



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.



13.6.2022 **המדרשה** 
אקדמיה ארצית לעורכי דין
השתלמות בנושא מס הכנסה

חברה משפחתית וחברת בית
אלכסנדר שפירא, עורך-דין (רו"ח)

www.CapiTax.co.il

מגדל אלקטרה, יגאל אלון 98, ת.ד. 65400 תל-אביב 6165301
טל. 03-6245444 | פקס. 03-6245999 | דוא"ל. office@CapiTax.co.il



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

חברה משפחתית



- חברה משפחתית היא חברה שביקשה להיחשב כחברה כזו לא יאוחר מתוך שלושה חודשים לאחר התאגדותה¹ ואשר בעלי מניותיה הם קרובים לפי פסקות (1) או (2) להגדרת המונח "קרוב" שבסעיף 88 לפקודת מס הכנסה.²
- ① יצוין, כי עד לתיקון 197 לפקודת מס הכנסה, ניתן היה להגיש את הבקשה לא יאוחר מחודש לפני תחילתה של שנת-המס בה רצתה החברה להיחשב כחברה משפחתית או תוך שלושה חודשים לאחר התאגדותה – לפי המאוחר. בעקבות התיקון, לעומת זאת, חברה שלא תבקש להיחשב כחברה משפחתית בתוך שלושה חודשים ממועד התאגדותה כאמור, לא תוכל לעשות זאת לעולם.
- ② דהיינו בן-זוג, אח, אחות, הורה, הורה הורה, צאצא וצאצא של בן-זוג, ובן זוגו של כל אחד מאלה (ראו פסקה (1) להגדרת המונח "קרוב" שבסעיף 88 לפקודה); או צאצא של אח או של אחות, ואח או אחות של הורה (ראו פסקה (2) להגדרה האמורה).
- מכאן, שחברה שכל בעלי מניותיה קרובים זה לזה, כאמור, תיחשב לחברה משפחתית. לעומת זאת, חברה שאחד מבעלי מניותיה הוא חבר-בני-אדם, לא תוכל להיחשב לחברה משפחתית.



- בניגוד לשותפות, הנעדרת אישיות משפטית עצמאית לצורך דיני המס, שומרת החברה המשפחתית על אישיותה העצמאית לצורכי מס, בכפוף לאמור בסעיף 64א לפקודת מס הכנסה.
- בהתאם לסעיף זה, הכנסתה החייבת (לרבות שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין) והפסדיה של החברה המשפחתית נחשבים מיום התאגדותה להכנסתו או הפסדו של החבר הנישום¹ ("**הנישום המייצג**"), כאשר שיעורי המס יהיו בהתאם לאופייה של ההכנסה.
- ① לחבר הנישום ייחשב החבר שהוא בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחים בחברה, או החבר שהחברה ציינה בבקשתה לפקיד-השומה, שהוא אחד מבעלי הזכויות לחלקים השווים והגדולים ביותר ברווחים בה ואשר הסכמתו בכתב צורפה לבקשה האמורה.



- בעניין אור שרה בע"מ (ע"א 1038/17) התווה בית-המשפט העליון את אופן מיסויה של החברה המשפחתית: "[...] בשלב הראשון יש לקבוע מהי הכנסתה החייבת של החברה המשפחתית. בשלב זה שולט משטר מס תאגידי [...] בשלב השני יש לקבוע את חבות המס. בשלב זה עשוי לחול משטר המס של היחיד, תוך בחינה פרטנית של כל מקרה ומקרה, ולאור תכליות חקיקת המס הרלוונטית [...] שני השלבים מבטאים את ההפרדה הקיימת בין הכנסתה החייבת של החברה המשפחתית כתאגיד, לבין הכנסתו של היחיד. רק לאחר שמסתיימת העמסתו של קרון ההכנסה החייבת של החברה המשפחתית, הוא עוזב את תחנת החברה, ונוסע אל תחנת היחיד – שם ניתן לפרוק אותו ולהעניק לו מאפיינים של הכנסת יחיד. כאשר הקרון עודנו בתחנת החברה, הכללים וההגדרות שיחולו עליו יהיו אלו הרלוונטיים לחברה, ולא ליחיד."



חברה משפחתית חלוקת רווחים

- סעיף 64א(א)(1) לפקודת מס הכנסה קובע, כי רווחים שחולקו מהכנסות חברה משפחתית, בשנים שהייתה חברה כאמור, יראו כאילו לא חולקו, וזאת אף אם חולקו לאחר שהחברה חדלה להיחשב לחברה משפחתית. כל זאת מדוע?
- רווחי החברה המשפחתית כבר התחייבו במס בידי הנישום המייצג, ועל-כן עם חלוקתם כדיבידנד לבעלי מניותיה, אין עוד מקום להטלת מס על הדיבידנד. לשון אחר, המס בו חויב הנישום המייצג בעת הפקת רווחי החברה בא גם במקום המס המוטל על חלוקתם לבעלי המניות.
- השאלה מהם הרווחים שחלוקתם כדיבידנד על-ידי החברה המשפחתית לא תחויב במס נדונה במספר מקרים על-ידי בתי-המשפט.



חברה משפחתית חלוקת רווחים

בתיקון 197 לפקודת מס הכנסה,¹ ומאוחר יותר גם בתיקון [245](#), התערב המחוקק וקבע, כי המדובר ברווחים שחולקו מהכנסתה החייבת של החברה בתקופת ההטבה (התקופה בגדרה המס בו חייבת החברה המשפחתית חושב על-פי סעיף 64א לפקודה), **בתוספת** ההכנסה הפטורה ממס, **בניכוי** הפסדים שנוצרו בחברה בתקופת ההטבה **ובהפחתת** המס החל על הנישום בשל ההכנסה החייבת כאמור, אם שולם על-ידי החברה והיא לא חייבה את הנישום בהתאם.

① תיקון 197 חוקק במסגרת סעיף 40 לחוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013, ס"ח 116, 140 (תיקון עקיף לפקודת מס הכנסה) ([קישור לחוק לשינוי סדרי עדיפויות](#)).

■ עמדה חייבת בדיווח 2/2016 ([קישור לעמדה](#))



חברה משפחתית קיזוז הפסדים

- 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 (ת"א) 27/91).



חברה משפחתית | קיזוז הפסדים

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](#)).

נקבע, כי הקיזוז חייב להיעשות בראש ובראשונה במסגרת החברה המשפחתית, קרי: כנגד הכנסותיה ולא כנגד הכנסות הנישום המייצג ממקורות אחרים.



חברה משפחתית | קיזוז הפסדים

- סעיף 64א(א)(6) לפקודה קובע, כי הפסדיו של הנישום המייצג שמקורם בתקופה שלפני תקופת ההטבה אינם מותרים בקיזוז כנגד הכנסות החברה.¹
 - ① 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. לעומת זאת, אין בסעיף התייחסות להפסדיה של החברה בתקופה האמורה. בחודש פברואר 2004 ניתן פסק-הדין של בית-המשפט המחוזי בתל-אביב בעניין **שקלרש** (עמ"ה (ת"א) 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. קביעה זו – ההופכת את קביעתה הקודמת של השופטת אופיר-תום בעניין **בי-גוד מיכל** (עמ"ה (ת"א) 82/94) – אושרה על-ידי בית-המשפט העליון (ע"א 3319/04).



חברה משפחתית שלילת הטבות

- 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 בעניין **הלוי (ע"א 896/90)** כי הכנסתו של נישום מייצג – שהוא נכה בשיעור 100% – מחברה משפחתית, היא הכנסה מיגיעה אישית, הפטורה ממס על-פי סעיף 9(5) לפקודה.
- עוד נקבע,¹ 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.
- ① עמ"ה (י-ם) 12/94 **עצמון נ' פקיד שומה ירושלים** (קישור לפסק-הדין).
ראו גם את החלטת מיסוי מס' 3563/12 (**קישור להחלטה**).



חברה משפחתית שלילת הטבות

- במסגרת תיקון 197 נוספו לפקודת מס הכנסה הוראות סעיף 64א(א)(8) לפיהן מקום בו זכאי הנישום 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] או (ג) או 97(ב) [פטור ממס לרווח הון ממכירת נכסים מחוץ לישראל על-ידי עולה חדש, תושב חוזר ותיק ותושב חוזר "רגיל"], או להקלות ממס או לפטורים הניתנים לפי הפקודה לתושב-חוץ בשל היותו תושב-חוץ, תינתנה ההטבות האמורות רק לפי חלקו היחסי של הנישום המייצג ברווחי החברה.



חברה משפחתית שלילת הטבות

- 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

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 תיחוס 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.



חברה משפחתית שלילת הטבות

דוגמה נוספת

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(ב2) לפקודה רק בגין 70% מרווח ההון כאמור.¹

① 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.



- במסגרת תיקון 197 נוספה להוראות סעיף 64א לפקודת מס הכנסה פסקה (ד) שקובעת, לאחר שהוחלפה בתיקון 245, כדלקמן: "הוראות חלק ה'2, למעט הוראות סעיפים 104, 104א, 104ב(א) עד (ג) ו-104ד עד 104ז, לא יחולו על חברה משפחתית"
- כלומר, חברה משפחתית לא תוכל להוות צד לשינוי מבנה, למעט העברת נכסים בפטור ממס על-פי אותם סעיפי 104 לפקודה.
- נזכיר, כי על-פי הוראת סעיף 64א(א) לפקודה, הכנסתה החייבת והפסדיה של החברה המשפחתית נחשבים מיום התאגדותה להכנסתו או הפסדו של הנישום המייצג ☺ לא ניתן עוד להעביר חברה שצברה מזומנים לחברת החזקות (בפטור לפי סעיף 104), לחלק דיבידנד ולהפוך את חברת ההחזקות בשנת-המס העוקבת לחברה משפחתית כדי לצבור תשואה על המזומנים תוך חיוב במס חד-שלבי.



חברה משפחתית הפיכה לחברה רגילה

- 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' פקיד שומה אילת).



חברה משפחתית הפיכה לחברה רגילה

- 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).



חברה משפחתית הפיכה לחברה רגילה

■ במסגרת תיקון 197 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; ◀ 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 22 ואילך).



חברה משפחתית הפיכה לחברה רגילה

- המקרים בהם חברה משפחתית זכאית תפסיק להיחשב לכזו – המשך
- ② בתוך שנת-המס חדל להתקיים בחברה איזה מהתנאים הנדרשים לצורך סיווגה כחברה משפחתית (כגון: בשל 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 22 ואילך).



חברה משפחתית הפיכה לחברה רגילה

- 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.
- ☞ 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 1.10.2022 על כך שהיא מפסיקה להיות חברה משפחתית, תהיה לכך תחולה רק משנת-המס 2023.



חברה משפחתית הפיכה לחברה רגילה

- נזכיר, כי משמעות ההפיכה מחברה משפחתית לחברה "רגילה" היא לא רק מיסוי הכנסותיה של החברה בשיעור 23% (נכון לשנת-המס 2022) 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 סיווג 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.



חברה משפחתית הפיכה לחברה רגילה

- **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.



חברה משפחתית הפיכה לחברה רגילה

■ **הכלל 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 שאינו צד קשור** לחברה או לבעלי מניותיה.

* הכוונה, 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.



חברה משפחתית סוגיות מיוחדות

- חישוב רווח ההון הריאלי / הפסד הון המותר בקיזוז במכירת ניירות-ערך הנקובים במטבע-חוץ או שערפם צמוד למטבע-חוץ
- בחירת הנישום המייצג ושינוי הנישום המייצג
 - נזכיר, כי לא ניתן להוריש הפסדים לצורכי מס.
- החבות בדמי ביטוח לאומי/בריאות
- מכירת/השכרת דירת מגורים
 - פטור ממס בהשכרה (פסק-הדין בעניין **נטע עצמון** ([עמ"ה \(י-ם\) 12/94](#)))
 - פטור ממס שבח במכירה (פסקי-הדין בעניין **מומב השקעות בע"מ** ([ע"א 703/13](#))) ובעניין **תל-און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ** ([ו"ע \(ת"א\) 1346-08](#))).



חברה משפחתית סוגיות מיוחדות

- מכירת נכסים בידי חברה משפחתית שהפכה לכזו במסגרת הוראות-המעבר שנקבעו בתיקון 197 אם הנכסים האמורים היו בבעלותה ביום 31.12.2013
- LLC וחברה משפחתית
- זכאות לזיכוי עקיף (פסק-הדין בעניין **כץ** (ע"מ (נצ') [54776-01-17](#)))
- גביית מס הן מבעל המניות והן מהחברה (סעיף 64א(א)(5) לפקודה)
- מכירת מניות של חברה משפחתית



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

חברת בית



- הסדר המיסוי הקבוע לגבי חברת בית מעוגן בהוראות סעיף 64 לפקודה.
- הוראות אלו הוחלפו במסגרת תיקון 245 לפקודת מס הכנסה. תחולת התיקון נקבעה ליום 1.1.2018, בכפוף להוראות מעבר.
- **עד לתיקון 245**, סעיף 64 לפקודה חל על חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה (ראו להלן), שכל רכושה ועסקיה הם החזקת בניינים. עם זאת, מקובל היה לפרשו כחל גם על חברה שעיקר רכושה ועסקיה הם החזקת בניינים, כך שאין לראות ברכוש נוסף (כגון: נכסים פיננסיים) – שהכנסה הנובעת הימנו טפלה להכנסות השכירות – משום רכוש המוציא את החברה מתחולת הוראות הסעיף.



כמו-כן, בניגוד למשתמע, לכאורה, מהוראות הסעיף – שנקטו במינוח "עסקיה" – לפיו נדרש, כי לחברה תהיינה הכנסות מ"עסק", מקובל היה לכלול בגדר הוראות אלו גם חברות שהכנסתן מהשכרת בניינים הינה פסיבית, קרי: שלא מ"עסק".

■ חברת מעטים, על-פי 76 לפקודת מס הכנסה, היא חברה העונה על שלושה תנאים מצטברים. התנאי הראשון דורש, שחמישה בני-אדם או פחות מזה, ביחד, ישלטו שליטה ישירה או עקיפה בענייניה של החברה, או שיהיו יכולים לשלוט, או זכאים לרכוש שליטה כאמור. עניינו של התנאי השני בשאלת סיווגה של החברה כ"בת חברה". לפי תנאי זה, אֶל לחברה להיחשב ל"בת חברה", קרי: חברה ששמונים אחוזים מהון מניותיה נמצאים בידי או בשליטת חברה או חברות, שאינן חברות מעטים בעצמן. ואילו התנאי השלישי דורש, כי לציבור לא יהיה "עניין ממשי" בחברה.



- **במסגרת תיקון 245** נקבעה בסעיף 64(ב) לפקודת מס הכנסה הגדרה חדשה למונח "חברת בית".
- המדובר בחברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה (ראו לעיל) שמתקיימים לגביה מלוא התנאים הבאים:
 - מספר בעלי המניות בה אינו עולה על 20;
 - אין בין בעלי המניות בחברה תאגיד שקוף שיש באפשרותו לבחור בכל שנת-מס את אופן המיסוי שלו;
 - כל נכסיה החל מהיום שבו חלפו שישה חודשים מיום התאגדותה הם אחד או יותר מאלה שנקבעו לעניין זה;



➤ החברה עוסקת רק בהחזקה, במישרין או בעקיפין, של בניינים או קרקע שהושלמה בניית בניין עליה בתוך חמש שנים ממועד תחילת החזקת החברה בקרקע;¹

① ראו לעניין זה, עמ"ה (י-ם) 27/79 פלפולן סנטר בע"מ (קישור לפסק-הדין) – חברה שמחזיקה גם בשטחים שאינם מבונים אינה חברת בית; ע"מ (חי') 49880-06-15 עופר נכסי רעננה בע"מ (קישור לפסק-הדין)* – הכנסות ממכירת חשמל שוללות את האפשרות להיות חברת בית).

★ החברה חזרה בה מערעורה לבית-המשפט העליון וזה נדחה (ע"א 621/18).

➤ לגבי חברה תושבת-חוץ, היא תאגיד שקוף גם במדינה או במדינות שבהן היא תושבת;

➤ על החברה לא חל החוק לעידוד השקעות הון (ואולם פרק שביעי 1 לחוק האמור יכול שיחול עליה, לעניין הטבות מס הניתנות גם ליחיד);

➤ החברה ביקשה להיחשב כחברת בית בהודעה שחתמו עליה כל בעלי המניות ונמסרה לפקיד-השומה בתוך שלושה חודשים מיום התאגדותה.



- **לפני תיקון 245**, קבעו הוראות סעיף 64 לפקודה, כי הכנסתה של חברת בית תיחשב, לפי בקשתה, כהכנסתם של חברה. ואילו חלוקתה של ההכנסה, לעניין השומה, בין חברה, כולם או מקצתם, תיעשה כפי שיורה מנהל רשות המסים. דהיינו, הסעיף לא קבע, כי ההכנסות תחויבנה במס בידי בעלי המניות בהתאם לחלקם בחברה, אלא הסתפק בקביעה לפיה אופן ייחוס ההכנסה בין חברי החברה נתון לשיקול דעתו של המנהל. עם זאת, בפועל, רשויות המס הסכימו, על-פי רוב, כי ההכנסה תיוחס לבעלי המניות על-פי חלקם בחברה.
- **בעקבות תיקון 245** נקבע, כי הכנסתה החייבת והפסדיה של חברת בית ייחשבו, מיום התאגדותה, כהכנסתם החייבת והפסדיהם של בעלי המניות, וזאת בהתאם לחלקם בזכויות לרווחי חברת הבית.



חברת בית חלוקת רווחים

- סעיף 64(ג)(1) לפקודת מס הכנסה קובע, כי רווחי חברת הבית¹ שחויבו בשיעורי המס של יחיד וחולקו, בין בתקופה שבה החברה הייתה חברת בית ובין לאחר שחדלה להיות חברה כאמור – יראו כאילו לא חולקו.
- ① לעניין זה, מוגדר המונח "רווחי חברת הבית" בסעיף 64(א) לפקודה כרווחים שמקורם בהכנסה החייבת של חברת הבית בשנות ההטבה (שנות-המס שבהן החברה היא חברת בית), **בתוספת** הכנסתה הפטורה ממס, **בניכוי** הפסדים שנוצרו בחברת הבית בשנות ההטבה ו**בהפחתת** המס החל על בעל המניה בשל ההכנסה, אם שולם על-ידי החברה והיא לא חייבה אותו בהתאם.
- עמדה חייבת בדיווח 2/2016 ([קישור לעמדה](#))



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

החוזרים המקצועיים של רשות המסים



החוזרים המקצועיים של רשות המסים

- חוזר מס הכנסה מס' 1/2014 מיום 19.5.2014 בנושא "הוראות סעיף 64א לעניין חברה משפחתית – בעקבות תיקון 197 לפקודת מס הכנסה" ([קישור לחוזר](#))
- חוזר מס הכנסה מס' 2/2019 מיום 23.7.2019 בנושא "הוראות סעיף 64 לעניין חברת בית וסעיף 64א לעניין חברה משפחתית – בעקבות תיקון מספר 245 לפקודת מס הכנסה" ([קישור לחוזר](#))



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

סוף מעשה במחשבה תחילה... תודה על ההקשבה!

האמור במצגת זו אינו מהווה תחליף לייעוץ פרטני! ©