

## חלוקת רווחים וחיוב בעלי המניות בחברת בית שלא הייתה לה הכנסה חייבת עד שנת 2012

### ג' ת' שואלת:



חברה הוקמה בשנות החמישים, נמחקה, והוחייתה בשנת 1991. החברה מחזיקה בבניין דירות המושכרות למגורים ומוגדרת כחברת בית בכל שנה ושנה. במאזן החברה מזומנים ועודפים (הבניין מוצג בערך 1 ש"ח). ההכנסה החייבת של החברה עד שנת 2012 הייתה אפס, כיוון שבדוח ההתאמה למס נוכה פחת לפי תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה המושכרת למגורים), התשמ"ט-1989 (העודפים שבחברה נובעים מאותו ניכוי). בשנת 2012 חילקה החברה רווחים (דיווידנד) ללא ניכוי מס מבעלי המניות.

לגישת רשות המסים (מס הכנסה) ניתן לחלק אך ורק את ההכנסה החייבת בין בעלי המניות (אף על פי שבסעיף 64 לפקודה נכתב "הכנסה" ולא "הכנסה חייבת"). נוצר מצב שלחברה יש עודפים ומזומנים שלא ניתן לחלקם כיוון שלשנים אלו לא הייתה לחברה הכנסה חייבת במס - מעין רווחים כלואים.

### השאלה:

האם היה ניתן לחלק את הרווחים בחברה ולטעון כי עברו את מסלול המס כיוון שהניכוי שנוכה מהכנסת החברה גרם לתשלום מס "אפס" בידי בעלי המניות במסלול החד שלבי? אם לא היה ניתן לחלק את הרווחים שנבעו בחברה באותם שנים, כיצד יהיה ניתן לחלק את הרווחים ואיך יחויבו בעלי המניות במס?

### ד"ר ח (משפטן) ישי חיבה משיב:

בהצעת החוק מס' 1003 מיום 13.1.2016 [תיקון 220 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961, להלן: "הפקודה"]<sup>1</sup>, הדנה בהחלפת סעיף 64 לפקודה (חברות בית), ישנה התייחסות מפורשת להכנסות שתחול עליהן ההטבה על פי הסעיף:



"רווחים שמקורם בהכנסה חייבת של חברת הבית בשנות ההטבה בתוספת הכנסתה הפטורה ממש..."

כלומר, ככל שאין מדובר בהכנסה חייבת במס לא יחולו הוראות הסעיף על הכנסה זו וחלוקת הכנסות אלו לבעל המניות תיחשב דיווידנד חייב במס.

עמדתה של רשות המסים היא כעולה מהמקרה המתואר בשאלת השואל. עם זאת, בנוסח סעיף 64 לפקודה דהיום, אין התייחסות ברורה לסוגיה זו.

אמנם, סוגיה "דומה" של חלוקת רווחי שערון בחברת בית עלתה בהלכת אביעד פרל ומילוא (ע"א 8500/10 מיום 10 בספטמבר 2012). כך קבע בית המשפט העליון בעניין חלוקתם של רווחי שערון בחברת בית, אשר כידוע אינם הכנסה חייבת בחברה לבעלי המניות:

"...לא ניתן, באמצעות האפשרות לבחור בין שני משטרי המס, לחמוק ממיסוי כלל ועיקר. במילים אחרות, נישום מנוע מלטעון כי ברמת הפרט הכנסה אינה חייבת במס בהיותה חלוקה של הכנסה חייבת מחברה, מקום בו במישור החברה טען שאין למסות את ההכנסה שכן אינה הכנסה של החברה כלל."

ייתכן שבמובחן מהלכת פרל, ובמקרה שבו מדובר באופן ברור בהפרשי עיתוי כגון פחת מואץ יהיה מקום לטעון להחלת הטבת הסעיף, שכן במצב דברים זה, בשנים הראשונות תהיה ההכנסה החייבת לצורך מס נמוכה מהרווח החשבונאי, בעוד בשנים מאוחרות יותר יהיה המצב הפוך.

החלת התקנות כמתואר בשאלה (ואיני מתייחס לעצם האפשרות להחלתן) אינה בהכרח הפרש עיתוי, שכן הפחת הנתבע אינו קשור לעלות הנכס אלא לשווי לעניין מס רכוש בשנת 1980, וייתכן שיקשה לטעון את טענתי שלעיל בעניין יישום הטבות סעיף 64 במצב של הפרשי עיתוי.