

17.11.2013

כללי המיסוי החדשים לגבי חברות משפחתיות

אלכס שפירא, עו"ד (רו"ח)

Alex Shapira & Co.  אלכס שפירא ושות'
Law Offices משרד עורכי-דין

מגדל סונול, קומה 20, דרך מנחם בגין 52 תל-אביב, ת.ד. 39555 תל-אביב 6139401
Sonol Tower, 20th floor, Menachem Begin Road Tel-aviv, P.o.b. 39555 Tel-Aviv 6139401
טל. +972-3-6245444 | פקס. +972-3-6245999 | office@CapiTax.co.il
www.CapiTax.co.il

חלק א'

השינויים בכללי המיסוי החלים על
חברות משפחתיות

מבוא

הדין עד לתיקון 197

שקופית 3

מבוא – הדין עד לתיקון 197

- ככלל, חברה משפחתית לצורכי מס הינה חברה שכל בעלי מניותיה הינם קרובי משפחה מהקרבה הבאה: בן-זוג, אח, אחות, הורה, הורי הורה, צאצא, צאצאי בן-הזוג וכן בן-זוגו של כל אחד מאלה.
 - אין צורך בקרבה משפחתית בין כל אחד ואחד מבעלי המניות לבין כל אחד מבעלי המניות האחרים, אלא מספיק שיש אדם אחד אשר לגביו וביחס אליו מתקיימת הקרבה האמורה ("בריח תיכון").
- מכאן, שחברה שאחד מבעלי מניותיה הוא תאגיד אינה זכאית להיחשב לחברה משפחתית.
- 👉 נזכיר, כי לפי חוק החברות, יכול להיות לחברה בעל מניות אחד בלבד, כך שגם חברה כזו יכולה להיחשב למשפחתית.

מבוא – הדין עד לתיקון 197

- בנוסף לתנאי בדבר קרבה משפחתית בין בעלי המניות נקבע תנאי נוסף והוא הגשת בקשה על-גבי טופס 2585 לרשויות המס להיחשב כחברה משפחתית.
 - אם, מדובר בחברה חדשה, נדרש היה להגיש את הבקשה לכל המאוחר תוך שלושה חודשים ממועד ההתאגדות.
 - אם, לעומת זאת, מדובר בחברה קיימת שביקשו להפוך אותה לחברה משפחתית לצורכי מס, נדרש היה להגיש את הבקשה לא יאוחר מחודש לפני תחילת שנת-המס.
- ◀ בסוגיית ההפיכה מחברה רגילה לחברה משפחתית (ולהפך) ובשינויים המהותיים שחלו בעניין זה נעסוק בהרחבה בהמשך הדברים.

מבוא – הדין עד לתיקון 197

- ככלל, מבחינת דיני החברות, חברה משפחתית הינה חברה לכל דבר ועניין ועל-כן היא מקנה לבעלי המניות את היתרונות המשפטיים הקיימים בפעילות באמצעות חברה (אחריות מוגבלת).
- מבחינת דיני המס, לעומת זאת, חברה משפחתית אינה חייבת במס כמו חברה רגילה, אלא כפופה להוראות מיוחדות.
- אחת ההוראות המרכזיות בעניין חברה משפחתית היא זו הקובעת שהכנסתה החייבת והפסדיה נחשבים להכנסתו או הפסדו של הנישום המייצג.*
- ★ הנישום המייצג הינו בעל המניות שהינו בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחי החברה או בעל המניות שהחברה ציינה בבקשתה להיחשב כחברה משפחתית שהוא אחד מבעלי הזכויות לחלקים השווים והגדולים ביותר ברווחים של החברה.

מבוא – הדין עד לתיקון 197

- כלומר, בניגוד לחברה "רגילה" שהכנסתה החייבת והפסדיה נשארים במישור החברה בלבד, חברה משפחתית נחשבת לגוף שקוף שהכנסותיו והפסדיו (לא כולל הכנסות והפסדים משנים קודמות) מיוחסים ישירות במלואם לנישום המייצג.
- היתרון הגלום בהוראה זו ברור: אפשרות לבצע קיזוזים בין הכנסות והפסדים במישור האישי לבין הכנסות והפסדים במישור החברה, וזאת במגוון נסיבות.
- כך, למשל, כאשר יחיד מחזיק במספר חברות שחלקן מפסידות וחלקן מרוויחות, הפיכת החברות לחברות משפחתיות אפשרה לבצע קיזוז בין ההפסדים לבין הרווחים, קיזוז שאינו אפשרי לגבי חברות "רגילות" (שאינן תעשייתיות).
- בהקשר זה נזכיר, כי בעקבות תיקון 147, היכולת לקזז הפסדים שמקורם בשוק ההון הורחבה באופן מהותי.

מבוא – הדין עד לתיקון 197

- הוראה חשובה נוספת לגבי חברה משפחתית היא זו הקובעת שדיבידנד שחולק מהכנסות החברה בתקופת היותה חברה משפחתית נחשב כאילו לא חולק, כלומר הוא לא חויב במס.
- דהיינו, בניגוד לחברה "רגילה" שהמס המצרפי החל עליה ועל בעלי המניות בגין רווחים שחולקו כדיבידנד הינו בשיעור 47.5% (25% מס חברות (נכון לשנת-המס 2013) + 30% מס על דיבידנד), המס המצרפי החל על חברה משפחתית הינו המס המוטל על הנישום המייצג (בשל הכנסות החברה המשפחתית שיוחסו לו).
- הוראה זו הביאה ליתרונות מס באותם מקרים בהם הכנסתה של החברה המשפחתית חייבת (אצל הנישום המייצג) במס בשיעורים מוגבלים (כגון: הכנסות בשוק ההון, * רווחי הון ועוד) או פטורה ממס (כגון: בידי תושב-חוץ או בידי נכה בשיעור 100%).
* ראו לעניין זה החלטת ועדת הפסיקה ברשות המסים מיום 19.5.2004.

מבוא – הדין עד לתיקון 197

- על רקע זה, נעשו בפרקטיקה תכנוני מס שונים.
 - כך, למשל, חברה משפחתית שצברה רווחים מהתקופה שקדמה לתקופת ההטבה,* יכולה הייתה לשלם משכורת לנישום המייצג ללא חבות אפקטיבית במס, וזאת לאור ההפסד שנוצר בחברה כתוצאה מתשלום זה וייחוסו לנישום המייצג.
- ★ תקופת ההטבה היא התקופה בגדרה המס בו חייבת החברה המשפחתית חושב על-פי סעיף 64א לפקודת מס הכנסה.
- לימים, תכנון זה נכלל ברשימת "תכנוני המס החייבים בדיווח", בהיותו "תשלום מחברה משפחתית לנישום, שנדרש על ידה כהוצאה בשנת מס, ושיצר באותה שנת מס הפסד לחברה, הנחשב כהפסדו של הנישום, בסכום שלא פחת מ-500,000 שקלים חדשים...".

מבוא – הדין עד לתיקון 197

- בעניין זבלי, ביצע המערער את הפעולות הבאות:
המערער הקים חברה חדשה ("חברה א") שביקשה ביום 30.11.1999 להיחשב (בשנת-המס 2000 ואילך) כחברה משפחתית.
בחודש דצמבר 1999 העביר המערער לחברה א' את החזקותיו בחברה עסקית שבבעלותו ("חברה ב") בפטור ממס לפי סעיף 104א לפקודה.
בסמוך לאחר מכן, ועוד בעוד באותו חודש (דצמבר 1999), חילקה חברה ב לחברה א דיבידנד בסך 7.9 מליון ש"ח (חלוקת הדיבידנד לא חויבה במס בהיותה דיבידנד בין חברות).
ואילו בשנות-המס שלאחר מכן (2000–2003) דיווחה חברה א על רווחי הון ממכירת ניירות-ערך נסחרים בסכום מצטבר של כ-1.6 מליון ש"ח.

מבוא – הדין עד לתיקון 197

רווחים אלה היו פטורים ממס בידי חברה א' וחלוקתם כדיבידנד למערער לא חויבה, אף היא, במס, שכן חברה א הפכה, כאמור, לחברה משפחתית.

בית-המשפט, מפי השופט מ' אלטוביה, קיבל את טענת פקיד-השומה, כי מדובר בעסקה מלאכותית, וקבע, כי בעוד שפקיד-השומה עמד בנטל השכנוע בקשר עם טענת המלאכותיות, המערער לא הצליח לסתור זאת.

יצוין, כי במהלך הדיון טען רואה-החשבון המייצג, כי מדובר בתכנון מס לגיטימי, ורק לאחר מכן נטען, כי הקמת החברה החדשה נועדה להעביר את ניהול החברה הקיימת לילדיו של המערער, תוך הותרת ושמירת הרווחים הקיימים בידי החברה החדשה. טענה זו נדחתה.

מבוא – הדין עד לתיקון 197

- סיכומו של עניין: לחברה משפחתית הוקנו מספר יתרונות מס תוך הותרת היתרונות המשפטיים הקיימים בפעילות באמצעות חברה (אחריות מוגבלת).
- יתרונות מס אלה הביאו את המחוקק בחודש אוגוסט 2002 (תיקון 132) לבטל את ההוראות המתייחסות לחברה משפחתית ובמקומן לקבוע הוראות חדשות שעוסקות בחברה שקופה (בדומה ל-S-Corporation שבארה"ב). עם זאת, נקבע, כי הביטול ייכנס לתוקף במועד שבו יותקנו תקנות לגבי חברה שקופה.
- תקנות אלו מעולם לא הותקנו.
- במקום זאת, נקבעו הוראות חדשות במסגרת תיקון 197.

מבוא – הדין עד לתיקון 197

■ נזכיר, כי בגדרו של תיקון 103 לחוק הביטוח הלאומי נקבעה הוראה חדשה, לפיה הכנסה שהפיקה חברה משפחתית (כמו גם חברת בית) בשנת-המס תיראה כאילו חולקה בסוף אותה שנת-מס שנה לבעלי המניות בהתאם לזכאותם היחסית ברווחי החברה.*

★ ראו סעיף 373א לחוק הביטוח הלאומי, הקובע כדלהלן: "הפיקה חברה מהחברות המנויות בסעיפים 64 עד 64א1 לפקודת מס הכנסה, לפי העניין, הכנסה חייבת כהגדרתה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה, בשנת מס פלונית, יראו את ההכנסה האמורה כאילו חולקה בסוף אותה שנת מס לחברי החברה או לבעלי המניות בה, לפי העניין, והכל בהתאם לזכאותם היחסית ברווחי החברה במועד האמור."

ראו גם סעיף 384א לחוק הביטוח הלאומי, המאפשר למוסד לביטוח לאומי לקבל מרשות המסים מידע, בין היתר, בדבר החזקת מניות בחברה משפחתית ובחברת בית.

מבוא – הדין עד לתיקון 197

- זאת, בניגוד לדין שחל עד לתיקון, ולפיו החיוב בתשלום דמי ביטוח נדחה למועד חלוקת רווחי החברה לבעלי מניותיה.*
- ★ ראו פסקי-הדין בעניין וייס ויוסף.
- ברי אפוא, כי במסגרת השיקולים הנבחנים לפני הפיכת חברה למשפחתית, יש להידרש גם להשלכות החבות האפשרית בדמי ביטוח לאומי/בריאות.

ייחוס הכנסותיה/הפסדיה של החברה המשפחתית

**פסקי-הדין והשינויים
בעקבות תיקון 197**

שקופית 15

ייחוס הכנסותיה של החברה המשפחתית

- כאמור, אחת ההוראות המרכזיות בעניין חברה משפחתית היא זו הקובעת שהכנסתה החייבת והפסדיה נחשבים להכנסתו או הפסדו של הנישום המייצג.
- הוראה זו עוררה, בין היתר, את השאלה, האם **שבח מקרקעין** מהווה חלק מההכנסה החייבת של החברה המשפחתית המיוחסת לנישום המייצג.
- שאלה זו נדונה בשני פסקי-דין של ועדות-הערר ולימים הוסדרה במסגרת תיקון 132. זאת, כמבואר להלן.

ייחוס הכנסותיה של החברה המשפחתית

- שבח מקרקעין – האם חלק מההכנסה החייבת של החברה המשפחתית המיוחסת לנישום המייצג? – המשך
- 👉 בעניין מומב השקעות בע"מ (ו"ע 36096-01-12) נדונה השאלה, האם חברה משפחתית (כמשמעותה בסעיף 64א לפקודת מס הכנסה) המוכרת דירת מגורים ששימשה למגורים זכאית לפטור ממס שבח בהתאם להוראות סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים – הוראת שעה), התשע"א-2011 ("הוראת-השעה").
- ועדת-הערר שליד בית-המשפט המחוזי בירושלים, בחוות-דעתו של חבר הוועדה ד"ר ליאור דוידאי (בהסכמת יו"ר הוועדה, השופט בדימוס מ' רביד, וחבר הוועדה מ' יצחקי, שמאי מקרקעין) דחתה את הערר.

ייחוס הכנסותיה של החברה המשפחתית

■ שבח מקרקעין – האם חלק מההכנסה החייבת של החברה המשפחתית המיוחסת לנישום המייצג? – המשך

לדברי ד"ר דוידאי, הפטור ממס שבח על-פי סעיף 6 להוראת-השעה מוקנה ל"דירת מגורים מזכה", המוגדרת בסעיף 49(א) לחוק כ"דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים...". ואילו המונח "דירת מגורים" מוגדר כדירה בבעלותו או בחירתו של יחיד, וממילא לא נכללת במסגרת זו חברה משפחתית.

ד"ר דוידאי הוסיף ובחן האם השבח מהווה חלק מההכנסה החייבת לצורך תחולתו של סעיף 64א לפקודה.

אומנם, ד"ר דוידאי קבע, תוך שהוא סוקר את הפסיקה בעניין זה, כי אף אם היה נקבע שחברה משפחתית היא כמו יחיד לצורך הפטור ממס שבח על-פי הוראת-השעה, הפטור הינו פעולה מקדימה שנעשית בטרם נקבעת "ההכנסה החייבת", כך שאין להקנותו לנישום המייצג בחברה המשפחתית.

עם זאת, מחוות-דעתו של ד"ר דוידאי עולה, כי השבח אכן מיוחס לנישום המייצג בחברה המשפחתית ומחויב בשיעורי המס של יחיד.

ייחוס הכנסותיה של החברה המשפחתית

- שבח מקרקעין – האם חלק מההכנסה החייבת של החברה המשפחתית המיוחסת לנישום המייצג? – המשך
- 👉 בעניין **תל-און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ** (ו"ע 1356/08) נדונה בקשת העוררת, חברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א לפקודה, לקבל פטור ממס שבח מכוח הוראות סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין בגין מכירת דירת מגורים שבגינה קיבלה העוררת, בתקופת היותה חברה רגילה, הטבות מס מכוח פרק שביעי 1 לחוק עידוד השקעות הון. ועדת-הערר שליד בית-המשפט המחוזי בתל-אביב דחתה את הערר בחלקו: בפסק-דין מפורט ומנומק של חבר הוועדה, רו"ח צבי פרידמן (בהסכמת יו"ר הוועדה, סגנית הנשיא, השופטת בדימוס ר' שטרנברג-אליעז וחבר הוועדה, רו"ח אליהו מונד), נקבע, כי יש לייחס את שבח המקרקעין שנצמח לחברה המשפחתית לנישום המייצג.

ייחוס הכנסותיה של החברה המשפחתית

- שבח מקרקעין – האם חלק מההכנסה החייבת של החברה המשפחתית המיוחסת לנישום המייצג? – המשך

זאת, כמתחייב מההוראות המקצועיות של רשויות המס בעניין זה (דהיינו, יישום דוקטרינת ההשתק מכוח הבטחה – Promissory estoppel) ולמרות הבעייתיות הקיימת בנוסח המילולי של סעיפי החוק הרלבנטיים.

עם זאת, רו"ח פרידמן הוסיף וקבע, כי מניתוח לשוני כמו גם תכליתי של הוראת הפטור ממס שבח שבסעיף 49ב(1) לחוק עולה, כי אין מקום להחיל הוראה זו על חברה משפחתית. למעלה מן הצורך, ציין רו"ח פרידמן, כי היות שהעוררת הייתה זכאית לקבלת הטבות מס לפי חוק עידוד השקעות הון, הרי שבכל מקרה אין היא זכאית לפטור ממס שבח. זאת, לאור הסייג המפורש הקבוע בסעיף 71א לחוק והגם שהעוררת לא נחשבה לחברה משפחתית באותה עת.

ייחוס הכנסותיה של החברה המשפחתית

- שבח מקרקעין – האם חלק מההכנסה החייבת של החברה המשפחתית המיוחסת לנישום המייצג? – המשך
לבסוף, קבע רו"ח פרידמן, כי יש לקבל את טענתה החלופית של העוררת, לפיה גם אם תידחה טענתה לקבלת הפטור ממס שבח, עדיין שיעור המס החל על המכירה הינו שיעור המס המופחת של 25% הקבוע בחוק עידוד השקעות הון לגבי יחיד, ולענייננו – הנישום המייצג. דהיינו, יש ליישם במקרה זה את שיטת המיסוי החד-שלבית (וממילא חלוקת השבח כדיבידנד לא תהווה אירוע מס נוסף).

ייחוס הכנסותיה של החברה המשפחתית

- שבח מקרקעין – האם חלק מההכנסה החייבת של החברה המשפחתית המיוחסת לנישום המייצג? – המשך
- ✓ במסגרת **תיקון 197** תוקנה ההוראה הקבועה בסעיף 64א(א)(1) לפקודה וכעת היא קובעת, כי ההכנסה החייבת של החברה המשפחתית הזכאית המיוחסת לנישום המייצג הינה **"לרבות שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין"**.
- ← תחולת תיקון סעיף 64א(א)(1) לפקודה נקבעה לגבי רווחים שיחולקו מהכנסות החברה המשפחתית החל מיום 1.1.2014 ואילך (סעיף 42(ד) לתיקון).
- ← ראו גם את הוראת התחולה הכללית שבסעיף 42(א) לתיקון, לפיה **"הוראות סימן זה יחולו על הכנסה שהופקה או נצמחה ביום התחילה ואילך, אלא אם כן נקבעה אחרת בסעיף זה"**.

ייחוס הפסדיה של החברה המשפחתית

- מהו הדין לגבי הפסדיה של החברה המשפחתית?
 - ✓ כאמור, על-פי הוראת סעיף 64א(א) לפקודה, הכנסתה החייבת והפסדיה של החברה המשפחתית נחשבים להכנסתו או הפסדו של הנישום המייצג.
 - ✓ הוראה זו עוררה את השאלה הבאה: כיצד יש לייחס את הכנסתה החייבת החברה המשפחתית לנישום המייצג, אם הראשונה כוללת הכנסות והפסדים ממקורות שונים?
 - לאמור, האם יש לייחס את ההכנסות וההפסדים בסכום אחד שהוא פרי הקיזוז ביניהם, או שמא יש להעביר אל הנישום המייצג כל אחד ואחד מהמרכיבים בנפרד?
 - הוראה זו נדונה בעניין פרג (עמ"ה 27/91).

ייחוס הפסדיה של החברה המשפחתית

■ ייחוס הפסדיה של החברה המשפחתית – המשך

באותו מקרה היו לנישום המייצג הכנסות ממשכורת וממקורות נוספים. ואילו לחברה המשפחתית היו הכנסות מדמי שכירות החייבות במס בשיעור מירבי וכן הפסדים עסקיים.

פקיד-השומה טען, כי יש לקזז את הפסדיה העסקיים של החברה כנגד הכנסותיה, החייבות כאמור בשיעור מס מירבי, ורק אז לקזז את יתרת ההפסד כנגד הכנסות המערער עצמו. בית-המשפט המחוזי דחה את הטענה האמורה בקבעו, כי הכנסות החברה המשפחתית עוברות לנישום המייצג בנפרד ואין לקזז ביניהן טרם העברתן כאמור.

קביעה זו נהפכה על-ידי בית-המשפט העליון (ע"א 3574/92). השופטת דורנר קבעה, כי הקיזוז חייב להיעשות בראש ובראשונה במסגרת החברה המשפחתית, קרי: כנגד הכנסותיה ולא כנגד הכנסות הנישום המייצג ממקורות אחרים.

ייחוס הפסדיה של החברה המשפחתית

- ייחוס הפסדיה של החברה המשפחתית – המשך
 - ✓ סעיף 64א(א)(6) לפקודה – שנותר בעינו גם לאחר תיקון 197 – קובע, כי הפסדיו* של הנישום המייצג שמקורם בתקופה שלפני תקופת ההטבה** אינם מותרים בקיזוז כנגד הכנסות החברה.***
 - ★ בעניין קדמוני (עמ"ה (ת"א) 1047/98) נפסק, כי מדובר הן בהפסדים עסקיים והן בהפסדי הון.
 - ★★ תקופת ההטבה היא התקופה בגדרה המס בו חייבת החברה המשפחתית חושב על-פי סעיף 64א לפקודת מס הכנסה.
 - ★★★ יצוין, כי אין מניעה, כך נראה, לקזז הפסדים שנוצרו לנישום המייצג לפני שהיה כזה כנגד ההכנסה החייבת של החברה המשפחתית (המיוחסת אליו) ובלבד שהפסדים אלה נוצרו במהלך תקופת ההטבה.

ייחוס הפסדיה של החברה המשפחתית

- ייחוס הפסדיה של החברה המשפחתית – המשך
 - ✓ לעומת זאת, אין בסעיף התייחסות להפסדיה של החברה בתקופה שלפני תקופת ההטבה.
 - ✓ בעניין בי-גוד מיכל בע"מ (עמ"ה 82/94) קבע בית-המשפט המחוזי, כי הפסדיה של החברה המשפחתית מיוחסים לנישום המייצג אף אם הם נוצרו לפני תקופת ההטבה. בכך פתח בית-המשפט פתח נרחב לתכנוני מס פשוטים למדי. כך, למשל, נישום יחיד המחזיק בחברה שצברה הפסדים יכול להפכה לחברה משפחתית ולקזז את ההפסדים האמורים כנגד הכנסותיו האחרות.

ייחוס הפסדיה של החברה המשפחתית

■ ייחוס הפסדיה של החברה המשפחתית – המשך

ואולם, בעקבות ערעור שהגישו רשויות המס לבית-המשפט העליון על פסק-הדין של בית-המשפט המחוזי, הגיעו הצדדים לפשרה שקיבלה תוקף של פסק-דין (ע"א 6742/97). בגדרה של פשרה זו הוסכם, כי פסק-הדין של בית-המשפט המחוזי יבוטל ובמקומו נקבע הסדר מפורט לגבי חבות המס של המערערת באותו עניין, לפיו, בין היתר, ההפסד מלפני תקופת היות המערערת חברה משפחתית יישאר במישור המערערת ויקוזז כנגד הכנסתה החייבת בלבד.

ייחוס הפסדיה של החברה המשפחתית

- **ייחוס הפסדיה של החברה המשפחתית – המשך**
 - ✓ **בחודש פברואר 2004 ניתן פסק-הדין של בית-המשפט המחוזי בתל-אביב בעניין שקלרש (עמ"ה 1222/02).**
באותו מקרה, קבע השופט מ' אלטוביה, כי אין לייחס לנישום המייצג את הפסדיה של החברה המשפחתית אם מקורם של אלה לפני תקופת ההטבה (ראו גם עמ"ה 403/03 פישלר נ' פ"ש).
קביעה זו – שהפכה את קביעתה הקודמת של השופטת אופיר-תום בעניין **בי-גוד מיכל** – אושרה על-ידי בית-המשפט העליון (ע"א 3319/04).
 - ✓ **במסגרת תיקון 132 נקבע, כי הפסדיה המועברים של חברה משפחתית בתקופה שקדמה לתקופת ההטבה יותרו בקיזוז כנגד הכנסות החברה בלבד (ראו סעיף 90(ד)(5) לתיקון האמור).**

צמצום הטבות המס המוקנות לנישום המייצג

הדין בעקבות תיקון 197

צמצום הטבות המס המוקנות לנישום המייצג

- כאמור, סיווגה של חברה כחברה משפחתית לצורכי מס הביא לשמירה על יתרונות ההתאגדות כחברה ועיקרון האישיות המשפטית הנפרדת, מחד, ולזכייה ביתרונות המיסוי המיוחדים של יחיד, מאידך.
- כך, למשל, נקבע, * כי הכנסתו של נישום מייצג – שהוא נכה בשיעור 100% – מחברה משפחתית, היא הכנסה מיגיעה אישית, הפטורה ממס על-פי סעיף 9(5) לפקודה.
* ע"א 896/90 פ"ש נ' הלוי.
- עוד נקבע, * כי הכנסתה של חברה משפחתית מהשכרת דירת מגורים פטורה ממס בידי הנישום המייצג על-פי הוראות חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים) (הוראת שעה), התש"ן-1990.
* עמ"ה (י-ם) 12/94 עצמון נ' פ"ש.

צמצום הטבות המס המוקנות לנישום המייצג

- בהקשר זה נזכיר את החלטת מיסוי 3563/12. בגדרה של החלטה זו, נדון עניינו של יחיד שהיה לראשונה לתושב ישראל בשנת 2010 והמחזיק במלוא הון המניות של חברה שבכוונתו לבקש ולראות בה חברה משפחתית ולהחשיבו כנישום המייצג של חברה זו. על-פי ההחלטה, הכנסותיה של החברה המשפחתית תיחשבנה להכנסותיו של העולה החדש ותחולנה לגביהן הוראות הפטור ממס הקבועות בסעיפים 14 ו-97 לפקודה. זאת, בכפוף לתנאים המנויים בהחלטת מיסוי 1010/09. עוד נקבע בהחלטה, כי דיבידנד שיחולק מתוך רווחי החברה ומקורו בהכנסות שנצמחו והופקו על-ידי החברה בתקופת ההטבה והפטורות מס לפי סעיפים 14 או 97 לפקודה, לא יראוהו כחלוקת דיבידנד והוא לא יחויב במס, לרבות לאחר תום תקופת הפטור לפי סעיף 14.

צמצום הטבות המס המוקנות לנישום המייצג

- במסגרת תיקון 197 נקבע, כי אם הנישום המייצג זכאי להטבות לפי הוראות סעיפים 9(5) [פטור ממס הכנסה לנכה/עיוור], 14(א) [פטור ממס הכנסה להכנסות שמקורן מחוץ לישראל בידי יחיד שהיה לראשונה לתושב ישראל (עולה חדש) או בידי תושב חוזר ותיק], 14(ג) [פטור ממס הכנסה להכנסות מסוימות שמקורן מחוץ לישראל בידי תושב חוזר "רגיל"] או 97(ב) [פטור ממס לרווח הון ממכירת נכסים מחוץ לישראל על-ידי עולה חדש, תושב חוזר ותיק ותושב חוזר "רגיל"] או לפטורים הניתנים לפי הפקודה ל**תושב-חוץ** בשל היותו תושב-חוץ – ינתנו ההטבות האמורות רק לפי חלקו היחסי של הנישום המייצג ברווחי החברה.

צמצום הטבות המס המוקנות לנישום המייצג

■ כלומר, בניגוד לדין שחל לפני התיקון, הכנסותיה של החברה המשפחתית תהיינה זכאית להטבות המס המוקנות לנישום המייצג רק באורח יחסי המשקף את חלקו היחסי של הנישום המייצג ברווחי החברה.

■ דוגמה א'

הנישום המייצג, שהינו נכה בשיעור 100%, מחזיק ב-30% ממניותיה הרגילות של החברה. החברה הפיקה הכנסה חייבת מעסק בגובה 400,000 ₪.

בעקבות התיקון, הכנסתה החייבת של החברה תיוחס במלואה, כבעבר, לנישום המייצג, אך הוא יהיה זכאי לפטור ממס על-פי סעיף 9(5) לפקודה רק בגין 30% מההכנסה כאמור, דהיינו בגין 120,000 ₪ בלבד.

צמצום הטבות המס המוקנות לנישום המייצג

▪ דוגמה ב'

הנישום המייצג, שהינו תושב-חוץ, מחזיק ב-70% ממניותיה הרגילות של החברה. לחברה נצמח רווח הון ממכירת מניות הנסחרות בבורסה לניירות-ערך בתל-אביב.

בעקבות התיקון, רווח ההון ייחס במלואו, כבעבר, לתושב-החוץ, אך הוא יהיה זכאי לפטור ממס על-פי סעיף 97(ב) לפקודה רק בגין 70% מרווח ההון כאמור.

אם וככל שקיימת אמנה למניעת כפל-מס בין ישראל לבין מדינת מושבו של תושב-החוץ וזו קובעת זכות מיסוי בלעדית למדינת המושב כאמור, אזי גם יתרת רווח ההון לא תחויב, לדעתנו, במס בישראל.

צמצום הטבות המס המוקנות לנישום המייצג

- יש להניח, כי תיקון זה יביא להעברת מניות "במתנה" באופן מלאכותי בין קרובי משפחה כך שההחזקות בעקבות ההעברה כאמור תבאנה לשמירת הטבות המס.
- ככל שיש בהעברת המניות כאמור שינוי במיהותו של הנישום המייצג, יש ליתן הודעה מתאימה לפקיד-השומה, וזאת לכל המאוחר עד ליום 28.11.2013 (ראו להלן).

צמצום הטבות המס המוקנות לנישום המייצג

■ תחולת התיקון כאמור הינה כדלקמן:*

★ ראו סעיף 42(ה)(1) לתיקון, לפיו: "סעיף 64א(א)(8) לפקודה, כנוסחו בסעיף 40(3) לחוק זה, יחול על תושב חוץ לגבי רווחים שנצברו החל מיום כ"ט בטבת התשע"ד (1 בינואר 2014), ולגבי נישום שהיה לתושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א) או (ג) לפקודה, החל מאותו מועד ואילך או שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק שהפך לנישום החל מאותו מועד ואילך".

◀ לגבי נישום מייצג שהינו תושב-חוץ יחול התיקון לגבי רווחים שנצברו החל ביום 1.1.2014 ואילך.

צמצום הטבות המס המוקנות לנישום המייצג

■ תחולת התיקון – המשך

◀ לגבי נישום מייצג שהינו עולה חדש או תושב חוזר ותיק או תושב חוזר "רגיל"* יחול התיקון רק אם אלה הפכו לתושבי ישראל ביום 1.1.2014 ואילך או הפכו לנישום המייצג ביום 1.1.2014 ואילך.

★ יצוין, כי הוראת-המעבר אינה ברורה ותיתכנה פרשנויות אחרות. כלומר, הוראות התיקון לא תחולנה על נישום מייצג שהינו עולה חדש/תושב חוזר ותיק/תושב חוזר "רגיל" שהיו לתושבי ישראל לפני 1.1.2014 או שהיו נישום מייצג כאמור לפני המועד האמור.

◀ לגבי נישום מייצג שהינו נישום הפטור ממס הכנסה לפי סעיף 9(5) לפקודה (נכה/עיוור), יחול התיקון, בהתאם להוראת התחולה הכללית, דהיינו על הכנסות החברה המשפחתית שהופקו או שנצמחו ביום 1.8.2013 ואילך.

צמצום הטבות המס המוקנות לנישום המייצג

- יצוין, כי לא נקבעה בתיקון מגבלה בדבר אופן ייחוס הפסדיה של החברה המשפחתית לנישום המייצג. דהיינו, הפסדיה של החברה לצורכי מס ממשיכים להיות מיוחסים במלואם לנישום המייצג, וזאת ללא תלות בחלקו היחסי ברווחי החברה.
- עוד יצוין, כי במסגרת הצעת החוק הוצע לקבוע, כי רק תושב ישראל יוכל להיחשב לנישום מייצג. עוד הוצע בהצעה, כי חברה שאינה תושבת ישראל לא תוכל להיחשב לחברה משפחתית זכאית. הצעות אלו לא התקבלו.

צמצום האפשרות לבצע

שינויי מבנה בפטור ממס

צמצום האפשרות לבצע שינויי מבנה בפטור ממס

- במסגרת תיקון 197 נוספה להוראות סעיף 64א לפקודת מס הכנסה ההוראה הבאה: **"הוראות חלק ה'2', למעט סעיפים 104א(א) ו-104ב(א), לא יחולו על חברה משפחתית"**.
- כלומר, חברה משפחתית לא תוכל להוות צד לשינוי מבנה, למעט העברת נכסים בפטור ממס על-פי סעיף 104א(א) ו-104ב(א) לפקודה.
- 👉 למעשה, רשויות המס נהגו לכלול הוראות דומות בפרה-רולינגים שניתנו בהקשרים שונים.
- תחולת ההוראה החדשה, בהיעדר הוראת-תחולה מפורשת בעניין זה, הינה ביום 1.8.2013.*
- ★ זאת, כמתחייב מהוראת התחולה הכללית הקבועה בסעיף 42(א) לתיקון, לפיה **"הוראות סימן זה יחולו על הכנסה שהופקה או נצמחה ביום התחילה ואילך, אלא אם כן נקבעה אחרת בסעיף זה"**.

תוצאות המס בחלוקת דיבידנד מחברה משפחתית

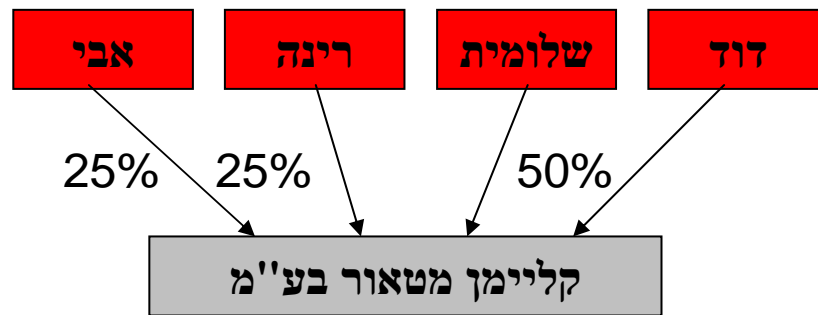
**פסקי-הדין ביחס לדין
שלפני תיקון 197**

תוצאות המס בחלוקת דיבידנד מחברה משפחתית

- כאמור, דיבידנד שחולק מהכנסות החברה בתקופת היותה משפחתית נחשב כאילו לא חולק. כלומר, הוא לא חויב במס. וכלשון הוראות סעיף 64א(א)(1) לפקודה, כנוסחן לפני תיקון 197: "רווחים שחולקו מהכנסות החברה בשנים שהמס שהיא חייבת בו חושב על פי סעיף זה (להלן בסעיף זה – תקופת ההטבה) יראו כאילו לא חולקו, וזאת אף אם חולקו לאחר תקופת ההטבה או לאחר שהחברה חדלה להיות חברה משפחתית."
- ברם, הוראות החוק נעדרו הגדרה לתיבה "רווחים שחולקו מהכנסות החברה", וכתוצאה מכך, נתהוו תכנוני מס שונים שחלקם הובא להכרעתו של בית-המשפט.
- לימים, וכפי שנראה להלן, ראה המחוקק לנכון להוסיף את ההגדרה האמורה, וזאת במסגרת תיקון 197.

תוצאות המס בחלוקת דיבידנד מחברה משפחתית

- ביום 5.8.2010 פורסם פסק-הדין של בית-המשפט המחוזי בתל-אביב בעניין קליימן (ע"מ 1183/05).

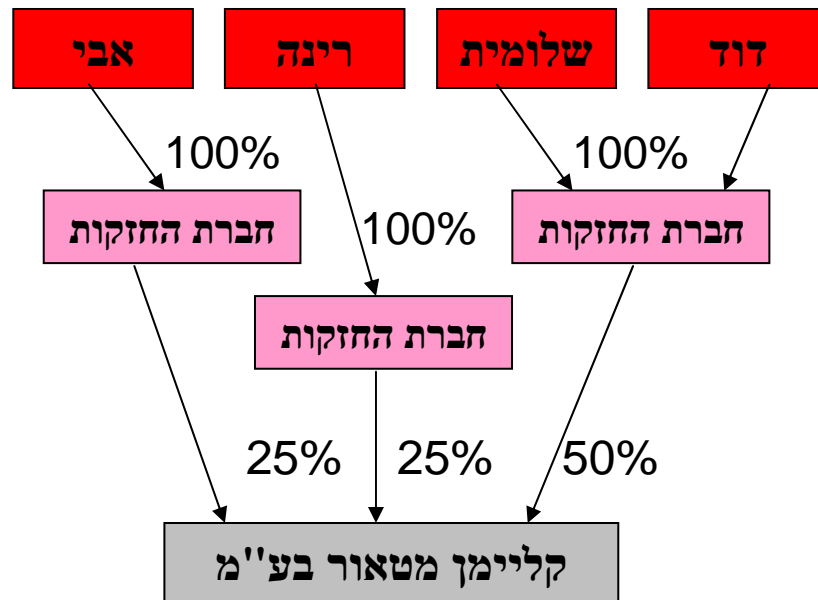


✓ המערערים, בני משפחת קליימן, החזיקו במניותיה של חברת קליימן מטאור בע"מ ("מטאור").

✓ האב, דוד קליימן ("דוד"), ורעייתו שלומית החזיקו ב-50% ממניות מטאור, וילדיהם, רינה כהן ("רינה") ואבי קליימן ("אבי"), החזיקו כל אחד ב-25% ממניות מטאור הנוספות.

תוצאות המס בחלוקת דיבידנד מחברה משפחתית

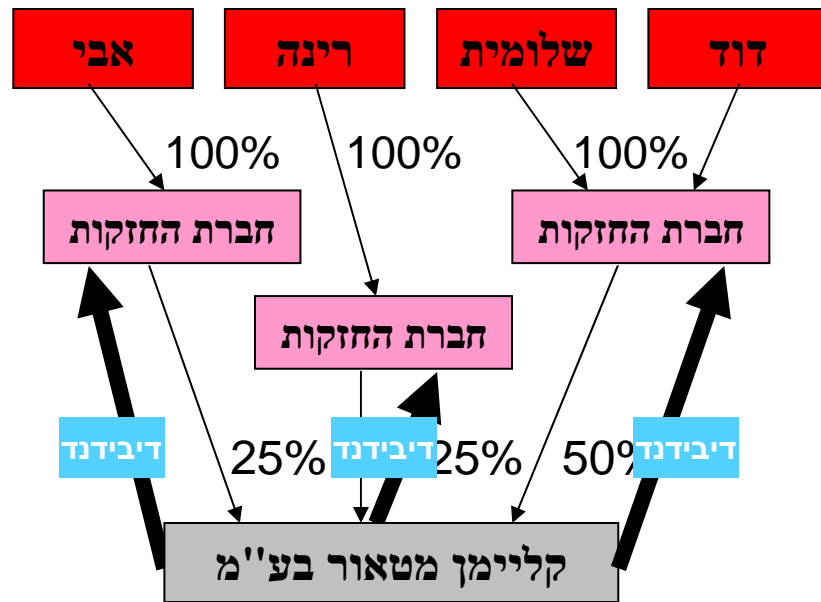
פסק-הדין בעניין קליימן – המשך



✓ ביום 29.11.1999 הקימו המערערים שלוש חברות החזקה: ("חברות ההחזקה").
✓ כל אחד מהמערערים העביר לחברת ההחזקות שבבעלותו את מניותיו במטאור.

תוצאות המס בחלוקת דיבידנד מחברה משפחתית

פסק-הדין בעניין קליימן – המשך

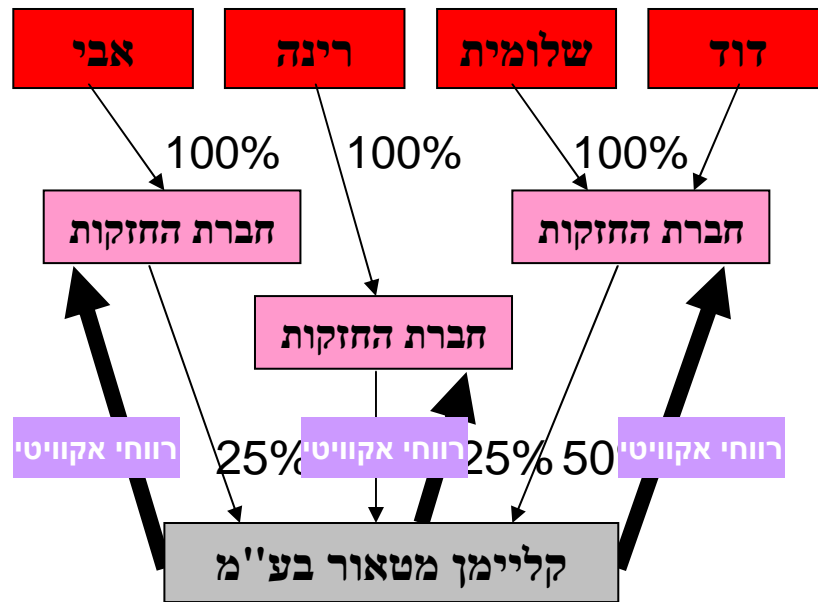


✓ בשנת-המס 1999 חילקה מטאור לבעלי מניותיה, חברות ההחזקה, דיבידנד בסכום כולל של 6 מיליון ₪.

✓ בדו"חות ההתאמה למס של חברות ההחזקה לשנה זו, צוין כי מדובר ב"דיבידנד בין חברתי פטור".

תוצאות המס בחלוקת דיבידנד מחברה משפחתית

פסק-הדין בעניין קליימן – המשך

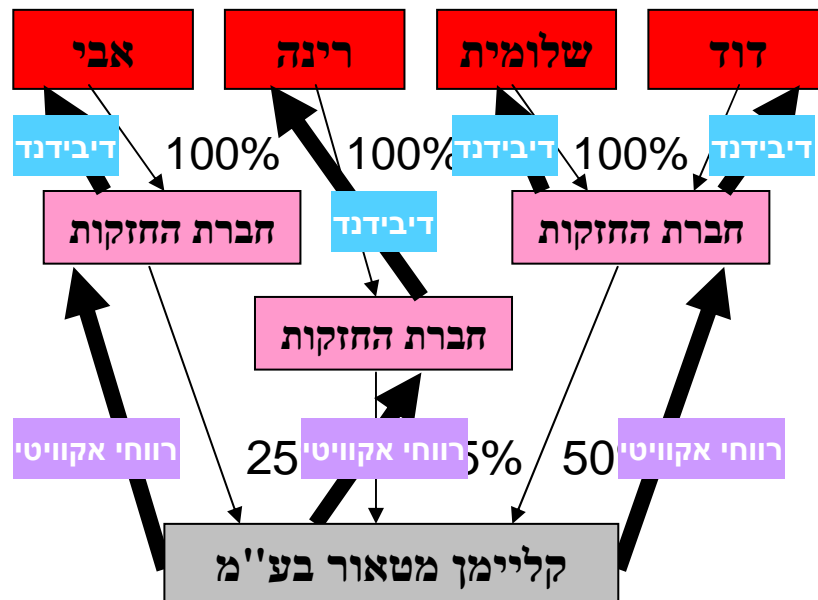


✓ בשלהי שנת-המס 1999 ביקשו חברות ההחזקה לקבל מעמד של חברות משפחתיות בהתאם לסעיף 64א לפקודת מס הכנסה.
✓ מטאור המשיכה להשיא רווחים בשנים הרלוונטיות לערעור, ועל-פי כללים חשבונאיים מקובלים רשמו חברות ההחזקה הכנסות מרווחי אקוויטי, בהתאם לשיעור החזקתם במטאור.

תוצאות המס בחלוקת דיבידנד מחברה משפחתית

פסק-הדין בעניין קליימן – המשך

- ✓ בכל אחת מהשנים שבערעורים חילקו חברות ההחזקה דיבידנדים לבעלי מניותיהן מתוך רווחי האקוויטי שנצברו בהן.
- ✓ לטענת המערערים, חלוקת הדיבידנד הנ"ל אינה חייבת במס לפי סעיף 64א(א)(1) לפקודה, לפיו "רווחים שחולקו מהכנסות החברה בשנים שהמס שהיא חייבת בו חושב על פי סעיף זה... יראו כאילו לא חולקו".



תוצאות המס בחלוקת דיבידנד מחברה משפחתית

▪ פסק-הדין בעניין קליימן – המשך

✓ בית-המשפט המחוזי בתל-אביב, מפי השופט מ' אלטוביה, דחה את הערעור.

השופט אלטוביה קבע, כי רווחי האקוויטי אינם מהווים "הכנסה" לעניין פקודת מס הכנסה, שכן הם אינם נמנים על המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3 לפקודה והמערערים לא הצביעו על כל מקור אחר בחקיקת המס, כמצוות הגדרת "הכנסה" שבסעיף 1 לפקודה.

השופט אלטוביה הוסיף וקבע, כי אין לקבל את טענת המערערים, לפיה חיוב הדיבידנד במס יביא לכפל-מס.

תוצאות המס בחלוקת דיבידנד מחברה משפחתית

▪ פסק-הדין בעניין קליימן – המשך

לדבריו: "רווחי אקוויטי שצמחו לחברות המשפחתיות, צמחו בשל אחזקתם במניות מטאור, בעוד חלוקת דיבידנד בידי מטאור, היא חלוקת רווחי מטאור גופה. המדובר בשני מקורות נפרדים בדומה למימוש עליית שוויו של העץ (שווי מניות מטאור) בשל הפרי הנישא עליו, במובדל ממימוש שווי של הפרי עצמו (רווחי מטאור). חברות האחזקה בחרו 'לממש' את עליית הערך של מניות מטאור בדרך של חלוקת דיבידנד ליחידים. החלטה זו יוצרת 'הכנסה' באשר היא מהווה מימוש וארוע מס. הכנסה זו היא הדיבידנד. זאת במובדל מחלוקת רווחים של חברת מטאור על דרך חלוקת דיבידנד..."

תוצאות המס בחלוקת דיבידנד מחברה משפחתית

■ פסק-הדין בעניין קליימן – המשך

מדובר בשני ארועי מס, בשני מימושים שונים. בענייננו, רווחי אקוויטי אינם נובעים מארוע מס ולכן אינם ברי מיסוי כל עוד לא מתרחש אירוע מס (ולכן אינם באים בגדרה של 'הכנסה' כלשון הפקודה). אירוע 'מימוש' שכזה הוא אירוע חלוקת הדיבידנד. ארוע מס נוסף הוא חלוקת הדיבידנד מרווחי מטאור. בענייננו, המערערים, בשל מבנה האחזקות שיצרו, הם גם 'מוכר העץ' וגם 'מוכר הפרי' שבדוגמת העץ ומכאן 'התחושה' של מיסוי כפול."

✓ יצוין, כי על פסק-הדין הוגש ערעור לבית-המשפט העליון. ואולם, בהמלצת בית-המשפט העליון, ולאחר שמיעת הטענות, חזרו בהם המערערים מהערעור, וזה נמחק ללא צו להוצאות.

תוצאות המס בחלוקת דיבידנד מחברה משפחתית

■ ביום 10.9.2012 פורסם פסק-הדין של בית-המשפט העליון בעניין **פרל ומיכאל מילוא** (ע"א 8500/10).

✓ באותו מקרה, קבע בית-המשפט המחוזי בירושלים, מפי השופטת מ' מזרחי, שהכנסותיהם של המערערים מחברת סער שמירה, שהיא "חברת בית" כמשמעותו בסעיף 64 לפקודה, לא נבעו מחלוקה שבוצעה מתוך רווחים בפועל של החברה אלא משערוך נכסים בחברה, ועל-כן הכנסות אלו חייבות במס כדיבידנד ואינן נחשבות להכנסה כמשמעותה באותו סעיף 64.

✓ בית-המשפט העליון ניתח את הקשר בין הרווח לצורך חלוקת דיבידנד בדיני החברות לבין הגדרת דיבידנד לצורך דיני המס, תוך שהוא קובע, כי יש לשאוף להאחדה בין שני הדינים.

תוצאות המס בחלוקת דיבידנד מחברה משפחתית

■ פסק-הדין בעניין אביעד פרל ומיכאל מילוא – המשך

✓ בית-המשפט העליון הוסיף וציין, כי פרשנות המאפשרת חלוקת דיבידנד על-סמך שיערוך נכסים הוניים – דהיינו, חלוקה על-בסיס רווחים חשבונאיים – עלולה להוביל, במישור דיני החברות לפגיעה בנושים, ובמישור דיני המס לפגיעה בגביית המס ובאינטרס הציבורי.

✓ לעניין המישור המיסויי, קובע בית-המשפט, כי הפרשנות אותה מציעים המערערים, לפיה אין מדובר בהכנסה לצורכי מס בעת חלוקת הדיבידנד וכי יש לדחות את מועד המיסוי עד למימוש הרווח, מובילה לתוצאה אבסורדית שבמסגרתה למעשה מְמַמְשִׁים הנישומים את הרווח מעליית ערך הנכס מבלי ליצור אירוע מס ומבלי לממש את הנכס בפועל.

תוצאות המס בחלוקת דיבידנד מחברה משפחתית

▪ פסק-הדין בעניין אביעד פרל ומיכאל מילוא – המשך

✓ לגישת בית-המשפט, חלוקה של רווחי שערור אינה חלוקה מכספי השערור (שהרי השערור לא מכניס מזומנים לקופת החברה), ובהתאם הסיווג הראוי לצורכי מס של החלוקה הוא חלוקת דיבידנד ממזומנים שהיו בחזקתה.

לשון אחר, לצורכי מס יש לראות בדיבידנד שחולק במזומן כנובע מכספי נזילים שהיו לחברה, ולא כנובע מנכסים של החברה ולא מומשו.

✓ בהתאם, חלוקת דיבידנד של כספים שלא חויבו במס חברות בידי החברה (דהיינו, חלוקה ממזומנים שבידי החברה שאינם בְּגֵדֵר הכנסה חייבת) – ובכלל זאת חלוקת דיבידנד מרווחים חשבונאיים – מהווה חלוקה של ההון העצמי הנזיל של החברה ותחויב במס בידי המקבל בהתאם לטיבם של הכספים בידי. זאת, בדומה לחלוקה שבוצעה מהכנסה שהופטרה ממס חברות.

תוצאות המס בחלוקת דיבידנד מחברה משפחתית

▪ פסק-הדין בעניין אביעד פרל ומיכאל מילוא – המשך

✓ על-בסיס האמור, קובע בית-המשפט, כי אם מדובר בסכום שחולק מתוך רווחי החברה – אף אם לא חויב במס חברות ואף אם חולק שלא כדין – יש למסותו כדיבידינד. ואילו אם הסכום שחולק מקורו בהון העצמי של החברה, יש למסותו כרווח הון, בדומה לרכישה עצמית.

✓ לעניין זה, מוסיף בית-המשפט וקובע, כי לצורך השאלה כיצד יש להבחין בין רווח פירותי (דיבידנד) לבין רווח הוני, יש להשית על הנישום את נטל ההוכחה שנפלה שגגה בסיווגו של פקיד-השומה את החלוקה (בין אם סווגה החלוקה כדיבידנד, רווח הון, הלוואה ללא ריבית או בכל דרך אחרת).

תוצאות המס בחלוקת דיבידנד מחברה משפחתית

- פסק-הדין בעניין אביעד פרל ומיכאל מילוא – המשך
 - ✓ בית-המשפט הוסיף והתייחס לשאלה האם חלות הוראות סעיף 64 לפקודה על חלוקת הדיבידנד.
 - בית-המשפט ציין, כי משלא טען פקיד-השומה כי נפל פגם בעצם השימוש בחברת בית, לא נפל פסול בהחלטת המערערים כי הם ימוסו בשיטת המיסוי החד-שלבית. עם זאת, בית-המשפט מוסיף ומציין, כי לא ניתן באמצעות האפשרות לבחור בין שני משטרי המס, לחמוק ממיסוי כלל ועיקר.
 - ✓ לגופו של עניין, קבע בית-המשפט, כי המערערים לא הוכיחו כי מקור הכספים שחולקו להם כדיבידנד בהכנסה של החברה שחויבה במס ואף לא הוכיחו כי מדובר בהון העצמי של החברה, וממילא לא עמדו בנטל ההוכחה בו עליהם לעמוד כדי לסתור את חזקת התקינות של השומה שנערכה להם.
 - בהתאם, נקבע, כי סכום החלוקה יחויב במס כדיבידנד לפי סעיף 2(4) לפקודה.

תוצאות המס בחלוקת דיבידנד מחברה משפחתית

- ביום 15.7.2013 פורסם פסק-הדין של בית-המשפט המחוזי בתל-אביב בעניין **קרלוס בגס** (ע"מ 1130/06).
 - ✓ המערער הינו בעל מניות בשיעור 52% בחברת יפעת הון דיסק בע"מ ("החברה") אשר נוסדה ביום 22.6.1993.
 - ✓ בשנות-המס 1993–1997 דיווחה החברה על הכנסותיה למשיב כחברה רגילה. באותן השנים נצברו בחברה הפסדים לצורכי מס.
 - ✓ בשנות-המס 1998–2000 ("תקופת ההטבה"), פעלה החברה כחברה משפחתית, כאשר המערער שימש כנישום המייצג.
 - בשנים אלו, נצברו אצל החברה רווחים לצורכי מס וכנגדם קוזזו הפסדיה המועברים: בשנות-המס 1998–1999 קוזזו כל רווחי החברה כנגד ההפסדים המועברים; ואילו בשנת-המס 2000 הייתה ההכנסה החייבת של החברה, לאחר קיזוז ההפסדים, בסך כ-450,000 ש"ח.

תוצאות המס בחלוקת דיבידנד מחברה משפחתית

■ פסק-הדין בעניין קרלוס בגס – המשך

- ✓ בשנת-המס 2001 הפכה החברה לחברה "רגילה". ואילו ביום 19.12.2001 חילקה החברה דיבידנד בסך של כ-1,900 אלפי ש"ח.
- ✓ לטענת המערער, חלוקת הדיבידנד אינה חייבת במס לפי הוראות סעיף 64א(א)(1) לפקודה.
- ✓ בית-המשפט המחוזי בתל-אביב, מפי השופט מ' אלטוביה, דחה את הערעור.
- ✓ השופט אלטוביה בחן את השאלה, האם מדובר כאן בחלוקת "רווחים", וזאת תוך שהוא נדרש לתכלית ההסדר המשפטי הייחודי שנקבע בסעיף 64א לפקודה.
- ✓ לדבריו, הסדר החברה המשפחתית מבוסס על מודל של מיסוי חד-שלבי, ובהתאם כאשר רווח מסוים אינו נתון למשטר המס החד-שלבי כאמור, הוא אינו זכאי להקלה שבסעיף 64א(א)(1) לפקודה שכל תכליתה למנוע כפל-מס במיסוי הרווחים פעם נוספת במיסוי החלוקה.

תוצאות המס בחלוקת דיבידנד מחברה משפחתית

▪ פסק-הדין בעניין קרלוס בגס – המשך

- ✓ בהתאם, קבע השופט אלטוביה, כי הפרשנות הנכונה למונח "רווחים" בהקשר זה היא כי מדובר ברווחים ששולם בגינם מס בשיטת המיסוי החד-שלבי ולכן יש למנוע מיסוים בשנית.
- ✓ השופט אלטוביה הוסיף וקבע, תוך שהוא מפנה לפסק-הדין של בית-המשפט העליון בעניין שקלרש, כי אין לראות בהכנסה שצמחה לחברה בתקופת ההטבה ואשר קוזזו כנגדה הפסדים שצמחו לפני תקופת הטבה, כ"רווחים" לעניין סעיף 64א(א)(1) לפקודה. זאת, למרות שהחברה "שילמה" על הכנסה זו בדמות ויתור על נכס ההפסדים הצבורים.
- שכן, מגן מס זה צמח בתקופה בה הייתה החברה נתונה למודל המיסוי הדו-שלבי, והוא במהותו מגן מס בשיעור המס שחל עליה באותה עת, כלומר שיעור מס חברות.

תוצאות המס בחלוקת דיבידנד מחברה משפחתית

- פסק-הדין בעניין **קרלוס בגס – המשך**
 - ✓ לאור זאת, קבע השופט אלטוביה, כי הסדר החברה המשפחתית מושג באופן מהותי כאשר החלוקה הפטורה ממס היא חלוקה של רווחים ששולם בגינם מס בשיעור מס שולי או שנוצלה כנגדם הטבת מס בשיעור מס שולי, כגון: ניצול הפסדים שנצברו בתקופת ההטבה או שימוש בפטור כנגד הכנסת החברה.
 - ✓ בהתאם, קבע השופט אלטוביה, כי הכנסות הדיבידנד שקיבל המערער חייבות במס על-פי הוראות סעיף 125ב לפקודה.
- השופט מ' אלטוביה חזר על עמדתו האמורה בפסק-הדין בעניין **שפירא מיום 18.8.2013 (ע"מ 17937-02-11).**
- פסק-הדין בעניין **ז'ורבין (ע"מ 29069-06-12).**
- שומות מס צפויות בחברות שביצעו חלוקה מרווחי אקוויטי/שערוך ולאחר מכן קיבלו דיבידנד/מכרו את הנכסים נשוא השערוך.

**תוצאות המס בחלוקת
דיבידנד מחברה משפחתית**

הדין בעקבות תיקון 197

תוצאות המס בחלוקת דיבידנד מחברה משפחתית

- במסגרת תיקון 197 תוקנו הוראות סעיף 64א(א)(1) לפקודה.
- ראשית, נוספה להוראות אלו הגדרה לתיבה "רווחים שחולקו מהכנסות החברה" ולפיה מדובר ב"רווחים שחולקו מהכנסתה החייבת של החברה בתוספת ההכנסה הפטורה ממס, ובהפחתת המס החל על הנישום בשל ההכנסה החייבת כאמור, אם שולם על ידי החברה והיא לא חייבה את הנישום בהתאם".
- בנוסף, נקבע, שרווחים שיחולקו מהכנסות החברה שמקורן בדיבידנד שקיבלה החברה בשנת-המס שבה חדלה להיחשב לחברה משפחתית זכאית וחויב במס בשיעורים הקלים על יחיד (ראו שקופית 92 להלן ואילך) ייראו כאילו לא חולקו.
- תחולת התיקון נקבעה לגבי רווחים שיחולקו מהכנסות החברה המשפחתית החל ביום 1.1.2014 ואילך.

תוצאות המס בחלוקת דיבידנד מחברה משפחתית

▪ **לסיכום:** בעקבות התיקון, והחל ביום 1.1.2014 ואילך, הרווחים שיחולקו מהכנסות החברה בתקופת ההטבה ואשר ייראו לצורכי מס כאילו לא חולקו, כוללים את ארבעת הרכיבים הבאים:

ההכנסה החייבת (לרבות שבח מקרקעין) של החברה;

+ ההכנסה הפטורה ממס של החברה;

- המס הקל הנישום המייצג בשל ההכנסה החייבת, אם שולם על-ידי החברה והיא לא חייבה את הנישום בהתאם;

+ רווחים של החברה שמקורם בדיבידנד שחויב במס בשיעורים הקבועים בסעיף 125ב(3) לפקודה.

תוצאות המס בחלוקת דיבידנד מחברה משפחתית

- נזכיר, כי במסגרת תיקון 197 נוסף סעיף 100א1 לפקודת מס הכנסה, לפיו ביצוע חלוקה מרווחי שערות בידי חברה (שאינה חברה משפחתית או קרן להשקעות במקרקעין כמשמעותה בסעיף 64א3 לפקודה) יגרור עמו מכירה ורכישה מחדש לצורכי מס של הנכס שבשלו נרשמו בדו"חות הכספיים של החברה המחלקת רווחי השערות.

חלק ב'

חישוב החבות במס במכירת
מניות של חברה משפחתית

**חישוב החבות במס במכירת
מניות של חברה משפחתית**

הדין עד לתיקון 197

שקופית 65

חישוב החבות במס במכירת מניות של חברה משפחתית

- עד לתיקון 197, קבעו הוראות סעיף 64א(א)(7) לפקודת מס הכנסה כדלהלן:
"במכירת מניה של חברה משפחתית יופחת מהתמורה, לענין סעיף 88 הן לגבי המוכר והן לגבי הקונה, סכום השווה לחלק מסכום הרווחים שהצטברו בחברה בתקופת ההטבה והיא לא חילקה אותם, כחלקה של המניה בזכויות ברווחי החברה; סכומים שהופחתו כאמור, לא יראו אותם כרווחים הראויים לחלוקה לענין סעיף 94ב."
- הרציונל הגלום בהוראה זו ברור: הרווחים שנצטברו בתקופת ההטבה חויבו כבר במס בידי הנישום המייצג, ועל-כן אין לחייבם במס נוסף בעת המכירה; ומנגד, אין להקנות בגינם את הטבת המס הקבוע בסעיף 94ב.

חישוב החבות במס במכירת מניות של חברה משפחתית

- בדומה, מבחינתו של הקונה, המחיר שהוא משלם כולל תשלום עבור הזכות לקבל, בלא חבות מס נוספת, חלק מרווחי החברה אשר הצטברו בתקופת ההטבות. על-כן, והואיל וסכום זה יוחזר לו בעת חלוקת הרווחים בפועל, ראה המחוקק לנכון לנטרל אותו מהמחיר המקורי של המניות.
- יצוין, כי עניינו של סעיף 64א(א)(7) ב"מכירת מניה של חברה משפחתית", כך שניתן לטעון שהוראה זו חלה רק במקרים שבהם החברה היא בגדר חברה משפחתית בעת מכירת המניות. עם זאת, קיים הגיון רב בפרשנות אחרת, לפיה כוונת המחוקק הייתה לא רק למכירת מניות בחברה שהיא חברה משפחתית ביום המכירה, אלא גם למכירת מניות בחברה שהייתה חברה משפחתית בעבר.

חישוב החבות במס במכירת מניות של חברה משפחתית

■ דוגמה

חברה א הייתה חברה משפחתית זכאית בשנות-המס 2004–2007. בשנים אלו רווחיה היו בגובה 1,000,000 ש"ח. בשנת-המס 2009 חילקה החברה דיבידנד בסך 200,000 ש"ח מתוך הרווחים בתקופת ההטבה. יונתן, המחזיק ב-50% ממניות החברה, מכר את מניותיו בשנת-המס 2010 לעומר, תמורת 1,000,000 ש"ח. מחירן המקורי של המניות בידי הוא 100,000 ש"ח. בשנת-המס 2011 חילקה החברה את יתרת רווחיה מתקופת ההטבה. ואילו בשנת-המס 2012 מכר עומר את מניותיו בחברה למיקה תמורת 700,000 ש"ח.

חישוב החבות במס במכירת מניות של חברה משפחתית

■ פתרון

רווחי החברה בתקופת ההטבה אשר טרם חולקו כדיבידנד הינם בגובה 800,000 ש"ח, כאשר חלקו של יונתן ברווחים אלה הינו בסך 400,000 ש"ח (50%).

על-כן, לצורך חישוב החבות במס רווחי הון של יונתן, יש להפחית מהתמורה (1,000,000 ש"ח) את אותם 400,000 ש"ח. במקביל, מחירן המקורי של המניות בידי עומר יהיה 600,000 ש"ח. הרווחים שחולקו בשנת-המס 2011 ייקשבו כאילו לא חולקו, ועל-כן עומר לא יחויב במס בִּשְׁל הדיבידנד שקיבל בשנה זו בסך 400,000 ש"ח.

תמורת מניותיו קיבל עומר 700,000 ש"ח. הואיל ומחירן המקורי של המניות בידיה הוא 600,000, רווח ההון שנצמח לו הינו בגובה 100,000 ש"ח.

חישוב החבות במס במכירת מניות של חברה משפחתית

▪ המשך

כעת נניח שעומר מכר את מניותיו טרם חלוקת הרווחים, וזאת בתמורה ל-1,200,000 ש"ח.

▪ פתרון

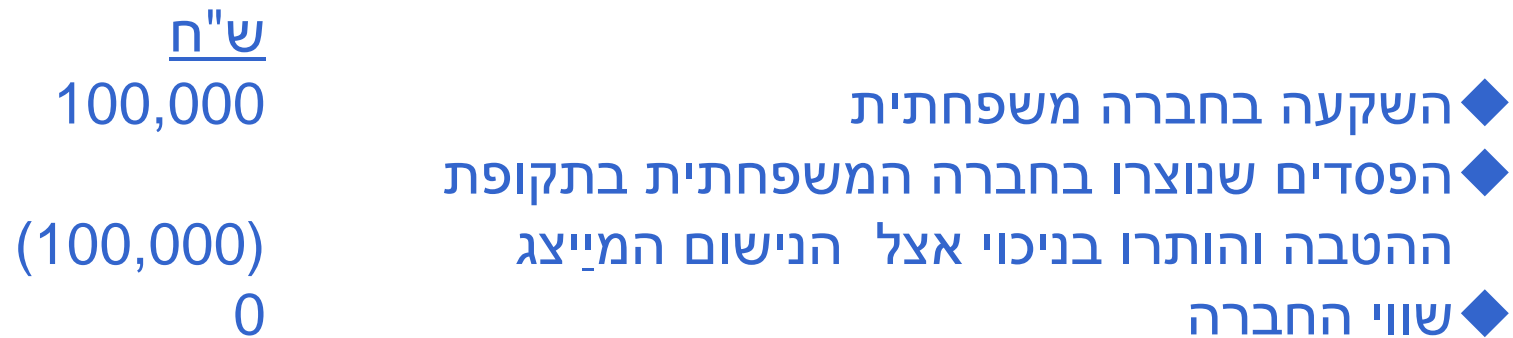
מהתמורה שקיבל בפועל בסך 1,200,000 ש"ח יופחת חלקו של עומר ברווחי החברה מתקופת ההטבה (400,000 ש"ח), דהיינו התמורה לצורכי מס תהיה בגובה 800,000 ש"ח.

הואיל ומחירן המקורי של המניות בידי עומר הינו בגובה 600,000 ש"ח, רווח ההון יסתכם ב-200,000 ש"ח.

במקביל, מחירן המקורי של המניות בידי מיקה יהיה בגובה 800,000 ש"ח.

חישוב החבות במס במכירת מניות של חברה משפחתית

- יצוין, כי בעוד שהמחוקק הביא בחשבון את השפעתם של רווחים בלתי-מחולקים מתקופת ההטבות על רווח ההון בשל מכירת המניות, הוא לא הורה על התאמה מקבילה ביחס להפסדי החברה בתקופת ההטבות.
- כתוצאה מכך, בעל המניות זכה להכרה כפולה בהפסדי החברה.



← במכירת המניות נוצר הפסד הון בגובה 100,000 ש"ח למרות שהפסד זה הותר בניכוי בידי הנישום.

**חישוב החבות במס במכירת
מניות של חברה משפחתית**

הדין בעקבות תיקון 197

שקופית 72

חישוב החבות במס במכירת מניות של חברה משפחתית

- במסגרת תיקון 197, נקבעו שלושה שינויים עיקריים ביחס לחישוב החבות במס במכירת מניות של חברה משפחתית.
1 נוספה הגדרה ל"רווחים שהצטברו בחברה בשנות ההטבה [צריך להיות "תקופת ההטבה"] ולא חולקו... " ואשר מקטינים את התמורה לגבי המוכר ואת המחיר המקורי לגבי הרוכש.
המדובר באותם רווחים שחלוקתם כדיבידנד אינה מהווה אירוע מס, דהיינו:

ההכנסה החייבת (לרבות שבח מקרקעין) של החברה;
+ ההכנסה הפטורה ממס של החברה;
– המס החל הנישום המייצג בשל ההכנסה החייבת, אם שולם על-ידי החברה והיא לא חייבה את הנישום בהתאם;
+ רווחים של החברה שמקורם כדיבידנד שחויב במס בשיעורים הקבועים בסעיף 125ב(3) לפקודה.

חישוב החבות במס במכירת מניות של חברה משפחתית

② נקבע, כי הקטנת המחיר המקורי לגבי הרוכש תיעשה לא רק לגבי מי שרכש מניות מבעליהן אלא גם לגבי מי שרכש מניות בהקצאה.

③ עוד נקבע, כי לעניין חישוב רווח ההון בידי המוכר, יוסף לתמורה סכום בגובה ההפסדים¹ נטו² שיוחסו לנישום המייצג¹ בתקופת ההטבה אך לא לפני 1.1.2014.

① המונח "הפסדים" מוגדר כ"סכום השווה להכנסה החייבת שיוחסה למוכר המניה [צריך להיות "לנישום"??] בניכוי הפסדים שיוחסו לו החל משנת מס 2014 ואילך, ובלבד שהוא סכום שלילי".

② נטו – שלא בהתאם לסדר קיזוז הפסדים הקבוע בפקודת מס הכנסה.

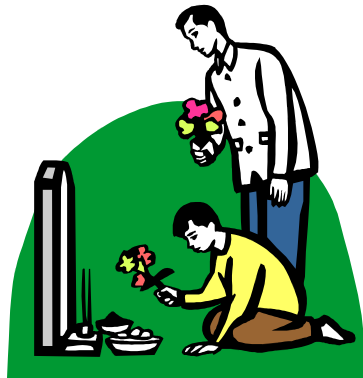
חישוב החבות במס במכירת מניות של חברה משפחתית

③ הגדלת התמורה לעניין חישוב רווח ההון בגובה ההפסדים
נטו שיוחסו לנישום המייצג – המשך

יציין, כי ההוראה בעניין הוספת ההפסדים נטו לתמורה חלה רק אם נצמח למוכר רווח הון. כלומר, אין להגדיל את התמורה (בגובה ההפסדים שיוחסו לנישום המייצג) אם מלכתחילה נוצר למוכר המניות הפסד הון.

כמו-כן, הוראה זו אינה חלה "אם הנישום שההפסדים יוחסו לו נפטר טרם מכירת המניה".

כלומר, ההכרה הכפולה בהפסדי החברה תיוותר בעינה באותם מקרים בהם הנישום המייצג קיזז, עובר לפטירתו, את הפסדי החברה המשפחתית שיוחסו לו.
הורשת הפסדים???



חלק ג'

הכללים החדשים לגבי הפיכה
מחברה רגילה לחברה
משפחתית ולהפך –
תחולה ויישום

הכללים לגבי הפיכה מחברה
רגילה לחברה משפחתית

הדין עד לתיקון 197

הכללים לגבי הפיכה מחברה רגילה לחברה משפחתית – הדין עד לתיקון 197

▪ עד לתיקון 197 לפקודת מס הכנסה ("תיקון 197" או "התיקון") חברה הייתה זכאית לבקש להיחשב לחברה משפחתית, בכפוף לקיומם של מלוא התנאים הבאים:

① בעלי המניות בחברה הם בני משפחה שלפי סעיף 76(ד)(1) לפקודה רואים אותם כאדם אחד;★

★המדובר בחברה שכל בעלי מניותיה הינם קרובי משפחה מהקרבה הבאה: בן-זוג, אח, אחות, הורה, הורי הורה, צאצא, צאצאי בן-הזוג וכן בן-זוגו של כל אחד מאלה. עם זאת, אין צורך בקרבה משפחתית בין כל אחד ואחד מבעלי המניות לבין כל אחד מבעלי המניות האחרים, אלא מספיק שיש אדם אחד אשר לגביו וביחס אליו מתקיימת הקרבה האמורה ("בריח תיכון").

② החברה הגישה בקשה מתאימה (על-גבי טופס 2585) לפקיד-השומה;

▪ התנאים להפיכת חברה רגילה לחברה משפחתית – הדין עד לתיקון 197 – המשך

③ לבקשה צורפה הסכמה בכתב של הנישום המייצג;

④ הבקשה הומצאה לפקיד-השומה לא יאחר מחודש* לפני תחילת שנת-המס או תוך שלושה חודשים לאחר התאגדות החברה.

*למעשה, סעיף 64א(א)(1) לפקודה חייב להגיש את הבקשה להיחשב לחברה משפחתית "לא יאחר מחודש לפני תחילתה של שנת מס פלונית...". ואילו המונח "חודש" מוגדר בסעיף 1 לפקודה כ"לרבות חלק ממנו", כך שניתן לכאורה היה להגיש את הבקשה גם ביום האחרון של שנת-המס. "לכאורה" אמרנו ולא בכדי, שכן גישה זו נדחתה על-ידי בית-המשפט המחוזי בחיפה בעניין חיים קליאוטה בע"מ (ע"מ 705/05): באותו מקרה, קבע בית-המשפט, כי יש לפרש את המילים "לא יאחר מחודש לפני תחילת השנה" כלא פחות מחודש לפני תחילת השנה הרלבנטית. יצוין, כי בחלק ממשרדי השומה אושרו גם בקשות שהוגשו בחודש דצמבר.

הכללים לגבי הפיכה מחברה
רגילה לחברה משפחתית

הדין בעקבות תיקון 197

- במסגרת התיקון נקבע, כי חברה רגילה תוכל לבקש להפוך לחברה משפחתית בתוך שלושה חודשים לאחר התאגדותה. כלומר, חברה שלא תבקש להפוך לחברה משפחתית בתוך שלושה חודשים ממועד התאגדותה כאמור, לא תוכל לעשות זאת לעולם.
- עם זאת, במסגרת התיקון, נקבעה הוראת-מעבר, הקובעת כדלהלן: "חברה שערב יום התחילה (1.8.2013) חברה היו בני משפחה שלפי סעיף 76(ד)(1) לפקודה רואים אותם כאדם אחד (בסעיף קטן זה – חברה משפחתית), אך לא הגישה עד המועד האמור בקשה לפקיד השומה לפי אותה רישה כנוסחה ערב יום התחילה, רשאית להגישה לפקיד השומה בתוך ארבעה חודשים מיום התחילה, ובלבד שמתקיימים בה התנאים שבסעיף 64א(א) לפקודה, כנוסחו לאחר תיקון 197; הגישה חברה משפחתית בקשה כאמור יחולו לגביה הוראות אלה: ..."

■ על-פי הוראת-המעבר, חברה שהתאגדה לפני 1.8.2013 יכולה לבקש באופן חד-פעמי להפוך לחברה משפחתית, ובלבד שהתקיימו כל אלה:

① ביום 31.7.2013 בעלי המניות בחברה היו בני משפחה שלפי סעיף 76(ד)(1) לפקודה רואים אותם כאדם אחד; *
* לעיל שקופית 78.

② החברה הגישה בקשה מתאימה (על-גבי טופס 2585*) לפקיד-השומה, בצירוף הסכמה בכתב של הנישום המייצג; *
* רשויות המס עתידות לפרסם טופס מעודכן בימים הקרובים.

③ הבקשה הומצאה לפקיד-השומה לא יאוחר מתוך ארבעה חודשים מיום התחילה, * דהיינו עד ליום 1.12.2013. **

* "יום התחילה" מוגדר בתיקון 197 כ-1.8.2013.

** זאת, כמתחייב מהוראות חוק הפרשנות.

- היה והתקיימו מלוא התנאים האמורים, החברה תיחשב לחברה משפחתית הַחל בשנת-המס 2014 ואילך, אך תחולנה לגביה ההוראות המיוחדות ("ההוראות המיוחדות") בעניין חלוקת עודפים (להלן שקופית 98 ואילך) ומיסוי רווח הון ממכירת נכסים (להלן שקופית 112 ואילך).
- **יש לבצע בדיקה פרטנית את השלכות הגשת הבקשה!**
מהו הדין לגבי חברה רגילה שהגישה בקשה להיחשב לחברה משפחתית לפני 1.8.2013?
לדעתנו, במקרה זה, החברה תיחשב לחברה משפחתית הַחל בשנת-המס 2014 ואילך, וההוראות המיוחדות לא תחולנה לגביה.

זו, ככל הנראה, גם עמדת רשות המסים.

- יצוין, כי האפשרות לבקש להפוך לחברה משפחתית עד ליום 1.12.2013 מוקנית רק לחברה שהתאגדה לפני 1.8.2013 ואשר ביום 31.7.2013 היו בעלי מניותיה בני משפחה שלפי סעיף 76(ד)(1) לפקודה רואים אותם כאדם אחד.
כאמור, במקרה זה, החברה תיחשב לחברה משפחתית החל בשנת-המס 2014 ואילך.
- לעומת זאת, חברה שאינה נכללת במסגרת זו (כגון: חברה חדשה שהתאגדה ביום 1.8.2013 ואילך) זכאית לבקש להיחשב למשפחתית רק בתוך שלושה חודשים ממועד התאגדותה.
במקרה זה, החברה תיחשב לחברה משפחתית החל ממועד התאגדותה.

הכללים לגבי הפיכה מחברה משפחתית לחברה רגילה

הדין עד לתיקון 197

▪ עד לתיקון 197, חברה משפחתית זכאית* הפסיקה להיחשב לכזו בשני המקרים הבאים:

* "חברה משפחתית זכאית" מוגדרת כחברה משפחתית הזכאית להחלת הוראות המיסוי המיוחדות הקבועות בסעיף 64א(א) לפקודה.

① בתוך שנת-המס הנישום המייצג הפסיק לענות על התנאים הנדרשים לצורך סיווגו ככזה והחברה לא הודיעה לפקיד-השומה, יחד עם הגשת הדו"ח השנתי לאותה שנה, על בעל מניות אחר בחברה שלגביו התנאים מתקיימים;

② החברה הודיעה לפקיד-השומה, עד למועד הגשת הדו"ח השנתי,* שהיא חוזרת בה מבקשתה להיחשב כחברה משפחתית זכאית לשנת-המס אליה מתייחס הדו"ח.

*המדובר במועד הקבוע בסעיף 131 לפקודה ולא במועד הגשת הדו"ח השנתי בפועל (עמ"ה (ב"ש) 504/99 דגן נ' פ"ש).

■ בשני המקרים, החברה הפסיקה להיחשב לחברה משפחתית באותה שנת-מס.*

★ למעשה, נוסח החוק לגבי המקרה הראשון לא היה ברור וניתן היה לטעון, כי שינוי הסיווג חל רק מהמועד שבו הנישום המייצג הפסיק לענות על התנאים הנדרשים לצורך סיווג ככזה.

■ כמו-כן, נקבע, כי החברה לא תוכל לשוב ולבקש להיות חברה משפחתית זכאית לפני תום שלוש שנות-מס מהשנה שבה חדלה להיות זכאית.*

★ יצוין, כי ההוראה לפיה חברה שחדלה להיות חברה משפחתית זכאית לא תוכל לשוב ולבקש להיות חברה זכאית לפני תום שלוש שנים מהשנה שבה חדלה להיות זכאית נקבעה בסעיף 64א(ב)(2) לפקודה, ולכן היא חלה לכאורה רק לגבי חברה שביקשה להפוך לחברה רגילה (סעיף 64א(ב)(1) לפקודה) ולא לגבי חברה שהנישום המייצג בה הפסיק לענות על התנאים הנדרשים לצורך סיווג ככזה ואשר לא הודיעה לפקיד-השומה, יחד עם הגשת הדו"ח השנתי לאותה שנה, על בעל מניות אחר בחברה שלגביו התנאים מתקיימים (סעיף 64א(1) לפקודה).

הכללים לגבי הפיכה מחברה
משפחתית לחברה רגילה

הדין בעקבות תיקון 197

▪ במסגרת התיקון נקבע, כי חברה משפחתית זכאית תפסיק להיחשב לכזו בשלושת המקרים הבאים:

① בתוך שנת-המס הנישום המייצג הפסיק לענות על התנאים הנדרשים לצורך סיווגו ככזה והחברה לא הודיעה לפקיד-השומה, בתוך 60 ימים מהמועד האמור, * על בעל מניות אחר בחברה שלגביו התנאים מתקיימים;
* אך ראו הוראת-המעבר – להלן שקופית 95.

← במקרה זה, החברה תפסיק להיחשב לחברה משפחתית זכאית מתחילת שנת-המס האמורה והיא לא תוכל להיחשב בעתיד לחברה משפחתית זכאית.

← כמו-כן, דיבידנד שהתקבל/יתקבל בידי החברה בשנת-המס שבה שינתה את סיווגה כאמור יחויב, ככלל, במס בהתאם להוראות סעיף 125ב(ג) ולא על-פי סעיף 126(ב) לפקודה (להלן שקופית 92 ואילך).

▪ המקרים בהם חברה משפחתית זכאית תפסיק להיחשב לכזו – המשך

② בתוך שנת-המס חדל להתקיים בחברה איזה מהתנאים הנדרשים לצורך סיווגה כחברה משפחתית (כגון: בְּשֵׁל הקצאה או מכירה של מניות למי שאינו נחשב לבן-משפחה);

← גם במקרה זה, החברה תפסיק להיחשב לחברה משפחתית זכאית מתחילת שנת-המס האמורה והיא לא תוכל להיחשב בעתיד לחברה משפחתית זכאית.

← כמו-כן, דיבידנד שהתקבל/יתקבל בידי החברה בשנת-המס שבה הפסיקה להיחשב לחברה משפחתית זכאית יחויב, ככלל, במס בהתאם להוראות סעיף 125ב(ג) ולא על-פי סעיף 126(ב) לפקודה (להלן שקופית 92 ואילך).

▪ המקרים בהם חברה משפחתית זכאית תפסיק להיחשב לכזו – המשך

③ החברה הודיעה לפקיד-השומה, לא יאוחר מחודש לפני תחילת שנת-מס פלונית*, שהיא חוזרת בה מבקשתה להיחשב כחברה משפחתית זכאית.

* אך ראו הוראת-המעבר – שקופית 96 להלן.

← במקרה זה, החברה תפסיק להיחשב לחברה משפחתית מתחילת שנת-המס שלאחר שנת-המס שבה הודיעה כאמור והיא לא תוכל להיחשב בעתיד לחברה משפחתית זכאית.

← כך, למשל, אם חברה תודיע ביום 10.1.2014 על כך שהיא מפסיקה להיות חברה משפחתית, תהיה לכך תחולה רק משנת-המס 2015.

ואילו אם החברה תודיע ביום 10.12.2014, תהיה לכך תחולה רק משנת-המס 2016.

- נזכיר, כי משמעות ההפיכה מחברה משפחתית לחברה "רגילה" היא לא רק מיסוי הכנסותיה של החברה בשיעור 25% (נכון לשנת-המס 2013) אלא גם אי-ייחוס הפסדיה לנישום המייצג.
- במסגרת התיקון נקבעו הוראות שעניינן בשיעור המס שיחול על דיבידנד שהתקבל בידי חברה שהפסיקה להיחשב לחברה משפחתית כתוצאה מאחת מהנסיבות הבאות:
 - ① בתוך שנת-המס הנישום המייצג הפסיק לענות על התנאים הנדרשים לצורך סיווגו ככזה והחברה לא הודיעה לפקיד-השומה, בתוך 60 ימים מהמועד האמור, על בעל מניות אחר בחברה שלגביו התנאים מתקיימים;
 - ② בתוך שנת-המס חדל להתקיים בחברה איזה מהתנאים הנדרשים לצורך סיווגה כחברה משפחתית.

- **ככלל**, נקבע, כי דיבידנד כאמור יחויב במס בשיעור הקבוע בסעיף 125ב(3) לפקודה, דהיינו 25%, אלא אם הנישום המייצג הינו "בעל מניות מהותי", במישרין או בעקיפין, בחברה ששילמה את הדיבידנד, שאז שיעור המס הינו 30%.
- דהיינו, למרות שהחברה הפסיקה להיחשב לחברה משפחתית זכאית (רטרואקטיבית מתחילת שנת-המס), הדיבידנד יחויב במס כאילו החברה נשארה במעמד של חברה משפחתית – קרי: לפי סעיף 125ב(3) לפקודת מס הכנסה – והוראות סעיף 126(ב) לפקודה לא תחולנה.
- עם זאת, ועל-מנת למנוע כפל-מס, נקבע, כי חלוקת הרווחים שמקורם בדיבידנד שחויב במס כאמור ייראו כאילו לא חולקו.

▪ **הפְּלָל האמור כפוף לחריג לפיו דיבידנד שהתקבל בידי חברה שהפסיקה להיחשב לחברה משפחתית זכאית בשני המקרים שצוינו לעיל יהיה פטור ממס (בכפוף להוראות סעיף 126(ב) לפקודה) אם שינוי המעמד כאמור נובע מאחד מאלה:**

① בעל מניות בחברה נפטר;

② *25% מהזכויות בחברה נרכשו (בין במישרין ובין ובדרך של הקצאת מניות) על-ידי מי שאינן צד קשור** לחברה או לבעלי מניותיה.
*הפְּוּנָה, ככל הנראה, ל-25% או יותר.

★★ לעניין זה, "צד קשור" הינו מי שמתקיים בו אחד מאלה: בן-זוג, אח, אחות, הורה, הורי הורה, צאצא וצאצאי בן-הזוג, ובן-זוגו של כל אחד מאלה; בעל שליטה (5%) בתאגיד; חבר בני אדם שהתאגיד או שהיחיד בעלי שליטה בו; לתאגיד ולחבר-בני-האדם יש אותו בעל שליטה.

- במסגרת הוראות-המעבר של התיקון נקבעו שתי הוראות לגבי חברה שהייתה חברה משפחתית זכאית ביום 31.7.2013 ("חברה זכאית קיימת").
 - עניינה של [ההוראה האחת](#) בחברה זכאית קיימת שלפני יום 1.8.2013 הנישום המייצג הפסיק לענות על התנאים הנדרשים לצורך סיווגו.
- ← במקרה זה, החברה רשאית להודיע לפקיד-השומה עד ליום 28.11.2013* על בעל מניות אחר בחברה שלגביו התנאים מתקיימים.
- *יש ליתן את ההודעה "בתוך 120 ימים מיום התחילה", אך מועד זה חל ביום 29.11.2013 שהינו יום שישי.
- ניתנה הודעה כאמור, תיוותר החברה משפחתית.
- ← היה והחברה לא תודיע כאמור, היא תהפוך לחברה "רגילה" רטרואקטיבית מיום 1.1.2013 ולא תוכל לשוב ולהיות משפחתית בעתיד.

▪ עניינה של ההוראה השנייה בחברה זכאית קיימת המעוניינת להפוך לחברה "רגילה".

← חברה כאמור רשאית להודיע לפקיד-השומה עד ליום 28.11.2013* שהיא חוזרת מבקשתה להיחשב כחברה משפחתית זכאית.

*יש ליתן את ההודעה "בתוך 120 ימים מיום התחילה", אך מועד זה חל ביום 29.11.2013 שהינו יום שישי.

← הוראה זו חל, לדעתנו, הן על חברה משפחתית המעוניינת להפוך לחברה "רגילה" החל משנת-המס 2014 והן על חברה משפחתית המעוניינת להפוך לחברה "רגילה" רטרואקטיבית בשנת-המס 2013.

בשני המקרים, החברה לא תוכל לשוב ולהיות משפחתית בעתיד.

■ מהו הדין לגבי חברה משפחתית זכאית שאינה נחשבת ל"חברה זכאית קיימת", דהיינו חברה שהפכה לחברה משפחתית זכאית ביום 1.8.2013 ואילך?*

★ המדובר, מטבע הדברים, בחברה שהתאגדה ביום 1.8.2013 ואילך או בסמוך לפני כן וביקשה תוך שלושה חודשים ממועד התאגדותה (אך לא לפני 1.8.2013) להיחשב לחברה משפחתית.

✓ חברה משפחתית שאינה "חברה זכאית קיימת" אינה זכאית לבקש להפוך ל"חברה רגילה" לגבי התקופה שממועד התאגדותה ועד לתום שנת-המס 2013, אלא רק החל משנת-המס 2014.

✓ עם זאת, שורת ההגיון מחייבת לאפשר לאותה חברה להתחרט ולהפוך לחברה "רגילה" עוד בשנת-המס 2013, ובלבד שהודיעה על כך לפני חלוף שלושה חודשים ממועד התאגדותה.

חלק ד'

חלוקת עודפים רעיונית מכוח הוראת-המעבר

חלוקת עודפים רעיונית מכוח הוראת-המעבר

- כפי שכבר ראינו, הוראות-המעבר מאפשרות, בכפוף למספר תנאים, לחברה "רגילה" – שביום 31.7.2013 בעלי מניותיה היו בני משפחה שלפי סעיף 76(ד)(1) לפקודה רואים אותם כאדם אחד – להפוך לחברה משפחתית החל בשנת-המס 2014 ואילך.★

★ לעיל שקופית 81 ואילך.

- ברם, במקרה זה תחולנה ההוראות המיוחדות בעניין מיסוי רווח הון ממכירת נכסים★ ובעניין חלוקת עודפים.

★ להלן שקופית 112 ואילך.



חלוקת עודפים רעיונית מכוח הוראת-המעבר

■ וכך קובעות הוראות-המעבר בנושא חלוקת העודפים:

"(2) יראו את כל העודפים שאילו היו מחולקים כדיבידנד היו חייבים במס לפי סעיף 125ב שנצברו בחברה עד יום כ"ח בטבת התשע"ד (31 בדצמבר 2013) (בסעיף קטן זה – יום הסיום) כאילו חולקו כדיבידנד לבעלי המניות;

(3) המועד לתשלום המס יהיה עד ליום י"ג בטבת התשע"ח (31 בדצמבר 2017) (בסעיף קטן זה – תקופת הדחייה), ולא יחולו עליו הפרשי הצמדה וריבית לתקופה זו; לא שולם המס עד תום תקופת הדחייה, יחולו עליו הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א) לפקודה לתקופה שתחילתה לאחר תום תקופת הדחייה עד למועד התשלום בפועל; ואולם, הוראות פסקה זו לא יחולו בהתקיים אחד מאלה, וחבר החברה יחויב במס כמפורט להלן:

(א) ניתנה הלוואה לחבר החברה בתקופת הדחייה, והוא לא החזירה בתוך שנה מיום שקיבלה – יחויב החבר במס בגין חלקו כדיבידנד כאמור בפסקה (2), בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מיום הסיום;

(ב) שולמו הכנסת עבודה, דמי ניהול, דמי ייעוץ, הפרשי הצמדה, ריבית או דיבידנד לחבר החברה, שאינם מרווחים שנצברו החל מיום כ"ט בטבת התשע"ד (1 בינואר 2014) (בפסקה זו – חלוקה), ולא שולם מס בגינם בעת החלוקה – יחויב החבר במס בגין חלקו כדיבידנד כאמור בפסקה (2);"

חלוקת עודפים רעיונית מכוח הוראת-המעבר

- ניתן אפוא, לראות, כי לחברה "רגילה" שבקשתה להפוך לחברה משפחתית הוגשה/תוגש בתקופה 1.8.2013–1.12.2013 יבוצע מעין פירוק רעיוני לצורכי מס, ערב הפיכתה לחברה משפחתית, וזאת באופן המפורט להלן.
 - ⊖ יראו את כל העודפים שנצברו בחברה עד ליום 31.12.2013 כאילו חולקו כדיבידנד לבעלי המניות ("הדיבידנד הרעיוני");
 - ⊖ המס בגין הדיבידנד הרעיוני ישולם עד ליום 31.12.2017, * ללא הפרשי הצמדה וריבית, ובלבד שלא התקיים אחד משני אלה:
 - ★ לעניין קיזוז הפסדים, חבות אפשרית ב"מס נוסף" וכו', מועד ההכנסה מהדיבידנד הרעיוני הינו 31.12.2013.
- ① החברה נתנה הלוואה לבעל מניות וזו לא הוחזרה בתוך שנה;
- ② החברה שילמה לבעל מניות הכנסת עבודה, דמי ניהול, דמי ייעוץ, הפרשי הצמדה, ריבית או דיבידנד – שאינם מרווחים שנצברו החל ביום 1.1.2014 – ולא שולם בגין תשלומים אלה מס.

חלוקת עודפים רעיונית מכוח הוראת-המעבר

☺ היה והתקיים הסייג הראשון (דהיינו, החברה נתנה הלוואה לבעל מניות וזו לא הוחזרה בתוך שנה), אזי בעל המניות יחויב במס בגין חלקו בדיבידנד הרעיוני, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מיום 31.12.2013.

☺ היה והתקיים הסייג השני (דהיינו, החברה שילמה לבעל מניות הכנסת עבודה, דמי ניהול, דמי ייעוץ, הפרשי הצמדה, ריבית או דיבידנד, שאינם מרווחים שנצברו החל ביום 1.1.2014 ולא שולם בגין תשלומים אלה מס), אזי בעל המניות יחויב במס בגין חלקו בדיבידנד הרעיוני.*
★ הוראת-המעבר נעדרת התייחסות לחבות בהפרשי הצמדה וריבית במקרה זה.

חלוקת עודפים רעיונית מכוח הוראת-המעבר

☺ "שולמו הכנסת עבודה, דמי ניהול, דמי ייעוץ, הפרשי הצמדה, ריבית או דיבידנד... ולא שולם מס בגינם בעת החלוקה"

✓ "לא שולם מס בעת החלוקה"

◆ מהו הדין לגבי תשלומים שלא שולם בגינם מס בשל קיזוז הפסדים?
◆ "בעת החלוקה"??

✓ בניגוד להוראות אחרות בפקודת מס הכנסה – למשל: הוראות סעיף 18(ב) לפקודה* והוראות סעיף 168 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט-2010** – הוראות חוק-המעבר כללו רשימה סגורה של תשלומים.

* הנוקטות במילים "הכנסת עבודה, דמי ניהול, הפרשי הצמדה או ריבית, או תשלומים אחרים..."

** הנוקטות במילים "הכנסת עבודה, דמי ניהול, הפרשי הצמדה או ריבית ותשלומים אחרים ששולמו למקבל ההכנסה מדיבידנד על ידי החברה מחלקת הדיבידנד, במישרין או בעקיפין..."

✓ מכאן, שתשלומים אחרים שישולמו לבעל המניות (למשל: תמורה בגין נכסים) לא יגרו, לדעתנו, הקדמה של תשלום המס בגין הדיבידנד הרעיוני.

חלוקת עודפים רעיונית מכוח הוראת-המעבר

■ "עודפים"

- ✓ בניגוד להצעת החוק שהתייחסה לעודפים כמשמעותם בסעיף 93א לפקודת מס הכנסה, * התיקון אינו מבהיר מהם עודפים.
- * סעיף 93א לפקודה, שעניינו בפירוק חברה בשנת-המס 2003, הגדיר את המונח "עודפים" כ"כל הרווחים הראויים לחלוקה, כל העודפים וכל סכומי הכסף שנתרו בחברה, הכל כפי שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת".
- ✓ כל אשר צוין בתיקון הוא שמדובר בעודפים שאילו היו מחולקים כדיבידנד היו חייבים במס לפי סעיף 125ב לפקודה, ואשר נצברו בחברה עד ליום 31.12.2013.
- ✓ המדובר, כך נראה, בעודפים החשבונאיים נכון ליום 31.12.2013.
- ✓ גם אם בשנת-המס 2014 ואילך יוצרו לחברה הפסדים (שעשויים למחוק את מלוא העודפים), עדיין תקום חבות במס בגין הדיבידנד הרעיוני.

חלוקת עודפים רעיונית מכוח הוראת-המעבר

▪ הקטנת/איפוס העודפים

✓ מדיניות חשבונאית שמרנית לגבי הכרה בהכנסה
והפרשות מחמירות (ירידת ערך, התחייבויות תלויות וכו').
✓ היוון העודפים להון מניות.

😊 בהיעדר עודפים, לא תקום חבות במס בגין דיבידנד רעיוני;

☹ היוון העודפים יביא לכליאתם.

חלוקת עודפים רעיונית מכוח הוראת-המעבר

- יצוין, כי אין זה ברור מהו הדין אם לחברה נצברו עודפים חשבונאיים נכון ליום 31.12.2013, אך לא ניתן לחלקם כדיבידנד בשל הוראות חוק החברות.
- עוד יצוין, כי הוראת-המעבר נעדרת התייחסות לחלוקת הדיבידנד הרעיוני בפועל לאחר תשלום המס בגינו. יש אפוא לקבוע, כי דיבידנד שיחולק מהעודפים שלגביהם חויב בעל מניות במס בשל הוראת-המעבר – ייראה כאילו לא חולק (או, לחלופין, יינתן זיכוי מהמס ששולם בגין הדיבידנד הרעיוני).

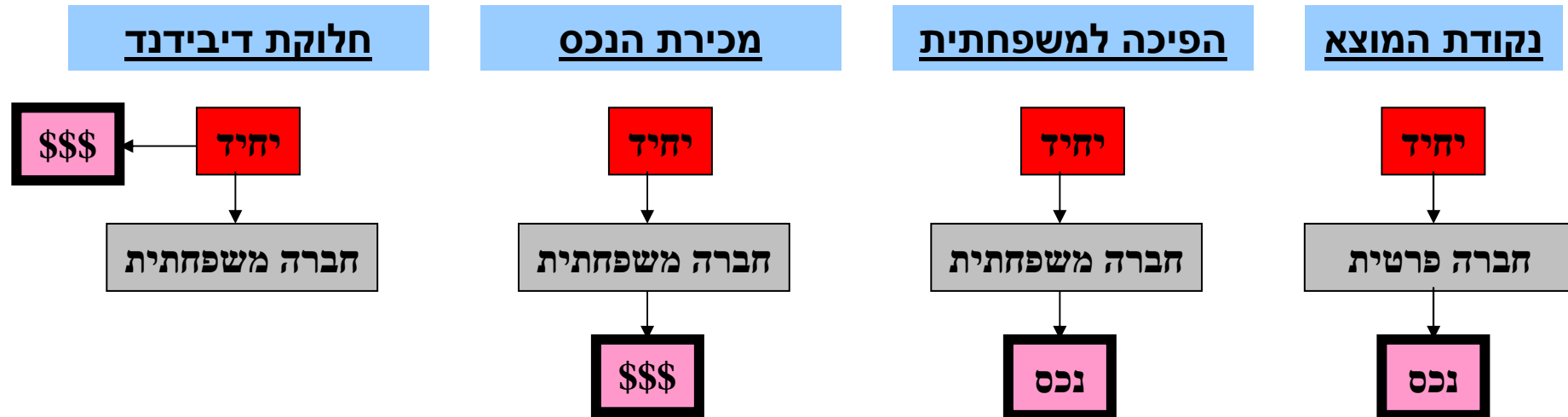
חלק ה'

השקעות בנכסים ומקרקעין
באמצעות חברה משפחתית –
האומנם תום עידן?

השקעות בנכסים ומקרקעין באמצעות חברה משפחתית – האומנם תום עידן?

- כפי שכבר ראינו, דיבידנד המחולק מהכנסות החברה בתקופת ההטבה נחשב כאילו לא חולק, כלומר הוא לא מחויב במס.
- דהיינו, בניגוד לחברה "רגילה" שהמס המצרפי החל עליה ועל בעלי המניות בגין רווחים שחולקו כדיבידנד הינו בשיעור 47.5% (נכון לשנת-המס 2013), המס המצרפי החל על חברה משפחתית הינו המס המוטל על הנישום המייצג (בשל הכנסות החברה המשפחתית שיוחסו לו).
- לאור הוראה זו, מימוש נכסים – בין אם מקרקעין בישראל ובין אם נכסים אחרים – שבבעלות חברות פרטיות, נעשה, במקרים רבים, בד בבד עם הפיכת חברות אלו למשפחתיות בשנת המכירה.

השקעות בנכסים ומקרקעין באמצעות חברה משפחתית – האומנם תום עידן?



על-פי רוב, נכס שנרכש לפני 1.4.1961 או בסמוך לפני 1.1.2013 (לגבי מקרקעין בישראל – 7.11.2011).

השקעות בנכסים ומקרקעין באמצעות חברה משפחתית – האומנם תום עידן?

- מצב משפטי זה היה לצנינים בעיני המחוקק, ולפיכך נקבעו בתיקון שתי הוראות.
- ראשית, נקבע, כי חברה רגילה תוכל לבקש להפוך לחברה משפחתית בתוך שלושה חודשים לאחר התאגדותה. כלומר, חברה שלא תבקש להפוך לחברה משפחתית בתוך שלושה חודשים ממועד התאגדותה כאמור, לא תוכל לעשות זאת לעולם.
- כתוצאה מכך, חברות המחזיקות בנכסים והמבקשות לממשם תוך חיוב במס חד-שלבי לא תוכלנה לעשות כן אלא אם מלכתחילה ביקשו להיחשב לחברה משפחתית.
- הוראה זו מסכלת את האפשרות לרכוש נכס מניב כחברה "רגילה" תוך תשלום מס חברות על התשואה (פטור ממס ככל שמדובר במניות חברה ישראלית המחלקת דיבידנד) ולממשו כחברה משפחתית.

השקעות בנכסים ומקרקעין באמצעות חברה משפחתית – האומנם תום עידן?

■ פתרונות אפשריים

⦿ הקטנת התשואה החייבת במס בשנות-המס שלפני שנת המכירה, כגון: באמצעות דמי ניהול לחברה קשורה, השקעות בשותפויות נפט/גז/סרטים ובחברות ישראליות עתירות מו"פ (חוק האנג'לים), מימון זר יצירתי ועוד.

⦿ הפיכת החברה ל"חברת בית" (ככל שהחברה אכן עונה להגדרה זו*) בשנת-המס שבה תבוצע המכירה.

★ "חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76, שכל רכושה ועסקיה הם החזקת בנינים".

ראו לעניין זה את פסק-הדין שניתן ביום 1.5.2013 בעניין פלפולן

סנטר בע"מ (עמ"ה 27/09).

⦿ תכנון מס עוקף תיקון 197



השקעות בנכסים ומקרקעין באמצעות חברה משפחתית – האומנם תום עידן?

▪ **שנית**, נקבעה הוראה מיוחדת במסגרת הוראות-המעבר, שעניינה בחברה "רגילה" שביקשה/תבקש בתקופה 1.8.2013–1.12.2013 להפוך לחברה משפחתית.

☺ כזכור, חברה שהתאגדה לפני 1.8.2013 ואשר ביום 31.7.2013 היו בעלי מניותיה בני משפחה שלפי סעיף 76(ד)(1) לפקודה רואים אותם כאדם אחד, רשאית, על-פי הוראות-המעבר, לבקש להפוך למשפחתית החל מיום 1.1.2014 ואילך.★
★ לעיל שקופית 81.

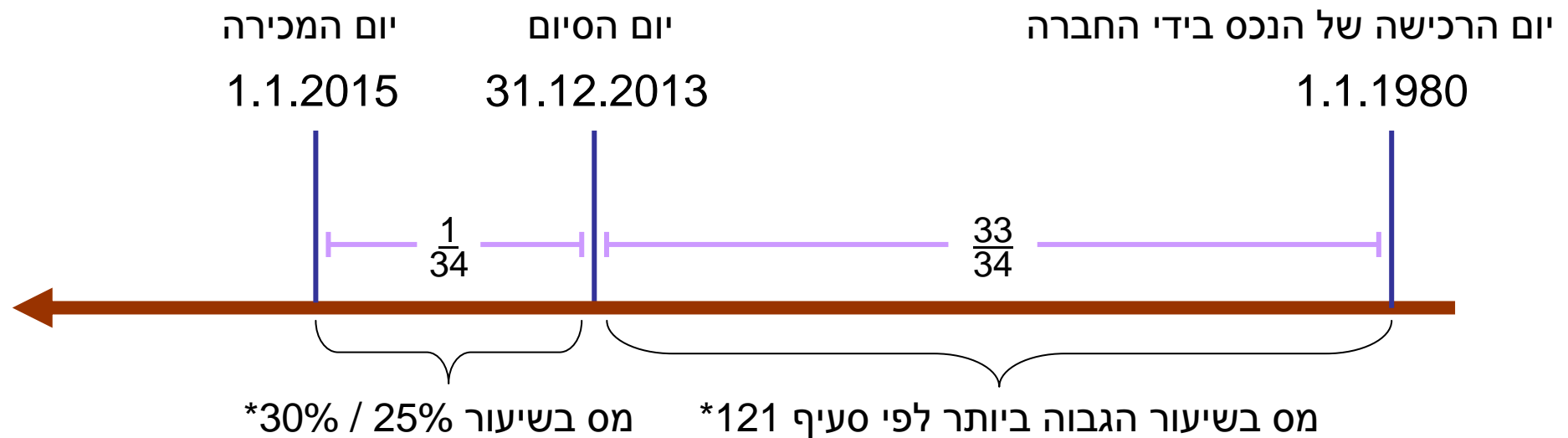
☺ ברם, במקרה זה תחולנה ההוראות המיוחדות בעניין חלוקת עודפים★ ומיסוי רווח הון ממכירת נכסים שבבעלות החברה.
★ לעיל שקופית 99 ואילך.

השקעות בנכסים ומקרקעין באמצעות חברה משפחתית – האומנם תום עידן?

- נקבע, כי כאשר החברה המשפחתית תמכור נכסים שהיו בבעלותה ביום 31.12.2013, יחויב הנישום המייצג במס על רווח הריאלי שנצמח עד למועד האמור בשיעור הגבוה ביותר.
- וכך קובעת הוראת-המעבר בנושא מיסוי רווח הון:
" (4) מכרה החברה המשפחתית נכסים שהיו בבעלות החברה ביום הסיום, יחויב הנישום במס בשיעור כמפורט להלן:
(א) על רווח ההון הריאלי כשהוא מוכפל ביחס שבין התקופה שמיום הרכישה עד יום הסיום לבין התקופה שמיום הרכישה ועד יום המכירה (בפסקה זו – רווח הון ריאלי עד יום הסיום) – מס בשיעור הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121 לפקודה;
(ב) על הפרש שבין רווח ההון הריאלי לבין רווח ההון הריאלי עד יום הסיום – מס בשיעור הקבוע בסעיף 91(ב)(1) או (2), לפי העניין."

השקעות בנכסים ומקרקעין באמצעות חברה משפחתית – האומנם תום עידן?

אופן החישוב הליניארי



* בנוסף, תיתכן חבות ב"מס נוסף".

השקעות בנכסים ומקרקעין באמצעות חברה משפחתית – האומנם תום עידן?

אופן החישוב הליניארי



* בנוסף, תיתכן חבות ב"מס נוסף".

השקעות בנכסים ומקרקעין באמצעות חברה משפחתית – האמנם תום עידן?

■ הוראת-המעבר – המשך

☺ עניינה של הוראת-המעבר ב"נכסים" שהיו בבעלות החברה ביום 31.12.2013 ולכן היא אינה חלה, לכאורה, על זכויות במקרקעין בישראל שמכירתן כפופה להוראות חוק מיסוי מקרקעין.

☹ "לכאורה" אמרנו ולא בכדי, שכן למיטב ידיעתנו עתיד להתקבל תיקון חקיקה בעניין זה שבעקבותיו זכויות במקרקעין בישראל תיכללנה בגדר "נכסים" כאמור.

השקעות בנכסים ומקרקעין באמצעות חברה משפחתית – האמנם תום עידן?

■ הוראת-המעבר – המשך

נקודות למחשבה

- ◆ תכנון מושכל של קיזוז הפסדים כנגד רכיב רווח ההון הריאלי החייב במס בשיעור הגבוה.
- ◆ ביצוע פריסה של רווח ההון הריאלי במכירת הנכסים שהיו בבעלות החברה ביום 31.12.2013.
- ◆ יישום הוראות סעיף 94ב לפקודת מס הכנסה (רווחים ראויים לחלוקה) במכירת מניות שהוחזקו בידי החברה המשפחתית ביום 31.12.2013.
- ◆ מכירת הנכסים בידי חברה משפחתית שהנישום המייצג הינו תושב-חוץ כאשר אמנת המס בין ישראל לבין מדינת מושבו קובעת הקלות מס לגבי מכירת נכסים בידי תושב-החוץ.

חלק ו'

שאלות ותשובות



שקופית 118

סוף מעשה במחשבה תחילה...

תודה על ההקשבה!

1.12.2013–1.8.2013

Alex Shapira & Co.  אלכס שפירא ושות'
Law Offices משרד עורכי-דין

מגדל סונול, קומה 20, דרך מנחם בגין 52 תל-אביב, ת.ד. 39555 תל-אביב 6139401
Sonol Tower, 20th floor, Menachem Begin Road Tel-aviv, P.o.b. 39555 Tel-Aviv 6139401
office@CapiTax.co.il | פקס. +972-3-6245999 | Tel. +972-3-6245444 טל.
www.CapiTax.co.il

© האמור במצגת זו אינו מהווה תחליף לייעוץ פרטני!