

עמ' 1

## מחברה משפחתית לחברה שקופה

מאת

אלכס שפירא, עו"ד (רו"ח)

במאמר שפורסם בביטאון רואה החשבון לחודש מרץ 2003, ניתח פרופ' יוסף גרוס את הוראות החוק החלות על החברה השקופה ובכלל זה הוראות המעבר שנקבעו לעניין הפיכתה של חברה משפחתית לחברה שקופה. במאמר זה, סוקר עו"ד (רו"ח) אלכס שפירא, בין היתר, את השינויים שחלו לאחרונה בהוראות המעבר האמורות במסגרת חקיקת חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל מיום 1.6.2003.

### פתח דבר

הוראות המס החלות על חברה משפחתית קבועות בסעיף 64א לפקודת מס הכנסה שבוטל במסגרת תיקון 132 לפקודת מס הכנסה<sup>[1]</sup>. במקום הוראות אלו, נוספו לפקודת מס הכנסה הוראות סעיף 64א1, שעניין בחברה שקופה.

הואיל ותחילתו של סעיף 64א1 לפקודת מס הכנסה נקבעה ליום כניסתו לתוקף של כל התקנות על-פי אותו סעיף ועל-מנת לצור רציפות בין הסדר המס הקבוע לגבי חברה משפחתית לבין זה הקבוע לגבי חברה שקופה, נקבע, כי גם ביטולו של סעיף 64א לפקודת מס הכנסה יחול ביום האמור. בעת כתיבת מאמר זה, טרם פורסמו תקנות על-פי סעיף 64א1 לפקודת מס הכנסה, ועל-כן סעיף 64א לפקודת מס הכנסה ממשיך לחול, ומנגד טרם נכנסו לתוקף הוראות סעיף 64א1 לפקודת מס הכנסה.

איטיב אפוא לעשות, אם בשלב ראשון אנתח את כללי המיסוי החלים על חברה משפחתית, ולאחר מכן אסקור את הוראות סעיף 64א1 לפקודת מס הכנסה, שעניין, כאמור, בחברה שקופה. בנוסף אתייחס להוראות המעבר שנקבעו לעניין זה.

עמ' 2

### חברה משפחתית

#### 1. כללי

חברה משפחתית הינה חברה שביקשה להיחשב בשנת-המס כחברה כזו<sup>[2]</sup>, ואשר בעלי מניותיה הם בני-משפחה, שלפי סעיף 76(ד)(1) לפקודת מס הכנסה רואים אותם כבן-אדם אחד. סעיף 76(ד) קובע, בין היתר, כי "אדם וקרובו" ייחשבו לאדם אחד. לעניין זה, "קרוב" הינו בן-זוג, אח, אחות, הורה, הורי הורה, צאצא, צאצאי בן-הזוג וכן בן-זוגו של כל אחד מאלה<sup>[3]</sup>. מכאן, שחברה שכל בעלי מניותיה נכללים במסגרת "קרוב" תיחשב לחברה משפחתית<sup>[4]</sup>. לעומת זאת, חברה שאחד מבעלי מניותיה הינו חבר-בני-אדם, לא תוכל להיחשב לחברה משפחתית.

#### 2. כללי המיסוי

##### 2.1 ייחוס הכנסתה החייבת והפסדיה של החברה המשפחתית לנישום המייצג

בניגוד לשותפות, הנעדרת אישיות משפטית עצמאית לצורך דיני המס, שומרת החברה המשפחתית על אישיותה העצמאית לצורכי מס, בכפוף לאמור בסעיף 64א לפקודת מס הכנסה<sup>[5]</sup>.

### ענ' 3

בהתאם לסעיף זה, הכנסתה החייבת והפסדיה של החברה המשפחתית נחשבים להכנסתו או הפסדו של החבר הנישום<sup>[6]</sup> (להלן: "**הנישום המייצג**"), כאשר שיעורי המס שיחולו יהיו בהתאם לאופייה של ההכנסה<sup>[7]</sup>. "... פועלו של סעיף 64א לפקודה הוא בייחוס הכנסתה החייבת או הפסדיה של החברה לאחד מבעלי המניות, הוא החבר הנישום. משמעות הדבר היא שמירה על יתרונות ההתאגדות כחברה ועיקרון האישיות המשפטית הנפרדת, מחד גיסא, וזכיה ביתרונות המיסוי המיוחדים ליחיד, מאידך גיסא, שהרי היחיד נישום באורח פרוגרסיבי"<sup>[8]</sup>.

כך, למשל, נקבע, כי הכנסתו של נישום מייצג - שהוא נכה בשיעור 100% - מחברה משפחתית, הינה הכנסה מיגיעה אישית, הפטורה ממס על-פי סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה<sup>[9]</sup>. מנגד, נקבע, כי דין חברה משפחתית לעניין מקדמות על הוצאות עודפות - כאמור בסעיף 181ב לפקודת מס הכנסה - כדין חברה<sup>[10]</sup>.

## 2.2 חלוקת רווחיה של החברה המשפחתית לבעלי מניותיה

סעיף 64א לפקודת מס הכנסה מוסיף וקובע, כי רווחים המחולקים מהכנסות חברה משפחתית, בשנים שהיתה חברה כאמור, ייראו כאילו לא חולקו, וזאת אף אם חולקו לאחר שהחברה חדלה להיחשב לחברה משפחתית. וזאת מדוע?

### ענ' 4

הרווחים שצברה 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.

## 2.3 קיזוז הפסדים

סעיף 64א(א)(6) לפקודת מס הכנסה קובע, כי הפסדיו של הנישום המייצג שמקורם בתקופה שלפני תקופת ההטבה<sup>[11]</sup> אינם מותרים בקיזוז כנגד הכנסות החברה<sup>[12]</sup>. לעומת זאת, אין בסעיף התייחסות להפסדיה של החברה בתקופה שלפני תקופת ההטבה.

בעניין **בי-גוד מיכל בע"מ**<sup>[13]</sup>, קבע בית-המשפט המחוזי, כי הפסדיה של החברה המשפחתית מיוחסים לנישום המייצג אף אם הם נוצרו לפני תקופת ההטבה<sup>[14]</sup>. בכך פתח בית-המשפט פתח נרחב לתכנוני מס פשוטים למדי. כך, נישום יחיד המחזיק בחברה שצברה הפסדים יכול להפכה לחברה משפחתית ולקזז את ההפסדים האמורים כנגד הכנסותיו האחרות. יתרה מזאת, רכישת חברה שצברה הפסדים לצורכי מס אשר הוכרה על-ידי בית-המשפט כתכנון מס לגיטימי<sup>[15]</sup>, עשויה להוות שלב מקדים להפיכת אותה חברה לחברה משפחתית וקיזוז הפסדיה כנגד הכנסותיו של הרוכש שיהפוך לנישום המייצג בחברה הנרכשת<sup>[16]</sup>.

ואולם, בעקבות ערעור שהגישו רשויות המס לבית המשפט העליון על פסק-הדין של בית

המשפט המחוזי בעניין **בי-גוד מיכל**, הגיעו הצדדים לפשרה שקיבלה תוקף של פסק-דין<sup>[17]</sup>.

עמ' 5

בגדרה של אותה פשרה הוסכם, כי פסק-הדין של בית-המשפט המחוזי יבוטל ובמקומו נקבע הסדר מפורט לגבי חבות המס של המערערת באותו עניין, לפיו, בין היתר, ההפסד מפני תקופת היות המערערת חברה משפחתית יישאר במישור המערערת ויקוזז כנגד הכנסתה החייבת של המערערת בלבד<sup>[18]</sup>.

כאמור, המדובר בפשרה שקיבלה תוקף של פסק-דין. על-כן, נראה, כי ההסדר נשוא אותה פשרה אינו מהווה הלכה מחייבת, ולמעשה, ספק אם יש בו כדי לאיין את תוקפו של פסק-הדין שניתן על-ידי בית-המשפט המחוזי. מכל מקום, במסגרת תיקון 132 לפקודת מס הכנסה נקבע, כי הפסדיה המועברים של חברה משפחתית בתקופה שקדמה לתקופת ההטבה<sup>[19]</sup> יותרו בקיזוז כנגד הכנסות החברה בלבד<sup>[20]</sup>. עם זאת, קביעה זו חלה, כך נראה, רק לגבי קיזוז הפסדים כאמור שיבוצע בשנת-המס 2003 ואילך.

### 3. ביטול סעיף 64א לפקודת מס הכנסה והוראות המעבר

במסגרת תיקון 132 לפקודת מס הכנסה בוטלו הוראות סעיף 64א לפקודת מס הכנסה, ובמקומן נוספו הוראות סעיף 1א64 שעניינן בחברה שקופה<sup>[21]</sup>. תחילת הביטול כאמור נקבעה ליום כניסתן לתוקף (להלן: "**היום הקובע**") של כל התקנות שעל שר האוצר, באישור ועדת-הכספים של הכנסת, להתקין, בהתאם לסמכותו על-פי סעיף 1א64 לפקודת מס הכנסה<sup>[22]</sup>. תקנות אלו טרם פורסמו בעת מסירת חיבור זה לדפוס.

בנוסף, נקבעו הוראות מעבר (להלן: הוראות המעבר) לגבי חברות משפחתיות<sup>[23]</sup>.

לפי הוראות אלו, חברה משפחתית שהייתה חברה כאמור ביום פרסומו של התיקון האמור (4.8.2002) תהפוך לחברה שקופה ביום הקובע<sup>[24]</sup>, אלא אם כן ביקשה החברה מפקיד-השומה, בתוך 60 ימים מהמועד האמור, שלא להיות חברה שקופה<sup>[25]</sup>.

עמ' 6

ויודגש: הפיכת חברה משפחתית כאמור לחברה שקופה מותנית בהתקיימם של מלוא התנאים המנויים בהגדרת "חברה שקופה" אשר בסעיף 1א64(א) לפקודת מס הכנסה<sup>[26]</sup> למעט אלה הקבועים בפסקות (4) ו-(8) לאותה הגדרה<sup>[27]</sup>. כך, למשל, חברה משפחתית שבעלי מניותיה, כולם או חלקם, הינם יחידים תושבי-חוץ לא תהפוך לחברה שקופה אלא לחברה "רגילה", באשר אחד מהתנאים לסיווגה של חברה כחברה שקופה דורש שכל בעלי מניותיה יהיו יחידים תושבי ישראל<sup>[28]</sup>. עוד נקבע<sup>[29]</sup>, כי חברה משפחתית שתבקש שלא להפוך לחברה שקופה תהפוך, ביום הקובע<sup>[30]</sup> לחברה "רגילה", קרי: היא תחדל מלהיות חברה משפחתית באותו מועד.

מהו הדין לגבי חברה משפחתית שהייתה לחברה כאמור אחרי יום פרסומו של תיקון 132 לפקודת מס הכנסה (4.8.2002)?

לגבי חברה כאמור נקבע<sup>[31]</sup>, כי זו תהפוך, ביום הקובע<sup>[32]</sup>, לחברה שקופה בכפוף לקיומם של שלושת התנאים המצטברים הבאים: האחד - החברה התאגדה בישראל ביום פרסומו של תיקון 132 לפקודת מס הכנסה (4.8.2002) ואילך; השני - לא חלו בחברה שינויי מבנה כאמור בחלק ה 2 לפקודת מס הכנסה ולא הועברו אליה נכסים כאמור באותו חלק; והשלישי - נתקיימו לגביה מלוא

התנאים הקובעים בסעיף 1א64 לפקודת מס הכנסה<sup>[33]</sup>.

#### עמ' 7

עם זאת, נקבע<sup>[34]</sup>, כי חברה כאמור רשאית לבקש שלא להפוך לחברה שקופה, ובמקרה כזה היא תהפוך, ביום הקובע<sup>[35]</sup>, לחברה "רגילה", קרי: היא תחדל מלהיות חברה משפחתית באותו מועד. עוד נקבע<sup>[36]</sup>, כי חברה שהתאגדה לפני 4.8.02 והייתה לחברה משפחתית אחרי מועד זה תחדל, ביום הקובע<sup>[37]</sup>, מלהיות חברה משפחתית.

יושם אל לב, כי הוראות המעבר אינן כוללות התייחסות לגבי חברה משפחתית שהייתה לחברה כאמור אחרי יום פרסומו של תיקון 132 לפקודת מס הכנסה (4.8.02) ואשר אינה עונה על שלושת התנאים המצטברים (כולם או חלקם) שפורטו לעיל והנדרשים לשם הפיכתה לחברה שקופה. כתוצאה מכך, הוראות המעבר - ובכללן אלו הקובעות מגבלות לגבי קיזוז הפסדים - אינן חלות על חברה כאמור<sup>[38]</sup>. מן הראוי אפוא, שהמחוקק יסדיר סוגיה זו בהקדם.

הוראות המעבר קובעות גם את כללי הקיזוז שיחולו על הפסדי חברה משפחתית שהפכה (בהתאם לאותן הוראות) לחברה רגילה או לחברה שקופה, אם אלה טרם קוזזו על-ידי הנישום המייצג.

כך, נקבע, כי הפסדי חברה משפחתית שהייתה לחברה שקופה ושלא קוזזו על-ידי הנישום המייצג עד ליום שבו הייתה לחברה שקופה, יותרו בקיזוז רק כנגד הכנסותיו של הנישום המייצג, אלא אם כן ביקשו כל בעלי המניות לחלק את יתרת ההפסד כאמור ביניהם, בהתאם ליחס החזקותיהם בחברה המשפחתית<sup>[39]</sup>. עוד נקבע, כי הפסדי חברה משפחתית שהייתה לחברה "רגילה" ושלא קוזזו על-ידי הנישום המייצג עד ליום שבו הייתה לחברה "רגילה", יותרו בקיזוז כנגד הכנסותיה, אם ביקשו זאת כל בעלי מניותיה<sup>[40]</sup>. בנוסף, נקבע, כי הפסדיה המועברים של חברה משפחתית בתקופה שקדמה לתקופת ההטבה<sup>[41]</sup> יותרו בקיזוז כנגד הכנסות החברה בלבד<sup>[42]</sup>. עם זאת, קביעה זו חלה, כך נראה, רק לגבי קיזוז הפסדים כאמור שיבוצע בשנת-המס 2003 ואילך.

#### עמ' 8

### חברה שקופה<sup>[43]</sup>

#### 1. כללי

חברה שקופה הינה חברה שעונה על מלוא התנאים הבאים<sup>[44]</sup>:

- (1) החברה הינה חברה תושבת ישראל;
- (2) החברה אינה חברה ציבורית כהגדרתה בסעיף 1 לחוק החברות<sup>[45]</sup>, ולא ניתן לפי תקנונה לשנות את סיווגה לחברה ציבורית;
- (3) מספר בעלי מניותיה אינו עולה על 50, או על מספר גבוה יותר אם אישר זאת נציב מס הכנסה<sup>[46]</sup>;
- (4) כל בעלי מניותיה הם יחידים תושבי ישראל;
- (5) מניותיה הן מאותו סוג, למעט מניות המקנות זכויות הצבעה, ואין לבעלי המניות אפשרות לשנות את הזכויות מכוח המניות, למעט שינוי בזכויות ההצבעה;

- (6) הזכות לרווחי החברה מוקנית מכוח המניות בלבד;
- (7) זכותו של בעל מניות בחברה לרווחים זהה לזכותו לנכסי החברה בעת פירוקה;
- (8) החברה אינה מוסד כספי כהגדרתו בחוק מע"מ;
- (9) החברה ביקשה להיחשב כחברה שקופה, בהודעה שעליה חתמו כל בעלי מניותיה ואשר נמסרה לפקיד-השומה בתוך 60 ימים מיום התאגדותה.

## 2. הבקשה להיחשב כחברה שקופה והוראות המעבר

כפי שבואר לעיל, סיווגה של חברה כחברה שקופה מותנה, בין היתר, בבקשתה של החברה להיחשב כחברה שקופה, וזאת בהודעה שעליה חתמו כל בעלי מניותיה ואשר נמסרה לפקיד-השומה בתוך 60 ימים מיום התאגדותה<sup>[47]</sup>.

עמ' 9

אין זאת אלא, כי רק חברה "חדשה" רשאית לבקש להיחשב לחברה שקופה. כלומר, בניגוד להוראות סעיף 64א לפקודת מס הכנסה שאפשרו לשנות את סיווגה של חברה "רגילה" לחברה משפחתית, הרי ששינוי כזה אינו אפשרי לגבי חברה שקופה. בכך ביקש המחוקק, כך נראה, למנוע תכנוני מס שונים שעניינם בניית הפסדיה המועברים של החברה לבעלי מניותיה.

חריג לכך נקבע בהוראות המעבר, לפיהן חברה משפחתית וחברת בית שהיו חברות כאמור ביום פרסומו של תיקון 132 לפקודת מס הכנסה (4.8.2002)<sup>[48]</sup> תהפוכנה לחברה שקופה ביום הקובע<sup>[49]</sup>, אלא אם כן ביקשו החברות מפקיד-השומה, בתוך 60 ימים מהמועד האמור, שלא להיות חברה שקופה. יש להדגיש, כי הפיכת חברה משפחתית כאמור לחברה שקופה מותנית בהתקיימם של התנאים המנויים בהגדרת "חברה שקופה" אשר בסעיף 64א(א) לפקודת מס הכנסה<sup>[50]</sup> למעט אלה הקבועים בפסקאות (4) ו-(8) לאותה הגדרה<sup>[51]</sup>. כך, למשל, חברה משפחתית או חברה בית שהינן חברה תושבת-חוץ לא תהפוך לחברה שקופה אלא לחברה "רגילה", באשר אחד מהתנאים לסיווגה של חברה כחברה שקופה דורש שתהא זו חברה תושבת ישראל<sup>[52]</sup>.

## 3. כללי המיסוי

### 3.1 ייחוס הכנסתה החייבת והפסדיה של החברה השקופה לבעלי מניותיה

סעיף 64א(ב) רישא לפקודת מס הכנסה קובע, כי לצורך חישוב המס ושיעורו, הפטורים ממס וקיצוז הפסדים, תיחשב הכנסתה החייבת<sup>[53]</sup> של חברה שקופה, לרבות הכנסתה מדיבידנד והפסדיה - כהכנסתם או כהפסדיהם של בעלי מניותיה. זאת, בהתאם לחלקיהם בזכויות לרווחים בחברה<sup>[54]</sup>.

עמ' 10

כלומר, בדומה לחברה המשפחתית, שומרת החברה השקופה על יתרונות ההתאגדות כחברה ועיקרון האישיות המשפטית הנפרדת וזאת תוך זכייה ביתרונות המיסוי המיוחדים ליחיד. ואולם, בניגוד לחברה המשפחתית, שהכנסתה החייבת והפסדיה מיוחסים במלואם לנישום המייצג<sup>[55]</sup>, הרי שהכנסתה החייבת והפסדיה של החברה השקופה מיוחסים לכלל

בעלי מניותיה וזאת בהתאם לחלקיהם בזכויות לרווחים בחברה.

בהתאם לכך, נקבע, כי לעניין הזיכוי של מסי-חוץ, כהגדרתם בסעיף 199 לפקודת מס הכנסה, זכאי בעל המניות בחברה השקופה לחלקו היחסי במס-החוץ ששילמה החברה<sup>[56]</sup>. כמו-כן, נקבע, כי לעניין מקדמות של בעל מניות בחברה שקופה<sup>[57]</sup>, יצורף חלקו היחסי בהכנסתה החייבת של החברה לרבות בהכנסתה מדיבידנד או בהפסדיה, למחזור המהווה בסיס למקדמות<sup>[58]</sup>. עוד נקבע, כי ניתן לגבות את המס על הכנסת החברה השקופה, לרבות המקדמות, הן מהחברה והן מבעלי מניותיה, וזאת בגובה המס החל על חלקם היחסי ברווחיה של החברה השקופה<sup>[59]</sup>.

סיווגם של ההכנסה החייבת או של ההפסד, לפי העניין, שיוחסו כאמור לבעלי המניות בחברה, למקור הכנסה, יהיה בהתאם למקור ההכנסה שממנו הופקה או נצמחה בידי החברה השקופה<sup>[60]</sup>. כך, למשל, אם נצמחו לחברה השקופה הכנסות פיננסיות שוטפות המסווגות כהכנסה לפי סעיף 2(4) לפקודת מס הכנסה (ולא כהכנסה לפי סעיף 2(1)), כך גם תסווגנה הכנסות אלו בידי בעלי המניות. עם זאת, הכנסות החברה המיוחסות לבעל מניות לא תיחשבנה להכנסה מיגיעה אישית, אלא אם כן מילא בעל המניות תפקיד פעיל בחברה. התיבה "תפקיד פעיל בחברה" אינה מוגדרת בסעיף 64א לפקודת מס הכנסה, אך שר האוצר, באישור ועדת-הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות לעניין זה<sup>[61]</sup>. עד היום, שר האוצר טרם עשה שימוש בסמכותו האמורה.

עמ' 11

### 3.2 חלוקת רווחיה של החברה השקופה לבעלי מניותיה

מה דינם של הרווחים המחולקים על-ידי חברה שקופה? סעיף 64א(ב)(1) לפקודת מס הכנסה קובע, כי "רווחים שחולקו" מהכנסתה החייבת של החברה השקופה לא יראו אותם כהכנסה. ומהם אותם רווחים שחולקו? המדובר בהכנסה החייבת של החברה<sup>[62]</sup>, בתוספת הכנסתה הפטורה ממס ובניכוי המס שחל על בעל המניות בשל ההכנסה אם שולם על-ידי החברה<sup>[63]</sup> והיא לא חייבה אותו בהתאם<sup>[64]</sup>.

על-כן, יש לשים אל לב, כי חלוקת רווחיה של חברה שקופה שאינם נכללים בגדר "רווחים שחולקו" כאמור - כגון: רווחים חשבונאיים שלא שולם עליהם מס ושהם אף אינם רווחים הפטורים ממס - תיחשב להכנסה בידי בעלי המניות ותחויב במס כדיבידנד<sup>[65]</sup>.

### 3.3 קיזוז הפסדים

סעיף 64א(ב)(3) לפקודת מס הכנסה קובע שלוש הוראות לגבי קיזוז הפסדיה של החברה השקופה<sup>[66]</sup>.

לפי ההוראה האחת, הפסדיה של החברה השקופה בשנת-המס אשר יוחסו לבעל מניות יקוזזו תחילה כנגד הכנסותיו של בעל המניות מהחברה השקופה<sup>[67]</sup>, וזאת בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה. בכך פתח המחוקק צוהר למקלטי מס נוחים במיוחד, שכן בעל המניות יוכל לזקוף לזכותו תשלומים שונים (כגון: משכורת, ריבית וכו') כנגד יתרת הפסד מעסק<sup>[68]</sup> בחברה השקופה המיוחס לו, כך שתוצאת המהלך היא למעשה יצירת יתרת זכות בלי חבות במס<sup>[69]</sup>.

ההוראה השנייה קובעת, כי הפסדים אשר יוחסו לבעל מניות בחברה שקופה בשנות-מס קודמות יותרו בקיזוז רק כנגד הכנסתו החייבת של אותו בעל מניות, ולא יותרו בקיזוז כנגד הכנסתה של החברה השקופה.

לשון אחר, ההפסדים שיוחסו לבעל המניות לא יוחזרו עוד לחברה. עם זאת, סבורני, כי אין ללמוד מהוראה זו על כוונת המחוקק לשלול מבעל המניות את האפשרות לקזז את ההפסדים המועברים כאמור בשנות-המס הבאות כנגד ההכנסות המיוחסות לו מהחברה השקופה.

ואילו לפי ההוראה השלישית, הפסדיה של חברה שקופה שהוראות פרק ב לחוק התיאומים חלות בקביעת הכנסתה יתואמו, בשנים שבהן חלו עליה הוראות אלו, מתום השנה שבה נוצרו ועד תום השנה שבה קוזזו כנגד הכנסתו החייבת של בעל המניות. הסעיף אינו מבהיר כיצד תבוצע ההתאמה האמורה, אך יש להניח כי כוונת המחוקק הייתה להחיל, בשינויים המחויבים, את הוראות סעיף 9(א) לחוק התיאומים.

### החבות בדמי ביטוח לאומי ובדמי ביטוח בריאות

פקודת מס הכנסה קובעת מספר הוראות, לפיהן הכנסותיהם של חבר-בני-אדם מסוגים מסוימים מיוחסות, לצורכי מס, לבעלי מניותיהם.

כך, סעיף 64 לפקודת מס הכנסה קובע הסדר מיסוי מיוחד לגבי חברת בית, עניינו של סעיף 64א לפקודת מס הכנסה במיסוי חברה משפחתית ואילו סעיף 64א1 לפקודת מס הכנסה קובע את אופן ייחוסה של הכנסתה החייבת של חברה שקופה לבעלי מניותיה. הוראות נוספות נקבעו בסעיף 75ב לפקודת מס הכנסה לגבי חברה נשלטת זרה, לפיהן רואים בעל שליטה בחברה כאמור שיש לה רווחים שלא שולמו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים.

מתעוררת השאלה, האם הסדרי המיסוי המיוחדים הקבועים בהוראות אלו חלים רק לעניין החבות במס הכנסה, או שמא יש להחילם גם לעניין החבות בדמי ביטוח לאומי ובדמי ביטוח בריאות?

בעניין וייס<sup>[70]</sup>, נידונה השאלה זו לגבי הוראות סעיף 64א לפקודת מס הכנסה. בית-הדין הארצי לעבודה קבע, כי מעמדה המיוחד של החברה המשפחתית והוראות סעיף 64א לפקודת מס הכנסה הינם מיוחדים לתחום דיני מס ההכנסה. בהתאם, קבע בית-הדין, כי יש לראות את הכנסת החברה המשפחתית כהכנסות הנישום המייצג<sup>[71]</sup> רק לצורך חישוב מס ההכנסה אך לא לעניין החבות בדמי ביטוח לאומי.

עוד נקבע, כי ניתן לראות את ההכנסה מהחברה המשפחתית כהכנסה מדיבידנד אך ורק כאשר מחולק דיבידנד בפועל, ובגין הסכום שחולק<sup>[72]</sup>. לפי גישה זו, נקבע בעניין יוסף<sup>[73]</sup>, כי מבוטח שהוא בעל מניות חברת בית כמשמעותה בסעיף 64 לפקודת מס הכנסה אינו חייב בדמי ביטוח לאומי בגין הכנסות החברה שיוחסו לו על-פי הוראות אותו סעיף אלא במועד חלוקתן כדיבידנד. ואילו במקרה אחר נקבע, כי הכנסתו של מבוטח לעניין החבות בדמי ביטוח לאומי אינה כוללת הכנסה שיוחסה לו לפי הוראות סעיף 83 לפקודת מס הכנסה<sup>[74]</sup>.

שאלת החלתן של הוראות סעיפים 64א1 ו-75 לפקודת מס הכנסה לעניין החבות בדמי ביטוח לאומי ובדמי ביטוח בריאות טרם באה לפני בית-הדין הארצי לעבודה. ניתן, מכל מקום, להניח, כי אותם רציונלים שהנחו את בית-הדין בעניין וייס<sup>[75]</sup> יהיו יפים גם לעניין ההוראות האחרות שהוזכרו לעיל. כך או כך, יש לקוות, כי המוסד לביטוח לאומי יבהיר את עמדתו בסוגיה זו בהקדם.

- \* המאמר מבוסס על ספרו של המחבר, "מיסוי ניירות-ערך ושוק ההון", שמהדורתו השנייה והמורחבת עתידה לצאת לאור בקרוב.
1. חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002, ס"ח 530 (להלן: "תיקון 132 לפקודת מס הכנסה").
  2. יש להגיש את הבקשה האמורה לפקיד-השומה לא יאוחר מחודש לפני תחילתה של שנת-המס בה רוצה החברה להיחשב כחברה משפחתית או תוך שלושה חודשים לאחר התאגדותה - לפי העניין. ראה לעניין זה עמ"ה (ת"א) 257/90 שנית נ' פ"ש, פד"א כג 320. באותו מקרה נפסק, כי הבקשה האמורה אינה כפופה לשיקול דעתו של פקיד-השומה והיא מהווה למעשה הודעה של החברה. עוד נקבע, כי די בכך שהחברה פעלה באופן סביר על-מנת להמציא את הבקשה לפקיד-השומה, וזאת אף אם הבקשה לא הגיעה אל פקיד-השומה בפועל.
  3. סעיף 76(ד1) לפקודת מס הכנסה - הגדרת "קרוב". ראה לעניין זה בג"ץ 61/81 מכת"ש - חברה לציוד מחצבות ומכרות בע"מ נ' פשמ"ג, פד"א יא 143. באותו מקרה נקבע, כי אין צורך בקרבה משפחתית כאמור בין כל אחד ואחד מבעלי המניות לבין כל אחד מבעלי המניות האחרים, אלא מספיק שיש אדם אחד אשר לגביו וביחס אליו מתקיימת הקרבה האמורה. לשון אחר, מספיק שאדם אחד משמש כ"בריה תיכון" של החברה, כאשר אליו נקשרים כל קרוביו, שדרגת קרבתם היא בין אלו המנויות בהגדרת "קרוב" דלעיל.
  4. לעניין זה יצוין, כי בהתאם לסעיף 3 לחוק החברות, התשנ"ט-1999, ס"ח 189 (להלן: "חוק החברות"), יכול להיות לחברה בעל מניות אחד בלבד.
  5. ראה כללי: א. רפאל ו-ד. אפרתי דיני מס הכנסה (תשמ"ו, כרך ב) 172-185; י. גרוס מיסוי חברות (מהדורה שלישית, 1987) 109 ואילך; ז. פליטר ו-ד. כוכבי "היקף החבות במס של החברה המשפחתית" "מיסים" י/3 א-20; ג. קריב "שוב: החברה המשפחתית או: צבי פרג נ' החברה המשפחתית" "מיסים" יא/3 א-53; פ. ישראלי ו-ש. גרשגורן "סכום ה'רווח', שאם יחולק על ידי חברה משפחתית, יראו אותו כאילו לא חולק" "מיסים" יב/2 א-113; א. אבני "אימוץ התוצאות של תאגיד מניותיו (הרמת המסך)" "מיסים" יב/4 א-48.
  6. 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.
  7. ההוראה לפיה הפסדי החברה המשפחתית נחשבים להפסדי הנישום המייצג מעוררת את השאלה הבאה: כיצד יש לייחס את הכנסתה החייבת לחברה 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? סוגיה זו נתעוררה בעמ"ה (ת"א) 27/91 פרג נ' פ"ש, פד"א כ 560. באותו מקרה, היו לנישום המייצג הכנסות מדמי שכירות החייבות במס שביעור מירבי (בהתאם לחוק מס הכנסה (עידוד להשכרת דירות) (הוראת שעה ותיקוני חוק), התשמ"א-1981, ס"ח 68) וכן הפסדים עסקיים. פקיד-השומה טען, כי יש לקזז את הפסדי העסקיים של החברה כנגד הכנסותיה, החייבות כאמור שביעור מס מירבי, ורק אז לקזז את יתרת הפסד 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 בעמ"ה 3574/92 פ"ש נ' פרג, פ"ד נ(3) 690. השופט דורנר קבעה, כי הקיזוז חייב להיעשות בראש ובראשונה במסגרת החברה המשפחתית, קרי: כנגד הכנסותיה ולא כנגד הכנסות הנישום המייצג ממקורות אחרים. פסיקה זו אומצה בעמ"ה (ת"א) 12/92 תכלת חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' פ"ש, פד"א כה 231. באותו מקרה נפסק, כי הקביעה שאין להתיר למערער, חברה משפחתית, הפסדים והוצאות מימון משנים קודמות - היא הנותנת - שלא ניתן לקזז הפסדים אלה כנגד הכנסותיו של הנישום המייצג.
  8. עמ"ה 306/88 פלזנשטיין נ' פ"ש, פד"א יט 329, 331.
  9. עמ"ה 896/90 פ"ש נ' הלוי, פ"ד מט(1) 865. ראה גם עמ"ה (ת"א) 58/90 חברת א. זרה בע"מ נ' פ"ש, פד"א כ 494; עמ"ה (י-ם) 12/94 עצמון נ' פ"ש, פד"א כד 27.
  10. עמ"ה (י-ם) 57/87 ז'ק כהן סוכנויות בע"מ נ' פ"ש, פד"א יז 169.
  11. תקופת ההטבה היא התקופה בגדרה המס בו חייבת החברה המשפחתית חושב על-פי סעיף 64 לפקודת מס הכנסה.
  12. ראה לעניין זה, עמ"ה (ת"א) 1047/98 קדמוני השקעות בע"מ נ' פ"ש, "מיסים" יג/6 ה-120.
  13. עמ"ה (ת"א) 82/94 בי-גוד מיכל בע"מ נ' פשמ"ג, פד"א כה 507 (להלן: "עניין בי-גוד מיכל").
  14. באותו מקרה, נידונה השאלה האם ניתן לייחס את הפסדי החברה שנוצרו לפני תקופת ההטבה לנישום המייצג, או שמא יש לקזזם רק כנגד הכנסות החברה בשנים הבאות, לפני ייחוסן לנישום המייצג, בכפוף להוראות סעיפים 28 ו-92 לפקודת מס הכנסה. השופטת אופיר-תום דחתה את גישתו של פקיד-השומה, לפיה יש לפצל את התיבה "הפסדים" לשני רכיבים: רכיב הפסדים מטרים תקופת ההטבה, הניתנים לקיזוז כנגד הכנסות החברה; ורכיב הפסדים מתקופת ההטבה, הניתנים לייחוס לנישום המייצג. השופטת אופיר-תום קבעה, כי אין בהוראות סעיף 64 לפקודת מס הכנסה בסיס פרשני לפיצול כאמור. בנוסף, קבעה השופטת, כי כאשר בדעת המחוקק לגדור את הפסדים בגבולות של זמן, ולהגביל את יכולתו של הנישום המייצג לקזזם, אומר הוא זאת במפורש, כפי שעשה כן בסעיף 64א(א)(6) לפקודת מס הכנסה. לגישתה של השופטת אופיר-תום, הטענה לפיה התיבה "הפסדים" חובק בחובו כל הפסד של החברה, ובכללו הפסדי העבר, עולה בקנה אחד עם התכלית החקיקתית של סעיף 64 לפקודת מס הכנסה.
  15. עמ"ה (ת"א) 29/94 רובינשטיין נ' פשמ"ג, פד"א כה 141.
  16. לרשויות המס עמדה נוגדת, ראה חוזר מ"ה 6/00 מיום 3.5.2000, "מיסים" יד/3 ג-1.
  17. עמ"ה 6742/97 פשמ"ג נ' בי-גוד מיכל בע"מ, "מיסים" טז/3 ה-69.
  18. שם.
  19. כאמור, תקופת ההטבה היא התקופה שבה המס בו חייבת החברה המשפחתית חושב על-פי סעיף 64 לפקודת מס הכנסה.
  20. סעיף 90(ד)(5) לתיקון 132 לפקודת מס הכנסה, לעיל הערה 1, בע' 583.
  21. ראה להלן.
  22. ראה סעיף 89(ג)(1) לתיקון 132 לפקודת מס הכנסה, לעיל הערה 1, בע' 581.
  23. ראה סעיף 90(ד) לתיקון 132 לפקודת מס הכנסה (שם, בע' 583-582), כפי שתוקן בסעיף 39(2)(א) לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003, ס"ח 386, 428 (להלן: "חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל") יצוין, כי עניינן של הוראות המעבר גם בחברת בית כמשמעותה בסעיף 64 לפקודת מס הכנסה. עם זאת, הדיון מתמקד בחברה משפחתית.
  24. כזכור, היום הקובע לעניין זה, הוא יום כניסתו לתוקף של סעיף 1א64 לפקודת מס הכנסה, קרי: יום כניסתו לתוקף של כל התקנות על-פי סעיף זה, שעל שר האוצר, באישור ועדת-הכספים של הכנסת, להתקין, בהתאם להסמכה שניתנה לו על-פי הסעיף האמור.
  25. סעיף 90(ד)(1) לתיקון 132 לפקודת מס הכנסה, לעיל הערה 1, בע' 583.
  26. ראה להלן.
  27. שם, תנאים (5) ו-(9).
  28. שם (תנאי (4)).
  29. סעיף 90(ד)(2) לתיקון 132 לפקודת מס הכנסה, לעיל הערה 1, בע' 583.
  30. לעיל הערה 24.
  31. ראה סעיף 90(ד)(1) לתיקון 132 לפקודת מס הכנסה, שנוסף במסגרת סעיף 39(2)(ב) לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל, לעיל הערה 23, בע' 429-428.
  32. כזכור, היום הקובע לעניין זה, הוא יום כניסתו לתוקף של סעיף 1א64 לפקודת מס הכנסה, קרי: יום כניסתו לתוקף של כל התקנות על-פי סעיף זה, שעל שר האוצר, באישור ועדת-הכספים של הכנסת, להתקין, בהתאם להסמכה שניתנה לו על-פי הסעיף האמור.



33. תנאי זה עשוי לסכל את הפיכתה לחברה שקופה של חברה משפחתית שהייתה לחברה כאמור אחרי יום 4.8.2002. דוק: כמוסבר להלן, אחד מהתנאים הקבועים בסעיף 1א64 לפקודת מס הכנסה הוא, שהחברה ביקשה להיחשב כחברה שקופה, בהודעה שעליה חתמו כל בעלי מניותיה ואשר נמסרה לפקיד-השומה בתוך 60 ימים מיום התאגדותה. כלומר, חברה משפחתית שהייתה לחברה כאמור אחרי יום פרסומו של תיקון 132 לפקודת מס הכנסה (4.8.2002) תוכן להפוך לחברה שקופה רק אם תימסר הודעה כאמור. אלא מאי, כל עוד הוראות סעיף 1א64 לפקודת מס הכנסה אינן בתוקף, לא תוכל החברה, כך נראה, למסור הודעה כנדוש, וכנזר מכך, חלוק 60 יום ממועד התאגדותה ללא מסירת הודעה כאמור תביא לשלילת האפשרות להפיכתה לחברה שקופה. ספק אם לכך כיוון המחוקק.
34. ראה סעיף 90(ד1)(2) לתיקון 132 לפקודת מס הכנסה, שנוסף במסגרת סעיף 39(ב2) לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל, לעיל הערה 23, בע' 429.
35. לעיל הערה 32.
36. ראה סעיף 90(ד1)(2) לתיקון 132 לפקודת מס הכנסה, שנוסף במסגרת סעיף 39(ב2) לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל, לעיל הערה 23, בע' 429.
37. לעיל הערה 32.
38. כך, למשל, הוראות המעבר אינן חלות על חברה משפחתית שהייתה לחברה כאמור אחרי יום 4.8.2002 ואשר התאגדה מחוץ לישראל אחרי יום פרסומו של תיקון 132 לפקודת מס הכנסה (4.8.2002).
39. סעיף 90(ד3) לתיקון 132 לפקודת מס הכנסה, לעיל הערה 1, בע' 583.
40. סעיף 90(ד4) לתיקון 132 לפקודת מס הכנסה, שם, שם.
41. כאמור, תקופת הטבה היא התקופה בגדרה המס בו חייבת החברה המשפחתית חושב על-פי סעיף 64 לפקודת מס הכנסה.
42. סעיף 90(ד5) לתיקון 132 לפקודת מס הכנסה, לעיל הערה 1, בע' 583.
43. כפי שבואר לעיל, הוראות המס החלות על חברה שקופה קבועות בסעיף 1א64 לפקודת מס הכנסה שהוסף במסגרת תיקון 132 לפקודת מס הכנסה. תחילתו של סעיף 1א64 לפקודת מס הכנסה נקבעה ליום כניסתו לתוקף של כל התקנות על פי אותו סעיף. עד למועד מסירת חיבור זה לדפוס לא פורסמו תקנות כאמור, ועל כן טרם נכנסו לתוקף הוראות סעיף 1א64 לפקודת מס הכנסה.
44. ראה סעיף 1א64(א) לפקודת מס הכנסה - הגדרת "חברה שקופה".
45. חברה ציבורית מוגדרת בסעיף 1 לחוק החברות כ"חברה שמניותיה רשומות למסחר בבורסה או שהוצעו לציבור על פי תשקיף כמשמעותו בחוק ניירות ערך, ומוחזקות בידי הציבור".
46. לעניין זה, רואים בני-זוג וילדיהם, יורשים של בעלי מניות, או רוכשים מבעל מניות במכירה שלא מרצון - כבעל מניות אחד.
47. ראה פסקה (8) להגדרת "חברה שקופה" בסעיף 1א64(א) לפקודת מס הכנסה.
48. לגבי חברה משפחתית שהייתה לחברה כאמור אחרי יום פרסומו של תיקון 132 לפקודת מס הכנסה (4.8.2002), ראה לעיל הערה 33.
49. כזכור, היום הקובע לעניין זה, הוא יום כניסתו לתוקף של סעיף 1א64 לפקודת מס הכנסה, קרי: יום כניסתו לתוקף של כל התקנות על-פי סעיף זה, שעל שר האוצר, באישור ועדת-הכספים של הכנסת, להתקין, בהתאם להסמכה שניתנה לו על-פי הסעיף האמור.
50. לעיל פסקה 1.
51. שם, תנאים (5) ו-9.
52. שם (תנאי 1).
53. "הכנסה חייבת" לעניין סעיף 1א64 לפקודת מס הכנסה הינה לרבות שבה כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין (סעיף 1א64(א) לפקודת מס הכנסה - הגדרת "הכנסה חייבת").
54. ראה גם סעיף 1א64(ה6) לפקודת מס הכנסה, המסמיך את שר האוצר, באישור ועדת-הכספים של הכנסת, לקבוע כללים לעניין ייחוסה של ההכנסה וחלוקתה בהתאם לזכות לרווחים, וכללים לעיגול חלקם היחסי של בעלי המניות בזכויות לרווחים.
55. כזכור, הנישום המייצג הינו "החבר הנישום", לעיל הערה 6.
56. סעיף 1א64(ב5) לפקודת מס הכנסה.
57. כאמור בסעיף 175 לפקודת מס הכנסה.
58. סעיף 1א64(ב6) לפקודת מס הכנסה.
59. סעיף 1א64(ב7) לפקודת מס הכנסה.
60. סעיף 1א64(ב4) לפקודת מס הכנסה.
61. סעיף 1א64(ה10) לפקודת מס הכנסה.
62. כאמור, "הכנסה חייבת" מוגדרת בסעיף 1א64(א) לפקודת מס הכנסה כ"לרבות שבה כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין". שאלה היא, אם דיבידנד שקיבלה חברה שקופה ואשר יוחס לבעלי מניותיה מכוח הוראות סעיף 1א64(ב) לפקודת מס הכנסה "תיחשב הכנסתה החייבת של חברה שקופה, לרבות הכנסתה מדיבידנד (ההדגשה הוספה) והפסדיה, כהכנסתם או כהפסדיהם של בעלי מניותיה..." יחויב במס פעם נוספת בעת חלוקתו. דוק: בניגוד לסעיף 1א64(ב) לפקודת מס הכנסה הכולל בגדר הכנסתה חייבת של החברה השקופה את הכנסותיה מדיבידנד, נעדר סעיף 1א64(ב1) הוראה מפורשת כאמור. עם זאת, סבורני, כי הפירוש הנכון, בנסיבות העניין, הוא לכלול את הכנסותיה של החברה השקופה מדיבידנד בגדר "הכנסה חייבת" לעניין סעיף 1א64(ב1) שהרי אין לקבל תוצאה של כפל-מס.
63. כאמור, לפי סעיף 1א64(ב7) לפקודת מס הכנסה, ניתן לגבות את המס על הכנסת החברה השקופה, לרבות המקדמות, הן מהחברה והן מבעלי מניותיה, בגובה המס החל על חלקם היחסי ברווחיה של החברה השקופה.
64. סעיף 1א64(ב2) לפקודת מס הכנסה - הגדרת "רווחים שחולקו".
65. עלולה להתעורר שאלה, שאיני מכריע בה כלל, מה דינן של הכנסות אינפלציוניות של החברה אשר אינן חייבות במס (כגון: הכנסות שמקורן בסכום אינפלציוני שאינו סכום אינפלציוני חייב, כמשמעותם בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה).
66. ראה גם סעיף 1א64(ה9) לפקודת מס הכנסה, המסמיך את שר האוצר, באישור ועדת-הכספים של הכנסת, לקבוע הוראות בדבר הגבלת קיזוז הפסדים.
67. היינו, כנגד הכנסות ממשכורת, דמי ניהול, דמי שכירות וכו' שמקורן בחברה השקופה.
68. ובלבד שהכנסות החברה השקופה אכן מגיעות כדי "עסק".
69. יחד עם זאת, עשויה להיווצר חבות בדמי ביטוח לאומי ובדמי ביטוח בריאות. לדיון כללי בחבות בדמי ביטוח לאומי ובדמי ביטוח בריאות, ראה א. שפירא מיסוי ניירות-ערך ושוק ההון (תשס"א-2001) 97 ואילך. מהדורה שנייה ומורחבת של חיבור זה עתידה לצאת לאור בקרוב.
70. דב"ע מט-980/ המוסד לביטוח לאומי - וייס, פד"ע כג 320.
71. כזכור, הנישום המייצג הינו "החבר הנישום", לעיל הערה 6.
72. ראה גם דב"ע נג-2740 בר נתן - המוסד לביטוח לאומי, "מיסים" ט/3 ה-165.
73. עע 1117/01 יוסף - המוסד לביטוח לאומי, טרם פורסם.
74. דב"ע מה-2640/ חמני - המוסד לביטוח לאומי, "מיסים" ה/6 ה-260.
75. לעיל הערה 70.