

מבזק מס 3/2025 - הרחבה

סעיף 62א(א1) - חברות עתירות יגיעה אישית

סעיף 62א(א1) נועד, כאמור, למנוע מצב שבו פעילות של יגיעה אישית מתבצעת באמצעות חברה, תוך ניצול מנגנון המיסוי הדו-שלבי לדחיית חלק מתשלומי המיסים, בהשוואה להפקת ההכנסות בידי יחיד. הסעיף עוסק בחברות מעטים ששיעור הרווחיות שלהן עולה על 25%, ולמעשה "לוכד" בעיקר חברות העוסקות במתן שירותים, ששיעור הרווחיות שלהן גבוה בדרך כלל, אך לא רק אותן. הסעיף כולל הוראות אנטי-תכנוניות שנועדו למנוע הסטת הכנסות לחברות קשורות, במטרה להקטין את שיעור הרווחיות של חברת המעטים אל מתחת ל-25%.

הגדרות שימושיות

"הכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית"

כל הכנסה, למעט ההכנסות שלהלן (אף אם סיווגן לצרכי מס הוא כהכנסה מעסק):

- (1) הכנסה מריבית, הפרשי הצמדה ודמי ניכיון
- (2) הכנסה מדיבידנד, לרבות דיבידנד המשתלם מתוך רווחי הון של חברה
- (3) הכנסה מדמי שכירות
- (4) תמורה ממכירת נכס כמשמעותה בסעיף 88
- (5) הכנסה ממכירת נייר ערך המהווה מלאי עסקי
- (6) תמורה ממכירת זכות במקרקעין בישראל או בחו"ל, לרבות מכירת זכות באיגוד מקרקעין בישראל או בחו"ל.

"שיעור הרווחיות"

ההכנסה החייבת מפעילות עתירת יגיעה אישית של חברת המעטים, בתוספת תשלומים לחברה קשורה, כשהיא מחולקת בהכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית. כלומר, חברה אשר יש לה הכנסות מפעילות עתירת יגיעה אישית והכנסות אחרות, שיעור הרווחיות יחושב על בסיס ההכנסה והרווח מפעילות עתירת יגיעה אישית בלבד.

הוראות מעבר: בשנת 2025 בלבד, לשם חישוב שיעור הרווחיות רשאי הנישום לבחור בין שיעור הרווחיות בשנת 2025 לבין שיעור הרווחיות הממוצע בשנים 2023-2025

"סכום הרווחים הנצברים"

כהגדרתם בסעיף 77(א) לפקודה = עודפים חשבונאיים או יתרת רווחים לצרכי מס, כנמוך.

על מי חל הסעיף?

סעיף 62(א) (1) עוסק בחברות מעטים¹ שלהן הכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית, העונות למס' תנאים מצטברים:

1. ההכנסה של החברה מפעילות עתירת יגיעה אישית נמוכה מ-30 מיליון ש"ח²
2. שיעור הרווחיות של החברה עלה על 25%
3. סכום הרווחים הנצברים לתום שנת המס הקודמת גבוה מ-750 אלפי ש"ח.

הסעיף לא יחול בכל אחד מהמקרים הבאים:

1. סכום הרווחים הנצברים לתום השנה הקודמת נמוך מ-750 אלפי ש"ח, ובחברה אין בעל שליטה שהוא בעל שליטה בחברות נוספות
2. כאשר יש בחברה "מחזיק מהותי" - בעל מניות המחזיק (לבדו או יחד עם אחר) 30% בחברה, ובחברות מעטים נוספות (אחת או יותר), והרווחים הנצברים בסוף שנת המס הקודמת במצטבר בכל חברות המעטים בהן מחזיק 30% כאמור, לא עלו על 750 אלפי ש"ח³.

דוגמאות:

חברה ד'	חברה ג'	חברה ב'	חברה א'	
2	1	1	1	מס' בעלי שליטה
700 אלף	800 אלף	800 אלף	800 אלף	רווחים נצברים ליום 31.12.24
35 מיליון	35 מיליון	35 מיליון	35 מיליון	מחזור הכנסות כולל
35 מיליון	25 מיליון	35 מיליון	25 מיליון	הכנסות מפעילות עתירת י"א
0	10 מיליון	0	10 מיליון	הכנסות אחרות
30	16	30	25	ס"ה רווח
30	6	30	20	רווח מפעילות עתירת י"א
0	10	0	5	רווח ממקורות אחרים
85.7%	24%	85.7%	80%	"שיעור הרווחיות" – מחושב על בסיס הכנסות מפעילות עתירת י"א בלבד

הוראות סעיף 62(א) יחולו לגבי חברה א' בלבד.

לגבי חברה ב', הסעיף לא יחול וההכנסות מפעילות עתירת יגיעה אישית עולות על 30 מיליון ש"ח

לגבי חברה ג', הסעיף לא יחול ושיעור הרווחיות מפעילות עתירת יגיעה אישית נמוך מ-25%

¹ חברת מעטים כהגדרתה בסעיף 76 לפקודה שאינה חמי"ז, אינה חנ"ז והוראות חוק עידוד לא חלות עליה (אינה חברה מועדפת/מוטבת וכו')

² ההכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית נמוכה מהמכפלה של מס' בעלי השליטה ב-30 מיליון. לענין זה, בעל שליטה וקרובו (בהתאם להגדרה בסעיף 76(ד)(1)) ייחשבו כאחד

³ (יוער כי לשון החוק בנוסחה הנוכחי עשויה להוביל לפרשנות שונה בנוגע לתנאי סעיף 2, פרשנות אשר אינה מתיישבת עם תכלית החקיקה. מומלץ להמתין להבהרת רשות המיסים בענין)

לגבי חברה ד', הסעיף לא יחול היות ויתרת הרווחים הנצברים לתום השנה הקודמת נמוכה מ-750 אלפי ₪ (בהנחה שבעלי השליטה בחברה אינם בעלי שליטה בחברות אחרות).

סיכום – סדר פעולות לבדיקה:



מנגנון המיסוי

הכנסות של חברה מפעילות עתירת יגיעה אישית, יחשבו כהכנסה חייבת מיגיעה אישית לפי סעיף 2(1), של יחיד שהוא "בעל מניות פעיל בה" = בעל מניות העונה לאחת מהחלופות שלהלן:

1. מחזיק במישרין או בעקיפין, לבדו או יחד עם אחר, ב-30% לפחות מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחברה, **אף אם אינו עוסק כלל בפעילות בחברה**
2. בעל מניות בחברת המעטים שהכנסת החברה, כולה או חלקה, נובעת מיגיעתו האישית

נוסחת הייחוס:

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{הכנסה מפעילות} \\ \text{עתירת יגיעה אישית} \\ \text{בניכוי תשלומים} \\ \text{לחברה קשורה} \end{array} \right\} \times 25\% \times \left\{ \begin{array}{l} \text{הכנסת חייבת} \\ \text{מפעילות} \\ \text{עתירת יגיעה} \\ \text{אישית} \end{array} \right\} \times \begin{array}{l} \text{חלקו של בעל} \\ \text{המניות האמור} \\ \text{בזכויות לרווחי} \\ \text{החברה} \end{array}$$

"תשלומים לחברה קשורה" – תשלומים המותרים בניכוי בחישוב ההכנסה החייבת מפעילות עתירת יגיעה אישית, אשר שולמו לחברה קשורה, שמתקיים לגביהם אחד מאלה:

- (1) אחת המטרות העיקריות של הקמת החברה הקשורה או מתן התשלום לחברה הקשורה היא המנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה

(2) החברה המשלמת לא הצהירה שהתשלומים לא נועדו להמנעות ממס או להפחתת מס בלתי נאותה

דוג' מסכמת:

חברה א' הינה חברה פרטית, תושבת ישראל. בעלי המניות בחברה – דוד (80%) ויהונתן (20%). דוד פעיל בחברה ויהונתן הינו משקיע פסיבי. דוד ויהונתן אינם קרובים.

נתונים כספיים בנוגע לפעילות החברה בשנת 2025 (במיליוני ₪):

10	רווחים נצברים לתחילת השנה
	דוח רווח והפסד:
55	הכנסות ממתן שירותים
40	עלות מתן השירותים *
15	הכנסה חייבת

* מתוכם תשלומים לחברה קשורה 25 מיליון

בדיקת עמידה בתנאי הסעיף וחישוב ייחוס הכנסה מ-2(1) לבעלי המניות בחברה:

החברה הינה חברת מעטים

רווחיה הנצברים ליום 31.12.2024 עולים על 750 אלפי ₪

מחזור ההכנסות שלה נמוך מ-60 מיליון ₪ (=מכפלת מס' בעלי השליטה בחברה ב-30 מיליון).

לעניין חישוב שיעור הרווחיות יש להוסיף להכנסה החייבת תשלומים לחברה קשורה, כך ששיעור הרווחיות הינו 72.73% (40/55)

מסקנה: החברה הינה בתחולת סעיף 62א(א1)

נוסחת הייחוס תיושם לגבי דוד בלבד, היות ויהונתן מחזיק בחברה בשיעור של פחות מ-30%, והוא אינו פעיל בחברה כלל.

חישוב ההכנסה שתיוחס לדוד:

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{הכנסה מפעילות} \\ \text{עתירת יגיעה אישית} \\ \text{בניכוי תשלומים} \\ \text{לחברה קשורה} \\ \text{30 (55-25)} \end{array} \right\} \times 25\% \times \left\{ \begin{array}{l} \text{חלקו של בעל} \\ \text{המניות האמור} \\ \text{בזכויות לרווחי} \\ \text{החברה 80\%} \end{array} \right\} = 6$$

יחסי הגומלין בין הוראות סעיף 62א(א) וסעיף 62א(א1)

הוראות סעיף 62א(א) מחמירות יותר, בהשוואה להוראות סעיף 62א(א1), היות וס"ק (א) דורש ייחוס מלא של הכנסות החברה לבעל המניות, ואילו ס"ק (א1) מגביל את הייחוס לרווחים העולים על 25% ממחזור ההכנסות בלבד. לפיכך, מומלץ לבחון האם ניתן להחריג את החברה מהוראות ס"ק (א), גם כאשר יחולו עליה הוראות ס"ק (א1)

בחברת מעטים העונה שחלות עליה הן הוראות סעיף 62א(א) והן הוראות סעיף 62א(א1), מהכנסה חייבת שמקורה בפעילות עתירת יגיעה אישית המיוחסת לבעל מניות פעיל בהתאם להוראות ס"ק (א1) תופחת הכנסה חייבת שמיוחסת אליו מכח הוראות ס"ק (א).

לפרטים נוספים ויעוץ פרטני מקצועי ניתן לפנות לצוות מחלקת מיסים

רו"ח דניאל כהן 050-6220544 או במייל danielco@bdsk.co.il

רו"ח מרים סלר 02-5005598 או במייל miriams@bdsk.co.il

לשירותכם,



להצטרפות לקבלת מבזקי מס

מבזק זה נועד למסירת מידע בלבד ואין לראות בתכנו יעוץ או חוות-דעת