

משרד 1794
אפריל 2016

אדונים נבדים,

**הנדון: הוראת ביצוע מס' 9/15 – רשות המסים
מס על הכנסות גבוהות עפ"י סעיף 121ב לפקודה (תיקון 195 לפקודת מס הכנסה)**

1. כללי

ביום 13 באוגוסט 2012 פורסם החוק לצמצום הגירעון ולשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה), התשע"ב-2012.

במסגרת החוק הנ"ל תוקנה, בין היתר, פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 195 לפקודה) והוסף סעיף 121ב לפקודה שעניינו "מס על הכנסות גבוהות" (להלן: "המס הנוסף").

הסעיף קובע כי יחיד אשר הכנסתו החייבת בשנת המס עולה על 810,720 ₪ (במונחי שנות המס 2015) (להלן – "התקרה"), יהיה חייב במס נוסף על חלק הכנסתו החייבת העולה על התקרה, בשיעור של 2%. תחילת התיקון ביחס להכנסה שהופקה ביום 1.1.2013 ואילך.

במקביל לתיקון האמור, תוקנו גם תקנות מס הכנסה (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה), התשנ"ג-1993 (להלן – התקנות). התיקון התאים את הוראות הניכוי ממשכורת המשולמת בעד חודש ינואר 2013 ואילך, כך שהן יכללו גם את ניכוי המס הנוסף. ניכוי המס הנוסף לתוספות א', ב' ו-ג' לתקנות וכן לתקנה 6 לתקנות.

2. סעיף 121ב לפקודה

סעיף 121ב לפקודה קובע כי יחיד, אשר הכנסתו החייבת בשנת המס עלתה על התקרה, ישלם מס בשיעור של 2% מסכום ההכנסה החייבת העולה על התקרה.

יובהר כי חישוב ההכנסה החייבת במס הנוסף לבני זוג יהיה בהתאם לאופן חישוב המס על ידי בני הזוג. לפיכך, אם נערך לבני הזוג חישוב מס נפרד על ההכנסות, גם המס הנוסף יחושב על הכנסתו החייבת של כל אחד מבני הזוג בנפרד. לעומת זאת, אם נערך חישוב מאוחד, הרי שגם המס הנוסף יחושב על ההכנסה החייבת של שני בני הזוג בחישוב מאוחד.

באשר להכנסות שאינן מיגיעה אישית, כאשר לבני הזוג נערך חישוב נפרד, יחולו על הכנסות אלו הסעיפים 66(א)(2), 66(א)(3) ו-66(ב) לפקודה, לפי הענין, גם לגבי חישוב המס הנוסף (בדומה לחישוב המס). האמור יחול גם על הכנסות החייבות בשיעור מס מוגבל והכנסות החייבות בשיעור מס סופי אשר ייחוסן בהתאם לסעיפים הנ"ל אינו משפיע על חישוב המס.

"הכנסה חייבת" לענין זה, כוללת:

א. הכנסה חייבת כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה, קרי הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה על פי כל דין. לענין זה "הכנסה" – מכל המקורות הקבועים בסעיפים 2 ו-3 לפקודה, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין הפקודה, כגון הכנסה מהגרלות ופרסים עפ"י סעיף 2א לפקודה.

ב. הכנסה חייבת כמשמעותה בסעיף 89 לפקודה (רווח הון) למעט סכום אינפלציוני (בין אם פטור ובין אם חייב) כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה.

ג. שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, וזאת מבלי לגרוע מהוראות סעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין, למעט סכום אינפלציוני (בין אם פטור ובין אם חייב) כהגדרתו בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין. אולם, לגבי שבח ממכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים כהגדרתה בחוק מיסוי

מקרקעין – רק אם שווי מכירתה עולה על 4 מיליון ₪ והמכירה אינה פטורה ממס לפי כל דין. הסכום האמור יתואם בהתאם להוראות סעיף 9(ג2) לחוק מיסוי מקרקעין.

יודגש כי כאשר שווי המכירה עולה על 4 מיליון ₪, סכום השבח הריאלי במלואו (בגין שווי המכירה המלא) ייוסף להכנסה החייבת לצורך קביעת החבות במס הנוסף.

על מנת שעסקת מכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים, שאינה חייבת במס הנוסף, לא תיכלל באופן אוטומטי בחישוב המס הנוסף, יש צורך בסימון עסקאות אלו בשאלתא IHON. בעת שידור עסקת שבח שסכום המכירה בה אינו עולה על 4 מיליון, יש לסמן בשדה 70 האם מדובר בדירת מגורים או בנכס אחר.
להלן הערכים שיש להזין בשדה 70:

1. דירת מגורים.
2. נכס אחר.

3. חלוקת הכנסה ליותר משנה אחת (פריסה)

בחישוב ההכנסה החייבת לענין המס הנוסף, יחולו הוראות סעיף 8(ג) לפקודה. סעיף 8(ג) לפקודה מתיר לפרוס הכנסות מסוימות על פני מספר שנים כמפורט בסעיף. סוגי הכנסות הניתנות לפריסה על פי הסעיף האמור הם: הפרשי שכר, דמי פידיון חופשה, מענק פרישה או מוות, סכום המתקבל עקב היוון קצבה. הפריסה משנה את סכום ההכנסה החייבת במס נוסף, באופן שהחלק שנפרס לשנה אחרת יגרע מההכנסה החייבת בשנה שבה נתקבלה ההכנסה ויוסף לשנת המס אליה מיוחס חלק ההכנסה שנפרס.

לדוגמא:

עובד שכיר שפרש בשנת 2013. הכנסתו החייבת מעבודה 400,000 ₪ וקיבל מענק פרישה חייב בסך 1,200,000 ₪.

אם העובד לא ביקש פריסה – הכנסתו החייבת בשנת המס 2013 תהיה 1,600,000 ₪ וכל הסכום העולה על התקרה יחוייב במס נוסף.

אם העובד ביקש פריסה ואושרה לו פריסה לשש שנים (שנה שוטפת ועוד חמש השנים הבאות) – חלק המענק שיוחס לכל אחת משנות הפריסה יהיה 200,000 ₪. לפיכך:

בשנת המס 2013, ההכנסה החייבת לענין המס הנוסף תהיה 600,000 ₪ ולכן לא יחוייב במס הנוסף. בשנים 2014-2018, תיוסף להכנסתו החייבת הכנסה בסך 200,000 ₪ לענין חישוב המס הנוסף.

יצויין כי האמור לעיל אינו חל על פריסות של שבח ורווחי הון. פריסה של רווח הון ושבח הינה פריסה טכנית. כאשר מדובר ברווח הון או שבח, ההכנסה החייבת לענין המס הנוסף תכלול את סכום השבח הריאלי המלא ואת סכום רווח ההון הריאלי המלא בשנת ביצוע העסקה, גם אם בוצעה פריסה.

4. הכנסות החייבות בשיעור מס מוגבל או בשיעור מס סופי

סעיף 121(ג) לפקודה קובע כי הוראות סעיף 121ב לפקודה יחולו על אף האמור בכל חיקוק. משמעות הדבר היא שהמס הנוסף חל גם על הכנסות החייבות בשיעור מס מוגבל, כגון הכנסות משוק ההון, דיבידנד מרווחי מפעל מאושר/מוטב/מועדף וכן על הכנסות החייבות בשיעור מס סופי, כגון הכנסות משכ"ד החייבות במס עפ"י סעיף 122 לפקודה.

5. ייחוס המס הנוסף להכנסה החייבת במס בחו"ל

במקרים בהם הכנסתו החייבת של הנישום כוללת גם הכנסה מחו"ל, החייבת במס גם בארץ וגם בחו"ל, יש לחשב את תקרת ההכנסה לצורך מתן זיכוי, בגין המס ששולם בחו"ל, בהתאם למס החל בישראל.

החקיקה אינה קובעת את אופן ייחוס המס הנוסף להכנסות השונות. לפיכך, לא ניתן, לכאורה, לייחס את המס הנוסף להכנסה מסויימת מחו"ל.

לאור הקושי שתואר, הוחלט כי תקרת הזיכוי, בגין המס ששולם בחו"ל, תחושב בהתאם לייחוס הכנסות החייבות באופן הבא:

יוסף לסכום תקרת הזיכוי, סכום המס הנוסף כשהוא מוכפל בהכנסה החייבת מחו"ל (של שני בני הזוג) מכל המקורות ומחולק בהכנסה החייבת הכוללת של שני בני הזוג (בארץ ובחו"ל) מכל המקורות.

אם קיימות מספר הכנסות מחו"ל, חלוקת הזיכוי, בגין המס הנוסף, ביניהן תיעשה על פי אותו עיקרון,

קרי סכום הזיכוי בגין המס הנוסף יוכפל בהכנסה המסויימת מחו"ל ויחולק בהכנסה הכוללת מחו"ל.
 יובהר כי החישוב המפורט בסעיף זה יבוצע אוטומטית במערכת שע"מ, בעת חישוב המס בשומה.
 דוגמא מפורטת בנספח להוראה.

6. תשלום על חשבון המס הנוסף במהלך השנה

באשר להכנסות ממשכורת כהגדרתה בתקנות, הרי שבוצע תיקון כאור בפתיח להוראת הביצוע.
 משמעות התיקון האמור היא שמעביד, אשר משלם משכורת העולה על התקרה, ינכה, בנוסף לשיעורי המס עפ"י סעיף 121 לפקודה, גם את המס הנוסף עפ"י סעיף 121ב לפקודה, בשיעור של 2%.
 כמו כן, מעביד אשר משלם משכורת שחלה עליה תקנה 6 לתקנות בסכום העולה על התקרה שנקבעה סעיף 121ב לפקודה, ינכה מאותה משכורת גם את המס הנוסף.
 כאשר מדובר בהכנסות אחרות, לא קיימת הוראת ניכוי במקור או חובת תשלום ע"ח המס הנוסף במהלך השנה.

יחד עם זאת, כאשר פקיד השומה עורך הסדרי מיסוי ו/או גבייה בגין עסקאות/הכנסות החייבות במס נוסף, פקיד השומה יתייחס לחבות במס הנוסף הן בקביעת שיעור הניכוי במקור והן בקביעת תשלום המקדמה. המס הנוסף יוסף לשיעור הניכוי במקור/המקדמה שיקבעו בהסדר.

במקרים בהם משרד מיסוי מקרקעין מזהה עסקה בה השבח הריאלי יוצר חבות במס הנוסף, יציין בפני המוכר את חובת הגשת הדוח השנתי והחבות במס הנוסף ויפנה אותו למשרד השומה הרלבנטי להסדרת התשלום.

נישום אשר מבקש לשלם מקדמה ע"ח המס הנוסף, בין ביוזמתו ובין בהתאם להסדר עם פקיד השומה/מנהל מיסוי מקרקעין, יוכל לקבל במחלקת הגבייה, במשרד השומה, שובר תשלום ממוכן (נושא מס מספר 10248 – מס נוסף).

מייצג, המחובר לשע"מ, יוכל להפיק או להזמין ממשרדו (באמצעות מערכת שע"מ) את שובר התשלום הנ"ל.

ניתן לשלם את המס הנוסף במהלך השנה גם באמצעות היישום "תשלום חובות מס הכנסה" באתר האינטרנט של רשות המסים.

נישום חסר תיק במס הכנסה חייב לפתוח תיק 9.3 במשרד השומה באזור מגוריו, על מנת שיוכל לשלם את המקדמה ע"ח המס הנוסף, כאמור לעיל.

7. חובת הגשת דו"ח שנתי

יחיד, אשר הכנסתו החייבת עולה על התקרה, יהא חייב בהגשת דו"ח בהתאם לסעיף 131 לפקודה.
 עפ"י תיקון לתקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988, נקבע כי בכל מקרה, הפטור מהגשת דוח לפי תקנות אלו לא יחול לגבי יחיד כאמור. יחיד כאמור, ישלם את המס הנוסף במועד הגשת דוח על הכנסותיו לשנת המס.

בכבוד רב,

קרלמן – רואי חשבון

נספח – דוגמא לחישוב בסעיף 5 להוראה

להלן פרוט נתונים של מר ישראלי לשנת מס 2014:

הכנסה ממשכורת בישראל – 500,000 ₪
 הכנסה מדיבידנד מישראל בשיעור 30% – 1,500,000 ₪
 רווח הון בישראל, כולו סכום אינפלציוני – 200,000 ₪
 הכנסה מדיבידנד מחו"ל בשיעור 30% – 6,000,000 ₪
 מס ששולם מחוץ לישראל בגין הדיבידנד מחו"ל (20%) – 1,200,000 ₪
 הכנסה מריבית מחו"ל בשיעור 15% – 2,000,000 ₪
 מס ששולם מחוץ לישראל בגין הכנסה מריבית מחו"ל (20%) – 400,000 ₪

מר ישראלי חויב במס על הכנסות גבוהות בסך של 183,769 ₪, לפי החישוב הבא:

$$(10,000,000 - 811,560) * 2\% = 183,769$$

שכן, סך ההכנסה החייבת לצורך חיוב במס על הכנסות גבוהות הינה 10,000,000 ₪ (סכום אינפלציוני אינו נכלל בגדר הכנסה חייבת במס נוסף).

תקרת זיכוי חו"ל:

בגין הכנסות דיבידנד מחו"ל, חיוב בישראל –

$$(6,000,000 * 30\%) = 1,800,000$$

$$(6/10 * 183,769) = \underline{110,261}$$

$$\text{₪ } 1,910,261$$

החלק במס על הכנסות גבוהות
 שה"כ מס בישראל בגין הכנסה זו

מס ששולם מחוץ לישראל בגין הכנסה זו

זיכוי חו"ל שיינתן בגין הכנסה זו הינו הנמוך מביניהם, קרי 1,200,000 ₪

בגין הכנסה מריבית מחו"ל בשיעור 15%, חיוב בישראל –

$$(2,000,000 * 15\%) = 300,000$$

$$(2/10 * 183,769) = \underline{36,754}$$

החלק החייב במס על הכנסות גבוהות

₪ 336,754

סה"כ מס בישראל בגין הכנסה זו

מס ששולם מחוץ לישראל בגין הכנסה זו

זיכוי חו"ל שיינתן בגין הכנסה זו הינו הנמוך מביניהם, קרי 336,754 ₪

סה"כ זיכוי חו"ל שניתן למר ישראלי בגין הכנסותיו בחו"ל – 1,536,754 ₪.