



לשכת רו"ח - מרץ 2014

מיסוי תאגידיים מיוחדים

חומר רקע להרצאתו של עו"ד אלדד נח

המיסוי הדו שלבי

סעיף 126(א) לפקודה קובע:

”על הכנסתו החייבת של חבר בני-אדם יוטל מס שייקרא ”מס חברות”, בשיעור של 26.5%”

סעיף 125ב לפקודה קובע:

”על אף האמור בסעיפים 121 ו-126, שיעור המס על הכנסה מדיבידנד יהיה כלהלן:

(1) דיבידנד בידי יחיד - 25%;

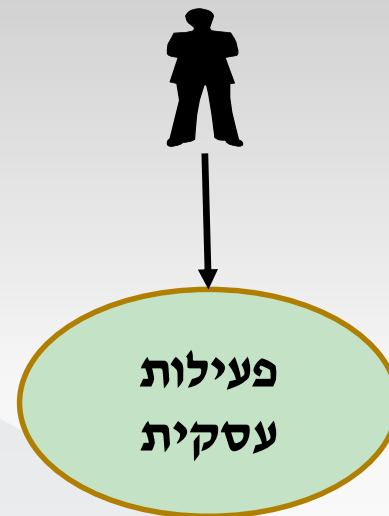
(2) על אף האמור בפסקה (1), דיבידנד בידי יחיד שהיה במועד קבלת הדיבידנד או במועד כלשהו בשנים עשר החודשים שקדמו לו, בעל מניות מהותי כהגדרתו בסעיף 88 בחבר-בני-אדם ששילם את הדיבידנד - 30%”

המיסוי הדו שלבי

אירוע מס אחד ברמת היחיד

100,000	הכנסה חייבת
<u>48%</u>	מס שולי
48,000	חבות מס
52,000	נטו לבעל העסק

מיסוי פעילות של יחיד



המיסוי הדו שלבי

אירוע מס ברמת החברה

100,000	הכנסה חייבת
<u>26.5%</u>	מס חברות
26,500	חבות מס

אירוע מס ברמת היחיד

73,500	הכנסה מדיבידנד
<u>30%</u>	מס על דיבידנד
22,050	חבות מס

51,450

נטו לבעל המניות

מיסוי פעילות באמצעות חברה



המיסוי הדו שלבי

אירוע מס ברמת החברה

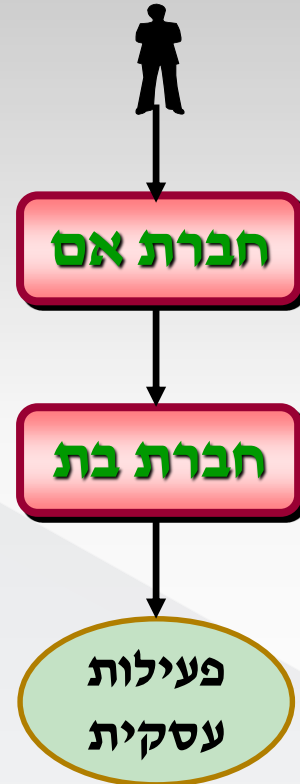
100,000	הכנסה חייבת
<u>26.5%</u>	מס חברות
26,500	חבות מס

אירוע מס ברמת היחיד

73,500	הכנסה מדיבידנד
<u>30%</u>	מס על דיבידנד
22,050	חבות מס

51,450 נטו לבעל המניות

מיסוי פעילות באמצעות חברות



חברה משפחתית



משה מזרחי-נח-קריגל

עורכי דין

חברה משפחתית – הדין עד תיקון 197

חברה משפחתית

”64א(א) הכנסתה החייבת של חברה שחבריה הם בני משפחה שלפי סעיף 76(ד)(1) רואים אותם כאדם אחד (להלן - חברה משפחתית) והפסדיה ייחשבו, לפי בקשתה שתומצא לפקיד השומה לא יאחר מחודש לפני תחילתה של שנת מס פלונית, או תוך שלושה חודשים לאחר התאגדותה, הכל לפי הענין, כהכנסתו או הפסדו של החבר שהוא בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחים בחברה או של החבר שהחברה ציינה בבקשתה שהוא אחד מבעלי הזכויות לחלקים השווים והגדולים ביותר ברווחים בה ואשר הסכמתו בכתב צורפה לבקשה (בסעיף זה - הנישום), ויחולו הוראות אלה:



משה מזרחי-נח-קריגל

עורכי דין

חברה משפחתית – הדין עד תיקון 197

התנאים לקיום חברה משפחתית

1. כל בעלי המניות קרובים זה לזה ;
2. הוגשה בקשה לפקיד השומה ;
3. מונה נישום מייצג.



משה מזרחי-נח-קריגל

עורכי דין

חברה משפחתית – הדין עד תיקון 197

כיצד חברה מפסיקה להיחשב משפחתית

1. אי עמידה בתנאים.
2. הודעה לפקיד שומה.

מועד ההודעה

יש להודיע במסגרת הגשת הדוח שהחברה מפסיקה להיחשב משפחתית שנה קודמת.

חברה משפחתית – הדין עד תיקון 197

אופן המיסוי של חברה משפחתית

1. חברה משפחתית שהנישום המייצג הוא עיוור או נכה 100%.
2. חברה משפחתית המשכירה דירה למגורים.
3. דיבידנד בחברה משפחתית
 - דיבידנד שמקבלת חברה משפחתית
 - דיבידנד שמחלקת חברה משפחתית
4. הפסדים בחברה משפחתית.
5. מענקי פרישה ומוות בחברה משפחתית.

עולה חדש שהוא נישום מייצג – החלטה 3563/12

הכנסותיה של חברה משפחתית המוחזקת בידי עולה חדש ודיבידנד המחולק מרווחיה

עובדות

בבעלות עולה חדש מלוא הון המניות של חברה תושבת ישראל. בכוונת העולה החדש לסווג את החברה כ"חברה משפחתית" ולהיות נישום מייצג.

הבקשה

להסדיר את המיסוי שיחול על רווחיה של החברה, שהופקו עד לתום התקופה הקבועה בסעיף 14 לפקודה (להלן: "תקופת הפטור") ודיבידנד שיחולק מרווחים שנצברו עד לתום תקופת הפטור, לרבות דיבידנד שיחולק לאחר תום תקופת הפטור ומקורו ברווחים שנצברו עד תום תקופת הפטור.

עולה חדש שהוא נישום מייצג – החלטה 3563/12

החלטת המיסוי

1. הכנסותיה של החברה משפחתית ייחשבו כהכנסותיו של הנישום המייצג ויחולו עליה הוראות סעיפים 14 ו-97 לפקודה.
2. דיבידנד, שיחולק מתוך רווחיה של החברה ומקורו בהכנסות נצמחו והופקו על ידי החברה, בשנים בהן נחשבה לחברה משפחתית וחל עליהן הפטור ממס הקבוע בסעיפים 14 ו-97 לפקודה, לא יראוהו כחלוקת דיבידנד והוא לא יחויב במס וזאת גם אם הדיבידנד חולק לאחר תום תקופת הפטור לפי סעיף 14 לפקודה.

עולה חדש שהוא נישום מייצג – החלטה 1010/09

ייחוס הכנסות מחברה משפחתית לעולה חדש

עובדות

בכוונת בני זוג עולים חדשים להקים חברה תושבת ישראל ולסווגה כחברה משפחתית. החברה המשפחתית תוחזק ע"י בני הזוג בלבד. מלבד בני הזוג לא יועסקו עובדים נוספים בחברה המשפחתית. כל הכנסתה ופעילותה של החברה המשפחתית הינה מחוץ לישראל ולא תהיה לה כל פעילות בישראל. כל פעילותה ועסקיה של החברה המשפחתית באמצעות בני הזוג יבוצעו מחוץ לישראל.

הבקשה

לקבוע, כי על הכנסותיו של היחיד כנישום מייצג בחברה משפחתית יחולו הוראות סעיף 14 לפקודה.

עולה חדש שהוא נישום מייצג – החלטה 1010/09

ייחוס הכנסות מחברה משפחתית לעולה חדש

החלטת המיסוי

1. הכנסותיה של החברה המשפחתית ייחשבו כהכנסתו של הנישום המייצג ויחולו עליה הוראות סעיפים 14 ו-97 לפקודה.
2. לא יותרו בקיזוז הפסדים שיוצרו לחברה המשפחתית ו/או לנישום המייצג אשר לו היו רווח היו פטורים ממס מכוח סעיף 14 ו-97 לפקודה.
3. במידה ויהיו לחברה המשפחתית בעלי מניות שאינם עולים חדשים או תושבים חוזרים ותיקים, הכנסת החברה תהא פטורה ממס רק בשיעור חלקם של בני הזוג, זאת אף אם מי מהם ייחשב כנישום המייצג.

פטור במכירת דירת מגורים ע"י חברה משפחתית

ו"ע 12-01-46096 מומב השקעות בע"מ נ' מסמ"ק י-ס:

❖ **המחלוקת:** האם חברה משפחתית שמוכרת דירה למגורים זכאית לפטור המוענק ליחיד מכוח הוראת השעה בחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים – הוראת שעה), התשע"א-2011.

סוגיה ראשונה: האם חברה משפחתית נחשבת "יחיד" עפ"י הדרישה בהוראת השעה.

סוגיה שניה: האם השבח של חברה משפחתית ממכירת דירת מגורים מזכה הוא בגדר "הכנסה חייבת" כך שיש לראות כהכנסתו של הנישום המייצג.

❖ **ביהמ"ש פסק:**

➤ הוראת השעה מקנה את הפטור ל"יחיד" שהוא בעל דירת מגורים ולא ל"אדם". יש יסוד להניח כי הכוונה היתה לצמצם מושג זה לאדם פיזי לגוף משפטי.

פטור במכירת דירת מגורים ע"י חברה משפחתית

ו"ע 12-01-46096 מומב השקעות בע"מ נ' מסמ"ק י-ס:

❖ ביהמ"ש פסק:

- העוררת הינה חברה העוסקת באחזקה, רכישה והשכרת נכסים ונדל"ן. במקרה כזה, שהדירה משמשת לשימושים עסקיים, לא רצה המחוקק להעניק פטור.
- סעיף 5(ה) להוראת השעה קובע במפורש, כי הפחתת שיעור מס השבח לגבי קרקע המיועדת לבניית דירות מגורים תחול על "יחיד" לרבות חברה משפחתית. סעיף 6 להוראת השעה שדן בפטור לא מרבה חברה משפחתית. היעדר קביעה מפורשת מלמד כי הפטור יחול על יחיד דווקא ולא על חברה משפחתית.
- בהתאם לסעיף 48ב לחוק מסמ"ק, יראו את השבח כחלק מההכנסה החייבת רק לעניין שיעורי המס והזיכויים ממנו. יוצא אפוא, כי לעניין פטורים השבח לא חלק מההכנסה החייבת.

פטור במכירת דירת מגורים ע"י חברה משפחתית

ו"ע 08-1346 תל און אחזקות ופיתוח נ' מסמ"ק מרכז:

❖ **המחלוקת:** האם חברה משפחתית שמוכרת דירה למגורים זכאית לפטור המוענק ליחיד מכוח סעיף 49ב(1) לחוק מסמ"ק.

סוגיה ראשונה: האם "שבח מקרקעין" הינו בגדר "הכנסה חייבת" לעניין פקודת מ"ה.

סוגיה שנייה: האם שבח מקרקעין ממכירת דירת מגורים בידי חברה משפחתית יהיה פטור ממש מכוח סעיף 49ב(1) לחוק מסמ"ק.

❖ **ביהמ"ש פסק:**

➤ אומנם לאור לשון החוק והפסיקה השבח הוא חלק מההכנסה החייבת רק לעניין שיעורי המס והזיכויים ממנו אולם, בכל הקשור לייחוס השבח בחברה משפחתית לנישום מייצג נקטו שלטונות המס בקובץ החבק גישה פרשנית מרחיבה. יש לתת תוקף מחייב לציבור שהסתמך על פרשנות שלטונות המס.

פטור במכירת דירת מגורים ע"י חברה משפחתית

ו"ע 1346-08 תל און אחזקות ופיתוח נ' מסמ"ק מרכז:

❖ ביהמ"ש פסק:

➤ למרות ששבח בחברה משפחתית עובר לנישום המייצג, אין להרחיב פרשנות זו גם להוראות הפטור.

➤ פרשנות לשונית – נדרש שהבעלות הקניינית תהיה בידי **יחיד בשר ודם** ולא בידי אדם במובנו המשפטי.

➤ פרשנות תכליתית – מטרת הפטור לתת את הפטור לדירה שהיא נכס פרטי המשמשת את המשפחה למגוריה. מדובר בפטור שתכליתו סוציאלית חברתית ולא כלכלית עסקית.

פטור במכירת דירת מגורים ע"י חברה משפחתית

ו"ע 1346-08 תל און אחזקות ופיתוח נ' מסמ"ק מרכז:

❖ ביהמ"ש פסק:

➤ כוונת המחוקק – היקש מסעיף 72 לחוק – בהתאם להוראות הסעיף, במכירה פטורה אגב פירוק לפי סעיף 71 לחוק או בהעברה פטורה לפי סעיף 1א64 לא יחול הפטור בעתיד במכירת דירה המגורים ע"י היחיד.

אם אכן מכירת דירת המגורים ישירות בידי החברה השקופה מאפשרת את מתן הפטור של "דירת מגורים מזכה", כאילו היחיד בעל המניות הוא מוכרה, הרי שעל אחת כמה וכמה מתן פטור זה מגיע במקרה שבו בתחילה מועברת דירת המגורים לידי היחיד אגב פירוקה של החברה המשפחתית / שקופה ורק לאחר מכן היחיד הוא זה שמוכר בפועל כשהדירה כבר נמצאת בבעלותו הקניינית.

חברה משפחתית וסעיף 104 – פס"ד זבלי

עובדות:

1. בבעלות בני הזוג זבלי מלוא הון המניות של חברה פעילה. כמו כן, בבעלותם מלוא הון המניות של חברת החזקות.
2. ביום 30.11.99 בקשה להפוך את חברת ההחזקות למשפחתית החל מ-2000.
3. ביום 31.12.99 העברת החברה הפעילה מתחת לחברת ההחזקות בהתאם לסעיף 104 לפקודה.
4. חלוקת דיבידנד מהחברה הפעילה לחברת ההחזקות בסך 7,900,000 ₪ (פרוטוקול מ-2001 כיום האקס 31.12.99). מדובר בדיבידנד בין חברות שאינו חייב במס.
5. בתמורת הדיבידנד רוכשת חברת ההחזקות ני"ע ובשנים 2001 – 2003 מוכרת את ניירות הערך ברווח. מאחר ולחברת ההחזקות אין פעילות מעסק היא מחוץ לחוק התיאומים ולכן הרווח פטור (כמו ליחיד) [ב-2003 הרווח ממק"מ שפטור עד ל-2004].

חברה משפחתית וסעיף 104 – פס"ד זבלי

עובדות:

7. בשנים 2001 – 2003 חילקה חברת ההחזקות דיבידנד לבעלי המניות. הדיבידנד פטור כיוון שהוא מחולק מרווחי החברה המשפחתית.
8. חברת ההחזקות החזירה את הכסף בסך 7,900,000 לחברה הפעילה כנגד שטר הון שהנפיקה החברה הפעילה.

פסק הדין

מדובר בעסקה מלאכותית (פסה"ד איננו מנומק)

חברה משפחתית – הדין החל מ-1.8.13

חברה משפחתית

א(א) הכנסה חייבת, **לרבות שבח** כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין (בסעיף זה - הכנסה חייבת) והפסדים של חברה שחבריה הם בני משפחה שלפי סעיף 76(ד)(1) רואים אותם כאדם אחד (להלן - חברה משפחתית) ייחשבו, לפי בקשתה שתומצא לפקיד השומה **בתוך שלושה חודשים** לאחר התאגדותה, כהכנסתו או הפסדו של החבר שהוא בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחים בחברה או של החבר שהחברה ציינה בבקשתה שהוא אחד מבעלי הזכויות לחלקים השווים והגדולים ביותר ברווחים בה ואשר הסכמתו בכתב צורפה לבקשה (בסעיף זה - הנישום), ויחולו הוראות אלה:



חברה משפחתית – הדין החל מ-1.8.13

התנאים לקיום חברה משפחתית

1. כל בעלי המניות קרובים זה לזה ;
2. הוגשה בקשה לפקיד השומה ;
3. מונה נישום מייצג.



חברה משפחתית – הדין החל מ-1.8.13

הוראות התיקון

1. רק חברה חדשה יכולה להיחשב חברה משפחתית. יש להגיש בקשה תוך 3 חודשים מיום התאגדותה.
2. חברה משפחתית שמפסיקה להיחשב משפחתית לא תוכל לשוב בעתיד ולהיחשב חברה משפחתית.
3. חברה משפחתית שלא עומדת בתנאים, תיחשב לחברה רגילה כבר מתחילת אותה שנה.
4. יש להודיע על החלפת נישום מייצג תוך 60 יום מהמועד שהנישום המייצג המקורי לא עומד בתנאים.
5. יש להודיע עד חודש לפני תחילת שנת המס כדי שהחברה תפסיד להיחשב משפחתית החל משנה הבאה.



חברה משפחתית – הדין החל מ-1.8.13

הוראות התיקון

6. דיבידנד שמקבלת חברה משפחתית בשנה שהיא מפסיקה להיחשב משפחתית, ימוסה בשיעורי המס של יחיד.

במידה והחברה הפסיקה להיות משפחתית כי הנישום המייצג נפטר, או שלפחות 25% מהזכויות נרכשו ע"י צד לא קשור – הדיבידנד יהיה פטור.

חברה משפחתית – הדין החל מ-1.8.13

הוראות התיקון

7. במידה והנישום המייצג זכאי להקלות בגין :

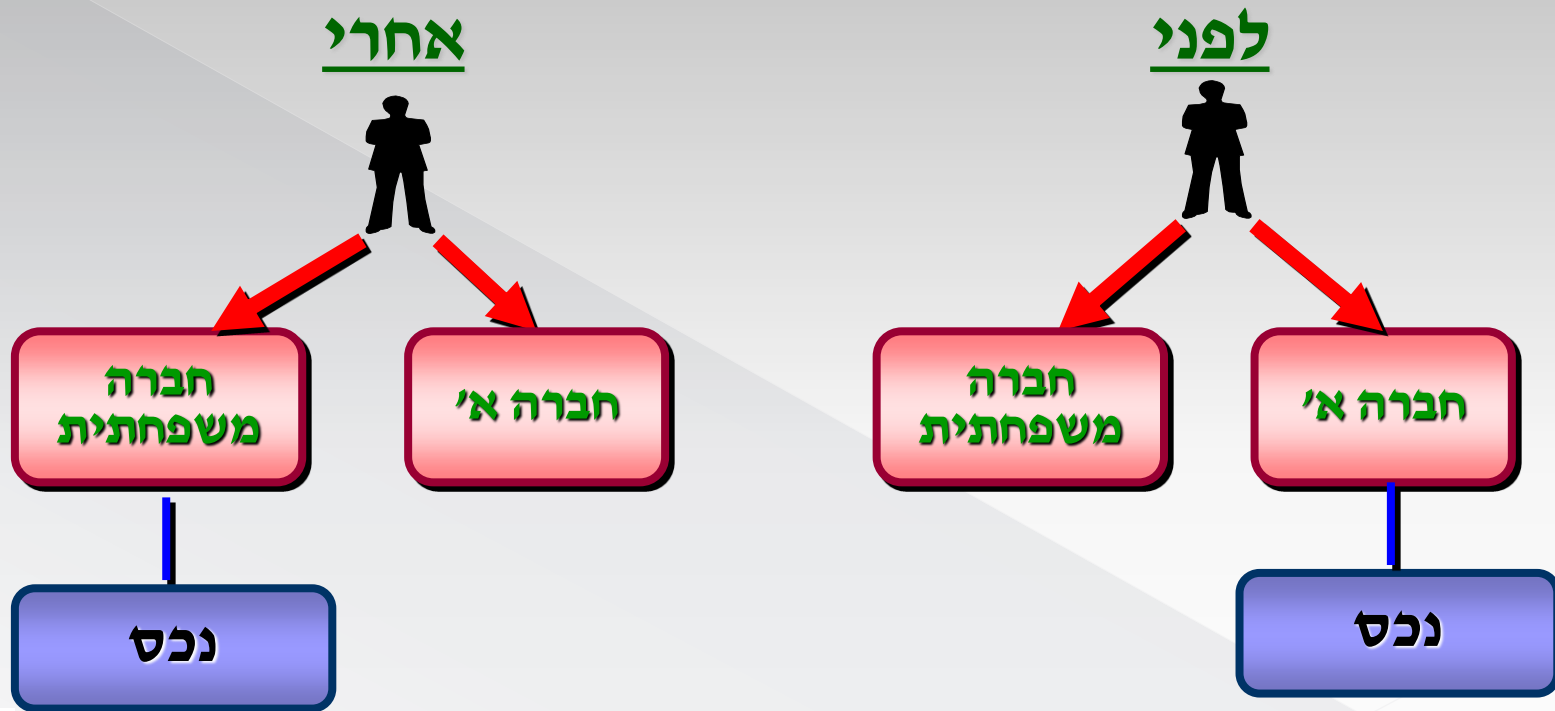
- היותו עיוור או נכה 100%

- הוא עולה חדש או תושב חוזר

- הוא תושב חוץ

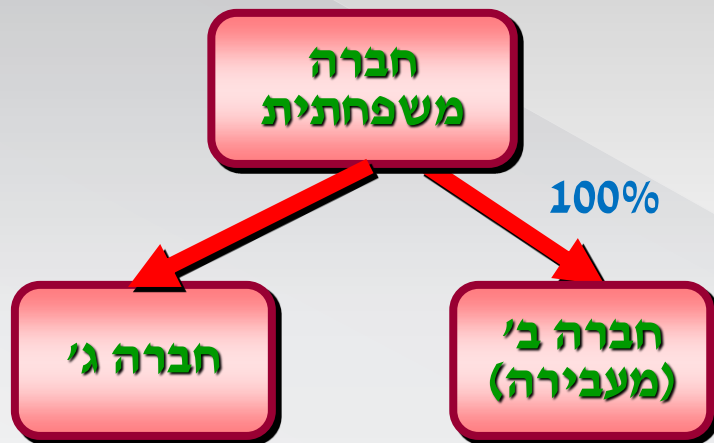
הפטור יינתן באופן יחסי לפי שיעור החזקתו של הנישום המייצג בחברה המשפחתית.

העברת נכסים לחברה משפחתית

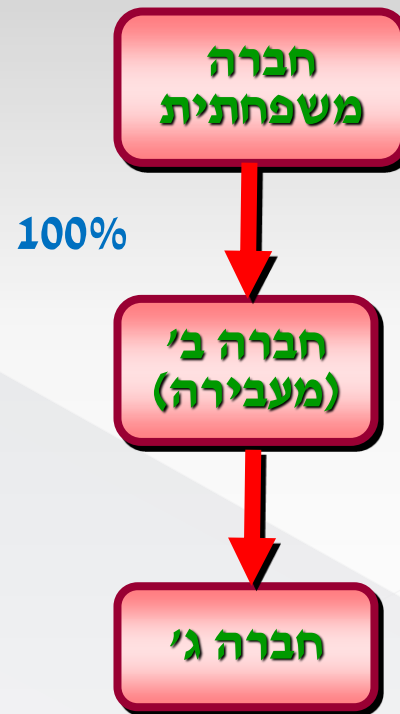


העברת נכסים לחברה משפחתית

אחרי



לפני



חברה משפחתית – הדין החל מ-1.8.13

הוראות מעבר

1. ניתן היה לבקש להפוך חברה רגילה קיימת למשפחתית עד ליום 1.12.13.
2. ביקשה להפוך למשפחתית היא תהיה כזו החל מ-1.1.14.
3. יראו את כל העודפים שלה כאילו חולקו כדיבידנד עד ל-31.12.13 והמס ישולם 31.12.17 ללא הפרשי הצמדה וריבית.
4. אם היו לחברה נכסים, במועד מכירתם העתידי, עליית הערך עד 31.12.13 תמוסה במס שולי ויתרת עליית הערת מ-1.1.14 תמוסה כרווח הון.

חברת בית



משה מזרחי-נח-קריגל

עורכי דין

סעיף 64 - חברת בית

חברת בית

”64 חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76, שכל רכושה ועסקיה הם החזקת בנינים, הכנסתה תיחשב, לפי בקשתה, כהכנסתם של חברי החברה, וחלוקתה של אותה הכנסה, לענין השומה, בין חברי החברה, כולם או מקצתם, תיעשה כפי שיורה המנהל; הרואה עצמו מקופח על ידי הוראת המנהל רשאי לערער עליה לפני בית המשפט כאמור בסעיפים 153 - 158.”



שבח בחברת בית – החלטה 49/08

שבח בחברת בית כחלק מהכנסה חייבת של בעלי המניות

עובדות

בשנת 1997 רכשה חברת האם 100% מהון המניות של חברת הבת. לחברת הבת נכס מקרקעין שנרכש בתחילת שנות ה-70 ועלותו המופחתת הינה 54 ₪. במסגרת הליכים משפטיים בהם נקט הבנק נגד חברת הבת נכפתה על חברת הבת מכירת הנכס באופן מיידני. נמצא קונה שאינו צד קשור המוכן לרכוש את הנכס במחיר של 50 מיליון ₪.

הבקשה

לקבוע, בין היתר, כי חברת הבת תפורק. בדרך זו, בהתאם להוראות סעיפים 92 ו-93 לפקודה, השבח שיצמח, יקוזז כנגד הפסד הון שיווצר לחברת האם היות ושווי השקעתה במניות חברת הבת הינו כ-32 מיליון ₪

שבח בחברת בית – החלטה 49/08

שבח בחברת בית כחלק מהכנסה חייבת של בעלי המניות

החלטת המיסוי

בפירוק חברת הבת יחולו הוראות סעיף 93 לפקודה. הפסד הון שיווצר כתוצאה מפירוק חברת הבת, הנובע מהשקעת חברת האם במניות חברת הבת, יותר בקיזוז כנגד השבח ממכירת הנכס והכל בהתאם להוראות סעיף 92 לפקודה.

הפסדים בחברת בית

הוראות החבק לסעיף 64 לפקודה

”3.3. לא ניתן לחלק הפסד של חברת בית בין בעלי המניות, לאור הלכת בעל בית. במקרה כזה, קיזוז ההפסד יתבצע בחברה כנגד הכנסותיה בשנים הבאות, מאותו בניין, כמתבקש מסעיף 28(ח), אם הכנסתה היא לגבי סעיף 2(6), או בהתאם להוראות סעיף 28(א) ו-(ב), אם הכנסתה מעסק”.

פס"ד נובול ס.א. וודוז

העובדות

* המערערת הינה חברה זרה והיא בעלת מניות בחברת בית ישראלית.

* המערערת קיבלה הלוואה מבעלי מניותיה אותה השקיעה בחברת הבית, הוצאות המימון על ההלוואה שולמו לבעלי המניות בחו"ל.

עלתה השאלה האם ניתן להתיר את הוצאות המימון בגין רכישת המניות של חברת הבית ?

נפסק:

על פי סעיף 17 לפקודה, אם הוכח קשר הדוק בין ההוצאה לבין ההכנסה שהועברה מחברת הבית, יש להתיר את ההוצאה גם לחבר בחברת הבית, ואפילו הכנסה זו היא רק מדיבידנד.

משהורם מסך ההתאגדות והכנסות חברת הבית הועברו לבעל המניות, הרי למעשה הוצאות המימון שולמו למערערת לייצור הכנסתה.

שותפות



משה מזרחי-נח-קריגל

עורכי דין

סעיף 63 - שותפות

שותפות

(א) הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי בעסק פלוני או במשלח-יד פלוני עוסקים שני בני-אדם או יותר יחד -

(1) יראו את החלק שכל שותף זכאי לו בשנת המס מהכנסת השותפות - והיא תתברר בהתאם להוראות פקודה זו - כהכנסתו של אותו שותף, והיא תיכלל בדו"ח על הכנסתו שעליו להגיש לפי הוראות פקודה זו;

(2) ראש השותפים, היינו אותו שותף מן השותפים תושבי ישראל ששמו נקוב ראשונה בהסכם על השותפות, - ואם אותו ראש השותפים אינו פועל, ראש השותפים הפועל - יערוך וימסור, לפי דרישת פקיד השומה, דו"ח על הכנסת השותפות בכל שנה, כפי שתתברר בהתאם להוראות פקודה זו, ויפרש בה שמם ומענם של השותפים האחרים שבפירמה ואת החלק שכל שותף זכאי לו בהכנסת אותה שנה; אם אין איש מן השותפים תושב ישראל, יערוך וימסור את הדו"ח מיופה כוח, סוכן, מנהל או עמיל של הפירמה היושב בישראל;

(3) על דו"ח כאמור יחולו הוראות פקודה זו בדבר אי-מסירת דו"ח או פרטים הנדרשים בהודעת פקיד השומה.

(ב) לא הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה שעסק פלוני או משלח-יד פלוני מתנהל על ידי שני בני-אדם או יותר יחד, יראו את ההשתכרות או הרווחים של אותו עסק או משלח-יד כאילו הגיעו לאחד הזכאים לקבל חלק מהם, אשר פקיד השומה יבחר בו, והשומה תיערך בהתאם לכך; נערכה השומה כאמור לא יראו את השותפות כחבר בני-אדם לענין סעיף 162.

סעיף 63 - שותפות

שותפות

(ג) שום דבר האמור בסעיף זה אינו מונע מהשיג בערעור בהתאם לסעיפים 153 - 158, על החלטת פקיד השומה בהשתמשו בשיקול הדעת שניתן לו בסעיף זה.

(ד) שר האוצר רשאי לקבוע בצו סוגי שותפויות שיראו אותן לענין פקודה זו כחברה; קבע כאמור, יראו את השותפות לענין פקודה זו כאילו היא חברה, וסכום שחילקה השותפות לשותפים יראוהו כדיבידנד; לענין זה, "שותפות" - שותפות שיחידותיה הוצאו לפי תשקיף והן רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בתל-אביב או בבורסה אחרת שקבע שר האוצר לענין זה.

(ה)(1) המנהל רשאי להורות לענין שותפויות מוגבלות מסוימות שקבע, שיש להן הכנסה מעסק לפי סעיף 2(1), כי יראו את הכנסתו החייבת של שותף מוגבל, שהתקיימו לגביו התנאים שקבע המנהל, כולה או חלקה, כרווח הון לפי חלק ה', למשך תקופה שאינה עולה על 183 ימים, והכל בתנאים ובתיאומים שהורה; לענין זה, "שותפות מוגבלת" ו"שותף מוגבל" - כמשמעותם בפקודת השותפויות [נוסח חדש], התשל"ה-1975.

(2) שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת רשאי, בתקנות, להאריך את תקופת תוקפה של הוראה שנתן המנהל לפי פסקה (1) לתקופה, בתנאים ובתיאומים שקבע.



תודה על ההקשבה