

**חברים יקרים:**

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

**העדכון המוצע להוראות סעיף 62א – מס שולי על**

**חברת מעטים בגין פעילות עתירת יגיעה אישית**

הצעת החוק מציעה ביחס לכך להוסיף את סעיף קטן 62א(א1) לפקודה אשר יתייחס למקרים מובהקים לכאורה של חברות ארנק פעילות אשר אינן ממוסות מכוח סעיף 62א(א) לפקודה בנוסחו דהיום, שיש להן לגישת משרד האוצר, שיעור רווחיות גבוה מהרגיל מפעילות "עתירת יגיעה אישית". קרי, פעילות אקטיבית, שהמרכיב הדומיננטי בהפקתה הוא יגיעה אישית. בתור שכך הצעת החוק מציעה לקבוע כי בעל המניות המהותי הפעיל בחברה יחויב במס שולי על חלקו בהכנסה החייבת של החברה מפעילות עתירת יגיעה אישית, העולה על שיעור רווחיות של 25%. הסכום האמור יופחת ככל ששיעור הרווחיות של החברה עולה עד לשחיקה מלאה בשיעור רווחיות מעסק של 100%, במגנון הקרוי בהצעת החוק כ-"תקרה מתקפלת", כך שמלוא ההכנסה המיוחסת לבעל המניות, לפי שיעור החזקתו בחברה, תמוסה במס שולי.

חמושים במצגות צבעוניות ובדוח פנימי של משרד האוצר שהוסתר מעיני הציבור בעת הכנתו, מציע משרד האוצר למסות כל חברה שיש בה עד חמישה בעלי מניות והכנסותיה מפעילות עתירת יגיעה אישית, נמוכה מ-30 מיליון ש"ח בשנת המס, במס שולי, כהכנסתם של בעלי המניות המהותיים בה, לא משנה כמה עובדים מועסקים בחברה ומהן תוכניותיה העסקיות לעתיד.

**על מצעד האיוולת של משרד האוצר ורשות המסים**

**בהצעת החוק לעניין "חברות ארנק"**

**פתח דבר**

גולת הכותרת של גזרות האוצר בתקציב המדינה שהונח על שולחנה של הכנסת השבוע היא מיסוי חברות ארנק וחברות החזקה, על פי הצעת חוק (להלן: "הצעת החוק") שפורסמה לאחרונה על ידי משרד האוצר, שהיא בעצמה תוצר עבודה של צוות פנימי שכונס בתחילת ינואר 2024 על ידי מנכ"ל משרד האוצר ופרסם את מסקנותיו באוגוסט 2024. הצעת החוק מציעה לתקן את סעיף 62א לחוק, ובכך להכביד על חברות ארנק, להגביר את הנטל על חברות מעטים במסגרת תוספת מס בשיעור של 2% על סכום הרווחים העודפים במסגרת סעיפים 81א – 81ז המוצעים, ולתגבר את מנהל רשות המסים בכלים נוספים כדי לכפות חלוקת דיבידנד על בסיס הוראות סעיף 77 לפקודה.

על פי רוב, מאמרי המשרד עוסקים בחקיקה הקיימת ואינם עוסקים בהצעות חקיקה, מהטעם שהן יכולות להשתנות עד הפיכתן לחקיקה סופית, אם בכלל. הפעם נחרוג ממנהגנו ונתמקד בהצעה לתקן את סעיף 62א לפקודה.

בזחיחותם הרבה, הם טוענים כיום כי כוונת המחוקק לא הייתה לעודד מעבר של עצמאים לחברות על מנת לחסוך במיסים. ברור כי הטענה מופרכת מאליה, שכן המחוקק מעודד מעבר של עצמאים לחברות תוך כדי דחיית אירוע המס באמצעות סעיף 104א לפקודה, במהלך שלושת העשורים האחרונים. בנוסף, הם מתגאים בכך שלרשות המסים היכולת לנטר חשבונות בנק של ישראלים אשר יבקשו להשקיע את כספם מחוץ לישראל, בניגוד לעבר. בהירותם הם שוכחים כי בעידן הנוכחי של תקשורת מקוונת (זום, טימז וכו'), דבר לא ימנע, מבחינה מיסויית, מבעל מניות בחברת מעטים לעזוב את ישראל ולהמשיך לנהל את צוות העובדים הישראלי באמצעים מקוונים, תוך משיכת דמי ניהול לחברה הניהול החדשה שתקום בקפריסין או במדינה אחרת. אותן מדינות אולי יבקשו למסות את הכנסות חברת הניהול במס חברות, אך לא יכפו חלוקת דיבידנד לידי בעלי המניות.

פערי המס שיכולים להגיע למאות אלפי שקלים בשנה עשויים במקרים אחרים לשכנע את בעלי המקצועות החופשיים להקים חברות זרות, אף מבלי לעזוב את המדינה וללא קושי רב להתמסות רק במדינת התושבות של החברה הזרה, תוך דחיית תשלום הדיבידנד לעתיד. גם הקמת חברת משלח יד זרה על ידי נותן השירותים הישראלי, עשויה לאפשר את דחיית החבות המס על הדיבידנד לעתיד, אם בכלל. לסיכום, אם רוצים למסות רווחים כלואים בחברות מעטים, יש דרכים לעשות זאת, אך לנו לא נותר אלא לצעוק, עצרו את הטירוף למען השם, עזבו את חברות

פקידי האוצר, שספק רב אם שילמו פעם משכורת לעובדים או נטלו סיכון כלכלי עסקי ממשי, מבקשים הלכה למעשה להעלות את המס על אותם בעלי מניות לשיעור מס של 50%.

### הכבדת העומס המיסוי והכלכלי על רקע המגמה המתגברת של עזיבת ישראל בעידן הכלכלה הגלובלית

עכשיו, שוו בדעתכם מצב שגרמניה הייתה מעלה את המס על חברות של נותני שירותים, לרבות מתכנתים, רופאים, סוכני ביטוח, עורכי דין, רואי חשבון וכיו"ב, לשיעור מס של 50% ואילו אוסטריה הייתה ממסה אותם בשיעור של כ-14%.

סביר להניח שהייתה נהירה של אותם בעלי מקצוע חופשיים מהמדינה המכבידה למדינה המקלה וזה בדיוק המצב שעלול לקרות אם הצעת החוק תהפוך לחוק מחייב. הגירה לקפריסין, מדינת האי הסמוכה אלינו, תחייב את בעלי המניות בחברות אלו בשיעור מס סופי של כ-14% לעומת 50% המוצעים בישראל בתיקון החדש.

אדישים לגל העזיבה שפוקד את המדינה בשנתיים האחרונות ובגיבוי שר אוצר, שמאמין בכלכלת "בעזרת השם" ("המלחמה טובה לכלכלה"), לא מאמין בחינוך הציבור בדרך של הטלת מיסוי" ביחס לביטול מס הסוכר ועוד), מהמרים בכירי משרד האוצר על העתיד הכלכלי של המדינה ודוחקים את בעלי המקצועות החופשיים להגר מישראל או לחילופין להקים חברות תושבות חוץ, אשר לא יהיו כפופות לגזרות החדשות ולמיסוי הישראלי.

יותר באחד מאמצעי השליטה בחבר בני

האדם האחר ביום כלשהו בשנת המס;

(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 -

הארנק שממילא חלקן כבר ממוסה במס שולי משנת 2017, אחרת באמת נאלץ להסתמך רק על "עזרת השם".

השינויים בנוסח הוראת סעיף 62א לפקודה

לנוחיות הקוראים מובא להלן נוסח סעיף 62א המוצע בהצעת החוק ובפרט הוראת סעיף 62א1 המוצע "בעקוב אחר שינויים", לעומת נוסח סעיף 62א הקיים וכן דגשים נוספים בסוף המאמר:

"62א.

(א) הכנסה חייבת של חברת מעטים ~~כמשמעותה בסעיף 76~~, שאינה חברת משלח יד זרה כהגדרתה בסעיף 175ב1, 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 (1)2, (2), או (10), לפי העניין - אם הכנסת חברת המעטים נובעת מפעילות היחיד בחבר בני אדם אחר, לרבות בצד קשור לאותו חבר בני אדם, כנושא 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~~

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 עלה על 25%.

(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"

"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.

(א1)

(1) הכנסה חייבת מפעילות עתירת יגיעה

אישית של חברת מעטים בהפחתת סכום השווה

(ד) בסעיף זה -

"אמצעי שליטה" - כהגדרתם בסעיף 88:

"בעל שליטה" - כהגדרתו בסעיף 75

:(ב)(א)(3);

"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 הנובע

מהכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית,

שבסעיף קטן (ד), ייחשב חלק זה

כהכנסה מדיבידנד של בעל

השליטה ולא כהכנסתו החייבת

מיגיעה אישית לפי סעיף 2(1), (2)

או (10)";

(ב) לעניין מקדמות לפי סעיף 175, של

יחיד כאמור בסעיף זה, תצורף ההכנסה

כאמור בסעיף זה למחזור העסקאות

המהווה בסיס לסכום שלפיו מחושבות

המקדמות.

(ג) - ניתן לגבות את המס על הכנסה לפי

סעיף זה, לרבות המקדמות, הן מחברת

המעטים והן מהיחיד.

(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 ההכנסה המיוחדת

יותרו לניכוי לפי סעיף 17 כנגד הכנסה זו;

לא ניתן לקבוע את ההוצאות כאמור, ינוכה

כנגד ההכנסה 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";

**"צד קשור" - כהגדרתו בסעיף 103.**

**"שיעור רווחיות" - השיעור המתקבל מחלוקת שני אלה:**

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

**(2) בהכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית של חברת המעטים; "תשלומים לחברה קשורה" - תשלומים המותרים בניכוי בחישוב הכנסה חייבת מפעילות עתירת יגיעה אישית אשר שולמו לחברה שיש לחברה המשלמת יחסים מיוחדים עימה.;"**

**דגשים נוספים וסיכום**

ראשית, הנוסח המוצע במסגרת סעיף 62(א1) המוצע הוא בעל תחולה אוניברסלית ועשוי לחול על כל חברת מעטים בעלת מחזור של 30 מיליון ₪ כפול מספר בעלי השליטה בה, שכל חטאה הוא שעבדה ביעילות או קשה יותר ממתחרותיה ורשמה שיעור רווחיות העולה על 25%, שיעור הרווחיות שקבע לה "האח הגדול".

שנית, כפי שניתן לראות חברת משלח יד זרה וחברה נשלטת זרה מוחרגות מהגדרת חברת מעטים, כך שהסדר לא יחול בעניינן.

שלישית, גם "חברה מועדפת" כהגדרתה בחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט – 1959 מוחרגת מהגדרת חברת מעטים, כך ששיעור מס החברות

**בתוספת סכום דיבידנד שהתקבל ולא הובא בחשבון כהכנסה אחרת כאמור בפסקה (2) סיפה להגדרה "הכנסה אחרת" שבסעיף קטן זה;**  
**"הכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית" - הכנסה שאינה הכנסה אחרת;**

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

**"יחסים מיוחדים" - כהגדרתם בסעיף 85א(ב);**

**"מקדם" - 33% מוכפל בתוצאה המתקבלת מהפחתת שיעור הרווחיות מ-1;**

**"נושא משרה" - אחד מאלה, לפי העניין:**  
**(1) בחברה - נושא משרה כהגדרתו בחוק החברות;**

**(2) בעמותה - נושא משרה כהגדרתו בסעיף 30(א)4 לחוק העמותות;**

**(3) בחבר בני אדם אחר - אדם הממלא תפקיד מקביל לאלה המנויים בפסקאות**

**(1) ו-(2), ובלבד שלא יראו שותף בשותפות שאינה נסחרת בבורסה כנושא משרה באותה שותפות;**

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד ובדף הפייסבוק וחשבון הלינקדאין של המשרד.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתיעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו. כלל ההדגשות בציטוטים שבמסמך נעשו על ידי כותבי הרשומון ואינם מופיעים במקור.

המוסדר לה מכוח החוק (ככלל 16%, 12% או 7.5%) יישמר ויגדיל בצורה משמעותית את האטרקטיביות של החברה המועדפת לעומת חברה רגילה עם חמישה בעלי מניות לכל היותר, קל וחומר לאור העובדה שחברה מועדפת מוחרגת גם מחובת תשלום העלות הנורמטיבית בשיעור של 2% על סכום הרווחים העודפים במסגרת סעיפים 81א – 81ז המוצעים.

רביעית, יש לקרוא את התיקון האמור, יחד עם התיקונים הנוספים המוצעים בהצעת החוק לעניין הגברת הנטל על חברות מעטים במסגרת תוספת למס בשיעור של 2% על סכום הרווחים העודפים. לבסוף, מובן שיש לעקוב אחר השינויים בהצעת החוק עד לנוסח הסופי, אשר יעבור בקריאה שלישית בכנסת, ככל שיעבור.

יחד עם זאת, לאור הוראות התחולה בהצעת החוק, אשר מורות ליישם את הוראותיה החל מיום 1 בינואר 2025, יש לבחון הוראות אלו בנסיבות כל מקרה ומקרה ולהיערך להן מבעוד מועד. נמשיך לעקוב ולעדכן!

### סיכום

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות - צוות המשרד: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד דנה היר, עו"ד אנה צברי, עו"ד שלומי שלו, עו"ד גרשון פינק, עו"ד (חשבונאית) גוני זוסמן, עו"ד איציק אירים, יועץ המשרד למיסוי ישראלי ולמענקים והטבות רו"ח אפי לבקוביץ ויועץ המשרד למיסוי אמריקאי ד"ר יורם קינן.