

משרד 1699

מאי 2014

אדונים נכבדים,

הנדון: הוראות סעיף 64 לעניין חברה משפחתית - בעקבות תיקון 197 לפקודת מס הכנסה

- 1. רקע**
- 1.1** ביום 1 באוגוסט 2013 (להלן: "יום התחילה"), נכנס לתוקף החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו- 2014), התשע"ג-2013¹, במסגרתו חוקק תיקון מספר 197 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "חוק ההסדרים" ו/או "התיקון" ו/או "תיקון 197" ו/או "הפקודה" בהתאמה). במסגרת תיקון 197 שונו, בין היתר, הוראות סעיף 64 לפקודה, כשעיקרי השינויים בעניין זה, נוגעים לנושא הוראות הכניסה והיציאה ממעמד של חברה משפחתית, וכן לאופן המיסוי של חברה כאמור ושל הנישום המייצג (להלן: "הנישום המייצג" או "הנישום"), הכול כפי שיפורט להלן.
- 1.2** יצוין כי הגדרת המונח **חברה משפחתית** הקבועה בסעיף 64א(א) לפקודה לא השתנתה במסגרת תיקון 197. עפ"י ההגדרה, מדובר בחברה שבעלי מניותיה הם בני משפחה, ואשר בהסתמך על סעיף 76(ד)(1) לפקודה רואים בהם כאדם אחד.
- 1.3** יובהר, כי במסגרת התיקון לא בוטל מן הפקודה ההסדר הנוגע לחברה שקופה. עם זאת, כפי שהיה עד כה, הסדר זה לא נכנס לתוקף בהיעדר תקנות שהותקנו מכוח הסעיף.
- 1.4** מטרת חוזר זה הינה לפרט את השינויים שנקבעו בסעיף 64 לפקודה במסגרת תיקון 197, ליתן דגשים באשר להוראות הסעיף בנוסחו המתוקן, ולהבהיר את העמדה בנוגע להוראות התחולה והתחילה השונות שנקבעו בו.

2. כניסה ויציאה ממעמד של חברה משפחתית, החלפת נישום מייצג

2.1 בקשה להיחשב כחברה משפחתית

בהתאם להוראות סעיף 64א(א) לפקודה, כנוסחו לפני תיקון 197 - בקשת חברה להיחשב כמשפחתית, היתה צריכה להיות מוגשת על ידה תוך 3 חודשים מיום ההתאגדות, או עד ליום 30.11 שלפני שנת המס לגביה רצתה להיחשב כמשפחתית, לפי העניין.

בעקבות התיקון, הוגבלה האפשרות להגיש בקשה כאמור, רק לתקופה של 3 חודשים שלאחר יום ההתאגדות. משלא ביקשה החברה להיחשב כמשפחתית בתקופה זו, לא תוכל עוד לשנות מעמדה לחברה משפחתית. מעבר לכך, במסגרת התיקון נקבעו הוראות מעבר, אשר יפורטו להלן. לאור האמור יחולו ההוראות הבאות:

¹ ס"ח 2405, מיום 5 באוגוסט 2013.

2.1.1 חברה שלא היתה במעמד של חברה משפחתית עובר ליום התחילה אשר בקשתה להיחשב משפחתית הוגשה לפקיד השומה במהלך שנת 2013 עובר ליום התחילה (31.7.2013 - 1.1.2013).

ככל שחברה הגישה בקשה להיחשב כחברה משפחתית טרם יום התחילה (עד ליום 31.7.2013, ועד בכלל), הרי שבקשה כאמור יכולה להתייחס לשנת המס 2014 ואילך בלבד. בשל כך, יחולו על חברה זו הוראות סעיף 64 לפקודה, בנוסחו המתוקן. ואולם, לא תחול עליה הוראת המעבר הקבועה בסעיף 42(ה)(1) לתיקון (לפיה, זכאות להטבות של עולה חדש ותושב חוזר ותיק, תוגבל החל מיום 1.1.2014, אך ורק לגבי עולה חדש ותושב חוזר ותיק שעלו לאחר מועד זה - ראו הרחבה בעניין זה במסגרת סעיף 3.5.4 להלן) כמפורט להלן, המתייחסת למי שהיתה חברה משפחתית ערב יום התחילה.

2.1.2 חברה שלא היתה במעמד של חברה משפחתית עובר ליום התחילה אשר בקשתה להיחשב משפחתית הוגשה לפקיד השומה בתקופת המעבר (1.8.2013 - 1.12.2013).

2.1.2.1 המחוקק קבע הוראות מעבר מיוחדות במסגרת סעיף 42(ג) לתיקון הנוגעות לחברה "רגילה", שערב יום התחילה (1.8.2013) עמדה בתנאי חברה משפחתית, אך לא הגישה עד לאותו מועד בקשה לפקיד השומה להיחשב לחברה משפחתית. הוראות המעבר לחוק קובעות, כי חברה כאמור תוכל להגיש לפקיד השומה בקשה להיחשב למשפחתית בתוך ארבעה חודשים מיום התחילה (קרי - עד ליום 1.12.2013). הגישה חברה בקשה כזו בתקופת המעבר שבין 1.8.2013 - 1.12.2013 (להלן: "תקופת המעבר") יחולו לגביה ההוראות הבאות:

2.1.2.1.1 יראו את החברה כחברה משפחתית החל משנת המס 2014.

2.1.2.1.2 עודפים שבחברה שנצברו עד ליום 31.12.2013, ואשר אילו היו מחולקים כדיבידנד לבעלי המניות בחברה הם היו חייבים במס לפי סעיף 125ב לפקודה - ייחשבו כמחולקים (להלן: "חלוקה רעיונית"), כאשר יום החלוקה ייחשב ה- 31.12.2013 (יום זה הוגדר בהוראות המעבר: "יום הסיום"). המשמעות היא שאירוע המס חל בשנת המס 2013 לכל דבר ועניין, למעט לעניין תשלום המס כמפורט להלן. בהתאם, נדרשים בעלי המניות בחברה לדווח על ההכנסה הנובעת מאותה חלוקה רעיונית בדוח על הכנסותיהם לשנת 2013. כפועל יוצא, על החברה לדווח על חלוקת דיבידנד ביום 31.12.2013 ללא ניכוי מס במקור מאותם רווחים אשר לכאורה מחולקים. יצוין, כי חלוקת דיבידנד בפועל ע"י החברה המשפחתית, מתוך עודפים שחויבו במס במסגרת החלוקה הרעיונית, לא יחויבו במס פעם נוספת עם חלוקתם בפועל.

2.1.2.2 הוראת החלוקה הרעיונית נועדה להבחין בין משטר המס החל על החברה הרגילה, לבין זה שיחול על החברה המשפחתית. במילים אחרות, המחוקק שכאמור בהתאם לדין החדש, מאפשר לחברה להיחשב לחברה משפחתית רק בסמוך להתאגדותה, ולא מאפשר עוד את המעבר ממעמד של חברה רגילה למעמד של חברה משפחתית, אפשר במהלך תקופת המעבר את הגשת הבקשה להיחשב למשפחתית. עם זאת, כדי לאבחן בין עודפים המחויבים במס בעת חלוקתם ובין עודפים מתקופת החברה המשפחתית שאינם מחויבים במס נוסף בעת חלוקתם, נקבעה ההוראה בדבר החלוקה הרעיונית, ובנוסף נקבעה הוראה לגבי מכירה עתידית של נכסים שהיו בחברה הרגילה עובר ליום הסיום (ראו הרחבה להלן בסעיף 2.1.2.8).

2.1.2.3 בשל העובדה שבפועל בעלי המניות בחברה כאמור לא קיבלו את הדיבידנד לידיהם, נקבעה הוראה הדוחה את תשלום המס מיום 31.12.2013 ועד ליום 31.12.2017, לכל המאוחר (להלן: "תקופת הדחיה"), ולא יחולו על תשלום

המס בתקופה זו תשלומי הפרשי הצמדה וריבית. במקרה והמס ישולם לאחר יום 31.12.2017 יחולו עליו תשלומי הפרשי הצמדה וריבית מיום 31.12.2017 ועד יום תשלום המס בפועל.

2.1.2.4 הסדר דחיית התשלום המפורט לעיל לא יחול במקרה בו נתנה החברה הלוואה לבעל מניות בה, במהלך התקופה שבין יום הסיום ועד ליום 31.12.2017, והוא לא החזירה בתוך שנה מיום שנתקבלה, או במקרה בו שולמו לבעל המניות הכנסת עבודה, דמי ניהול, דמי ייעוץ, הפרשי הצמדה, ריבית או דיבידנד, שאינם מרווחים שנצברו אחרי יום הסיום, ואשר לא שולם בגינם מס בעת התשלום.

2.1.2.5 יובהר, כי שלילת דחיית תשלום המס במקרים המפורטים לעיל, נובעת מכך שבמקרים אלו בידי בעל המניות ישנם סכומים שמקורם בחברה, שלא שולם עליהם מס ואין עוד הצדקה לדחיית המס.

2.1.2.6 יצוין, כי ההוראה מנוסחת באופן כזה שלכאורה, אף אם ניתנה לבעל המניות הלוואה, או שולמו לו הכנסת עבודה, דמי ניהול, דמי ייעוץ, הפרשי הצמדה וריבית, דיבידנד בסכום כלשהו, הדבר מפקיע את דחיית תשלום המס, וזאת על כל סכום המס שזכה לדחיית תשלום (כך למשל: נישום שיש לייחס לו דיבידנד רעיוני בסך של מיליון ₪ בגין חלקו ברווחי החברה. אותו נישום קיבל הלוואה בסך של 1000 ₪ מהחברה ולא החזיר אותה לחברה תוך שנה, לכאורה בגין אותו סכום תופקע כל דחיית המס על סכום של מיליון ₪). ואולם, בעניין זה, רשות המסים מאמצת פרשנות מקלה, לפיה שלילת דחיית תשלום המס תחול רק על אותם סכומים אשר "נמשכו" בפועל על ידי בעל המניות בחברה המשפחתית (באחת הדרכים שפורטו לעיל) ולא על כל סכום העודפים אשר היו אמורים להיות מיוחסים אליו במסגרת החלוקה הרעיונית.

2.1.2.7 לעניין חיוב בעל המניות בהפרשי הצמדה וריבית על המס שעליו לשלם בטרם הסתיימה תקופת הדחייה, נקבעו מנגנונים שונים לשני סוגי תשלומים כדלקמן:

2.1.2.7.1 לעניין הלוואה שקיבל בעל המניות מהחברה ולא הוחזרה בתוך שנה - נקבע בסעיף 42(ג)(3)(א) לתיקון, כי בעל המניות יחויב בהפרשי הצמדה וריבית מיום הסיום (31.12.2013) ואילך, ועד ליום התשלום בפועל.

2.1.2.7.2 לעניין תשלומים אחרים כגון הכנסת עבודה, דמי ניהול, דמי ייעוץ, הפרשי הצמדה וריבית, דיבידנד - סעיף 42(ג)(3)(ב) לתיקון אינו כולל הוראה מפורשת בדבר המועד ממנו ייזקפו לחובת בעל המניות הפרשי הצמדה וריבית, ועמדת רשות המסים בעניין הינה שחיוב הפרשי הצמדה וריבית יחול ממועד החלוקה בפועל של ההכנסות האמורות ואילך.

יש לשים לב כי במקרים אלה, החיוב בהפרשי הצמדה וריבית יחושב ויצורף לשומת בעל המניות באופן ידני ולא באופן ממוחשב.

2.1.2.8 במכירת נכסים בידי החברה כאמור, שהפכה להיות חברה משפחתית, ושהיו בבעלותה ביום הסיום, יחויב הנישום המייצג במס תוך חלוקת רווח ההון באופן ליניארי: בשל התקופה שמיום הרכישה ועד ליום הסיום יחול מס בשיעור הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121 לפקודה (בגין התקופה בה החברה פעלה כחברה "רגילה"). בשל התקופה שמיום הסיום ועד ליום המכירה יחול מס בשיעור הקבוע בסעיף 91(ב)(1) או (2) לפי העניין (בגין התקופה בה נחשבת החברה כמשפחתית).

2.1.2.9 יובהר, כי הוראת הפיצול הליניארי האמורה נובעת מן העובדה, שככל שנכס כאמור היה נמכר על ידי החברה בתקופה בה פעלה כחברה רגילה,

ובעל המניות בחברה היה מעוניין להעביר את הרווח הנובע ממכירת הנכס בידי החברה לידי, המס המשתלם בסך הכול היה מס דו שלבי - מס חברות בידי החברה בגין מכירת הנכס, ובהמשך מס בגין הדיבידנד. בהתאם נקבע, כי בגין התקופה שבה הוחזק הנכס בידי החברה כתורה רגילה, ישולם מס בשיעור שולי, השקול למס הדו שלבי כמפורט לעיל, ובגין התקופה בה החברה נחשבת חברה משפחתית, תוטל חבות במס בשיעורי המס המוטלים במכירת נכס הון בידי יחיד.

2.1.2.10 למען הסר ספק יובהר, כי חלוקת הרווח בעת מכירת הנכסים מתבצעת בשיטה הליניארית, וללא בחינת האפשרות לצביעת תקופת צמיחתו בפועל על הנכס (לפני/אחרי מועד הפיכת החברה למשפחתית).

2.1.2.11 יודגש, כי הוראת המעבר חלה רק לגבי חברות שביקשו להיחשב לחברה משפחתית בתקופת המעבר. לגבי חברות רגילות, שביקשו להיחשב לחברה משפחתית לפני יום התחילה, לא יחולו הוראות המעבר הנ"ל (לרבות הוראות החלוקה הרעיונית והפיצול הליניארי במכירת נכס).

2.1.2.12 יצוין, כי מעבר להוראות האמורות שיחולו על חברה משפחתית לפי סעיף זה לחוזר (2.1.2), יתר ההוראות שיחולו על חברה כאמור הם הוראות סעיף 64א לפקודה בנוסחו המתוקן, שעיקריהם יפורטו להלן.

2.1.3 חברות אשר ביקשו להיחשב משפחתיות לאחר תקופת המעבר

2.1.3.1 כאמור, כללי הכניסה לתחולת סעיף 64א לפקודה צומצמו בצורה משמעותית, ביחס לאלו שהיו קיימים ערב כניסתו לתוקף של התיקון לחוק. בהתאם לכך:

2.1.3.1.1 **חברה חדשה שנתאגדה החל מיום 1.8.2013 ואילך המבקשת להיחשב למשפחתיות** - נדרשת להגיש בקשה לעניין זה וזאת בתוך 3 חודשים מיום התאגדותה. לא ביקשה חברה להיחשב כמשפחתית בתוך התקופה האמורה, היא לא תוכל עוד להיחשב כמשפחתית בעתיד.

2.1.3.1.2 **חברה שנתאגדה עד ליום 31.7.2013, ואשר לא הגישה בקשה להיחשב כחברה משפחתית עד לתום תקופת המעבר (1.12.2013)** - לא תוכל עוד להפוך לחברה משפחתית בעתיד ויחולו עליה הוראות המיסוי החלות על כל חברה רגילה.

2.1.3.2 למען הסר ספק יובהר, כי ככל שחברה "רגילה" היתה בעברה חברה משפחתית, ובתקופת ההטבה צברה עודפים אשר חויבו במס בידי הנישום המייצג ואלה טרם חולקו, יחולו עליה הוראות סעיף 64א(א)(1) לפקודה, כך שחלוקת אותם עודפים לבעלי המניות לא תיחשב כחלוקת דיבידנד, בכפוף לאמור באותו סעיף, ואף לא תחול לגבי עודפים אלה הוראות החלוקה הרעיונית.

2.2 החלפת נישום מייצג - סעיף 64א(א) לפקודה

2.2.1 טרם כניסתו לתוקף של התיקון, כאשר נישום מייצג היה מפסיק לקיים תנאי כלשהו הדרוש לשם סיווגו ככזה, יכולה היתה החברה להודיע במועד הגשת הדוח לאותה שנת מס, מיהו הנישום המייצג החדש העומד בתנאים.

- 2.2.2 לא הודיעה החברה על זהות הנישום המייצג החדש כאמור, חדלה החברה מלהיות משפחתית. במקרה כאמור, עמדת רשות המסים היא שהמועד בו פוסקת החברה מלהיחשב כמשפחתית הינו מתחילת שנת המס בה חדל להתקיים התנאי².
- 2.2.3 האפשרות לשנות את זהות הנישום המייצג לאחר תום שנת המס ולאחר שהתבררה התמונה המיסויית המדויקת של כל המעורבים בדיווח (החברה ובעלי מניותיה), יצרה פתח לעיוותים שונים ותכנוני מס.
- 2.2.4 על-פי הוראות הפקודה בנוסחה לאחר התיקון, ככל שמפסיק להתקיים תנאי בנישום המייצג, תהא החברה חייבת להודיע לפקיד השומה בתוך 60 יום, מיום שחדל להתקיים התנאי כאמור, על זהות הנישום המייצג החדש.
- 2.2.5 לא הודיעה החברה על זהות הנישום המייצג החדש, תחדל החברה מלהיות משפחתית מתחילת שנת המס בה חדל להתקיים בנישום התנאי האמור.
- 2.2.6 חברות משפחתיות אשר היו מוגדרות כך ערב כניסתו לתוקף של התיקון, ואשר חדל להתקיים בנישום המייצג תנאי כאמור לפני יום התחילה (1.8.2013), ושטרם הודיעו לפקיד השומה מיהו הנישום המייצג החדש, נדרשות להודיע על זהות הנישום בתוך 120 יום מיום התחילה (1.8.2013). לא הודיעה חברה כאמור, הרי שתחדל מלהיות חברה משפחתית מתחילת שנת המס 2013.
- 2.2.7 החלפת נישום מייצג צריכה, ככל מהלך המתבצע במסגרת כלכלית בחיי החברה, להיות בעלת תוכן ומשמעות, ולא לשם הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה. ראוי ליתן את תשומת הלב לאותם מקרים, בהם ייעשה שימוש במנגנון החלפת הנישום המייצג, לתכלית של הפחתת מס ו/או ללא כל מטרה כלכלית אחרת, ולשקול במקרים המתאימים לעשות שימוש בסעיף 86 לפקודה (למשל, מצב בו אח מוכר חלק קטן ממניותיו לאח אחר, על מנת שזה האחרון יהפוך לבעל החלק הגדול ביותר ברווחי החברה, וכך יוכל הוא להיות הנישום המייצג החדש. זאת, למשל, במטרה לקזז הפסדים שבידי הנישום החדש כנגד הכנסות הצפויות להיות מיוחסות לו מהחברה המשפחתית).

2.3 יציאה מתחולת סעיף 64א לפקודה

- 2.3.1 חברה משפחתית עשויה להפסיק להיחשב ככזו מסיבות שונות: חדל להתקיים בה תנאי כלשהו לפי סעיף 64א(א) לפקודה, החברה ביקשה להפסיק להיחשב ככזו, או שחדל להתקיים תנאי בנישום המייצג - והחברה לא הודיעה על הנישום המייצג החדש כמפורט לעיל.
- 2.3.2 ככל שחדל להתקיים בחברה תנאי לפי סעיף 64א(א) לפקודה, תחדל החברה מלהיחשב כמשפחתית מתחילת שנת המס בה חדל להתקיים התנאי כאמור, ויחולו עליה כללי המיסוי החלים על חברה רגילה (בכפוף לאמור בסעיף 64א(א)(1) לפקודה, לגבי חלוקות עתידיות של רווחים מתוך רווחי תקופת ההטבה).
- 2.3.3 באשר לחברה משפחתית המבקשת להפסיק להיחשב ככזו, הדין שהיה בתוקף קודם לתיקון, איפשר כאמור לחברה להודיע על חזרתה כאמור עד למועד הגשת הדוח, דבר אשר יצר פתח לתכנוני מס שונים.
- 2.3.4 במסגרת התיקון לחוק נקבע כי חברה משפחתית רשאית להודיע לא יאוחר מחודש לפני תחילת שנת מס (קרי - עד ליום 30.11 של השנה שקדמה לשנת המס הרלוונטית) על חזרתה מבקשתה להיחשב כמשפחתית. אם הודיעה החברה כאמור, היא תחדל מלהיות משפחתית מתחילת שנת המס העוקבת לשנת הודעתה.
- 2.3.5 לגבי חברות משפחתיות קיימות, ניתנה האפשרות במסגרת הוראות המעבר להודיע על חזרה מבקשה להיחשב כמשפחתית, וזאת בתוך 120 ימים מיום התחילה. במצב זה, אם הודיעה חברה כאמור, יחולו עליה הוראות סעיף 64א(ב)(1) לפקודה כנוסחו ערב התיקון. סעיף זה איפשר למעשה לחברות משפחתיות להודיע על חזרתן מבקשה

² ראו קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החבק), עמי ד-27, סעיף 5.2.

להיחשב כמשפחתית עד למועד הגשת הדוח לשנה הרלבנטית, קרי: במועד החל בשנה שלאחר שנת המס הרלבנטית, ולבטל את מעמדן ככאלה וזאת מתחילת שנת המס הרלבנטית (וזאת בהתאם לעמדת רשות המיסים³). יודגש, כי הסעיף לאחר התיקון, מאפשר לבטל את מעמד החברה כמשפחתית רק מתחילת שנת המס העוקבת לשנת הגשת הבקשה.

2.3.6 כך לדוגמה, חברה שנכנסה לשנת 2013 והיא כבר משפחתית, מבקשת במהלך חודש אוקטובר 2013 להפסיק להיחשב כמשפחתית. הבקשה כאמור מוגשת לאחר שנחקק סעיף 64א(ב)(1) בנוסחו המתוקן, כך שההפסקה במעמדה כמשפחתית צריכה לכאורה לחול מיום 1.1.2014 ואילך. יחד עם זאת, מדובר בחברה משפחתית קיימת, אשר בדין קודם לתיקון יכולה היתה לבקש להפסיק להיחשב כמשפחתית מיום 1.1.2013, וזאת בבקשה שהיתה מוגשת עד למועד הגשת הדוחות בשנת 2014 (לגבי שנת 2013). בהתחשב בהוראות הדין שקודם לתיקון, נקבע כי חברה משפחתית קיימת שהודיעה על חזרתה מבקשתה להיחשב כמשפחתית, תוכל לבקש להפסיק להיחשב כמשפחתית כבר מתחילת שנת 2013.

2.3.7 משמעות הדברים הינה, שחברה משפחתית קיימת, אשר הגישה בקשה להפסיק להיחשב לחברה משפחתית עד ליום 1.12.2013, נדרשה להודיע באם היא מבקשת להפסיק להיחשב כמשפחתית מתחילת שנת 2013 או מתחילת שנת 2014.

2.3.8 יודגש, כי בהתאם לתיקון, ובשונה מהוראות סעיף 64א לפקודה קודם לתיקון, חברה משפחתית שחדלה להיות כזו, בין אם בשל אי התקיימות תנאים ובין אם בשל בחירתה, לא תוכל עוד בעתיד לשוב ולהיחשב כחברה משפחתית.

3. שינויים בהסדר המס החל על חברה משפחתית

3.1 ההכנסה לגביה יחול הסעיף

3.1.1 אחד השינויים הראשונים נקבע בפתחו של סעיף 64א לפקודה, ועניינו הבהרה בנוגע להכנסה לגביה יחולו הוראות הסעיף.

3.1.2 בהתאם לתיקון, ההוראות יחולו על הכנסה חייבת שהפיקה החברה המשפחתית, לרבות שבה, כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין").

3.1.3 יצוין כי ביחס לתקופה שקדמה לתיקון, נוכח הספק שהתעורר לגבי תחולת הסעיף על שבח מקרקעין⁴ הביעה רשות המסים את עמדתה לפיה הוראות הסעיף חלות גם על שבח מקרקעין⁴.

3.1.4 החקיקה האמורה מהווה אפוא הבהרה נוספת לעמדת הרשות בנושא סיווג שבח מקרקעין כ"הכנסה" לעניין ייחוסה לנישום המייצג.

3.2 חלוקת רווחים מחברה משפחתית

3.2.1 ככלל, מנגנון המיסוי החל על חברה משפחתית הוא כזה המחשב את ההכנסה החייבת ברמת החברה, ובהמשך מייחס את אותה הכנסה חייבת לנישום המייצג (המכונה בסעיף: "נישום"), אשר ממוסה בהתאם לשיעורי המס של אותו נישום.

³ ראו קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החבק), עמ' ד-27, סעיף 5.2.

⁴ ראו התייחסות לנושא זה בקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה ("החבק"), ד-24 פסקה 2.4, בו נקבע כדלקמן: "האמור לעיל חל על הכנסות, כמשמעותן בפקודת מס הכנסה, דהיינו, הכנסות פירות, הכנסות מרווחי-הון והכנסות על פי חוק המיסוי בתנאי אינפלציה. ניתן לומר ששבח מקרקעין אינו "הכנסה" כמשמעותה בפקודה, ועל כן, לכאורה, אין לייחס שבח מקרקעין של חברה משפחתית לנישום. יחד עם זאת, אין ספק, שכוונת המחוקק היתה להחיל את שיעורי המס של היחיד על כל סוגי הכנסות - גם על שבח מקרקעין - ועל כן יש לפרש את המושג הכנסה במובנה הרחב, הכולל שבח מקרקעין. פירוש מצמצם מעוות את כוונת המחוקק ויוצר בעיות סבוכות בהליכי השומה ובחישובי המס" (ההדגשה אינה במקור)

- 3.2.2 היות וההכנסות בפועל הופקו ע"י החברה המשפחתית אך מוסו בפועל עד לרמת היחיד, וכדי למנוע כפל מס, נקבע בסעיף 64א(א)(1) לפקודה, כי רווחים שחולקו מהכנסות החברה ושמקורם בתקופת ההטבה יראו אותם כאילו לא חולקו.
- 3.2.3 כאשר חברה חדלה מלהיות חברה משפחתית, קובע התיקון שתחולת השינוי לגבי המעמד המיסוי של החברה הינה מתחילת אותה שנת מס בה חדלה החברה להיות משפחתית (ראו התייחסות לעניין זה גם במסגרת סעיף 2.3 לעיל). לגבי חברות משפחתיות אשר החזיקו במניות חברות אחרות, ומקבלות דיבידנדים מאותן חברות, נוצר מצב לפיו שינוי המעמד המיסוי מחברה משפחתית לחברה רגילה מאפשר "ליהנות" מאי חבות במס על דיבידנדים בין - חברתיים, וזאת בהסתמך על הוראות סעיף 126(ב) לפקודה.
- 3.2.4 כהוראה אנטי תכנונית למצב האמור, נקבע בסעיף 64א(א)(1) לפקודה, שככלל, דיבידנד המתקבל בשנת המס שבה חברה חדלה להיות חברה משפחתית בנסיבות המתוארות בסעיף 64א(א) או 64א(2) לפקודה יהא חייב במס בהתאם להוראות סעיף 125ב(3) לפקודה, וכי לא יחולו עליו הוראות סעיף 126(ב) לפקודה. יובהר, כי הוראה זו לא תחול על חברה משפחתית שבחברה להפסיק ולהיחשב כמשפחתית, בהתאם להוראות סעיף 64א(ב) לפקודה, שכן חברה שכזו תפסיק להיחשב כמשפחתית מתחילת שנת המס העוקבת לבקשה.
- 3.2.5 כחריג לכלל האמור נקבע בסעיף 64א(א)(2) לפקודה, שבמקרים בהם חדלה חברה להיות משפחתית בשל פטירת חבר בה (אירוע לא רצוני) או בשל רכישה מהותית של 25% ומעלה מהזכויות בה (לרבות רכישה בשיעור כאמור, שהתבצעה בדרך של הקצאת מניות) על ידי צד בלתי קשור, מקרים שבהם אין לכאורה חשש שהחברה הפכה לחברה שאינה משפחתית כתכנון מס לצורך קבלת הדיבידנד, יחולו על הדיבידנד הוראות סעיף 126(ב) לפקודה.
- 3.2.6 כפועל יוצא, ככל שקיבלה חברה שחדלה מלהיות משפחתית דיבידנד כאמור, ומוסתה על דיבידנד זה בשיעורי המס הקבועים בסעיף 125ב(3) לפקודה, הרי שחלוקתם בעתיד לא תהא חייבת במס, וזאת כדי למנוע כפל מס על אותו דיבידנד.
- 3.2.7 סעיף 64א(א)(1) לפקודה מגדיר מהם "רווחים שחולקו מהכנסות החברה" ואשר יראו אותם כאילו לא חולקו. הגדרה זו כוללת את הרכיבים הבאים:
- 3.2.7.1 **רווחים שחולקו מהכנסתה החייבת של החברה**
- סעיף 64א לפקודה, בנוסחו טרם התיקון, התייחס לחלוקת רווחים מתוך הכנסתה של החברה המשפחתית, בעוד שבנוסח המתוקן חלה ההוראה על חלוקת רווחים מתוך הכנסתה החייבת של החברה. מדובר בתיקון מבהיר, שנועד לחדד, כי תחולת פסקה זו הינה אך ורק על רווחים שעברו את רשת המס, בין שחויבו ובין שהופטרו ממנו.
- 3.2.7.2 **בתוספת - הכנסה הפטורה ממס**
- ככל שלחברה המשפחתית הכנסות אשר אינן חייבות במס בידי הנישום המייצג, הרי שאלה עברו כאמור את רשת המס, ואין מקום להטיל עליהם חיוב נוסף במס.
- 3.2.7.3 **בהפחתת המס שחל על הנישום המייצג בשל אותה הכנסה חייבת, אם זה שולם ע"י החברה וזו לא חייבה את הנישום בהשבתו - רווחים של חברה ניתנים לחלוקה (בכפוף להוראות הנוגעות לחלוקה בהתאם לדיני החברות), לאחר ששולם עליהם המס המתחייב. סעיף 64א(א)(5) לפקודה קובע, שאת המס החל על הכנסתה של החברה ניתן לגבות הן מהחברה והן מהנישום המייצג. כאשר המס משולם ע"י הנישום המייצג, הרי שזכאי הוא לקבלת מלוא רווחיה של החברה (לפני תשלום המס). לעומת זאת, כאשר החברה המחלקת היא זו שמשלמת את המס, הרי שהרווח הנוטר לחלוקה קטן יותר בגובה המס ששולם. בהתאם לאמור, ככל שהחברה היא זו אשר**

עמדה בתשלום המס, הרי שיש להפחית תשלום זה מסכום הרווחים שחולקו מהכנסות החברה.

3.2.8 באשר לתחולת הוראות סעיף 64א(א)(1) לפקודה בנוסחו לאחר התיקון, נקבע בסעיף 42(ד) לחוק כי אלה יחולו על רווחים שתחלק החברה המשפחתית החל מיום 1.1.2014 ואילך. יובהר, לשם שלמות התמונה, כי עמדת רשות המסים אף קודם לתיקון האמור היתה שיש לפרש את הסעיף על רקע תכליתו, באופן כזה שהרווחים אותם יש לראות כאילו לא חולקו לפי הוראות הסעיף, הם אותם רווחים אשר כבר עברו באופן מלא את רשת המס.

3.3 ביטול סעיף 64א(א)(2) לפקודה

לאור ביטולו של חוק מס מעסיקים, התש"ה-1975, וחובת תשלום מילווה חסכון אשר היה מוטל בעבר על המעסיקים, בוטל סעיף 64א(א)(2) לפקודה, אשר התייחס לתשלומים אלו.

3.4 התאמות בעת מכירת מניה של חברה משפחתית

3.4.1 סעיף 64א(א)(7) לפקודה קובע הוראות שיחולו בעת מכירה של מניה בחברה משפחתית. ההסדר שנקבע בסעיף בנוסחו טרם התיקון נותר כשהיה, בכפוף למספר תיקונים המפורטים להלן.

3.4.2 הסעיף מגדיר את ה"רווחים" מהם ייגזר סכום ההפחתה מה"תמורה"/ה"מחיר המקורי" שבידי המוכר/הרוכש, בהתאמה. הגדרה זו כוללת את אותם רכיבים המובאים בחישוב "רווחים שחולקו מהכנסות החברה", כהגדרתם בסעיף 64א(א)(1) לפקודה וכמפורט לעיל, וכן רווחים שמקורם בדיבידנד שחויב במס, לפי סעיף 64א(3) לפקודה.

3.4.3 הסעיף מבהיר כי כ"רוכש" לעניין סעיף זה, ייחשב כל מי שרכש מניות של החברה המשפחתית, לרבות אם רכש אותן מהחברה המשפחתית עצמה.

3.4.4 התיקון מתייחס במסגרת סעיף 64א(א)(7)(ג) לפקודה גם לחישוב רווח ההון בנסיבות בהן היו לחברה המשפחתית הפסדים בעבר, שיוחסו לנישום בתקופת ההטבה. במקרה כאמור הנישום נהנה כבר מהפסדים אלו, ובעת מכירת המניה הפסדים אלו משפיעים על ערך המניה ומורידים את התמורה במכירת המניה. כדי למנוע את כפל ההטבה כאמור נקבע, כי ייוסף לתמורה של מוכר המניה סכום בגובה הפסדים. הפסדים לעניין זה, הם סכום השווה להכנסה החייבת שיוחסה למוכר המניה בניכוי הפסדים שיוחסו לו החל משנת 2014 ואילך, ובלבד שהתוצאה היא סכום שלילי.

3.4.5 ככל שהנישום שאליו יוחסו הפסדים נפטר לפני שהוא הספיק "לנצל" את הפסדים, ההוראה הנוגעת להוספת הפסדים לתמורה כאמור לא תחול.

3.5 תחולה יחסית של פטורים ממס בייחוס הכנסה חייבת לנישום המייצג

3.5.1 במסגרת התיקון נוסף סעיף 64א(א)(8) לפקודה, אשר מגביל את תחולתם של פטורים ממס או הקלות כמפורט בסעיף על ההכנסה החייבת המיוחסת לנישום המייצג. הוראה זו מהווה שינוי ביחס למצב שהיה קיים ערב התיקון.

3.5.2 מטרת התיקון הינה מניעת מצב של הקמת חברה וסיווגה כמשפחתית, תוך שימוש בנישום מייצג הזכאי לפטורים ו/או הקלות ממס מסוימות (הכוונה היא לאחד או יותר מהפטורים/הקלות לפי סעיף 9(5) לפקודה (עיוור או נכה /100), סעיפי 14 ו-97(ב) לפקודה (תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או תושב חוזר), או הקלות או פטורים הניתנים לתושב חוץ לפי הוראות הפקודה), על מלוא הכנסות החברה, אף אם הנישום המייצג מחזיק רק בחלק ממניות החברה.

3.5.3 עפ"י הוראות הסעיף החדש, ככל שנישום מייצג זכאי לפטור או להקלות במס כמפורט לעיל, יחולו הקלות אלה רק על חלקו היחסי של הנישום המייצג בהכנסה החייבת המיוחסת לו, וזאת לפי חלקו היחסי של הנישום ברווחי החברה.

3.5.4 בהתאם להוראות התחולה שנקבעו בסעיף 42(ה)(1) לתיקון, סעיף 64א(א)(8) לפקודה יחול גם על חברה משפחתית שהיתה כזו ערב יום התחילה בשינויים אלה:

3.5.4.1 **לגבי חברה משפחתית שהנישום בה הוא תושב חוץ** - ההוראה תחול רק לגבי רווחים שנצברו החל מיום 1.1.2014.

3.5.4.2 **לגבי חברה משפחתית שהנישום בה הוא עולה חדש או תושב חוזר ותיק** - ההוראה תחול רק לגבי נישום שהיה לתושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק, החל ביום 1.1.2014, או לגבי תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק שהפכו לנישום החל מיום 1.1.2014. יובהר, כי התיקון האמור לחוק לא יחול לגבי חברות משפחתיות בהם הנישום המייצג היה לתושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק קודם ליום 1.1.2014 או לגבי תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק שהפך לנישום קודם ליום 1.1.2014. במקרים כאמור יחול הדין קודם לתיקון, ומלוא ההכנסות של החברה המשפחתית ייוחסו לנישום המייצג וייהנו מן ההטבות. עוד יובהר, כי האמור בסעיף זה (3.5.4.2) לגבי תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק (כפי שנוסח בסעיף 42(ה)(1) לתיקון), יחול גם לגבי תושב חוזר, בשינויים המחויבים.

3.5.5 יובהר, כי הוראות התחולה האמורות לא התייחסו להטבות במס שזכאי נישום לפי סעיף 9(5) לפקודה (נכה או עיוור), ולפיכך לגבי נישום כאמור ההוראה בדבר תחולה יחסית של ההטבה בהתאם לחלקו של הנישום תחול כבר מיום התחילה (1.8.2013).

3.6 הוראות כלליות נוספות

במסגרת התיקון נקבע בסעיף 64א(ד) לפקודה, כי הוראות חלק ה'2 לפקודה (חוק המיזוגים והפיצולים), למעט סעיפים 104א(א) ו- 104ב(א) - לא יחולו על חברה משפחתית. הוראה זו נועדה למנוע תכנוני מס שונים, שניתן היה לבצע באמצעות חברות משפחתיות בחלק משינויי המבנה הקיימים בחלק ה'2 לפקודה. בעבר, ההתמודדות עם תכנוני מס אלו נעשתה בעיקר באמצעות הוראות שונות שנקבעו בהחלטות מיסוי שניתנו, ובמסגרת התיקון נשללה האפשרות לעשות שימוש בחברה משפחתית במסגרת שינויי מבנה, למעט בשינויי מבנה לפי סעיפים 104א(א) ו-104ב(א) לפקודה.

4. היבטי מיסוי מקרקעין

4.1 מיסוי שבח מקרקעין בחברה משפחתית לאחר לתיקון

4.1.1 כאמור, במסגרת תיקון 197 לפקודה, הובהר כי הכנסתה החייבת של חברה משפחתית, כוללת היא שבח מקרקעין, כפי שנקבע עפ"י חוק מיסוי מקרקעין.

4.1.2 תיקון זה הבהיר את עמדת הרשות, ערב התיקון, לפיה יש לצרף את הכנסתה של חברה משפחתית משבח מקרקעין, לכלל הכנסותיה החייבות של החברה לצורך שיקוף.

4.1.3 היות וסעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין לא תוקן במקביל, שבח המקרקעין היה וכך נותר גם לאחר התיקון, הכנסה חייבת לעניין שיעורי המס והזיכויים ממנו ולא לעניינים אחרים, ומס השבח ששולם מהווה מקדמה על חשבון אותו מס הכנסה המתחייב בידי הנישום.

4.1.4 לאור האמור, גם לאחר תיקון 197, קביעת השבח של חברה משפחתית הנובע ממכירת זכות במקרקעין, או מעשיית פעולה באיגוד מקרקעין, תיעשה ע"י מנהל מיסוי מקרקעין ורק לצורך חישוב חבות המס של החברה, ובתום שנת המס יחיל פקיד השומה את מנגנון השיקוף הקבוע בסעיף 64א לפקודה לצורך חישוב המס המתחייב.

4.2 הוראות לפעולה

- 4.2.1 מכירת זכות במקרקעין או עשיית פעולה באיגוד מקרקעין, תהא נתונה לשומת חוק מיסוי מקרקעין וקביעת השבח תיעשה בידי מנהל מיסוי מקרקעין.
- 4.2.2 זהות המוכרת בשומת השבח - החברה המשפחתית. ולכן ברמת המקדמה :
- 4.2.2.1 רכיבי השבח, כגון יום ושווי מכירת הזכויות, ייקבעו בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין ולנתוני השבח של החברה.
- 4.2.2.2 שיעור המס שיחול על מכירה, כאמור, יהיה בהתאם להוראות סעיף 48א לחוק מיסוי מקרקעין, המפנות לשיעור מס החברות הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה.
- 4.2.2.3 מכירה בידי חברה משפחתית לא תהנה מהפטורים הקבועים בחוק מיסוי מקרקעין החלים על יחיד, לרבות הפטורים הקבועים בפרק חמישי 1.

בכבוד רב,

קרלמן רואי חשבון