



AMIT SHARFI & Co.

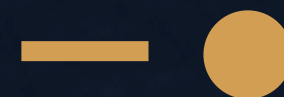


מיסוי רווחים עודפים של חברת מעטים

“רווחים כלואים”

סעיף 81א - 81ג לפקודת מס הכנסה

עמית שרפי, רו"ח, מומחה לייעוץ עסקי ומיסים.





כמה מילים עלינו

רואה חשבון עמית שרפי בעלים של משרד לראיית חשבון עם למעלה מ
20 שנות ניסיון. משמש כיו"ר ועדת האתיקה בלשכת רואי החשבון
וכסגן יו"ר מרחב תל אביב של הלשכה



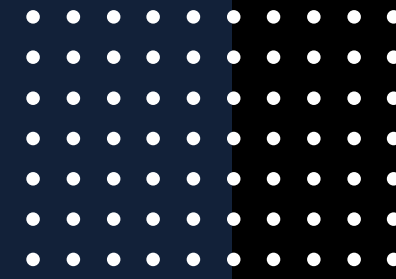


תמצית הוראות הסעיף "מס קנס"

- הפרק הנדון מחייב את החברות בתשלום מס נוסף על רווחים "עודפים", שאינם מופנים להשקעות בנכסים יצרניים או לחלוקה.

- חברות מעטים מחויבות בתוספת "מס קנס" שנתית בשיעור של 2% מסכום הרווחים העודפים. סכום זה אינו מותר בניכוי, חובת דיווח על אופן החישוב, דין תוספת מס זה כדין מס חברות, מקדמות וקנסות - יקבעו בנפרד.

- תכלית - עידוד חלוקת דיבידנדים, ומניעת תכנוני מס שבהם הרווחים נצברים בחברה ונמנעים ממס אישי על חלוקתם.



ההיגיון הכלכלי

- יצירת תמריץ ישיר לבעלי המניות למשוך רווחים מהחברה - חשיפה למיסוי אישי.
- שמירה על שוויון בין חברות ובעלי מניות: חברות המחלקות רווחים לבעלי המניות כפופות למיסוי גבוה יותר (מס חברות + מס דיבידנדים).
- השוואת התנאים בין חברות המחלקות רווחים לבין אלו שאינן מחלקות, כדי למנוע תחרות לא הוגנת.
- מניעת צבירת הון לא מנוצל כאשר רווחים מצטברים בתוך חברות ומופנים לנכסים לא יצרניים.





חישוב "הרווחים הנצברים החייבים" - הגדרות

ההפרש שבין "רווחים נצברים" לבין "רווחים נצברים פטורים"

רווחי החברה שלא חולקו עד תום שנת המס, בניכוי כל סכום שיוחס לבעלי המניות כהכנסה חייבת - סעיפים המשקיפים את הכנסת החברה בידי בעלי מניותיה.



"רווחים נצברים"

חלק מהרווחים הנצברים שמקורם ב"הכנסות מוטבות"; הכנסות מפעילות במפעל טכנולוגי מועדף, הכנסות מבנין שחל עליו סעיף 8א לפקודה, הכנסות מבניינים להשכרה בחוק עידוד השקעות הון והכנסות ממוסד כספי. הכל, בניכוי עלות "נכסים מיוחדים".



"רווחים נצברים פטורים"





"הרווחים העודפים" - חישוב - 81ג(א)-(ג)

"הרווחים הנצברים החייבים" - נכון לתום שנת המס הקודמת

בניכוי

הגבוה מבין שלוש אפשרויות ("כריות הביטחון"):

01. רצפה בסיסית

750,000 ש"ח המחולקים בין חברות מעטים שבשליטת אותו בעל מניות (50% או יותר מהחזקה באמצעי השליטה ביום אחד לפחות בשנת המס).

02. סכום ההוצאות

כלל ההוצאות המותרות בניכוי (לא כולל הוצאות לרכישת "נכסים מיוחדים") בשנת המס או ממוצע שלהן בשנת המס ובשתי שנות מס קודמות (אם יש פעילות) - הגבוה מביניהן.

03. עלות נכסים*

עלות הנכסים של החברה, לאחר הפחתת כל: (1) עלות "נכסים מיוחדים" (נכסים כספיים, לא יצרניים - "נכסיים רעילים"), (2) הון עצמי, (3) יתרת הלוואה מצד קשור- ובתוספת: עלות "חבר בני אדם מוחזק".





ניתוח מנגנון החישוב

מדוע נבחר הגבוה מבין שלוש האפשרויות?

לאפשר לחברה לבחור אחת משלוש האפשרויות שהיא חפצה בהן - יצירת גמישות בהתנהלות העסקית של החברה; מישור ראשון [הון עצמי] - חלוקת דיבידנדים, מישור שני [הוצאות - רווח והפסד] - הגדלת הוצאות בייצור ההכנסה, מישור שלישי [נכסים - מאזן] - הגדלת היקף ההשקעה בנכסים יצרניים. "כריות ביטחון" שמקבלות ביטוי בשלושה מישורים חלופיים

מהם "נכסים מיוחדים" ומדוע מוחרגים מ"עלות נכסי החברה"?

אלה נכסים שאינם יצרניים ומקדמים את הפעילות העסקית השוטפת; נכסים כספיים - מזומנים ושווה מזומנים, ני"ע, זכויות במקרקרעין (למעט לשימוש עצמי), נכסים בלתי מוחשיים המניבים תמלוגים וכיו"ב. החרגתם נועדה למנוע מניפולציות שבהן חברות מציגות רווחים כ"נעולים" בנכסים שאינם קשורים ישירות לצמיחת העסק.

"הוצאות המותרות בניכוי"

מנגנון זה נועד להבטיח שחברות המפנות רווחים לטובת "הוצאות מותרות", כגון פיתוח ושיווק, לא יפגעו מהמס הנוסף. המנגנון מייצר מבנה עבודה שהחברה תשקיע בהוצאותיה כדי לפתח את פעילותה ולא אחרת. הוצאות אלה לא כוללות הוצאות לרכישת "נכסים מיוחדים" - אלה "נכסים רעילים".





Q Tax

מצבים המאפשרים "פטור" מתוספת המס

- הפסדים בשנה שוטפת - אם סכום ההפסדים (מכל סוג) של חברת המעטים בשנת המס עולה על 10% מהרווחים הנצברים בסוף השנה הקודמת. המטרה: מניעת פגיעה בחברות המצויות בהפסדים.
- חלוקת רווחים צבורים - אם החברה חילקה דיבידנדים החייבים במס בשיעור העולה על 50% ומעלה מהרווחים העודפים בסוף השנה הקודמת. המטרה: לעודד חלוקת דיבידנדים, תוך הגדרת סף מינימלי לחלוקה.
- חלוקת רווחים שוטפים - אם החברה חילקה דיבידנדים החייבים במס בשיעור של 6% או יותר מהרווחים הנצברים (חלף "המס קנס"). המטרה: לאפשר לחברות גמישות גבוהה יותר בחלוקת הרווחים (חברות קטנות או כאלה עם תזרים מוגבל).

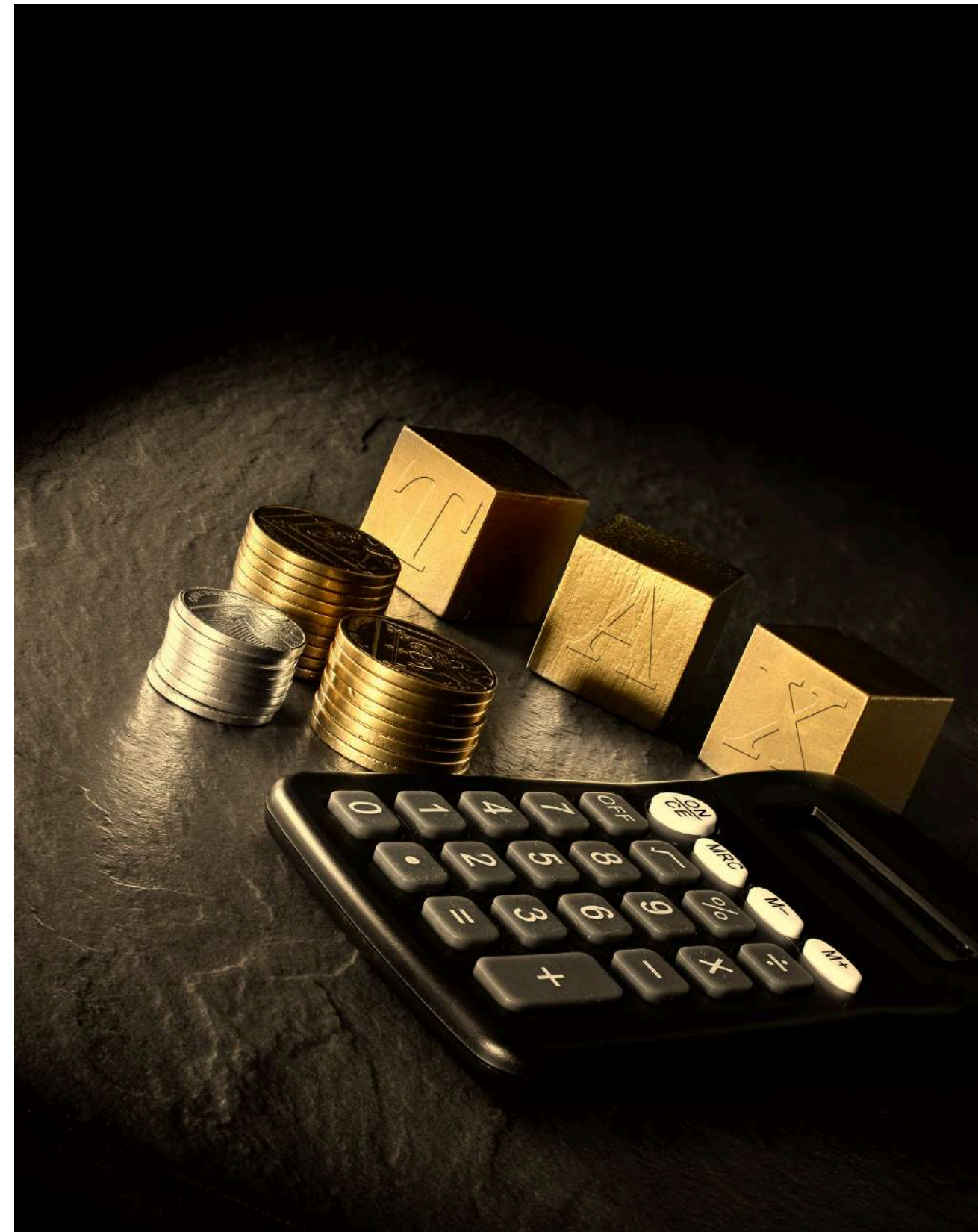


מינימום "רווח נצבר"

סעיף 181ג - הרצפה הבסיסית (סכום אחד כולל) של 750,000 ש"ח תחול על כלל החברות שבשליטת אותו בעל שליטה (יחיד וקרובו - 50% או יותר מאמצעי השליטה בחברה).

מטרה - למנוע ניצול תכנוני מס על ידי פיצול מלאכותי של חברות במטרה להקטין את חבות המס.

תוצאת המגבלה - פיצול חברות לכשעצמו לא יאפשר לחמוק ממיסוי הרווחים העודפים - הטלת "מס קנס". כל החברות של אותו בעל שליטה נכללות באותה תקרה כוללת.





“ הוצאות מותרות בניכוי ”

הוצאות מותרות בניכוי לפי הוראות פקודת מס הכנסה בייצור ההכנסה (סעיף 17 לפקודה) - תשומת לב לדו"ח התאמה לגבי הוצאות שאינן מותרות בניכוי. אין לכלול בהוצאות אלה הוצאות לרכישת “נכסים מיוחדים”.

מה כן: - הוצאות תפעוליות: כמו שכר עבודה, חומרי גלם, הוצאות ייצור ושירותים מקצועיים, הוצאות הנהלה וכלליות: כמו שיווק, פרסום, ייעוץ משפטי וחשבונאי, הוצאות פחת: פחת על נכסים המשמשים בפעילות העסקית, כמו מכונות, רכבים וציוד משרדי, הוצאות מימון: ריבית על הלוואות שנלקחו לצורך פעילות העסק, הוצאות מיוחדות: כמו מחקר ופיתוח, כאשר הדבר רלוונטי לפעילות החברה.

פקודת מס הכנסה אינה מתירה ניכוי של הוצאות פרטיות, הוצאות הוניות שאינן נפרסות באמצעות פחת או הוצאות שאין להן קשר ישיר לייצור הכנסה.



השקעה בנכסים שאינם "נכסים רעילים"

יתרון: שימור רווחים נצברים ב"נכסים מיטיבים"

"נכסים מיוחדים": נכסים שבעיקרון אינם קשורים ישירות לפעילות העסקית - **ניירות ערך**, כולל סיווג כמלאי (למעט מניות המוחזקות לצורך עמידה בדרישות הון עצמי); **נכסים פיננסיים (חוק הפיקוח)**, כולל סיווג כמלאי (מזומן, פיקדונות, שיקים והמחאות, שטר חליפין, ני"ע למוכ"ז, כרטיסים צוברי מזומן, מטבע וירטואלי, הלוואות); **נכסים בלתי מוחשיים** שעיקר ההכנסה מהם היא תמלוגים; **מקרקעין** (בישראל ובחו"ל) - **למעט**: א. לשימוש עצמי, ב. בניין להשכרה בחוק עידוד; **מילווה, הלוואה, פיקדון, מזומן או שווה מזומן** - **למעט**: א. כאלה שמשועבדים על פי חוק המכר דירות, כולל לחברה קשורה - פרויקט ליווי, ב. דרישה חוקית לשמירה על הון עצמי, ג. הלוואה לחבר בני אדם מוחזק עד גובה הפסדים מועברים לפי שיעור ההחזקה של חברת המעטים; **נכס אחר שקבע שר האוצר.**



"נכסים" - מזומן, שווה מזומן, כל רכוש פיזי, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכל כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, נכסים בלתי מוחשיים, לרבות כאלה שאינם רשומים במאזן, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל.



סעיפים 18א - דוגמא

דוגמא - מאזן ליום 31 בדצמבר 2025 - אין הבדלים בין החשבונאות לצורכי מס.

אקטיב

3,000	מזומנים
2,000	לקוחות
2,000	מלאי*
7,000	סה"כ נכסים שוטפים
3,000	רכוש קבוע*
10,000	סה"כ נכסים

פאסיב

500	אשראי ז"ק מבנקים
1,000	ספקים
2,000	הלוואות חברה קשורה
3,500	סה"כ התחייבויות שוטפות
500	הון מניות ופרמיה
6,000	עודפים (ללא רווחים פטורים")
10,000	סה"כ התחייבויות והון

* לא כולל זכות במקרקעין



סעיף 81א - המשך דוגמא

אפשרות 1 - חישוב דיבידנד שוטף על רווחים נצברים - $6,000 * 6\% = 360$.

אפשרות 2 - חישוב "מס קנס" על הרווחים העודפים - $1,500 * 2\% = 30$.

"כרית ביטחון - הנכסים המזכים":

סה"כ נכסים - 10,000

בניטרול נכסים מיוחדים ("רעילים")

מזומנים - 3,000

הון עצמי ופרמיה - 500

הלוואה מחברה קשורה - 2,000

סה"כ נכסים רעילים - 5,500

סה"כ "נכסי החברה" - 4,500

6,000	רווחים נצברים
4,500	פחות - "כריות" - נכסי החברה*
1,500	סה"כ רווחים עודפים

* "כריות ביטחון" אחרות: 750 - "סכום הרצפה לחישוב" נמוך מסכום כרית הביטחון המחושבת, ולגבי כרית "ההוצאות המותרות" - אין נתונים.



סעיפים 81א - סכום הדיבידנד הכפוי - סיכום

רווחים נצברים - דיבידנד כפוי - 81ב(ב)(3) X 6%

רווחים כהגדרם בסעיף 77(א) לפקודה

רווחים עודפים - 81ב(א) X 2%

XXX

רווחים נצברים

(XXX)

פחות - רווחים נצברים פטורים

XXX

רווחים נצברים חייבים

(XXX)

בניכוי "כריות" - הגבוה מבין שלוש הכריות

"כריות הביטחון" - הגבוה מבין: (א) 750 אלפי ש"ח; (ב) סכום הוצאות חברת המעטים בשנת המס או ממוצע של ההוצאות בשלוש השנים לרבות שנת המס, לפי הגבוה; (ג) עלות נכסי החברה בהפחתת עלות נכסים מיוחדים, הון עצמי (הון מניות ופרמיה) ויתרת הלוואה מצד קשור ובתוספת עלות חבר בני אדם מוחזק, והכל בתום שנת המס.

"רווחים נצברים פטורים" - (א) הכנסה מוטבת לפי חוק עידוד השקעות הון, מפעל מועדף או מאושר; (ב) הכנסות ממפעל תעשייתי לפי חוק עידוד השקעות הון; (ג) הכנסה מבניין לפי סעיף 8א(ג); (ד) הכנסה ממוסד כספי כהגדרתו בחוק מע"מ (בהפחתת עלות הנכסים המיוחדים).

"רווחים נצברים" - כלל ההכנסה החייבת של החברה, בתוספת ההכנסות הפטורות ממס, לרבות שבח כמשמעותו בסעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר נצברו מיום התאגדותה ועד תום שנת המס הפלונית, בניכוי המס החל עליה ובניכוי דיבידנד שהיא חילקה עד תום שנת המס הפלונית ובניכוי הפסד שנוצר בחברה, אשר לא קוזז, ובלבד שסכום הרווחים לא יעלה על סכום הרווחים כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות בתוספת רווחים שהווננו. לעניין חברה שיש לה זכויות בתאגיד שקוף - סכום הרווחים לא יעלה על סכום הרווחים כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות בתוספת רווחים שהווננו ובתוספת רווחי התאגיד השקוף, ככל שלא נכללו במסגרת סכום הרווחים כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות.



סעיפים 81א - דוגמא נוספת

דוגמא - מאזן ליום 31 בדצמבר 2025 - אין הבדלים בין החשבונאות לצורכי מס.

פאסיב

3,00	אשראי ז"ק מבנקים
500	ספקים
3,500	סה"כ התחייבויות שוטפות
500	הון מניות ופרמיה
6,000	עודפים (ללא רווחים פטורים")
10,000	סה"כ התחייבויות והון

אקטיב

3,000	מזומנים
2,000	השקעות בני"ע
5,000	סה"כ נכסים שוטפים
5,000	רכוש קבוע*
10,000	סה"כ נכסים

* זכות במקרקעין להשקעה





סעיפים 81א - המשך דוגמא

1. אפשרות רווחים נצברים - $6,000 * 6\% = 360 = 30\% * 108$ - תשלום מס דיבידנד כפוי בשנת 2026.

2. אפשרות רווחים עודפים - 105.

3. אפשרות חלוקה - $5,250 * 50\% = 2,625 = 30\% * 788$ - תשלום מס על חלוקת דיבידנד.

6,000	רווחים נצברים
(750)	פחות - "כריות" - נכסי החברה
5,250	סה"כ "רווחים עודפים"
<u>105</u>	כפול - תוספת המס בשנת 2025 - 2%

כריות הביטחון של ההוצאות המותרות - אין מידע, של הנכסים המיטיבים - אפס, סכום הרצפה לחישוב, הוא הסכום הכי גבוה - 750.

הוראות מעבר 2025 - 2030

תנאים:

1. רווחים נצברים שטרם חולקו ליום התחילה.
2. החברה חילקה דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם לבעלי מניותיה, בשנה משנות המס 2025 - 2030, בשיעור 20% או יותר מסכום "הרווחים שנותרו מיום התחילה" * (31.12.25).

יחולו לגביה באותה שנת מס (2025 - 2030)
הוראות אלה:

- סכום הרווחים העודפים בשנת המס יופחת בגובה הרווחים שנותרו מרווחי יום התחילה (לאחר התאמות כאמור בסעיף);



הוראות מעבר 2025 - 2030
(התקופה הקובעת - 1.1.2025 עד 30.11.2025)

תנאים:

1. רווחים נצברים שטרם חולקו ליום התחילה.
2. תשלום הדיבידנד המחולק לא יהיה מאוחר מ- 30.11.25.
3. החברה חילקה דיבידנדים מרווחים אלה, ששולם מס בשל חלוקתם לבעלי מניותיה, בשיעורים להלן:

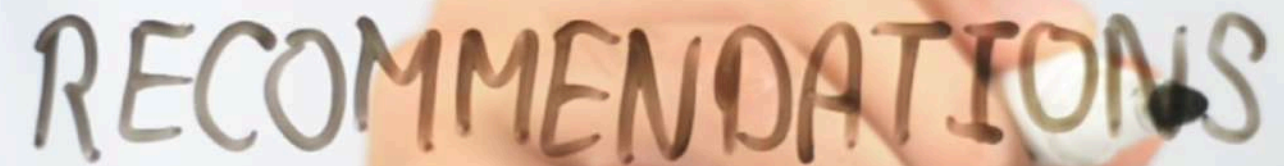
בין 35% ובין - 60% - יחולו ההוראות גם בשנת המס 2026 ;
 בין 60% ובין - 75% - יחולו ההוראות גם בשנות המס 2026 ו- 2027 ;
 בין 75% ובין - 90% - יחולו ההוראות גם בשנות המס 2026 עד 2028 ;
 בשיעור של 90% או יותר - יחולו ההוראות גם בשנות המס 2026 עד 2029 .



התקיימו הוראות אלה תינתן ההטבה להפחית מסכום הרווחים העודפים את גובה הרווחים שנותרו מיום התחילה לאורך השנים המצויינות.



הוראות מעבר - החרגה 2025



RECOMMENDATIONS

חברת מעטים לא תהיה חייבת בתשלום תוספת למס בשנת 2025 אם סכום הדיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם היווה 5% או יותר מסכום הרווחים הנצברים של חברת המעטים ב- 31.12.24, והמס שולם עד ל- 31.12.25.



הוראת שעה - פירוקים והעברת נכס לבעל מניות מהותי - תחולה

תחולה על כלל הנכסים שמועברים אגב פירוק החברה

הוראות סעיף 93 לפקודה לא יחולו בפירוק חברת מעטים, אם התחיל בשנת המס 2025 ושולם בשלו מלוא המס עד תום שנת מס זו.

תנאים מצטברים:

- נכסי החברה או הפעילות, הועברו לבעלי המניות בחברה, בהתאם לחלקם היחסי בזכויות בחברה, ולא שונה ייעודם אגב העברה בפירוק;
- החברה ובעלי המניות ביקשו, כי יחולו הוראות סעיף זה על הליכי הפירוק (במקום סעיף 93);
- במהלך הליכי פירוק החברה הועברו לבעלי מניותיה כלל נכסיה ומזומניה בהתאם לשיעור זכויותיהם בה.



הוראת שעה - פירוקים - העברת הנכסים

העברת סכומי הכסף ונכסי החברה מהחברה בפירוק לבעלי מניותיה:

1. עד גובה הרווחים הראויים לחלוקה (סעיף 94ב לפקודה) - תחויב במס בידי בעלי המניות כדיבידנד [2(4) לפקודה]. על הרווחים הראויים לחלוקה עד המועד הקובע (1/1/2003) - 10%.
 2. כל העברת נכס וכסף לבעלי המניות מעל סכום הרווחים הראויים לחלוקה - לא תחויב במס לפי הפקודה או חוק מיסוי מקרקעין.
 3. המכירה תהיה פטורה ממס רכישה בחוק מיסוי מקרקעין.
- לא יראו בהעברת ההתחייבויות של חברה בפירוק לבעל המניות אגב הפירוק כתמורה עבור מניות החברה המתפרקת.

הוראת שעה - פירוקים - מכירת הנכסים שהועברו בפירוק

המחיר המקורי / יתרת המחיר המקורי, שווי הרכישה / יום הרכישה - הכול לפי העניין - יהיו לפי אחד מאלה, לפי בחירת הנישום (בחירת הנישום תחום על כלל הנכסים):

- כפי שהיו בחברת המעטים אילו לא הועבר הנכס;
- המחיר המקורי של מניות חברת המעטים בידי בעל המניות, כשהוא מוכפל ביחס שבין שווי הנכס המועבר לשווי כלל הנכסים המועברים.

רווח הון/שבח ריאלי שעד יום ההעברה - חיוב במס יהיה בשיעור המס הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121 לפקודה. פיצול לינארי בין חלקי התקופה.

יתרת רווח ההון/שבח ריאלי שמיום ההעברה ועד ליום המכירה - חיוב במס יהיה בשיעור הקבוע בסעיף 91 לפקודה / סעיף 48א לחוק מיסוי מקרקעין.

דירת מגורים - לא יחולו הוראות פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין - לא יהיה פטור, כן יהיה פיצול.

הוראת שעה - פירוקים - שרשרת חברות

תחולה - כפופה לשני תנאים מצטברים:

מתן הצהרה על ידי בעלי הזכויות בחברת המעטים לפיה העברת הנכסים מחברת המעטים המתפרקת לחברה המחזיקה בה תושלם בפירוק של כל החברות בשרשרת - שבסופו יועברו כלל הנכסים ליחיד.

תשלום המס בגין הפירוק עד תום שנת 2025.

מסירת ערבות שתבטיח את תשלום המס שעתיד לחול במכירת הנכס שעבר לבעלי הזכויות אגב הפירוק.

לא יחול חיוב במס נוסף על מי מהחברות המחזיקות או בעלי מניותיה מעבר למס החל לפי הוראות הפירוק. לא התקיים התנאי שהוצהר עליו כאמור לעיל - לא יחולו הוראות הפירוק, והחברה ובעלי מניותיה יחויבו בתשלום המסים אשר היו חייבים בהם אילו לא חלו הוראות הפירוק, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מהמועד המתחייב ועד מועד התשלום בפועל.

העברת נכסים לבעל מניות מהותי ללא פירוק החברה

תחולה - העברת נכס לידי בעל מניות מהותי בתקופה 1.1.2025 עד 30.11.2025, שלא אגב פירוק חברת המעטים - יש אפשרות לבחור בין שתי אופציות:

העברת הנכס לבעל המניות תהווה הכנסה בידו לפי סעיף 2(4) - דיבידנד בשווה כסף. סכום הדיבידנד יהיה - יתרת שווי הרכישה / יתרת מחיר מקורי ביום ההעברה.

אם הנכס נרכש לפני 31.12.2023 - יש להפחית כל יתרת הלוואה שהתקבלה ממוסד כספי למימון הנכס, אם נרשם על הנכס שעבוד לטובת הגורם המממן עד למועד זה.

אם הנכס נרכש החל מ- 1.1.2024 - יש להפחית כל יתרת הלוואה שהתקבלה ממוסד כספי למימון הנכס, אם נרשם על הנכס שעבוד לטובת הגורם המממן בסמוך למועד רכישת הנכס המשועבד.

תחולה - כל ההוראות החלות בפירוק יחולו גם במקרה זה על העברה ללא פירוק.





AMIT SHARFI & Co.



“חברת ארנק”

תיקון 277 לפקודת מס הכנסה

ינואר 2025





מה תוקן בתיקון 277?

סעיף 62א

סעיף 62א(1) - הקשחת הוראות קיימות - כנושא משרה או נותן שירותי ניהול בחברת מעטים - הרחבת התחולה לגבי המיסוי הקיים לגבי "בעל שליטה" - השקפת הכנסה חייבת מחברת מעטים המעניקה שירותים על ידי בעל שליטה לחברה אחרת. אם בעל השליטה מחזיק בחברה האחרת 25% או יותר [עלה מ- 10%] - לא תתבצע השקפה של ההכנסה החייבת.

סעיף 62א(2)-(5) - הקשחת הוראות קיימות - כעובד בעבור מעסיקו בחברת מעטים - הקדמת בדיקות וקיצור זמן ההמתנה של בדיקת התחולה למתן השירותים. ירד מ-48 חודשים ל-36 חודשים. אין התייחסות לשיעור החזקה בחברה מקבלת השירותים.

סעיף 62א(1א)-(3א) - התווסף סעיף חדש - הרחבת בסיס המס - החלת סעיפי "השקפת הכנסה חייבת" על "בעל מניות פעיל" בחברת מעטים - בכמה מישורים; הראשון - החלת הוראות ההשקפה על הכנסות חייבות משותפויות. השני - החלת הוראות ההשקפה על בעלי מניות שאינם בעלי שליטה. השלישי - הרחבת תחולה לחברה מסחרית (לאו דווקא כזו שנותנת שירותים).





מה תוקן?

סעיפים קיימים - "השקפה מלאה"

בעל שליטה בחברת המעטים (החזקה של 10% ומעלה).



62א(א)(1) - מתן שירותים כנושא משרה/ניהול.
62א(א)(2)-(5) - מתן שירותים במעמד של עובד.

סעיפים חדשים - "השקפה חלקית"

תקף לכל יחיד "בעל מניות פעיל" המחזיק בחברת המעטים (גם אם אינו בעל שליטה ומחזיק בשיעור הנמוך מ- 10%).



(א1) - הכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית אם "שיעור הרווחיות" עולה על 25% והכנסתה נמוכה מ- 30 מיליון ש"ח. הכנסה משותפות המוחזקת על ידי חברת מעטים בשיעור של 10% ומעלה.

(א2) - הכנסה משותפות המוחזקת על ידי חברת מעטים בשיעור הנמוך מ- 10%.

(א3) - הכנסה מדיבידנד בחברת המעטים כאשר ההחזקה בחברה נמוכה מ- 10%.



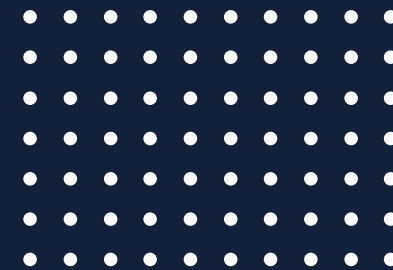


סעיף 62א(א)(1) - סעיף קיים - "השקפה מלאה"

הכנסה החייבת של חברת המעטים נובעת מפעילות היחיד בחבר בני אדם אחר, כנושא משרה או הענקת שירותי ניהול.

הסעיף לא יחול אם היחיד מחזיק, במישרין או בעקיפין, ב- 25% ויותר באמצעי השליטה בחבר בני האדם האחר (לפני התיקון 10% או יותר).





סעיף 62א(א)(2) - סעיף קיים - "השקפה מלאה"

הכנסה החייבת של חברת המעטים נובעת מפעילות היחיד בעל השליטה בחבר בני אדם אחר והיא מסוג הפעולות הנעשות בידי עובד עבור מעסיקו.

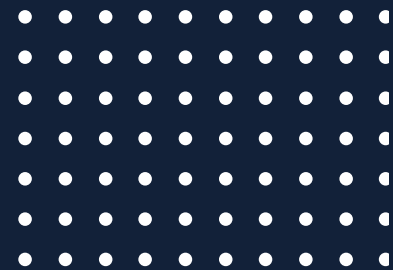
התנאי להשקפה - מקורן של 70% או יותר מכלל הכנסתה או הכנסתה החייבת של חברת המעטים בשנת המס (למעט רווח הון, דיבידנד, שבח מקרקעין) הוא בשירות הניתן לאדם אחד או לקרובו.

במשך 22 (30 בחקיקה הישנה) חודשים מתוך 36 (48 בחקיקה הישנה) - בחינה בסוף תקופה.

חל רק על חברות שמעסיקות 3 עובדים ומטה.

בשונה מ- 62א(א)(1) - כאן, אין משמעות לשיעור ההחזקה של היחיד בעל השליטה בחברה האחרת המשלמת.





סעיף 62א(א1)(ו1) - סעיף חדש - "השקפה יחסית

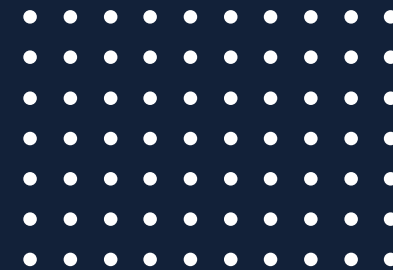
תחולה: הכנסה חייבת מ"פעילות עתירת יגיעה אישית" וכן הכנסה חייבת כאמור משותפות המוחזקת על ידי חברת המעטים בשיעור של 10% ומעלה.

תנאים ראשוניים: 1. הכנסה הנמוכה מ- 30 מיליון ש"ח לכל בעל שליטה; 2. "שיעור רווחיות" של חברת המעטים עולה על 25%.

הגנה: "כרית ביטחון" שאינה ממוסה בגובה - 25% X {הכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית של חברת המעטים בניכוי תשלומים לחברה קשורה}

השקפה יחסית: לכל יחיד "בעל מניות פעיל" - לרבות מי שאינו בעל שליטה, בחברת המעטים תיזקף הכנסה חייבת של חברת המעטים, לפי חלקו היחסי בזכויות לרווחיה.





סעיף 62א(א1) - הגדרות

“הכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית”: כל הכנסה שאינה “הכנסה אחרת” כהגדרתה באותו סעיף.

“הכנסה אחרת”:

ריבית, הפרשי הצמדה ודמי ניכיון, דיבידנד, דמי שכירות, תמורה ממכירת נכס, הכנסה מני"ע (כולל מלאי), תמורה ממכירת זכות במקרקעין וגם נכס נדל"ן בחו"ל.

“הכנסה חייבת מ”פעילות עתירת יגיעה אישית”: חלק ההכנסה החייבת הנובע מהכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית.





סעיף 62א(א1) - הגדרות

“שיעור רווחיות” העולה על 25%:

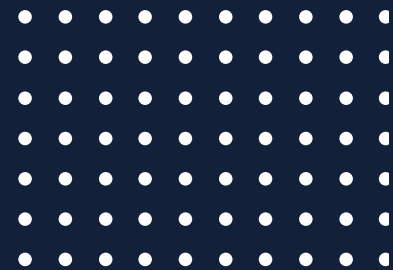
הכנסה חייבת מפעילות + תשלומים לחברה קשורה*

הכנסה מפעילות עתירת “יגיעה אישית”

*תשלומים המותרים בניכוי בחישוב ההכנסה החייבת מפעילות עתירת יגיעה אישית.

בא למנוע תכנוני מס ומשחקים עם חברות קשורות. על מנת שלא להוסיף למונה תשלומים אלה - יש להוכיח, כי אחת המטרות העיקריות של הקמת החברה הקשורה אינה למטרת הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה, או שהחברה המשלמת הצהירה שהתשלומים לא נועדו למטרות אלה או תשלומים אחרים ששר האוצר קבע - טרם תוקנו תקנות.





סעיף 62א(א1) - הגדרות

חישוב ההשקפה ל"בעל המניות הפעיל"

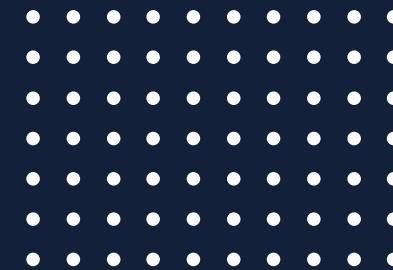
הכנסה חייבת מפעילות
עתירת יגיעה אישית

בניכוי ("כרית הביטחון")

25% * ההפרש [שבין "הכנסה
מפעילות עתירת יגיעה אישית"
לבין "תשלומים לחברה קשורה"]

- התוצאה - תיוחס לכל יחיד "בעל מניות פעיל" לפי חלקו היחסי בזכויות לרווחי חברת המעטים - השקפה יחסית.





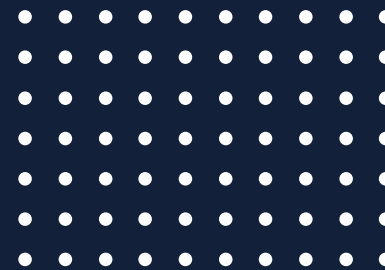
סעיפים 62א(א1)(2)(ג) - החרגות

יציאה מתחולה - אפשרות נוספת

החזקה בחברת מעטים יחידה על ידי "בעל שליטה" - תחולה לגבי מקרה פשוט שבו חברת מעטים אחת הנשלטת על ידי בעל שליטה, ואין לו שליטה בעוד חברות מעטים.

"הרווחים הנצברים בחברת המעטים" - בסוף שנת מס קודמת, לא עלו על 750 אלפי ש"ח.





סעיפים 62א(א1)(2)(ג) - החרגות

יציאה מתחולה - סעיף אנטי תכנוני

תחולה לגבי מספר חברות מעטים בשליטת אדם אחד - חברת מעטים שיש בה "מחזיק מהותי" - והוכח כי אף אחד מאלה (מחזיקים מהותיים) אינו "מחזיק בעל רווחים".

"מחזיק מהותי" - יחיד תושב ישראל שמחזיק במישרין או בעקיפין, לבדו או ביחד עם קרובו, 30% לפחות מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחברת המעטים.

"מחזיק בעל רווחים" - מחזיק שבכל החברות שהוא "מחזיק מהותי" בהן, יחד, סכום הרווחים הנצברים בסוף שנת מס קודמת לא עלה על 750 אלפי ש"ח.





סעיפים 62א(א1) - דוגמא

62א(א1) חברה עתירת "יגיעה אישית" - דוח רווח והפסד של חברת מעטים

כל ההכנסות הן מפעילות עתירת יגיעה אישית של בעל השליטה	2,000	הכנסות
כולן יצאו בייצור הכנסות כאמור מפעילות עתירת יגיעה אישית	(500)	הוצאות
1,500 / 2,000	1,500	רווח בסולו (שיעור רווחיות - 75%)
הכנסה חייבת של השותפות - 10,000, מחזור - 25,000 - שיעור רווחיות - 40%	2,000	הכנסה משותפות (החזקה של 20%)
אין תשלומים לחברה קשורה ואין הבדלים בין רווחים חשבונאיים להכנסה חייבת	3,500	סה"כ רווח/הכנסה חייבת



סעיפים 62א(א1) - דוגמא

62א(א1) חברה עתירת "יגיעה אישית"

ייחוס ההכנסה החייבת לבעל השליטה

כל ההכנסות הן מפעילות עתירת יגיעה אישית של בעל השליטה - אין צורך בהתאמות	3,500	הכנסות - כלל ההכנסות החייבות של חברת המעטים
אין תשלומים לחברה קשורה. הכנסות עתירות יגיעה אישית ישירות 25% * 2,000	(500)	ניכוי שכבת הגנה - "כרית ביטחון" א'
כנ"ל - 25% * 25,000 * 20%	(1,250)	ניכוי שכבת הגנה - כרית ביטחון ב'
הכנסה חייבת זו תיזקף אצל בעל המניות הפעיל - לפי חלקו ברווחי חברת המעטים	<u>1,750</u>	חלק ההכנסה החייבת העולה על כרית הביטחון



סעיפים 62א(2) ו-(א3) - סעיפים חדשים (השקפה חלקית)

(א2) הכנסה חייבת משותפות המוחזקת על ידי חברת מעטים בשיעור נמוך מ- 10% .

(א3) הכנסה מדיבידנד מחברה מוחזקת בשיעור נמוך מ- 10% על ידי חברת המעטים.

בשני המקרים, השקפת ההכנסה החייבת (משותפות / דיבידנד מחברה) תהיה בהתאם לסיווג ההכנסה בידי בעל השליטה בחברת המעטים לפי 2(1)/2(2) או 2(4)-דיבידנד, בהתאמה, בשיעור של 55% מההכנסה החייבת בחברת המעטים, לפי חלקו בחברת המעטים.

סעיפים 62א(2) - סעיף חדש (השקפה חלקית)

הכנסה חייבת משותפות המוחזקת על ידי חברת מעטים בשיעור נמוך מ- 10%.

היקף השיקוף - בשיעור 55% מההכנסה החייבת של השותפות המיוחסת לחברת המעטים שהיא שותפה בה. ממנה יש לנכות - הכנסה ששולמה לבעל השליטה על ידי חברת המעטים שהוא בעל שליטה בה, לפי סעיף 2(1) או 2(2),

למי ישוקף - לבעל השליטה בה, לפי חלקו היחסי בזכויות לרווחי חברת המעטים - כהכנסה ממקור 2(1).

התנאי - הכנסת השותפות, כולה או חלקה, נובעת מיגיעתו האישית של אותו בעל שליטה.





סעיפים 62א(א3) - סעיף חדש (השקפה חלקית)

הכנסה חייבת מדיבידנד שקיבלה חברת מעטים המחזיקה במחלקת הדיבידנד פחות מ- 10%.

היקף השיקוף - בשיעור 55% מסכום הדיבידנד המיוחס לחברת המעטים מהמחלקת שהיא בעל מניות בה.

למי ישוקף - לבעל השליטה בה, באופן מלא. אין כאן ייחוס של חלק יחסי בדומה למקרה של ייחוס הכנסה חייבת משותפות.

התנאי - בעל השליטה הוא בעל מניות פעיל בחברה מחלקת הדיבינד - הכנסת החברה מחלקת הדיבידנד הופקה, כולה או חלקה, מיגיעתו האישית, לרבות מניהול החברה (למעט אם היה בה רק חבר דירקטוריון).



סעיפים 62א(2) ו-1(א3) - דוגמא

ייחוס ההכנסה החייבת משותפות - סעיף 62א(2) - החזקה הנמוכה מ- 10%

XXX	הכנסה חייבת של השותפות המיוחסת לחברת המעטים * 55%
(XXX)	<u>פחות</u> - הכנסת בעל השליטה ששולמה על ידי חברת המעטים
חלק בזכות לרווחי החברה * XXX	הכנסה שתיוחס לבעל השליטה לפי סעיף 2(1)

ייחוס דיבידנד - סעיף 62א(3) - החזקה הנמוכה מ- 10%

55% מסכום הדיבידנד המחולק לחברת המעטים תיוחס לבעל השליטה כהכנסת דיבידנד כפי חלקו בחברת המעטים. יתרת 45% מסכום הדיבידנד, תסווג כהכנסת דיבידנד בידי חברת המעטים.



סעיפים 62א - הוראות כלליות

סעיף (ג1) - לצורך חישוב ההכנסה החייבת אשר תיחס לבעל השליטה, יותרו במישור האישי של בעל השליטה ניכוי הוצאות שבהן עמדה חברת המעטים לשם השגת הכנסה זו שנזקפה אליו (ייחוס ספציפי). אם לא ניתן לקבוע הוצאות לפי ייחוס ספציפי יותרו במישור הכנסות בעל השליטה הוצאות של חברת המעטים שהינן כיחס של ההכנסה שיוחס ליחיד לבין סך הכנסת חברת המעטים.

סעיף (ג2) - הכנסת חברת המעטים אשר מיוחסת לבעל השליטה תירשם כהוצאה בחברת המעטים.





AMIT SHARFI & Co.



תודה רבה על ההקשבה

עמית שרפי - מומחה לייעוץ עסקי ומיסים.