

היערכות במיסים לשינויי החקיקה הצפויים והעלאת שיעור המע"מ איילת אור בית ספר להשתלמויות מקצועיות

עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי
12 בדצמבר 2024

אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.

נושאי המצגת

- בעל עסק זעיר;
- העלאת שיעור המע"מ;
- הקלות מוצעות במיסוי שינוי מבנה ומיסוי קרנות השקעה;
- הכבדה צפויה במס ייסף על מקורות הכנסה הוניים;
- טופס 150 החדש;
- הקצאת אופציות לעובדים וחוזר מקצועי מס הכנסה;
- מיסוי חברות ארנק - תיקוני חקיקה מוצעים ;

רקע

- הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת התקציב 2025), התשפ"ה 2024 (להלן: "הצעת החוק") פורסמה ביום 4 בדצמבר 2024.
- **שינויים מוצעים בחקיקת המיסים**
 - שינויים במיסוי חברת ארנק ובמיסוי רווחים שטרם חולקו;
 - העלאת שיעור המע"מ ל-18%;
 - שינויים בהוראות לגבי שינויי מבנה;
 - תקנות עוסק זעיר;
 - עליית שיעורי מס יסף;
 - נושאים נוספים כגון: שינויים בהוראות לגבי הגשת תכנית אופציות, שינויים בהוראות סעיף 97, הוראות הביטוח הלאומי, מטבעות דיגיטליים, ועוד ועוד
 - **תחולה – לרוב החל מ-1.1.25**

סקירת שינויי חקיקת המיסים המוצעים

**תיקון פקודת מס הכנסה –
בעל עסק זעיר (תיקון מס 265)**

תיקון פקודת מס הכנסה – בעל עסק זעיר

רקע:

- בחודש נובמבר 2020 הקים מנהל רשות המסים ועדה, אשר מטרתה הייתה להמליץ על צעדים לשיפור הממשקים בין רשות המסים לבעלי עסקים זעירים, ולפעול ליישומם.
- הוועדה מצאה שהקושי העיקרי שקיים לבעלי עסק זעיר, בהיבט המיסוי, נוצר בשל הכללים שחלים על הכרה בהוצאות לצורכי מס. דיני המס שחלים על הכרה בהוצאות מסובכים, ובמקרים רבים דורשים סיוע של איש מקצוע לצורך מילוי החובות ומיצוי הזכויות, הכרוך בעלויות ובזמן. נוסף על כך, בשל הצורך לעקוב אחר הוצאותיהם ולדווח עליהן, עוסקים אלה נדרשים להגיש דוחות ומסמכים שונים, כגון דוח שנתי מלא, דוח רווח והפסד והצהרות הון, וכן לשמור את כל המסמכים הרלוונטיים.
- הועדה המליצה כי עוסקים זעירים יהיו זכאים לנכות מהכנסותיהם **שיעור הוצאה קבוע** חלף דרישת ניכוי הוצאות בפועל (ניכוי נורמטיבי).

תיקון פקודת מס הכנסה – בעל עסק זעיר

בהתאמה, במסגרת תיקון 265 לפקודה (מאי 2023), הוספו ההוראות הבאות:

סעיף 87ב לפקודה :

"בעל עסק זעיר" - יחיד, תושב ישראל, המפיק הכנסה מעסק או ממשלח יד ומתקיימים לגביו כל אלה:

(1) מחזור העסקאות הכולל הנובע ממשלח ידו ומכל עסקיו בשנת המס אינו עולה על הסכום הקבוע בהגדרה "עוסק פטור" שבסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף (שנת 2024 - 120,000 ₪ בשנה);

(2) פקיד השומה רשם אותו לפי סעיף 87ג;

תיקון פקודת מס הכנסה – בעל עסק זעיר

סעיף 87ג לפקודה - רישום כבעל עסק זעיר (רישום וולונטרי):

(א) יחיד המבקש להירשם כבעל עסק זעיר יגיש בקשה לכך לפקיד השומה לא יאוחר ממועד הגשת הדוח לפי סעיף 131 או במסגרת הדוח כאמור; ואולם אם היה היחיד עוסק פטור כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, ירשום אותו פקיד השומה כבעל עסק זעיר אף בלא הגשת בקשה כאמור; רשם פקיד השומה עוסק פטור כבעל עסק זעיר בלא הגשת בקשה כאמור, יודיע על כך לעוסק הפטור, ויציין בהודעתו כי העוסק הפטור רשאי לבקש כי רישומו כבעל עסק זעיר יבוטל כאמור בסעיף קטן (ב)."

(ב) רשם פקיד השומה יחיד כבעל עסק זעיר, יהיה הוא רשאי לבקש מפקיד השומה, עד המועד שבו חייב להגיש דוח לפי סעיף 131 או במסגרת הדוח כאמור, לבטל את רישומו כאמור."

תיקון פקודת מס הכנסה – בעל עסק זעיר

סעיף 87ד לפקודה - חישוב ההכנסה לבעל עסק זעיר (הניכוי הנורמטיבי):

(א) על אף האמור בפקודה זו, לשם בירור הכנסתו החייבת של בעל עסק זעיר בשנת מס, ינוכה מהכנסתו מהעסק או ממשלח היד סכום השווה ל-30% ממחזור העסקאות שלו באותה שנה (בפרק זה - סכום הניכוי), ובלבד שהתקיימו בבעל העסק הזעיר התנאים לניכוי כאמור בסעיף 87ה; דגש: הניכוי הנורמטיבי - ניתן רק להכנסה מעסק או משלח יד, ולא מהכנסה מעבודה.

"על ההכנסה החייבת של בעל עסק זעיר מעסק או ממשלח יד לא יחולו הוראות סעיפים 17 עד 27 למעט סעיף 17(א5) (תשלומים לקרן הון לעצמאים) לעניין הוראות פרק זה וכן לא תחול הוראת סעיף 47א לעניין תשלומי ביטוח לאומי ומס מקביל".

דגש: בעל עסק זעיר יהיה זכאי לקבל את הטבות המס הניתנות בשל הפקדות פנסיוניות.

תיקון פקודת מס הכנסה – בעל עסק זעיר

סעיף 87 לפקודה - תנאים לניכוי:

- (א) בעל עסק זעיר לא יהיה רשאי לנכות את סכום הניכוי כאמור בסעיף 87ד אם מתקיים אחד מאלה:
- (1) הוא מעסיק עובדים;
 - (2) הוא אינו מנהל פנקסים קבילים;
 - (3) הייתה לו בשנת המס הכנסה מעסק או ממשלח יד שלא הופקה מיגיעה אישית;
 - (4) חלק מהכנסתו מעסק או ממשלח יד התקבל מאדם שהוא מעסיקו בשנת המס (חלק זניח?);
 - (5) חלק מהכנסתו מעסק או ממשלח יד יוחס אליו מתאגיד שקוף כהגדרתו בסעיף 64(א);
 - (6) יותר מ-25% מהכנסתו מעסק או ממשלח יד התקבלו מאחד מאלה:
- (א) מ"קרוב" - כהגדרתו בסעיף 88; (ב) ממי שהיה מעסיקו במועד כלשהו בשלוש שנות המס הקודמות;
- (7) הוא בעל שליטה בחברה כאמור בסעיף 32(9);

תיקון פקודת מס הכנסה – בעל עסק זעיר

סעיף 187 לפקודה - פטור ממקדמות:

"פקיד השומה רשאי לפטור בעל עסק זעיר ממקדמות כמשמעותן בחלק י' לפרק שני בסימן א', ובלבד שסבר שהתועלת מגביית המקדמות מאותו בעל עסק נמוכה, בהתחשב בסכום המס שצפוי שישלם ובסיכון שלא יהיה ניתן לגבות את המס בסוף השנה."

סעיף 187(ב) לפקודה - חישוב רווח ההון/ שבח ממכירת נכס בעסק (הוספת הפחת)

(ב) לעניין חישוב מס רווח הון או מס שבח החלים במכירת נכס אשר שימש בהפקת ההכנסה מהעסק או ממשלח היד, יתווסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחת או ההפחתה שהיה ניתן לנכותו לפי כל דין, אילולא הוראות סעיף קטן (א), לשנות המס שבהן ניכה את סכום הניכוי.

מניעת כפל הטבה

יתווסף לשווי המכירה?

תיקון פקודת מס הכנסה – בעל עסק זעיר

סעיף 87ד(ג) לפקודה - שינוי סיווג במהלך השנה

(ג) על אף האמור בסעיף קטן (א), יחיד שהיה רשום בתחילת שנת המס כבעל עסק זעיר וחדל להיות בעל עסק זעיר באותה שנת מס, רשאי לנכות את סכום הניכוי לשם בירור הכנסתו החייבת באותה שנת מס, אף אם לא התקיימו לגביו התנאים לניכוי כאמור בסעיף 87ה, ובלבד שסכום הניכוי לא יעלה על 30% מהסכום הקבוע בהגדרה "עוסק פטור" שבסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, ושלא התקיימו לגביו התנאים שבסעיף 87ה(א)(2), (4) ו-(6) ו-(ב).

סעיף 87ה(ב) לפקודה - שינוי סיווג בין השנים (תקופת אי תחולה)

"בעל עסק זעיר שניכה את סכום הניכוי בשנת מס מסוימת, ובשנת המס שלאחריה הייתה לו הכנסה מעסק או ממשלח יד, ולא ניכה את סכום הניכוי, לא יוכל לנכות את סכום הניכוי גם בשתי שנות המס שלאחר אותה שנת מס; לעניין זה, יראו מי שהיה זכאי לנכות את הניכוי רק בשל הוראות סעיף 87ד(ג) כאילו לא ניכה את הניכוי."

תיקון פקודת מס הכנסה – בעל עסק זעיר

סעיף 87ג (ג) לפקודה - ביטול הרישום:

פקיד השומה יבטל את רישומו של יחיד כבעל עסק זעיר באחת מאלה:

(1) הוא לא עומד בתנאי כאמור בפסקה (1) להגדרה "בעל עסק זעיר" (דרישת המחזוריים);

(2) הוא לא עומד בתנאים לניכוי כאמור בסעיף 87ה;

(3) הוא הגיש בקשה כאמור בסעיף קטן (ב) (בקשה יזומה).

• תחולה התיקון – החל מיום 1 ינואר 2024

תיקון פקודת מס הכנסה – בעל עסק זעיר

פטור מדיווח:

ביום 26 לנובמבר 2024 תוקנו תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), תשמ"ח-1988 אשר מקנות פטור לבעל עסק זעיר מהגשת דוח שנתי בכפוף לתנאים המפורטים בתקנה:

"הכנסה מעסק זעיר" - הכנסה מעסק או משלח יד של בעל עסק זעיר כהגדרתו בסעיף 87ב לפקודה, שמנוכה ממנה הניכוי לבעל עסק זעיר, שהתקיימו לגביה כל המפורטים להלן;

(1) עד תום שנת המס שבה הופקה ההכנסה בעל העסק הזעיר הגיש בקשה לפטור מהגשת דין וחשבון באופן מקוון בטופס שקבע המנהל ...;

(2) במהלך שנת המס שבה הופקה ההכנסה בעל העסק הזעיר הגיש הצהרה באופן מקוון בטופס שקבע המנהל ... לגבי סכום מחזורו הצפוי בשנת המס ונתונים נוספים הנדרשים לצורך חישוב המס; בהגדרה זו, "מחזור" - מחזור עסקאות כהגדרתו בסעיף 87ב לפקודה;

(3) בתקופה שמתחילת שנת המס שלאחר שנת המס שבה הופקה ההכנסה עד ליום 31 במרץ של אותה שנה בעל העסק הזעיר הצהיר על מחזורו בפועל באופן מקוון בטופס שקבע המנהל...

(4) עד ליום 31 במרץ של שנת המס שלאחר שנת המס שבה הופקה ההכנסה שולם בשלה תשלום על חשבון המס של בעל עסק זעיר;"

תיקון פקודת מס הכנסה – בעל עסק זעיר

דגשים נוספים:

- בעל עסק זעיר אינו בהכרח עוסק פטור;
- מקצועות שחייבים בפתיחת עוסק מורשה לפי תקנות מס ערך מוסף (רישום), תשל"ו - 1976 יכולים להיות בעל עסק זעיר;
- ניתן להיות בעל הכנסת עבודה ובעל עסק זעיר;
- התיקון רלוונטי בעיקר לבעלי הכנסה עד התקרה הקבועה בחוק;
- חובת הגשת דוח מס בדומה לדוח להחזר מס של שכיר;
- בני זוג יכולים שניהם להיחשב כבעל עסק זעיר;
- בעל עסק זעיר שניכה הוצאות בשיעור הנורמטיבי (30%) בשנת מס מסוימת, אולם בשנת המס שלאחריה לא ניכה את סכום הניכוי מהכנסה מעסק או ממשלח יד שהפיק באותה שנה, לא יוכל לנכות את סכום הניכוי הנורמטיבי גם בשתי שנות המס שלאחר אותה שנת מס. לדוגמה (מתוך אתר הרשות), מי שדיווח כבעל עסק זעיר בשנת 2024 וניכה הוצאות על פי החוק אולם בשנת 2025 לא בחר או הוחרג ממסלול של בעל עסק זעיר, יוכל לדווח שוב כבעל עסק זעיר החל משנת המס 2028 ואילך.

תיקון פקודת מס הכנסה – בעל עסק זעיר

דגשים נוספים:

- **לעניין חישוב מס רווח הון או מס שבח החלים במכירת נכס אשר שימש בהפקת ההכנסה מהעסק או ממשלח היד, יתווסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחת או ההפחתה שהיה ניתן לנכותו לפי כל דין.**
- **יחיד שהיה רשום בתחילת שנת המס כבעל עסק זעיר וחדל להיות בעל עסק זעיר באותה שנת מס רשאי לנכות את סכום הניכוי הנורמטיבי לשם בירור הכנסתו החייבת באותה שנת מס, אף אם לא התקיימו לגביו התנאים לניכוי (לדוגמה המחזור שלו גדול יותר מהתקרה הקבועה בחוק) , ובלבד שסכום הניכוי לא יעלה על 30% מהתקרה. לדוגמה:**
- **לדוגמה (מתוך אתר רשות המסים): בעל עסק זעיר שבתום שנת 2025 מחזור העסקאות שלו היה 135,000 ₪ יהיה זכאי לנכות סכום של 36,000 ₪ (30% מהתקרה שנקבעה בחוק לאותה שנה – 120 אלף ₪). יחד עם זאת, יראו אותו כאילו יצא מהמסלול של בעל עסק זעיר והוא לא יוכל לחזור אליו בשנתיים שלאחר מכן.**
- **אתר רשות המסים - [לקישור לשאלות ותשובות](#)**
- **אתר רשות המסים – [מדריך בעל עסק זעיר](#)**

העלאת שיעור המע"מ

העלאת שיעורי מס הערך המוסף

- בפברואר 2024 פורסם צו מס ערך מוסף (שיעור המס על עסקה ועל יבוא טובין) (תיקון), התשפ"ד - 2024 בו נקבע כי מיום 1 בינואר 2025 שיעור המע"מ על עסקאות ויבוא טובין יעלה מ-17% ל-18%.
- באפריל 2024 פורסם צו נוסף הקובע כי עליית המע"מ כאמור תחול גם לגבי מוסדות כספיים ומלכ"רים המחויבים במע"מ בגין שכר וריווח.
- ביום 5 בדצמבר 2024, פרסמה רשות המסים הוראת פרשנות מס' [01/2025](#) הכוללת הנחיות ודוגמאות לקביעת מועד העסקה, בהתאם להוראות חוק מע"מ והתקנות מכוחו, לעניין בחינת השפעת העלאת שיעור המע"מ ביחס לסוגי העסקאות המפורטים.

העלאת שיעורי מס הערך המוסף

השפעת העלאה בשיעורי המע"מ לעניין עסקאות של מכר טובין:

- בסיס מצטבר - סעיף 22 (א) לחוק מע"מ קובע כי ככלל מועד החיוב במע"מ יהיה במועד מסירת הטובין לקונה; נמסרו הטובין חלקים חלקים - חל החיוב על כל חלק שנמכר;
- בסיס מזומן - סעיף 22(ב) לחוק מע"מ קובע כי לגבי עוסקים מסוימים (שמחזור העסקאות שלהם נמוך מ-2 מיליון ₪ בשנה, או יצרן שמחזור עסקו עולה על 2.1 מיליון ₪ אך אינו עולה על 3.8 מיליון ₪ או שמחזור עסקו פחות מ-2.1 מיליון ₪ אך בעסקו 6-17 מועסקים) מועד החיוב יהיה מועד קבלת התמורה (בסיס מזומן).

העלאת שיעורי מס הערך המוסף

השפעת העלאה בשיעורי המע"מ לעניין עסקאות של מכר טובין:

בידי עוסק שחל עליו סעיף 22(א) לחוק (בסיס מצטבר):

- לגבי טובין שנמסרו לקונה עד ליום 31/12/2024 תחויב העסקה במע"מ בשיעור של 17% אף אם מלוא התמורה או חלקה שולמה החל מיום 01/01/2025
- לגבי טובין, שנמסרו לקונה לאחר 31/12/2024 תחויב העסקה במע"מ בשיעור של 18%, אף אם מלוא התמורה או חלקה שולמה לפני 01/01/2025.
- בידי עוסק שחל עליו סעיף 22(ב) לחוק (בסיס מזומן):
- לגבי טובין שנמסרו עד ליום 31/12/2024 והתמורה תתקבל לאחר יום זה, יחול מע"מ בשיעור 18% בגין כל התמורה.
- לגבי טובין שימסרו לאחר 31/12/2024 אולם התמורה התקבלה לפני מועד זה יחול מע"מ בשיעור 17%.

העלאת שיעורי מס הערך המוסף – דוגמאות למועד החיוב במכירת טובין

• דוגמאות שהוצגו בהוראת הפרשנות:

העסקה / העוסק	הכלל – בסיס מצטבר - במועד המסירה	עוסק שמתחייב על בסיס מזומן
ביום 01/12/2024 הוזמנו אצל עוסק רהיטים הכוללים ספה ופינת אוכל בשווי של 6,000 ₪. בהתאם לתנאי המכירה נקבעו מועדי התשלום – אחד במועד ההזמנה והשני <u>במועד המסירה</u> - 15.1.25.	על העסקה יחול מע"מ בשיעור של 18% וזאת על מלוא מחיר העסקה	בהתאם לשיעור המע"מ החל במועד התשלום
פינת האוכל נמסרה ללקוח ביום 31/12/2024 והספה נמסרה ביום 15/01/2025 .	על מכירת פינת האוכל יחול מע"מ בשיעור של 17% ואילו על מכירת הספה יחול מע"מ בשיעור של 18%	בהתאם לשיעור המע"מ החל במועד התשלום
כל הרהיטים נמסרו ללקוח ביום 31/12/2024 וסוכם בין הצדדים כי התמורה תשולם ב 6 תשלומים חודשיים שווים ללא ריבית החל מיום 01/12/24 ועד ליום 01/05/2025 .	מאחר והמסירה בוצעה לפני 01/01/2025, יחול מע"מ בשיעור של 17% על מלוא מחיר המכירה.	בהתאם לשיעור המע"מ החל במועד התשלום – החל מהתשלום השני

העלאת שיעורי מס הערך המוסף – בעסקת מקרקעין

לעניין מועד החיוב בעסקאות מקרקעין:

סעיף 28(א) : "בעסקת מקרקעין חל החיוב במס עם העמדת המקרקעין לרשות הקונה או לשימוש, או עם רישום המקרקעין על שמו של הקונה בפנקס המתנהל על פי דין, לפי המוקדם."

סעיף 29(1): "בעסקה שסעיף 28 חל עליה ובסוג עסקאות אחרות שקבע שר האוצר - אם שילמו סכומים כל שהם על חשבון התמורה לפני מועד החיוב על פי פרק זה, יחול החיוב לגבי כל סכום ששולם כאמור, בעת תשלומו;"

בהתאמה, מועד החיוב בעסקת מקרקעין חייבת במע"מ, יהיה אחד מהבאים, לפי המוקדם:

- (1) מסירת החזקה במקרקעין לקונה;
- (2) רישום המקרקעין על שם הקונה;
- (3) תשלום התמורה.

העלאת שיעורי מס הערך המוסף – בעסקת מקרקעין

מועד מסירת הדירה / רישום במרשם	מועד תשלום התמורה	דוגמה – מכירת דירה
1.6 מיליון ₪ - יחויב ב-18%	1.4 מיליון ₪ - יחויב ב-17%	1.4 מיליון ₪ שולם מראש ב-2024 ובמסירת הדירה במרץ 2025 שולמה יתרת התמורה בסך 1.6 מיליון ₪ [סעיף 1]
אזי מועד החיוב בגין מלוא מחיר העסקה חל במועד המסירה וכל העסקה תחויב במס בשיעור 17%, גם אם טרם שולמה כל התמורה.		באותם נתוני הדוגמה לעיל, אולם הדירה נמסרה לפני 01/01/2025 [סעיף 3]
	הקדמת תשלום המס לא תקדים את מועד החיוב. תשלום מלוא התמורה מהווה מועד חיוב בהתאם להוראות סעיף 29(1) לחוק מע"מ.	בעסקאות שהוצאה חשבונית על מלוא סכום העסקה ושולם מלוא המס בגינה, למרות שטרם הגיע מועד החיוב במס על כל תמורת העסקה (למשל כאשר לא <u>שולמה מלוא התמורה</u>), הקדמת תשלום המס אינה פוטרת את העוסק מלהשלים את הפרש המס הנובע מהשינוי בשיעור המס. [סעיף 2]

העלאת שיעורי מס הערך המוסף – בעסקת שירותים

מועד החיוב בעסקת שירותים

הכלל – בסיס מזומן: סעיף 24 לחוק: "בשירות חל החיוב במס עם קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל."

החריג – בסיס מצטבר: סעיף 29(א) לחוק, קובע כי מועד החיוב יהיה במועד מתן השירות, לגבי הבאים:

1. מחיר עסקת השירות מושפע מיחסים מיוחדים;
2. לא נקבע מחיר בין הצדדים לשירות;
3. התמורה שמקבל העוסק בגין השירות שנתן, כולה או מקצתה, אינה בכסף;
4. השירות ניתן על ידי עוסק שמחזור עסקאותיו עולה על 15 מיליון ₪ בשנה וחלה עליו החובה לנהל פנקסי חשבונות לפי תוספת י"א להוראות ניהול פנקסים והשירות הוא מסוג השירותים המפורטים להלן:
 - (1) ניתן שירות כאמור חלקים חלקים, יחול החיוב במס על כל חלק שניתן;
 - (2) בשירות שנתינתו מתמשכת ושלא ניתן להפריד בין חלקיו – יחול החיוב במס לגבי כל סכום ששולם על חשבון התמורה, בעת תשלומו או עם גמר מתן השירות, לפי המוקדם.

העלאת שיעורי מס הערך המוסף – בעסקת שירותים

ההוראה מפרטת ארבעה סוגי עסקאות שירותים שלגביהם חל סעיף 29(א1) לחוק:

סוג שירות	מועד החיוב לפי החוק	העלאת שיעורי המס
שירות נקודתי – הובלה, גרירה	על פי סעיף 29 (א1) לחוק – מועד מתן השירות	בהתאם למועד מתן השירות - חל מועד החיוב במס בהתאם לשיעור המע"מ אשר יהא בתוקף במועד נתינת השירות (בסיס מצטבר).
שירות מתמשך בסיס התחשבות חודשית - שירותי שמירה, ניקיון, תחזוקה, שירותי כוח אדם	יחול החיוב במס עם נתינת השירות (בסיס מצטבר), דהיינו שיעור המס יהיה בהתאם לשיעור המע"מ החל בחודש הרלוונטי בו ניתן השירות.	לדוגמה – שירותים שניתנו בתקופה שבין 01/12/2024 ועד ליום 31/12/2024 אשר בגינם תופק חשבונית עד ליום 14/01/2025 יחויבו בשיעור מע"מ של 17%.
שירות מתמשך שלא ניתן להפריד בין חלקיו - שירותי אחריות, שירותי תמיכה, שירותים לאספקת מים, אספקת גז	מועד החיוב במס יחול עם גמר נתינתם או במועד תשלום התמורה, לפי המוקדם.	אם שולמה תמורה או ניתן שירות שהסתיים לפני 01/01/2025, יחול מע"מ בשיעור של 17%, ואילו אם שולמה התמורה לאחר 31/12/2024 וניתן שירות שהגיע לידי סיום אחרי 31/12/2024, יחול מע"מ בשיעור של 18%

העלאת שיעורי מס הערך המוסף – בעסקת שירותים

ההוראה מפרטת ארבעה סוגי עסקאות שירותים שלגביהם חל סעיף 29(א1) לחוק:

סוג שירות	מועד החיוב לפי החוק	העלאת שיעורי המס
שירותי מתן אשראי	מועד החיוב במס בגין עסקאות של מתן אשראי חל עם קבלת הריבית / הפרשי ההצמדה / הפרשי השער.	בהתאם למועד התשלום (בהוראה ישנן הוראות ספציפיות לעניין חיוב במס בגין אשראי לעובדים או מנהלים).

העלאת שיעורי מס הערך המוסף – בסוגי עסקאות נוספים

ההוראה מפרטת את קביעת מועד החיוב לעניין סוגי עסקאות נוספים:

סוג שירות	מועד החיוב לפי החוק	העלאת שיעורי המס
השכרת מקרקעין (סעיף 29(2) לחוק ותקנה 7(א)(2) לתקנות)	לפי בסיס מזומן	בהתאם לעיתוי תשלום דמי השכירות – למשל תשלום מראש של דמי השכירות לינואר 2025 – יהיה בשיעור 17%
מכירת מנוי (סעיף 29(2) לחוק ותקנה 7(א)(5) לתקנות)	ככלל על בסיס מזומן, אם שולם לפני 1.1.25 יחול מע"מ בשיעור 17% גם אם הטובין יתקבלו לאחר 1.1.2025	תשלום דמי מנוי לאורך תקופת המנוי יחויבו במע"מ בשיעור 18%, לגבי כל סכום שישולם לאחר 1.1.2025
יבוא טובין מוחשיים (סעיף 26(א) לחוק)	לפי מועד השחרור מהמכס	
יבוא טובין לא מוחשיים (סעיף 26(ב) לחוק)	לפי מועד רכישת מטבע החוץ לשם התשלום או מועד העברת התשלום למוכר, כמוקדם	

ההוראה מפרטת הנחיות נוספות בדבר הוצאת חשבוניות, חשבוניות זיכוי.

העלאת שיעורי מס הערך המוסף – ביבוא טובין בלתי מוחשיים

בהתאם לסעיף 26 (ב) לחוק, ביבוא טובין בלתי מוחשיים חל החיוב במס בעת רכישת מטבע החוץ אצל המוסד הכספי לשם תשלום בעד רכישתם, או בעת העברת מטבע החוץ למוכר, לפי המוקדם, ואם לא נרכש או הועבר מטבע חוץ כאמור – עם מתן התמורה. ההוראה מפרטת שלושה מצבים שבהם יחול שיעור המס המעודכן ביבוא טובין בלתי מוחשיים:

מועד החיוב לפי החוק	יבוא טובין בלתי מוחשיים
מועד רכישת מטבע החוץ מהמוסד הכספי	המייבא רכש מטבע חוץ לשם רכישת הטובין – לאחר 1.1.2025
מועד העברת התמורה למוכר	המייבא העביר למוכר את התמורה במט"ח – לאחר 1.1.2025
מועד רכישת מטבע החוץ מהמוסד הכספי	"ובלבד שלא רכש את מטבע החוץ לפני 1.1.2025" – <u>במקרה שבו מטבע החוץ נרכש לפני 1.1.2025 – יחול שיעור המס הקודם</u>
מועד קבלת התמורה	המוכר קיבל את התמורה – לאחר 1.1.2025

שינוי מבנה

השינויים העיקריים המוצעים בהוראות חלק ה-2 לפקודה

תזכיר חוק שפורסם בנובמבר 2024;

מטרת השינויים המוצעים: "הגדלת היתרון התחרותי של ישראל בהשקעות, צמיחת חברות והתרחבות חברות בינלאומיות, ובפרט חברות בענף ההייטק, וזאת באמצעות מתן ודאות והסרת חסמים במיסוי"... לעמדת נציגי המגזר העסקי הוודאות המיסויית בישראל היא נמוכה, ומרתיעה חברות ומשקיעים רבים. מטרת העל בצעדים שיובאו להלן היא לסייע בחיזוק הסביבה העסקית בישראל, ובפרט, בדיני המס החלים בה. לפיכך, הצעדים ממוקדים ביצירת משטר מס אטרקטיבי לחברות ולמשקיעים בתעשיית ההייטק, בעיקר על ידי הגדלת הוודאות המיסויית שנובעת מפעילותם בישראל. זאת, מתוך ההבנה כי ככל שדיני המיסוי בישראל יהיו אטרקטיביים, ודאיים ויציבים, חברות ומשקיעים ישגשגו ויגדילו את תעשיית ההייטק בישראל."

הסרת חסמים שאינם משרתים את תכלית ההסדר במטרה להרחיב את שעריו לפעילויות עסקיות

השינויים העיקריים המוצעים בסעיפי חלק ה-2 לפקודה

השינויים העיקריים בהוראות חלק ה-2 לפקודה - מיזוג

שינוי חלופה (ב) להגדרת "מיזוג" לעניין מיזוג תמורת מניות בהתאם להוראות סעיף 103כ לפקודה, כך שהעברת 70% בלבד ממניות חברה תוכל להיחשב ל"מיזוג" לעניין 103כ, במקום 80% כנדרש בנוסח טרם השינוי;

הקלת תנאי יחסי הגודל – לפי הוראות סעיף 103ג(6) לפקודה, תנאי למיזוג הוא ששווי כל חברה שמשתתפת במיזוג יהיה לפחות 10% משווי החברה הקולטת, וששווי כל אחת מהחברות המשתתפות במיזוג לא יעלה על פי תשעה מחברה אחרת שמשתתפת במיזוג (להלן: "תנאי הגודל הקודמים"). התיקון קובע כי נדרש ששווי כל חברה משתתפת במיזוג יהיה 5% לפחות משווי החברה הקולטת, וששווי כל אחת מהחברות המשתתפות בשינוי המבנה לא יעלה על פי תשעה עשר.

מוצע להוסיף סעיף קטן (6)(ב1) הקובע כי במיזוג אשר לא מתקיימים לגביו תנאי הגודל הקודמים (10% / פי תשעה), יהיה צורך באישור המנהל מראש לעניין עמידה בתנאי המיזוג.

השינויים העיקריים המוצעים בסעיפי חלק ה-2 לפקודה

השינויים העיקריים בהוראות חלק ה-2 לפקודה

ביטול הדרישה להמשך החזקה ב-25% מהזכויות בהון מניות החברה במהלך התקופה הנדרשת – שנתיים לאחר מועד שינוי המבנה – לעניין מיזוג בהתאם לסעיף 103ג(8), לעניין העברת נכסים תמורת מניות בהתאם לסעיף 104א(1)(א), או 104ב(1)(א)ג, או 104ג(א) ולעניין פיצול בהתאם לסעיף 105ג(7) – הדרישה להמשך החזקה בלפחות 25% מהון מניות החברה לאחר ביצוע שינוי המבנה במשך שנתיים – בוטלה.

ביטול הדרישה לבנייה על קרקע בשינוי מבנה שמשותף בו איגוד מקרקעין – לעניין העברת נכסים תמורת מניות בהוראות סעיפים 104א(1)ב ו-104ב(4) ולעניין פיצול בסעיף 105ג(א)(14) – במקרים שבהם בשינוי המבנה השותף איגוד מקרקעין והועברה קרקע במסגרת שינוי המבנה – הדרישה להשלמת בניית בניין על הקרקע כחלק מתנאי שינוי המבנה – תבוטל.

תכלית השינויים היא נטרול חסמים לטובת הקלה על ביצוע שינויי מבנה תוך שמירה על הבעלות הכלכלית בנכסים

השינויים העיקריים המוצעים בסעיפי חלק ה-2 לפקודה

השינויים העיקריים בהוראות חלק ה-2 לפקודה

תחולת השינוי

"מוצע כי ככלל, התיקונים המוצעים יחולו מיום פרסומו של חוק זה. עם זאת, מוצע כי חלק מההקלות יחולו גם ביחס לשינויי מבנה שנעשו לפני יום פרסום החוק. מדובר בהקלות לגבי התנאים שצריכים להתקיים לאחר מועד שינוי המבנה - התנאי בדבר תקופת ההחזקה הנדרשת לאחר שינוי המבנה והתנאי בדבר התקופה שיש לבנות על מקרקעין המועברים לאיגוד. לפי המוצע, אם במועד פרסום החוק טרם חלפה התקופה הנדרשת לקיום התנאי, ההקלה המוצעת תחול לגבי שינויי מבנה אלה, תוך מתן הודעה על כך למנהל."

מיסוי השקעות בקרנות הון סיכון

מיסוי השקעות תושבי חוץ

"התיקונים המוצעים צפויים להקנות וודאות למשקיעים, ולעודד השקעות בישראל, ובפרט השקעות של תושבי חוץ הנעשות על ידי קרנות השקעה הפועלות בישראל.

....במטרה לעודד השקעות במשק הישראלי, ככלל, ובפרט במגזר הטכנולוגיה, ולצורך שיפור יכולתו של המגזר העסקי למשוך השקעות לישראל בתנאי תחרות בין-לאומיים במשטר המס, מוצע לקבוע סעיפי הסמכה מפורשים בחוק לקביעת הטבות למשקיעים כאמור על ידי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת."

מיסוי השקעות תושבי חוץ – תיקון סעיף 16א לפקודה

סעיף 16א לפקודה: "שר האוצר רשאי להורות על החזרת מס, כולו או מקצתו, לאדם שאינו תושב ישראל אם סכום המס שאותו אדם שילם בישראל עולה על הסכום שהותר לו, בגלל תשלום זה, בארץ מושבו הקבוע כזיכוי מן המס שחל באותה ארץ על הכנסתו שהושגה או שנקבעה בישראל גם אם הסכום לא הותר לו או לא ניתן לו כזיכוי בארץ מושבו, בשל הוראות קיזוז הפסדים באותה ארץ."

מוצע להוסיף: "שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע בתקנות כי יינתנו פטור או הנחה ממס לתושב חוץ אשר יקבע, על הכנסות מסוימות הנובעות מהשקעות שביצע בניירות ערך או בנכסים פיננסיים אחרים או מניהולם, שמתקיימים בהן התנאים שיקבע; בהתקנת תקנות לפי סעיף קטן זה ישקול השר, בין השאר, את הצורך לעודד השקעה מסוימת והתועלת המשקית הנובעת ממנה, לאור המטרות המפורטות בסעיף 1 לחוק לעידוד השקעות הון, וכן ישקול השר את המיסוי שצפוי לחול על תושב החוץ במדינת תושבותו, את הפסד הכנסות המדינה הצפוי ממסים, ואפשרות השימוש לרעה בהסדר לצורך הפחתת מס בלתי נאותה."

מיסוי השקעות תושבי חוץ – מס מופחת על דמי הצלחה

מוצע להוסיף לפקודה את סעיף 2ב125 :

"שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע בתקנות כי ההכנסה המיוחסת לשותף מנהל שהוא יחיד תושב ישראל בשל זכאותו לדמי הצלחה מתוך רווחי שותפות כפי שיקבע, תחויב במס בשיעור 32% , והכל בתנאים שקבע השר באישור ועדת הכספים של הכנסת; בהתקנת תקנות לפי סעיף זה ישקול השר, בין השאר, את השיקולים המפורטים בסעיף 16א(ב)";

(א) לענין סעיף זה –

"דמי הצלחה" – החלק לו זכאי שותף ברווחי שותפות, מהסוגים שיקבע, באישור ועדת הכספים של הכנסת, מהשקעות בניירות ערך או בנכס פיננסי אחר, שלא בתמורה להשקעתו הכספית בשותפות; "שותף מנהל" – שותף שמתקיימים בו תנאים שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת;".

מיסוי השקעות תושבי חוץ – מס מופחת על דמי הצלחה

מוצע להוסיף לפקודה את סעיף 2ב125 :

מתוך דברי ההסבר:

"עמדת רשות המסים היא כי הכנסה מדמי הצלחה היא הכנסה מעסק, אך עם זאת מיסוי דמי ההצלחה של שותף בקרנות השקעה נעשה לפי הסדרים המפורטים בין השאר בחוזר מס הכנסה מספר 9/2018. לצורך עידוד השקעות, והגברת הוודאות עבור השותפים המנהלים, מוצע לאפשר לשר האוצר לקבוע, באישור ועדת הכספים של הכנסת, כי הכנסה המיוחסת לשותף מנהל תושב ישראל בשל זכאותו לדמי הצלחה מתוך רווחי קרן שמקורם בהשקעות בניירות ערך או בנכס פיננסי אחר מהסוג אשר קבע, תחויב במס בשיעור 32%. יצוין, שאם השותף המנהל עצמו הוא ישות שהיא שותפות, ההטבה כאמור גם תוכל להינתן לשותפים המחזיקים בשותפות שהיא השותף המנהל, אם דמי ההצלחה מיוחסים להם, ובלבד שהדבר ייקבע בתקנות המוצעות. יובהר, שלגבי דמי הצלחה של תושב חוץ, יהיה ניתן להשתמש בסמכות הקבועה בסעיף 16 א המוצע."

מיסוי השקעות בשותפות

סעיף 63(ה) לפקודה בנוסחו הקיים קובע כדלקמן:

"(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."

מיסוי השקעות בשותפות

בהתאמה, מוצע לתקן את סעיף 63(ה) לפקודה בעניין שותפויות כדלקמן:

"שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כי חלקו של שותף מהסוג אשר יקבע בהכנסה של שותפות מניירות ערך או מנכס פיננסי אחר שמתקיימים בה תנאים שיקבע, תחשב בידי אותו שותף כהכנסה ממקור פסיבי או כרווח הון, והכל בתנאים שקבע השר באישור ועדת הכספים של הכנסת; בהתקנת תקנות לפי סעיף זה ישקול השר, בין השאר, את השיקולים המפורטים בסעיף 16 א(ב), וכן את אופי פעילותו של השותף בשותפות ואת אופן סיווג ההכנסה בידי השותף אילו היה מפיק את ההכנסה שלא במסגרת השותפות. לעניין זה, "הכנסה ממקור פסיבי" – הכנסה מריבית, מהפרשי הצמדה ומדיבידנד, שאינה הכנסה מעסק"

שינויים בהוראת סעיף 121ב מס יסף

תיקון הוראת סעיף 121ב – מס יסף

סעיף 121ב לפקודה בנוסחו הנוכחי קובע כדלקמן (לאחר תיקון 195 ותיקון 234):

121ב. (א) יחיד אשר הכנסתו החייבת בשנת המס עלתה על 640,000 שקלים חדשים, יהיה חייב במס נוסף על חלק הכנסתו החייבת העולה על 721,560 שקלים חדשים (בסעיף זה – הכנסה החייבת במס נוסף), בשיעור של 3%.

(ב) על הכנסה החייבת במס נוסף לא יחולו הוראות סעיף 91(ד) לעניין מקדמות.

(ג) הוראות סעיף זה יחולו על אף האמור בכל חיקוק.

(ד) הוראות סעיף 8(ג) יחולו לגבי ההכנסות הקבועות בו, בחישוב ההכנסה החייבת לעניין סעיף זה.

(ה) בסעיף זה, "הכנסה חייבת" – הכנסה חייבת כהגדרתה בסעיף 1 וכמשמעותה בסעיף 89, למעט סכום אינפלציוני כהגדרתו בסעיף 88 וסכום אינפלציוני כהגדרתו בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, ולרבות שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, ואולם לגבי מכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים כהגדרתה בחוק האמור – רק אם שווי מכירתה עולה על 4 מיליון שקלים חדשים והמכירה אינה פטורה ממס לפי כל דין; הסכום האמור יתואם בהתאם להוראות סעיף 9(ג2) לחוק מיסוי מקרקעין, ולעניין זה יהיה המדד הבסיסי כאמור באותו סעיף המדד שפורסם ביום ד' בשבט התשע"ג (15 בינואר 2013).

טרם השינוי – על הכנסות יחיד שעלו על סכום התקרה (ב-2024 - 721,560 ₪) – מוטל מס של 3% בנוסף למס השולי ללא תלות במקור ההכנסה – תוך החרגת מכירת דירת מגורים עד 5,382,285 מיליון ₪ (נכון לשנת 2024)

תיקון הוראת סעיף 121ב – מס יסף

השינויים המוצעים בסעיף 121ב לפקודה:

- **מס נוסף בשיעור 2%** - בנוסף למס היסף הקיים, הכנסותיו של יחיד ממקורות הוניים אשר סכומן עלה על סכום התקרה בשנת המס, יתחייבו במס נוסף בשיעור של 2%. במס היסף הקיים – לא חל שינוי. **המס הנוסף המוצע יוטל רק על מי שהכנסתו ההונית לבדה עולה על סכום התקרה.**
- **הכנסה חייבת ממקורות הוניים** היא הכנסה שלא הופקה מעבודה או מעסק של היחיד, ובכלל זאת הכנסה מדיבידנד, מריבית, מרווח הון, מדמי שכירות, וממכירת זכויות במקרקעין.
- **דין המס הנוסף כדין מס שבח לעניין גבייה** - בביצוע עסקת מכירת מקרקעין, ישולם המס הנוסף (ומס היסף הקיים) במעמד תשלום מס השבח ובאמצעות מערכת הגבייה של מיסוי מקרקעין – על מנת לטייב את גביית המס הנוסף. – השר יקבע בתקנות את דרך הפעולה.
- **בוטלה ההחרגה של דירת מגורים מתחולת מס היסף** – לפי התיקון המוצע מכירת דירת מגורים תחויב במס היסף ובמס הנוסף, גם אם שווי העסקה לא עלה על סכום התקרה (בשנת 2024-5,382,285 ₪) ובלבד שלא חל פטור ממס שבח.

תיקון הוראת סעיף 121ב – מס יסף

תכלית השינוי

* בדברי ההסבר - בשל הטלת מס בשיעורים נמוכים על הכנסות פאסיביות כיום קיים מיסוי רגרסיבי, המיסוי הנוסף על הכנסות פאסיביות נועד להקל במעט את הרגרסיביות תוך מניעת פגיעה בתמריץ לעבודה ולפיתוח עסקי.

* לצורך חישוב סף המס, קרי סכום ההכנסה החייבת ממקורות הוניים, שמעליו יוטל המס הנוסף המוצע, יילקחו בחשבון רק ההכנסה החייבת ממקורות הוניים ולא הכנסות אחרות. **כך לדוגמה**, אם ליחיד יש הכנסה חייבת ממקורות הוניים בגובה 500 אלף שקלים חדשים, והכנסה חייבת מעבודה או מעסק בגובה 500 אלף שקלים נוספים, לא יוטל המס הנוסף המוצע מכיוון שגובה ההכנסה החייבת ממקורות הוניים נמוכה מסף המס שנקבע.

דגש: לשקול הקדמת הכנסה חייבת ממקורות הוניים לסוף 2024

פרסום טופס 150 חדש

טופס 150

טופס 150

- נישום שמחזיק בזכויות בחבר בני אדם תושב חוץ נדרש לצרף לדוח המס השנתי שלו טופס 150.
- "החזקה" – לרבות החזקה בעקיפין של 10% ומעלה מהזכויות בחברה הזרה.
- טופס 150 מצורף לדוח השנתי החל משנת 2003 והוא עבר גלגולים ושיפוצים רבים.

המידע הדרוש בטופס 150

- בנוסחיו המוקדמים יותר של טופס 150 נדרש נישום לפרט אודות חבר בני האדם הזר את מדינת ההתאגדות, תחום העיסוק המרכזי, האם מדובר בחמי"ז או חנ"ז, ואת כמות ושיעור החזקותיו בהון החברה הזרה – בסוף השנה והגבוה במהלך השנה.
- בעייתיות – הנישום נדרש לבחינה והצהרה של מונחים שדורשים הבנה ובירור.

טופס 150

במהלך 2024 פורסם טופס 150 בנוסח חדש

- הטופס שעודכן הוסף לנספחי הדוח השנתי באתר רשות המסים.
- המלצת הועדה למיסוי בינלאומי מנובמבר 2021 – נישומים מסוימים יידרשו למילוי טופס 150 מורחב – טרם בוצעו.
- שינויים מוצעים בחקיקת החנ"ז והחמי"ז – תזכיר שפורסם בספטמבר 2023 ונכללו בו שינויים מהותיים לעניין תנאי החנ"ז והחמי"ז ייתכן שהיוו רקע להוספת הפרטים הנדרשים בטופס – על אף שלא הבשילו לכדי חקיקה.
- ביקורת שנשמעה על רשות המסים – עדכון הטופס במחטף וללא הודעה לציבור. הטופס פורסם כנספח לדוח המס לשנת 2023 ללא הודעה מסודרת.

טופס 150

טופס 150 בנוסח המופיע כנספח לדוח המס לשנת 2023

• הנוסח הקודם כלל דרישות מידע לגבי אופי הכנסות הישות הזרה, היותה שקופה או לא שקופה לצרכי מס במדינתה, האם הישות הזרה מחויבת במס במדינתה על הכנסותיה מחוצה לה, תושבות נושאי משרה.

דרישות שנוספו:

- האם השתנה בעבר סיווג החברה משקוף לאטום?
- מספר התאגידים שהחברה הזרה מחזיקה
- מהו שיעור ההכנסות הפסיביות ביחס לסך ההכנסות? האם ידוע שיעור הרווחים הפסיביים ביחס לסך הרווחים? מהו שיעור הרווחים הפסיביים ביחס לסך הרווחים? שאלות דומות מופיעות לגבי ההכנסות והרווחים ממשלח יד.
- האם קיימות הכנסות פטורות או הכנסות שלא בבסיס המס במהלך השנה?
- האם נעשו שינויים במבנה החברה במהלך השנה?
- האם ישנם סכומים שנוכו לצרכי מס כהוצאה או כניכוי באותה מדינה שאינם מוכרים בישראל?

טופס 150

אופי הפעילות העיקרית ⁽⁹⁾	<input type="checkbox"/> עסקית	<input type="checkbox"/> פסיבית	אופי הפעילות העיקרית ⁽⁹⁾	<input type="checkbox"/> עסקית	<input type="checkbox"/> פסיבית
מספר התאגידים שהחברה הזרה מחזיקה			מספר התאגידים שהחברה הזרה מחזיקה		
חברה נשלטת זרה (CFC) ⁽¹⁰⁾	<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא	חברה נשלטת זרה (CFC) ⁽¹⁰⁾	<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא
רוב ההכנסות פסיביות ⁽¹¹⁾	<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא	רוב ההכנסות פסיביות ⁽¹¹⁾	<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא
מהו שיעור ההכנסות הפסיביות ביחס לסך ההכנסות?			מהו שיעור ההכנסות הפסיביות ביחס לסך ההכנסות?		
רוב הרווחים פסיביים ⁽¹²⁾	<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא	רוב הרווחים פסיביים ⁽¹²⁾	<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא
האם ידוע שיעור הרווחים הפסיביים ביחס לסך הרווחים?			האם ידוע שיעור הרווחים הפסיביים ביחס לסך הרווחים?		
מהו שיעור הרווחים הפסיביים ביחס לסך הרווחים?			מהו שיעור הרווחים הפסיביים ביחס לסך הרווחים?		
שיעור המס בפועל קטן מ- 15% ⁽¹³⁾	<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא	שיעור המס בפועל קטן מ- 15% ⁽¹³⁾	<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא
רוב אמצעי השליטה בידי ישראלים ⁽¹⁴⁾	<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא	רוב אמצעי השליטה בידי ישראלים ⁽¹⁴⁾	<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא
חברת משלח יד זרה ⁽¹⁵⁾	<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא	חברת משלח יד זרה ⁽¹⁵⁾	<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא
עיסוק במשלח יד מיוחד ⁽¹⁶⁾	<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא	עיסוק במשלח יד מיוחד ⁽¹⁶⁾	<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא
האם חבר החוץ הוא חברת מעטים ⁽¹⁷⁾	<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא	האם חבר החוץ הוא חברת מעטים ⁽¹⁷⁾	<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא
האם ידוע שיעור ההכנסות ממשלח יד מיוחד?			האם ידוע שיעור ההכנסות ממשלח יד מיוחד?		
מהו שיעור ההכנסות ממשלח יד מיוחד?			מהו שיעור ההכנסות ממשלח יד מיוחד?		
האם המקור של מרבית הרווחים הינו ממשלח יד מיוחד?	<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא	האם המקור של מרבית הרווחים הינו ממשלח יד מיוחד?	<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא
האם ידוע שיעור הרווחים ממשלח יד מיוחד?			האם ידוע שיעור הרווחים ממשלח יד מיוחד?		
מהו שיעור הרווחים ממשלח יד מיוחד?			מהו שיעור הרווחים ממשלח יד מיוחד?		

ר"ג א

טופס 150

		במשלח יד מיוחד		
כן	לא	כן	לא	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	30% ויותר מזכויות חבר החוץ רשומות למסחר בבורסה ⁽¹⁸⁾
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	נושאי משרה/חברי דירקטוריון כוללים תושבי ישראל ⁽¹⁹⁾
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	האם חבר בני האדם מגיש דו"ח על הכנסותיו במדינה הגומלת?
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	האם ישנה חברה עסקית באשכול החברות?
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	האם קיימות הכנסות פטורות או הכנסות שלא בבסיס המס במהלך השנה?
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	האם ישנם סכומים שנוכו לצרכי מס באותה מדינה שאינם מוכרים כהוצאה או כניכוי בישראל?
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	האם נעשו שינויים במבנה החברה במהלך השנה?
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	האם חבר בני האדם מגיש דו"ח מאוחד הכולל הכנסותיהן של חברות אחרות?

טופס 150

בימים האחרונים (10 לדצמבר) פורסם טופס 150 חדש ומעודכן בשיתוף הלשכות:

הטופס החדש יצורף לדוחות שיוגשו לשנת המס 2024 עם אפשרות להגיש לדוחות המס 2023 שטרם הוגשו

הטופס החדש מחולק לחלקים בהתאם לסוג הנישום:

חלקים א ו-ב – מופנים לכל נישום שמחזיק בחבר בני אדם תושב חוץ

חלק ג'1 – מופנה למי שמחזיק 25% ומעלה בהון מניות חבר בני האדם הזר

חלק ג'2 – מופנה ל"בעל שליטה", כולל מידע רלוונטי ביחס לסיווג כחברה נשלטת זרה

חלק ג'3 – מופנה ל"בעל שליטה", כולל מידע רלוונטי ביחס לסיווג כחברת משלח יד זרה

בעל שליטה – מוגדר בטופס כמי שמחזיק 10% ומעלה מאמצעי השליטה, לבדו או יחד עם קרובו

מי שהצהיר על החברה הזרה כחנ"ז / חמ"ז בדוח המס, לא יידרש למלא את סעיפי חלק ג'2 / ג'3, בהתאמה.

טופס 150

ב. פרטי החזקה

סוג הזכויות המוחזקות	מניית רגילות		זכויות אחרות, פרטי/י		מניית רגילות		זכויות אחרות, פרטי/י	
	בסוף שנה	הגבוה בשנה	בסוף שנה	הגבוה בשנה	בסוף שנה	הגבוה בשנה	בסוף שנה	הגבוה בשנה
כמות החזקה בזכויות / מניות								
שיעור הזכויות לריווחי חבר החוץ								
שיעור הזכויות לנכסים בפירוק								
שיעור הזכויות בהצבעה								
זכויות נוספות, פרטי/י								

ג. דירקטוריון ומידע כספי

1. פרטים נוספים הנוגעים לחבר החוץ⁽¹¹⁾

חבר חוץ ב	חבר חוץ א	
כן <input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/>	כן <input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/>	האם נושאי משרה/חברי דירקטוריון כוללים תושבי ישראל ⁽¹²⁾
כן <input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/>	כן <input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/>	האם חבר בני האדם מגיש דו"ח על הכנסותיו במדינה הגומלת? ⁽¹³⁾
כן <input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/>	כן <input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/>	האם תחשיב מרבית הכנסותיה או רווחיה של החברה, כאמור בסעיף 75(א)(1)(ב), הושפע מחברה עסקית המוחזקת בשרשרת חברות?
כן <input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/>	כן <input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/>	האם לחברה קיימת הכנסה פסיבית פטורה או הכנסה פסיבית שאינה בבסיס המס במהלך השנה? ⁽¹⁴⁾
כן <input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/>	כן <input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/>	האם הכנסותיה של החברה כוללות הכנסות המפורטות בסעיף 75(א)(5) אשר הוחשבו לפי דיני המס בישראל כהכנסה מעסק?
כן <input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/>	כן <input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/>	האם חבר החוץ מגיש במדינת תושבותו דו"ח מאוחד לצרכי מס הכולל הכנסותיהן של חברות אחרות?
חובת מילוי ע"י בעל שליטה בחבר חוץ שאינו שותפות		
כן <input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/>	כן <input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/>	כיצד סיווגת את חבר החוץ לצרכי מס בישראל? ⁽¹⁵⁾
כן, סכום החוב _____ <input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/>	כן, סכום החוב _____ <input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/>	האם יש לך חוב כלשהוא כלפי חבר החוץ בתום שנת המס? ⁽¹⁶⁾

ר"ג, אגף בכיר טכנולוגיות דיגיטליות ומידע (מעודכן ל- 12.2024)

טופס 150

ג.2. פרטים הנוגעים לחברה נשלטת זרה⁽¹⁷⁾ - מיועד רק עבור מי שנחשב לבעל שליטה

חבר חוץ ב	חבר חוץ א	
<input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/> כן	האם דיווחת על חבר החוץ כחברה נשלטת זרה (CFC)? ⁽¹⁸⁾
אם לא דיווחת על חבר החוץ כחברה נשלטת זרה (סומן 'לא' לעיל) יש למלא באמצעות סימון בשדה המתאים את השדות המפורטים להלן:		
<input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/> כן	30% ויותר מזכויות חבר החוץ רשומות למסחר בבורסה ⁽¹⁹⁾
<input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/> כן	רוב ההכנסות פסיביות ⁽²⁰⁾
		מהו שיעור ההכנסות הפסיביות ביחס לסך ההכנסות? ⁽²⁰⁾
<input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/> כן	רוב הרווחים פסיביים ⁽²⁰⁾
		מהו שיעור הרווחים הפסיביים ביחס לסך הרווחים? ⁽²⁰⁾
<input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/> כן	שיעור המס בפועל קטן מ- 15% ⁽²¹⁾
<input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/> כן	רוב אמצעי השליטה מוחזקים בידי תושבי ישראל ⁽²²⁾
<input type="checkbox"/> לא ידוע <input type="checkbox"/> אין רווחים <input type="checkbox"/> שקוף בישראל	<input type="checkbox"/> לא ידוע <input type="checkbox"/> אין רווחים <input type="checkbox"/> שקוף בישראל	אחר ⁽²³⁾ _____

טופס 150

ג.3. פרטים הנוגעים לחברת משלח יד זרה⁽¹⁷⁾ - מיועד רק עבור מי שנחשב לבעל שליטה.

<input type="checkbox"/> לא	<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא	<input type="checkbox"/> כן	האם דיווחת על חבר החוץ כחברת משלח יד זרה? ⁽²⁴⁾
אם לא דיווחת על חבר החוץ כחברת משלח יד זרה (סומן 'לא' לעיל) יש למלא באמצעות סימון בשדה המתאים את השדות המפורטים להלן:				
<input type="checkbox"/> לא	<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא	<input type="checkbox"/> כן	האם חבר החוץ הוא חברת מעטים ⁽²⁵⁾
<input type="checkbox"/> לא	<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא	<input type="checkbox"/> כן	75% ויותר מאמצעי השליטה מוחזקים בידי תושבי ישראל ⁽²⁶⁾
<input type="checkbox"/> לא	<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא	<input type="checkbox"/> כן	50% מבעלי המניות עוסקים במשלח יד מיוחד ⁽²⁷⁾
<input type="checkbox"/> לא	<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא	<input type="checkbox"/> כן	מרבית הכנסות החברה מקורן במשלח יד מיוחד ⁽²⁸⁾
				מהו שיעור ההכנסות ממשלח יד מיוחד? ⁽²⁸⁾
<input type="checkbox"/> לא	<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא	<input type="checkbox"/> כן	האם המקור של מרבית הרווחים הינו ממשלח יד מיוחד? ⁽²⁸⁾
				מהו שיעור הרווחים ממשלח יד מיוחד? ⁽²⁸⁾
<input type="checkbox"/> אין רווחים <input type="checkbox"/> שקוף בישראל <input type="checkbox"/> לא ידוע		<input type="checkbox"/> אין רווחים <input type="checkbox"/> שקוף בישראל <input type="checkbox"/> לא ידוע		אחר ⁽²⁹⁾ _____

אישור תכנית הקצאת אופציות באמצעות נאמן לפי סעיף 102 לפקודה

אישור תכנית הקצאת אופציות / מניות באמצעות נאמן

הקצאה באמצעות נאמן לפי סעיף 102

"הקצאת מניות באמצעות נאמן" – הקצאת מניות של חברה מעבידה לעובד, ובלבד שהעובד אינו בעל שליטה בה במועד ההקצאה או בעקבותיה והתקיימו בה כל אלה:

(1) המניות, לרבות כל זכות המוקנית מכוחן, הופקדו במועד ההקצאה בידי נאמן עד תום התקופה לפחות;

(2) החברה הודיעה לפקיד השומה על בחירתה במסגרת בקשתה לאישור התכנית, שהוגשה 30 ימים לפחות לפני מועד ההקצאה;

(3) תכנית ההקצאה והנאמן אושרו על ידי פקיד השומה, ואולם אם לא השיב פקיד השומה בתוך 90 ימים מיום קבלת ההודעה, יראו את תכנית ההקצאה או את הנאמן לפי הענין, כמאושרים;

אישור תכנית הקצאת אופציות / מניות באמצעות נאמן

פסק הדין בעניין ע"מ 55937-01-17, טל שוחט נ' פקיד שומה צפת.

"הנה כי כן, מצאתי, כי התכנית אושרה על ידי המשיב, בין אם אישור בהחלטה בהתאם לנספח לפיו מר ברזילי אישר את התכנית ובין אם בהתאם להוראה לפיה בחלוף שלושה חודשים יראו את התכנית כאילו אושרה. עוד מצאתי, כי אישור התכנית הוא אישור מהותי ובהתקיים יתר התנאים המפורטים בסעיף יש באישור האמור כדי ללמד, כי מדובר בהקצאה באמצעות נאמן בהתאם לסעיף 102 לפקודה אשר חלות עליה הוראות המס הרלוונטיות ואף רשויות המס סבורות כך בהתאם לאישור שניתן על ידן. ...

אכן, אישור התכנית אין בו כדי לשלול את סמכותו של פקיד השומה לבחון את מהות התקבול אשר קיבל המשיב. עם זאת, במסגרת הבחינה האמורה אין להתעלם מהעובדה שההקצאה בוצעה על פי תכנית מאושרת. בעת שפקיד השומה בוחן את מהות התקבול אין בידו לקבוע את השומה על בסיס טענות כנגד התכנית שהוא עצמו אישר. זאת, בניגוד למקרה בו לא פעלו בהתאם לתכנית או שהתגלו פרטים מהותיים אשר לא היו חלק מתכנית ההקצאה אשר אושרה."

אישור תכנית הקצאת אופציות / מניות באמצעות נאמן

פסק הדין בעניין ע"מ 55937-01-17, טל שוחט נ' פקיד שומה צפת. (2019) – בהמשך:

"העובדה שהתכנית להקצאת מניות אושרה על ידי המשיב והקביעה, כי האישור הוא אישור מהותי אין בה כדי להוות סוף פסוק במחלוקת שבין הצדדים בערעור שלפני. ...

סבורני, כי איזון ראוי מצדיק קביעה, כי תכנית מאושרת לא תחסה תחת סעיף 102 רק במקרים בהם לא יכולה להיות מחלוקת, כי הסעיף אינו אמור לחול על תכנית כאמור. שאם לא כן, הרי ששוב אין עוד משמעות לאישור התכנית ואין בו כדי להקנות וודאות לנישומים לתחולת ההסדר הקבוע בסעיף 102 לפקודה"

אישור תכנית הקצאת אופציות / מניות באמצעות נאמן

תיקון כללי מס הכנסה (הקלות מס בהקצאת מניות לעובדים) – 17 לספטמבר 2024

תחולתו ביחס לתכניות הקצאה שיוגשו מינואר 2025

- בקשה לאישור תכנית הקצאה תוגש על גבי הטפסים המעודכנים + השאלון שבתוספת ד' ("השאלון") – 30 ימים לפחות לפני מועד ביצוע ההקצאה;
- דיווח על ביצוע ההקצאה ייעשה עד **120 ימים** לאחר תום הרבעון שבמהלכו בוצעה ההקצאה – לעומת הדרישה הקודמת לדוח 90 יום מההקצאה;
- הוספו פרטים שיש לכלול בדיווח, בין היתר: סכומי תוספת מימוש או תשלום בגין מניות, סוג מכשיר התגמול ההוני, מועדי פקיעה לרבות במקרים של סיום יחסי עבודה, אופציות PUT ו-CALL ותנאי הבשלת המניות.
- הנאמן יידרש לכלול בדיווחיו גם פירוט לגבי המס שחושב לפי סעיף 102(ב) ולרבות מועד ההקצאה, מחיר מכירה, הוצאות העובד ועיתוי המכירה וכן פרטים לגבי רישום החברה למסחר.

אישור תכנית הקצאת אופציות / מניות באמצעות נאמן

הנחיית רשות המסים מיום 5 בדצמבר 2024

- "השאלון" - רשימת שאלות ממוחשבת שמטרתן לאתר אוטומטית ליקוי בתוכנית ההקצאה ולסמנם ב"דגלים אדומים"
- כל שינוי בשאלון ייחשב לתיקון מהותי ויחייב הגשה מחדש של הבקשה לאישור התוכנית
- כל הטיפול ייעשה באמצעות מערכת מקוונת:
- המערכת לא תאפשר הגשת בקשה לא מלאה. בקשה תחשב כהוגשה רק לאחר השלמת כל המידע והמסמכים.
- כל תשובה בשאלון שתעלה סימון דגל אדום תחייב העמדת הבדיקה על ידי המפקח המטפל במשרד פקיד השומה
- התקשורת בין מגיש הבקשה לבין המפקח המטפל תהיה באמצעות המערכת שתאפשר פניות הדדיות – "שיחוח" צ'ט אשר ייסגר לאחר אישור התכנית.

אישור תכנית הקצאת אופציות / מניות באמצעות נאמן

חוזר מקצועי מס הכנסה 1/2024 - הגשת תוכנית הקצאת מניות באמצעות נאמן על פי סעיף 102 לפקודה – פורסם ביום 9 בדצמבר 2024 בהמשך לפרסום ההנחיה

החוזר מתאר באופן מקיף את מאפייני "התגמול ההוני", את היתרונות והחסרונות הגלומים בו ואת התכליות שאותן נועד לקדם סעיף 102 לפקודה.

ביטוי לעמדת רשות המסים העקרונית, לפיה הענקת תגמול הוני שאינו כרוך בדילול החזקות בעלי המניות הקודמים בחברה, אינו בגדר תגמול הוני ולפיכך לא נכנס בגדרי החלק ה' לפקודה.

אופן הגשת הבקשות במערכת המקוונת בהתאם לתיקון הכללים. לרבות הפרטים שיש לפרט אודות תכנית האופציות, מידע בדבר אופן יישום הוראות "גמישות" בתכנית ההקצאה, ביחס לתנאי הקצאה פרטניים אשר אינם עולים מתכנית ההקצאה.

תכנית ההקצאה המוגשת לאישור צריכה להיות סופית לאחר אישור כל הגורמים בארגון. ככלל, בקשה שלא מוגשת בהתאם לכללים תסווג כהקצאה שלא באמצעות נאמן.

אישור תכנית הקצאת אופציות / מניות באמצעות נאמן

חוזר מקצועי מס הכנסה 1/2024 - הגשת תוכנית הקצאת מניות באמצעות נאמן על פי סעיף 102 לפקודה – המשך

השאלון

"המחוקק העניק את סמכות ההחלטה האם לאשר את תוכנית ההקצאה לצורכי מס בידיו של פקיד השומה, ברם לא קבע אמת מידה חד-ערכית. לפיכך תוכנית ההקצאה נבחנת בהתאם לתכלית שסעיף 102 לפקודה נועד לקדם. על מנת ליצר אבן בוחן מדיד ביכרה רשות המיסים לקבוע את השאלון שיאפשר לבור מוץ מבר"

השאלון יסייע לרשות המסים לזהות תכניות שנדרש לגביהן בירור לפני מתן אישור בתוך 90 יום ממועד הגשת הבקשה.

שאלות מסוימות יציגו למגיש הבקשה הצעה לפנייה למחלקה המקצועית בבקשה להחלטת מיסוי בעניין השאלה הוראות מיוחדות לגבי LLC – בהתאם להחלטת מיסוי שפורסמה בעניין סעיף 102, ומקרים שבהם הוראותיה לא יחולו לגבי ישויות LLC.

אישור תכנית הקצאת אופציות / מניות באמצעות נאמן

חוזר מקצועי מס הכנסה 1/2024 - הגשת תוכנית הקצאת מניות באמצעות נאמן על פי סעיף 102 לפקודה – המשך

השאלון

- במהלך הגשת הבקשה במערכת תהיה אפשרות לקבל התראה לגבי סעיפים בשאלון שסומנו בדגל אדום.
- הדגל האדום משמעותו סממן שההקצאה אינה בגדר שותפות מלאה וקבועה בהון אלא בגדר הטבה שלא במישור ההחזקה ההונית בזכויות בחברה ולפיכך – לעמדת רשות המיסים היא בניגוד לתכלית סעיף 102 לפקודה.
- 90 יום לאחר הגשת הבקשה במערכת מצב הבקשה ישתנה אוטומטית ל"אושר" אלא אם פקיד השומה הודיע על "דגל אדום" אשר מביא לעצירת סד הזמנים.

אישור תכנית הקצאת אופציות / מניות באמצעות נאמן

חוזר מקצועי מס הכנסה 1/2024 - הגשת תוכנית הקצאת מניות באמצעות נאמן על פי סעיף 102 לפקודה – המשך

השאלון – הדגלים האדומים

דגל אדום עם סיום הגשת הבקשה – נדרשת פניה לפקיד השומה ובאישורו את הדגל האדום הבקשה לאישור תחשב כבקשה שהוגשה במלואה.

בכל שינוי במצב הבקשה יישלח מכתב אלקטרוני, ככל שלא אושרה, המכתב יפרט את השאלות שבגינן הונפו דגלים אדומים או את המסמכים החסרים שיש להשלים. [השלמת מסמכים תחשב להגשת הבקשה מחדש מבחינת המועדים].

כאמור, במהלך 90 הימים שלאחר הגשת הבקשה פקיד השומה יוכל להרים דגל אדום או שהבקשה תאושר אוטומטית. במקרה שהורם דגל אדום, על החברה לפנות לפקיד השומה להסדרת האישור טרם דחיית הבקשה.

אישור תכנית הקצאת אופציות / מניות באמצעות נאמן

חוזר מקצועי מס הכנסה 1/2024 - הגשת תוכנית הקצאת מניות באמצעות נאמן על פי סעיף 102

לפקודה – המשך

השאלון – הדגלים האדומים

דגל אדום אחד – אינו בגדר דחייה מוחלטת, ינתן אישור במקרים חריגים בסמכות פקיד השומה.

שני דגלים אדומים - ינתן אישור במקרים חריגים ביותר בהתייעצות עם מחלקת אופציות לעובדים.

שלושה דגלים אדומים – הופכים לדגל שחור והבקשה לא תאושר

אישור תכנית הקצאת אופציות / מניות באמצעות נאמן

חוזר מקצועי מס הכנסה 1/2024 - הגשת תוכנית הקצאת מניות באמצעות נאמן על פי סעיף 102 לפקודה – המשך

השאלון – סעיפים לדוגמה הכוללים תשובות שיסומנו בדגל אדום

- האם צורף לתכנית ההקצאה של חברה מקבוצה בינלאומית נספח ישראלי
- האם בוצעו הקצאות שאינן ל"עובדי חברה מעבידה"
- האם התכנית היא להקצאת מניה רגילה או זכות לרכישת מניה רגילה מעובד באמצעות הנפקת הון חדשה
- האם המניות המוקצות מקנות זכות להצבעה, זכות לדיווידנד, זכות למכור את המניה וזכות לקבלת נכסים בעת פירוק החברה
- האם הזכויות פוקעות בתום תקופת ההעסקה ומקנות זכות לדיבידנד
- האם תנאי ההבשלה יושפעו מקרות אירוע חיצוני דוגמת מכירת הזכויות בחברה, הנפקה למסחר ..

אישור תכנית הקצאת אופציות / מניות באמצעות נאמן

חוזר מקצועי מס הכנסה 1/2024 - הגשת תוכנית הקצאת מניות באמצעות נאמן על פי סעיף 102 לפקודה – המשך

השאלון – סעיפים לדוגמה הכוללים תשובות שיסומנו בדגל אדום – המשך

- האם הזכויות המונפקות כוללות זכות לרכישתן בחזרה על ידי החברה המעבידה או צד קשור – לרבות אופציית רכש או מכר או מנגנון סילוק במזומן
- האם בקשת האישור מוגשת בסמיכות זמנים להקצאה הראשונה שבוצעה לאחר בחירת מסלול המיסוי הקודמת

מיסוי חברות ארנק

נושאי המצגת – הצעת חוק חברות ארנק

חברות ארנק - הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת

2025)(מיסוי רווחים לא מחולקים), התשפ"ה-2024 (להלן: "הצעת החוק")

- רקע;
- הצעת החוק;
- תיקון סעיף 62א' לפקודה;
- תיקון סעיף 77 לפקודה;
- סימן ג' החדש (סעיף 81א-81ז לפקודה) - תוספת למס על רווחי חברת מעטים שלא חולקו;
- תוספת מס – הוראות מעבר.

חברות ארנק - רקע

מיסוי חברות ארנק - רקע

כללי

- חברות ארנק מאפשרות הפחתת מס (ודמי ביטוח לאומי) לנושאי משרה, לבעלי מקצועות חופשיים ולבעלי הכנסות פסיביות ניכרות.
- במקום לפעול כשכיר או עוסק (מיסוי חד-שלבי), מוקמת חברה שבה הכנסתו של בעליה נכנסת אליה כאל ארנק, ממנו הוא מושך דיבידנדים לפי צרכיו (מיסוי דו-שלבי).
- בחברת ארנק נצבר לבעלים חלק הרווחים שלא שולם לו כמשכורת, ועל רווחים אלה משולם מס חברות בלבד (23% בשנת 2024) במקום מס שולי החל על שכיר או עוסק (עד 53% בשנת 2024). אירוע המס ברמת בעלי המניות נדחה למועד חלוקת דיבידנדים בפועל.
- מבחינת רשויות המס, נוצר עיוות לשקילות המיסויית הרצויה בין מיסוי חד-שלבי לבין מיסוי דו-שלבי, עד לתשלום המס על הדיבידנדים בעת חלוקתם בפועל.

מיסוי חברות ארנק – רקע

יתרונות לבעלים:

- חיסכון במס ע"י דחייה בלתי מוגבלת של תשלום המס על הדיבידנדים (עד 33%), עד למועד החלוקה בפועל.
- הרווחים הצבורים יכולים לשמש את החברה לצורך השקעה והפקת רווחים נוספים, כל עוד הם לא חולקו לבעלי המניות.
- חיסכון בדמי ביטוח לאומי ומס בריאות.

מיסוי חברות ארנק - רקע

ועדת ארבלי

בתחילת שנת 2012 בהתאם להמלצה של ועדת טרכטנברג ולהנחיה של שר האוצר הקודם יובל שטייניץ הוקמה וועדה, בראשותו של מנהל רשות המיסים דאז, דורון ארבלי, לבחינת סוגיית המיסוי של "חברות הארנק".

המלצות הוועדה

הוועדה גיבשה שתי חלופות אפשריות למיסוי:

האפשרות הראשונה: הטלת מס בשיעור של 50% על כל הרווחים הלא מחולקים של חברות הארנק וחברות ההחזקה הפרטיות, שהן חברות שיש להן בעל מניות אחד ומשמשות לרכישת מניות בחברות אחרות.

האפשרות השנייה: הטלת היטל על כל החברות, שהן בעלות אחוז רווחיות גבוה ולא חילקו דיבידנדים משמעותיים, בגובה שבין 4% ל-8%, על הרווחים הבלתי מחולקים שלהן.

מיסוי חברות ארנק – רקע

שינוי הוראות הפקודה לעניין מיסוי חברות ארנק - תיקון 235 (שנת 2017) *

- הכנסות חברות ארנק אשר ימוסו כהכנסת היחיד - הוספת סעי' 62א לפקודה.
- מיסוי רווחים אשר לא חולקו - סמכות לחיוב במס על דיבידנד במקרים מסוימים – תיקון סעיף 77 לפקודה.
- מיסוי בעל מניות מהותי במס בגין יתרות חובה ושימוש בנכסי חברה – הוספת סעי' 3(ט) לפקודה. לא טופל במסגרת הצעת החוק ההתייעלות הכלכלית שנת 2025

* חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016

חברות ארנק – הצעת החוק

חברות ארנק – הצעת החוק

פורסמה ביום 11 בנובמבר 2024.

בעקבות המלצות צוות עבודה מיוחד של משרד האוצר מיום 2 בספטמבר 2024.

דברי הסבר להצעת החוק

- המלצות צוות עבודה מיוחד של משרד האוצר
- מטרת הצעת החוק – טיפול בסוגיית הרווחים הלא מחולקים בישראל.
- רווחים כלואים של שני סוגי חברות :
 1. חברות ארנק פעילות – פעילות בעל המניות היא המקור להכנסות (תיקון סעיף 62א לפקודה)
 2. חברות החזקה – חברות נטולות פעילות עסקית אקטיבית שמרבית הכנסותיהן פסיביות (תיקון סעי' 77 ו-81)
- הוראות תחילה לפי הצעת החוק – יום 1 לינואר 2025.

חברות ארנק – הצעת החוק תיקון סעיף 62א לפקודה

הצעת חוק חברות ארנק – תיקון סעיף 62א לפקודה

הוראות הסעיף - תיקון 235 (המצב הקיים)

הכנסה חייבת של חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה (שאינה חברת משלח יד זרה), הנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל מניות מהותי בה, **תיחשב כהכנסתו של היחיד** במצבים הבאים:

המצב הראשון -

הכנסה מיגיעה אישית לפי סעי' 2(1), 2(2) או 2(10) - אם הכנסת חברת המעטים נובעת מפעילות היחיד בחבר בני אדם אחר, לרבות **בצד קשור** לאותו חבר בני אדם, **כנושא משרה או בגין מתן שירותי ניהול על ידו, והיחיד או חברת המעטים היו נושאי משרה באותו חבר בני אדם.** **ובלבד שהיחיד אינו בעל מניות מהותי באותו חבר בני אדם.**

"נושא משרה" - מנהל כללי, מנהל עסקים ראשי, משנה למנהל כללי, סגן מנהל כללי, כל ממלא תפקיד כאמור בחברה אף אם תוארו שונה, וכן דירקטור, או מנהל אחר הכפוף במישרין למנהל הכללי.

הצעת חוק חברות ארנק – תיקון סעיף 62א לפקודה

הוראות הסעיף - תיקון 235 (המצב הקיים)

המצב השני -

הכנסה מיגיעה אישית לפי סעי' 2(2) - אם הכנסת חברת המעטים נובעת מפעילות אותו יחיד בעבור אדם אחר, לרבות בעבור צד קשור לאותו אדם, והיא מסוג עובד עבור מעסיקו, ובלבד שהיחיד **אינו בעל מניות מהותי או שותף ב"אדם האחר"**.

חזקה: יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו, על אף כל דין או הסכם, אם מקורן של **70%** או יותר מסך כל הכנסתה או הכנסתה החייבת של חברת המעטים בשנת המס, למעט הכנסות מיוחדות או רווחים מיוחדים, הוא בשירות שניתן על ידי היחיד או קרובו כהגדרתו בסעיף 76, לרבות עובדי החברה, במישרין או בעקיפין, לרבות באמצעות חברת מעטים קשורה, לאדם אחד או לקרובו כהגדרתו בסעיף 88, במשך **30 חודשים לפחות**, מתוך תקופה של ארבע שנים.

הצעת חוק חברות ארנק – תיקון סעיף 62א לפקודה

הוראות הסעיף - תיקון 235 (המצב הקיים)

- בתום 30 חודשים יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו מיום תחילת מתן השירות (לצורך דיני המס בלבד).
- הכנסות מיוחדות / רווחים מיוחדים - תמורה לעניין רווח הון, שווי מכירה לצרכי שבח במיסוי מקרקעין ודיבידנד.
- לא יראו שירות שניתן על ידי שותף בשותפות, לאותה שותפות, כשירות ש"ניתן לאדם אחד".
- הוראות החזקה לא יחולו על חברת מעטים המעסיקה ארבעה מועסקים.

הצעת חוק חברות ארנק – תיקון סעיף 62א לפקודה

תיקון הסעיף – הצעת החוק

- הוספת הגדרה לחברת מעטים שחל בעניינה סעיף 62א לפקודה

"חברת מעטים" – כמשמעותה בסעיף 76 ובלבד שבשנת המס היא אינה אחת מאלה: חברת משלח יד זרה כהגדרתה בסעיף 75ב1(א), חברה נשלטת זרה כהגדרתה בסעיף 75ב(א)1 או חברה מועדפת כהגדרתה בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון;

הצעת חוק חברות ארנק – תיקון סעיף 62א לפקודה

תיקון הסעיף – הצעת החוק

הכנסה חייבת של חברת מעטים ~~כמשמעותה בסעיף 76~~, שאינה חברת משלח יד זרה כהגדרתה בסעיף 175ב(1), הנובעת מפעילות של יחיד שהוא ~~בעל מניות מהותי בה כהגדרתו בסעיף 88~~ בעל שליטה בה, תיחשב כהכנסתו של היחיד כמפורט להלן:

(1) הכנסה מיגיעה אישית לפי סעיף 2(1), (2), או (10), לפי העניין - אם הכנסת חברת המעטים נובעת מפעילות היחיד בחבר בני אדם אחר, לרבות בצד קשור לאותו חבר בני אדם, בנושא משרה או הענקת שירותי ניהול וכיוצא באלה, והיחיד או חברת המעטים היו נושאי משרה באותו חבר בני אדם; הוראות פסקה זו לא יחולו על יחיד שהוא ~~בעל מניות מהותי במישרין או בעקיפין, בחבר בני האדם האחר~~; שמחזיק, במישרין או בעקיפין, ב- 50% או יותר באחד מאמצעי השליטה בחבר בני האדם האחר ביום כלשהו בשנת המס;

- **רישא: תיקון הגדרה - יוצר החיוב הוא "בעל שליטה" כהגדרתו בסעיף 175ב(א)(3) לפקודה בחברת המעטים במקום "בעל מניות מהותי" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה.**
- **סעיף קטן (1): צמצום הסייג – הוראות הפסקה לא יחולו על יחיד שמחזיק ב- 50% או יותר בחברה משלמת ההכנסה במקום בעל מניות מהותי בחברה משלמת ההכנסה.**

הצעת חוק חברות ארנק – תיקון סעיף 62א לפקודה

תיקון הסעיף – הצעת החוק

(2) הכנסה מיגיעה אישית לפי סעיף 2(2) - אם הכנסת חברת המעטים נובעת מפעילות אותו יחיד בעבור אדם אחר, לרבות בעבור צד קשור לאותו אדם, והיא מסוג הפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו; ~~לעניין זה, "אדם אחר" - למעט מי שהיחיד הוא בעל מניות מהותי בו, במישרין או בעקיפין, או שותף בו;~~

(3) לעניין פסקה (2), יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו, על אף כל דין או הסכם, אם מקורן של 70% או יותר מסך כל הכנסתה או הכנסתה החייבת של חברת המעטים בשנת המס, למעט הכנסות מיוחדות או רווחים מיוחדים, הוא בשירות שניתן על ידי היחיד או קרובו כהגדרתו בסעיף 76, לרבות עובדי החברה, במישרין או בעקיפין, לרבות באמצעות חברת מעטים קשורה, לאדם אחד או לקרובו כהגדרתו בסעיף 88, במשך 15 חודשים לפחות, מתוך תקופה של שנתיים, ובלבד שבתום 15 החודשים במשך 30 חודשים לפחות, מתוך תקופה של ארבע שנים, ובלבד שבתום 30 החודשים יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו מיום תחילת מתן השירות, וזאת לצורך דיני המס בלבד; לעניין זה –

"

הצעת חוק חברות ארנק – תיקון סעיף 62א לפקודה

תיקון הסעיף – הצעת החוק

"הכנסות מיוחדות" - הכנסות כמשמעותן בסעיף 89, שווי המכירה כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, או דיבידנד;

"רווחים מיוחדים" - רווח הון, שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, או רווח מדיבידנד; במניין התקופה האמורה בסעיף 62א(א)(3) לפקודה, כנוסחו בתיקון מס' 235, לעניין פעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו, תימנה גם התקופה שלפני יום תחילתו של חוק זה.

~~(4) על אף האמור בפסקה (3), לא יראו שירות שניתן על ידי שותף בשותפות, לאותה שותפות, כשירות שניתן לאדם אחד;~~

(5) הוראות פסקה (3) לא יחולו על חברת מעטים המעסיקה ארבעה מועסקים או יותר; לעניין זה -

(א) הועסק אדם לא יותר מארבע שעות ביום - ייחשב לחצי מועסק, ואם הועסק אדם חלק

משנת המס - ייחשב לחלק ממועסק כיחס תקופת עבודתו לשנה שלמה;

(ב) אדם וקרובו כהגדרתו בפסקאות (1) ו-(2) לסעיף 88 ייחשבו למועסק אחד.

הצעת חוק חברות ארנק – תיקון סעיף 62א לפקודה

תיקון הסעיף – הצעת החוק

- סע' קטן (2): ביטול הסייג – לפיו הכנסה בגין פעילות יחיד עבור "אדם אחר" שהינה מסוג הפעולות הנעשות על ידי עובד בעבור מעבידו לא תכנס בגדר הסעיף כאשר היחיד הוא בעל מניות מהותי או שותף באותו "אדם אחר".
- סע' קטן (3): קיצור תקופה לבחינת החזקה – צמצום התקופה במסגרתה נדרש ש- 70% מהכנסות חברת המעטים בגין שירותים שמעניק יחיד ינבעו ממקור יחיד על מנת לקבוע שמדובר ביחסי עובד מעביד לצרכי מס - 30 חודשים במשך תקופה של 4 שנים ל- 15 חודשים בתקופה של שנתיים.
- ביטול הסייג בסע' קטן (4) - לפיו לא יראו שירות שניתן על ידי שותף בשותפות לאותה שותפות כשירות שניתן ל"אדם אחר".

הצעת חוק חברות ארנק – הוספת סעיף 62א(א1) לפקודה

מיסוי הכנסות בעל שליטה מפעילות עתירת יגיעה אישית

הצעת החוק כוללת תוספת של חלופה נוספת למיסוי בעל שליטה בחברת מעטים על החלק המיוחס לו בהכנסות החברה, **ככל שאינו נכנס בגדר החלופה בסעיף 62א**, כאשר מדובר בחברה בעלת **פעילות אקטיבית** שהכנסתה מופקת עקב יגיעה אישית של בעל השליטה בה, בהתקיים התנאים המצטברים הבאים:

1. הכנסת החברה המיוחסת לכל בעל שליטה נמוכה מ- 30 מיליון ₪ בשנת המס הנבחנית;
2. שיעור הרווחיות של חברת המעטים עלה בשנת המס הנבחנית על 25%.

הסעיף מאפשר לבעל השליטה לנכות מהכנסתו החייבת כאמור:

1. הכנסה שיוחסה לבעל השליטה ומוסתה במסגרת הוראות סעיף 62א(א) לפקודה.
2. דיבידנד שהתקבל בידי החברה ולא סווג בידה כ"הכנסה אחרת" ימוסה כדיבידנד גם בידי בעל השליטה.

הצעת חוק חברות ארנק – הוספת סעיף 62א(א1) לפקודה

מיסוי הכנסות בעל שליטה מפעילות עתירת יגיעה אישית

נוסח הסעיף המוצע:

"(א1)

(1) הכנסה חייבת מפעילות עתירת יגיעה אישית של חברת מעטים בהפחתת סכום השווה למכפלת ההכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית של חברת המעטים במקדם, תחשב כהכנסתו החייבת מיגיעה אישית של בעל שליטה בה, לפי סעיף 2(1), (2) או (10), לפי העניין, בהתאם לחלקו היחסי של בעל השליטה האמור בזכויות לרווחי חברת המעטים, אם התקיימו כל אלה:

- (א) ההכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית של חברת המעטים נמוכה מהמכפלה של 30 מיליון שקלים חדשים במספר בעלי השליטה בחברת המעטים באותה שנה;
- (ב) בשנת המס, שיעור הרווחיות של חברת המעטים עלתה על 25%.

הצעת חוק חברות ארנק – הוספת סעיף 62א(א1) לפקודה

מיסוי הכנסות בעל שליטה מפעילות עתירת יגיעה אישית

נוסח הסעיף המוצע - המשך:

"(א1)

(2) על אף האמור בפסקה (1) -

(א) נחשב חלק מההכנסה החייבת מפעילות עתירת יגיעה אישית של חברת המעטים כהכנסתו החייבת של בעל המניות לפי סעיף קטן (א), יופחת החלק האמור מההכנסה החייבת שמיוחסת לו לפי סעיף קטן זה מאותה חברת מעטים ;

(ב) היה חלק מההכנסה החייבת מפעילות עתירת יגיעה אישית של חברת המעטים סכום דיבידנד שהתקבל ולא הובא בחשבון כהכנסה אחרת כאמור בפסקה (2) סיפה להגדרה "הכנסה אחרת" שבסעיף קטן (ד), ייחשב חלק זה כהכנסה מדיבידנד של בעל השליטה ולא כהכנסתו החייבת מיגיעה אישית לפי סעיף 2(1), (2) או (10) ;"

הצעת חוק חברות ארנק – הוספת סעיף 62א(א1) לפקודה

מיסוי הכנסות בעל שליטה מפעילות עתירת יגיעה אישית"

הכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית" – הכנסת חברת מעטים שאינה "הכנסה אחרת".
"הכנסה אחרת":

כל אחת מהכנסות אלה לרבות הכנסה כאמור אשר נחשבת כהכנסה מעסק:

(1) הכנסה מריבית, הפרשי הצמדה או דמי ניכיון;

(2) הכנסה מדיבידנד, לרבות דיבידנד המשתלם מתוך רווחי הון של חברה. לעניין זה לא יובא בחשבון דיבידנד שחולק לחברת מעטים שבעל השליטה בה, נותן שירות, במישרין או בעקיפין, לחברה מחלקת הדיבידנד, אלא אם כן הדיבידנד שולם מתוך הכנסה שנחשבה כהכנסתו של בעל השליטה לפי סעיף זה;

(3) הכנסה מדמי שכירות;

(4) תמורה ממכירת נכס, כמשמעותה בסעיף 88;

(5) הכנסה ממכירת נייר ערך כהגדרתו בסעיף 88 המהווה מלאי עסקי;

(6) תמורה ממכירת זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין;

(7) הכנסה אחרת מסוג שקבע שר האוצר, בצו, באישור ועדת הכספים של הכנסת.

"הכנסה חייבת מפעילות עתירת יגיעה אישית" – חלק ההכנסה החייבת של חברת המעטים הנובע מהכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית בתוספת הכנסת דיבידנד שלא הובא בחשבון כהכנסה אחרת.

הצעת חוק חברות ארנק – הוספת סעיף 62א(א1) לפקודה

מיסוי הכנסות שיוחסו לבעל שליטה מפעילות עתירת יגיעה אישית

חישוב ההכנסה החייבת של בעל השליטה

"שיעור הרווחיות" – השיעור המתקבל מחלוקת שני אלה:

1. ההכנסה החייבת של חברת המעטים **מפעילות עתירת יגיעה אישית**, בתוספת תשלומים לחברה קשורה;

2. בהכנסה של חברת המעטים **מפעילות עתירת יגיעה אישית**.

"תשלומים לחברה קשורה" – תשלומים המותרים בניכוי בחישוב הכנסה חייבת מפעילות עתירת יגיעה אישית אשר שולמו לחברה שיש לחברה המשלמת יחסים מיוחדים עימה"
"מקדם" – 33% מוכפל בתוצאה המתקבלת לאחר הפחתת שיעור הרווחיות מ- 1 ("מנגנון התקרה המתקפלת").

הצעת חוק חברות ארנק – הוספת סעיף 62א(א1) לפקודה

"תקרה מתקפלת"

הכנסתו של בעל שליטה הינה ההפרש בין ההכנסה החייבת של החברה מפעילות עתירת יגיעה אישית למכפלה של הכנסת החברה מפעילות עתירת יגיעה אישית במקדם והכל בהתאם לחלקו היחסי של בעל השליטה בחברת המעטים.

המשמעות היא שככל שהרווחיות גבוהה יותר ההכנסה החייבת שתיוחס לבעל השליטה גבוהה יותר ולהפך.

- כך אם הרווחיות היא 100% הרי שהמקדם מתאפס ומלוא ההכנסה החייבת של החברה מפעילות עתירת יגיעה אישית תיוחס לבעל השליטה (לפי החזקותיו בחברת המעטים).

- ובהתאמה, ככל שהרווחיות יורדת, המקדם גדל וחלק קטן יותר של ההכנסה החייבת ייוחס לבעל השליטה (לפי החזקותיו בחברת המעטים).

הצעת חוק חברות ארנק – הוספת סעיף 62א(א1) לפקודה

מיסוי הכנסות בעל שליטה מפעילות עתירת יגיעה אישית"

הבהרות (דברי הסבר):

1. הכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית כוללת הכנסות שניתן לסווגן רק כהכנסה מעסק או משלח יד.
2. הכנסה אחרת כוללת הכנסות שיש להן רכיב הוני משמעותי, אך יכולות להוות גם הכנסה מעסק.
3. הכנסה חייבת מפעילות עתירת יגיעה אישית כוללת, בנוסף להכנסה כאמור מעסק או משלח יד של בעל השליטה, גם הכנסת דיבידנד הנובעת מפעילות עתירת יגיעה אישית של בעל השליטה (ההוראה באה למנוע תכנון מס).
4. ניתן להקטין את שיעור הרווחיות באמצעות תשלום משכורת או ריבית לבעל השליטה (תשלומים החייבים במס מלא בידו).

הצעת חוק חברות ארנק – הוספת סעיף 62א(1) לפקודה

מיסוי הכנסות בעל שליטה מפעילות עתירת יגיעה אישית

(1ג) כללה הכנסתה של חברת מעטים הכנסה שנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל שליטה בה או הכנסה שהיא הכנסה עתירת יגיעה אישית (בסעיף זה – הכנסה מיוחדת), רק ההוצאות שבהן עמדה חברת המעטים לשם השגת הכנסה המיוחדת יותרו לניכוי לפי סעיף 17 כנגד הכנסה זו; לא ניתן לקבוע את ההוצאות כאמור, ינוכה כנגד הכנסה המיוחדת חלק יחסי מן ההוצאות שבהן עמדה חברת המעטים בייצור כלל הכנסתה, כיחס ההכנסה המיוחדת לכלל הכנסתה.

(2ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות למניעת מיסוי נוסף של הכנסות שמוסו לפי סעיף זה";

- ביחס להוצאות חברת מעטים שהוצאו בגין הכנסה שסווגה לפי סעיף 62א(1) או 62א(1א) הרי שניתן לנכותן כנגד אותה הכנסה; ורק ככל שלא ניתן להבחין בין סוגי ההוצאות ניתן לנכות כנגד אותה הכנסה את החלק היחסי של הוצאות החברה הרגילות.
- מוקנית לשר האוצר הסמכות להתקין תקנות למניעת מיסוי כפול של הכנסות חברת המעטים שמיוחסות לבעל השליטה לפי סעיפים 62א(1) ו-62א(1א) לפקודה.

**חברות ארנק – הצעת החוק
תיקון סעיף 77 לפקודה – נוסח לא
סופי – יש לחכות לנוסח החקיקה
הסופי**

הצעת חוק חברות ארנק – תיקון סעיף 77 לפקודה

הוראות הסעיף - תיקון 235 (המצב הקיים)

דיבידנד רעיוני על רווחים שנצברו

ראה המנהל -

כי חברת מעטים לא חילקה דיבידנד בשיעור של 50% לפחות מתוך רווחיה **לשנת מס פלונית**, עד תום חמש שנים לאחר שנת המס הפלונית;

וכי **רווחיה הנצברים עולים על חמישה מיליון ₪**;

וכי יש בידה לחלק רווחיה או חלק מהם **בלי להזיק לקיום ולפיתוח העסק**;

וכי תוצאת אי-החלוקה **היא הימנעות ממס או הפחתת מס**;

רשאי הוא לאחר התייעצות בוועדה ולאחר שניתנה לחברה זכות שימוע:

ליתן הוראה לפקיד השומה לנהוג בחלק של עד 50% מרווחיה לשנת המס, לאחר שהופחת מהם

סכום הדיבידנד שחילקה מרווחי אותה שנת מס, **כאילו חולקו בתור דיבידנדים**.

ובלבד שלאחר הוראת המנהל לא יפחתו רווחיה הנצברים לתום אותה שנה ולתום שנת המס

שקדמה להוראת המנהל, **משלושה מיליון ₪**.

הצעת חוק חברות ארנק – תיקון סעיף 77 לפקודה

הוראות הסעיף - תיקון 235 (המצב הקיים)

דיבידנד רעיוני על רווחים שנצברו

"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, ובלבד שסכום הרווחים לא יעלה על סכום הרווחים כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות בתוספת רווחים שהווננו".

הצעת חוק חברות ארנק – תיקון סעיף 77 לפקודה

הוראות הסעיף - הצעת החוק

- ביטול התנאי לפיו מטרת אי החלוקה היא הימנעות ממס או הפחתת מס.
- תוספת להגדרה לרווחים צבורים המתייחסת ספציפית להכנסות חברה שיש לה זכויות בתאגיד שקוף במטרה למנוע תכנוני מס לפיהם הרווחים ייצברו בחברה השקופה וכך לא ניתן יהיה לראות בהם רווחים צבורים לא בחברה השקופה ולא בחברת האם.

"ואולם לעניין חברה שיש לה זכויות בתאגיד שקוף - ובלבד שסכום הרווחים לא יעלה על סכום הרווחים כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות בתוספת רווחים שהונו ובתוספת רווחי התאגיד השקוף אם לא נכללו במסגרת סכום הרווחים כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות; לעניין זה – "רווחי התאגיד השקוף" - סכום השווה לחלק הרווחים של תאגיד שקוף שיוחסו לחברה, שהצטברו בתאגיד השקוף ולא חולקו עד תום שנת המס, בניכוי המס החל עליהם;

"תאגיד שקוף" - חבר בני אדם שיש לחברת המעטים זכויות בו בתום שנת המס ושרווחיו והפסדיו מיוחסים לבעלי הזכויות בו;"

הצעת חוק חברות ארנק – תיקון סעיף 77 לפקודה

הוראות הסעיף - הצעת החוק

צמצום התנאי לפיו ניתן לחלק רווחי חברה בלי להזיק לקיומו ולפיתוחו של עסקה:

• **הוספת הגדרה מצמצמת לעסקה של חברה**

"עסקה" - למעט עסק שלדעת המנהל הוא טפל לעסקה העיקרי של החברה, ולגבי חברת מעטים שיש לה גם עסק שמופקת ממנו הכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית וגם עסק שמופקת ממנו הכנסה אחרת - יראו את העסק שמופקת ממנו הכנסה האחרת כעסק שהוא טפל לעסקה העיקרי של החברה; לעניין זה, "הכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית" ו"הכנסה אחרת" - כהגדרתן בסעיף 62א(ד)

• **הוספת חזקה המכפיפה אותו לשק"ד פקיד השומה ומעבירה את נטל ההוכחה לנישום**

"(ד) חזקה היא שיש בידי חברת מעטים לחלק רווחים בלי להזיק לקיומו ולפיתוחו של עסקה כאמור בסעיף קטן (א) אם הרווחים שנצברו הם מעבר לדרוש באופן סביר לצורך ניהול עסק מהסוג המנוהל בחברת המעטים, אלא אם כן הוכח אחרת להנחת דעתו של המנהל"

• **הוספת סע' קטן ה' בו נקבע כי שר האוצר יכול להוסיף בתקנות תנאים ונסיבות שיסייעו ביישום החזקה שבסע' קטן ד לעניין שאלת סבירות ההחזקה ברווחים הצבורים.**

**חברות ארנק – הצעת החוק
סימן ג': תוספת למס על רווחי חברת
מעטים שלא חולקו – נוסח לא סופי –
יש להמתין לנוסח החקיקה הסופי**

הצעת חוק חברות ארנק – תוספת מס סימן ג': תוספת למס על רווחי חברת מעטים שלא חולקו

כללי

הוראות סימן ג' החדש קובעות תוספת מס שנתית לחברות מעטים בשיעור של 2%

על רווחים שאינה משמשים לפעילות אקטיבית, אלא נצברים בחברה או מושקעים על

ידה באופן פסיבי (להלן: "תוספת המס"). זאת מעל מגן מס המשקף, לעמדת רשות

המיסים, את הסכום שחברת המעטים נדרשת לו לשם ביצוע פעילותה השוטפת.

תוספת המס לא תחול כאשר:

1. לחברת המעטים היו הפסדים משמעותיים בשנת המס הנבחנית.
2. חברת המעטים חילקה את מרבית רווחיה כדיבידנד בשנת המס הנבחנית.

הצעת חוק חברות ארנק – תוספת מס סימן ג': תוספת למס על רווחי חברת מעטים שלא חולקו

דברי ההסבר – עמדת רשות המיסים

- מס הכנסה, אמור להיות משולם מס בשיעור השולי הגבוה במועד הפקת ההכנסה.
- לפי מודל המיסוי הדו-שלבי המדינה מוותרת על חלק גדול מהמס במועד הפקת ההכנסה, ומאפשרת לחברה להשקיע את הרווחים אשר היו אמורים להיות משולמים כמס באותו מועד, בפעילות ריאלית התורמת למשק.
- ויתור זה, מבחינה כלכלית, שווה ערך למתן הלוואה בלא ריבית מהמדינה לחברה, בגובה המס שהמדינה ויתרה עליו.
- אם החברה אינה משקיעה בפעילות ריאלית התורמת למשק, אין הצדקה לדחיית המס ומתן ההטבה לחברה, ועל כן נכון שהחברה תשלם למדינה על ערך הזמן של הכסף.

הצעת חוק חברות ארנק – תוספת מס סימן ג': תוספת למס על רווחי חברת מעטים שלא חולקו

סעיף 81ב' - תוספת למס על רווחי חברת מעטים שלא חולקו

"(א) חברת מעטים תהיה חייבת בתשלום תוספת למס, לכל שנת מס, בשיעור של 2% מסכום הרווחים העודפים של חברת המעטים, כפי שחושבו לפי סעיף 81ג, לאחר שנוכה מהם סכום דיבידנד שחולק בשנת המס (בסימן זה - תוספת למס).

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), לא תשולם תוספת למס לשנת מס שהתקיים בה אחד מאלה:

(1) סכום הפסדי חברת המעטים בשנת המס לפי סעיפים 28, 29 או 92, עולה על 20% מסכום

הרווחים הנצברים של חברת המעטים בתום שנת המס הקודמת;

(2) סכום הדיבידנדים שחילקה חברת המעטים לבעלי מניותיה, למעט דיבידנד שלא נכלל בהכנסת

מקבל הדיבידנד בשל הוראות סעיף 126(ב), עולה על 60% מסכום הרווחים העודפים של חברת המעטים

בתום שנת המס הקודמת."

הצעת חוק חברות ארנק – תוספת מס סימן ג': תוספת למס על רווחי חברת מעטים שלא חולקו

סעיף 81א' – הגדרת רווחים נצברים חייבים

"רווחים נצברים" - כהגדרתם בסעיף 77(א);

"רווחים נצברים חייבים" - ההפרש שבין רווחים נצברים לבין הסכום המתקבל מצירוף כל אלה:

- (1) סכום הרווחים הנצברים שמקורם בהכנסה של החברה שהיא הכנסה מוטבת כהגדרתה בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון, הכנסה של מפעל מועדף כהגדרתו באותו סעיף שהיא מהסוגים המפורטים בפסקאות (1) עד (5) להגדרה "הכנסה מועדפת" שבסעיף האמור, או הכנסה טכנולוגית כהגדרתה בסעיף 51כד לחוק האמור;
- (2) סכום הרווחים הנצברים שיוחסו להכנסתו של בעל מניות לפי פקודה זו, לרבות לפי סעיפים 62א, 64 או 64א;
- (3) סכום הרווחים הנצברים שמקורם בהכנסה של החברה מפעילות של מוסד כספי כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף.

הצעת חוק חברות ארנק – תוספת מס סימן ג': תוספת למס על רווחי חברת מעטים שלא חולקו

סעיף 81ג' – חישוב הרווחים העודפים של חברת המעטים (מגן המס)

"(א) סכום הרווחים העודפים של חברת מעטים יחושב, לעניין סימן זה, לגבי כל שנת מס, בתום אותה שנה,

כהפרש שבין סכום הרווחים הנצברים החייבים בתום שנת המס הקודמת לבין הסכום הגבוה מבין אלה:

(1) 500 אלף שקלים חדשים; הייתה חברת המעטים חלק מקבוצה, הסכום האמור יחולק במספר חברות המעטים

שבקבוצה; לעניין זה, "קבוצה" – כהגדרתה בסעיף 51כד לחוק לעידוד השקעות הון;

(2) סכום ההוצאות* של חברת המעטים בשנת המס, או סכום שהוא ממוצע ההוצאות השנתיות של החברה

בשנת המס ובשנתיים שקדמו לשנת המס, לפי הגבוה שבהם; ואולם, הוקמה החברה בשנה שקדמה לשנת

המס, יובאו בחשבון, לעניין חישוב הסכום שהוא ממוצע ההוצאות השנתיות של החברה, ההוצאות השנתיות של

החברה בשנת המס ובשנה שקדמה לשנת המס;

* לעניין זה נקבע בסעי' 81ג(ב) כי שר האוצר רשאי לקבוע בתקנות את דרך החישוב של ההוצאות של חברת מעטים ואת סוגי ההוצאות שלא

ייכללו במסגרת סכום ההוצאות כאמור.

הצעת חוק חברות ארנק – תוספת מס סימן ג': תוספת למס על רווחי חברת מעטים שלא חולקו

סעיף 81ג' – חישוב הרווחים העודפים של חברת המעטים (מגן המס) - המשך

(3) עלות נכסי החברה בהפחתת עלות נכסים מיוחדים, הון עצמי ויתרת הלוואה מצד קשור כהגדרתם

בסעיף 103 ובתוספת עלות חבר בני אדם מוחזק, והכול בתום שנת המס; לעניין זה –

"חבר בני אדם מוחזק" - חבר בני אדם שחברת המעטים מחזיקה בו, במישרין או בעקיפין, בשיעור של 10% לפחות בכל אחד מאמצעי השליטה בו, למעט חבר בני אדם שעיקר שוויו, במישרין או בעקיפין, מקורו בנכסים מיוחדים;

"נכסים מיוחדים"* - כל אחד מאלה:

(1) נייר ערך כהגדרתו בסעיף 88 לרבות נייר ערך שהוא מלאי עסקי, או נכס פיננסי כאמור בפסקאות (1) עד (7) להגדרה "נכס פיננסי" שבסעיף 11א לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (שירותים פיננסיים מוסדרים), התשע"ו-2016, לרבות נכס פיננסי כאמור שהוא מלאי עסקי;

(2) נכס בלתי מוחשי שעיקר ההכנסה הנובעת ממנו היא הכנסה מתמלוגים;

(3) זכות במקרקעין, למעט זכות במקרקעין לשימוש עצמי לפי כללי חשבונאות מקובלים;

(4) מילווה, הלוואה, פיקדון, מזומן או שווי מזומן;

(5) נכס אחר להשקעה שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת;

*** נכסים המקטינים את מגן המס של החברה**

הצעת חוק חברות ארנק – תוספת מס סימן ג': תוספת למס על רווחי חברת מעטים שלא חולקו

"סעיף 81ד' - תוספת למס אינה מותרת בניכוי

"סכומים ששולמו, או שיש לשלמם, כתוספת למס לפי סימן זה, לא יותרו בניכוי בבירור הכנסתה החייבת של חברת מעטים"

סעיף 81ה' - דיווח על תוספת למס

"(א) חברת מעטים תדווח במסגרת הדוח שהיא חייבת בו לפי סעיף 131 על סכום התוספת למס שהיא חייבת בו לפי סימן זה, או אם אינה חייבת בתשלום תוספת למס לפי סימן זה, וכן תפרט את החישוב שעליו בוסס הדיווח האמור.
(ב) חברת מעטים שלא דיווחה כאמור בסעיף קטן (א), יראו אותה כאילו לא הגישה את הדוח לפי סעיף 131."

הצעת חוק חברות ארנק – תוספת מס סימן ג': תוספת למס על רווחי חברת מעטים שלא חולקו

"סעיף 181' – דין התוספת למס

"(א) **דין התוספת למס כדין מס חברות**, לכל דבר ועניין, אלא אם כן נקבע במפורש אחרת, ובלבד שלעניין חישוב המס לפי הפקודה, לא יראו את התוספת למס כחלק ממס חברות.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), **לא יחולו לעניין התוספת למס ההוראות בדבר תשלום מקדמות לפי סימן א' לפרק שני בחלק י'**; ואולם שר האוצר רשאי לקבוע מקדמות על חשבון התוספת למס, וכן רשאי הוא לקבוע כי ההוראות לפי סעיפים 180 ו-190 יחולו, בשינויים המחויבים, על המקדמות לפי סעיף קטן זה.

(ג) הוראות סעיף 86 יחולו, בשינויים המחויבים, לעניין התוספת למס."

הצעת חוק חברות ארנק – תוספת מס סימן ג': תוספת למס על רווחי חברת מעטים שלא חולקו

"סעיף 81ז' – מיסוי בעל שליטה בחברה זרה הנשלטת בידי תושבי ישראל

"(א) יחיד תושב ישראל שהוא בעל שליטה בחברה זרה הנשלטת בידי תושבי ישראל שיש לה רווחים לא מחולקים, יוטל עליו מס היוצר נטל מס שהוא מקביל לנטל המס שיישא בו בעל מניות בחברת מעטים החייבת בתוספת למס לפי סימן זה

(ב) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יקבע הוראות לעניין אופן חישוב המס המוטל לפי סעיף קטן(א), וחובות דיווח של תושב ישראל שהוא בעל שליטה בחברה זרה הנשלטת בידי תושבי ישראל על אמצעי השליטה שלו בחברה ודוחות, מסמכים ונתונים לגבי החברה שיגיש לפקיד השומה."

הצעת חוק חברות ארנק – תוספת מס סימן ג': תוספת למס על רווחי חברת מעטים שלא חולקו

הערות

- יום התחילה של הוראות הצעת החוק לעניין תוספת המס הינו יום 1 לינואר 2025. עם זאת, לאור הוראות סימן ג' החדש הבוחנות הכנסות שנה אחורה לצורך חישוב תוספת המס, בפועל יחל תשלום המס רק בשנת 2026.
- תוספת המס תחול על רווחים צבורים של חברת המעטים שנוצרו מיום התאגדותה ואשר הושקעו זה מכבר. **האם יידרש מימוש לשם תשלום תוספת המס?**
- תוספת המס על השקעות תחול מדי שנה, עד שישולם דיבידנד המשקף את הרווחים העודפים שהושקעו. **מס רכוש?**

חברות ארנק – הצעת החוק
סימן ג': תוספת למס על רווחי חברת
מעטים שלא חולקו
הוראות מעבר

הצעת חוק חברות ארנק – תוספת מס הוראות מעבר

(א) - מעבר הדרגתי למשטר המס החדש

בין השנים 2025-2030 – חברת מעטים אשר תחלק דיבידנד חייב במס בגובה 20% (במקום 60%) מרווחיה העודפים תהא פטורה מתוספת המס.

(ב) - תמריץ לחלוקת דיבידנד

בין יום התחילה (1 לינואר 2025) ליום 30 לספטמבר 2025 – חברת מעטים אשר תחלק דיבידנד חייב במס מרווחיה העודפים תהא פטורה מתוספת המס, לפי הטבלה להלן:

שנות הפטור מתוספת המס	גובה הדיבידנד מתוך הרווחים העודפים
2026	60%-35%
2026-2027	75%-60%
2026-2028	90%-75%
2026-2029	100%-90%

הצעת חוק חברות ארנק – תוספת מס הוראות מעבר

(א) חברת מעטים שערב יום התחילה היו לה רווחים נצברים שטרם חולקו, והיא חילקה דיבידנד לבעלי מניותיה בשנה משנות המס 2025 עד 2030 בשיעור של 20% או יותר מסכום רווחיה שנותרו מיום התחילה, למעט דיבידנד שלא נכלל בהכנסת מקבל הדיבידנד בשל הוראות סעיף 126(ב) לפקודה, יחולו לגביה באותה שנת המס הוראות אלה:

(1) יופחת סכום הרווחים העודפים בשנת המס בגובה הרווחים שנותרו מרווחי יום התחילה;

(2) יקראו את סעיף 81ב(ב)(2) לפקודה, כנוסחו בסעיף 1(6) לחוק זה, כך שבסופו יבוא "בהפחתת הרווחים שנותרו מרווחי תום שנת המס 2024;

לעניין זה, "רווחים שנותרו מרווחי תום שנת המס 2024" - סכום הרווחים העודפים של חברת מעטים בתום שנת 2024 בניכוי רווחים שחילקה חברת המעטים מהרווחים האמורים כדיבידנד לבעלי מניותיה, למעט דיבידנד שלא נכלל בהכנסת מקבל הדיבידנד בשל הוראות סעיף 126(ב).

הצעת חוק חברות ארנק – תוספת מס הוראות מעבר

(ב) בלי לגרוע מהאמור בסעיף קטן (א), חברת מעטים שערב יום התחילה היו לה רווחים נצברים שטרם חולקו, והיא חילקה דיבידנד לבעלי מניותיה בשיעור מרווחיה הנצברים ביום התחילה כמפורט להלן, יחולו לגביה ההוראות שבפסקאות (1) ו-(2) בסעיף קטן (א) (בסעיף קטן זה – ההוראות) גם בשנות המס כמפורט להלן, ובלבד שההכנסה מדיבידנד שולמה על ידי החברה מחלקת הדיבידנד והתקבלה בידי מקבלה בתקופה שמיום התחילה עד יום ח' בתשרי התשפ"ו (30 בספטמבר 2025) (בסעיף קטן זה - התקופה הקובעת):

- (1) חולק בתקופה הקובעת דיבידנד בשיעור של 35% או יותר אך פחות מ-60% - יחולו ההוראות בשנת המס 2026;
- (2) חולק בתקופה הקובעת דיבידנד בשיעור של 60% או יותר אך פחות מ-75% - יחולו ההוראות בשנות המס 2026 ו-2027;
- (3) חולק בתקופה הקובעת דיבידנד בשיעור של 75% או יותר אך פחות מ-90% - יחולו ההוראות בשנות המס 2026 עד 2028;
- (4) חולק בתקופה הקובעת דיבידנד בשיעור של 90% או יותר - יחולו ההוראות בשנות המס 2026 עד 2029.

AMPELI

TAX LAW OFFICES

תודה על ההקשבה!

שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

office@ampeli-tax.co.il

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן