

תיקון 245 לפקודת מס הכנסה - הרפורמה במיסוי חברות בית

מחלקת מסים - ינואר 2018

א. כללי

1. הרינו להביא לידיעתכם כי ביום 15 בינואר 2018, עבר בקריאה שנייה ושלישית החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 245) התשע"ח-2018 (להלן: "**התיקון**"). התיקון, בין היתר מחליף את הוראות סעיף 64 (להלן: "**סעיף 64 הישן**") לפקודת מס הכנסה, התשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**") בסעיף 64 חדש (להלן: "**סעיף 64 החדש**"), אשר נועד להסדיר את מעמדן של "חברות הבית".
2. בהתאם להוראות החוק הקודמות, ככלל, "חברת בית" היוותה חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה, שכל רכושה ועיסוקה הוא החזקת בניינים או השכרתם כאשר תוצאת המס שלה בכל שנה מיוחסת לחבריה בהתאם לשיעור החזקתם בחברה.
3. הוראות הסעיף הישנות היו קצרות ולכן אופן פרשנות הסעיף ויישומו נשען בעיקר על הפרקטיקה שהתפתחה, פסיקת בית המשפט והחלטות מקדמיות שניתנו לעניין חברה כאמור על ידי רשויות המס.
4. התיקון קובע כללים ברורים לעניין מיסוי חברות בית ובעלי המניות בה. בנוסף נקבע כי חברות לא יוכלו לבחור אימתי להיות מסווגות כחברות בית אלא כי עליהן לבחור את אופן הסיווג, היה והן עומדות בכללים, תוך שלושה חודשים מיום התאגדותן. כמו כן, במסגרת התיקון נקבעו הוראות המעבר ביחס לחברות קיימות, שכבר הינן חברת בית או שיבקשו להיות חברות במסגרת תקופה של 60 יום מיום התחילה, ה-18 בינואר 2018 (להלן: "**יום התחילה**").
5. יודגש כי לחברות קיימות ניתנה תקופה מוגבלת לבחור להחיל על עצמן את הוראות הסעיף, ושלאחריה חברות קיימות לא תוכלנה להחיל על עצמן את הוראותיו.
6. **לפיכך, ישנה חשיבות לבחינת מכלול ההשלכות הנובעות מהתיקון האמור, לבחון אפשרות להגיש בקשה להיחשב כ"חברת בית" בטרם יעברו 60 יום מיום התחילה וכן יש להיערך ביחס להוראות הסעיף בנוסח החדש.**
7. במסגרת התיקון כפי שפורסם ברשומות ביום 17 בינואר 2018, נקבעו, בין היתר, ההוראות הבאות:

ב. הוראות המעבר:

1. חברה שהוכרה, לפי בקשתה, כ"חברת בית" על-פי הדו"ח האחרון שהגישה:

חברת מעטים שלפי בקשתה חלו לגביה הוראות סעיף 64 הישן, יראוה כחברת בית גם באם אינה עומדת בתנאים הקבועים ביחס לבעלי המניות, מספרם וכן ביחס להיותה של חברת חוץ כחברה שקופה במדינת התושבות, כפי שתנאים אלו מצויים במסגרת סעיפים 64(ב)(1), (2) ו-(5) לסעיף 64 החדש. כאמור, באם חברת מעטים, בהתאם להוראות הסעיף הישן, ביקשה להיחשב כחברת בית לפני יום התחילה, ואף באם אינה עומדת בתנאי הסעיף המצויים בסעיפים 64(ב)(1), (2) ו-(5), תמשיך ותהווה חברת בית גם לאחר התיקון.
2. חברה שלא הגישה דו"ח לפי סעיף 131 לפקודה בשנים 2016 או 2017 וסעיף 64 הישן חל לגביה:

חברת מעטים שהוראות סעיף 64 הישן חלו לגביה ערב יום התחילה, רשאית להגיש בתוך 60 יום מיום התחילה, בקשה לפקיד השומה לפיה הוראות סעיף 64 החדש יחולו עליה גם באם אינה עומדת בתנאי המצויים בסעיפים 64(ב)(1), (2) ו-(5) לפקודה לסעיף החדש.

3. חברה שהתאגדה לפני יום התחילה, ובדו"ח האחרון שהגישה לפי סעיף 131 לפקודה, ערב יום התחילה, לא ביקשה כי יחולו עליה הוראות סעיף 64 הישן:
- חברה כאמור, רשאית להגיש בקשה לפקיד השומה בתוך 60 יום מיום פרסומו של החוק להיחשב כחברת בית, זאת במידה והינה עומדת בתנאים המנויים בסעיף 64 החדש.
4. חברה המבקשת לחדול מלהיחשב חברת בית:
- באפשרותה של חברה להודיע לפקיד השומה בתוך 30 ימים מיום התחילה שהיא חוזרת בה מבקשתה להיחשב כחברת בית ויראו אותה כאילו חדלה מלהיות חברת בית מתחילת שנת המס 2017.
5. קיצוז הפסדים שנצברו בתקופה בה ההכנסה לא חושבה לפי סעיף 64 הישן:
- הפסדים שנצברו לחברה שהייתה לחברת בית לפי הוראות סעיף 64 הישן, בתקופה שהכנסתה לא חושבה לפי סעיף 64 הישן, לא יותרו בקיצוז כנגד הכנסתם של בעלי מניותיה.

ג. נוסח סעיף 64 החדש:

1. חברת בית בהתאם להוראות סעיף 64 החדש, הינה חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה, אשר עומדת בכל התנאים הבאים:
- 1.1. מספר בעלי המניות בה אינו עולה על 20.
- לעניין זה, היה תאגיד שקוף בין בעלי המניות בחברה, יראו כל אחד מבעלי הזכויות בתאגיד השקוף כבעל מניות בחברה. "תאגיד שקוף" מוגדר כחבר בני אדם שרווחיו והפסדיו מיוחסים לבעלי הזכויות בו.
- לעניין זה יראו כבעל מניות אחד בחברה:
- א. קרובים לפי פסקאות 1 ו-2 להגדרת "קרוב" בסעיף 88.
- ב. חברים בקיבוץ שיתופי וקיבוץ מתחדש כהגדרתם בסעיף 54, או במושב שיתופי כמשמעותו בסעיף 61 או במושב עובדים כהגדרתו בתקנות האגודות השיתופיות (סוגי אגודות), התשנ"ו-1995.
- 1.2. אין בין בעלי המניות בחברה תאגיד שקוף שבאפשרותו לבחור בכל שנת מס את אופן המיסוי שלו, ואולם לעניין זה יחולו הוראות אלה:
- 1.2.1 יראו את חברת הבית אם יש בין בעלי מניותיה בחברה אגודה חקלאית שיתופית כמשמעותה בסעיף 62, ובלבד שהודיעה בכתב למנהל בתוך 30 ימים ממועד הקמת חברת הבית או רכישתה כי דינה, מתחילת שנת המס שבה ניתנה ההודעה ואילך, יהיה כדין שותפות או לא יהיה כדין שותפות. הודיעה אגודה שיתופית חקלאית כי היא חוזרת בה מהודעתה, בעודה בעלת מניות בחברת הבית, לא יראו את החברה כחברת בית.
- 1.2.2 באם נתנה אגודה שיתופית הודעה כאמור לעיל, ולאחר שמכרה את מניותיה בחברת הבית ביקשה בדוח לפי סעיף 131 כי דינה יהיה שונה מהאמור בהודעתה, לא יראו את החברה כחברת בית.
- 1.3. כל נכסיה החל מהיום שבו חלפו שישה חודשים מיום התאגדותה, הם אחד או יותר מאלה:
- א. בניין או קרקע שהושלמה בניית בניין עליה בתוך חמש שנים ממועד תחילת ההחזקה בקרקע. המנהל רשאי להאריך את התקופה הנדרשת להשלמת הבנייה בשנתיים. לעניין זה, "השלמת הבנייה" תחשב כהשלמת בניית מבנים ששטחם הכולל מהווה 70% לפחות מהשטח הניתן לבנייה על פי התוכנית החלה עליהם.
- ב. מזומנים המשמשים אותה לרכישת בניינים או קרקעות, ובלבד שתחזיק במזומנים אלו לכל היותר 12 חודשים מתום שנת המס שבה הושקעו בחברה, או מזומנים בשל רווחים שלא חולקו ואשר חויבו בשיעורי המס של היחיד.
- ג. מניות בחברת בית אחרת.
- ד. מניות באיגוד מקרקעין שנרכשו מאדם אחר, ובלבד שהרכישה הביאה להחזקה של יותר מ-50% מאמצעי השליטה באותו איגוד מקרקעין.
- 1.4. החברה עוסקת רק בהחזקה במישרין או בעקיפין של בניינים או קרקעות.
- 1.5. חברה תושבת חוץ יכולה להיחשב כחברת בית כל עוד מהווה היא תאגיד שקוף במדינת התושבות שלה.
- 1.6. על החברה לא חל החוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959 מלבד פרק שביעי 1: "הטבות במס לגבי בניינים להשכרה."

- 1.7. על החברה לבקש להיחשב כחברת בית בתוך **שלושה חודשים** מיום הקמתה.
2. הכנסתה החייבת (לרבות שבח מקרקעין) והפסדיה של חברת בית יחשבו, מיום התאגדות חברת הבית כהכנסתם החייבת וכהפסדם של בעלי מניותיה, בהתאם לחלקם בזכויות לרווחי חברת הבית ויחולו, בין היתר, הוראות אלה:
- 1.1. יראו את **רווחי חברת הבית** שחויבו בשיעורי המס של יחיד לפי סעיף זה וחולקו, בין בתקופה שבה החברה הייתה חברת בית ובין לאחר שחדלה להיות חברה כאמור, כאילו לא חולקו.
- לעניין זה, "רווחי חברת בית" - רווחים שמקורם בהכנסה החייבת של חברת הבית בשנות ההטבה, בתוספת הכנסתה הפטורה ממס, בניכוי הפסדים שנוצרו בחברת הבית בשנות ההטבה ובהפחתת המס החל על בעל המניה בשל ההכנסה, אם שולם על ידי החברה והיא לא חייבה אותו בהתאם.
- 1.2. הפסדים שהיו לבעל מניות לפני שנות ההטבה אינם ניתנים לקיזוז כנגד הכנסתה החייבת של חברת הבית.
3. כמו כן, נקבעו כללים ביחס לאופן חישוב רווח ההון או שבח המקרקעין במכירת מניות חברת הבית, כדלקמן:
- 3.1. בחישוב רווח ההון, יופחת מהתמורה לגבי מוכר המניה ומהמחיר המקורי לגבי רוכש המניה סכום השווה לחלק הרווחים שחויבו בשיעורי המס של יחיד, אשר הצטברו בחברה ולא חולקו עד למועד מכירת המניות, בהתאם ליחסם.
- 3.2. הוראות סעיף 94 לפקודה המתייחס לרווחים ראויים לחלוקה וכן הוראות סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין המתייחס לרווח נוסף בפירוק, לא יחולו לגבי רווחים שחויבו בשיעורי המס של היחיד לפי סעיף 64.
- 3.3. בחישוב רווח ההון הריאלי ייוספו לתמורה סכום בגובה ההפסדים שיוחסו למוכר בשנות ההטבה. לעניין זה הפסדים מהווים סכום השווה להכנסה החייבת שיוחסו למוכר המניה, בניכוי הפסדים שיוחסו לו בשנות ההטבה ובלבד שהוא סכום שלילי. במידה ונוסף סכום בגובה ההפסדים לתמורה, וההפסדים ניתנים לקיזוז וטרם קוזזו, רשאי המוכר לקזזם כנגד רווח ההון הריאלי או השבח הריאלי בשל המכירה.
4. במידה וחדל להתקיים אחד התנאים המנויים בהגדרת חברת בית, תחדל החברה מלהיות חברת בית מתחילת אותה שנת המס בה חדל מלהתקיים התנאי. יש לציין כי הוראה זו לא תתקיים באם לא עמדה בתנאים המצויים בסעיפים (3) או (4), המתייחסים לנכסיה ולפעילותה של חברת הבית, זאת במידה ובמהלך שנת המס מכרה בניין ועד לתום השנה לא היו ברשותה בניינים או מזומנים, וכן בהתקיים אחד מהתנאים הבאים:
- א. במהלך שנת המס העוקבת ביצעה החברה את אחת או יותר מן הפעולות הבאות: רכשה החברה בניין העונה לדרישות סעיף קטן (3), רכשה מניות בחברת בית אחרת כאמור בסעיף (ב)(3)(ג), או רכשה מניות באיגוד מקרקעין כמופיע בסעיף (ב)(3)(ד).
- ב. במהלך שנת המס העוקבת החברה התפרקה.
5. חברת בית רשאית להודיע לפקיד השומה בהודעה שחתמו על ידי כל בעלי המניות, ולא יאוחר מחודש לפני תחילת שנת מס פלונית שהיא חוזרת בה מבקשתה להיחשב כחברת בית. לאחר הודעה זו, תחדל החברה מלהיות חברת בית מתחילת שנת המס שלאחר שנת המס בה מסרה את הודעתה. לאחר הודעתה זו, **לא תוכל לשוב ולבקש להיות חברת בית.**
6. במסגרת התיקון, נקבעו הוראות נוספות ביחס לשומת הרווחים, קביעת הניכויים וכן ניתנה התייחסות לנושאים נוספים.

לסיכום: החקיקה החדשה מעניקה וודאות ביחס לנקודות מסוימות שהיו במחלוקת מול רשות המסים ולכן ישנה חשיבות לבחון את מכלול החקיקה החדשה בקשר לאופן סיווגן של חברות אשר יכול להיות שיכולות להיכנס לתחולת הסעיף בהתאם להוראות המעבר, זאת לצד בחינת השפעותיה על חברות המהוות חברות בית.

בברכה,

פאהן קנה ושות'