

סימן ב'1: בעל שליטה בחברת מעטים

[עד תיקון מס' 277 הכותרת היתה: "בעל מניות מהותי בחברת מעטים"]

בעל שליטה בחברת מעטים

תיקון מס' 235, תחילה: 1.1.17; תיקון מס' 277, תחילה: 1.1.25. ע"פ א62 יחול על הכנסות שהופקו מיום 1.1.25 ואילך.

א.62 (א) הכנסה חייבת של חברת מעטים למעט הכנסה חייבת שיוחסה לחברת המעטים מהכנסות שותפות שהיא שותפה בה, שאינה חברת משלח יד זרה כהגדרתה בסעיף 1.17, הנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל שליטה בה, תיחשב כהכנסתו של היחיד כמפורט להלן:

(1) הכנסה מיגיעה אישית לפי סעיף 1.12(2), או 1.10, 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 שמחזיק, במישרין או בעקיפין, ב-25% או יותר באחד מאמצעי השליטה בחבר בני האדם האחר ביום כלשהו בשנת המס;

(2) הכנסה מיגיעה אישית לפי סעיף 1.12(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;

(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 1.76, לרבות עובדי החברה, במישרין או בעקיפין, לרבות באמצעות חברת מעטים קשורה, לאדם אחד או לקרובו כהגדרתו בסעיף 1.88, במשך 22 חודשים לפחות, מתוך תקופה של שלוש שנים, ובלבד שבתום 22 החודשים יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו מיום תחילת מתן השירות, וזאת לצורך דיני המס בלבד; לעניין זה -

"הכנסות מיוחדות" - הכנסות כמשמעותן בסעיף 1.89, שווי המכירה כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, או דיבידנד;

"רווחים מיוחדים" - רווח הון, שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, או רווח מדיבידנד;

הוראות תחולה

סעיף 1.95(1) לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016

במניין התקופה האמורה בסעיף א62(א)(3) לפקודה, כנוסחו בתיקון מס' 235, לעניין פעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו, תימנה גם התקופה שלפני יום תחילתו של חוק זה.

(4) ימחקת;

(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.

(1א) (1) הכנסה חייבת מפעילות עתירת יגיעה אישית של חברת מעטים בהפחתת סכום השווה למכפלה של 25% בסכום המתקבל מההפרש שבין ההכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית של חברת המעטים ובין תשלומים לחברה קשורה תיחשב כהכנסתו החייבת מיגיעה אישית של יחיד בעל מניות פעיל בה, לפי סעיף 12(א), בהתאם לחלקו היחסי של בעל המניות האמור בזכויות לרווחי חברת המעטים, בהתקיים כל אלה:

(א) ההכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית של חברת המעטים בשנת המס נמוכה מהמכפלה של 30 מיליון שקלים חדשים במספר בעלי השליטה בחברת המעטים באותה שנה; לעניין זה, בעל שליטה וקרובו כהגדרתו בסעיף 76(ד)(1), יימנו כאחד;

(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 שליטה לפי סעיף קטן (א), יופחת החלק האמור מההכנסה החייבת שמיוחסת לו לפי סעיף קטן זה מאותה הכנסה חייבת של חברת מעטים;

(ב) הייתה לחברת המעטים הכנסה חייבת שיוחסה לה מהכנסת שותפות -

(1) אם החלק שיוחס לחברת המעטים בשנת המס מהכנסת השותפות, במישרין או בעקיפין (בסעיף זה - חלק חברת המעטים בהכנסות השותפות), היה 10% לפחות - לעניין פסקה (1), יובאו בחשבון הכנסות והוצאות השותפות, כשהן מוכפלות בחלק חברת המעטים בהכנסות השותפות;

(2) אם חלק חברת המעטים בהכנסות השותפות היה פחות מ-10% - לא יחולו הוראות פסקה (1), ויחולו הוראות סעיף קטן (2א).

(ג) הוראות פסקה (1) לא יחולו לגבי חברת מעטים שיש בה מחזיק מהותי אם הוכח לפקיד השומה שאף אחד מהמחזיקים מהותיים בה אינו מחזיק בעל רווחים, או בהתקיים שני אלה:

(1) אין בין בעלי השליטה בה יחיד שהוא בעל שליטה בחברה אחרת; לעניין זה, חברה לא פעילה כמשמעותה בסעיף 342מא לחוק החברות לא תיחשב כחברה אחרת, ובלבד שאין לה רווחים נצברים;

(2) סכום הרווחים הנצברים, כהגדרתם בסעיף 77(א), של חברת המעטים בסוף שנת המס הקודמת לא עלה על 750 אלף שקלים חדשים;

פקודת מס הכנסה

לעניין פסקת משנה זו -

"**מחזיק בעל רווחים**" - מחזיק שבכל החברות שהוא מחזיק מהותי בהן, יחד, סכום הרווחים הנצברים, כהגדרתם בסעיף 77(א), בסוף שנת המס הקודמת לא עלה על 750 אלף שקלים חדשים;

"**מחזיק מהותי**" - יחיד תושב ישראל, שמתזק, במישרו או בעקיפין, לבדו או יחד עם אחר, ב-30% לפחות מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחברת מעטים; לעניין זה, "יחד עם אחר" - כהגדרתו בסעיף 88.

תיקון מס' 277, תחילה: 1.1.25.

(2א) 55% מההכנסה החייבת של שותפות המיוחסת לחברת מעטים שהיא שותפה בה, בניכוי הכנסה של בעל השליטה בחברת המעטים לפי סעיף 12(1) או (2), לפי העניין, ששולמה לו על ידי חברת המעטים, תיחשב כהכנסתו החייבת מיגיעה אישית של בעל השליטה בה לפי סעיף 12(1), בהתאם לחלקו היחסי בזכויות לרווחי חברת המעטים, אם הכנסת השותפות, כולה או חלקה, נובעת מיגיעתו האישית של בעל השליטה האמור, ובלבד שחלק חברת המעטים בהכנסות השותפות היה פחות מ-10%.

תיקון מס' 277, תחילה: 1.1.25.

(3א) 55% מסכום הדיבידנד שחולק לחברת מעטים שבעל שליטה בה הוא בעל מניות פעיל בחברה מחלקת הדיבידנד, ייחשב כהכנסה מדיבידנד של בעל השליטה, ובלבד שחברת המעטים אינה בעלת שליטה בחברה מחלקת הדיבידנד; לעניין זה, "בעל מניות פעיל" - בעל מניות שהכנסת החברה מחלקת הדיבידנד, כולה או חלקה, הופקה מיגיעתו האישית, לרבות מי שמשתתף בנייהול החברה מחלקת הדיבידנד ולמעט כחבר דירקטוריון בלבד.

תיקון מס' 277, תחילה: 1.1.25.

(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), יותרו לניכוי לפי סעיף 17 כנגד הכנסה זו רק ההוצאות שבהן עמדה חברת המעטים לשם השגת ההכנסה המיוחדת; 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) ראו חלק מהכנסת חברת מעטים כהכנסתו החייבת של בעל מניות בה לפי סעיף זה, יחולו הוראות אלה:

(1) יראו את התשלום ששולם לחברת המעטים כחלק מהכנסת חברת המעטים באותה שנה (בסעיף קטן זה - ההכנסה);

- (2) יראו כאילו שולמה הכנסה ליחיד על ידי חברת המעטים תמורת שירותים אשר נתן לה, וההכנסה תבוא בחשבון בקביעת הכנסתו;
- (3) יראו את התשלום כאמור בפסקה (2) כהוצאה של חברת המעטים;
- (4) יראו את רווחי חברת המעטים שחויבו בשיעורי המס של יחיד לפי סעיף זה וחולקו, כאילו לא חולקו;
- (5) על אף האמור בפסקאות (2) עד (4), ובלי לפגוע בהוראות חוק החברות, בחרה חברת מעטים לחלק סכום לבעל המניות כדיבידנד באותה שנה, יקוזזו מס החברות ששולם על ההכנסה לפי חלקו של בעל המניות והמס אשר נוכח במקור בתשלום הדיבידנד מהמס שבעל המניות חייב בו לפי סעיף זה.

תיקון מס' 277, תחילה: 1.1.25.

(ד) בסעיף זה -

"**אמצעי שליטה**" - אמצעי שליטה המנויים בפסקאות (1) עד (4) להגדרה "אמצעי שליטה" בסעיף 88;

"**בעל מניות פעיל**" - יחיד תושב ישראל שמחזיק, במישרו או בעקיפין, לבדו או יחד עם אחר, ב-30% לפחות מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחברת מעטים או בעל מניות בחברת מעטים שהכנסתה, כולה או חלקה, נובעת מיגיעתו האישית, ובכלל זה מי שמשתתף בניהול החברה, למעט כחבר דירקטוריון בלבד, ולענין זה, "יחד עם אחר" - כהגדרתו בסעיף 88;

"**בעל שליטה**" - בעל שליטה כהגדרתו בסעיף 75(א)(3) שהוא יחיד תושב ישראל, ולענין סעיף קטן (א)(3) לרבות תברה;

"**הכנסה אחרת**" - כל אחת מהכנסות אלה, לרבות הכנסה כאמור שנחשבת כהכנסה מעסק:

- (1) הכנסה מריבית, מהפרשי הצמדה או מדמי ניכיון;
- (2) הכנסה מדיבידנד, לרבות דיבידנד המשתלם מתוך רווחי הון של תברה;
- (3) הכנסה מדמי שכירות;
- (4) תמורה ממכירת נכס, כמשמעותה בסעיף 88;
- (5) הכנסה ממכירת נייר ערד כהגדרתו בסעיף 88 המהווה מלאי עסקי;
- (6) תמורה ממכירת זכות במקרקעין, לרבות זכות במקרקעין שאילו הייתה בישראל הייתה זכות במקרקעין, או זכות באיגוד מקרקעין, לרבות איגוד שבבעלותו מקרקעין, שאילו היו בישראל היה איגוד מקרקעין;

"**הכנסה חייבת מפעילות עתירת יגיעה אישית**" - חלק ההכנסה החייבת הנובע מהכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית;

"**הכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית**" - הכנסה שאינה הכנסה אחרת;

פקודת מס הכנסה

"חברת מעטים" - כמשמעותה בסעיף 76, ובלבד שבשנת המס היא אינה אחת מאלה: חברת משלח יד זרה כהגדרתה בסעיף 175ב(א), חברה נשלטת זרה כהגדרתה בסעיף 75ב(א)(1), חברה מועדפת או חברה מוטבת כהגדרתן בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון או מפעל מאושר כמשמעותו בסעיף 21 לחוק האמור;

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

"נושא משרה" - אחד מאלה, לפי העניין:

- (1) בחברה - נושא משרה כהגדרתו בחוק החברות;
- (2) בעמותה - נושא משרה כהגדרתו בסעיף 30א(4) לחוק העמותות;
- (3) בחבר בני אדם אחר - אדם הממלא תפקיד מקביל לאלה המנויים בפסקאות (1) ו-(2);

הגדרות "נושא משרה"

בחוק החברות: "מנהל כללי, מנהל עסקים ראשי, משנה למנהל כללי, סגן מנהל כללי, כל ממלא תפקיד כאמור בחברה אף אם תוארו שונה, וכן דירקטור, או מנהל הכפוף במישרין למנהל הכללי";

בחוק העמותות (סעיף 30א(4)): "חבר ועד העמותה, המנהל הכללי של העמותה, משנה למנהל הכללי, סגן המנהל הכללי, כל מנהל הכפוף במישרין למנהל הכללי וכל ממלא תפקיד כאמור בעמותה אף אם תוארו שונה".

"צד קשור" - כהגדרתו בסעיף 103.

"שותף" - שותף הזכאי לחלק בהון העסק וברווחיו, וחיב להשתתף בכיסוי הפסדי הון או הפסדים אחרים של השותפות;

"שיעור רווחיות" - השיעור המתקבל מחלוקת האמור בפסקה (1) באמור בפסקה (2) שלהלן:

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

(2) ההכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית של חברת המעטים;

הוראת מעבר לעניין שיעור הרווחיות

(סעיף 5(ה) לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת התקציב 2025) (מיסוי רווחים לא מחולקים), התשפ"ה-2024)

בשנת המס 2025, לשם חישוב שיעור הרווחיות לעניין סעיף 62א לפקודה בנוסחו בחוק זה, יהיה רשאי נישום לבחור, במקום שיעור הרווחיות בשנת המס 2025, את ממוצע שיעור הרווחיות בשנות המס 2023 עד 2025.

"תשלומים לחברה קשורה" - תשלומים המותרים בניכוי בחישוב הכנסה חייבת מפעילות עתירת יגיעה אישית, אשר שולמו לחברה שיש לחברה המשלמת יחסים מיוחדים עימה (בהגדרה זו - החברה הקשורה), שמתקיים לגביהם אחד מאלה:

- (1) אחת המטרות העיקריות של הקמת החברה הקשורה או מתן התשלום היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה;
- (2) החברה המשלמת לא הצהירה שהתשלומים לא נועדו להימנעות ממס או להפחתת מס בלתי נאותה;
- (3) תשלומים ששר האוצר קבע, באישור ועדת הכספים של הכנסת.:"

תיקון מס' 277, תחילה: 1.1.25.

נוסח סעיף 62א עד יום 1.1.2025 (תיקון מס' 277)

בעל מניות מהותי בחברת מעטים

62א. (א) הכנסה חייבת של חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76, שאינה חברת משלח יד זרה כהגדרתה בסעיף 1ב75, הנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל מניות מהותי בה כהגדרתו בסעיף 88, תיחשב כהכנסתו של היחיד כמפורט להלן:

- (1) הכנסה מיגיעה אישית לפי סעיף 12(1), (2), או 10(1), 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;
- (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 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 -

"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;

הוראות תחולה (סעיף 95(1) לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016): במניין התקופה האמורה בסעיף 62א(3) לפקודה, כנוסחו בתיקון מס' 235, לעניין פעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו, תימנה גם התקופה שלפני יום תחילתו של חוק זה.

פקודת מס הכנסה

- (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.
- (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.
- (ד) בסעיף זה -
- "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;
- "צד קשור" - כהגדרתו בסעיף 103.