



כ' תמוז תשע"ט

23 יולי 2019

חוזר מס הכנסה מספר 2/2019 - רשות המסים

בנושא: הוראות סעיף 64 לעניין חברת בית וסעיף 64א לעניין חברה

משפחתית - בעקבות תיקון מספר 245 לפקודת מס הכנסה

תוכן עניינים:

2.....	חברת בית
2.....	1. רקע
2.....	2. תנאים לחברת בית
9.....	3. כניסה ויציאה ממעמד של חברת בית
11.....	4. הסדר המס החל על חברת בית
17.....	5. שומה, השגה וערעור
18.....	6. החלת הוראות חלק ה2 על חברת בית
19.....	7. הוראות מעבר
22.....	חברה משפחתית
23.....	נספח א
26.....	נספח ב'



ביום 1 בינואר 2018 (להלן: "יום התחילה"), נכנס לתוקף תיקון מספר 245¹ לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "תיקון 245" ו/או "התיקון" ו/או "הפקודה", בהתאמה). במסגרת תיקון 245, שונו בין היתר הוראות סעיף 64 לפקודה לעניין חברת בית, וכן הוראות סעיף 64 לפקודה בנושא חברה משפחתית, הכול כפי שיפורט להלן.

חברת בית

1. רקע

במסגרת התיקון, הוחלף סעיף 64 לפקודה (להלן: "הסעיף הישן" או "הסעיף הקודם" או "הדין הישן"), ובמקומו חוקק סעיף חדש אשר הרחיב משמעותית את הסעיף הישן והכולל הוראות שמטרתן לסתום פרצות מס שהיו קיימות בדין הישן וכן להבהיר את מעמדה המיסוי של חברת בית (להלן: "הסעיף החדש" או "הדין החדש"). יצוין, כי תיקון 245 לא חולל שינוי במנגנון המיסוי של חברת בית ונשמר מנגנון "ההשקפה" לפיו תוצאותיה לצורכי מס של חברת בית ייכללו במסגרת דוחותיהם של בעלי המניות בה. בסעיף הישן נכללו שלושה תנאים לחברת בית: "חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76" ו-"שכל רכושה ועסקיה הם החזקת בנינים", ונקבע כי הכנסותיה של חברת הבית, ייחשבו לפי בקשתה כהכנסתם של חברי החברה. במסגרת התיקון, נותר בעינו התנאי שדורש כי חברת בית תהיה חברת מעטים, ונוספו ששה תנאים, כאשר התנאי שדרש כי כל רכושה ועסקיה של חברת הבית יהיו החזקת בנינים נוסח מחדש. כמו כן, נוספו הוראות כניסה ויציאה ממעמד של חברת בית, בדומה לדין בחברה משפחתית, נוספו הוראות הקובעות את שיטת המיסוי של חברת בית, לרבות הוראות לאופן ייחוס וחלוקת רווחים, התאמות במכירת מניה של חברת בית, הוראות מיוחדות בעניין הליכי שומה בחברת בית, והוראות המחילות סוגים מסוימים של שינויי מבנה לפי חלק ה-2 לפקודה על חברות בית, הכול כפי שיפורט להלן.

2. תנאים לחברת בית

במסגרת תיקון 245, נותר בעינו התנאי שדורש כי חברת בית תהא חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76 (ראה סעיף 64(ב) רישא), ונוספו ששה תנאים (ראה סעיפים 64(ב)(1) עד (7)), כאשר התנאי הדורש כי "כל רכושה ועסקיה הם החזקת בנינים" נוסח מחדש. להלן התנאים (המצטברים) על מנת להיחשב חברת בית:

¹ ספר החוקים 2684, א' בשבט התשע"ח, 17.1.2018



2.1 חברת מעטים

בתיקון 245 נוסף סעיף 64(ב) לפקודה אשר מפרט את התנאים לחברת בית. ברישא של הסעיף נדרש כי חברת בית תהא חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76 שנמצא בפרק החמישי לפקודה: "רווחי חברת מעטים שלא חולקו". חברת מעטים היא חברה שמקיימת את שלושת התנאים הבאים במצטבר, כדלקמן:

2.1.1 "בשליטתם של חמישה בני-אדם לכל היותר"

סעיף 76(ב) מגדיר את התנאי "בשליטתם של חמישה בני-אדם לכל היותר". הסעיף קובע חזקה לפיה אם חמישה בני - אדם² או פחות, מחזיקים או זכאים לרכוש מעל 50% מהון המניות של החברה, או של כוח ההצבעה, או הון המניות שהוצא, או הזכות לקבל דיבידנד - אזי החברה עומדת בתנאי זה.

2.1.2 "איננה בת חברה"

סעיף 76(ג) מגדיר את המונח "בת חברה", כך שחברה הנחשבת לבת חברה אינה נחשבת חברת מעטים, וכתוצאה לא תוכל להיחשב חברת בית. תנאי זה רלוונטי כאשר החברה עליה מפעילים את הוראות הסעיף מוחזקת במישרין או בעקיפין על ידי חברה או חברות בשיעור העולה על 80%. במקרה זה יש לבחון האם החברות המחזיקות בחברה הנבדקת בשיעור העולה על 80% כאמור הינן חברות שאינן חברות מעטים. ככל שהן אינן חברות מעטים החברה הנבדקת תחשב בת חברה ובהתאם לא תוכל להיות חברת מעטים.

2.1.3 "לא חברה שיש לציבור ענין ממשי בה"

2.1.3.1 סעיף 76 לא קובע מתי לציבור יש ענין ממשי בחברה. אולם, במספר פסקי דין שפורסמו בשנים האחרונות³, התקבלה עמדת רשות המסים, ובתי המשפט היו תמימי דעים כי כוונת המחוקק הייתה להיטיב עם חברות קטנות ולא עם חברות גדולות או ציבוריות.

² לעניין זה, המונח "בני-אדם" כולל גם תאגיד ולא רק יחיד בשר ודם.
³ עמ"ה 27-09, פלפולון סנטר בע"מ נגד פקיד שומה ירושלים 1, להלן: "פסק דין פלפולון" ו/או "פרשת פלפולון"; עמ"ה 10-02-12970, לינור חברה לנכסים בע"מ ואחיו נגד פקיד שומה תל אביב 4; עמ"ה 12-07-46002, ג'י כפר-סבא בע"מ נגד פקיד שומה למפעלים גדולים; עמ"ה 12-07-24798, ג'י ווסט בע"מ נגד פקיד שומה למפעלים גדולים; עמ"ה 15-06-49880, עופר נכסי רעננה בע"מ נגד פקיד שומה חיפה, להלן: "פסק דין נכסי רעננה" ו/או "פרשת נכסי רעננה"



2.1.3.2 בהתאם לאמור לעיל, חברה ציבורית כהגדרתה בחוק החברות, לא תוכל להיחשב חברת מעטים. לגבי חברות המוחזקות במישרין ו/או בעקיפין על ידי חברות ציבוריות יש לבחון האם לציבור יש ענין ממשי בחברה. לצורך כך, יש להפעיל מבחן עזר מהותי המבוסס על כללי דיווח וגילוי חשבונאיים. להלן רשימה של מבחנים, שהתקיימות אחד או יותר מהם, תעיד על כך שלציבור יש ענין ממשי בחברה הנבדקת:

- על פי כללי חשבונאות מקובלים, הדוחות הכספיים המאוחדים של חברה ציבורית, כוללים את דוחותיה הכספיים של החברה הנבדקת.
- על פי כללי חשבונאות מקובלים, הדוחות הכספיים המאוחדים של חברה ציבורית, כוללים את חלקה של החברה הציבורית, ברווח והפסד של החברה הנבדקת.
- כאשר לפחות 10% מהון מניותיה של חברה נבדקת מוחזק במישרין ו/או בעקיפין על ידי חברה או חברות ציבוריות, חזקה היא שלציבור ענין ממשי בה.

יודגש, כי פרשנות המונח "ענין ממשי לציבור" כפי שהובאה לעיל, תקפה רק לענין סעיף 64 לפקודה לאור תכלית חקיקתו כפי שבאה לידי ביטוי בפסקי הדין שניתנו בענין זה.

2.2 מספר בעלי המניות - סעיף 64(ב)(1)

2.2.1 במסגרת התיקון נוסף סעיף 64(ב)(1) לפקודה אשר מגביל את מספר בעלי המניות בחברת בית ל-20 לכל היותר. לענין זה ככלל, כשבאים למנות את מספר בעלי המניות המחזיקים בחברת בית, סופרים את בעלי המניות המחזיקים בה במישרין, למעט בעל מניות שהוא תאגיד המייחס את הכנסותיו או הכנסתו החייבת לבעלי הזכויות בו (להלן: "תאגיד שקוף"), שלגביו רואים כל אחד מבעלי מניותיו הסופיים כבעל מניות בחברה הנבדקת, כפי שקובע סעיף 64(ב)(1)(א). כך למשל, מקרה בו חברה מוחזקת על ידי שותפות, יש לכלול בספירת בעלי המניות כל אחד מבעלי הזכויות בשותפות באופן נפרד.

2.2.2 על פי הוראות הסעיף, ולענין ספירת מספר בעלי המניות בחברת בית, יראו קרובים כהגדרת המונח "קרוב" בפסקאות (1) או (2) בסעיף 88 לפקודה,



כאדם אחד⁴. כמו כן, יראו חברים בקיבוץ שיתופי או קיבוץ מתחדש וכן חברים במושב שיתופי או מושב עובדים⁵, כאדם אחד⁶.

2.3 זהות בעלי המניות - סעיף 64(ב)(2)

2.3.1 במטרה למנוע תכנוני מס שהיו קיימים בדין הישן במעבר מחברת בית לחברה רגילה, ולהיפך, נוספו במסגרת התיקון הוראות החוסמות אפשרות כזו ([ראה סעיף 3 להלן](#)). לצורך השלמת תכלית ההוראות כאמור, נוסף במסגרת התיקון סעיף 64(ב)(2) האוסר על חברה להיות חברת בית אם בין בעלי מניותיה יש תאגיד שקוף שיש באפשרותו לבחור בכל שנת מס את אופן המיסוי שלו. קרי, חברת בית לא יכולה להיחשב כזו אם אחד או יותר מבעלי מניותיה הינו תאגיד שקוף שיש באפשרותו לבחור משנה לשנה אם להתמסות כתאגיד שקוף או כתאגיד רגיל. יודגש כי התנאי יחול גם על תאגיד שקוף המוחזק על ידי תאגיד שקוף אחר אם התאגיד השקוף האחר יש באפשרותו לבחור בכל שנת מס את אופן המיסוי שלו, וכך הלאה.

2.3.2 לתנאי הקבוע בסעיף 64(ב)(2) סייג אחד (ראה סעיפים קטנים (א) ו-(ב)), לפיו מותר לתאגיד שקוף מסוג אגודה שיתופית חקלאית (כמשמעותה בסעיף 62 לפקודה) להיות בעלת מניות בחברת בית וזאת בתנאי שהאגודה הודיעה למנהל, בתוך 30 ימים ממועד הקמת או רכישת חברת הבית, על אופן המיסוי שלה: כדין שותפות או שלא כדין שותפות.

2.3.3 הסייג, כאמור בסעיף 2.3.2 לעיל, לא יחול במקרה בו האגודה חזרה בה מהודעתה, או במקרה בו האגודה שינתה את אופן מיסויה (כדין שותפות או שלא כדין שותפות) בשנת המס שבה מכרה את מניות חברת הבית. במצב כזה, יחולו הוראות הסעיפים 64(ד) לפקודה.

2.3.4 הקלה זו ניתנה לתאגיד שקוף מסוג אגודה שיתופית חקלאית בלבד ולא ניתנה לתאגידי נוספים. יצוין, כי מקום שהחברה הנבדקת מוחזקת על ידי תאגיד זר מסוג L.L.C אשר בחר ליחס את רווחיו לבעלי המניות בו בהתאם [לחוזר 5/2004](#) (לעניין הזיכויים ממס זר), לא יראו בו כמי שיכול לבחור בכל שנת מס את אופן המיסוי שלו וזאת מאחר ועל פי החוזר הוא מחויב לדווח על בחירתו באופן עקבי.

⁴ יודגש, כי הגדרת "קרוב" בסעיף 76(ד) ובסעיף 88 לפקודה אינן חופפות, ויש להשתמש בכל אחת מהגדרות השונות לתנאי המתאים.

⁵ כמשמעותם בתקנות האגודות השיתופיות (סוגי אגודות) התשנ"ו-1995.

⁶ יובהר, כי גם לעניין סעיף 76(ב) לפקודה, יראו כל אחד מהתאגידי לעיל כאדם אחד.



2.4 מבחן הנכסים - סעיף 64(ב)(3)

2.4.1 בדין הישן, נדרש כי כל רכושה של חברת בית יהיה החזקת בנינים בלבד, אך החזקה טפלה ברכוש אחר כגון מזומנים ושווה מזומנים במטרה לשמור על ערך ההכנסות, לא פגעה בתנאי האמור.

2.4.2 במסגרת התיקון, הורחבה רשימת הנכסים שחברת בית רשאית להחזיק, וסעיף 64(ב)(3) קובע רשימה סגורה של נכסים (ראה סעיפים קטנים (א) עד (ד)), שנדרש להחזיק לפחות באחד מהם על מנת לקיים את התנאי, וזאת מהיום שבו חלפו שישה חודשים מיום התאגדותה של החברה. תקופת ששת החודשים נקבעה מאחר ומדובר בחברות חדשות הזקוקות לתקופת התארגנות. במידה ולאחר תקופה זו תחזיק החברה בנכסים שאינם אחד מאלה המפורטים להלן, הדבר ישלול ממנה להיחשב חברת בית. להלן הנכסים שהחברה הנבדקת נדרשת להחזיק:

2.4.2.1 **בנין** - בפקודת מס הכנסה אין הגדרה של המונח "בנין", אומנם אין הכוונה לנכסי דלא נידי (להלן: "**נדל"ן**") במובן הרחב, אלא דווקא לבניינים. יצוין גם, כי בנין כולל רכוש המהווה חלק בלתי נפרד ממנו, כגון ריהוט, מערכת מיזוג אוויר וכולי.
להלן מספר דוגמאות של נכסים שלא עומדים בהגדרת בניין לעניין סעיף זה:

- בניין לא מושכר המיועד להריסה, למעט אם יש כוונה לבנות על הקרקע, בכפוף לאמור בסעיף 2.4.2.2 להלן.
- בניין ששטחו הכולל במועד הרכישה פחות מ-30% מהשטח הניתן לבנייה על הקרקע לפי תכנית בניה.
- מגרש חניה (למעט חניון בבניין), וכיוצא בזה.

2.4.2.2 **קרקע** - חברת בית רשאית להחזיק בקרקע, בתנאי שעל הקרקע הושלמה בניית בנין (ראה התייחסות בסעיף 2.4.2.1 לעיל להגדרת בנין) בתוך 5 שנים ממועד התחלת החזקת החברה בקרקע⁷. יובהר, כי מכירת קרקע שלא הושלמה עליה בניית בנין במהלך התקופה כאמור, תהווה הפרה של תנאי זה.

⁷ לעניין תחילת מניין התקופה של 5 או 7 השנים בחברות אשר חלות עליהן הוראות המעבר, יראו את מועד "תחילת החזקת החברה בקרקע" כחל ביום 1.1.2016, 1.1.2017 או 1.1.2018, לפי העניין.



בהעברת קרקע מחברת בית לחברה אחרת, במסגרת שינוי מבנה לפי חלק ה' 2 לפקודה או לפי סעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין, תובא בחשבון תקופת ההחזקה בקרקע על ידי החברה המעבירה לעניין ספירת התקופה הנדרשת להשלמת בניית בנין על קרקע. בהתאם להוראות סעיף 64(ב)(3)(א), המנהל רשאי להאריך את התקופה הנדרשת להשלמת הבניה בשנתיים נוספות, מטעמים מיוחדים שיירשמו.

מקום שלא הושלמה בניית בניין בתוך תקופה של 5 או 7 שנים, לפי העניין, החברה תחדל להיות חברת בית מתחילת שנת המס שבה החזיקה החברה בקרקע. במקרה כאמור, החברה ובעלי מניותיה יגישו לפקיד השומה דיווח מתוקן.

2.4.2.3 מזומנים - סעיף 64(ב)(3) כולל שני סוגים של מזומנים שחברת בית רשאית להחזיק מבלי שההחזקה תפגע במעמדה של החברה:

- מזומנים שהושקעו בחברה אשר מיועדים לשמש אותה לצורך רכישת בנין כאמור בסעיף 2.4.2.1 לעיל או קרקע כאמור בסעיף 2.4.2.2 לעיל, והכול בתנאי שהיא תשתמש בהם בפועל בתוך תקופה של עד 12 חודשים מתום שנת המס שבה הושקעו בחברה. לדוגמה - מזומנים שמקורם בהלוואה מבנק שניטלה בשנת המס והם שימשו את החברה לרכישת בנין במהלך השנה העוקבת לשנת המס.
- מזומנים שמקורם ברווחי חברת בית אשר שולם בגינם מס (לרבות מזומנים אשר לא שולם בגינם מס כתוצאה מהפרשי עיתוי בשל פחת), שאילו היו מחולקים, היו רואים אותם כאילו לא חולקו בהתאם לסעיף 64(ג)(1) (עליו יפורט בהמשך).

2.4.2.4 מניות בחברת בית - חברת בית רשאית להחזיק במניות של חברה שמקיימת את כל התנאים בסעיף 64(ב) לפקודה והיא חברת בית. יש לשים לב שאם חברת הבית המוחזקת חדלה להיות כזו, מכל סיבה שהיא, אזי גם חברת הבית המחזיקה תחדל להיות כזו, ויחולו הוראות סעיף 64(ד) לפקודה, לרבות הסייגים, הן על החברה המחזיקה והן על החברה המוחזקת.



2.4.2.5 **מניות באיגוד מקרקעין שנרכשו** - חברת בית רשאית להחזיק במניות של חברה שהיא איגוד מקרקעין (כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין), שנרכשו, וזאת בתנאי שהרכישה הביאה להחזקה של יותר מ-50% מאמצעי השליטה בה. יצוין כי סעיף זה מאפשר החזקה במניות של חברה שהיא איגוד מקרקעין.

2.5 מבחן העיסוק - סעיף 64(ב)(4)

2.5.1 על פי תנאי זה, חברת בית חייבת לעסוק אך ורק בהחזקה של בניינים או קרקע שעתיד להיבנות עליה בניין (ראה סעיפים 2.4.2.1 ו-2 לעיל). הכוונה היא לעיסוק שבאמצעותו החברה מפיקה הכנסות מדמי שכירות שמקורן בסעיפים 2(6) או 2(1) לפקודה. משתמע מכך, כי הכנסות אחרות הנלוות להכנסות מדמי שכירות "מכתימות" את התנאי האמור למעט הכנסות מדיבידנד שמקורן באיגוד מקרקעין המוחזק על ידי החברה.

2.5.2 במידה שלחברת הבית אין עיסוק בהחזקה של בניינים או קרקעות, העיסוק צריך להיות בחברת בית מוחזקת או בחברה שהיא איגוד מקרקעין מוחזקת (ראה לעניין זה סעיפים 2.4.2.4 ו-5 לחוזר).

2.5.3 ככל שחברת בית מפיקה הכנסות הנלוות להכנסות מדמי שכירות, אשר נובעות משירותים הניתנים לשוכרים מכוח הוראה חוקית או רגולטורית, והן לא מהותיות ביחס להכנסות מדמי שכירות, לא יראו בכך כהפרה של התנאי האמור⁸.

יובהר, כי עיסוק בייזום והשבחה של בניינים שההכנסות ממנו מתחייבות במס לפי סעיף 2(1) לפקודה - לא ייחשב כעיסוק בהחזקה של בניינים. לצורך כך, יש להתחשב באופן הצגת הנכסים בדוחות הכספיים וסממנים אחרים המעידים על עיסוק כאמור.

2.6 חברת בית תושבת חוץ - סעיף 64(ב)(5)

2.6.1 במסגרת התיקון, נוסף סעיף 64(ב)(5) לפקודה הקובע כי חברה תושבת חוץ רשאית להיחשב כחברת בית בתנאי שהיא תאגיד שקוף גם במדינה או במדינות שבהן היא תושבת.

2.6.2 למותר לציין, שחברה תושבת חוץ שביקשה להיחשב כחברת בית, חייבת לקיים את כל התנאים המנויים בסעיף 64(ב) לפקודה, ויחולו עליה כל הוראות סעיף 64 החדש לפקודה. כמו כן, כל אחד מבעלי מניותיה שהוא

⁸ ראה לעניין זה פסקאות 42 עד 60 בפסק דין נכסי רעננה.



"תושב ישראל" או "תושב", כהגדרת המונחים בסעיף 1 לפקודה, יצרף לדוח שלו את דוח החברה כאמור ולא יהיה צורך בפתחת תיק מס הכנסה לחברה בישראל.

יצוין, כי הוראות המעבר כפי שיפורטו [בסעיף 7](#) להלן, יחולו על חברה תושבת חוץ שהתאגדה לאחר יום התחילה, בכפוף להוכחת ההפסדים המועברים ומועד היווצרותם ככל שקיימים כאלה.

2.7 חוק עידוד - סעיף 64(ב)(6)

במסגרת התיקון נוסף תנאי האוסר על חברה להיחשב כחברת בית אם חל עליה חוק לעידוד השקעות הון, למעט פרק שביעי 1 לאותו חוק המעניק הטבות במס לגבי בניינים להשכרה.

סעיף 53ג לפרק שביעי 1 מעניק הטבות מס לבעל בניין, בתנאים המפורטים בו, בדרך של פחת מואץ ושיעורי מס מופחתים על הכנסות מהשכרה ושבח ממכירה.

2.8 בקשה להיחשב חברת בית - סעיף 64(ב)(7)

לעניין תנאי זה, ראה [סעיף 3.1 להלן](#).

3. כניסה ויציאה ממעמד של חברת בית

3.1 בקשה להיחשב כחברת בית

בסעיף הישן לא נקבעו הוראות כניסה ויציאה ממעמד של חברת בית, וחברה שקיימה את התנאים, הייתה רשאית לבקש שיראו אותה כחברת בית, כאשר בפועל הבקשה הייתה מוגשת עם הגשת הדוח השנתי לפקיד השומה.

לאחר התיקון, נקבעו בסעיף 64(ב)(7) לפקודה הוראות כניסה למעמד של חברת בית, כך שחברה שנתמלאו לגביה כל התנאים המנויים בסעיף 64(ב) לפקודה, רשאית להגיש בקשה על רצונה להיחשב כחברת בית, ובלבד שהבקשה הוגשה בתוך 3 חודשים מיום התאגדותה, באמצעות הודעה לפקיד השומה עליה חתומים כל⁹ בעלי מניותיה. מעבר לכך, במסגרת התיקון נקבעו הוראות מעבר, אשר יפורטו בהמשך. יודגש כי חברה חדשה שלא ביקשה שיראו אותה כחברת בית בתוך שלושה חודשים מיום התאגדותה, או חברה קיימת שלא ביקשה כאמור בתוך התקופה שנקבעה בהוראות המעבר, לא תוכל לשוב ולבקש להיות חברת בית.

⁹ בחברת בית זרה לא נדרשת חתימה של בעלי המניות הזרים שאינם חייבים במס בישראל.



3.2 יציאה מתחולת סעיף 64 לפקודה

3.2.1 יציאה מרצון:

3.2.1.1 בדין הישן, לא נקבעו הוראות יציאה ממעמד של חברת בית, כך שחברת בית שחפצה לצאת מתחולת סעיף 64 הישן בשנת מס מסוימת, הייתה מודיעה על כך לפקיד השומה באמצעות הדוח שהוגש בגין אותה שנה. כמו כן, הדין הישן לא הגביל חברה שביקשה לצאת מתחולת סעיף 64 לחזור שוב ולבקש שיראו אותה כחברת בית, אם קיימה את התנאים שבו.

3.2.1.2 במסגרת התיקון, נוסף סעיף 64(ה) לפקודה הקובע כי חברת בית רשאית להודיע, לא יאוחר מחודש לפני תחילת שנת מס (קרי - עד ליום 30.11 של השנה שקדמה לשנת המס הרלוונטית), על חזרתה מבקשתה להיחשב כחברת בית. אם הודיעה החברה כאמור, היא תחדל מלהיות חברת בית מתחילת שנת המס העוקבת לשנת הודעתה.

3.2.2 יציאה כתוצאה מאי עמידה בתנאים:

3.2.2.1 במסגרת התיקון נוסף סעיף 64(ד) לפקודה, לפיו חברת בית תחדל להיחשב ככזו אם חדל להתקיים בה, בתוך שנת המס, אחד או יותר מהתנאים המנויים בסעיף 64(ב) לפקודה (בכפוף להוראות מעבר שיפורטו בהמשך). במקרה כזה, החברה תחדל מלהיות חברת בית מתחילת שנת המס שבה חדל להתקיים התנאי.

3.2.2.2 סעיף 64(ד) קובע שני סייגים לעניין התנאים המנויים בסעיפים 64(ב)(3) או (4), שעניינם בנכסיה ועיסוקה של חברת הבית (ראה סעיפים [2.4](#) ו-[5](#)), כך שאם תנאים אלו חדלו להתקיים במהלך שנת המס (והם בלבד), החברה לא תחדל להיות חברת בית באותה שנת מס, וזאת אם התקיים אחד מהאירועים הבאים:

- במהלך שנת המס העוקבת לשנת המס שבה חדל להתקיים אחד מהתנאים המוזכרים לעיל, רכשה החברה בניין או מניות כאמור בסעיפים קטנים (ב)(3)(א) ו-(ב)(3)(ג) או (ד), בהתאמה.
- במהלך שנת המס העוקבת לשנת המס שבה חדל להתקיים אחד מהתנאים המוזכרים לעיל, החברה התפרקה.



במקרה שחדל להתקיים אחד מהתנאים המוזכרים לעיל בשנת המס, ולא התרחש אחד מהאירועים בשנה העוקבת כאמור לעיל, יש להגיש לפקיד השומה דיווח מתוקן בגין שנת המס במידה והוגש הדוח לאותה שנה. יודגש, כי בהתאם לתיקון, חברת בית שחדלה להיות כזו, בין אם בשל אי התקיימות תנאים ובין אם בשל בחירתה, לא תוכל עוד בעתיד לשוב ולהיחשב כחברת בית.

4. הסדר המס החל על חברת בית

הסעיף הישן לא כלל הוראות מפורטות לגבי הסדר המס החל על חברת בית, למעט הקביעה כי הכנסת חברת הבית תיחוס לבעלי מניותיה. היות וכך, יישומים רבים נשאבו מהסדר המס הקבוע בחברה משפחתית, מפסיקה ומפרקטיקה שהתפתחה לאורך השנים. לאחר התיקון, נקבעו הוראות מיסוי המסדירות את מעמדה המיסוי של חברת בית במסגרת סעיף 64(ג) לפקודה, אשר חלקן דומות להוראות בסעיף 64א לפקודה בעניין חברה משפחתית, הכול כפי שיפורט להלן:

4.1 ייחוס תוצאות חברת הבית לבעלי מניותיה

4.1.1 סעיף 64(ג) רישא לפקודה קובע אילו תוצאות יש לייחס לבעלי המניות בחברת בית ואת אופן ייחוסן. הסעיף קובע כי יש לייחס לבעלי המניות את הכנסתה החייבת ואת הפסדיה של חברת הבית, וזאת לפי חלקם של בעלי המניות בזכויות בחברת הבית.

4.1.2 במסגרת סעיף 64(א), נקבע כי הכנסה חייבת כוללת גם שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, בדומה לדין בחברה משפחתית. יצוין כי קביעה זו תואמת את עמדת רשות המסים לתקופה שקדמה לתיקון לגבי הכללת שבח מקרקעין בהכנסה המיוחסת של חברת בית.

4.1.3 יודגש, כי על הפסדים שיוחסו¹⁰, יחולו הוראות הפקודה כאמור בסעיפים 28, 29 ו-92, לפי העניין. כמו כן יודגש, כי יש לייחס את מלוא ההכנסה ואת מלוא ההפסד, לפי העניין, ולא ניתן לעשות ייחוס חלקי.

¹⁰ הפסד של חברת בית ייחוס לבעלי מניותיה לאחר שקוזזו נגדו הכנסות החברה. ראה לעניין זה ע"א 3574/92 – פקיד שומה גוש דן נגד צבי פרג.



4.2 חלוקת רווחים מחברת בית¹¹

4.2.1 מנגנון המיסוי החל על חברת בית הוא כזה המחשב את ההכנסה החייבת או את ההפסד ברמת החברה, ובהמשך מייחס את אותה הכנסה חייבת או הפסד לבעלי המניות בה, לפי חלקם היחסי בזכויות. ההכנסה החייבת המיוחסת ממוסה בהתאם לשיעור המס של אותו בעל מניות.

4.2.2 כאשר הכנסות שהופקו על ידי חברת בית מיוחסות לבעל מניות יחיד, הן ממוסות בפועל עד לרמת היחיד. כדי למנוע כפל מס, נקבע בסעיף 64(ג)(1) לפקודה, כי רווחים שחילקה חברת בית מהכנסות כאמור (גם אם חולקו בתקופה לאחר שחדלה להיות בית), יראו אותם כאילו לא חולקו. יצוין כי ההסדר האמור יחול גם על בעל מניות שהוא תאגיד שקוף, בתנאי שעל ההכנסות שיוחסו שולם מס ברמת היחיד.

4.2.3 סעיף 64(א) לפקודה מגדיר מהם "רווחי חברת בית" אשר יראו אותם כאילו לא חולקו אם חויבו בשיעור המס של יחיד. הגדרה זו כוללת את הרכיבים הבאים:

4.2.3.1 רווחים שמקורם בהכנסה החייבת של חברת הבית

סעיף 64 לפקודה, בנוסחו טרם התיקון, לא התייחס לחלוקת רווחים של חברת בית ולא קבע אילו רווחים ניתנים לחלוקה בלי שיראו אותם כמחולקים, בעוד שבנוסח המתוקן חלה ההוראה על חלוקת רווחים מתוך הכנסתה החייבת של החברה אשר מוסו עד לרמת היחיד. יצוין, שגם טרם התיקון, עמדת רשות המסים הייתה שרווחים שהופקו או נצמחו על ידי חברת בית ולא מוסו, בין אם במס חברות ובין אם במס של יחיד, יחויבו במס החל על דיבידנד בהתאם לשיעור המס של בעל המניות¹². מדובר בתיקון מבהיר, שנועד לחדד, כי תחולת פסקה זו הינה אך ורק על רווחים שעברו את רשת המס, בין שחויבו ובין שהופטרו ממנו.

¹¹ נוסף על האמור בסעיף 4 לחוזר, יחול האמור בעמדה מספר 02/2016 בנושא "דיבידנד מתאגיד מיוחד" המופיעה ברשימת העמדות החייבות בדיווח והמצרפת כנספח ב' לחוזר זה.

¹² ראה לעניין זה ע"א 8500/10, אביעד פרל ואחיו נגד פקיד שומה ירושלים 1 ו-עמ"ה 113-06, בגס קרלוס נגד פקיד שומה תל אביב 4.



4.2.3.2 בתוספת - הכנסה הפטורה ממס

ככל שלחברת הבית הכנסות אשר אינן חייבות במס בידי בעלי המניות, הרי שאלה עברו כאמור את רשת המס, ואין מקום להטיל חיוב נוסף במס בעת חלוקתן.

4.2.3.3 בניכוי הפסדים שנוצרו בחברת הבית בשנות ההטבה

הפסדים שנוצרו בחברת הבית ויוחסו לבעלי המניות בה, בין אם נוצלו על ידם ובין אם לאו, הם בגדר הטבה שנוצלה או תנוצל על ידי בעלי המניות ולכן יש לגרוע אותם מיתרת הרווחים הניתנים לחלוקה אשר לא מתחייבים במס נוסף.

4.2.3.4 בהפחתת המס החל על בעל המניה בשל ההכנסה, אם שולם על ידי החברה והיא לא חייבה אותו בהתאם

רווחים של חברה ניתנים לחלוקה (בכפוף להוראות הנוגעות לחלוקה בהתאם לדיני החברות), לאחר ששולם עליהם המס המתחייב. סעיף 64(ג)(3) קובע, שאת המס החל על הכנסתה של חברת הבית ניתן לגבות הן מהחברה והן מבעלי מניותיה. כאשר המס משולם על ידי בעל המניות, הרי שזכאי הוא לקבלת מלוא רווחיה של החברה (לפני תשלום המס). לעומת זאת, כאשר החברה המחלקת היא זו שמשלמת את המס, הרי שהרווח הנותר 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.

4.2.4 כאשר ההכנסות מיוחסות לבעל מניות שהוא חברה, הן ממוסות בפועל בשיעור המס החל על חברה, כך שרווחים שחולקו מהכנסות חברת הבית לבעל מניות שהוא חברה, יראו אותם כהכנסה מדיבידנד בידי בעל המניות לפי סעיף 2(4) לפקודה, ויחול עליה הוראות סעיף 126 לפקודה לפי העניין.

4.2.5 בעקבות התיקון, חברת בית רשאית להחזיק במניות של איגוד מקרקעין או במניות של חברת בית אחרת (ראה [סעיף 2.4.2.5 לעיל](#)).

כאשר חברת בית מקבלת הכנסה מדיבידנד המחולק מאיגוד מקרקעין, או שנצמחת לה הכנסה ממכירת מניות האיגוד, ההכנסה תיוחס לבעלי המניות בחברת הבית בהתאם לאמור בסעיף 64(ג), והיא תחויב בשיעור המס החל על אותו בעל מניות. על חלוקת אותה הכנסה מחברת הבית לאחר שחויבה במס בידי יחיד, יחולו הוראות סעיף 64(ג)(1) לפקודה.



כאשר חברת הבית האחרת (המוחזקת) מחלקת את רווחיה, יחולו הוראות סעיף 64(ג)(1) לפקודה. כך למשל, יחיד המחזיק במלוא מניותיה של חברת בית א', המחזיקה במלוא מניותיה של חברת בית ב, ייראו את הרווחים שחולקו מחברת בית ב' כאילו לא חולקו רק אם אותם רווחים חויבו בשיעור המס של היחיד.

4.2.6 ככלל, חברת בית אינה רשאית להחיל על עצמה חוק לעידוד השקעות הון, למעט פרק שביעי 1 לאותו חוק, בהתאם לאמור בסעיף 64(ב)(6) (ראה [סעיף 2.7](#) לעיל). בעלי מניות בחברת בית שחל עליה פרק שביעי 1 לחוק, זכאים לשיעורי מס מופחתים בגין ההכנסות המיוחסות אליהם מהחברה, בהתאם לסעיף 53ג. על כן, בחלוקת אותן הכנסות, יחולו הוראות סעיף 64(ג)(1).

4.3 קיזוז הפסדים

4.3.1 בסעיף 64 הישן לא נקבעו הוראות לקיזוז הפסדים בחברת בית, בעוד שבמסגרת התיקון נוסף סעיף 64(ג)(4) לפקודה האוסר קיזוז הפסדים של בעל מניות כנגד הכנסה מיוחסת מחברת בית, אם מקור ההפסדים בתקופה שלפני הפיכתה של החברה לחברת בית. למעשה, תיקון זה מבהיר את עמדתה של רשות המסים מלפני התיקון.

יובהר, כי מגבלת קיזוז ההפסדים כאמור, תחול גם על הפסדים של בעל מניות שהיו לו מהתקופה שלפני הפיכתו לבעל מניות בחברת בית. כך לדוגמה, יחיד שרכש מניות של חברת בית בשנת המס, לא יורשה לקזז הפסדים צבורים שהיו לו עד למועד רכישת המניות כאמור, כנגד הכנסות מיוחסות מחברת הבית, גם אם חברת הבית הייתה כזו בשנים שקדמו לשנת המס.

4.3.2 התיקון צמצם את תחולת הסדר המס הקבוע בסעיף 64 לחברות חדשות או לחברות קיימות בכפוף להוראות המעבר.

בנוגע לחברות קיימות שלא היו חברות בית ערב התיקון, אשר ביקשו במסגרת הוראות המעבר להיחשב כחברות בית לפי הדין החדש, נקבעה הוראה מיוחדת במסגרת סעיף 5(ז) להוראות התחולה, האוסרת על קיזוז הפסדים שנצברו לחברות כאמור, כנגד הכנסתם של בעלי המניות. כך למשל, בעלי מניות בחברה קיימת שביקשה במסגרת הוראות המעבר שיראו אותה כחברת בית החל משנת המס 2016, לא יורשו לקזז את הפסדיה הנצברים לתום שנת המס 2015 כנגד הכנסתם.



4.4 התאמות בעת מכירת מניה של חברת בית

4.4.1 במסגרת התיקון נוסף סעיף 64(ג)(5) לפקודה הקובע הוראות שיחולו בעת

מכירה של מניה בחברת בית, או בחברה שהייתה בית. מטרת ההוראות שנקבעו הנה למנוע כפל מס או כפל הטבה במכירה כאמור, כתוצאה מצבירת רווחים בחברה שמוסו בשיעור המס של יחיד ואשר לא חולקו עד למועד המכירה, או הפסדים שיוחסו לבעל המניות המוכר, בהתאמה. בנוסף, ההוראות במהותן מגשימות את תכלית סעיף 94ב לפקודה בעניין רווחים ראויים לחלוקה, ומתיימרות ליצור אדישות מיסויית בין משיכת הרווחים הנצברים טרם המכירה לבין מכירה ללא פעולת המשיכה.

4.4.2 הגדרת "מכירה" בסעיף 88 הנה רחבה ביותר וכוללת, בין היתר, כל פעולה

או אירוע שבעקבותם יצא נכס מרשותו של אדם. לכן, ההוראות כאמור יחולו גם בפירוק של חברת בית, יחד עם הוראות סעיף 93 לפקודה.

4.4.3 בשונה מחברה רגילה, חברת בית מייחסת את מלוא תוצאותיה לצרכי מס

לבעלי המניות בה, ועל הכנסתה החייבת משולם מס לפי שיעורי המס החלים עליהם.

כאשר מכוח המניה הנמכרת יוחסו הכנסות אשר חויבו בשיעורי המס של יחיד, חלוקתה של אותן הכנסות לא אמורה להתחייב במס נוסף, ולכן, במכירתה יש להתחשב ברווחים שיוחסו מכוחה והתחייבו במס כאמור אשר לא חולקו עד למועד המכירה. במצב כזה, יחולו הוראות סעיף 64(ג)(5) כמפורט להלן:

4.4.3.1 יופחת מהתמורה לגבי מוכר המניה והמחיר המקורי לגבי הרוכש

סכום שהוא מכפלה של שני הסעיפים הבאים:

- רווחי חברת הבית, כהגדרתם בסעיף 64(א) לפקודה, שחויבו בשיעור המס של יחיד, אשר הצטברו בחברה ולא חולקו עד למועד מכירת המניה.
- החלק היחסי של המניה הנמכרת אשר מכוחה חויבו הרווחים בשיעור המס של יחיד, מתוך כלל הזכויות אשר מכוחן חויבו הרווחים בשיעור המס של יחיד.

4.4.3.2 לא יחולו הוראות סעיף 94ב לפקודה, שכן הוראות אלה מחליפות אותן.

4.4.3.3 לא יחולו הוראות סעיף 71א לחוק מיסוי מקרקעין, וכתוצאה לא יחול חיוב במס על הרווח הנוסף, שכן אותו רווח חויב בשיעור המס של יחיד.



- 4.4.3.4 יצוין, כי על רווחים שנצברו כאמור אשר לא מוסו בשיעור המס של יחיד, יחולו הוראות הפקודה הרגילות לפי העניין.
- 4.4.4 להבדיל מהאמור [בסעיף 4.4.3 לעיל](#), במכירת מניה של חברת בית שמכוחה יוחסו הכנסות אשר חויבו בשיעור המס של חברה, לא יחולו הוראות סעיף 64(ג)(5) לפקודה, ויחולו הוראות סעיף 94ב לפקודה וסעיף 71א לחוק מיסוי מקרקעין, לפי העניין.
- 4.4.5 סעיף 64(ג)(5)(1) מתייחס לחישוב רווח/הפסד ההון או השבח בנסיבות בהן היו לחברת הבית הפסדים בעבר, שיוחסו לבעל המניות בתקופת ההטבה. במקרה כאמור, בעל המניות נהנה כבר מהפסדים אלו, ובעת מכירת המניה הפסדים אלו משפיעים על ערך המניה ומורידים את התמורה במכירתה. כדי למנוע כפל הטבה, נקבע כי, ייווסף לתמורה של מוכר המניה סכום בגובה החלק היחסי של הפסדים כיחס של המניה הנמכרת מתוך כלל הזכויות של המוכר בחברה. הפסדים לעניין זה, הם סכום השווה להכנסה החייבת שיוחסה למוכר המניה בניכוי הפסדים שיוחסו לו בתקופת ההטבה, ובלבד שהתוצאה היא סכום שלילי.
- 4.4.6 ככל שההפסדים שנוספו לתמורה, כאמור [בסעיף 4.4.5 לעיל](#), לא קוזזו עד למועד המכירה, והם מותרים בקיזוז לפי סעיפים 28 או 92 לפקודה, קובע סעיף 64(ג)(5)(2), כי הם יותרו בקיזוז כנגד רווח ההון או השבח הנובע מהמכירה.
- 4.4.7 יודגש, כי הוראות סעיפים קטנים (א) ו-(ג) (הפחתה מהתמורה ותוספת לתמורה) יחולו במקביל והתמורה במכירה תכלול את השפעת שני הסעיפים ככל שהדבר רלבנטי.
- 4.4.8 בכדי למנוע כפל מס, המנגנון הקבוע בסעיף 64(ג)(5) לפקודה יחול גם במכירת מניה של חברת בית שנרכשה, אשר במועד רכישתה היו רווחים שחויבו בשיעור המס של היחיד (שלגביהם יושם המנגנון כאמור) ולא חולקו עד למועד המכירה.
- 4.4.9 למען הסר ספק, אין בהתאמות הקבועות בסעיף 64(ג)(5) לפקודה כדי להשפיע על סכום "שווי הרכישה" כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין.
- 4.4.10 כמו כן יובהר, כי הוראות סעיף 64(ג)(5) לפקודה, יחולו במכירת מניה של חברת בית על ידי חברת בית מחזיקה.



4.5 הוראות נוספות

4.5.1 מנגנון המיסוי של חברת בית הוא כזה המייחס את הכנסתה החייבת של החברה לבעלי מניותיה. היות וכך, סכום המקדמות לעניין סעיף 175 לפקודה אמור לשקף גם את חלקו בהכנסה המיוחסת מחברת הבית. על כן, נוסף במסגרת התיקון סעיף 64(ג)(2) הקובע כי חלקו היחסי בהכנסתה החייבת של בעל מניות בחברת בית, יצורף למחזור המהווה בסיס למקדמות. הוראה זו לא תחול אם חברת הבית בחרה לשלם את המס כאמור בסעיף 64(ג)(3) לפקודה, והיא שילמה מקדמות על הכנסתה.

4.5.2 בדומה לדין בחברה משפחתית, התיקון קובע במסגרת סעיף 64(ג)(3) כי ניתן לגבות את המס על הכנסתה החייבת של חברת בית הן מבעלי מניותיה והן מהחברה.

חברת בית שבחרת לשלם את המס כאמור חלף בעלי המניות, תערוך חישוב של המס החל בהתאם לשיעורי המס החלים על כל אחד מבעלי המניות בה, לפי חלקו היחסי בזכויות בה. כנגד אותו מס, לא יותרו זיכויים, הטבות, קיזוזים או ניכויים אישיים של בעלי המניות (אלא שאלה יותרו לכל אחד בנפרד במסגרת הדוחות שלו).

5. שומה, השגה וערעור

5.1 במסגרת התיקון, נוסף סעיף 64(ז) לפקודה הקובע הוראות לעניין שומה, השגה וערעור על שומות חברת בית ובעלי מניותיה.

5.2 חברת בית הינה נישום לצרכי מס הכנסה ובהתאם חלות עליה הוראות חלק ח לפקודה (על כל פרקיו), לרבות חובת ניהול פנקסים, הגשת דוח, דיווח בגין חוות דעת, נקיטת עמדה חייבת בדיווח וכולי.

5.3 סעיף 64(ז)(1) לפקודה קובע, כי במקרה בו פקיד השומה קבע שומה לחברת בית שיש בה כדי להשפיע על שומת בעל המניות בה, רשאי הוא לקבוע את שומתו של אותו בעל מניות או לתקנה, בתוך שנתיים מתום שנת המס שבה נקבעה שומת החברה כאמור, או בתוך המועד החוקי לעריכת שומה לבעל המניות לפי סעיפים 145(א) או 152(ג) לפקודה, לפי העניין, כמאוחר מבניהם. כך למשל, אם נקבעה שומה לחברת בית בתום ארבע שנים מתום שנת המס בה הוגש דוח החברה, ניתן יהיה לקבוע שומה לבעל המניות עד לתום השנה השישית מתום אותה שנת מס. במצב כזה, יש לפעול בהתאם לכללים הבאים:



- 5.3.1 נקבעה שומה לחברת בית בתוך תקופת השומה של בעל המניות לפי סעיפים 145(א) או 152(ג), לפי העניין, ניתן יהיה לקבוע את שומת בעל המניות בתקופה המאוחרת מבין התקופות לעיל.
- 5.3.2 נקבעה שומה לחברת בית לאחר תקופת השומה של בעל המניות לפי סעיפים 145(א) או 152(ג), לפי העניין, ופקיד השומה הפעיל את סמכותו הקבועה בסעיפים 145(א)(2) או 152(ב) בקשר לשומת בעל המניות, ניתן יהיה לקבוע את שומת בעל המניות בתוך שנתיים מתום שנת המס בה נקבעה שומת החברה, **ולא נדרש** להפעיל את סמכות המנהל הקבועה בסעיף 147 לפקודה לצורך פתיחת השומה אשר לגביה הופעלה הסמכות כאמור.
- 5.3.3 בכל מקום בו פקיד השומה קובע שומה לבעל מניות בחברת בית, והשומה נקבעת לאחר תקופת השומה של בעל המניות לפי סעיפים 145(א) או 152(ג), לפי העניין, או לאחר שפקיד השומה הפעיל את סמכותו הקבועה בסעיפים 145(א)(2) או 152(ב) בקשר לשומת בעל המניות, סמכותו תהיה מוגבלת לתיקון השפעת שומת החברה בלבד.
- 5.3.4 יובהר, כי סמכות פקיד השומה הקבועה בסעיף 64(ז)(1) לעניין שומת בעל מניות בחברת בית, תחול גם כאשר בעל המניות מכר את אחזקותיו בחברת הבית.
- 5.4** סעיף 64(ז)(2) קובע הוראות לעניין השגה או ערעור על שומת חברת בית ושומת בעל המניות בה. במטרה למנוע סרבול הליכים, בפרט כאשר קיימים מספר בעלי מניות בחברת בית, נקבע כי בעל מניות בחברת בית יהיה רשאי להשיג או לערער על שומה שנקבעה לו כתוצאה מהשפעה של שומה שנקבעה לחברת הבית, ולא על שומת חברת הבית. ואילו חברת הבית תהיה רשאית להשיג או לערער על שומה שנקבעה לה. כך למשל, אם נקבעה שומה לחברת בית שאין בה כדי להשפיע על ייחוס הכנסתיו או הפסדיו של בעל המניות, זכות ההשגה או הערעור ניתנת רק לחברת הבית.

6. החלת הוראות חלק ה-2 על חברת בית

- 6.1** במסגרת התיקון נוסף סעיף 64(ח) לפקודה אשר קובע אילו סעיפים מתוך חלק ה-2 חלים על חברת בית. הסעיף קובע שני סוגים של שינויי מבנה שיכולים לחול על חברת בית:
- א. העברת מלוא הזכויות בנכס על ידי אדם לחברת בית בהתאם לסעיף 104 לפקודה.
- ב. העברת נכס על ידי מספר בני אדם לחברת בית בהתאם לסעיף 104ב(א) או (ב) לפקודה.



בנוסף, נקבע כי יחולו הוראות הסעיפים 104ד עד 104ז לפקודה.
6.2 יודגש, כי הוראות הסעיפים 104ד עד 104ז יחולו במקביל להוראות סעיף 64. כך למשל, במכירת מניה בחברת בית אליה הועבר נכס בהתאם לאחת החלופות לעיל, יחולו הוראות סעיף 104ו יחד עם הוראות סעיף 64(ג)(5) לפקודה.

7. הוראות מעבר

7.1 במסגרת התיקון, נקבעו בסעיף 5 לתיקון הוראות מעבר בנוגע לחברות שהתאגדו לפני יום התחילה, אשר מפרטות את תנאי הכניסה והיציאה ממעמד של חברת בית. ההוראות מתייחסות לשלוש קטגוריות של חברות כפי שיפורט להלן:

7.1.1 **חברה שהתאגדה לפני יום התחילה, ובדוח האחרון שהגישה לפי סעיף 131 לפקודה ערב יום התחילה ביקשה כי יחולו עליה הוראות סעיף 64**

הקודם:

במסגרת התיקון נקבע בסעיף 5(ג), כי חברה שנחשבה כחברת בית לפני התיקון בהתאם לדוח האחרון שהגישה לפקיד השומה, תוכל להמשיך ולהיחשב חברת בית גם לאחר התיקון, ובלבד שמתקיימים בה כל התנאים בסעיף 64(ב) החדש למעט התנאים המנויים בסעיפים 64(ב)(1), (2) ו-5(5) לפקודה, כנוסחם לאחר התיקון. במקרה זה אין צורך להגיש הודעה כלשהי לפקיד השומה בתקופת המעבר.

7.1.2 **חברה שהתאגדה לפני יום התחילה, ובדוח האחרון שהגישה לפי סעיף 131 לפקודה ערב יום התחילה לא ביקשה כי יחולו עליה הוראות סעיף 64**

הקודם:

במסגרת התיקון נקבע בסעיף 5(ד) לתיקון כי חברה שהתאגדה לפני יום התחילה ומתקיימים בה כל התנאים להיחשב חברת בית על פי הדין שקדם לתיקון אולם היא אינה נחשבת כזו בשנה האחרונה בה הגישה דוח לפקיד השומה על פי סעיף 131 לפקודה, והיא טרם הגישה דוח לשנים 2016 ו-2017, תוכל להגיש בקשה לפקיד השומה, בתוך 60 ימים מיום פרסומו של תיקון 245 ביום 17 בינואר 2018 (להלן: "יום הפרסום"), שיראו אותה כחברת בית, בתנאי שהיא מקיימת את כל התנאים המנויים בסעיף 64(ב) החדש למעט התנאים המנויים בסעיפים 64(ב)(1), (2) ו-5(5) לפקודה.

במקרה זה, יראו את החברה כחברת בית החל משנת המס לגביה מתייחסת הבקשה ואילך, אך לא יקדם לשנת המס 2016, כך שהסדר המס הקבוע בסעיף 64 החדש יחול עליה גם בשנים שעד למועד ההודעה לא הוגש בגינם



דוח. בכל מקרה, לא ניתן לבקש שיראו חברה כחברת בית בשנים שבגינם הוגש הדוח.

כמו כן, על החברה למלא את התנאים המנויים בסעיף 64(ב) לפקודה כנוסחו לאחר התיקון (למעט התנאים שהוחרגו בהוראות המעבר כמפורט לעיל) החל בשנת המס לגביה מתייחסת הבקשה ואילך. אולם, הוראות סעיף 64(ב)(3) כנוסחו לאחר התיקון, יחולו מתחילת שנת המס לגביה החברה ביקשה להיחשב חברת בית (2016, 2017 או 2018, לפי העניין), ולא ממועד התאגדותה, ובלבד שכל נכסיה מתחילת שנת המס כאמור הם בנין ו/או קרקע ו/או מזומנים, כמשמעות המונחים בסעיף 64(ב)(3)(א) ו-(ב) לפקודה.

7.1.3 חברה שהתאגדה לפני יום התחילה, ובדוח האחרון שהגישה לפי סעיף

131 לפקודה ערב יום התחילה לא ביקשה כי יחולו עליה הוראות סעיף 64

הקודם:

במסגרת התיקון נקבע בסעיף 5(ה) לתיקון כי חברה קיימת שלא נחשבת חברת בית לפני יום התחילה של החוק החדש ועומדת בכל התנאים שנקבעו בסעיף 64(ב) החדש תוכל להגיש בקשה לפקיד השומה, בתוך 60 ימים מיום הפרסום, שיראו אותה כחברת בית החל מיום 1.1.2018, וזאת גם אם הגישה כבר את הדוחות על פי סעיף 131 לפקודה לשנים 2016 ו-2017 שלא כחברת בית. במקרה זה יחול לגביה ההברה כאמור בפסקה האחרונה שבסעיף 7.1.2 לעיל.

7.1.4 הפסדים שנצברו לחברה מהתקופה שלפני הפיכתה לחברת בית, לא יותרו

בקיזוז כנגד הכנסתם של בעלי מניותיה, והם לא ייוחסו להם. יובהר כי על חלוקת רווחי חברת בית אשר כנגדם קוזזו הפסדים כאמור, לא יחולו הוראות סעיף 64(ג)(1) (ראה לעניין זה [סעיף 4.2 לעיל](#)).

7.1.5 התיקון לא קבע הוראות מיוחדות לעניין מיסוי רווחים שנצברו לחברה

מהתקופה שלפני הפיכתה לחברת בית, בשונה מהוראות המעבר שנקבעו בתיקון 197 בעניין חברה משפחתית. על כן, חברת בית נדרשת לזהות את יתרת הרווחים כאמור, אשר על חלוקתם, לא יחולו הוראות סעיף 64(ג)(1) לפקודה.

7.2 בנוסף, במסגרת סעיף 5(ו) להוראות המעבר, ניתנה האפשרות לחברת בית קיימת

כאמור בסעיף 7.1.1 לעיל, להודיע לפקיד השומה בתוך 30 ימים מיום הפרסום, כי ברצונה לחזור מבקשתה מלהיחשב כחברת בית, וזאת על אף האמור בסעיף 64(ה) לפקודה. במצב זה, היא תחדל להיות חברת בית מתחילת שנת המס 2017. יובהר



**כי הוראות סעיפים 64(ג)(1) ו-5) ימשיכו לחול גם לאחר שהחברה חדלה להיות
חברת בית.**



חברה משפחתית

במסגרת התיקון, שונתה ההגדרה של חברה משפחתית ביחס לזהות בעלי המניות שרואים אותם כאדם אחד, טרם התיקון, נדרש במסגרת סעיף 64א(א) לפקודה כי חבריה של חברה משפחתית יהיו בני משפחה שלפי סעיף 76(ד)(1) רואים אותם כאדם אחד. לאחר התיקון, שונו הוראות הסעיף האמור, ונקבע כי חבריה של חברה משפחתית יהיו "**קרובים לפי פסקאות (1) או (2) להגדרה "קרוב" בסעיף 88**". התיקון למעשה מרחיב את ההגדרה של חברה משפחתית בכך שהוא מאפשר שחבריה של חברה משפחתית יהיו בני משפחה שהם צאצא של אח או של אחות, ואח או אחות של הורה, וזאת נוסף על ההגדרה שהייתה טרם התיקון.

כמו כן, **הובהר** במסגרת התיקון הוראות נוספות בסעיף 64א, בין היתר, הוראות לעניין הגדרת "רווחים שחולקו מהכנסות החברה", התאמות במכירת מניה של חברה משפחתית והוראות נוספות אחרות.



נספח א

דוגמה לעניין סעיף 4 לחוזר

להלן דוגמה המבהירה את אופן יישום סעיף 4 לחוזר, הכוללת ארבעה אירועים שהתרחשו אחד אחרי השני (סעיפים 1 עד 4 להלן)¹³:

חברה א' התאגדה ביום 1.1.2018 (להלן: "החברה") והיא מוחזקת מיום התאגדותה בשיעורים שווים על ידי חברה בע"מ ועל ידי יחיד תושב ישראל (להלן: "בעלי המניות"). החברה ביקשה ביום התאגדות להיחשב כחברת בית, באמצעות הודעה שהוגשה באותו יום לפקיד השומה החתומים עליה בעלי המניות.

במועד הקמת החברה, השקיע כל אחד מבעלי המניות סך של 500 אלפי ₪ בהון מניותיה, בתמורה להקצאת 5 מניות לכל אחד. באותו מועד, רכשה חברת הבית דירת מגורים להשכרה, כהגדרתה בחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990 (להלן: "חוק הפטור"), בעלות של 1,000 אלפי ₪.

הדירה הושכרה מ- 1.1.2018 ועד 31.12.2018 בתמורה ל"דמי שכירות" חודשיים על סך 5,000 ₪, כהגדרת המונח בחוק הפטור.

נתונים והנחות נוספות:

- שיעור פחת דירת מגורים - 2%.
 - מלבד ההכנסות מדמי השכירות, לא היו לחברת הבית ולבעלי מניותיה הכנסות ו/או הוצאות ו/או הפסדים ו/או פעילות אחרות כלשהן.
 - בעל המניות היחיד ביקש להחיל את חוק הפטור על ההכנסה מדמי שכירות המיוחסת לו.
1. ייחוס הכנסתה החייבת של חברת הבית:

חברת הבית:

הכנסה מדמי שכירות - 60,000 (5,000 כפול 12)
הוצאות פחת - (20,000) (1,000,000 כפול 2%)
הכנסה חייבת לייחוס - 40,000

¹³ הדוגמה נועדה להמחיש את אופן ייחוס ההכנסה בחברת בית, חישוב הרווחים הניתנים לחלוקה לפי סעיף 64(ג)(1) לפקודה ואופן ביצוע ההתאמות במכירת מניה של חברת בית. יובהר, כי הדוגמה אינה מקיפה את כל היבטי המס בחברת בית ואינה גורעת מהוראות סעיף 64 לפקודה ו/או הוראות חוזר זה ו/או הוראות הפקודה ו/או הוראות חוק מיסוי מקרקעין.



בעל המניות היחיד:

הכנסה מיוחסת מחברת הבית - 20,000 (40,000 כפול 50%)

תיאום הוצאות פחת - 10,000 (20,000 כפול 50%)

הכנסה חייבת - **30,000**

ההכנסה תהיה פטורה בהתאם לחוק הפטור.

בעל המניות החברה:

הכנסה מיוחסת מחברת הבית - **20,000** (40,000 כפול 50%)

ההכנסה תתחייב בשיעור מס חברות בהתאם לסעיף 126(א) לפקודה.

2. חלוקת רווחי חברת הבית:

בתום שנת המס 2018, הכריזה חברת הבית על חלוקת מחצית מרווחיה שנצברו לתום אותה שנה על סך 20,000 ₪.

בעל המניות היחיד:

חלקו של בעל המניות היחיד בחלוקה - 10,000 ₪. בהתאם לסעיף 64(ג)(1), רואים ברווחים שחולקו לבעל המניות היחיד כאילו לא חולקו, היות והם מוסו עד לרמת היחיד.

בעל המניות החברה:

חלקו של בעל המניות החברה בחלוקה - 10,000 ₪. בהתאם לסעיף 64(ג)(1), רואים ברווחים שחולקו לבעל המניות החברה כהכנסה מדיבידנד. בהתאם לסעיף 126(ב), הדיבידנד לא יתחייב במס בידי החברה, היות והוא חולק מהכנסה שהתחייבה במס.

3. מכירת מניה בחברת הבית:

ב-1.1.2019 מכר כל אחד מבעלי המניות 2 מניות בחברת הבית לחברה לא קשורה (להלן: "הרוכש"), בתמורה ל-250 אלפי ₪ למניה. הנח שיעור עליית המדד בשנת 2018 - 0.

בעל המניות היחיד:

תמורה - 500,000 (250,000 כפול 2)

בניכוי רווחים שמוסו בשיעור המס של היחיד ולא חולקו - (4,000) (10,000 כפול 2/5)¹⁴

תמורה מותאמת - 496,000

מחיר מקורי - (200,000) (500,000 כפול 2/5)

רווח הון או שבח - 296,000

על רווח ההון יוטל מס בשיעור הקבוע בסעיף 91(ב)(2) לפקודה.

¹⁴ יתרת הרווחים הצבורים בחברת הבית אשר מוסו בשיעור המס של יחיד ולא חולקו עד למכירה - 10,000 (20,000 פחות 10,000).



בעל המניות החברה:

תמורה - 500,000

מחיר מקורי - (200,000) (500,000 כפול 2/5)

רווח הון - 300,000

רווחים ראויים לחלוקה לפי סעיף 94ב לפקודה - (4,000) (10,000 כפול 2/5)

רווח הון או שבח - 296,000

על רווח ההון יוטל מס בשיעור הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה.

הרוכש:

מחיר מקורי של המניות - **996,000** ₪ (496,000 ועוד 500,000).

3. מכירה שניה של המניות על ידי הרוכש:

הנח כי הרוכש מכר באותו יום את המניות שרכש כאמור בסעיף 3 לעיל, לפי אותו שווי:

תמורה - 1,000,000

בניכוי רווחים שמוסו בשיעור המס של היחיד ולא חולקו - (4,000)

תמורה מתואמת - 996,000

מחיר מקורי - (996,000)

רווח הון או שבח - 0

מחיר מקורי של המניות בידי הרוכש - **996,000** ₪.



נספח ב'

עמדה מספר 02/2016 - דיבידנד מתאגיד מיוחד

בעל מניות החייב במס על דיבידנד בהתאם להוראות סעיף 125ב לפקודה (להלן: "בעל המניות"), המקבל דיבידנד מחברה משפחתית ו/או מחברת בית ו/או מאגודה שיתופית חקלאית (להלן: "התאגיד המיוחד"), אשר מקורו אינו בהכנסה החייבת המצטברת של התאגיד המיוחד - יהווה דיבידנד החייב במס בהתאם להוראות סעיף 125ב לפקודה. למען הסר ספק, נוקט עמדה זו יכול ויהיה בעל המניות מקבל הדיבידנד ו/או התאגיד המיוחד החייב בניכוי מס במקור בעת חלוקת הדיבידנד.

לעניין זה, "הכנסה חייבת מצטברת של התאגיד המיוחד" היא הכנסתו חייבת של התאגיד המיוחד בתוספת הכנסה פטורה ממס ובניכוי הפסדים לצורכי מס של התאגיד המיוחד שנוצרו בתקופה בה חלו עליו הוראות סעיפים 64, 64א או 62 לפקודה, לפי העניין (להלן: "תקופת ההטבה") ובהפחתת המס החל על בעלי המניות של התאגיד המיוחד בשל ההכנסה כאמור בתקופת ההטבה, אם שולם על ידי החברה והיא לא חייבה אותו בהתאם.

להלן דוגמאות לחישוב ההכנסה החייבת המצטברת של התאגיד המיוחד (בהנחה שהתאגיד הוקם ביום 1.1.2010):

מסקנה	סך הכל הכנסה חייבת מצטברת של התאגיד המיוחד על פי העמדה לתום שנת 2014	2014	2013	2012	2011	2010	שנת מס	
כל חלוקה תהא חייבת במס	0	100	(100)	(100)	100	100	הכנסה חייבת	דוגמה 1
		רגיל	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מעמד התאגיד	
כל חלוקה תהא חייבת במס	0	100	(100)	(100)	(100)	100	הכנסה חייבת	דוגמה 2
		רגיל	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מעמד התאגיד	
חלוקה עד לסכום של 200 תהא פטורה ממס חלוקה מעבר ל-200, תהא חייבת במס	200	100	100	100	(100)	100	הכנסה חייבת	דוגמה 3
		רגיל	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מעמד התאגיד	
חלוקה עד לסכום של 400 תהא פטורה ממס חלוקה מעבר ל-400, תהא חייבת במס	400	(300)	100	100	100	100	הכנסה חייבת	דוגמה 4
		רגיל	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מעמד התאגיד	