

פרק 19

חברה משפחתית וחברת בית

נכתב ונערך על ידי רונית עזר, רו"ח ומוחמד מג'אדלה, רו"ח (M.B.A)

תוכן עניינים

עמוד

19.1 חברה משפחתית - כללי.....	19.1
19.2 תיקון 197 – עיקרי השינויים.....	19.2
19.3 הוראות מעבר לתיקון 197 ביחס לחברה קיימת שאינה משפחתית.....	19.3
19.4 שיעורי המס על רווחים מחולקים ורווחים לא מחולקים.....	19.4
19.5 קיזוז הפסדים מההכנסה החייבת בחברה משפחתית - פס"ד פרג.....	19.5
19.6 ייחוס הפסדי חברה לפני היותה "חברה משפחתית" - הלכת שקלרש (עמ"ה 1222/02 וע"א 3319/04).....	19.6
19.7 דיבידנד בחברה משפחתית.....	19.7
19.7.1 פס"ד ע"מ בגס קרלוס 1130-06 - הפסדים שנוצרו בחברה רגילה, שקוזזו מרווחים לאחר שהחברה הפכה למשפחתית לא ייהנו מפטור בעת חלוקת הדיבידנד לנישום המייצג.....	19.7.1
19.7.2 פס"ד ע"מ 17937-02-11 - חלוקת רווחים מהכנסות חברה משפחתית, שקוזזו כנגד הפסדיה טרם היותה משפחתית.....	19.7.2
19.7.3 פס"ד שלמה שפירא אראן והרשקו ע"א 8847/13 וע"א 5888/14 - אופן מיסוי חלוקת דיבידנד בחברה משפחתית שקוזזו כנגד הפסדים צבורים מלפני היותה משפחתית.....	19.7.3
19.7.4 פס"ד צבי ישראל רז ע"א 4526/14 - מיסוי חלוקת דיבידנד מרווחים שקוזזו כנגד הפסדי עבר בחברה המשפחתית.....	19.7.4
19.8 חיוב דיבידנד מחברה משפחתית בביטוח לאומי.....	19.8
19.9 פטור על הכנסה מדמי שכירות (למגורים) בחברה משפחתית - פס"ד עצמון.....	19.9
19.10 הוצאות עודפות בחברה משפחתית.....	19.10
19.11 חבותו של נישום מייצג בעת גביית חוב מס מחברה משפחתית.....	19.11
19.12 החלטת מיסוי 4528/15 - קביעת מועד תחילת תושבות בישראל, ייחוס הכנסות של חברה משפחתית בבעלות תושב ישראל לראשונה וקביעת מנגנון הכנסה מעורבת - החלטת מיסוי בהסכם.....	19.12
19.13 חברת בית (מתוך החב"ק).....	19.13
19.14 חברת בית - חיוב בדמי ביטוח רווחים שטרם חולקו - פס"ד ברק יוסף.....	19.14
19.15 חברה פרטית המוחזקת בעקיפין בידי חברה ציבורית - לא תיחשב "חברת בית" - פס"ד לינור חברה לנכסים בע"מ ואח' (עמ"ה 12970-02-10).....	19.15
19.16 פטור ממס שבח במכירת מקרקעין בידי חברת בית המוחזקת על ידי מוסד ציבורי - פס"ד קעל בע"מ (ו"ע 25914-03-12).....	19.16

תוכן עניינים (המשך)

עמוד

19.17 החלטת מיסוי 8369/14 - שבח בחברת בית כחלק מההכנסה החייבת של בעלי המניות ושיעורי מס לעניין חוק עידוד השקעות הון - החלטת מיסוי בהסכם....

בהקשר זה ראה גם:

9.2 הודעות בענין חברה משפחתית.....

19. חברה משפחתית וחברת בית

19.1 חברה משפחתית - כללי

חברה משפחתית הינה חברה, שכל בעלי מניותיה הם בני משפחה, ואשר בהסתמך על סעיף 76(ד1) לפקודת מס הכנסה רואים בהם כאדם אחד. הקרובים המנויים בסעיף 76(ד1) לפקודת מס הכנסה הם בן זוג, אח, אחות, הורה, הורי הורה, צאצא וצאצאי בן הזוג, ובן זוגו של כל אחד מאלה. די בכך שיש אדם אחד שהוא קרוב של כולם ומהווה "ציר" שסביבו מתקיימים יחסי הקרבה. ככלל, הכנסתה החייבת לרבות השבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין (התוסף בתיקון 197 כמוגדר להלן) של החברה המשפחתית והפסדיה ייחשבו כהכנסתו או כהפסדו של החבר, שהוא בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחיה או של בעל מניות שהוא אחד מבעלי הזכויות לחלקים השווים והגדולים ביותר ברווחיה (להלן: "הנישום המייצג").

חברה משפחתית היא למעשה הכלאה בין יחיד לבין חברה, וזאת משום שמבחינת דיני המס, תוצאות פעילות החברה המשפחתית מחוייבות במס כאילו הופקו ישירות על ידי בעל המניות היחיד, ומבחינת דיני תאגידים הרי שחברה משפחתית נחשבת כחברה לכל דבר ועניין. על כן, מחד, חברה משפחתית מנצלת את היתרונות בהתאגדות כחברה (ישות משפטית נפרדת, מסך משפטי המפריד בין החברה לבעלי מניותיה, עבירות במניות ועוד) ומנגד החברה המשפחתית מנצלת את יתרונות המס הטמונים בדיני המס בכל הנוגע לחברה משפחתית (רווח או הפסד בחברה משפחתית ניתן לקיזוז כנגד רווח או הפסד של הנישום המייצג) בכפוף לסייגים שיפורטו להלן, ועוד.

ביום 1 באוגוסט 2013 (להלן: "יום התחולה") נכנס לתוקף החוק לשינוי סדרי עדיפות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014) (להלן: "החוק" או "חוק ההסדרים" או "תיקון 197") אשר במסגרתו תוקנו הוראות החוק ביחס לחברה משפחתית באופן מהותי. בחוק הוכנסו מספר מגבלות. בין היתר הוגבלו תנאי הכניסה להיותה של חברה משפחתית, לחברה חדשה בלבד. תנאי היציאה ממעמד של חברה משפחתית הינו מתן הודעה עד חודש לפני תחילת שנת המס וזאת ללא יכולת לשוב ולהיחשב כחברה משפחתית בעתיד. הטבות אישיות שקיבל נישום מייצג כתושב חוץ, עולה חדש, נכה וכד' על כלל הכנסות החברה, הוגבלו להטבות כפי חלקו בלבד. כן נקבעו סנקציות למצב בו חברה משפחתית אינה עומדת עוד בהגדרות הקבועות בחוק (להלן: "הפרה").

השינויים הינם מרחיקי לכת ומגבילים באופן מהותי את האפשרות לקבלת הטבות של חברה משפחתית ואת ה"תנועה החופשית" של כניסה ויציאה מתחולת הסעיף שהיתה קיימת עד ליום התחילה.

כמו כן, רשות המיסים פירסמה ביום 19 במאי 2014 חוזר מס הכנסה מס' 1/2014 בעניין הוראות סעיף 64א לפקודה לעניין חברה משפחתית בעקבות תיקון מס' 197 לפקודה (להלן: "החוזר"). החוזר מציג דגשים באשר להוראות הסעיף בנוסחו המתוקן ומבהיר את עמדת רשות המיסים בנוגע להוראות התחולה והתחילה.

חברה שקופה

במסגרת תיקון מס' 132 נקבע כי הוראות סעיף 64א לפקודת מס הכנסה המתייחסות לחברה משפחתית יבוטלו והוראות אלה יוחלפו בהוראות סעיף 1א64 לפקודת מס הכנסה, אשר מתייחסות לאופן חיוב המס של "חברה שקופה". עם זאת נציין כי לשם ביטול הוראות סעיף 64א לפקודת מס הכנסה והחלת הוראות סעיף 1א64 לפקודת מס הכנסה יש להתקין תקנות שטרם הותקנו עד כה. יתרה מכך, במסגרת הצעת החוק לתיקון 197 לפקודה היתה כוונה אף לבטל את הוראות 1א64 אך הוראות סעיף זה הושארו בסופו של דבר על כנם (כאמור ללא תחילה בשל אי התקנת התקנות). להרחבה בנושא חברה שקופה ראה מדריך המס לשנת 2009.

19.2 תיקון 197 - עיקרי השינויים

נושא	הוראות החוק עד 1 באוגוסט 2013	הוראות החוק החל מ- 1 באוגוסט 2013 (תיקון 197)	הוראות מעבר
הגדרת הכנסה חייבת	הכנסה חייבת	הכנסה חייבת לרבות שבח מקרקעין	.
הגדרת רווחים שחולקו מהכנסות החברה	רווחים שחולקו מהכנסות החברה	רווחים שחולקו מהכנסתה החייבת של החברה בשנים בהן היתה משפחתית, בתוספת הכנסה פטורה ממס, ובהפחתת המס החל על הנישום בשל ההכנסה החייבת כאמור אם שולם על ידי החברה והנישום לא חוייב בהתאם. ראה גם סעיף 19.4 להלן.	.
מכירת מניה של חברה משפחתית	סכום הרווחים שטרם חולקו וחוייב במס (כחיס חלקן של המניות הנמכרות), יופחתו מהתמורה. בהתאמה יופחתו סכומים אלו מהמחיר המקורי אצל הקונה.	יופחתו מהתמורה למוכר, ומהמחיר המקורי לקונה, סכום הרווחים שטרם חולקו וחוייב במס, כחיס חלקן של המניות הנמכרות, לרבות רווחים שמקורם בדיבידנד שחולק בשנת ההפרה. במידה וקיים עודף הפסדים על רווחים שיוחסו לנישום המייצג הם יתווספו לתמורה (למעט אם הנישום נפטר טרם המכירה ובהתאם לחוזר לא הספיק לנצל את הפסדים).	ההוראה ביחס לתוספת של עודף הפסדים על רווחים תחול החל משנת 2014.
הטבות והקלות מס אישיות להם זכאי הנישום המייצג בהתאם לסעיפים 9(5), 14(א), 14(ג), 97(ב) לפקודה או כתושב חוץ	אין הוראה מפורשת במסגרת החוק אך ככלל, ההטבות יינתנו לכלל ההכנסה החייבת.	ההטבות יינתנו רק כפי חלקו של הנישום המייצג.	חברה שהיתה חברה משפחתית ערב התיקון: ההוראות (המגבילות את ההטבות) יחולו על תושב חוץ ביחס להכנסות שהופקו החל מ-1 בינואר 2014. ההוראות (המגבילות את ההטבות) יחולו על עולה חדש או תושב חוזר ותיק שעלה לארץ לאחר 1 בינואר 2014 או שהפך להיות נישום מייצג לאחר אותו מועד. החוזר מבהיר כי גם על תושב חוזר תחול ההוראה בשינויים המחוייבים. כמו כן, החוזר מציין כי ההוראה תחול על נכה או עוזר כבר

<p>מיום התחילה - 1.8.2013. בהתאם לחוזר חברה שביקשה להיחשב חברה משפחתית לפני יום התחילה עד 31.7.2013 ביחס לשנת 2014 – לא תחול הוראת מעבר זו והוראות הסעיף המתוקן יחולו עליה.</p>			
<p>חברה משפחתית זכאית קיימת שבשנת המס 2013 הוחלף הנישום המייצג בשל אי עמידתו בתנאי הסעיף, תמסור הודעה תוך 120 יום מיום התחילה (קרי, עד 1 בדצמבר 2013). החוזר מבהיר כי החלפת הנישום המייצג צריך שתהיה לה סיבה כלכלית בעלת תוכן ומשמעות לבד מהמנעות ממס או הפחתה של מס בלתי נאותה לדוגמא: אח מוכר חלק קטן ממניותיו לאח אחר כך שחלקו הופך לגדול ביותר ולאח יש הפסדים מועברים.</p>	<p>הודעה על החלפת הנישום המייצג תינתן בתוך 60 ימים מיום שחדל להתקיים בנישום המייצג התנאי הרלוונטי. לא הוגשה הודעה כאמור: 1. תחדל החברה להיות משפחתית מתחילת השנה. 2. דיבידנד שהתקבל בשנת המס בה חדלה החברה להיות משפחתית בשל הפרה, יחויב במס לפי סעיף 125ב(3) לפקודה. (שיעור המס ליחיד). במידה וההפרה התרחשה בשל פטירת חבר בה, הדיבידנד יחוייב במס בהתאם לסעיף 126(ב) לפקודה.</p>	<p>הודעה על החלפת הנישום המייצג תינתן עם הגשת הדוח השנתי לאותה שנה. לא הוגשה הודעה כאמור, תחדל החברה להיות משפחתית (החל מתחילת השנה בהתאם להוראות החב"ק).</p>	<p>הפרה בשל אי עמידת הנישום המייצג בתנאים</p>
	<p>1. תחדל החברה להיות משפחתית מתחילת השנה. 2. דיבידנד שהתקבל בשנת המס בה חדלה החברה להיות משפחתית בשל הפרה, יחויב במס לפי סעיף 125ב(3) לפקודה - קרי, שיעור המס ליחיד. במידה וההפרה התרחשה בשל רכישת/הקצאת 25% לפחות ממניות החברה לצד שאינו קשור הדיבידנד יחוייב במס בהתאם לסעיף 126(ב) לפקודה.</p>	<p>אין התייחסות ספציפית ומכאן שהחברה חדלה להיות חברה משפחתית זכאית משנת ההפרה.</p>	<p>הפרה אחרת (כגון, מכירת מניות לצד שאינו בן משפחה)</p>

<p>ביחס לשנת 2013 - חברה משפחתית זכאית קיימת תמסור הודעה בתוך 120 יום מיום התחילה, קרי, עד 1 בדצמבר 2013 ביחס לבקשתה לאי סווגה כחברה משפחתית החל משנת 2013. הדוח לשנת המס 2013 יוגש כחברה שאינה משפחתית זכאית (רגילה) בצירוף העתק מההודעה שנמסרה. לחילופין, תוכל גם להגיש בקשה עד חודש לפני תחילת שנת המס ולבקש שלא לסווגה כחברה משפחתית החל משנת 2014.</p>	<p>מתן הודעה עד לחודש לפני שנת המס. חברה שחדלה להיות משפחתית לא תוכל לשוב ולהיות משפחתית.</p>	<p>מתן הודעה עד למועד הגשת הדוח לאותה שנה. חברה שחדלה להיות משפחתית תוכל לשוב ולהיות משפחתית רק לאחר תום 3 שנים משנת המס בה חדלה להיות משפחתית.</p>	<p>תנאי יציאה מתחולת "חברה משפחתית זכאית"</p>
<p>ראה הוראות מעבר לחברה קיימת שאינה משפחתית בסעיף 19.3 להלן. חברה חדשה שהתאגדה לפני 1.8.13 היתה יכולה לבקש להפוך לחברה משפחתית עד 1.12.13 (תום תקופת המעבר).</p>	<p>מתן הודעה עד שלושה חודשים מיום ההתאגדות (בהתאם לחוזר תחולת הסעיף תהא מיום ההתאגדות). אי מתן הודעה כאמור לא תאפשר כניסה עתידיית לתנאי הסעיף.</p>	<p>מתן הודעה עד חודש לפני תחילת שנת המס, ולגבי חברה חדשה, עד שלושה חודשים מיום ההתאגדות.</p>	<p>תנאי כניסה</p>
<p>.</p>	<p>חברה משפחתית לא תוכל להיות צד לשינוי מבנה למעט סעיפים 104א(א) ו-104ב(א) לפקודה שעניינם העברת זכויות בנכס לחברה.</p>	<p>אין מגבלה</p>	<p>חברה משפחתית ביחס לחלק ה-2 לפקודה</p>

19.3 הוראות מעבר לתיקון 197 ביחס לחברה קיימת שאינה משפחתית

לחברה קיימת שלא סווגה כחברה משפחתית בשנת 2013, שביום 31.7.2013 (ערב יום התחילה) עמדה בתנאים המאפשרים לה להיחשב חברה משפחתית וביקשה להפוך לחברה משפחתית בשנת המס 2014 ואילך באמצעות מתן הודעה לפקיד השומה מיום התחילה 1.8.13 עד 1.12.2013, יבוצע לה "פירוק רעיוני" לצורכי מס שיכלול מיסוי העודפים שנצברו בחברה ליום 31 בדצמבר 2013 (להלן: "יום הסיום"), שאילו היו מחולקים כדיבדנד היו חייבים במס לפי סעיף 125ב לפקודת מס הכנסה כאילו חולקו כדיבדנד לבעלי המניות, לפי חלקם היחסי ביום הסיום. נציין כי בעת חלוקתם בפועל של העודפים לא יוטל מס נוסף.

החוזר מבהיר כי אירוע המס חל בשנת 2013 לכל דבר וענין למעט תשלום המס כפי שיפורט להלן כך שבעלי המניות ידווחו על ההכנסה בשנת 2013 בתיקם האישי והחברה תדווח על חלוקת הדיבדנד ללא ניכוי מס במקור.

תשלום המס בגין דיבדנד הפירוק הרעיוני יידחה עד ליום 31 בדצמבר 2017 (להלן: "תקופת הדחייה"), ללא הפרשי הצמדה וריבית. שולם המס לאחר תקופת הדחייה, ייתווספו לסכום המס הפרשי הצמדה וריבית כחוק בתקופה שבין תום תקופת הדחייה למועד התשלום בפועל. לא תנתן תקופת דחייה לתשלום המס בהתקיים אחד מאלה:

1. חברה העניקה לבעל מניות בה הלוואה בתקופת הדחייה, וההלוואה לא הוחזרה בתוך שנה מיום שקיבל אותה. במקרה זה ישולם המס בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מיום הסיום.
 2. בעל מניות קיבל מהחברה תשלומים שונים בתקופת הדחייה, כגון: הכנסת עבודה, דמי ניהול, דמי ייעוץ, הפרשי הצמדה, ריבית או דיבדנד, מרווחים שנצברו עד תום 2013, שלא שולם המס בגינם ביום הסיום. במקרה זה ישולם המס בתוספת הפרשי הצמדה מיום החלוקה בפועל כאשר החיוב בהפרשי הצמדה וריבית יחושב ויצורף לשומת בעל המניות באופן ידני ולא ממוחשב.
- החוזר מבהיר כי אף שלכאורה החוק מנוסח כך שגם כאשר הסכום המשולם נמוך מדיבדנד הפירוק הרעיוני, תשלום המס לא ידחה- רשות המיסים תאמץ פרשנות מקלה על פיה סכום המס בגין התשלומים שלא הוחזרו בתוך שנה לא ידחה (ולא סכום הדיבדנד הפירוק הרעיוני המלא). עליית הערך הגלומה בנכסי החברה ביום הסיום לא תחויב במס במועד הפיכתה של החברה למשפחתית, אלא במועד מכירתם בפועל באמצעות פיצול לינארי של הרווח לשתי תקופות כדלקמן:
1. בשל התקופה בה היתה חברה רגילה (מיום הרכישה ועד מועד הסיום) יחויב הנישום המייצג במס בשיעור הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121 לפקודת מס הכנסה (שקול למיסוי דו-שלבי).
 2. בשל התקופה בה היתה חברה משפחתית (מיום הסיום ועד למועד המכירה בפועל) יחויב הנישום המייצג במס רווחי הון ליחיד, קרי, 25% או 30% במקרה של בעל מניות מהותי. חלוקת הרווח הינה לינארית והחוזר מבהיר כי לא ניתן לטעון כי הרווח ביחס לנכס ספציפי צמח בתקופה מסוימת דווקא.

אם יחול הפסד במכירת הנכסים הוראה זו לא תחול.

יודגש כי בהתאם לחוזר חברה קיימת שאינה משפחתית בשנת 2013, אשר הודיעה לפקיד השומה לפני יום התחילה כי היא מבקשת להיחשב חברה משפחתית החל משנת 2014, תחשב לחברה משפחתית החל משנת 2014 מבלי שיחולו עליה הוראות המעבר ביחס לפירוק הרעיוני.

19.4 שיעורי המס על רווחים מחולקים ורווחים לא מחולקים

ככלל, שיעור המס החל על רווחים מחולקים או לא מחולקים בחברה משפחתית הינו שיעור המס החל על הנישום המייצג ובהתאם לסיווג ההכנסה. כך לדוגמא, נישום מייצג המצוי במדרגת המס הגבוהה ביותר בשנת 2016, יחויב במס בשיעור של 48% בגין הכנסותיו העסקיות בחברה המשפחתית ואילו חלוקת רווח זה כדיבדנד לא תחויב במס בידיו.

במידה והכנסה זו היתה מופקת ב"חברה רגילה" הרי שהמס ברמת החברה היה 25% וחלוקת דיבדנד ליחיד הייתה מתחייבת במס בשיעור של 30% (אם מדובר על "בעל מניות מהותי" במועד קבלת הדיבדנד או במועד כלשהו בשנים עשר החודשים שקדמו לו) ובסה"כ נטל מס כולל של

$$47.5\% = (25\% + 30\% \times 75\%)$$

לעומת זאת, במידה ואין רצון לחלק את ההכנסה כדיבדנד לבעל המניות הרי שיש יתרון בפעילות במסגרת חברה רגילה, שאז המס ברמת החברה הינו 26.5%, לעומת שיעור מס של 48% בחברה משפחתית.

פעילות במסגרת של חברה משפחתית טומנת בחובה מספר יתרונות:

- אין מס נוסף על חלוקת רווחים לבעלי המניות בצורה של דיבדנד.
- הפסד/רווח בחברה משפחתית ניתן לקיזוז כנגד רווח/הפסד של הנישום המייצג.

19.5 קיזוז הפסדים מההכנסה החייבת בחברה משפחתית - פס"ד פרג (הוראות חב"ק)

- סדר קיזוז ההפסדים מההכנסה החייבת בחברה משפחתית נדון ארוכות בבית המשפט.
1. בבית המשפט המחוזי נקבע, כי הפסד בחברה המשפחתית אין חובה לקזזו כנגד הכנסות מועדפות בחברה המשפחתית, וניתן לבצע את הקיזוז כנגד הכנסותיו האישיות (בעלות שיעור מס גבוה) של החבר בחברה המשפחתית, ולשלם מס מופחת על יתרת ההכנסות שלא קוזזו בחברה המשפחתית.
 2. על כך ערערה המדינה וטענה, כי יש לקזז תחילה את ההפסד שנוצר בחברה המשפחתית כנגד ההכנסות שנוצרו במסגרת החברה, גם אם אלה הכנסות בשיעור מס נמוך, כך שעל יתרת ההכנסות שבידי הנישום המייצג יוטל המס המלא.
- בית המשפט העליון, בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים, קיבל את עמדת פקיד השומה.
- א. בסעיף 64א לפקודה נקבע כי "הכנסתה החייבת של חברה (משפחתית - פ.ק.)... והפסדיה ייחשבו... כהכנסתו או הפסדו של (הנישום המייצג - פ.ק.)". את הביטוי "הכנסה חייבת" שתועבר ליחיד יש לפרש כלשונה בסעיף 1 לפקודה, קרי, לאחר כל הניכויים, הקיזוזים והפטורים.
 - ב. סעיף 64א לפקודה אינו דן בקיזוז הפסדים ממקורות שונים אלא בקיזוז הפסדים בין שני גופים משפטיים שונים, ואין בכך כדי לבטל את אישיותה הנפרדת של החברה המשפחתית.
 - ג. ההיסטוריה החקיקתית של סעיף 64א לפקודה מלמדת על שאיפה להשוות את שיעורי המס בין יחיד לחברה, ללא ביטול ההכרה בחברה כאישיות משפטית נפרדת.
 - ד. בישראל שונה הדין מארה"ב בהשוואה ל"חברות S", שם הנישום מצרף כל פריט ופריט במאזן החברה אל עצמו, לפי חלקו היחסי בחברה. בארץ לא מורס מסך ההתאגדות.
 - ה. הפירוש שיש לתת לסעיף זה לא מאפשר לבדוד את הכנסות החברה לפרטיהן.

19.6 ייחוס הפסדי חברה לפני היותה "חברה משפחתית" - הלכת שקלרש (עמ"ה 1222/02 וע"א 3319/04)

ב- 12/2/2004 ניתן בבית המשפט המחוזי בת"א עמ"ה 1222/02 שקלרש נ' פקיד שומה רמלה (להלן: "עניין שקלרש"). בעניין שקלרש נהפכה ההלכה שנקבעה באותו נושא בפס"ד בי-גוד מיכל. להלן תמצית פסק הדין:

העובדות

בני הזוג שקלרש מחזיקים בבעלותם חברה פרטית מאז שנת 1988. חברה זו צברה עד לסוף שנת 1998 הפסדים בהיקף של כ- 2.7 מיליון ש"ח. לקראת שנת המס 1999 פנתה החברה בבקשה להכיר בה כחברה משפחתית. בני הזוג ביקשו לקזז כנגד הכנסות הנישומה המייצגת מעסקים אחרים את הפסדיה הצבורים של החברה מהתקופה שלפני שנת המס 1999. פקיד השומה התנגד לקיזוז ההפסדים.

בפס"ד בי-גוד מיכל (עמ"ה 82/94) קיבלה השופטת אופיר-תום בבית המשפט המחוזי בקשה דומה וקבעה כי יש לפרש את המונח "הפסדיה" שבסעיף 64א לפקודה באופן רחב הכולל בתוכו הן את הפסדי העבר והן את ההפסדים שנצמחו לחברה לאחר הכרתה כחברה משפחתית. אין לפצל בין ההפסדים שנצמחו לחברה בעבר, טרם היותה חברה משפחתית, לבין ההפסדים שנוצרו לחברה לאחר שהוכרה כחברה משפחתית.

במסגרת ערעור פקיד השומה לבית המשפט העליון הגיעו הצדדים בפרשת בי-גוד מיכל להסכם פשרה שקיבל תוקף של פס"ד לפיו יבוטל פסה"ד של בית המשפט המחוזי וההפסד של חברת בי-גוד מיכל מהתקופה שלפני היותה חברה משפחתית יישאר במישור החברה המשפחתית ויקוזז כנגד הכנסתה החייבת של החברה בלבד.

פסיקת ביהמ"ש המחוזי

בית המשפט המחוזי דחה את ערעור בני הזוג שקלרש וקבע כי:

1. אימוץ עיקרון ההקבלה לתוך לשון סעיף 64א(א) לפקודה על מכלול סעיפיו מוביל למסקנה כי לא ניתן לקרוא לתוך המונח "הפסדים" שבסעיף את הפסדי העבר שצמחו קודם לתקופת ההטבה.
2. פרשנות אחרת תיצור א-סימטריה בין ההכנסה החייבת המיוחסת לנישום, שצמחה בתוך תקופת ההטבה בלבד, לבין הפסדי חברה בעבר, קודם לתקופת ההטבה, ותהא מנוגדת לרוח הסעיף על סעיפיו הקטנים.
3. תכלית החקיקה היתה לעודד עסקים משפחתיים להתאגד כחברות משפחתיות וכך לאפשר לעסקים אלו להשתלב במשק תחת ההגנה התאגידית. ברם, התיקון לא נועד לאפשר לבעלי חברות קיימות מפסידות ליצור מנגנון של הקדמת היכולת לעשות שימוש בהפסדיהן

- במקרה בו מדובר בחברה משפחתית בדרך של קיזוזם כנגד הכנסות של הנישום המייצג ממקורות אחרים, תוך העדפת דרך התאגדות זו על פני חברות רגילות.
4. אין לקבל את טענת המערערים כי תיקון 132 מעיד על שינוי המצב שהיה קיים עובר לתיקון לפיו הותר לקיזוז את הפסדי העבר של החברה כנגד הכנסותיו השוטפות של הנישום, שהרי אפשר שהתיקון נעשה לזהירות יתר ולא לשינוי מצב.
- ביום 2 ביולי 2006 ניתן בבית המשפט העליון פסק הדין בערעור שהוגש על פסק דינו של בית המשפט המחוזי (ע"א 3319/04 שקלרש נ' פקיד שומה רמלה).
- בית המשפט העליון דחה את ערעור בני הזוג שקלרש וקבע כי:
1. התכלית הבסיסית של סעיף 64א לפקודה היא יצירת הסדר מיסוי מיוחד לחברה משפחתית.
 2. כדי להגשים את תכליתו של ההסדר המיוחד בעניין חברה משפחתית יש להחילו החל מקבלת מעמד זה ועד לסיומו. לפיכך, הפסדים שנצברו לפני גבושו של המעמד המיוחד בחברה משפחתית אינם נלקחים בחשבון בקביעת הכנסתו של הנישום המייצג.
 3. מעמדה של החברה המשפחתית ביחס להפסדי עבר אינו שונה ממעמדה של כל חברה אחרת, ולכן אין כל פגיעה בתמריץ ההתאגדות שסעיף 64א לפקודה נועד לקדם.
 4. קיזוז הפסדי העבר של החברה המשפחתית מרווחיו של הנישום המייצג אינו עולה בקנה אחד עם הוראות סעיפים 28 ו-92 לפקודה לפיהם אין לקיזוז הפסדיו של נישום אחד מרווחיו של נישום אחר.

19.7 דיבידנד בחברה משפחתית

1. בהוראות סעיף 64א לפקודה לאחר תיקון 197 נקבע, כי רווחים שחולקו מהכנסת חברה משפחתית בשנים בהן היתה חברה משפחתית כולל חלוקת דיבידנד ששולם בשנת ההפרה, יראו אותם כאילו לא חולקו. לעניין זה "רווחים שחולקו מהכנסות החברה" הם רווחים שחולקו מהכנסתה החייבת של החברה בשנים בהן היתה משפחתית, בתוספת הכנסה פטורה ממס, ובהפחתת המס החל על הנישום בשל ההכנסה החייבת כאמור אם שולם על ידי החברה והנישום לא חוייב בהתאם.
2. בהתאם לאמור לעיל, חלוקת דיבידנד כאמור אינה מתחייבת במס. יש הגורסים כי הדיבידנד אינו פונקציה של ההכנסה החייבת במס אלא פונקציה של הרווחים הניתנים לחלוקה בהתאם לדיני החברות.
2. דיבידנד שמתקבל על ידי חברה משפחתית יחוייב ככלל במס בשיעור של 25% (כאילו התקבל בידי בעל המניות היחיד) וזאת למעט מצבים בהם הנישום המייצג הינו "בעל מניות מהותי", במישרין או בעקיפין, בחברה ששילמה את הדיבידנד, כי אז יחוייב הדיבידנד במס בשיעור של 30%.
- לעניין זה, "בעל מניות מהותי" הינו מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או יחד עם אחר, ב-10% לפחות באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחבר-בני-אדם. מאחר והמונח "קרוב" כולל גם "חבר-בני-אדם שבהחזקת אדם או קרובו(...)", ומאחר ו"החזקה" מוגדרת כהחזקה בשיעור של 25% או יותר, הרי שסביר שדיבידנד כאמור בידי חברה משפחתית, במידה ושיעור החזקה של החברה המשפחתית בחברה מחלקת הדיבידנד הינו 10% או יותר יחוייב במס בשיעור החל על בעל מניות מהותי - 30%.

19.7.1 פס"ד ע"מ בגס קרלוס 1130-06 - הפסדים שנוצרו בחברה רגילה, שקיזוז מרווחים לאחר שהחברה הפכה למשפחתית לא ייהנו מפטור בעת חלוקת הדיבידנד לנישום המייצג

המערער הוא בעל מניות בחברה אשר עד לשנת 1997 נחשבה לחברה רגילה, קרי, שאינה משפחתית. באותן שנים צברה החברה הפסדים בסך של 1.75 מליון ש"ח, שהוכרו לצרכי מס. החל משנת המס 1998 ועד לשנת המס 2000 הוכרה החברה כחברה משפחתית, כאשר המערער שימש כ"נישום מייצג" בחברה המשפחתית. בשנים אלה נצברו בחברה רווחים לצרכי מס בסך של 2.2 מליון ש"ח.

בשנת 2001 חזרה החברה להיחשב ל"רגילה". באותה שנה חילקה החברה דיבידנד בסך 1.9 מליון ש"ח מתוכן 1 מליון ש"ח למערער, שהיה כאמור ה"נישום" המייצג בחברה המשפחתית.

בפס"ד בית המשפט דן בשאלה – האם חלוקת רווחים מהכנסות חברה משפחתית שקיזוז כנגד הפסדי החברה טרם היותה חברה משפחתית ניתנים לחלוקה ללא חיוב במס.

בית המשפט קבע כי אין לראות את ההכנסה שצמחה לחברה בתקופת היותה "משפחתית" וקוזה כנגד הפסדים שצמחו לפני תקופת ההטבה, כרווחים לעניין סעיף 64א(א)(1) לפקודה, כי אם תתקבל עמדת המערער, הרי שבפועל יוכל הנישום המייצג ליהנות ממלוא הפסדי העבר של החברה לפני היותה חברה משפחתית בניגוד מפורש להלכת שקלרש, שנועדה להבטיח כי הפסדי העבר של החברה יישמרו לה, אך מבלי שהנישום המייצג ייהנה במישור האישי מהפסדים אלו בתקופת ההטבה.

19.7.2 פס"ד ע"מ 17937-02-11 - חלוקת רווחים מהכנסות חברה משפחתית, שקוזזו כנגד הפסדיה טרם היותה משפחתית

המערערת הינה חברה משפחתית החל משנת 2002. הפסדיה הצבורים של המערערת נכון לתום שנת המס 2001 עמדו על סך כ- 5 מליון ש"ח, וההפסדים המתואמים על פי הוראות חוק התיאומים עמדו על סך כ- 5.3 מליון ש"ח. הפסדים אלו נבעו מפעילות המערערת בשנים טרם היותה חברה משפחתית.

בשנות המס 2004 ו- 2007 קיזזה המערערת את הפסדי העבר מלפני היותה חברה משפחתית כנגד הכנסתה החייבת שצמחה באותן שנים. בשנת 2004 קוזזה מלוא ההכנסה החייבת של החברה כנגד הפסדי העבר, ובשנת 2007 קוזזה מרבית ההכנסה החייבת מלבד הכנסה בסך 770,576 ש"ח אשר יוחסה למערער בהתאם להוראות סעיף 64א לפקודה. בשנים 2004 ו- 2007 חילקה המערערת דיבידנדים לנישום המייצג בסך כ- 1.8 מליון ש"ח בכל שנה.

בפס"ד בית המשפט דן בשאלה – מה דינם של רווחים מהכנסות חברה משפחתית, שקוזזו כנגד הפסדי החברה טרם היותה משפחתית. היש לראותם "רווחים" שחלוקתם לא חייבת במס? בית המשפט קבע, כי ניתן לחלק רווחים ללא חיוב במס אם שולם בגינם מס בשיעור המס השולי או אם הם קוזזו כנגד הפסד שצמח בשנים בהן החברה הייתה חברה משפחתית, שגלום בו מגן מס, בשיעור מס שולי וכדומה. כל פרשנות אחרת תהיה מנוגדת לפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין ליאור שקלרש.

ועוד קבע, כי אין בהוראות החבק כל סתירה לקביעה, כי סעיף 64א(א)(1) לפקודה לא חל במקרה של חלוקת רווחים שקוזזו כנגד הפסדי עבר, טרם היות החברה חברה משפחתית.

19.7.3 פס"ד שלמה שפירא אראן והרשקו ע"א 8847/13 וע"א 5888/14 - אופן מיסוי חלוקת דיבידנד בחברה משפחתית שקוזזו כנגד הפסדים צבורים מלפני היותה משפחתית

המחלוקת שבין הצדדים נסבה על הפרשנות הראויה להסדר המיוחד של חברה משפחתית, כפי שזה קבוע בסעיף 64א לפקודה כנסוחו לפני תיקון 197. ליתר דיוק, השאלה הטעונה הכרעה היא האם הפטור מחיוב במס הקבוע בסעיף 64א(א)(1) לפקודה חל על חלוקת דיבידנד מתוך כל הכנסה של החברה המשפחתית או רק מתוך הכנסה שמוסתה קודם לכן.

המערערים סבורים כי סעיף 64א(א)(1) לפקודה נוקט במונח "הכנסה" ולא "הכנסה חייבת", ויש ליישם אותו פשוטו כמשמעו, כלומר ההטבה המיסויית שקבועה בו אינה מוגבלת אך ורק לסכומים שיוחסו לנישום המייצג וששולם עליהם מס בהתאם לסעיף 64א(א) לפקודה, קרי מתוך "הכנסה חייבת" של החברה, אלא חלה על חלוקת רווחים ממלוא "ההכנסה" של החברה. מנגד, המשיב סבור כי הרווחים שאליהם מכוון סעיף 64א(א)(1) לפקודה הם רק אלו שחולקו מתוך "ההכנסה החייבת" של החברה המשפחתית, לאחר שיוחסו לנישום המייצג על פי סעיף 64א(א) לפקודה ולאחר שחויבו בידו במס שחל על היחיד.

בערעור שהוגש לבית המשפט העליון נפסק כי הפטור מחיוב במס הקבוע בסעיף 64א(א)(1) לפקודה לפני תיקון 197 אינו חל על חלוקת דיבידנד מתוך כל הכנסה של החברה המשפחתית אלא רק מתוך הכנסה שמוסתה קודם לכן.

19.7.4 פס"ד צבי ישראל רז ע"א 4526/14 - מיסוי חלוקת דיבידנד מרווחים שקוזזו כנגד הפסדי עבר בחברה המשפחתית

חברה חילקה לבעלי המניות שלה דיבידנד מרווחים אשר מיוחסים לתקופה שבה היא הייתה חברה משפחתית. נדונה השאלה, האם חלוקה זו פטורה ממס בהתאם להוראות סעיף 64א(א)(1) לפקודה, כנוסחו לפני תיקון 197.

המחלוקת בין הצדדים משקפת עמדות פרשניות שונות של המונח "הכנסות החברה" בהקשר של הוראות סעיף 64א(א)(1) לפקודה כפי שנוסחה לפני תיקון 197.

עמדת המשיב (צבי ישראל רז) היא כי יש לפרש את הסעיף כפותר מחיוב במס על דיבידנד שחולק ממלוא ההכנסות שבקופת החברה, תוך התעלמות מניכויים וקיזוזים, כלומר הדיבידנד יהיה פטור ממס. זאת, מן הטעם שמקורו של הדיבידנד הוא בהכנסות החברה משנת 2003, עת הייתה במעמד של חברה משפחתית.

לעומת זאת, עמדת המערער (פקיד השומה) היא שיש לפרש את ההסדר הקבוע בסעיף 64א(א)(1) לפקודה כחל רק על "הכנסה חייבת" של החברה, כלומר, ההסדר הקבוע בסעיף 64א(א)(1) לפקודה אינו חל על חלוקת דיבידנד, מאחר שלשיטתו מקורו של הדיבידנד ברווחים שלא שולם בגינם מס כלל בשנים שבהן החברה הייתה חברה משפחתית. בהתאם לכך, המערער סבור כי הסכום שחולק חייבת במס בשיעור של 25%, כמקובל לגבי חלוקת דיבידנד.

בית המשפט העליון קבל את הערעור, וקבע כי לא קמו התנאים המנויים בסעיף 64א(א)(1) לפקודה לכך שהדיבידנד ייחשב "כאילו לא חולק".

19.8 חיוב דיבידנד מחברה משפחתית בביטוח לאומי

בעקבות פסקי דין של בית הדין הארצי לעבודה, נקבע בעבר, שהכנסותיה של חברה משפחתית המיוחסות לנישום המייצג הן הכנסות פסיביות העשויות להתחייב בדמי ביטוח על פי התקנות, בתנאי שחולקו דיבידנדים בפועל, ובגבולות הסכומים שחולקו, דהיינו: יובאו בחשבון הסכומים שחולקו בפועל, ולא דווקא הסכומים שדווחו לצרכי מס הכנסה על ידי בעלי המניות. לגבי משיכת כספים על ידי נישום בחברה משפחתית נקבע בפסי"ד בר נתן כי זו חייבת בדמי ביטוח לאומי רק אם הוכרז על דיבידנד כדין.

להלן הכללים שנקבעו על ידי בית המשפט לעניין חיוב הכנסות מדיבידנד בביטוח לאומי:

1. הכנסה לפי סעיף 2 לפקודת מס הכנסה חייבת בדמי ביטוח לאומי על פי סעיף 345 לחוק הביטוח הלאומי. דיבידנד הינו הכנסה לפי סעיף 4(2) לפקודה ולכן הוא מתחייב בדמי ביטוח לאומי.
2. משיכותיו של בעל המניות היו "משיכות סתם" ולא חלוקת דיבידנד. לכן, משיכות אלו אינן חייבות בדמי ביטוח לאומי.
3. בית המשפט העיר, כי לצורך סיווג משיכות בעל השליטה בחברה משפחתית כדיבידנד יש להראות שהופעל הליך רשמי של חלוקת דיבידנד כאמור בפקודת החברות.

הדין משנת 2008 ואילך – בעקבות תיקון 103 לחוק הביטוח הלאומי, התשס"ח – 2007:

פסק הדין בעניין בר נתן ניתן טרם כניסתו לתוקף של תיקון 103 לחוק הביטוח הלאומי. הדין לעניין תשלום דמי ביטוח בגין דיבידנד בחברה משפחתית נשתנה, החל משנת 2008, וזאת בעקבות תיקון 103 לעיל, במסגרתו נתווסף סעיף 373א לחוק הביטוח הלאומי.

על פי סעיף 373א דלעיל, במידה והפיקה חברה משפחתית, חברת בית או חברה שקופה הכנסה חייבת כהגדרתה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה, **לרבות דיבידנד**, 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. בהתאמה, **הכנסה מדיבידנד כאמור, חייבת בדמי ביטוח בסוף השנה בה הופקה ההכנסה, ולא במועד חלוקת הדיבידנד בפועל, וזאת בהתאם לחוזר שפורסם על ידי המוסד לביטוח לאומי בחודש מרץ 2008.**

להרחבה בנושא ראה פרק 24 למדריך המס.

לאחרונה פורסמה הבהרת המוסד לביטוח לאומי לעניין הכנסות (באופן כללי) שהופקו בידי חברה משפחתית:

בימים 22 באפריל 2015 ו-27 באפריל 2015 המוסד לביטוח לאומי פרסם הבהרה, לפיה הכנסות חברה משפחתית המשוייכות ליחיד שומרות על אופיין וככל שמדובר בהכנסות של חברה משפחתית, שאם היו הכנסות היחיד היו פטורות מתשלום דמי ביטוח לאומי, הרי שהכנסות אלו ימשיכו להיות פטורות מתשלום דמי ביטוח לאומי.

יצוין, כי החלטת המוסד לביטוח לאומי תהיה בתוקף לגבי שנת המס 2014 ואילך. כמו כן, בכוונת לשכת רואי החשבון לפנות למוסד לביטוח לאומי בבקשה לביטול הגבלת התחילה.

19.9 פטור על הכנסה מדמי שכירות (למגורים) בחברה משפחתית - פס"ד עצמון

בפס"ד עצמון בית המשפט דן בשאלה - האם יחול הפטור על הכנסה מדמי שכירות למגורים החל על יחיד גם על חברה משפחתית, שהכנסותיה מדמי שכירות יוחסו ליחיד - הנישום המייצג. בית המשפט קבע, כי סעיף 64א לפקודת מס הכנסה (הקובע את הסדרי המיסוי של חברה משפחתית) יוצר פיקציה משפטית, לפיה מיוחסות הכנסות החברה ליחיד, על כל המשתמע מכך. לכן, **אישיות היחיד "מולבשת" על החברה**. לאור האמור נדחתה עמדת פקיד השומה, ונקבע כי יש לתת לנישום המייצג פטור ממס בגין הכנסות החברה המשפחתית מדמי השכירות בשל השכרת הדירה שבעלותה למגורים (כאילו הוחזקה הדירה בבעלותו ישירות).

19.10 הוצאות עודפות בחברה משפחתית

בהוראות המקצועיות של מס הכנסה (החב"ק, ד-31) נקבע לעניין זה:

"אין התייחסות מפורשת בסעיף הוצאות עודפות בחברה משפחתית; אולם, כפי שכבר צוין, חברה משפחתית דינה **כדין חברה**, ומכאן שיחולו עליה גם הוראות סעיף 181ב לפקודה, והיא תהא חייבת במקדמות על הוצאות עודפות. שיעור המקדמה... הינו... 45%. סעיף 181ג יחול על הכנסת ה"נישום"; כלומר, המקדמה ששולמה בגין הוצאות עודפות תינתן לקיזוז בהתאם להוראות סעיף 181ג, אך זאת רק כנגד המס שה"נישום" חייב בו, בגין ההכנסה של החברה שיוחסה לו. יתרת המקדמה העודפת לא תקוזז, ויש להוסיפה בשנת המס הבאה בערכה הנומינלי^(*). לעניין זה, יראו את הכנסת החברה, שיוחסה לנישום, כהכנסתו האחרונה". (ההדגשה אינה במקור).

(*) נציין, כי בתיקון מספר 118 לפקודת מס הכנסה, בין היתר, נקבע כי יתרת המקדמה העודפת שלא קוזה בשנה בה נוצרה ואשר מקוזזת בשנות המס הבאות תתואם לפי שיעור עלית המדד מתום שנת המס שבה נוצרה עד לתום שנת המס שבה קוזה, וזאת לגבי מקדמות בשל הוצאות עודפות ששולמו בגין שנת 1999 ואילך.¹

שר האוצר יקבע כללים לעניין הוצאות עודפות בחברה שקופה.

19.11 חבותו של נישום מייצג בעת גביית חוב מס מחברה משפחתית²

מסכת העובדות בעניין שבנדון עסקה בחברה משפחתית אשר קיבלה דיבידנד מחברה שבעלותה. בעקבות חלוקה זו הוציא פקיד השומה שומות לחברה המשפחתית ולנישום המייצג. החברה ובעלי מניותיה, לרבות הנישום המייצג, הגישו ערעורים על שומות אלה, בטענה כי הדיבידנד ששולם לחברה המשפחתית לא היה חייב במס. ערעור זה נדחה. בעקבות החלטת ביהמ"ש ביקש פקיד השומה כי תומצא לנישום המייצג התראת פשיטת רגל, לה התנגד הנישום המייצג בטענה כי לא ניתן היה להמציא לו התראת פשיטת רגל בהתאם לסעיף 3 לפקודת פשיטת הרגל (נוסח חדש), תש"ס-1980, שכן, לא ניתן פסק דין המחייבו לשלם סכום כלשהו לפקיד השומה. על כך נסוב הדיון בבית המשפט העליון.

בית המשפט התייחס לסעיף 64א(א) לפקודה, לפיו, ההכנסות החייבות והפסדיה של החברה המשפחתית ייוחסו, לבקשתה, לנישום מייצג. לדעת בית המשפט, הסעיף יצר "יצור כלאיים", משום שמצד אחד מהווה החברה המשפחתית אישיות משפטית נפרדת, ומצד שני, הכנסותיה והפסדיה מיוחסים לנישום המייצג. לדידו של בית המשפט, בני משפחה רשאים לבחור כיצד להתאגד. משהחליטו לפעול באמצעות חברה משפחתית, מקבלים הם על עצמם את היתרונות והחסרונות שבצורת התאגדות זו.

לעניין חבותו של הנישום המייצג, לו הוצאו שומות הכוללות את הכנסותיה של החברה המשפחתית מדיבידנד, התייחס בית המשפט לסעיף 64א(5) לפקודה, לפיו, חבות המס מוטלת לא רק על החברה המשפחתית, אלא גם על הנישום המייצג. די בכך כי הנישום והחברה הגישו ערעור מס ואלה נדחו, על מנת לייחס לנישום פסק דין המחייבו בתשלום המס החל על החברה. לעניין התנגדותו החלקית של הנישום המייצג לגבי הדרך בה בחרו רשויות המס לגבות את חוב המס, באמצעות הליך פשיטת רגל, גרס בית המשפט כי כשם שלא מוטל על נושה לנקוט בהליכי הוצאה לפועל טרם ייפנה להליך פשיטת רגל, כך גם לא ניתן לחייב את רשויות המס לפעול על פי פקודת המיסים (גביה) לפני שינסו לגבות את חוב המס באמצעות הליך פשיטת רגל. הערעור נדחה.

19.12 החלטת מיסוי 4528/15 - קביעת מועד תחילת תושבות בישראל, ייחוס הכנסות של חברה משפחתית בבעלות תושב ישראל לראשונה וקביעת מנגנון הכנסה מעורבת - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות

1. המבקש ואשתו (להלן - "בני הזוג") הינם תושבי מדינת אמנה ולהם שלושה ילדים.
2. המבקש מחזיק ב- 45% ממניות חברה במדינת האמנה (להלן - "חברה זרה 1"). יתרת המניות מוחזקות על ידי תושב מדינת אמנה שאינו צד קשור.
3. ליחיד חברה זרה נוספת במדינת האמנה בבעלותו המלאה (להלן - "חברה זרה 2"), אשר משמשת כסוכן של חברה זרה 1 בלבד. חברה זרה 1 שילמה לחברה זרה 2 אחוז קבוע ממחזור המכירות.
4. על מנת להמשיך את פעילות המבקש מול חברה זרה 1, לאחר שהמבקש ובני משפחתו הפכו לתושבי ישראל, הקים המבקש בחודש פברואר 2014 חברה משפחתית כהגדרתה בסעיף 64א לפקודת מס הכנסה אשר הינה תושבת ישראל (להלן - "החברה המשפחתית").
5. המבקש נחשב לנישום מייצג בחברה משפחתית. סמוך להקמת החברה המשפחתית, חברה זרה 2 הפסיקה את פעילותה ופורקה במדינת האמנה.
6. לטענת המבקש, כל הכנסתה של החברה המשפחתית נובעת מפעילות מחוץ לישראל ובהמשך לפעילות שהייתה לו ערב עלייתו ארצה. חברה זרה 1 תשלם לחברה המשפחתית אחוז ממחזור מכירותיה.
7. לחברה המשפחתית אין נכסים ו/או כל הכנסה אחרת בישראל ו/או מחוץ לישראל מלבד האמור לעיל, וכל הכנסתה תהיה מקבלת עמלה מחברה זרה 1 בהתאם להיקף המכירות של החברה הזרה.

¹ עם זאת, יש לציין כי על-פי פסק דין מפעלי גרנות הרי שגם יתרת מקדמות בגין הוצאות עודפות שנצטברו עד וכולל שנת המס 1998 ניתן להצמיד למדד.

² ע"א 1168/06, אריה ברנוביץ' נ' אגף מס הכנסה פש"מ ג' - על ידי היחידה לפירוק, כינוס נכסים. מיסים כא/6 (דצמבר 2007) ה-14.

8. עד לתום שנת 2013, לא ביקרו בני הזוג בישראל יותר מ- 90 יום בשנה, לא ביקשו שנת הסתגלות, ולא פנו לפקיד השומה לבקש אישור תושבות. בשנת 2014 עד ליום 26.6.2014 שהה המבקש 20 יום בישראל.

הבקשה

1. לקבוע את המועד בו הפכו בני הזוג לתושבי ישראל לראשונה מיום 26.6.2014, לעניין מניין התקופות והוראות הפטור כאמור בפקודה.
2. לאשר כי הכנסותיה של החברה המשפחתית ייחשבו כהכנסותיו של המבקש ויחולו על הכנסות אלו הוראות סעיף 14 וסעיף 97 לפקודה לפי העניין.

תמצית הסדר המס ותנאיו:

1. החל מיום 26.6.2014 יחשבו בני הזוג לתושבי ישראל לראשונה (להלן - "יום תחילת התושבות"), ומיום תחילת התושבות ייחשבו כ"תושב ישראל לראשונה" ותחל תקופת ההטבות הנדרשת לעניין סעיפים 14 ו- 97 לפקודה, ובלבד שמיום תחילת התושבות ואילך יהיה מרכז חייהם בישראל.
2. הכנסותיה של החברה המשפחתית, כל עוד זו נחשבת ככזו, יחשבו כהכנסותיו של המבקש בתקופות הקבועות בסעיפים 14 ו- 97 לפקודה, לפי העניין, וזאת בכפוף להתקיימותם של כל שאר התנאים הקבועים בהחלטת המיסוי.
3. מלוא הכנסות המבקש, במישרין ובעקיפין, לרבות הכנסות המיוחסות למבקש כנישום מייצג בחברה המשפחתית, אשר הופקו ונצמחו ע"י המבקש לאחר יום תחילת התושבות ושמקורן בחברה זרה 1, יראו אותן כהכנסה שהופקה על ידי תושב ישראל שהוא תושב ישראל לראשונה, וההכנסה האמורה אשר תופק על ידי המבקש בתקפה שמיום תחילת התושבות ואילך תפוצל לשני החלקים הבאים:

א. חלק ראשון - הכנסות כאמור כשהן מוכפלות ביחס שבין ימי העבודה בחו"ל בשנת המס (בניכוי ימי שבת, ראשון או שישי במקום ראשון, חגים, חופשות ונסיעות פרטיות) לבין סך ימי העבודה בשנת המס (בניכוי ימי שבת, ראשון או שישי במקום ראשון, חגים, חופשות ונסיעות פרטיות), תחשב להכנסה שהופקה מחוץ לישראל על ידי תושב ישראל לראשונה, ולפיכך תהא פטורה ממס בישראל, בכפוף לכך כי תקופת העבודה בחו"ל לא הייתה טפלה, דהיינו תקופה העולה על 60 ימי עבודה בשנה בחו"ל.

ב. חלק שני - השווה ליתרת הכנסות שמקורן בהתקשרות עם חברה זרה 1, ייחשב להכנסה שהופקה בישראל על ידי תושב ישראל, ועל כן תהא חייבת במס בישראל.

19.13 חברת בית (מתוך החב"ק)

כללי

1. סעיף 64 לפקודה מאפשר לחברה, שכל רכושה ועסקיה הינם אחזקות בניינים ושנמצאת בשליטתם של 5 בני-אדם, לכל היותר, לבקש מנציב מס-הכנסה לראות את הכנסתה כהכנסתם של חברי החברה (בעלי המניות) ולחייבם במס בהתאם. כתוצאה מכך, על הכנסות החברה לא יחולו הוראות הסעיפים 126 ו-127 לפקודה, וחלוקת הכנסות החברה בין בעלי מניותיה לא תחויב במס. יש לחייב במס את בעלי המניות או את החברה כאילו הכנסת החברה היתה הכנסת בעלי המניות, אף אם ההכנסה לא חולקה בפועל ביניהם.
2. חברה, שבמהלך שנת-המס חל שינוי בהרכב בעלי מניותיה, לא תהא זכאית להוראות סעיף זה, אלא אם כן - חרף השינויים בהרכב חבריה - היא ממשיכה למלא אחרי התנאים שעל-פי סעיף 64 לפקודה.

הגדרות ומינוחים - חברת-בית

1. סעיף 64 לפקודה קובע, כי לצורך חישוב המס תיערך חלוקה רעיונית של הכנסות חברת-בית בין חבריה, בהתקיים התנאים הבאים:
 - א. היא חברת מעטים, כהגדרתה בסעיף 76 לפקודה; דהיינו, חברה שהשליטה בה היא בידי 5 בני-אדם לכל היותר. לצורך קביעת מספר השולטים בחברה, יש לראות כאדם אחד: אדם וקרובו מדרגה ראשונה "קרוב" - בן-זוג, אח, אחות, הורה, הורי הורה, צאצא וצאצא בן- הזוג ובן-זוגו של כל אחד מאלה), אדם ובא-כוחו ושותפים בשותפות. יצוין כי המונח "אדם" בסעיף 76 לפקודה כולל גם תאגיד, ולא רק יחיד בשר ודם.
 - ב. החברה אינה "בת חברה" - כלומר, איננה חברה שלפחות 80% מהון מניותיה מוחזקים או נמצאים ב"שליטה" של חברה אחרת, שאינה "חברת מעטים".
 - ג. החברה אינה חברה שלציבור עניין בה. לדוגמה: חברה שאחד מבעלי מניותיה הוא חברה שמניותיה כולן נסחרות בבורסה והיא בעלת למעלה מ-10% מזכויות ההצבעה או הרווחים

- בחברת-הבית, בין במישרין ובין בעקיפין, לא תוכל להיחשב כחברת-בית (לעניין זה החישוב הינו משוקלל).
- ד. פעילותה העיקרית של החברה היא החזקת בניינים והשכרתם, ועיקר הכנסתה נובעת מפעילות זו, בין אם מכוח סעיף 12(1) לפקודה ובין אם מכוח סעיף 2(6) לפקודה. הכנסתה ממקורות אחרים, כגון איגרות-חוב, ניירות-ערך וכיו"ב, חייבת להיות טפלה להכנסתה העיקרית.
- ה. רכוש החברה העיקרי מורכב מבניינים. כל רכוש אחר שיש לה, כגון פקדונות בבנקים, איגרות-חוב ומזומנים, הינו טפל לעומת הבניינים ונרכש מהכנסותיה משכר-דירה, על-מנת לשמור על ערכן של ההכנסות. חברה המחזיקה במניות חברה אחרת אינה חברת-בית.
- רכוש, המהווה חלק בלתי נפרד מן הבניינים, כגון ריהוט, מערכת מיזוג אוויר וכו', לא יפסול את החברה מלהיות חברת-בית.
2. אם במהלך השנה חל שינוי בהרכב רכוש החברה או בהתעסקותה, לא תיחשב החברה כחברת-בית מתחילת השנה, אלא אם כן הנכסים, שנרכשו במהלך השנה, מהווים אף הם בניינים להשכרה.
3. חברה משפחתית (ראה הגדרתה בסעיף 64א לפקודה להלן), המבקשת להחיל עליה את הוראות סעיף 64 לפקודה, יראו אותה כמי שביקשה להפסיק להיות חברה משפחתית, החל מהשנה שלגביה הוגשה בקשה כאמור, והאישור יינתן לה לאחר שפסקה להיות חברה משפחתית.

תחולת הוראות החוק

1. החלת סעיף 64 לפקודה לגבי חלוקת הכנסותיה של חברת-בית תלויה אך ורק ברצונה של החברה, הבא לידי ביטוי בהגשת בקשה לנציב מס-הכנסה לחלק את הכנסות החברה בין בעלי המניות. בקשת חברה על-ידי נציגה המוסמך (רואה-חשבון, מנכ"ל או מנהל, לפי העניין) צריך שתתייחס להכנסה החייבת במס של החברה - דהיינו, ההכנסה ברוטו לאחר ניכוי ההוצאות - ואין היא רשאית לבקש חלוקת חלק מהכנסות החברה, אלא את כל הכנסותיה.
2. כוחה של הבקשה הוא לשנת-מס מסוימת או לשנות-מס מסוימות, אך לא לזמן בלתי-מוגבל.
3. אופן חלוקת ההכנסה בין חברי החברה נתון לשיקול דעתו של הנציב, המורה על החלוקה, כאשר החלוקה תיוחס לכל בעלי המניות בחברה, ולא רק לחלק מהם. עקרונית, תיעשה חלוקת הכנסתה החייבת בין כל בעלי המניות, לפי זכויותיהם בחברה, כאילו היתה החברה מחלקת דיבידנד.
4. לא ניתן לחלק הפסד של חברת-בית בין בעלי המניות, לאור הלכת בעל מניות. במקרה כזה, קיזוז הפסד יתבצע בחברה כנגד הכנסותיה בשנים הבאות, מאותו בניין - כמתבקש מסעיף 28(ח), אם הכנסתה היא לגבי סעיף 2(6) לפקודה, או בהתאם להוראות סעיף 28(א) ו-1(ב) לפקודה, אם הכנסתה היא הכנסה מעסק (ראה פירוט בדיון על המבחנים לאבחנה בין הכנסה מעסק לבין הכנסה משכר-דירה; ראה לעיל בסעיף 12(1) לפקודה). הוא הדין לגבי ניכוי הוצאות על-פי סעיף 8 לפקודה, שהוצאו בשנים שלאחר חיוב ההכנסה במס ושקיזוזם אפשרי אך ורק כנגד הכנסות שיהיו לחברה בשנים הבאות.
5. אם לבעלי המניות הפסדים מעסק או ממשלח-יד משנים קודמות, אין להתיר קיזוזם של הפסדים אלה כנגד ההכנסה שקיבלו מהחברה. עם זאת, ניתן לבעלי המניות לקזז כנגד הכנסתם מהחברה הפסדים מעסק או ממשלח-יד, שנוצרו בשנת-המס השוטפת.
6. אם לחברה הכנסות, שאינן נובעות מן הבניינים שבאחזקתה (הכנסות אלה מוגבלות מטבען לסכומים קטנים, שאם לא כן אין החברה עומדת בקריטריון של חברת-בית), הן תחולקנה כמו ההכנסות משכר-דירה.
7. במקרה בו המניות של חברת-בית מוחזקות בידי אשה נשואה, יש לייחס את ההכנסות מהחברה להכנסות הבעל, כיוון שההכנסה מחברת-בית אינה הכנסה מיגיעה אישית.
8. בדומה, הוראות סעיף 121(ב) לפקודה לא יחולו על הכנסות החבר מחברת-הבית.
9. מיסים, שנוכו במקור בחברה, יחולקו בין החברים באופן יחסי לחלקם בחיוב במס על רווחי החברה. הוא הדין לגבי שיטת ייחוס הזיכויים בגין תרומות. הוצאות השתתפות במחקר מדעי של החברה ינוכו בתיק החברה, לפני חלוקת ההכנסה בין החברים.
10. חלוקת הכנסה, שנצברה בחברה לפני שהחברה אושרה כחברת-בית, יש לראותה כדיבידנד, החייב במס לפי סעיף 2(4) לפקודה, במועד המבוקש להחלת סעיף 64 לפקודה. בהיעדר הסכמה לחלוקת ההכנסה בין החברים בדרך של חלוקת דיבידנד יש לפעול לחלוקת הרווחים בין בעלי המניות על-פי אישור הנציב, כמתבקש מסעיפים 77 ו-78 לפקודה.
11. הכנסה של חברת-בית, שקיבלה אישור מרכזי ההשקעות והמועברת לחבריה, איננה מהווה הכנסה מנכס מאושר, ובעלי המניות ישלמו בגינה מס בשיעורים רגילים, כי האישור ניתן

לחברה. אם בעלי המניות קיבלו אישור להשקעה מאושרת בהון החברה, הם לא ייהנו משיעור המס המיוחד, מאחר שהכנסתם הינה מנכסי החברה ומשיכת הכסף איננה חייבת במס.

9. יש לציין, כי בכל מקרה של חלוקת הרווח בחברת-בית, אין לראותו כהכנסה מדיבידנד על-פי סעיף 42(4) לפקודה, ואין לחייב את החברה בניכוי מס במקור על-פי סעיף 161 או 164 לפקודה, מאחר שבעל המניות משלם מקדמות על חלקו ברווחי החברה.

19.14 חברת בית - חיוב בדמי ביטוח רווחים שטרם חולקו - פס"ד ברק יוסף

המערער הינו בעל מניות בחברה העונה להגדרת "חברת בית" בסעיף 64 לפקודה. במסגרת פעילותו בחברה קיבל המערער מהחברה שכר (כעובד) ודיבידנד. מכוח היות החברה "חברת בית" התווספה הכנסת החברה להכנסתו, לצורך חישוב חבותו במס הכנסה, והמערער שילם מס הכנסה גם על חלקו ברווחי החברה שטרם חולקו.

המוסד לביטוח הלאומי טען כי יש לצרף להכנסת המערער החייבת בדמי ביטוח לאומי את רווחי החברה אשר טרם חולקו והתווספו להכנסתו החייבת במס הכנסה. בית הדין האזורי לעבודה קבע כי הכנסותיו של המערער מרווחים בלתי מחולקים בחברת בית, הן הכנסות החייבות בתשלום דמי ביטוח. שיעור דמי הביטוח יקבע בהתאם להוראות תקנה 15 לתקנות הביטוח הלאומי, דהיינו האם עיקר הכנסתו משכר או ההכנסה ממקורות אחרים. כמו כן, נקבע כי אין מקום להחיל את הלכת וייס המתייחסת ל"חברה משפחתית" להבדיל "מחברת בית". על החלטה זו הוגש ערעור.

בית הדין הארצי לעבודה פסק בערעור כי בעיקרו של דבר, אין המקרה שונה מהמקרה של חברה משפחתית שנדון בהלכת וייס. וכשם שבמקרה וייס, נפסק, כי אין לחייב את המבוטח בתשלום דמי ביטוח על הכנסתו מחברה משפחתית המיוחסת לו כנישום לעניין מס הכנסה על פי סעיף 64 לפקודה, כך יש לפסוק במקרה שלפנינו, לעניין חיוב המערער בדמי ביטוח על הכנסת חברת הבית שלא חולקה.

במקרה של חברת בית, למערער מיוחסות הכנסות לעניין מס הכנסה מבלי שהמערער קיבל בפועל את ההכנסה. במילים אחרות, מיוחסות לו הכנסות של אחר, אלא שאותו אחר איננו בעל מניות חבר בחברה, כפי שהדבר בחברה משפחתית אלא אותו אחר הינו - אישיות משפטית אבסטרקטית, דהיינו - החברה עצמה. נמשך הם הדברים, יחוס תיאורטי של הכנסת החברה לבעל מניותיה - אינו משקף נכוחה את הכנסתו במציאות; וכשם שזכאותו צריכה להיקבע על פי הכנסתו האמיתית כך גם דמי הביטוח שעליו לשלם.

לעניין תשלום דמי הביטוח על פי חוק - שנת המס בה יחולקו הכנסות חברת הבית לבעלי מניותיה, תחשב לשנה בה הייתה להם הכנסה מהמקורות המפורטים בסעיף 2 לפקודת מס הכנסה; אף כי הם חויבו בתשלום מס הכנסה על הכנסות אלה עוד בשנים עברו, בטרם חולקה אותה ההכנסה.

הדין משנת 2008 ואילך - בעקבות תיקון 103 לחוק הביטוח הלאומי, התשס"ח - 2007 :

פסק הדין בעניין ברק יוסף ניתן טרם כניסתו לתוקף של תיקון 103 לחוק הביטוח הלאומי. הדין לעניין תשלום דמי ביטוח בגין דיבידנד בחברת בית נשתנה, החל משנת 2008, וזאת בעקבות תיקון 103 לעיל, במסגרתו נתווסף סעיף 373א לחוק הביטוח הלאומי.

על פי סעיף 373א דלעיל, במידה והפיקה חברה משפחתית, חברת בית או חברה שקופה הכנסה חייבת כהגדרתה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה, לרבות דיבידנד, 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. בהתאמה, הכנסה מדיבידנד כאמור, חייבת בדמי ביטוח בסוף השנה בה הופקה ההכנסה, ולא במועד חלוקת הדיבידנד בפועל, וזאת בהתאם לחוזר שפורסם על ידי המוסד לביטוח לאומי בחודש מרץ 2008.

להרחבה בנושא ראה פרק 24 למדריך המס.

19.15 חברה פרטית המוחזקת בעקיפין בידי חברה ציבורית - לא תיחשב "חברת

בית" - פס"ד לינור חברה לנכסים בע"מ ואח' (עמ"ה 10-02-12970)

באותו מקרה, דובר בשתי חברות, לינור חברה לנכסים בע"מ ודלגית חברה לנכסים בע"מ (להלן: "המערערות") אשר עוסקות בהשכרת מקרקעין וכל מניותיהן מוחזקות על ידי שי-לד בנייה ופתוח בע"מ (להלן: "שי-לד"). שי-לד היא חברה בת בבעלות מלאה של אשלד בע"מ (להלן: "אשלד"), חברה ציבורית אשר מניותיה נסחרות בבורסה.

המערערות ביקשו לראות בהן "חברת בית" כמשמעותה בסעיף 64 לפקודת מס הכנסה, ובהתאם לראות בהכנסותיהן כהכנסת בעלת מניותיהן, קרי חברת שי-לד תוך קיזוז הפסדי בעלת המניות.

פקיד השומה טוען, כי יש לפרש את המונח "חברה שיש לציבור עניין ממשי בה", באופן רחב הכולל גם החזקה בעקיפין של החברה על ידי הציבור, ולפיכך, סרב לראות במערערות חברת בית, וזאת מהטעם שהמערערות הינן חברות שיש לציבור עניין ממשי בהן ובתוצאותיהן העסקיות, ועל

כן, אינן בגדר "חברת מעטים" כמשמעות מונח זה בסעיף 76(א) לפקודת מס הכנסה, וממילא אין הן זכאיות להטבה הגלומה בסעיף 64 לפקודת מס הכנסה. בית המשפט קבע, כי כדי לעמוד על העניין שיש לציבור בחברה פרטית, נכון לבחון האם תוצאותיה העסקיות של החברה מדווחות לציבור המשקיעים בבורסה מכוח חובה חוקית. כלומר, מקום שקיימת חובת דיווח על תוצאות עסקיות של חברה פרטית במסגרת דיווחיה של חברה ציבורית, יש לציבור עניין ממשי בחברה הפרטית. היות ועולה כי חברת אשלד חייבת לדווח לציבור על התוצאות העסקיות של המערערות והיא אף עושה כן, בכך, יש ללמוד שלציבור המשקיעים בבורסה יש עניין מהותי בתוצאות העסקיות של המערערות המהוות חלק מהישות הכלכלית של אשלד, ומטעם זה אין לראות בהן חברת מעטים. המערערות הגישה ערעור לבית המשפט העליון על פסיקת בית המשפט המחוזי והערעור נדחה ביום 8 באוקטובר 2015, וזאת לאחר שפסיקת בית המשפט המחוזי הושארה על כנה.

19.16 פטור ממס שבח במכירת מקרקעין בידי חברת בית המוחזקת על ידי מוסד ציבורי - פס"ד קעל בע"מ ע"א 5169/15

בהתאם לסעיף 61(ב) לחוק מיסוי מקרקעין מוסד ציבורי נהנה מפטור ממס שבח על מכירת זכות במקרקעין. חברת קעל בע"מ (להלן - "המערערות") הינה חברת בית ומוחזקת בשיעור של 60% בידי עמותה שהינה מוסד ציבורי בהתאם להוראות סעיף 61(ד) לחוק מיסוי מקרקעין. המחלוקת שהתעוררה נסובה סביב השאלה האם העמותה זכאית לפטור ממס שבח על חלקה במכירת יחידות שונות בבניין. ועדת הערר קבעה בע"ו 03-25914-03 כי השבח שנוצר למערערות ייוחס לבעלי מניותיה ובכללם לעמותה ויהיה פטור בידיה, שכן החזקה "בידי מוסד" יש לפרש גם כמוחזקת באמצעות חברת בית.

מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב ערער לבית המשפט העליון על החלטת ועדת הערר, וקבע כי נקודת המוצא שההכנסה המיוחסת מחברת הבת לחבריה היא ההכנסה החייבת של חברת הבית והיא כוללת גם שבח ממכירת מקרקעין. עם זאת, לאור הוראות סעיף 48(א) לחוק מיסוי מקרקעין, לפיו "לעניין שיעורי המס והזיכויים ממנו, יראו את השבח ... כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה בשנת המס שבה נעשתה המכירה", כלומר, הכללת השבח בהכנסה החייבת היא אך ורק לעניין שיעורי המס והזיכויים ממנו אך לא לעניינים אחרים, כגון: ניכויים, קיזוזים ופטורים. לאור האמור, קיבל בית המשפט העליון את עמדת מנהל מיסוי מקרקעין לפיה לא ניתן להחיל על עסקאות המכר שביצעה החברה, פטור הנתון לעמותה מכוח סעיף 61(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין.

19.17 החלטת מיסוי 8369/14 - שבח בחברת בית כחלק מההכנסה החייבת של בעלי המניות ושיעורי מס לעניין חוק עידוד השקעות הון - החלטת מיסוי בהסכם

בהתאם להחלטת המיסוי נקבע כי בעלי מניות בחברת בית יהנו משיעור המס המופחת של החברה מכוח החוק לעידוד השקעות הון ובנוסף יהנו מיתרונות חברת בית ויתרו בקיזוז כנגד השבח הפסדים ברמת בעלי המניות שנוצרו לאחר המועד בו הפכה החברה לחברת בית.