

תאריך: 6 בנובמבר, 2013  
סימוכין: 79500

אל: לקוחות המשרד

**חוזר לקוחות**  
**מיסים 34.2013**

א.ג.ב.,

**הנדון: הזדמנות אחרונה להפיכת חברה רגילה לחברה משפחתית**  
**הגשת הודעות עד ליום 28 בנובמבר 2013**

**כללי**

1. סעיף 64א' לפקודת מס הכנסה (להלן- **הפקודה**) קובע, שהכנסתה החייבת והפסדיה של חברה משפחתית (חברה שכל חבריה הם בני משפחה), ייחשבו כהכנסתו או הפסדו של בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחים בחברה ("**הנישום המייצג**"). לחברה המשפחתית ישנם מספר יתרונות, שהבולטים שבהם הם האפשרות לקזז הפסדים מהחברה כנגד הכנסתו החייבת של הנישום המייצג ולהיפך ופטור ממס נוסף בשל חלוקת רווחים שצברה החברה המשפחתית לבעלי המניות (רלוונטי בעיקר לרווחים פטורים ממס או מוגבלים במס). מאידך, הכנסות רגילות או הכנסות מדיבידנד יחויבו במס לפי שיעור המס החל על היחיד.

ביום 5 באוגוסט 2013 פורסם בספר החוקים 2405 **חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014)**, התשע"ג-2013 ("**החוק לשינוי סדרי עדיפויות**" או "**התיקון**"). במסגרת התיקון נקבע, בין היתר, שינוי מהותי בכל מודל החברה המשפחתית, לרבות חסימת האפשרות להפוך חברה רגילה לחברה משפחתית.

כמו כן, נקבעו בתיקון הוראות תחולה ומעבר, שחלקן קובעות אפשרות למתן הודעות תוך ארבעה חודשים מיום התחילה של התיקון (1 באוגוסט 2013- **קרי, יש למסור את ההודעות עד ליום חמישי 28 בנובמבר 2013**) כדלקמן:

- חברה רגילה קיימת תוכל להודיע עד מועד זה על רצונה להפוך לחברה משפחתית, **אם כי תוך הטלת מגבלות מכבידות בשל שינוי המעמד. חברה רגילה שלא תודיע עד למועד זה על רצונה להפוך למשפחתית לא תוכל לעשות זאת בעתיד** (ראה להלן בסעיף 4.2).
- מתן הודעה על החלפת נישום מייצג במקרה בו חדל להתקיים התנאי כדי להיות נישום מייצג. לא הודיעה החברה עד למועד זה, היא תחדל להיות חברה משפחתית מתחילת שנת המס שבה חדל להתקיים בה התנאי כאמור (ראה להלן בסעיף 4.3.1).
- חברה משפחתית קיימת תהיה רשאית להודיע לפקיד השומה עד למועד זה שהיא חוזרת בה מבקשתה להיחשב כחברה משפחתית זכאית, לפי סעיף 64א(ב)(1) לפקודה כנוסחו החדש בתיקון זה. הודיעה כאמור, יחולו לגביה הוראות הסעיף האמור, כנוסחו ערב יום התחילה.

משרד ראשי - תל אביב	משרד רמת-גן	משרד ירושלים	משרד חיפה	משרד באר שבע	משרד אילת
מרכז עזריאלי 1 תל אביב, 67021 ת.ד. 16593 תל אביב, 61164	הרקון 6 רמת-גן, 52521	שרי ישראל 12 ירושלים, 94390	מעלה השחרור 5 ת.ד. 5648 חיפה, 31055	פארק תעשיות עומר, בניין 10, ת.ד. 1369 עומר, 84965	המרכז העירוני ת.ד. 583 אילת, 88104
טלפון: 03-6085555 פקס: 03-6094022 info@deloitte.co.il	טלפון: 03-7551500 פקס: 03-5759955 info-ramatgan@deloitte.co.il	טלפון: 02-5018888 פקס: 02-5374173 info-jer@deloitte.co.il	טלפון: 04-8607333 פקס: 04-8672528 info-haifa@deloitte.co.il	טלפון: 08-6909500 פקס: 08-6909600 info-beersheva@deloitte.co.il	טלפון: 08-6375676 פקס: 08-6371628 info-eilat@deloitte.co.il

**תיקון מודל חברה משפחתית במסגרת החוק לשינוי סדרי עדיפויות**

**2. הרקע לתיקון**

התיקון ביצע שינוי משמעותי במודל המיסוי של חברה משפחתית, המוגדרת בסעיף 64א לפקודה, וזאת כדי למלא לקונות שהיו קיימות בחקיקה ערב החקיקה, לסגור פרצות ולמנוע תכנוני מס שהמדינה הפסידה בשלהם סכומי כסף ניכרים. לעתים לקונות ופרצות אלה נסגרו בהכרעה שיפוטית (ראו למשל ע"א 6742/97 **ביגוד מיכל בע"מ**, ע"א 3319/04 **ליאור שקלרש**, ע"מ 1183/05 **דוד קליימן**), אך לעתים לשון החוק איפשרה את אותם תכנוני מס.

תכנוני מס רבים התבצעו בתפר ובמעבר בין חברה משפחתית לחברה רגילה ולהיפך, ולכן התיקון טיפל בעיקר במעברים אלה. כמו כן נקבעו הוראות מעבר ותחולה מיוחדות לעניין זה.

**3. ההוראות הקבועות שנקבעו במסגרת החוק לשינוי סדרי עדיפויות**

**3.1** בחירת החברה לסיווגה כחברה משפחתית רק בסמוך להתאגדותה - עד לתיקון התאפשר לחברה (תושבת ישראל או תושבת חוץ) לבקש לראותה כחברה משפחתית עד חודש לפני תחילתה של שנת מס, או – תוך 3 חודשים לאחר התאגדותה.

בתיקון נקבע כי חברה תושבת ישראל שהתאגדה בישראל החל ביום 1 באוגוסט 2013, תוכל לבחור בתוך שלושה חודשים ממועד התאגדותה, אם ברצונה להיות חברה משפחתית לצורכי מס. היה וחברה לא בחרה להיות חברה משפחתית, היא לא תוכל להפוך לחברה משפחתית בשלב מאוחר יותר.

**3.2** הודעה על החלפת נישום מייצג במקרה בו חדל להתקיים התנאי כדי להיות נישום מייצג - עד לתיקון, קבע **סעיף קטן (א1)**, כי אם בתוך שנת המס חדל להתקיים בנישום תנאי כאמור בסעיף קטן (א), יהא הנישום חבר אחר עליו הודיעה החברה יחד עם הגשת הדו"ח השנתי לפי סעיף 131 לאותה שנה. אם לא הודיעה החברה, היא תחדל להיות חברה משפחתית זכאית.

הואיל ומדובר בתקופה ארוכה בין הארוע שהתרחש במהלך שנת המס לבין מועד הגשת הדוח לאותה שנה, תקופה בה החברה לא חוייבה להודיע על הנישום המייצג המחליף, נקבע בתיקון, כי החברה תידרש להודיע על נישום מייצג אחר בתוך 60 ימים מיום שהנישום הקיים חדל לקיים את התנאי. אם לא הודיעה החברה כאמור, היא תחדל להיות חברה משפחתית זכאית החל מתחילת שנת המס שבה חדל להתקיים בנישום התנאי האמור.<sup>1</sup>

**3.3** הוראות למקרה בו חדל להתקיים בחברה התנאי להיחשב כחברה משפחתית - התיקון הוסיף לסעיף 64א לפקודה את **סעיף קטן (א2)**, הקובע כי חברה שחדלה להיות חברה משפחתית, לאחר שהפסיקה לעמוד בתנאים לחברה כאמור בסעיף קטן (א) (לדוגמה, בשל הקצאה או מכירה של מניות למי שאינו נחשב לבן משפחה), תחדל להיות חברה משפחתית זכאית מתחילת שנת המס שבה חדל להתקיים בה התנאי האמור.

<sup>1</sup> ראה בהמשך בסעיף 4.3.1, הוראה מיוחדת לחברה שלפני יום התחילה חדל להתקיים בנישום התנאי שבסעיף 64א(א1).

- 3.4 דיבידנד שהתקבל בחברה, בשנת המס שבה חדלה החברה להיות משפחתית - התיקון הוסיף לסעיף 64א את **סעיף קטן (א3)**, הקובע כי דיבידנד שהתקבל באותה שנת מס שבה חדלה החברה להיות חברה משפחתית זכאית לפי הוראות סעיפים קטנים (א1) או (א2), יהיה חייב במס כאילו החברה נשארה במעמד של חברה משפחתית, קרי לפי סעיף 125ב(3) לפקודה - מס בשיעור של 25% או 30%, ולא יחולו הוראות סעיף 126ב(ב) לפקודה (דיבידנד בינחברתי שאינו נכלל בבסיס ההכנסה החייבת).
- ואולם הוראות אלו לא יחולו במקרה שבו החברה חדלה להיות משפחתית בשל פטירת חבר בה או בשל רכישה (לרבות בדרך של הקצאת מניות) של 25% מהזכויות בה על ידי מי שאינו צד קשור לה או לבעלי מניותיה.
- 3.5 מועד הגשת בקשה להפסקת סיווג החברה כחברה משפחתית - סעיף 64א(ב)(1) לפקודה קבע ערב התיקון כי חברה משפחתית זכאית רשאית להודיע לפקיד השומה עד למועד הגשת הדוח לפי סעיף 131 לפקודה (30 באפריל), כי היא חוזרת בה מבקשתה להיחשב כחברה משפחתית זכאית לשנת המס שאליה מתייחס הדוח. מדובר בתקופה ארוכה שבה ניתנת לחברה אפשרות להודיע באופן רטרואקטיבי כי היא חדלה להיות חברה משפחתית זכאית ובכך התאפשר לחברה מרחב תמרון רב המייצר תכנוני מס.
- בתיקון נקבע, שעל החברה להודיע לפקיד השומה לא יאוחר מחודש לפני תחילת שנת המס (30 בנובמבר) כי היא מבקשת לחדול מלהיות חברה משפחתית זכאית, ומשהודיעה כאמור תחדל להיות חברה משפחתית זכאית החל בשנת המס שלאחר שנת המס שבה ניתנה ההודעה.<sup>2</sup>
- חברה משפחתית שחדלה להיות חברה משפחתית זכאית, בין אם בשל אי-התקיימות תנאים כאמור בסעיף קטן (א) ובין אם בשל בחירתה, לא תוכל עוד להיחשב לחברה משפחתית בעתיד.
- 3.6 הרחבת הגדרת ההכנסות שיוחסו לנישום - בתיקון נקבע שגם שבח של החברה לפי חוק מיסוי מקרקעין ייוחס לנישום המייצג.
- 3.7 הגדרת הרווחים שחולקו מהכנסות החברה שניתן לחלקם ללא מס - סעיף קטן (א)(1) קבע כי הרווחים שחולקו מהכנסות החברה בשנים שהמס שהיא חייבת בו חושב על פי סעיף זה, יראו אותם כאילו לא חולקו (מאחר ששולם עליהם כבר מס על ידי הנישום המייצג).
- התיקון מגדיר רווחים אלה כ: (א) רווחים שחולקו מההכנסה החייבת של החברה (ב) בתוספת ההכנסה הפטורה ממס (ג) בהפחתת המס החל על הנישום, אם שולם על ידי החברה המשפחתית והיא לא חייבה אותו בהתאם (ד) בתוספת דיבידנד החייב במס לפי סעיף קטן (א3).<sup>3</sup>
- 3.8 מכירת מניות של חברה משפחתית - סעיף 64א(7) לפקודה קבע כי במכירת מניה של חברה משפחתית, יופחת מהתמורה, לעניין סעיף 88 לפקודה הן לגבי המוכר והן לגבי הקונה, סכום השווה לחלק מסכום הרווחים שהצטברו בחברה בתקופת ההטבה ולא חולקו, כחלקה של המניה בזכויות רווחי החברה. זאת, כדי שלא ליצור כפל מס בעת מכירת המניה בשל אותם רווחים שכבר שולם בשלהם מס.
- בתיקון הוחלף נוסח פסקה (7) האמורה כך שיחולו השינויים הבאים:

<sup>2</sup> ראה בהמשך בסעיף 4.3.2, הוראת תחולה מיוחדת לחברה משפחתית קיימת שתודיע על רצונה להפוך לרגילה תוך 120 ימים מיום התחילה.

<sup>3</sup> דיבידנד שהתקבל בשנת המס שבה חדלה חברה להיות משפחתית - ראה סעיף 3.4 לעיל.

(א) הוגדרו מהם הרווחים שיופחתו מהתמורה: רווחים שמקורם בהכנסה החייבת של החברה בתוספת ההכנסה הפטורה ממס ובהפחתת המס החל על בעל המניה בשל ההכנסה, אם שולם על ידי החברה המשפחתית והיא לא חייבה אותו בהתאם, ולרבות רווחים שמקורם בדיבידנד שחויב במס לפי סעיף קטן (א3)<sup>4</sup>.

(ב) בעת מכירת מניות החברה המשפחתית ייוסף לתמורת מכירת המניות על ידי בעל מניות, סכום עודף הפסדים (הפסדים שיוחסו החל משנת המס 2014) על הרווחים שיוחסו לנישום המייצג, בהתאם לחלקו של בעל המניות המוכר, כדי שלא לתת כפל הטבה בשל הפסדים אלה. ההוראה לא תחול אם הנישום שהפסדים יוחסו לו, נפטר טרם מכירת המניה.

(ג) "רוכש" הוגדר כ: לרבות מי שרכש מניות מהחברה המשפחתית.

(ד) ערב התיקון נקבע כי "סכומים שהופחתו כאמור, לא יראו אותם כרווחים הראויים לחלוקה לענין סעיף 94ב". התיקון קובע: "הוראות סעיף 94ב לא יחולו בשל שנות ההטבה".

3.9 **ניצול הטבות אישיות רק לפי חלקו היחסי של הנישום המייצג ברווחי החברה** - בתיקון הוספה פסקה (8), שלפיה הטבות מס הניתנות באופן אישי, לפי הוראות סעיף 9(5) - פטור ממס לעיוור ונכה, סעיפים 14(א) או 14(ג) או 97(ב) או פטור ממס או הקלות לתושב חוץ, יינתנו רק אם מקבל ההטבה הוא הנישום המייצג של החברה המשפחתית ורק כפי חלקו בזכויות לרווחי החברה, זאת כדי למנוע מצב שבו מוקמת חברה משפחתית אך ורק במטרה לנצל את הטבות המס האישיות בשל כלל הכנסת בני המשפחה שאינם זכאים להטבות<sup>5</sup>.

3.10 **אי תחולת רוב הוראות הפטור על שינויי מבנה על חברה משפחתית** - כדי למנוע תכנוני מס, נקבע בתיקון כי הוראות חלק ה'2 לפקודה לא יחולו על חברה משפחתית, למעט סעיף 104א(א) לפקודה, העוסק בהעברת מלוא הזכויות בנכס לחברה וסעיף 104ב(א) לפקודה, העוסק בשותפים המעבירים את מלוא זכויותיהם בנכס לחברה שהוקמה במיוחד לצורך כך.

#### 4. **הוראות תחולה והוראות מעבר שנקבעו במסגרת החוק לשינוי סדרי עדיפויות**

4.1 **ההוראות לגבי הרווחים שיחולקו מהכנסות החברה שניתן לחלקם ללא מס** (ראה סעיף 3.7 לעיל), יחולו על רווחים שיחולקו מהכנסות החברה המשפחתית החל מיום 1 בינואר 2014 ואילך.

4.2 **הודעה לגבי חברה רגילה הרוצה להיחשב למשפחתית** - באם ערב יום התחילה (1.8.2013) היתה החברה זכאית לבקש להיות חברה משפחתית ומתקיימים בה התנאים שבסעיף 64א(א) בנוסחו החדש, היא רשאית להגיש בקשה כאמור **בתוך ארבעה חודשים מיום התחילה (קרי, עד ליום 30 בנובמבר 2013)** ואז יראו אותה כחברה משפחתית החל בשנת המס 2014 ויחולו לגביה ההוראות המכבידות הבאות:

4.2.1 **חלוקה רעיונית של עודפים שנצברו עד ליום 31.12.2013** - יראו את כל העודפים שאילו היו מחולקים כדיבידנד היו חייבים במס לפי סעיף 125ב (בשיעור מס של 25% או 30%), שנצברו בחברה עד יום 31 בדצמבר 2013 ("יום הסיום") כאילו חולקו כדיבידנד לבעלי המניות.

<sup>4</sup> דיבידנד שהתקבל בשנת המס שבה חדלה חברה להיות משפחתית - ראה סעיף 3.4 לעיל.

<sup>5</sup> ראה הוראות תחולה בסעיף 4.3.3 להלן.

תינתן דחייה לתשלום המס עד ליום 31.12.2017 ("תקופת הדחייה") ללא תשלום ריבית והפרשי הצמדה. ואולם, הדחייה לא תינתן באם ניתנו לבעלי המניות במהלך תקופת הדחייה תשלומים שונים, לרבות הלוואות, כמפורט בהוראת התחולה<sup>6</sup>.

**יצוין, שנוסח התיקון אינו מגדיר את המונח "עודפים" ועל כן, ככל הנראה יש לפרש מונח זה כמשמעותו בדוחות הכספיים. לפיכך, יש לשים לב במיוחד להפרשות חשבונאיות המשפיעות על יתרת העודפים ליום 31.12.2013.**

**4.2.2 מכירה רעיונית של הנכסים שהיו בבעלות החברה ביום 31.12.2013-** לגבי הנכסים<sup>7</sup> שהיו בבעלות החברה ביום הסיום, במועד מכירתם בפועל הרווח יפוצל בצורה ליניארית בין שתי תקופות: בשל התקופה שמיום רכישתם ועד ליום השינוי יחויב הנישום במס **בשיעור הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121 לפקודה** (החל משנת 2014 – 50%), ובשל התקופה שמיום הסיום ועד למועד המכירה בפועל, מס בשיעור הקבוע בסעיף 91(ב)(1) או (2) לפקודה (שיעור מס של 25% או 30%), לפי העניין.

**4.2.3** ככל הנראה הוראות אלה לא יחולו על חברה שהודיעה על רצונה ליהפך למשפחתית לפני פרסום התיקון לחוק.

#### **4.3 הוראות לגבי חברה משפחתית קיימת לפני יום התחילה-**

**4.3.1 הודעה על החלפת נישום מייצג במקרה בו חדל להתקיים התנאי כדי להיות נישום מייצג-** חברה משפחתית קיימת שלפני יום התחילה חדל להתקיים בנישום המייצג תנאי כאמור בסעיף 64א(א1) לפקודה כנוסחו ערב יום התחילה, וטרם הודיעה על כך לפקיד השומה לפי הסעיף האמור, תהיה רשאית למסור הודעה לפי סעיף 64א(א1) לפקודה, **בתוך 120 ימים מיום התחילה** (ולא בתוך 60 יום, כפי שנקבע בהוראות הקבועות- ראה סעיף 3.2 לעיל). לא הודיעה החברה עד למועד זה, היא תחדל להיות חברה משפחתית מתחילת שנת המס שבה חדל להתקיים בה התנאי כאמור.

**4.3.2** חברה משפחתית קיימת תהיה רשאית להודיע לפקיד השומה שהיא חוזרת בה מבקשתה להיחשב כחברה משפחתית זכאית, לפי סעיף 64א(ב)(1) לפקודה כנוסחו החדש בחוק זה, **בתוך 120 ימים מיום התחילה**. הודיעה כאמור, יחולו לגביה הוראות הסעיף האמור, כנוסחו ערב יום התחילה (ראה גם הוראות הקבע- בסעיף 3.5 לעיל).

**4.3.3** סעיף 64א(א)(8) החדש, לגבי ניצול הטבות אישיות רק לפי חלקו היחסי של הנישום המייצג ברווחי החברה (ראה סעיף 3.9 לעיל), יחול על תושב חוץ לגבי רווחים שנצברו החל מיום 1 בינואר 2014, ולגבי נישום שהיה לתושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א) או (ג) לפקודה, החל מאותו מועד ואילך או שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק שהפך לנישום החל מאותו מועד ואילך.

#### **הכנסות מחברה משפחתית לענין ביטוח לאומי**

<sup>6</sup> ראה סעיף 42(ג)(3) לתיקון: (א) מתן הלוואה לבעל מניות בחברה בתקופת הדחייה, והוא לא החזירה בתוך שנה מיום שקיבל אותה; (ב) שולמו הכנסת עבודה, דמי ניהול, דמי ייעוץ, הפרשי הצמדה, ריבית או דיבידנד לבעל מניות בחברה, שאינם מרווחים שנצברו החל מיום 1.1.2014, ולא שולם מס בגינם בעת התשלום;

<sup>7</sup> ככל הנראה ההוראה לא חלה על נכסי מקרקעין בישראל, מאחר שעליהם חל חוק מיסוי מקרקעין ולא פקודת מס הכנסה.

5. עד לסוף 2007, הכנסות מחברה משפחתית שחויבו במס בתיק הנישום המייצג של החברה המשפחתית, לא חויבו בדמי ביטוח. החיוב בגין הכנסות אלו נעשה אך ורק במועד חלוקת דיבידנד בפועל לבעלים.

תיקון 103 לחוק הביטוח הלאומי (בתחולה משנת 2008) קבע כי הכנסה מחברה משפחתית, חברה שקופה או מחברת בית, יראו אותה כאילו חולקה בסוף שנת המס לבעלי המניות בה או לחברי החברה לפי העניין, והכול בהתאם לזכאותם היחסית ברווחי החברה במועד האמור, כל זאת ללא קשר למועד חלוקת ההכנסות בפועל<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> למיטב ידיעתנו, קיימת מחלוקת עם המוסד לביטוח לאומי, האם האמור בפיסקה זו חל גם על הכנסות חברה משפחתית משוק ההון, דיבידנדים וריבית, שאילו היו מופקות באופן ישיר ע"י היחיד לא היו מתחייבות בדמי ביטוח.

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.

לקבלת פרטים נוספים ניתן לפנות ל:

רו"ח דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית בחטיבת המס  
בטלפון 03-6085532 : או בדוא"ל: [dgabbay@deloitte.co.il](mailto:dgabbay@deloitte.co.il)

**אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.**

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'

רואי חשבון

Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited