

# סוף שנת המס 2022

רו"ח ענת דואני - רו"ח מיסים בדגש מיסוי ישראלי

---

מנורת המאור 2 תל אביב | המיסב 5 יבנה | [duani-tax.co.il](http://duani-tax.co.il)  
| נייד: 054-2311077 | [anat@duani-tax.co.il](mailto:anat@duani-tax.co.il)

# חברות ארנק - הלכה למעשה :

- במועד עריכת הדוחות – ישנה חובה לבדוק בכל שנה ושנה בנפרד האם הוראות סעיף 62 א חלות בשנה הספציפית הזו.
- הוראות הסעיף עומדות בכל שנה בנפרד, כלומר, ייתכן שבשנה מסוימת הסעיף לא חל ובשנה לאחריה הוא חל.
- חברות חשדות - חברות של נותני שירותים, שאין לה עובדים ואין לה מספר גדול של לקוחות.
- בעניין הזה, יש לזכור שגם בחשבונאות יש לתת ביאור ללקוח עיקרי, מה שיכול לעזור בסינון החברות החשודות.
- ישנם 2 חלופות עיקריות לתחולת הסעיף:
  - הכנסות מפעילות של "נושא משרה".
  - הכנסות שדומות במאפיינים – להכנסות שכר, כלומר, שמתקיימים יחסי עובד מעביד, בהתאם למבחנים שנקבעו בסעיף, בנקודות בלבד ללא להרחיב - המבחנים : הכנסה מעל 70% מאותו גורם משלם, תקופת שירות של מעל 30 חודשים ע"פ תקופה של 4 שנים, פחות מ – 4 מעוסקים. אשר בהתקיים המבחנים הם מהווים "חזקה חלוטה" וזאת בהתאם לעמדת מס הכנסה כפי שעולה מהחוזר ועמדות חייבות בדיווח.

## מה נדרש מאיתנו :

- למעשה כאשר הסעיף חל, ההכנסה מיוחסת לבעל המניות המהותי שנתן את השירות.
- והחל ממועד זה, יש לבצע מעקב "חשבונאי" ו"מיסוי" - שכן, מדובר בפעולה לצורכי מס בלבד ולא פעולה חשבונאית אשר מקטינה את סעיף העודפים ומבצעת חלוקה של העודפים.
- פרקטית - יש לשקול לבצע חלוקת של הרווחים האלו, באותה שנה על מנת לפשט את המעקב.
- חלוקת דיבידנד של הרווחים האלו- לא תתחייב במס נוסף, בדומה לחברה משפחתית או בית.
- מפאת קוצר הזמן - לא נרחיב על הוראות הסעיף ותחולתו - יש לכם במצגת שקפים ויש ימי עיון ספציפיים בנושא, למי שרוצה להעמיק את ידיעותיו בהוראות הסעיף.

# שאלות נפוצות ב"חברות ארנק":

- מה קורה שיש 2 בעלי מניות והשירות ניתן רק על יד אחד מבעלי המניות? יש לייחס את ההכנסה לבעל המניות שנתן את השירות.
- אם אני מחזיק מעל 10% בחברה שמקבלת את השירות או בחברה שאני נושא משרה בה, האם עדין חלות הוראות הסעיף? לא! חל החריג והסעיף לא חל.
- משרדי רואי חשבון ועו"ד שמקבלים את ההכנסות מהשותפות לחברה שלהם שמחזיקה בשותפות, האם הסעיף חל? לא הוא לא חל, רק בתנאי שהוא או החברה שלו שותפים בשותפות.
- בשנת 2022 קיבלתי סכום גדול מלקוח שהיה חייב לי כסף על שירות שנתתי בשנים קודמות- האם הוראות הסעיף חל? סוגיה, שכן אם הייתי פורסת את ההכנסה, לא הייתי מגיעה לרף של ה- 70%.
- אני חברה טכנולוגיות שנותנת שירותי פיתוח וזכאית להטבות של חוק עידוד השקעות הון? מה גובר הוראות הסעיף או הוראות החוק?
- במועד עריכת הדו"ח ההסכם התקשרות עם הלקוח היה לשנה ואח"כ התברר שהשירות שניתן היה מעל 30 חודשים. מה עלי לעשות? לתקן את הדו"ח שהוגש.
- ייתכן שבשנה הראשונה שהחברה תיוסד יהיה לי לקוח עיקרי ואחשב חברת ארנק, האם עדין כדאי לפתוח חברה? כן. כל שנה נמדדת בפני עצמה.
- איך בודקים "אמצעי שליטה" לעניין החריג? האם רק אחזקה במניות? לא יש לקיים את ההגדרה הרחבה בהוראות סעיף 88 לפקודה.

# חברות "ארנק" - איפה זה פוגש אותנו?

---

בטופס 1214 - בדיווח של חברה -

□ בחלק של הפרטים על החברה ונספחים - #החברה היא חברת מעטים שחל עליה סעיף 73 א לפקודה#

□ בשדה 159 - #הכנסה מועברת לפי סעיף 73 א#

בטופס 1301 - בדיווח של יחיד -

□ בשדה 351 - #הכנסה המועברת אלי לפי סעיף 73 א . הסכום נרשם בשדה 2830269 או #2810261

## חריג בחוזר 2103128;

מקום שמדובר בהתקשרות בין היחיד למקבל השירות (כך שלמעשה הכנסות היחידים מוסבות לחברות בבעלותם) ימשיך ויחול הדין כפי שהיה ערב תיקון 235 לפקודה, הן לגבי בעל המניות היחיד בחברה והן לגבי חובת ניכוי המס במקור בידי מקבל השירות לרבות מס מעסיקים (ראה בעניין זה את האמור בפסק הדין בעניין הקרן לפיתוח ת"א). יודגש, כי חוזר זה אינו עוסק במקרים אלו.

ע"א 8388/14 ו-ע"מ 28320-05-12

# יתרות חובה - דגשים לסוף שנה

ראשית – הבחינה היא עבור בעל מניות מהותי (מחזיק מעל 10%) הוא וקרובו, גם ייחוס היתרה / ההכנסה היא לבעל המניות (גם במצבים שיתרת החובה היא בכלל של הקרוב).

המצב החוקי כיום קובע כי:

בעל מניות יכול לקחת "הלוואה" מהחברה מעל 100 אלף ש"ח - עד לשנתיים מקסימום.

– דוגמאות לתקופת ההלוואה

- הלוואה נלקחה ביולי 2021 – יש להחזיר עד 31.12.2022.
- הלוואה נלקחה בינואר 2021 יש להחזיר עד 31.12.2022.
- הלוואה נלקחה בדצמבר 2021 יש להחזיר עד 31.12.2022.
- הלוואה נלקחה בינואר 2022 – יש להחזיר עד 31.12.2023.

**מומלץ, לא לקחת בסוף השנה ולדחות לתחילת השנה הבאה.**

במידה והלוואה היא מתחת ל 100 אלף ש"ח (בודקים לתקופת השנתיים, כלומר בשנת המס 2021 ובשנת המס 2020 הסעיף לא חל ומדובר בהלוואה רגילה וכל המשתמע מכך).

# יתרות חובה - דגשים לסוף שנה

מחיר הלוואה - גובה ריבית 3(ט) + מע"מ ? כולל מע"מ? – דיון ליום אחר ☺

במועד "פירעון ההלוואה" ישנם שלוש אפשרויות שעומדות בפני בעל המניות:

1. להחזיר את הלוואה - בדוגמא שלנו עד 31.12.2022.
2. לסגור את הלוואה באמצעות חלוקת דיבידנד או בונוס במשכורת - עד ליום 31.12.2022 - יתרון סוגרים גם את היתרה בספרים, במקרה של יתרות בחברות זרות שימוש בזיכוי מיסי חוץ (ראה עמדה חייבת בדיווח מספר 33/2017).
3. להחיל את הוראות סעיף 3(ט1) - כלומר, במועד הגשת דוח המס של **בעל המניות** בדוגמא שלנו דוח 2022, לחייב את בעל המניות בדיבידנד, שכר או הכנסה מעסק (לפי הרלוונטי). – חסרון – הפרשים בין המס לחשבונאות, דבר הגורר מעקב תמידי.

## טפסים ודיווחים:

- יש למלא טופס 1350 בדו"ח של בעל המניות.
- במקרה של החלופה מספר 3, יש למלא את השדות 323-350 בטופס 1301.
- אין צורך בביאור בדוכ"ס, מדובר בפעולות ברמת בעל המניות.



# יתרות חובה - דגשים לסוף שנה

## דגשים בחישובים:

- ניתן להביא בחשבון יתרות זכות בערכים ליום 31.12.2022, לא הון מניות ופרמיה (בהתאם לעמדה חייבת בדיווח 35/2017) – יש לעקוב במשך 18 חודשים על היתרה.
- לא ניתן לקזז יתרות בין חברות, כלומר, יתרת חובה/ זכות בחברות אחיות, יש אפשרות להערכות בעניין.
- בבחירת החלופה הראשונה, החזרת הכספים לחברה "השבה", יש לעקוב במשך שנתיים ממועד שהוחזרו לבדוק שלא נמשכו מחדש.
- ככל שנמשכו מחדש, ייחשבו "כאילו" לעולם לא הוחזרו ויכולה להיווצר "תאונת מס" שגם נשלם מיסים ומנגד ניצור יתרת זכות.
- הבהרה של רשות המיסים והמייצגים - במידה ובחרנו ליישם את הוראות סעיף 3(ט) ולחייב בדוח שלבעל המניות, המשיכות חדשות, ייחשבו כהלוואה חדשה ולא יחול על זה המעקב של השנתיים.

# חריג להחלת הסעיף - הלוואה בין-חברתית לתכלית כלכלית, ס' 3(1ט)(9)

"לא יראו הלוואה שניתנה לחברה אחרת המשמשת לתכלית כלכלית בחברה המקבלת את הלוואה כמשיכה מחברה בעקיפין, ובלבד שהחברה המקבלת אינה תאגיד שקוף;

לעניין פסקת משנה זו, "תאגיד שקוף" - חברה שהכנסתה או הכנסתה החייבת מיוחסת לבעלי הזכויות בה, למעט אם כל בעלי הזכויות בה הן חברות החייבות במס לפי סעיף 126(א).

**בהתאם לחוזר מס הכנסה - מדובר רק בהלוואה ולא בכל משיכה ויש צורך בהסכם הלוואה מסודר, עם ריבית ומועדי פירעון ובטחונות ושמודבר בתכלית עסקית וכלכלית ולא בפירעון יתרה של בע"מ לרבות מימוש ערבויות.**

**עוד קובע החוזר – שהלוואות:**

- **הלוואות בין חברות אחיות – יכולה להיחשב כ"משיכה בעקיפין".**
- **הלוואה מחברה לשותפות – יכולה להיחשב כ"משיכה בעקיפין".**
- **הלוואה בין חברת בת לחברת אם – יכולה להיחשב כ"משיכה", שכן לעמדתם הסעיף חל על יחיד וחבר בני אדם.**
- **הלוואות לחברות "שקופות" – שמחוזקות ע"י חברה ישראלית חל עליהם החריג.**

# מה זה "נאמנות"? על קצה המזלג.....

"נאמנות" - זהו למעשה הסדר שעל פיו מחזיק הנאמן בנכסי הנאמנות עבור הנהנים, ההסדר נעשה בהתאם לדין או שלא בהתאם לדין בישראל או מחוץ לישראל. יכול להיות לדוגמ' נאמנות שקמה בהתאם לדיני ארה"ב, ישראל, שוויץ וכו'....

**#יוצר#** - הוא זה שהקנה / העביר את הנכסים לנאמנות, ישנם עוד חלופות להיחשב כיוצר.

**#נהנה#** - שהוא זה שזכאי לנכסי הנאמנות, לאחר חלוקה.

**#כתב נאמנות#** - כתב הנאמנות למעשה מפרט את רצון היוצר ואת הנהנים.

**#הנאמן#** - זהו האדם או חברת נאמנות שלמעשה אליו הוקנו הנכסים והוא זה שמחזיק בנכסי הנאמנות.

פרק רביעי 2 לפקודות מס הכנסה מסדיר את הנאמנויות, למעשה החל משנת 2006 הוראות אלו קיימות ועברו מספר תיקונים.

# הסדרי המס של הנאמנויות :

- בסמוך לחקיקת הנאמנויות – רשות המיסים פרסמה הסדרים שונים של נאמנויות, כך שלמעשה הנאמנויות היו פונות לרשות המיסים מסדירות את הון הנאמנות ואת הדיווח על ההכנסות.
- ישנם מספר סוגי נאמנויות – נאמנות תושבי ישראל, נאמנות נהנה תושב ישראל, נאמנות קרובים, נאמנות תושבי חוץ, נאמנות נהנה תושב חוץ, נאמנות ע"פ צוואה ובתוך אלו ישנם גם הוראות שונות ומאפיינים שונים.
- הנאמנויות זהו כלי משפטי מאוד חשוב, בייחוד שמדובר בהעברה בין דורית, אולם יש לנקוט בו במשנה זהירות ולקבל ייעוץ משפטי מתאים בעניין שכאן מדובר למעשה בהפרדות מהנכסים.
- מבחינת דיני המס – יש יתרונות מס במיסוי באמצעות נאמנות.
- ברוב המקרים למעשה הנאמנות היא הניישמה, פותחים לה תיק במס הכנסה, מגישים דוחות ומדווחים ברמת הנהנים בהתאם למה שפירטנו בהתחלה בד"כ במועד חלוקה.

# מתי כדאי להמליץ ללקוח לשקול להקים נאמנות? ומתי לשאול את השאלות לגבי נאמנות?

- עולה חדש ותושב חוזר ותיק - תמיד לברר איתם האם יש להם נאמנות? TRUST , FOUNDATION וכו' .
- כאלו שהיו להם חשבונות / כספים בשוויץ.
- שימו לב, יכול להיות שיש לכם לקוחות שעשו הסדר ויש להם נאמנות והם לא עדכנו אותכם וצריך לדווח על כך בטופס 1301.
- החלוקות גם רלוונטיות להצהרות הון.
- לקוחות עמידים ששוקלים לבצע העברה בין דורית. לדוגמא : יש לה חברה מצליחה וטובה עם נכסים ואפילו עם פעילות, והם רוצים לייעד את הפעילות הזו לבן הזה ומצד שני רוצים את המניות לתת לכל הילדים וכך לדוגמא את נכסי נדל"ן בארץ ובחו"ל, לעתים הנאמנות מהווה כלי חשוב וטוב.
- שיקולים משפטיים של הגנה על הנכסים.
- בד"כ השיקול רלוונטי לכל מי שיש לו הון משמעותי , שהוא רוצה כלים משפטיים ומיסויים, גם לעולמות הקריפטו רלוונטי היום מאי פעם.

# "נאמנויות" - איפה זה פוגש אותנו?

בטופס 1301 - בדיווח של יחיד -

□ בפרטים האישיים:

#הנני יוצר/נהנה בנאמנות- בר. שומה ובר. חיוב/ דוח זה כולל את הכנסותי ואת הכנסות הנאמנות

הנני נהנה בנאמנות שההכנסות שחולקו לי מהנאמנות כלולות בדוח זה \*מצ#ב העתק טופס 253

הנני נהנה בנאמנות שחלה עליו חובת דיווח לפי סעיף 242 \*אנ\* 6בנ\* 8 לפקודה . תושב ישראל שמלאו לו 36 שנה ושווי נכסי הנאמנות עולה על 111-611 ש#ח /

הנני נהנה בנאמנות שממנה היו לי חלוקות \*פטורות/חייבות( בשנת המס כהגדרתן בסעיף 86 ג- #

□ בדוח בשדות . 382 . # ד/ חלוקות שקיבלתי מנאמנות \*פטורות/חייבות/ #

# "נאמנויות" - איפה זה פוגש אותנו?

---

בטופס 1214 – בדיווח של חברה –

□ בחלק של הפרטים על החברה ונספחים – #החברה היא נהנה בנאמנות שממנה היו לה חלוקות\* פטורות/חייבות/ בשנת המס כהגדרתן בסעיף 86 ג-הרשומות בדוח זה בשדה #382

□ בשדה 271 . #חלוקות שקיבלתי מנאמנות\* פטורות/חייבות/ #

*תודה על ההקשבה!*

רו"ח ענת דואני – רו"ח מיסים בדגש מיסוי ישראלי

---

[duani-tax.co.il](http://duani-tax.co.il) | מנורת המאור 2 תל אביב | המיסוב 5 יבנה | נייד: 054-2311077 | [anat@duani-tax.co.il](mailto:anat@duani-tax.co.il)



---

# חומר מקצועי למשתתפי הכנס

# עקרון סעיף 62א' לפקודת מס הכנסה

על פי הסעיף נקבע, כי הכנסתה החייבת של חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76 הנובעת מפעילותו של היחיד שהוא בעל מניות מהותי בה כהגדרתו בסעיף 88 תיחשב כהכנסתו של היחיד (בעל המניות המהותי ב"חברת הארנק") והוא אשר יהיה חייב במס בשל הכנסה זו.

**"הכנסה חייבת"** - הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין.

עמדת מס הכנסה - שלא ניתן לקזז הפסדים שמקורם בהכנסות אחרות של החברה.

**"בעל מניות מהותי"** - מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או יחד עם אחר,

ב- 10% לפחות באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחבר בני אדם.



## תנאי סף להחלת סעיף 62א:

1. החברה הינה **#חברת מעטים** כהגדרתה בסעיף 76 לפקודה - כלומר, חברה שהיא בשליטתם של חמישה בני-אדם לכל היותר ואיננה בת-חברה ולא חברה שש לציבור עניין ממשי בה.
2. החברה אינה **#חברת משלח יד זרה** כהגדרתה בסעיף 175ב לפקודה - חבר בני אדם תושב חוץ, ש-75% מאמצעי השליטה מוחזקים ע"י תושבי ישראל ומרבית הכנסתם ממשלח יד מיוחד כהגדרתו בתקנות.
3. **הוראות הסעיף לא יחולו על יחיד שהוא בעל מניות מהותי במישרין או בעקיפין בחבר בני האדם מקבל השירות ולא בשותף בשותפות המקבלת את השירות.**
4. עמדת מס הכנסה שסעיף 62א לפקודה חלות הן על חברה תושבת ישראל והן על חברה תושבת חוץ, ובלבד שאם מדובר בחברה זרה, יש לזכור שהוראות האמנה של החברה גוברות וכן ישנה בעיית זיכוי מיסי חוץ.

# חברות ארנק

חלופה ראשונה – **תנאים לסיווג ההכנסה של החברה כהכנסתו של בעל המניות המהותי**

**בהתאם לחלופה הראשונה (מצטבר):**

1. לחברת המעטים הכנסה מפעילותו של היחיד בנושא משרה בחבר בני אדם אחר - לרבות צד קשור. או,  
לחברת המעטים הכנסה מהענקת שירותי ניהול וכיוב' שמוענקים ע"י היחיד לחבר בני אדם אחר.
2. היחיד\ חברה משמשים כנושאי משרה בחבר בני האדם שמקבל את השירות.

**ההכנסה הזו מנוטרלת מהכנסת החברה ומיוחסת ליחיד.**

# חברות ארנק

חלופה שניה – מדברת על החזקות ורק היא בלבד!!!!

חזקות (במצטבר) לקיום יחסי עובד-מעביד, ס'62א(א)(3):

נוסח החזקות – " ... יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו- על אף כל דין או הסכם- אם מקורן של 81& 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 87- לרבות עובדי החברה- במישרין או בעקיפין- לרבות באמצעות חברת מעטים קשורה- לאדם אחד או לקרובו כהגדרתו בסעיף 99- במשך 41 חודשים לפחות- מתוך תקופה של ארבע שנים- ובלבד שבתום 41 החודשים יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו מיום תחילת מתן השירות- וזאת לצורך דיני המס בלבד

וכן החזקות לא יחולו על חברה המעסיקה מעל 4 מעוסקים.

בהתאם לעמדה חייבת בדיווח 53/2018 - מדובר בחזקות חלוטות!!!!

דיווח וטפסים- דיווח ב 1214 של החברה ובטופס 1301 וביאורים בדוכ"ס – חשוב מאוד

# מבחן תקופת השירות

◦ **תקופת השירות** - השירות ניתן במשך 30 חודשים לפחות, מתוך תקופה של 4 שנים.

◦ **תחולה** - בתום 30 החודשים יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו מיום תחילת מתן השירות.

**מבחן העובדים:** הוראות הסעיף לא יחולו על חברת מעטים המעסיקה ארבעה מועסקים או יותר (ראה הוראות הסעיף לעניין עובדים במשרה חלקית), כמו כן, אדם וקרובו יחשבו מועסק אחד לעניין סעיף זה.

יודגש, כי יש לבדוק בחברת מעטים מלבד עמידתה בתנאי מספר המועסקים, כי מדובר בהעסקה מהותית ולא בדויה/מלאכותית, שכל תכליתה הימנעות ממיסוי על פי סעיף זה.

**סיווג ההכנסה** – הכנסה מיגיעה אישית לפי סי' 2(2).



ANAT DUANI

רו"ח ענת דואני | מומחית במיסים

## חריג בחוזר 2103128;

מקום שמדובר בהתקשרות בין היחיד למקבל השירות (כך שלמעשה הכנסות היחידים מוסבות לחברות בבעלותם) ימשיך ויחול הדין כפי שהיה ערב תיקון 235 לפקודה, הן לגבי בעל המניות היחיד בחברה והן לגבי חובת ניכוי המס במקור בידי מקבל השירות לרבות מס מעסיקים (ראה בעניין זה את האמור בפסק הדין בעניין הקרן לפיתוח ת"א). יודגש, כי חוזר זה אינו עוסק במקרים אלו.

ע"א 8388/14 ו-ע"מ 28320-05-12



ANAT DUANI

רו"ח ענת דואני | מומחית במיסים

---

# תיקון 235 לפקודת מס הכנסה





## השינויים בתיקון 235

התיקון בוצע במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו- 2018, במתייחס לנושאים להלן:

1. חיוב בעל מניות מהותי במס בגין יתרות חובה ושימוש בנכסי חברה – **סעיף 3(ט1).**

2. הכנסות חברות ארנק אשר ימוסו כהכנסת היחיד - **סעיף 62א'.**

3. רווחים אשר לא חולקו - סמכות לחיוב במס על דיבידנד במקרים מסוימים.

4. הוראת שעה לחלוקת דיבידנד לבעל מניות מהותי בשיעור מס של 25% בלבד.



ANAT DUANI

רו"ח ענת דואני | מומחית במיסים

---

# סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה



## עקרון סעיף 3(ט1) "משיכות בעלים" לפקודת מס הכנסה

*"בתיקון 235 לפקודה נוסף סעיף 3(ט1) הקובע כי יראו במשיכות כספים מהחברה על ידי בעל המניות המהותי ו/או בהעמדת נכס של החברה לשימוש של בעל המניות המהותי, כדיבידנד או הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה או הכנסה מעסק או משלח יד לפי סעיף 2(1) לפקודה."*

הסעיף מתייחס לשני סוגי שימושים "משיכה של כספים מחברה על ידי בעל המניות המהותי או קרובו כהגדרתו בסעיף 88 או כהעמדה של נכס של החברה לשימוש של בעל המניות והכול במישרין או בעקיפין. אולם משיכה או העמדה כאמור שמהווה הכנסה אשר חויבה במלוא המס – הוחרגה מתחולת ההוראה."



## סוגי הנכסים

להלן רשימה סגורה של נכסים עליהם יחול סעיף החיוב, כדלהלן:

1. דירה שעיקר השימוש בה הוא לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי או קרובו, ולרבות תכולתה (כהגדרתה בסעיף 1 לחוק המכר (דירות), התשל"ג-1973).
2. חפצי אמנות ותכשיטים.
3. כלי טיס וכלי שיט שעיקר השימוש בהם הוא לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי.
4. נכס אחר שקבע שר האוצר לעניין זה, בצו, באישור ועדת הכספים של הכנסת.



## מקרים בהם הסיווג לא חל

1. משיכות או העמדות לשימוש שקרן המשיכה נחשבה להכנסה שחויבה במלוא המס בידי בעל המניות טרם מועד החיוב.
2. משיכה מחברה שהיא חברה משפחתית מיום היווסדה לא תחשב כמשיכה במידה ומקור המשיכה ברווחים שמוסו בידי הנישום המייצג ואילו היו מחולקים כדיבידנד היו חלות הוראות סעיף 64א(א)(1) לפקודה.
3. אם סכום משיכות הכספים המצטבר מאותה חברה (בין שנמשך מהחברה במישרין ובין בעקיפין) לא עלה ביום כלשהוא בשנת המס וביום כלשהוא בשנת המס שלפניה על סך של 100 אלף ש"ח.



## מועד החיוב

---

מועד אירוע המס בידי בעל המניות:

1. לגבי משיכה של כספים מחברה יחול מועד החיוב בתום שנת המס שלאחר שנת המס בה נמשכו הכספים.
2. לגבי העמדת נכס של החברה לשימוש בעל המניות יחול מועד החיוב בתום אותה שנה שבה הועמד הנכס לשימוש של בעל המניות, ובתום כל שנה לאחר מכן עד למועד בו הושב הנכס לחברה.



## סיווג ההכנסה

---

**1. הכנסה מ 2(4) - דיבידנד - אם היו רווחים בחברה כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות, ובהתאם לחלקו של בעל המניות בהם.**

**2. הכנסה מ 2(2) - הכנסת עבודה - אם לא היו בחברה רווחים כאמור ומתקיימים יחסי עובד מעביד.**

**3. הכנסה מ מ 2(1) - עסק או משלח יד - אם לא היו בחברה רווחים כאמור ולא מתקיימים יחסי עובד מעביד.**



## מניעת תכנוני מס

1. כספים אשר הושבו לחברה עד מועד החיוב במס ונמשכו מחדש בתוך שנתיים מן המועד אשר בו הושבו אל החברה, יראו אותם, עד גובה הסכום אשר נמשך מחדש כאילו לא הושבו, למעט אם נמשכו מחדש באופן חד פעמי, והוחזרו אל החברה בתוך 60 יום.
2. נכס אשר הועמד לרשות בעל מניות מהותי והושב אל החברה עד מועד החיוב במס, ולאחר מכן הועמד לשימוש מחדש בתוך שלוש שנים מן המועד אשר בו הושב, יראו כאילו לא הושב.
3. יתרת זכות אשר נוכתה מן ההכנסה כאמור לעיל ונפרע לחברה בתוך 18 חודשים מן המועד אשר בו נוכתה, יראו אותה, עד גובה הסכום אשר נפרע, כאילו לא נוכתה.



**1. נמשכו מן החברה כספים, יראו כהכנסה במועד החיוב, את סכום משיכת הכספים בניכוי הסכומים להלן כשהם**

בערכי מועד החיוב:

- יתרת זכות של בעל המניות המהותי, אשר ביצע את המשיכה, במאזן החברה.

- סכום הלוואה אשר נטלה החברה מתאגיד בנקאי בלבד, לתקופה של שנתיים לפחות, אשר הועברה תוך 60 יום לידי בעל המניות המהותי, ובעל המניות המהותי הוא הנושא בכל עלויות ההלוואה, ובלבד שהחברה לא העמידה ערובה כנגד אותה הלוואה.

- **בהתאם לחוזר מס הכנסה – הון מניות, פרמיה או קרנות המופיעות בהון החברה – לא יחשבו כיתרת זכות הניתנת לקיזוז.**

**2. הועמד נכס לשימוש בעל המניות המהותי, יראו כהכנסתו במועד החיוב, את עלות הנכס במאזן החברה (בתוספת**

פ"נ ועלויות התכולה ששולמו ע"י החברה), או יתרת שווי הרכישה (לפי חוק מיסוי מקרקעין) כגבולה מביניהם בניכוי

הסכומים האמורים להלן כשהם בערכי מועד החיוב:

- יתרת זכות של בעל המניות המהותי, אשר הנכס הועמד לשימוש, במאזן החברה.



## שווי שימוש עד מועד החיוב

---

נקבע כי בגין השימוש בנכס עד להשבתו בחברה, תיזקף לבעל המניות המהותי הכנסה חייבת בשיעור מס שולי, **לפי הגבוה מבין שווי השוק** בגין השימוש בנכס או השיעור אשר נקבע לפי סעיף 3(ט)(1) לפקודת מס הכנסה לעניין הלוואה, כשהוא מוכפל בעלות הנכס, והכול בניכוי תשלומים בגין השימוש בנכס אשר שילם בעל המניות המהותי.



## עמדה מספר 2017/33

"משיכה" לפי סעיף 3(ט1) לפקודה מחברה תושבת מדינת אמנה בהתאם לסעיף 3(ט1) לפקודה יראו משיכה, (כהגדרתה בסעיף) על ידי בעל מניות מהותי מחברה תושבת מדינה גומלת, כמשמעותה בסעיף 196 לפקודה, כהכנסתו של בעל המניות המהותי מדיבידנד או כהכנסת עבודה או כהכנסה מעסק או משלח יד, לפי העניין. כמו כן, בחישוב המס החל על בעל המניות המהותי בשל משיכה מחברה זרה, לא יינתן זיכוי ממס זר במועד הדיווח על המשיכה ככול שהמס במדינה הזרה לא שולם בפועל לרשות המס הזרה ומתקיימים התנאים הקבועים בסעיפים 199-210 לפקודה.



## עמדה מספר 2017/35

---

לא יראו הון מניות ופרמיה כיתרת זכות בחברה לפי סעיף 3(ט) לפקודה לא יראו הון מניות ופרמיה (המהווים חלק מההון העצמי של החברה), כ"יתרת זכות" כהגדרתה בסעיף 3(ט)(1) בפקודה או כסכומים המהווים הכנסה שחויבה במלוא המס לעניין הגדרת "משיכה מחברה" בסעיף האמור.



## הלוואה לתכלית כלכלית - חריג

”לא יראו הלוואה שניתנה לחברה אחרת המשמשת לתכלית כלכלית בחברה המקבלת את ההלוואה כמשיכה מחברה בעקיפין, ובלבד שהחברה המקבלת אינה תאגיד שקוף; לעניין פסקת משנה זו, ”תאגיד שקוף” - חברה שהכנסתה או הכנסתה החייבת מיוחסת לבעלי הזכויות בה, למעט אם כל בעלי הזכויות בה הן חברות החייבות במס לפי סעיף 126(א).”

בהתאם לחוזר מס הכנסה - מדובר רק בהלוואה ולא בכל משיכה ויש צורך בהסכם הלוואה מסודר, עם ריבית ומועדי פירעון ובטחונות ושמודבר בתכלית עסקית וכלכלית ולא בפירעון יתרה של בע"מ לרבות מימוש ערבויות.

## סוגיות למחשבה

### בעל מניות אשר יש לו יתרת חובה בחברה א' ויתרת זכות בחברה ב', האם ניתן לקזז בין היתרות?

לאחרונה ניתנה החלטת מיסוי 5951/18 הדנה בהעברת נכס, אולם, ניתן ללמוד מהחלטת המיסוי, שככל תהיה המחאת זכות מחברה ב' לחברה א', כמובן, המחאה מלאה המקבלת ביטוי בדוכ"ס ונעשית עם תכלית כלכלית, התוצאה תהיה יתרת הזכות תהיה בספריה של חברה א' ותהיה ניתנת לקיזוז ממשיכת הכספים.

פתרון נוסף, הוא שינוי מבנה, שבו מעבירים את חברה א' תחת חברה ב', באמצעות 104א ומחלקים את "יתרת החובה", לחברה ב' אשר מתקזזת כנגד יתרת הזכות בחברה ב'.

דחיית מועד החיוב במס - במידה לבעל מניות יש יתרת חובה בחברה א' שמועד החיוב במס הינו 31.12.2018 והוא משיב את הכספים עד למועד זה, באמצעות משיכת כספים מחברה אחרת בבעלותו, חברה ב' – מועד החיוב במס בחברה ב' הינו 31.12.2019, כמובן, ככל שמודבר בתכלית כלכלית, אולי שיעור הריבית 😊. אין מספיק עודפים - סגירת יתרת חובה, על ידי חלוקת דיבידנד מרווחי שערוך - בהתאם לפס"ד א.ס.י. אל קניון דרורים בע"מ עולה כי כל עוד סעיף 100א1 אינו בתוקף, חלוקה מרווחי שערוך תחייב רק את בע"מ בדיבידנד ולא יחול מס ברמת החברה. משיכה "בעקיפין" - כלומר מחברת הבת, בוחנים את גובה העודפים באופן מאוחד עם חברת האם. דיבידנד לא פרו-רטה - הוראות הסעיף מאפשרות למעשה לחברות "לחלק" דיבידנדים לבעלי מניות באופן לא פרופורציונלי (פרו-רטה).



## סוגיות למחשבה

**ניהול מערכת חשבונות "כפולה"** – חיוב משיכת כספים כדיבידנד / משכורת הינו חיוב לצורכי מס בלבד ואין בו כדי לשקף את מערכת היחסים הכלכלית האמתית שבין החברה לבעל המניות ו/או ליתר בעלי המניות – שכן אין בכוונת החברה ו/או שותפיו למחול על החוב האמור...

לפיכך נוצרת בעיתיות העשויה להעמיד את בעל המניות במצב של "חסרון כיס", מחד בעל המניות מתחייב במס על הכספים שמשך ומאידך עליו להשיב לחברה את חובו.

מצבים מסוג זה ועוד רבים אחרים יאלצו את רו"ח לנהל למעשה "ספרים כפולים". ספרים שישקפו את ההתנהלות לצרכי מס של חובות הבעלים ומולם ספרים חשבונאיים שישקפו את מערכת היחסים האמתית שבין בעל המניות לחברה, לצרכים בנקאיים, עסקיים, מערכות יחסים בין בעלי המניות ועוד.

# סיכום

משיכות כספים במישרין או עקיפין, לרבות הלוואת, ערבויות וכיו"ב, העולות ביום כלשהו על 100 אלף ₪, יחויבו במס בידי בעל המניות.

מועד החיוב במס בתום שנת המס העוקבת לשנה שבה נמשכו הכספים.

מהכנסתו של בעל המניות ממשיכת כספים תנוכה יתרת זכות שלו.

---

המשיכה תסווג כהכנסה מדיבידנד (במידה וקיימים רווחים לחלוקה) או הכנסה מעבודה (במידה ומתקיימים יחסי עובד-מעביד) או הכנסה מעסק.





## השינויים בתיקון 235

התיקון בוצע במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו- 2018, במתייחס לנושאים להלן:

1. חיוב בעל מניות מהותי במס בגין יתרות חובה ושימוש בנכסי חברה – **סעיף 3(ט1)**.

2. הכנסות חברות ארנק אשר ימוסו כהכנסת היחיד - **סעיף 62א'.**

3. רווחים אשר לא חולקו - סמכות לחיוב במס על דיבידנד במקרים מסוימים.

4. הוראת שעה לחלוקת דיבידנד לבעל מניות מהותי בשיעור מס של 25% בלבד, לא יחול

מס יסף על הכנסה זאת (ראה גם חוזר מס הכנסה 1/2017 הוראת שעה לעניין חלוקת

דיבידנד לבעל מניות מהותי).



ANAT DUANI

רו"ח ענת דואני | מומחית במיסים

---

# סעיף 62א' לפקודת מס הכנסה

## עקרון סעיף 62א' לפקודת מס הכנסה

על פי הסעיף נקבע, כי הכנסתה החייבת של חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76 הנובעת מפעילותו של היחיד שהוא בעל מניות מהותי בה כהגדרתו בסעיף 88 תיחשב כהכנסתו של היחיד (בעל המניות המהותי ב"חברת הארנק") והוא אשר יהיה חייב במס בשל הכנסה זו.

"**הכנסה חייבת**" - הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין. עמדת

מס הכנסה - שלא ניתן לקזז הפסדים שמקורם בהכנסות אחרות של החברה.

"**בעל מניות מהותי**" - מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או יחד עם אחר,

ב- 10% לפחות באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחבר בני אדם.



## תנאי סף להחלת סעיף 62א:

1. החברה הינה **#חברת מעטים** # כהגדרתה בסעיף 76 לפקודה - כלומר, חברה שהיא בשליטתם של חמישה בני-אדם לכל היותר ואיננה בת-חברה ולא חברה שש לציבור עניין ממשי בה.
2. החברה אינה **#חברת משלח יד זרה** # כהגדרתה בסעיף 1ב75 לפקודה- חבר בני אדם תושב חוץ, ש-75% מאמצעי השליטה מוחזקים ע"י תושבי ישראל ומרבית הכנסתם ממשלח יד מיוחד כהגדרתו בתקנות.
3. **הוראות הסעיף לא יחולו על יחיד שהוא בעל מניות מהותי במישרין או בעקיפין בחבר בני האדם מקבל השירות ולא בשותף בשותפות המקבלת את השירות.**
4. עמדת מס הכנסה שסעיף 62א לפקודה חלות הן על חברה תושבת ישראל והן על חברה תושבת חוץ, ובלבד שאם מדובר בחברה זרה, יש לזכור שהוראות האמנה של החברה גוברות וכן ישנה בעיית זיכוי מיסי חוץ.



## חריג בחוזר 2103128;

מקום שמדובר בהתקשרות בין היחיד למקבל השירות (כך שלמעשה הכנסות היחידים מוסבות לחברות בבעלותם) ימשיך ויחול הדין כפי שהיה ערב תיקון 235 לפקודה, הן לגבי בעל המניות היחיד בחברה והן לגבי חובת ניכוי המס במקור בידי מקבל השירות לרבות מס מעסיקים (ראה בעניין זה את האמור בפסק הדין בעניין הקרון לפיתוח ת"א). יודגש, כי חוזר זה אינו עוסק במקרים אלו.



## חלוקת דיבידנד מאותה הכנסה

---

ככול שחולק דיבידנד לבעלי המניות מתוך הכנסה החייבת אשר חויבה במס לפי סעיף 62א לפקודה כאמור לעיל (ובניכוי המס החל בגינה ככל ששולם על ידי החברה והיא לא חייבה את בעל המניות המהותי בשל כך), סכום הדיבידנד לא יהיה חייב במס נוסף כ, וזאת בדומה לאמור בסעיף 64א(א)(1) לפקודה בדבר החברה המשפחתית.



## מיסוי נושא משרה

נוסח סי' 62א(א)(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, 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;”*





• **תנאים לסיווג ההכנסה של החברה כהכנסתו של בעל המניות המהותי בהתאם לחלופה**

**הראשונה (מצטבר):**

1. לחברת המעטים הכנסה מפעילותו של היחיד כנושא משרה בחבר בני אדם אחר - לרבות צד קשור. או, לחברת המעטים הכנסה מהענקת שירותי ניהול וכיוב' שמוענקים ע"י היחיד לחבר בני אדם אחר.
2. היחיד\חברה משמשים כנושאי משרה בחבר בני האדם שמקבל את השירות.



## "נושא משרה" - אחד מאלה, לפי העניין:

- בחברה - נושא משרה כהגדרתו בחוק החברות - לפי סעיף 1 לאותו חוק "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 הכפוף במישרין למנהל הכללי;
  - בעמותה - נושא משרה כהגדרתו בסעיף 30(א)(4) לחוק העמותות;
  - 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;
- שימו לב, לכאורה מנכ"ל עונה על החלופה הראשונה ולכן אין רלוונטיות לחזקות.



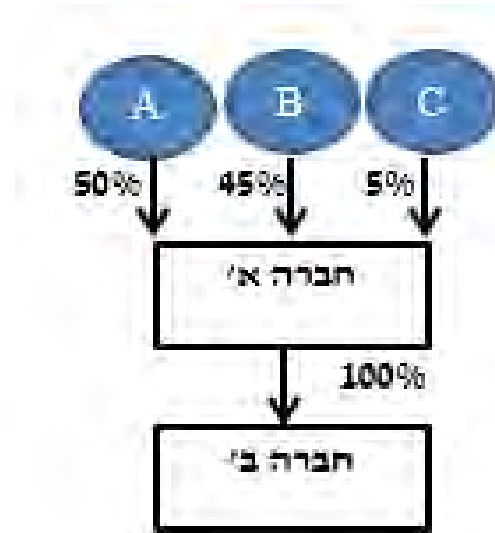
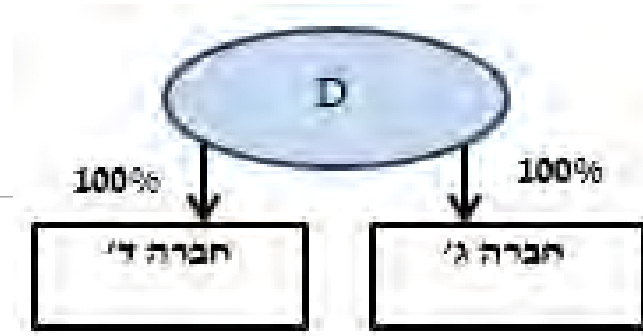
- **סיווג ההכנסה: ההכנסה תסווג כהכנסתו של היחיד (מס שולי) מאחד המקורות שלהלן:**

---

- סעיף 2(1) - הכנסה מעסק \ משלח-יד.

- סעיף 2(2) - הכנסה מעבודה.

- סעיף 2(10) - מקור אחר.



נתון - הכנסות דמי ניהול בחברה א' מקורן בשירותי ניהול שמעניק בעל מניות A לחברה ד' (400), A הינו נושא משרה בחברה ג' וכן בשירותי ניהול שמעניק בעל מניות C לחברה ד' (100). עמדת החוזר – שיש לבחון "נושא משרה" גם לצד קשור, כלומר A הינו נושא משרה גם בחברה ד' כלומר הוראות סעיף 62א יחולו גם לגבי הכנסות דמי ניהול מחברה ד' שמקורן בשירותי הניהול של בעל מניות A, על אף שאינו נושא משרה בחברה ד', וזאת מאחר וחברה ד' הינה צד קשור לחברה ג' בה הוא נושא משרה. לגבי דמי הניהול שמקורן בפעילות בעל מניות C הן לא יועברו לבעל מניות C מאחר ואינו בעל מניות מהותי בחברה נותנת השירות "חברה א'".

6. הכנסות מפעילות נושא משרה בחברה ב' מקורן בפעילותו של בעל מניות B כנושא משרה בחברה ד'.

7. הכנסות שבחברה ב' מפעילות בעל מניות B נושא משרה בחברה ד' יועברו לצורכי מס לבעל מניות B וידווחו בדוח שלו כחייבות בשיעור המס השולי (מקור - (1)2, (2)2 או (10)2), לפי

העניין), וזאת מאחר ובעל המניות כאמור הינו בעל מניות מהותי בחברה ב' גם שהיא מוחזקת באמצעות חברה א' והיא נחשבת חברת מעטים לפי סעיף 76 לפקודה. על ההכנסות

הנוספות בחברה ב' לא יחולו הוראות סעיף 62א לפקודה.



## מיסוי פעילות מסוג יחסי עובד-מעביד

נוסח סי' 62א(א)(2):

**#הכנסה מיגיעה אישית לפי סעיף 3\*3 . 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-#**



חזקות (במצטבר) לקיום יחסי עובד-מעביד, ס'62א(א)(3):

#לעניין פסקה \*3-1 יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו- על אף כל דין או הסכם- אם מקורן של &81 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 87- לרבות עובדי החברה- במישרין או בעקיפין- לרבות באמצעות חברת מעטים קשורה- לאדם אחד או לקרובו כהגדרתו בסעיף 99- במשך 41 חודשים לפחות- מתוך תקופה של ארבע שנים- ובלבד שבתום 41 החודשים יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו מיום תחילת מתן השירות- וזאת לצורך דיני המס

בלבד

## עמדה חייבת בדיווח – עובד בעבור מעסיקו

עמדה מספר 53/2018 - חזקת ההכנסות בחברת מעטים לפי סעיף 62א לפקודה.

#חזקת ההכנסות בחברת מעטים לפי סעיף 73א לפקודה . החזקה הקבועה בסעיף 73א\*א\*14) לפקודה בדבר פעולות שיראו בהן כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו לעניין סעיף 73א\*א\*13) לפקודה- הינה **חזקה שאינה ניתנת לסתירה** קרי- ככול שמתקיימים התנאים הקבועים בסעיף האמור- יראו את ההכנסה שלגביה התקיימו התנאים כהכנסה שחל לגביה הוראות סעיף 73א\*א\*13) לפקודה#

בחוזר עמדת מס הכנסה- למרות שאם לא תתקיים החזקה לפי פסקה (3) (אולם עדיין יכול ויוכח כי מדובר בשירותים הניתנים על ידי עובד עבור מעסיקו) הסעיף יחול ??



## החזקות הקבועות בסעיף

מבחן גובה ההכנסות:

מקורן של **70% או יותר** מסך כל הכנסתה או הכנסתה החייבת של חברת המעטים בשנת המס, למעט הכנסות מיוחדות (הכנסה לפי סעיף 89 לפקודה, שווי מכירה לפי חוק מיסוי מקרקעין או סכום דיבידנד) או רווחים מיוחדים (רווח שמקורו בתמורות כאמור לעיל), הוא **בשירות** שניתן על ידי **היחיד** או **קרובו** כהגדרתו בסעיף 76, **לרבות על ידי עובדי החברה**, במישרין או בעקיפין, **לרבות באמצעות חברת מעטים קשורה**, **לאדם אחד או לקרובו** כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה. יצוין, כי לעניין זה לא יראו שירות שניתן על ידי שותף, לאותה שותפות, כשירות שניתן לאדם אחד.





## חריג

---

במקום, ש- 70% או יותר מהכנסות החברה שולמו על ידי גורם שאינו מקבל השירות בפועל, אלא הוא רק הגורם דרכו מועברת ההכנסה לנותן השירות, יש לראות בהכנסה, לצורך מבחן ההכנסות כאמור, כאילו התקבלה מהאדם מקבל השירות בפועל.

לדוגמא : רופא, סוכן ביטוח, מתווך, זכאין, מארגן...וכו'



ANAT DUANI

רו"ח ענת דואני | מומחית במיסים

# מבחן תקופת השירות

- **תקופת השירות** - השירות ניתן במשך 30 חודשים לפחות, מתוך תקופה של 4 שנים.
- **תחולה** - בתום 30 החודשים יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו מיום תחילת מתן השירות.

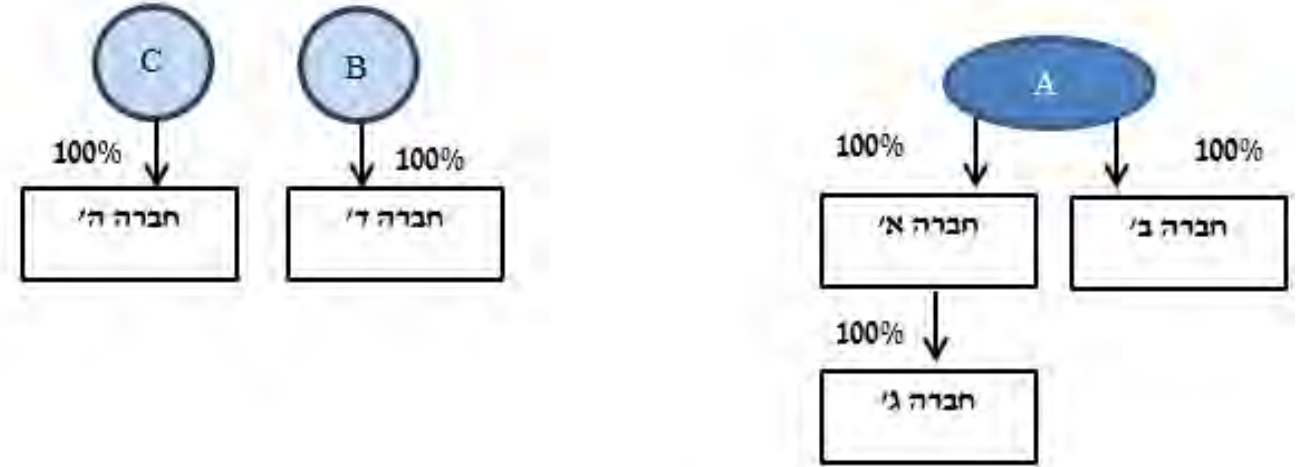
**מבחן העובדים:** הוראות הסעיף לא יחולו על חברת מעטים המעסיקה ארבעה מועסקים או יותר (ראה הוראות הסעיף לעניין עובדים במשרה חלקית), כמו כן, אדם וקרובו יחשבו מועסק אחד לעניין סעיף זה.

יודגש, כי יש לבדוק בחברת מעטים מלבד עמידתה בתנאי מספר המועסקים, כי מדובר בהעסקה מהותית ולא בדויה/מלאכותית, שכל תכליתה הימנעות ממיסוי על פי סעיף זה.

**סיווג ההכנסה – הכנסה מיגיעה אישית לפי סי' 2(2).**

# דוגמא מחוזר מס הכנסה לעניין בחינת החזקות

סה"כ	דיבידנד מחברה ג'	עסק- מסחר	שירותים הניתנים על ידי A באמצעות חברה א' לחברה ה'	שירותים הניתנים על ידי A באמצעות חברה א' לחברה ד'	שירותים הניתנים על ידי חברה ב' באמצעות חברה א' לחברה ד'	דמי שכירות מקרקעין		
6,700	2,000	1,000	200	1,500	500	1,500	הכנסות	חברה
4,100	2,000	100	200	1,500	0	300	הכנסה חייבת	א'
500					500		הכנסות	חברה
500					500		הכנסה חייבת	ב'



יש לקחת בחשבון גם הכנסות החברה שמקורן בפעילות מר במישרין ובעקיפין לרבות באמצעות חברת מעטים בבעלותו A (קרי חברה ב'). מאחר והחזקה מתקיימת יראו את ההכנסות לחברה ד' כהכנסתו שלו. מפעילות מר בנוסף, על פי הנתונים החזקה מתקיימת גם לגבי חברה ב'.

נתון - חברה א' מספקת שירותי הנדסה לחברה ד' ולחברה ה'. שירותים ניתנים לחברה ד' גם A השירותים ניתנים על ידי מר באמצעות חברה ב'. יש לבחון את התנאים לחזקה לפי סעיף 62א(א)(3) לפקודה. כלומר השירותים הניתנים לחברה ד' ע"י חברה א' וחברה ב'. על פי הנתונים שיעור ההכנסות של **חברה א'** משירותים לחברה ד' הינו  $42.55\% = (2,000/4,700) + 500$  הנמוך מ-70%. אולם שיעור **ההכנסה החייבת** מפעילות זו הינו  $71.42\% = (1,500/2,100)$  ועל כן מתקיימת החזקה



## דוגמא מחוזר מס הכנסה ביחס לחזקת תקופת השירות

שנת 2017 היא השנה הראשונה בה החל מר A לתת שירותים לחברה ד'.

מאחר ובשנת 2017 טרם עברו 30 חודש מאז החל לתת מר A שירותים לחברה ד', ההכנסות כאמור מחברה ד' לא יכללו בחישוב שיעור ההכנסות על פי החזקה לבדה. (מבחן ההכנסות במונה).

עמדת הרשות ששוב חוזרת בחוזר - יחד עם זאת, יש לבחון עדיין אם ניתן לראות בהכנסות כהכנסות שחלות עליהן הוראות סעיף 62א(א)(2) לפקודה גם ללא החזקה. בכל מקרה בשנה בה יחלפו 30 חודש יש לתקן את הדיווח גם עבור 2017 (ככול שלא דווחו כהכנסות היחיד בשנה זו).

# הבהרות לגבי החרגת בעל מניות מהותי ושותף בשותפות בהתאם לחוזר מס הכנסה

---

אין לראות בדירקטור כבעל מניות מהותי רק בשל היותו דירקטור.

יש לבחון כל מקרה בו עולה טענה כי בעל המניות המחזיק בזכויות בחברה האחרת בשיעור

הנמוך מ 10% הינו בעל מניות מהותי בשל החזקה בשיעור של 10% או יותר יחד עם אחר

(כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, למשל בשל הסכמי הצבעה או החזקה של אדם קרוב). יש

לוודא שההחזקה המהותית כאמור באמצעי שליטה הינה ממשית ואמיתית.

# דוגמא להחרגת בעל מניות מהותי בהתאם לחוזר

נותן שירותים באמצעות חברה ג' A יש לשים לב, כי במקרה ובעל מניות

לכאורה לחברה ד' וזו האחרונה לכאורה נותנת שירותים ל"חברה האחרת",  
ובעל המניות טוען כי אין להחיל עליו את הסעיף C המוחזקת על ידי מר

בהיותו "בעל מניות מהותי בחבר בני האדם האחר" (יובהר כי חברה ד')

רושמת הכנסות ממתן שירותים לחברה האחרת אך מנגד רושמת הוצאה

בשל השירותים שמספקת לה חברה ג'), על הכנסות חברה ג' יחולו הוראות

סעיפים 62א(א) או (2), לפי העניין ולא יראו בהכנסות חברה ג' כהכנסות

הינו בעל מניות מהותי (חברה ד') אלא A ממתן שירותים לחברה ד' בה מר

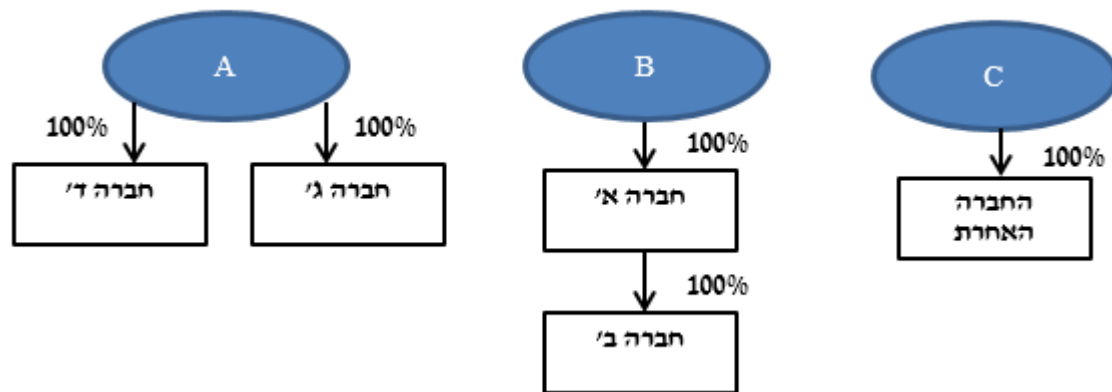
A כהכנסות ממתן שירותים ל"חברה האחרת", וזאת היות ובעל מניות

אינו בעל מניות מהותי בחברה האחרת שהיא החברה המקבלת את

השירותים למעשה, אליה מתייחס החריג. האמור בסעיף 2 לעיל יחול גם

במקרה וחברה ב' היא זו שנותנת שירותים לחברה האחרת וזאת באמצעות

שירותים שמספקת לה חברה א'



הינם יחידים, אשר מחזיקים בחברות המתוארות C-ו- B, A  
בתרשים על פי שיעורי ההחזקה המפורטים.

בין בעלי המניות אין קרבה כלשהי.

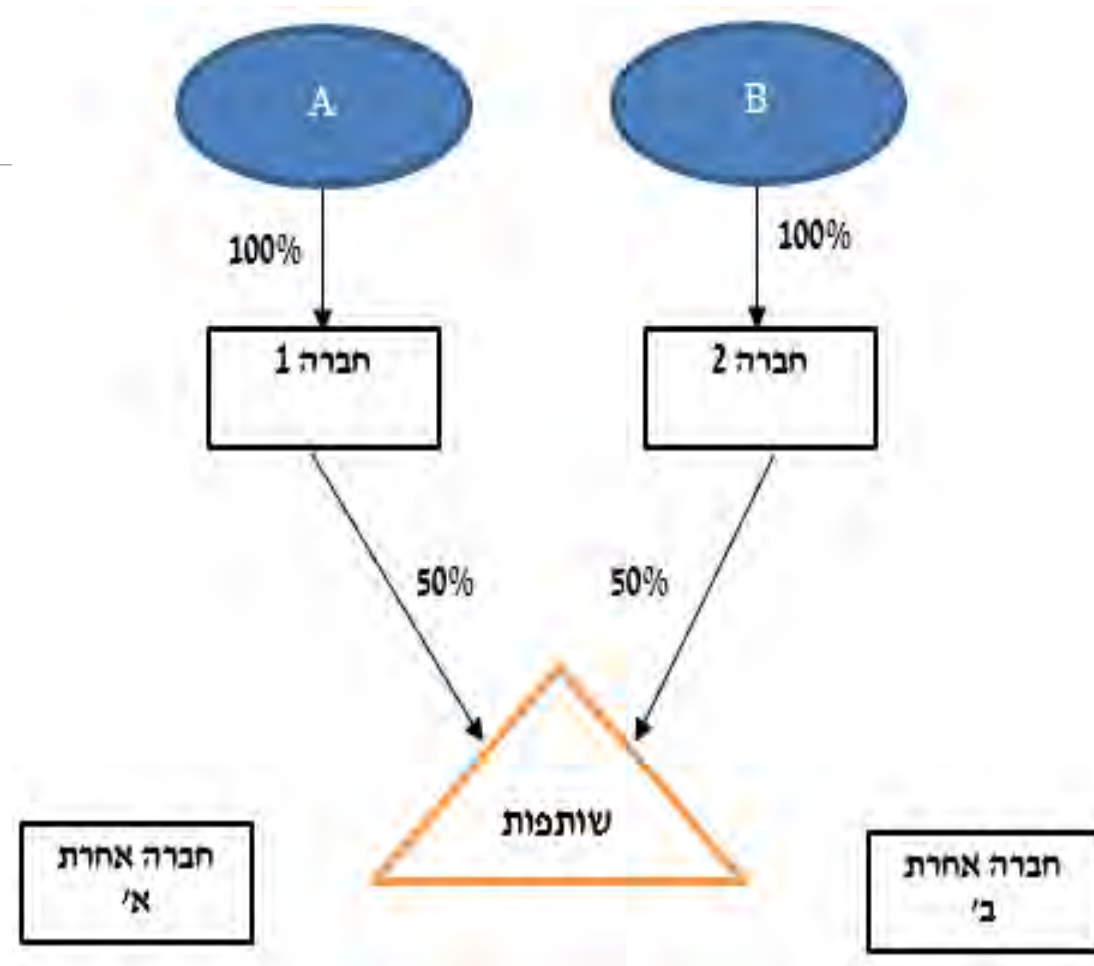
כמו כן, חברה א' מחזיקה במלוא הזכויות בחברה ב'.

פתרון - על הכנסות חברה ג' יחולו הוראות סעיפים 62א(א) או (2), לפי העניין, למרות  
שהשירותים ניתנים באמצעות חברה ד'.

# דוגמא מהחוזר – שותפות

במקרה זה, יש להחיל על A ו-B והחברות בבעלותם את הוראות סעיפים 62א(א)(1) או (2) לפקודה, לפי העניין, ואין להחיל את ההחרגה ביחס לשירותים הניתנים לשותפות, וזאת מאחר ואין לשותפות כל תוכן מלבד "עקיפת" הוראות סעיף 62א לפקודה. יש לבחון מקרים נוספים רלבנטיים.

1. A ו-B הינם יחידים, אשר מחזיקים בחברות המתוארות בתרשים על פי שיעורי ההחזקה המפורטים. בין בעלי המניות אין קרבה כלשהי. כמו כן, חברה 1 וחברה 2 מחזיקות כל אחת ב-50% מהזכויות בשותפות. חברה אחרת א' וחברה אחרת ב' אינן קשורות בדרך כלשהי אחת לשנייה ולבעלי המניות כאמור לעיל.
2. השותפות עוסקת במתן שירותי ניהול לחברה אחרת א', וזאת באמצעות שירותים הניתנים על ידי A באמצעות חברה 1 ובשירותי ניהול לחברה אחרת ב', וזאת באמצעות שירותים הניתנים על ידי B באמצעות חברה 2.



## הוראות דיווח, תשלום המס, מקדמות וניכוי מס במקור

לפי סעיף 62א רואים את ההכנסה שחלים לגביה הוראות סעיפים 62א(א)(1) או (2) לפקודה,

כהכנסתו של בעל המניות המהותי והוא אשר יהיה חייב בדיווח ובר השומה בגינה. בהתאם יחולו

על הכנסת בעל המניות המהותי כל הוראות הפקודה הרלבנטיות. בנוסף, לפי סעיפים 62א(ב) ו-

(ג) נקבע כי ההכנסה כאמור **תצורף להכנסת בעל המניות המהותי לעניין קביעת המקדמות לפי**

סעיף 175 לפקודה ואת המס על ההכנסה ניתן יהיה לגבות הן מהחברה והן מבעל המניות

המהותי. יחד עם זאת, לעניין ניכוי המס במקור ובדומה למצב בחברה המשפחתית, **ניכוי המס**

**במקור** על ידי החברה האחרת יעשה בהתאם לשיעור ניכוי המס במקור החל על חברת המעטים

ולא על בעל המניות היחיד.



## דיבידנד מוטב - הפסקת מתן שירותים באמצעות חברת ארנק

יובהר, לעניין מבחן ממוצע ההכנסות בשנים 2017-2019 על פי הוראת השעה בדבר דיבידנד

מוטב ובהמשך לחוזר 1/2017, כי במקרים בהם הופסקה ההתקשרות בין חברת המעטים לבין

מקבל השירות (האדם/התאגיד האחר) והיא חדלה לתת את השירותים שניתנו על ידה למקבל

השירות וצדדים קשורים לו, ובמקומה התקשר בעל המניות באופן ישיר עם מקבל השירות

כאמור, כך שלאחר מכן הוא מקבל את ההכנסות ממתן השירות באופן ישיר ולא באמצעות

חברת המעטים, הכנסות אלו יילקחו בחשבון לעניין חישוב ממוצע ההכנסות כאמור לעיל

(ראה תמצית החלטת מיסוי מס' 6213/17).

## דיבידנד מוטב - הפסקת מתן שירותים באמצעות חברת ארנק

יובהר, לעניין מבחן ממוצע ההכנסות בשנים 2017-2019 על פי הוראת השעה בדבר דיבידנד מוטב ובהמשך לחוזר 1/2017, כי במקרים בהם הופסקה ההתקשרות בין חברת המעטים לבין מקבל השירות (האדם/התאגיד האחר) והיא חדלה לתת את השירותים שניתנו על ידה למקבל השירות וצדדים קשורים לו, ובמקומה התקשר בעל המניות באופן ישיר עם מקבל השירות כאמור, כך שלאחר מכן הוא מקבל את ההכנסות ממתן השירות באופן ישיר ולא באמצעות חברת המעטים, הכנסות אלו יילקחו בחשבון לעניין חישוב ממוצע ההכנסות כאמור לעיל (ראה תמצית החלטת מיסוי מס' 6213/17).

# הוראת ביצוע – שידור מקדמות

---

הוראת ביצוע 03/2020

לפי הוראה זו יש לשדר את המקדמות בדומה לחברה משפחתית כולל עדכון מקדמות רווח הון מודגש כי אין לבצע במהלך שנת המס העברת תשלומי מקדמות מתיק החברה לתיק בעל המניות. במקרים חריגים, בהם נוצרים הפרשי חוב מקדמות בתיק בעל המניות ששולמו בתיק החברה, ניתן לרשום בגינם הקפאה באמצעות שאילתא 432 (קוד סיבה 30 -חב' ארנק), ובתנאי שהוגשו כל הדיווחים החסרים בתיק היחיד. (קביעות יוטלו בתיק בעל המניות גם לגבי תקופות שדווחו בתיק החברה אם בעל המניות לא יגיש בתיקו את הדיווחים החסרים).