

## מיסוי רווחים לא מחולקים – מפת הדרכים

ביום 1.1.2025 התקבל בכנסת תיקון לפקודת מס הכנסה,<sup>1</sup> שמכניס לפעולה משטר מיסוי מסועף, המבקש למסות רווחי חברות שלא חולקו.

מדובר במהפכה של ממש בכל הקשור למיסוי חברות בישראל – והשפעותיה, מרחיקות לכת.

מחמת מורכבותו והסתעפויותיו של משטר המס החדש, השקענו מאמצים רבים ומשאבים בלתי נדלים, על מנת להציג בפניכם מפת דרכים מסודרת, ובהירה ככל הניתן.

במפת הדרכים שלושה חלקים:

- תרשים זרימה** המציע דרך קריאה נוחה לשלל ההוראות העוסקות במיסוי רווחים לא מחולקים – הוראות סעיף 62א(א), סעיף 62א(א1), סעיף 62א(א2), סעיף 62א(א3), 81א-181, לרבות הוראות התחילה, התחולה והמעבר. השתדלנו לבנות את התרשים באופן שיהיה קל ככל הניתן לקוראו, אך מבלי לאבד מידע (ככל הניתן).
- סיכום תמציתי ונח לקריאה של הוראות החקיקה החדשה.**
- נוסח הוראות החוק, כשהשינויים מוארים לנוכח הנוסח הקודם.**

השתדלנו להקדים ולפרסם את מפת הדרכים על מנת לאפשר לכם להיערך מוקדם ככל הניתן למשטר החדש.

אנו מקווים שכלי העבודה המובאים במפת הדרכים, יסייעו לכם להבין את משטר המס החדש ולהפנים את הוראותיו.

מטבע הדברים, עבודה מאומצת ומורכבת זו אינה חפה מטעויות. נודה לכם אם תאירו את עינינו בכל טעות, השמטה, או עניין אחר הדורש התייחסותנו, ואנו נשתדל לעדכן את הגרסה ולפרסם גרסה מתוקנת.

**הוראות החוק הן היחידות המחייבות, ואין לראות במסמך ייעוץ משפטי מכל סוג.**

משרדנו עומד לרשותכם בכל שאלה,

עו"ד ורו"ח איתן אסנפי

[eitan@asnafy.co.il](mailto:eitan@asnafy.co.il)

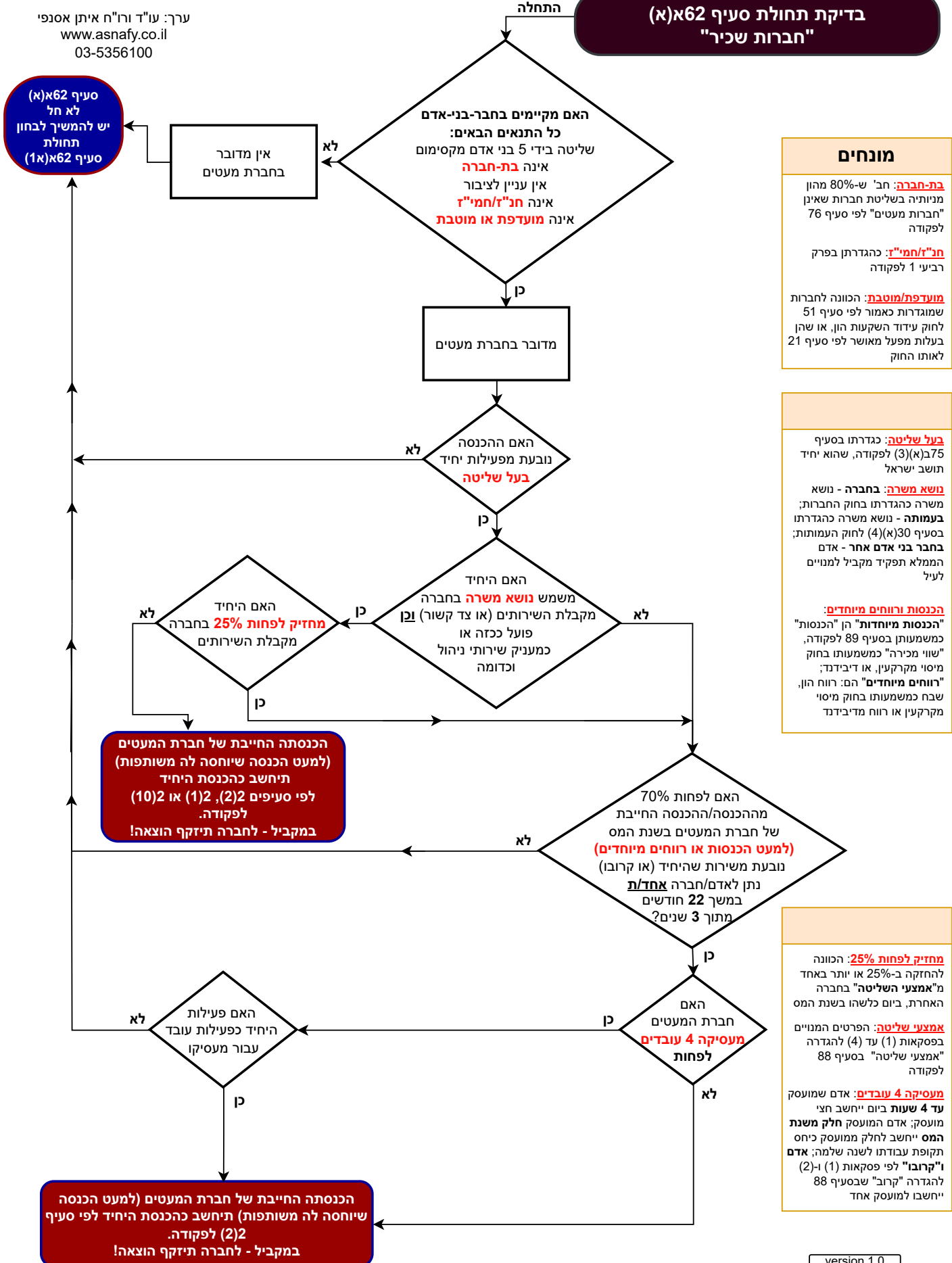
03-5356100

---

<sup>1</sup> חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת 2025) (מיסוי רווחים לא מחולקים), התשפ"ה-2024.

CHART 1

בדיקת תחולת סעיף 62א(א)  
"חברות שכיר"



מונחים

**בת-חברה:** חב' ש-80% מהון מניותיה בשליטת חברות שאינן "חברות מעטים" לפי סעיף 76 לפקודה

**חנ"ז/חמ"ז:** כהגדרתן בפרק רביעי 1 לפקודה

**מועדפת/מוטבת:** הכוונה לחברות שמוגדרות כאמור לפי סעיף 51 לחוק עידוד השקעות הון, או שהן בעלות מפעל מאושר לפי סעיף 21 לאותו החוק

**בעל שליטה:** כגדרתו בסעיף 75ב(א)(3) לפקודה, שהוא יחיד תושב ישראל

**נושא משרה:** בחברה - נושא משרה כהגדרתו בחוק החברות; **בעמותה:** - נושא משרה כהגדרתו בסעיף 30א(4) לחוק העמותות; **בחבר בני אדם אחר:** - אדם הממלא תפקיד מקביל למנויים לעיל

**הכנסות רווחים מיוחדים:** "הכנסות מיוחדות" הן "הכנסות" כמשמעותן בסעיף 89 לפקודה, "שווי מכירה" כמשמעותו בחוק מיסי מקרקעין, או דיבידנד; "רווחים מיוחדים" הם: רווח הון, שבה כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין או רווח מדיבידנד

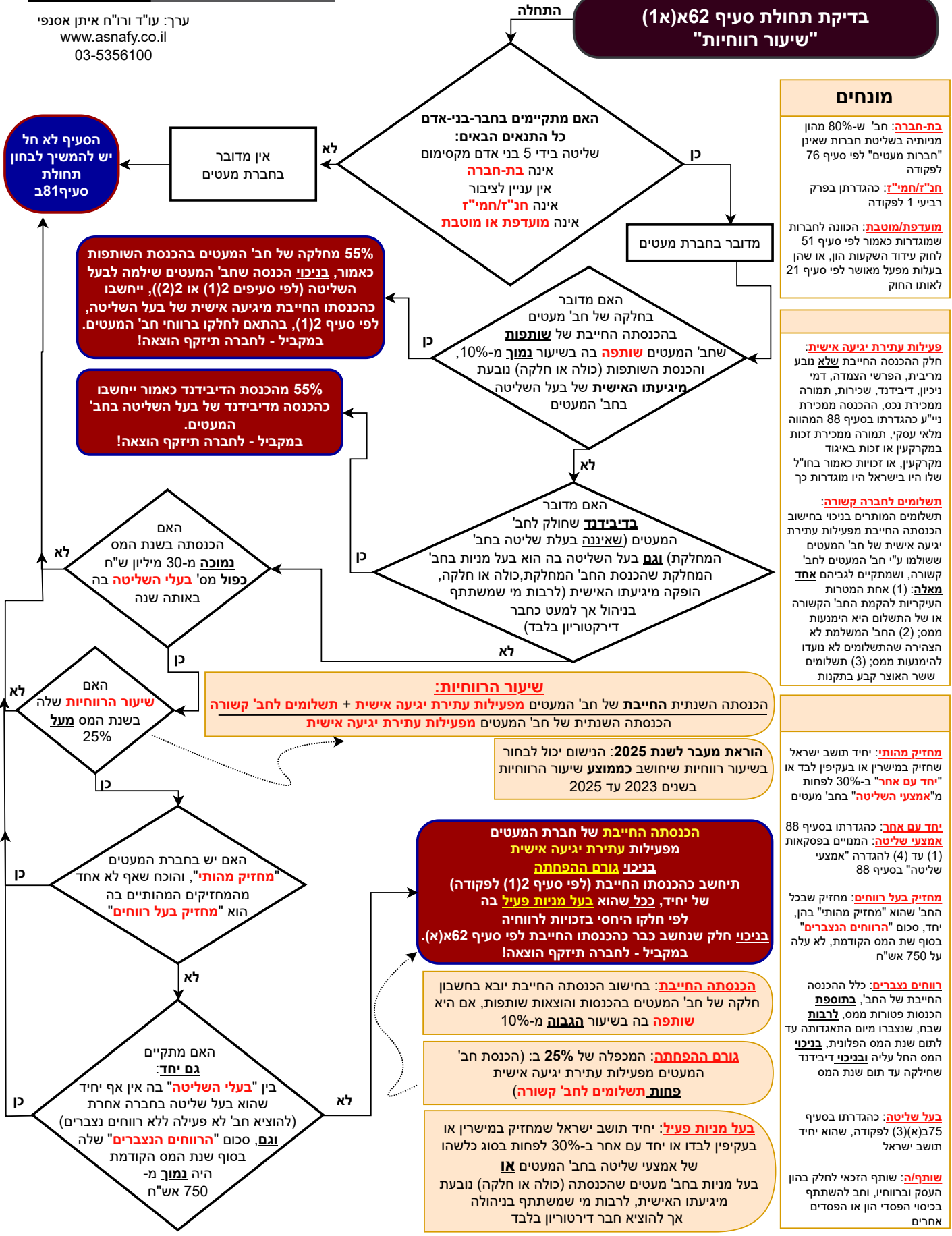
**מחזיק לפחות 25%:** הכוונה להחזקה ב-25% או יותר באחד מ"אמצעי השליטה" בחברה האחרת, ביום כלשהו בשנת המס

**אמצעי שליטה:** הפרטים המנויים בפסקאות (1) עד (4) להגדרה "אמצעי שליטה" בסעיף 88 לפקודה

**מעסיקה 4 עובדים:** אדם שמועסק **עד 4 שעות** ביום ייחשב חצי מועסק; אדם המועסק **חלק משנת המס** ייחשב לחלק ממועסק כיחס תקופת עבודתו לשנה שלמה; **אדם ו"קרבנו"** לפי פסקאות (1) ו-(2) להגדרה "קרבן" שבסעיף 88 ייחשבו למועסק אחד

# CHART 2

## בדיקת תחולת סעיף 62א(א1) "שיעור רווחיות"



### מונחים

**בת-חברה:** חב' ש-80% מהון מניותיה בשליטת חברות שאינן "חברות מעטים" לפי סעיף 76 לפקודה

**חנ"ז/חמ"ז:** כהגדרתו בפרק רביעי 1 לפקודה

**מועדפת/מוטבת:** הכוונה לחברות שמוגדרות כאמור לפי סעיף 51 לחוק עידוד השקעות הון, או שהן בולות מפעל מאושר לפי סעיף 21 לאותו החוק

### פעילות עתירת יגיעה אישית:

חלק ההכנסה החייבת שלא נובע מריבית, הפרשי הצמדה, דמי נכיון, דיבידנד, שכירות, תמורה ממכירת נכס, ההכנסה ממכירת נכ"ל כהגדרתו בסעיף 88 המהווה מלאי עסקי, תמורה ממכירת זכות במקרקעין או זכות באגוד מקרקעין, או זכויות כאמור בח"ל שלו היו בישראל היו מוגדרות כך

### תשלומים לחברה קשורה:

תשלומים המותרים בניכוי בחישוב הכנסתה החייבת מפעילות עתירת יגיעה אישית של חב' המעטים ששולמו ע"י חב' המעטים לחב' קשורה, ושמתקיים לגביהם אחד מצל: (1) אחת המטרות העיקריות להקמת החב' הקשורה או של התשלום היא המנעות ממס; (2) החב' המשלמת לא להימנעות ממס; (3) תשלומים ששר האוצר קבע בתקנות

### מחזיק מהותי:

יחיד תושב ישראל שחזק במישרין או בעקיפין לבד או "יחד עם אחר" ב-30% לפחות מ"אמצעי השליטה" בחב' מעטים

### יחד עם אחר:

כהגדרתו בסעיף 88 אמצעי שליטה: המנויים בפסקאות (1) עד (4) להגדרה "אמצעי שליטה" בסעיף 88

### מחזיק בעל רווחים:

החב' שהוא "מחזיק מהותי" בהן, יחד, סכום "הרווחים הנצברים" בסוף שנת המס הקודמת, לא עלה על 750 אש"ח

### רווחים נצברים:

כלל ההכנסה החייבת של החב', בתוספת הכנסות פטורות ממס, לרבות שבה, שנצברו מיום התאגדותה עד לתום שנת המס הפלונית, בניכוי המס החל עליה בניכוי דיבידנד שחילקה עד תום שנת המס

### בעל שליטה:

כהגדרתו בסעיף 75ב(א)3 לפקודה, שהוא יחיד תושב ישראל

### שותף:

שותף הזכאי לחלק בהון העסק וברווחיו, וזכב להשתתף בכיסוי הפסדי הון או הפסדים אחרים

**שיעור הרווחיות:** הכנסתה השנתית החייבת של חב' המעטים מפעילות עתירת יגיעה אישית + תשלומים לחב' קשורה הכנסתה השנתית של חב' המעטים מפעילות עתירת יגיעה אישית

**הוראת מעבר לשנת 2025:** הנישום יכול לבחור בשיעור רווחיות שיחושב כממוצע שיעור הרווחיות בשנים 2023 עד 2025

**הכנסתה החייבת של חברת המעטים מפעילות עתירת יגיעה אישית בניכוי גורם ההפחתה** ייחשב כהכנסתו החייבת (לפי סעיף 2(1) לפקודה) של יחיד, ככל שהוא בעל מניות פעיל בה לפי חלקו היחסי בזכויות לרווחיה בניכוי חלק שנחשב כבר כהכנסתו החייבת לפי סעיף 62א(א). במקביל - לחברה תיזקף הוצאה!

**הכנסתה החייבת:** בחישוב הכנסתה החייבת יובא בחשבון חלקה של חב' המעטים בהכנסתו והוצאות שותפות, אם היא שותפה בה בשיעור הגבוה מ-10%

**גורם ההפחתה:** המכפלה של 25% ב: (הכנסת חב' המעטים מפעילות עתירת יגיעה אישית פחות תשלומים לחב' קשורה)

**בעל מניות פעיל:** יחיד תושב ישראל שמחזיק במישרין או בעקיפין לבדו או יחד עם אחר ב-30% לפחות בסוג כלשהו של אמצעי שליטה בחב' המעטים או בעל מניות בחב' מעטים שהכנסתה כולה או חלקה נובעת מיגיעתו האישית, לרבות מי שמשתתף בניהול אך להוציא חבר דירקטוריון בלבד

CHART 3A

בדיקת תחולת סעיף 81  
"תוספת למס"

התחלה

האם מקיימים בחבר-בני-אדם  
כל התנאים הבאים:  
שליטה בידי 5 בני אדם מקסימום  
אינה בת-חברה  
אין עניין לציבור  
אינה חנ"ז/חמ"ז  
אינה מועדפת או מוטבת

לא

אין מדובר  
בחברת מעטים

מדובר בחברת  
מעטים

סעיף 81  
לא חל  
בשנת המס

מונחים

**בת-חברה:** חב' ש-80% מהון מניותיה בשליטת חברות שאינן "חברות מעטים" לפי סעיף 76 לפקודה  
**חנ"ז/חמ"ז:** כהגדרתו בפרק רביעי 1 לפקודה  
**מועדפת/מוטבת:** הכוונה לחברות שמוגדרות כאמור לפי סעיף 51 לחוק עידוד השקעות הון, או שהן בעלות מפעל מאושר לפי סעיף 21 לאותו החוק

**עלות:** עלות מלאי עסקי, יתרת החזיר המקורי כהגדרתו בסעיף 88, או יתרת שווי הרכישה כהגדרתו בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין בתוספת הפחת, לפי העניין.

**נכסי החברה:** מזומן, שווי מזומן, כל רכוש (מקרקעין או מיטלטלין), זכות, טובת הנאה ראויה או מוחזקת, בישראל או מחוצה לה.

**נכסים מיוחדים:** כל אחד מאלה:

**ניר ערך:** כהגדרתו בסעיף 88, לרבות ני"ע שהוא מלאי עסקי כהגדרתו בסעיף 85.  
**נכס פיננסי:** כהגדרתו בפסקאות (1)-(7) להגדרה "נכס פיננסי" בסעיף 11 לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (שירותים פיננסיים מוסדרים), התשע"ו-2016, לרבות נכס פיננסי כאמור שהוא מלאי עסקי כהגדרתו בסעיף 85.  
**נכס בלתי מוחשי:** שיעקר ההכנסה הנובעת ממנו היא הכנסה מתמלוגים.

**זכות במקרקעין:** לרבות זכות שאילו הייתה בישראל הייתה "זכות במקרקעין", אך למעט (1) בניין שבחשיבו ההכנסות ממכירתו חל סעיף 8א(ג) או קרקע המיועדת לבניית בנין כאמור; (2) ז"ל במקרקעין לשימוש עצמי; (3) בניין להשכרה או בניין לשכירות מוסדית כמגודר בסעיף 53א(א)(3) לחוק עידוד השקעות הון.

**מילואה, הלוואה, פיקדון, מזומן, שווי מזומן:** אך למעט: (1) מזומן/שווי מזומן המשועבד או מופקד בהתאם לחובה הקבועה בהסכם למתן ליווי פיננסי כהגדרתו בחוק המכר (דירות) (הבטחת השקעות של רוכשי דירות), התשל"ה-1974, לפי אישור ר"ח החברה; (2) הלוואה לחב' מוחזקת המשמשת אותה כאמור בחריג (1); (3) מזומן/שווי מזומן שמחזיקה חב' מעטים לשם עמידה בדרישה לשמירת הון עצמי לפי דין; (4) הלוואה לחב' מוחזקת עד גובה הפסדיה המועברים מוכפל בחלקה של חב' מעטים באמצעי השליטה (כהגדרתו בסעיף 62א של החב' המוחזקת); (5) נכס אחר להשקעה שקבע שר האוצר באישור וע' הכספים.

**b** חשב את "הרווחים הנצברים הפטורים" לשנת המס הקודמת

**אחד מאלה לבחירת הנישום (הכל לתום שנת המס הקודמת):**

**חלופה ראשונה:**  
הכנסות חוק עידוד (סך הרווחים הנצברים שמקורם באחד מאלה לפי חוק לעידוד השקעות הון: "הכנסה מוטבת" לפי ס' 51, או הכנסת "מפעל מועדף" מפריטים (1)-(5) להגדרה "הכנסה מועדפת", או "הכנסה טכנולוגית" לפי סעיף 51כד, או הכנסת "מפעל מאושר" לפי סעיף 21) +  
הכנסות מפעל תעשייתי (סך הרווחים הנצברים של חב' בעלת "מפעל תעשייתי" (כהגדרתו בחוק עידוד התעשייה (מסים), התשל"ט-1969) שמקורם בהכנסה ממכירות המפעל) כמשמעותה בסעיף 18א(ד)(1) לחוק עידוד השקעות הון (ככל שנקללה בסעיף הקודם)) +  
הכנסות מבניין שמשך בנייתו עולה על שנה (רווחים נצברים שמקורם בהכנסות מבניין של חברה שהראות סעיף 8א(ג) לפקודה חלו בחישובן) +  
הכנסות מוסד כספי (רווחים נצברים שמקורם בהכנסה של חב' שהיא "מוסד כספי" כמוגדר בחוק מס ערך מוסך, התשל"ו-1975)

**בניכוי עלות "נכסים מיוחדים"**

**חלופה שנייה:**  
סכום כל הרווחים הנצברים שמקורם בארבע פריטי ההכנסה שנמנו לעיל, שהופקו בשבע שנות המס שקדמו לשנת המס הקודמת.

**a** חשב את "הרווחים הנצברים" לשנת המס הקודמת

כלל הכנסתה החייבת של החברה, מיום הקמתה עד לתום שנת המס  
**הקודמת + הכנסותיה הפטורות ממס בשנה הקודמת + שבח בשנה הקודמת**  
**בניכוי** המס החל עליה **בשנה הקודמת, ובניכוי** דיבידנד שחילקה עד לתום שנת המס הקודמת

**ובניכוי** סכום הרווחים הנצברים שיוחסו בשנת המס הקודמת להכנסתו של בעל מניות של חב' מעטים לפי הפקודה (לרבות לפי סעיפים 3(ט), 62א, 64 או 64א

חשב את "הרווחים הנצברים החייבים" לשנת המס הקודמת

**A**

**a - b = A**

חשב את "הרווחים העודפים" לשנת המס

**A - B = רווחים עודפים**

המשך לחלק הבא  
CHART 3B

**B** חשב את "הכרית הפטורה"

**כגובה מבין שלושה אלה:**

(1) **750,000 ש"ח** (אם מדובר ביחיד שהוא בעל שליטה בכמה חב' מעטים, הסכום בגובה 750,000 ש"ח יחולק שווה בשווה בין כל חברות המעטים בשליטתו (שלא הודיעו לפקיד השומה שוויתרו על חלקן בסכום); "שליטה" - כהגדרתה בסעיף 85א; לבדו או "יחד עם אחר" כמגודר בסעיף 88).

(2) **הגובה מבין:** (א) סך ההוצאות השנתיות המותרות לניכוי בחב' המעטים (למעט הוצאות לרכישת "נכסים מיוחדים"); (ב) **ממוצע ההוצאות** המותרות לניכוי כאמור לעיל **בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה.**

(3) **עלות נכסי החברה בניכוי עלות נכסים מיוחדים,** הון עצמי, ויתרת הלוואה מצד קשור, **ובתוספת עלות חברה מוחזקת** (חברה שמוחזקת ע"י חב' המעטים בשיעור 10% לפחות, למעט חברה שרוב שוויה מ"נכסים מיוחדים מוחזקים" (נכסים מיוחדים למעט ני"ע שמוחזק בשיעור של יותר מ-10%) - הכל לתום שנת המס.

הוראות מעבר

הלוואה כאמור בסעיף 3(י)(10) או 85א(ו)(1)א, שניתנה לפני 1.1.25, בערכה ביום זה, לא תיחשב "נכס מיוחד", **ובלבד** שתקופת הנפקתו של שטר ההון כנגדה לא שונתה לאחר 1.1.25, ושההלוואה לא ניתנה לחברה שרוב שוויה (במישרין או בעקיפין) ב"נכסים מיוחדים מוחזקים" (נכסים מיוחדים למעט ני"ע שמוחזק במישרין בשיעור של 10% לפחות)

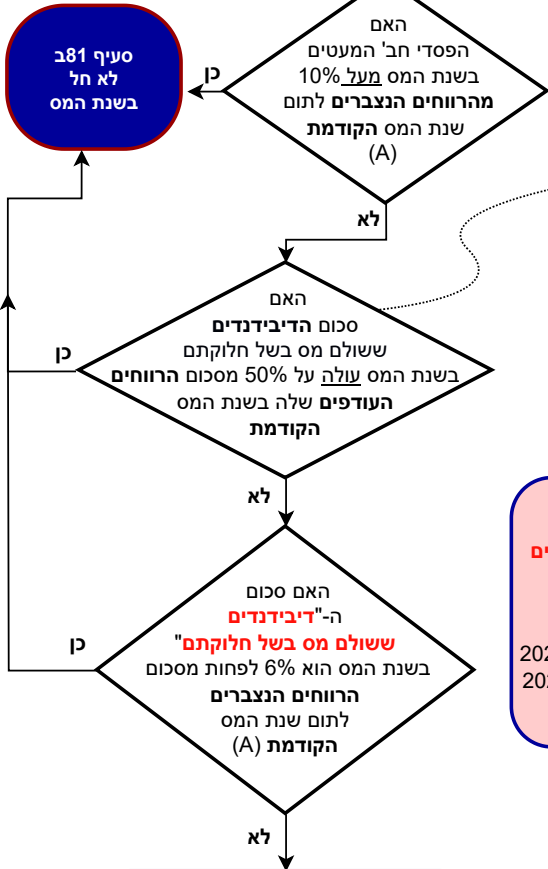
CHART 3B

התחלה

בדיקת תחולת סעיף 81 המשך  
"תוספת למס" - המשך

מונחים

**דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם:** דיבידנדים שחילקה חב' המעטים בשנת המס והם אחד מאלה:  
(1) דיבידנד, למעט דיבידנד שלא נכלל בהכנסות מקבל הדיבידנד בשל הוראת סעיף 126(ב) (דיבידנד בין חברתי).  
(2) דיבידנד כאמור ב-(1) לעיל ושלגביו בחרה החב' המחלקת שבשל חלוקתו ישולם מס בשיעור הגבוה ביותר החל על תשלום דיב' לפי סעיפים 125 ו-121ב, בהתאם לתקנות שקבע שר האוצר (ויבאו לאישור וע' הכספים עד ליום 31.1.2025).  
**רווחים היסטוריים:** רווחים נצברים שטרם חולקו, שהיו לחב' המעטים ערב יום התחילה (1.1.2025)  
**התקופה הקובעת:** התקופה שבין 30.11.2025 ועד 1.1.2025



סעיף 81  
לא חל  
בשנת המס

**הוראות מעבר לשנים 2025-2030**

1 אם חב' המעטים חילקה (כדיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם), בשנה מהשנים 2025-2030, לפחות 20% מהרווחים ההיסטוריים, יקראו את התנאי **באותה שנה**, כך:  
"האם חב' המעטים חילקה בשנת המס דיב' בסכום העולה על 50% מסכום הרווחים העודפים שלה בשנת המס הקודמת, **ההפחתת הסכום הבא: סכום הרווחים העודפים של חב' המעטים בתום 2024 בניכוי רווחים שחילקה מהרווחים האמורים לבעלי מניותיה כדיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם**"

2 אם חב' המעטים חילקה (כדיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם) במהלך **התקופה הקובעת את השיעור להלן מהרווחים ההיסטוריים**, יקראו את התנאי כמובא בהוראה 1 באופן הבא:  
חולק דיב' בשיעור שבין 35%-60% - תחול ההוראה בשנת 2026  
חולק דיב' בשיעור שבין 60%-75% - תחול ההוראה בשנים 2026, 2027  
חולק דיב' בשיעור שבין 75%-90% - תחול ההוראה בשנים 2026-2028  
חולק דיב' בשיעור מעל 90% - תחול ההוראה בשנים 2026-2029

חב' המעטים תשלם **תוספת למס**, בכל שנת מס, בגובה 2% מסך הרווחים העודפים שלה בשנת המס, **בניכוי** סכום דיבידנד שחילקה באותה שנת מס.  
סכום התוספת למס **אינו** מותר בניכוי בבירור הכנסתה החייבת של חברת המעטים.

**הוראות מעבר לשנים 2025-2030**

1 אם חב' המעטים חילקה (כדיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם), בשנה מהשנים 2025-2030, לפחות 20% מהרווחים ההיסטוריים, סכום הרווחים העודפים בשנת המס יופחת בגובה יתרת הרווחים ההיסטוריים (לאחר תשלום הדיבידנד).

2 אם חב' המעטים חילקה (כדיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם) במהלך **התקופה הקובעת את השיעור להלן מהרווחים ההיסטוריים**, יקראו את התנאי כמובא בהוראה 1 באופן הבא:  
חולק דיב' בשיעור שבין 35%-60% - תחול ההוראה בשנת 2026  
חולק דיב' בשיעור שבין 60%-75% - תחול ההוראה בשנים 2026, 2027  
חולק דיב' בשיעור שבין 75%-90% - תחול ההוראה בשנים 2026-2028  
חולק דיב' בשיעור מעל 90% - תחול ההוראה בשנים 2026-2029

3 לא תשולם תוספת למס **לשנת 2025**, אם סכום הדיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם במהלך **התקופה הקובעת**, הוא בשיעור 5% לפחות מסכום הרווחים הנצברים של חב' המעטים בתום השנה הקודמת (A), ובלבד שהמס בשל חלוקת דיבידנדים אלה שולם עד 31.12.25

## מפת דרכים – רווחים לא מחולקים – תמצית ההוראות

### סעיף 62א

**62א(א) – מסלול ראשון: "חברות שכיר" - נושא משרה, שירותי ניהול, כעובד-מעביד (פעילות יחיד בעל שליטה בחברת מעטים)**

**הכנסה חייבת** (להוציא את ההכנסה שיוחסה לה משותפות שהיא שותפה בה),

של **חברת מעטים** (שליטה בידי 5 בני אדם מקסימום + אינה בת-חברה<sup>1</sup> + אין עניין לציבור + בשנת המס אינה חמי"ז/חנ"ז/חברה מועדפת או מוטבת לפי סעיף 51 לחוק עידוד השקעות הון/בעלת מפעל מאושר לפי סעיף 21 לחוק עידוד השקעות הון),

שנובעת מפעילות **של יחיד**,

שהוא **בעל שליטה** בה (יחיד תושב ישראל המחזיק, במישרין או בעקיפין, לבד או "יחד עם אחר"<sup>2</sup>, 10% לפחות באחד מ"אמצעי השליטה"<sup>3</sup> בחברה בתום שנת המס או ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנה שלאחריה),

**תיחשב כהכנסתו של יחיד** כמפורט להלן:

(1) **הכנסה מיגיעה אישית לפי ס' 2(1), 2(2) או 10(2) לפי העניין** – אם הכנסת

חברת המעטים נובעת מפעילות היחיד בחברה אחרת (או בצד קשור לחברה אחרת) **כנושא משרה, או הענקת שירותי ניהול וכיו"ב** + היחיד/חברת המעטים **היו נושאי משרה באותה חברה** (לפי ההגדרה בחוק החברות/חוק העמותות/תפקיד מקביל בגופים אחרים). (התיקון ביטל את החרגתו של שותף בשותפות שאינה נסחרת, מאפשרות היחשבותו כנושא משרה).

**חריג:** ההוראה לא תחול על יחיד שמחזיק (בעקיפין או במישרין) ב-25% או יותר באחד מאמצעי השליטה בחברה האחרת ביום כלשהו בשנת המס.

(2) **הכנסה מיגיעה אישית לפי סעיף 2(2)** – אם הכנסת חברת המעטים נובעת

מפעילות אותו יחיד בעבור אדם אחר (או צד קשור לאדם האחר), והיא **מסוג הפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו**.

**חזקה:** יראו פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו, אם מקור 70% לפחות מסך הכנסתה/הכנסתה החייבת של חברת המעטים בשנת המס (למעט "הכנסות מיוחדות"<sup>4</sup> או "רווחים מיוחדים"<sup>5</sup>) **בשירות שניתן ע"י היחיד** (או "קרובו" לפי ההגדרה בסעיף 76) לרבות עובדי החברה, במישרין או בעקיפין (לרבות באמצעות חברת מעטים קשורה) **לאדם אחד** (או ל"קרובו" כהגדרתו בסעיף 88) – וזאת במשך **22 חודשים לפחות מתוך תקופה של שלוש שנים**

<sup>1</sup> חברה ש-80% לפחות מהון מניותיה בשליטת חברות שאינן "חברות מעטים" לפי סעיף 76 לפקודה.

<sup>2</sup> יחד עם "קרוב" (לפי ס' 88 לפקודה - תושב ישראל שהוא בן זוג, אח, אחות, הורה, הורה הורה, צאצא של בן זוג, בן זוגו של כל אחד מאלה. צאצא של אח/אחות, ואח/אחות של הורה, חברה בהחזקת האדם או קרובו, אדם המחזיק בחברה כזו, וחברה המוחזקת על ידה ("החזקה") לפחות 25% במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר, באחד או יותר מאמצעי השליטה), נאמן לגבי יוצר בנאמנות תושבי ישראל או נאמנות הדירה, וכן נאמן לגבי נהנה בנאמנות נהנה תושב חוץ או בנאמנות לפי צוואה), או מי שאינו קרוב אם הם תושבי ישראל ויש ביניהם שתוף פעולה דרך קבע עפ"י הסכם בעניינים מהותיים של החברה, במישרין או בעקיפין.

<sup>3</sup> "אמצעי שליטה" כהגדרתם בסעיף 88.

<sup>4</sup> "הכנסות מיוחדות" – "הכנסות" כמשמעותן בסעיף 89, "שווי המכירה" כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, או דיבידנד.

<sup>5</sup> "רווחים מיוחדים" – רווח הון, שבה כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, או רווח מדיבידנד.

(ובלבד שבתום 22 החודשים יראו, לצורך מס, את הפעולות כנעשות בידי עובד עבור מעסיקו כבר מיום תחילת מתן השירות).

**חריגים:** חלופה זו לא תחול אם חברת המעטים מעסיקה 4 מועסקים לפחות<sup>6</sup>.

#### 62א(א) – מסלול שני: שיעור רווחיות גבוה מ-25% (פעילות עתירת יגיעה אישית)

**הכנסה חייבת מפעילות עתירת יגיעה אישית** (חלק ההכנסה חייבת שלא נובע מהכנסה מריבית, הפרשי הצמדה, דמי ניכיון / דיבידנד / דמי שכירות / תמורה ממכירת נכס / הכנסה ממכירת נייר ערך כהגדרתו בסעיף 88 המהווה מלאי עסקי / תמורה ממכירת זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין או זכויות כאמור בחו"ל שלו היו בישראל היו מוגדרות כך),

של **חברת מעטים** (שליטה בידי 5 בני אדם מקסימום + אינה בת-חברה<sup>7</sup> + אין עניין לציבור + בשנת המס אינה חמ"ז/חנ"ז/חברה מועדפת או מוטבת לפי סעיף 51 לחוק עידוד השקעות הון/בעלת מפעל מאושר לפי סעיף 21 לחוק עידוד השקעות הון).

**כשהיא מופחתת ב: 25% X** (הכנסת חברת המעטים מפעילות עתירת יגיעה אישית בניכוי "תשלומים לחברה קשורה"<sup>8</sup>)

תיחשב כהכנסתו החייבת מיגיעה אישית של יחיד, אם הוא "בעל מניות פעיל"<sup>9</sup> בה, לפי סעיף 2(1), בהתאם לחלקו היחסי בזכויות לרווחי חברת המעטים,

#### אם התקיימו כל התנאים הבאים:

- (1) הכנסתה השנתית של חברת המעטים מפעילות עתירת יגיעה אישית, נמוכה מ: 30 מיליון ש"ח X מספר בעלי השליטה בחברת המעטים באותה שנה (בעל שליטה וקרובו יימנו כאחד);
- (2) "שיעור הרווחיות" של חברת המעטים, בשנת המס, עלה על 25%.

#### חישוב שיעור הרווחיות בשנת המס:

ההכנסה החייבת של חברת המעטים מפעילות עתירת יגיעה אישית בתוספת "תשלומים לחברה קשורה", בשנת המס

ההכנסה של חברת המעטים מפעילות עתירת יגיעה אישית, בשנת המס

**[הוראת מעבר: בשנת 2025, הנישום יוכל לבחור בממוצע שיעור הרווחיות בשנים 2023-2025]**

<sup>6</sup> אדם המועסק עד 4 שעות ביום ייחשב **חצי** מועסק; אדם המועסק **חלק** משנת המס – ייחשב לחלק ממועסק כיחס תקופת עבודתו לשנה שלמה; אדם וקרובו (לפי פסקאות (1) ו-(2) להגדרה "קרוב" בסעיף 88) ייחשבו **למועסק אחד**.

<sup>7</sup> חברה ש-80% לפחות מהון מניותיה בשליטת חברות שאינן "חברות מעטים" לפי סעיף 76 לפקודה.

<sup>8</sup> תשלומים המותרים בניכוי בחישוב הכנסתה החייבת מפעילות עתירת יגיעה אישית של חברת המעטים, ששולמו על ידי חברת המעטים לחברה קשורה (קרי, שיש למשלמת יחסים מיוחדים עמה) ושמתקיים לגביהם **אחד** מאלה: (1) אחת המטרות העיקריות של הקמת החברה הקשורה או של התשלום היא הימנעות ממס/הפחתת מס בלתי נאותה; (2) החברה המשלמת לא הצהירה שהתשלומים לא נועדו להימנעות ממס/הפחתת מס בלי נאותה; (3) תשלומים ששר האוצר קבע באישור ועדת הכספים של הכנסת.

<sup>9</sup> "בעל מניות פעיל" מוגדר **כאחד מאלה**: (1) יחיד תושב ישראל שמחזיק (במישרין או בעקיפין, לבדו או יחד עם אחר כהגדרתו בס' 88) ב-30% לפחות מסוג כלשהו של אמצעי שליטה בחברת המעטים; (2) בעל מניות בחברת מעטים שהכנסתה (כולה או חלקה) **נובעת מיגיעתו האישית** (בכלל זה גם מי שמשתתף **בניהול** החברה, להוציא חבר דירקטוריון בלבד).

**סייגים וחריגים:**

- (1) חלק מהכנסתה החייבת של חברת המעטים מפעילות עתירת יגיעה אישית שכבר נחשב כהכנסתו החייבת של בעל שליטה לפי הסעיף הקודם (62א(א)) יופחת מההכנסה החייבת מאותה חברת מעטים, שמיוחסת לו לפי סעיף זה;
- (2) הייתה לחברת המעטים הכנסה חייבת שיוחסה לה מהכנסת שותפות:
  - (א) אם חלקה של חברת המעטים בהכנסות השותפות בשנת המס היא 10% לפחות, יובאו בחשבון הכנסות והוצאות השותפות, לפי חלקה של חברת המעטים בהכנסות השותפות.
  - (ב) אם חלקה פחות מ-10% – לא יחולו הוראות סעיף 62(א1) אלא הוראות סעיף 62(א2).
- (3) הוראות סעיף 62(א1) לא יחולו לגבי חברת מעטים שמתקיים בה אחד מאלה:
  - (א) יש בה "מחזיק מהותי"<sup>10</sup> והוכח לפקיד השומה שאף אחד מ"המחזיקים המהותיים" בה אינו "מחזיק בעל רווחים"<sup>11</sup>;
  - (ב) התקיימו שני התנאים הבאים גם יחד:
    - (1) אין בין "בעלי השליטה"<sup>12</sup> בה יחיד שהוא "בעל שליטה" בחברה אחרת;<sup>13</sup>
    - (2) סכום "הרווחים הנצברים"<sup>14</sup> של חברת המעטים בסוף שנת המס הקודמת לא עלה על 750 אלף ₪.

**62א(2) – לחברת המעטים הכנסה משותפות (פחות מ-10%)**

חל רק במקרה שחברת מעטים "שותפה" בשותפות, וחלקה היחסי ברווחי השותפות נמוך מ-10%. ] חל רק אם חברת המעטים היא מה שמכונה "שותף אקוויטי", קרי היא זכאית לחלק בהון העסק וברווחיו, וחבה להשתתף בכיסוי הפסדי הון או הפסדים אחרים של השותפות].

אם הכנסת השותפות, כולה או חלקה, **נובעת מיגיעתו האישית של בעל השליטה** בחברת מעטים,

**55% מההכנסה החייבת של השותפות, המיוחסת לחברת המעטים,**

**בניכוי** הכנסת בעל השליטה בחברת המעטים לפי סעיף 2(1) או 2(2) **ששולמה** לו על ידי חברת המעטים,

**תיחשב כהכנסתו החייבת מיגיעה אישית של בעל השליטה בה,** לפי סעיף 2(1), **בהתאם לחלקו היחסי בזכויות לרווחי חברת המעטים.**

<sup>10</sup> "מחזיק מהותי" – יחיד תושב ישראל שמחזיק במישרין 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. "אמצעי שליטה" המנויים בפסקאות (1) עד (4) להגדרה "אמצעי שליטה" בסעיף 88.

<sup>11</sup> "מחזיק בעל רווחים" – מחזיק שבכל החברות שהוא "מחזיק מהותי" בהם, יחד, סכום ה"רווחים הנצברים", כהגדרתם בסעיף 77(א), בסוף שנת המס הקודמת לא עלה על 750 אלף ₪. "רווחים נצברים" מוגדרים בסעיף 77(א) ככלל ההכנסה החייבת של החברה, בתוספת ההכנסות הפטורות ממס, לרבות שבח, שנצברו מיום התאגדותה ועד לתום שנת המס הפלוגית, **בניכוי** המס החל עליה, **ובניכוי** דיבידנד שחילקה עד תום שנת המס).

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

<sup>12</sup> "בעל שליטה" בעל שליטה כהגדרתו בסעיף 75(א)3) שהוא יחיד תושב ישראל.

<sup>13</sup> לעניין זה, חברה לא פעילה (כמשמעותה בסעיף 342מא לחוק החברות) לא תיחשב כחברה אחרת, ובלבד שאין לה "רווחים נצברים".

<sup>14</sup> "רווחים נצברים" (כהגדרתם בסעיף 77(א) לפקודה): כלל ההכנסה החייבת של החברה, **בתוספת** ההכנסות הפטורות ממס, **לרבות** שבח, שנצברו מיום התאגדותה ועד לתום שנת המס הפלוגית, **ובניכוי** המס החל עליה, **ובניכוי** דיבידנד שחילקה עד תום שנת המס הפלוגית; **ובלבד** שסכום הרווחים לא יעלה על סכום הרווחים כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות, בתוספת רווחים שהווננו.



**62א(3א) – לחברת המעטים הכנסה מדיבידנד**

חל אם התקיימו שני אלה יחד:

- (1) חברת מעטים מחזיקה (אך אינה "בעלת שליטה") בחברה אחרת שחילקה לה דיבידנד;
- (2) "בעל השליטה" בחברת המעטים הוא "בעל מניות פעיל" בחברה המחלקת.

"בעל שליטה" לצורך הסעיף, מוגדר כיחיד תושב ישראל או חברה, המחזיק/ה, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר<sup>15</sup>, 10% לפחות באחד מ"אמצעי השליטה"<sup>16</sup> בחברה בתום שנת המס או ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנה שלאחריה.

"בעל מניות פעיל" לעניין סעיף זה – בעל מניות בחברה מחלקת הדיבידנד, שהכנסתה, כולה או חלקה, הופקה מיגיעתו האישית (לרבות מי שמשתתף בניהול החברה, אך לא כחבר דירקטוריון בלבד).

**55% מסכום הדיבידנד** שחולק לחברת המעטים ייחשב כהכנסה מדיבידנד של בעל השליטה.

**62א(1ג) - הוצאות בחברת המעטים שיוכרו לשם גיבוש ההכנסה החייבת**

כללה הכנסתה של חברת מעטים "הכנסה מיוחדת", יותרו לניכוי לפי סעיף 17 לפקודה כנגד הכנסה זו, רק ההוצאות שבהן עמדה חברת המעטים לשם השגת ההכנסה מיוחדת (ואם לא ניתן לקבוע – חלק יחסי מהוצאות חברת המעטים, כיחס הכנסתה המיוחדת לכלל הכנסתה).

"הכנסה מיוחדת" היא אחת מאלה:

- (1) הכנסה שנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל שליטה בה (ומטופלת בסעיף 62א(א));
- (2) הכנסה שהיא הכנסה עתירת יגיעה אישית (ומטופלת בסעיפים 62א(א), 2א או 3א).

**62א(2ג) – הכרה בהוצאה בחברת המעטים במקביל לייחוס ההכנסה החייבת ליחיד בעל השליטה**

ראו חלק מהכנסת חברת המעטים כהכנסתו החייבת של בעל המניות בה לפי סעיף זה, יחולו ההוראות הבאות:

- (1) התשלום לחברת המעטים יוכר כהכנסה בספריה באותה שנה;
- (2) יראו כאילו שולמה ההכנסה ליחיד תמורת שירותים שנתן לה, וההכנסה תבוא בחשבון בקביעת הכנסתו;
- (3) התשלום ליחיד ייראה כהוצאה בספריה של חברת המעטים;
- (4) רווחים שכבר חויבו לפי שיעורי המס של היחיד לפי סעיף זה וחולקו בפועל, ייראו כאילו לא חולקו;
- (5) אם חברת המעטים בחרה לחלק דיבידנד בפועל לבעל המניות בשנה מסויימת, יקוזזו מס החברות ששולם על הכנסתה באותה שנה (לפי חלקן של בעל המניות) והמס שנוכה במקור בתשלום הדיבידנד לבעל המניות, מהמס שבעל המניות חייב בו לפי הסעיף.

<sup>15</sup> יחד עם "קרוב" (לפי ס' 88 לפקודה - תושב ישראל שהוא בן זוג, אח, אחות, הורה, הורה הורה, צאצא של בן זוג, בן זוגו של כל אחד מאלה. צאצא של אח/אחות, ואח/אחות של הורה, חברה בהחזקת האדם או קרובו, אדם המחזיק בחברה כזו, וחברה המוחזקת על ידה ("החזקה" - לפחות 25% במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר, באחד או יותר מאמצעי השליטה), נאמן לגבי יוצר בנאמנות תושבי ישראל או נאמנות הדירה, וכן נאמן לגבי נהנה בנאמנות נהנה תושב חוץ או בנאמנות לפי צוואה), או מי שאינו קרוב אם הם תושבי ישראל ויש ביניהם שתוף פעולה דרך קבע עפ"י הסכם כעניינים מהותיים של החברה, במישרין או בעקיפין.  
<sup>16</sup> "אמצעי שליטה" כהגדרתם בסעיף 88.

## סעיף 81ב – הטלת "תוספת למס"

**חברת מעטים** (שליטה בידי 5 בני אדם מקסימום + אינה בת-חברה<sup>17</sup> + אין עניין לציבור + בשנת המס אינה חמ"ז/חנ"ז/חברה מועדפת או מוטבת לפי סעיף 51 לחוק עידוד השקעות הון/בעלת מפעל מאושר לפי סעיף 21 לחוק עידוד השקעות הון);

תשלם "תוספת למס" בכל שנת מס, בגובה 2% מסך "הרווחים העודפים" שלה באותה שנת מס, **בניכוי** סכום דיבידנד שחילקה באותה שנת מס.

## סעיף 81ג – חישוב "הרווחים העודפים":

"הרווחים העודפים" יחושבו לכל שנה, בתום השנה, כסך "הרווחים הנצברים החייבים" לתום שנת המס **הקודמת** (A) **בניכוי** הכרית הפטורה (B):

**A – רווחים נצברים חייבים:**

סכום "הרווחים הנצברים החייבים" נכון לתום שנה המס **הקודמת**, שיחושב כהפרש בין a ל-b:

**a:** "רווחים נצברים" – כהגדרתם בסעיף 77(א)<sup>18</sup> בהפחתת סכום הרווחים הנצברים שיוחסו להכנסתו של בעל מניות של חברת מעטים לפי פקודה זו, לרבות סעיפים 3(ט)<sup>19</sup>, 62א<sup>20</sup>, 64א<sup>21</sup> או 64א<sup>22</sup>.

**ובין:**

**b:** "רווחים נצברים פטורים" – אחד משני אלה, לבחירת הנישום:<sup>23</sup>

### (1) חלופה ראשונה – סכום כל הרכיבים להלן:

- (א) **הכנסות חוק עידוד** – סכום הרווחים הנצברים שמקורם באחד מאלה לפי החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959: "הכנסה מוטבת" לפי ס' 51 לחוק **אן** הכנסה של "מפעל מועדף" מפריטים (1)-(5) להגדרה "הכנסה מועדפת" בחוק **אן** "הכנסה טכנולוגית" לפי סעיף 51כד לחוק **אן** הכנסה של "מפעל מאושר" כמשמעותו בסעיף 21 לחוק.
- (ב) **הכנסות מפעל תעשייתי** – סכום הרווחים הנצברים של חברה בעלת "מפעל תעשייתי" (כהגדרתו בחוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1969), שמקורם בהכנסה ממכירות המפעל כמשמעותה בסעיף 18א(ד)(1) לחוק לעידוד השקעות הון (ככל שלא נכללה בסעיף הקודם).
- (ג) **הכנסות מבניין שמשך בנייתו עולה על שנה** – סכום הרווחים הנצברים שמקורם בהכנסות מבניין של חברה שהוראות סעיף 8א(ג) לפקודה חלו בחישובן.

<sup>17</sup> חברה ש-80% לפחות מהון מניותיה בשליטת חברות שאינן "חברות מעטים" לפי סעיף 76 לפקודה.

<sup>18</sup> כלל ההכנסה החייבת של החברה, בתוספת ההכנסות הפטורות ממס, לרבות שבה, שנצברו מיום התאגדותה ועד לתום שנת המס הפלונית, **בניכוי** המס החל עליה, **ובניכוי** דיבידנד שחילקה עד תום שנת המס הפלונית; **ובלבד** שסכום הרווחים לא יעלה על סכום הרווחים כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות, בתוספת רווחים שהוננו.

<sup>19</sup> סעיף 3(ט) רואה "משיכה מחברה" (משיכת כספים [הלוואה, השאלה, מזומנים, ניי"ע, פקדונות וכו'] או העמדת נכס לשימוש בעל המניות) כהכנסתו של בעל המניות המהותי בה.

<sup>20</sup> סעיף 62א עוסק ב"חברות שכיר", כפי שהוצג לעיל.

<sup>21</sup> סעיף 64 עוסק ב"חברת בית", שהכנסתה החייבת והפטוריה ייחשבו, בתנאי הסעיף, כהכנסתם החייבת וכהפטוריה בעלי המניות בה.

<sup>22</sup> סעיף 64א עוסק ב"חברה משפחתית", שהכנסתה החייבת והפטוריה ייראו, בתנאי הסעיף ולפי בקשת החברה, כהכנסתו או הפסדו של יחיד המחזיק בה.

<sup>23</sup> סכום "הרווחים העודפים" של חברת מעטים שבחברה לחשב את "הרווחים הנצברים הפטורים" בהתאם לחלופה הראשונה יחושב לגבי כל שנת מס (בתום אותה שנה) כהפרש בין סכום "הרווחים הנצברים החייבים" בתום שנת המס הקודמת, **ובין הגבוה מהסכומים המתקבלים משתי החלופות** (סעיף 81ג(2)).

(ד) **הכנסות מוסד כספי** – סכום הרווחים הנצברים שמקורם בהכנסה של חברה שהיא "מוסד כספי" כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975.

**בניכוי עלות<sup>24</sup> "נכסים מיוחדים", המוגדרים ככל אחד מאלה:**

- (1) **"נייר ערך"** כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, לרבות ני"ע שהוא מלאי עסקי (כהגדרתו בסעיף 85 לפקודה).<sup>25</sup>
- (2) **נכס פיננסי**, כמוגדר בפסקאות (1) עד (7) להגדרה "נכס פיננסי" בסעיף 11א לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (שירותים פיננסיים מוסדרים), התשע"ו-2016, לרבות נכס פיננסי כאמור שהוא מלאי עסקי (כהגדרתו בסעיף 85 לפקודה).
- (3) **נכס בלתי מוחשי** שעיקר ההכנסה הנובעת ממנו היא הכנסה מתמלוגים.
- (4) **זכות במקרקעין** לרבות זכות במקרקעין שאילו הייתה בישראל הייתה "זכות במקרקעין", אך **למעט**:
  - (א) בניין שבחשוב ההכנסות ממכירתו חל סעיף 8א(ג) לפקודה, או קרקע המיועדת לבניית בניין כאמור;
  - (ב) זכות במקרקעין כאמור לשימוש עצמי לפי כללי חשבונאות מקובלים (גם אם היא בבעלות ישות אחרת בקבוצה כהגדרתה בסעיף 51כד לחוק עידוד השקעות הון);
  - (ג) "בניין להשכרה" או "בניין לשכירות מוסדית" כהגדרתם בסעיפים 53א(א)(3) ו-53א(א)(1א3) לחוק עידוד השקעות הון.
- (5) **מילוה, הלוואה (לרבות השאלה או כל חוב אחר), פיקדון, מזומן או שווי מזומן, אך למעט:**
  - (א) מזומן/שווי מזומן המשועבד או מופקד בהתאם לחובה הקבועה בהסכם למתן ליווי פיננסי<sup>26</sup> לפי אישור רו"ח החברה;
  - (ב) הלוואה לחברה מוחזקת<sup>27</sup> המשמשת אותה כאמור לעיל בס"ק (א);
  - (ג) לגבי חברת מעטים שנדרשת לשמירת הון עצמי לפי דין – מזומן/שווי מזומן שהיא מחזיקה בו לשם עמידה בדרישה זו;
  - (ד) הלוואה לחברה מוחזקת<sup>28</sup>, עד גובה הפסדיה המועברים מוכפל בחלקה של חברת המעטים ב"אמצעי השליטה" (כהגדרתם בסעיף 62א) של החברה המוחזקת;
  - (ה) נכס אחר להשקעה שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת.

<sup>24</sup> "עלות" מוגדרת כ"עלות מלאי עסקי, יתרת המחיר המקורי כהגדרתה בסעיף 88, או יתרת שווי הרכישה כהגדרתה בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין בתוספת הפחת, לפי העניין".

<sup>25</sup> לגבי חברת מעטים שנדרשת לשמירת הון עצמי לפי דין – למעט ני"ע שחברת המעטים מחזיקה בו לשם עמידה בדרישה כאמור.

<sup>26</sup> כהגדרתו בחוק המכר (דירות) (הבטחת השקעות של רוכשי דירות), התשל"ה-1974.

<sup>27</sup> חבר בני אדם שחברת המעטים מחזיקה בו, במישרין או בעקיפין, בשיעור של 10% לפחות מהזכות לרווחים בו, למעט חבר בני אדם שרוב שוויו,

במישרין או בעקיפין, מקורו ב"נכסים מיוחדים מוחזקים" ("נכסים מיוחדים", למעט נייר ערך שמוחזק בשיעור של יותר מ-10%).

<sup>28</sup> כאמור בה"ש 30.

## או: 29

(2) **חלופה שניה** – סכום כל ה"רווחים הנצברים" שמקורם בהכנסות שנמנו בסעיפים (1)(א)-(1)(ד) לעיל, שהופקו בשבע שנות המס שקדמו לשנת המס הרלוונטית.

## B – הכרית הפטורה:

הכרית הפטורה ממס, שתתקבל כסכום הגבוה מבין אלה:

- (1) 750,000 ₪.<sup>30</sup>
- (2) הסכום הגבוה מבין שני אלה:
- (א) סך ההוצאות<sup>31</sup> המותרות לניכוי בחברת המעטים בשנת המס (למעט הוצאות לרכישת "נכסים מיוחדים" כמתואר לעיל);
- (ב) ממוצע ההוצאות<sup>32</sup> השנתיות המותרות לניכוי בחברת המעטים (למעט הוצאות לרכישת "נכסים מיוחדים" כמתואר לעיל), בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה.<sup>33</sup>
- (3) עלות<sup>34</sup> נכסי החברה<sup>35</sup> בניכוי עלות "נכסים מיוחדים", הון עצמי (הון מניות או פרמיה כהגדרתה בחוק החברות), ויתרת הלוואה (לרבות השאלה או כל חוב אחר) מצד קשור (כהגדרתו בסעיף 103), ובתוספת עלות חברה מוחזקת<sup>36</sup> – הכל, לתום שנת המס.

**"פטור" מתחולת התוספת למס:**

על אף האמור לעיל, לא תשולם תוספת למס לשנת מס שהתקיים בה אחד מאלה:

- (1) סכום הפסדי חברת המעטים בשנת המס (לפי סעיפים 28, 29 או 92 לפקודה) עולה על 10% מסכום "הרווחים הנצברים"<sup>37</sup> של חברת המעטים בתום שנת המס הקודמת;
- (2) סכום הדיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם שחברת המעטים חילקה לבעלי מניותיה בשנת המס, עולה על 50% מסכום "הרווחים העודפים"<sup>38</sup> של חברת המעטים בתום שנת המס הקודמת;
- (3) סכום ה"דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם" (כהגדרתם הספציפית להלן) שחברת המעטים חילקה לבעלי מניותיה בשנת המס, הוא בשיעור של 6% לפחות מסכום "הרווחים הנצברים"<sup>39</sup> של חברת המעטים בתום השנה הקודמת;

לעניין סעיף (3) זה, "דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם" – אחד מאלה:

<sup>29</sup> ראו ה"ש 26.

<sup>30</sup> אם מדובר ביחיד שהוא בעל שליטה בכמה חברות מעטים, הסכום בגובה 750,000 ₪ יחולק בשווה בשווה בין כל חברות המעטים בשליטתו (שלא הודיעו לפקיד השומה שוויתרו על חלקן בסכום); "שליטה" לעניין זה, כהגדרתה בסעיף 85 לפקודה, לבדו או "יחד עם אחר" כהגדרת המונח בסעיף 88 לפקודה.

<sup>31</sup> שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע בתקנות את דרך חישוב ההוצאות הללו, ואת סוגי ההוצאות שלא ייכללו במסגרת סכום ההוצאות כאמור (סעיף 81ג(ב)).

<sup>32</sup> ראו ה"ש 34 לעיל.

<sup>33</sup> אם 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.

<sup>34</sup> "עלות" מוגדרת כ"עלות מלאי עסקי, יתרת המחיר המקורי כהגדרתה בסעיף 88, או יתרת שווי הרכישה כהגדרתה בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין בתוספת הפחת, לפי העניין".

<sup>35</sup> "נכסי החברה" – מזומן, שווי מזומן, כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל.

<sup>36</sup> חבר בני אדם שחברת המעטים מחזיקה בו, במישרין או בעקיפין, בשיעור של 10% לפחות מהזכות לרווחים בו, למעט חבר בני אדם שרוב שוויו, במישרין או בעקיפין, מקורו ב"נכסים מיוחדים מוחזקים" ("נכסים מיוחדים", למעט נייר ערך שמוחזק בשיעור של יותר מ-10%).

<sup>37</sup> ראו הגדרה לעיל.

<sup>38</sup> "הרווחים העודפים" לשנת מס פלונית, הם סך "הרווחים הנצברים החייבים" לתום שנת המס הקודמת (A) בניכוי הכרית הפטורה (B). ראו פירוש לעיל.

<sup>39</sup> ראו הגדרה לעיל.

- (א) **דיבידנד, למעט דיבידנד שלא נכלל בהכנסות מקבל הדיבידנד בשל הוראות סעיף 126(ב) לפקודה (דיבידנד בין-חברתי);**
- (ב) **דיבידנד שלא נכלל בהכנסת מקבל הדיבידנד בשל הוראות סעיף 126(ב) לפקודה, ושלגביו בחרה החברה המחלקת, שבשל חלוקתו ישולם מס בשיעור הגבוה ביותר החל על תשלום דיבידנד לפי סעיפים 125 ב (הקובע את שיעור המס על דיבידנד), ו-121 ב (הקובע את שיעור המס על הכנסות גבוהות) לפקודה, בהתאם להוראות שקבע שר האוצר לפי פסקה (ג) להלן;**
- (ג) **שר האוצר יקבע בתקנות (באישור ועדת הכספים של הכנסת) הוראות לעניין תשלום המס וגביית המס על דיבידנד כאמור בפסקה זו, וכן יקבע בתקנות הללו הוראות לעניין חישוב ההכנסה החייבת של אדם שקבל דיבידנד כאמור או רווח הון במכירת מניה של חברה שקבלה דיבידנד כאמור.**

**החוק קובע, כי תקנות כאמור יובאו לאישור ועדת הכספים עד ליום 31.1.2025!**

## **תחולה, והוראות נוספות ביחס לתוספת למס:**

- (1) **יום תחילת התיקון לחוק הוא 1.1.2025.** אולם הוראות סימן ג' לפרק חמישי בחלק ד' לפקודה (ההוראות המטילות את התוספת למס) יחולו מיום התחילה ואילך על רווחי חברת מעטים, **לרבות רווחים שנצברו עד ליום התחילה.**
- (2) סכום ששולם או שיש לשלמו **כתוספת למס אינו מותר בניכוי** בבירור הכנסתה החייבת של חברת המעטים.
- (3) **חובת דיווח** – חברת מעטים תדווח במסגרת הדו"ח שהיא חייבת להגיש לפי סעיף 131 לפקודה, על סכום התוספת למס שהיא חייבת בו (ותפרט את החישוב), או אם היא אינה חייבת בתוספת למס.
- (4) דין התוספת למס **כדין מס חברות לכל דבר ועניין** אלא אם נקבע במפורש אחרת (ובלבד שלענין חישוב המס לפי הפקודה לא יראו את התוספת למס כחלק ממס חברות).
- (5) על אף האמור לעיל, **הוראות בדבר תשלום מקדמות** (לפי סימן א' לפרק שני בחלק י' לפקודה) לא יחולו על התוספת למס. אך שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע מקדמות על חשבון התוספת למס, וכן רשאי לקבוע כי הוראות סעיפים 180 (פטור או הגדלה של מקדמה) ו-190 (קנס על פיגור בתשלום מקדמה) יחולו בשינויים המחויבים על מקדמות כאמור.
- (6) סכום התוספת למס שלא שולם עד למועד הגשת דו"ח לפי סעיף 132 או עד לתום שנת המס שלאחר שנת המס, לפי המוקדם ("מועד אי התשלום"), יישא **הפרשי הצמדה וריבית** (כמשמעותם בסעיף 159א(א)) ממועד אי התשלום ועד למועד תשלומם.

## **הוראות מעבר**

**הקלה בשנים 2025 עד 2030:**

חברת מעטים **שערב** יום התחילה (1.1.2025) היו לה "רווחים נצברים"<sup>40</sup> שטרם חולקו, והיא חילקה דיבידנדים לבעלי מניותיה (ששולם מס בשל חלוקתם) בשנה **משנות המס 2025 עד 2030, בשיעור של 20% לפחות** מסכום רווחיה שנותרו מיום התחילה, יחולו לגביה באותה שנת המס ההוראות הבאות:

- (1) סכום "הרווחים העודפים" בשנת המס יופחת בגובה הרווחים שנותרו מרווחי יום התחילה;
- (2) הסייג לגבי אי תחולת הסנקציה בסעיף בהינתן שהחברה חילקה לבעלי מניותיה דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם בשיעור העולה על 50% מסך הרווחים העודפים שלה בשנת המס הקודמת, ייקרא כך שיופחת מהסכום הנ"ל סכום הרווחים העודפים של חברת המעטים בתום 2024 בניכוי רווחים שחילקה מהרווחים האמורים כדיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם.

<sup>40</sup> ראו הגדרה לעיל.

**יתרה מכך:**

חברת מעטים **שערב** יום התחילה (1.1.2025) היו לה "רווחים נצברים" שטרם חולקו, והיא חילקה דיבידנדים לבעלי מניותיה (ששולם מס בשל חלוקתם) **במהלך התקופה הקובעת** (1.1.25 עד 30.11.25) בשיעורים כלדהלן, יחולו לגביה ההוראות הקודמות, באופן הבא:

- חולק דיבידנד כאמור, בשיעור שבין 35%-60% - תחול ההוראה בשנת 2026.
- חולק דיבידנד כאמור, בשיעור שבין 60%-75% - תחול ההוראה בשנים 2026 ו-2027.
- חולק דיבידנד כאמור, בשיעור שבין 75%-90% - תחול ההוראה בשנים 2026 עד 2028.
- חולק דיבידנד כאמור, בשיעור שמעל 90% - תחול ההוראה בשנים 2026 עד 2029.

**הקלה ייחודית לשנת 2025:**

לא תשולם תוספת למס לשנת 2025 אם סכום הדיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם במהלך התקופה הקובעת (1.1.25 עד 30.11.25) הוא בשיעור של 5% לפחות מסכום הרווחים הנצברים של חב' המעטים בתום השנה הקודמת ובלבד שהמס בשל חלוקת דיבידנדים אלה שולם עד 31.12.25.

**החרגה מ"נכס מיוחד":**

הלוואה כאמור בסעיף 3(י)(10) או 85א(ו)(1)(א) לפקודה, שניתנה לפני 1.1.25 בערכה ביום זה, לא תיחשב "נכס מיוחד" ובלבד שתקופת הנפקתו של שטר ההון כנגדה לא שונתה לאחר 1.1.25, ושהלוואה לא ניתנה לחברה שרוב שווייה (במישרין או בעקיפין) ב"נכסים מיוחדים מוחזקים" (נכסים מיוחדים למעט ני"ע שמוחזק במישרין בשיעור של 10% לפחות).

**נספח: נוסח הוראות החוק (שינויים מוטמעים)****סימן ב'1: בעל מניות מהותי שליטה בחברת מעטים<sup>41</sup>****בעל מניות מהותי שליטה בחברת מעטים (תיקון מס' 235) תשע"ז-2016****62.A. (א) הכנסה חייבת של חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76 למעט הכנסה חייבת**

שיוחסה לחברת המעטים מהכנסת שותפות שהיא שותפה בה, שאינה חברת משלח יד זרה כהגדרתה בסעיף 175, הנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל מניות מהותי בה כהגדרתו בסעיף 88 בעל שליטה בה, יחשב 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 שמחזיק, במישרין או בעקיפין, ב-25% או יותר באחד מאמצעי השליטה בחבר בני האדם האחר ביום כלשהו בשנת המס 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 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 89, שווי המכירה כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, או דיבידנד;

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

(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.

<sup>41</sup> נוסח הצעת החוק לקריאה שניה ושלישית: [https://fs.knesset.gov.il/25/law/25\\_ls2\\_5378723.pdf](https://fs.knesset.gov.il/25/law/25_ls2_5378723.pdf)

**(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 2(1), 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 המהותיים 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; לעניין פסקת משנה זו -**

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

**"מחזיק מהותי" - יחיד תושב ישראל, שמחזיק, במישרין 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;**

**(2א) 55% מההכנסה החייבת של שותפות המיוחסת לחברת מעטים שהיא שותפה**

**בה, בניכוי הכנסה של בעל השליטה בחברת המעטים לפי סעיף 2(1) או (2), לפי העניין, ששולמה לו על ידי חברת המעטים, תיחשב כהכנסתו**



החייבת מיגיעה אישית של בעל השליטה בה לפי סעיף 2(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%.

**(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 בניהול החברה מחלקת הדיבידנד ולמעט כחבר דירקטוריון בלבד.

**(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 ההכנסה 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.

**(ד)** בסעיף זה –

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

"בעל מניות פעיל" – יחיד תושב ישראל שמחזיק, במישרין 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; לעניין זה, "יחד עם אחר" – כהגדרתו בסעיף 88;

"בעל שליטה" – בעלי שליטה כהגדרתו בסעיף 75(א)(3) שהוא יחיד תושב ישראל, ולעניין סעיף קטן (א3) לרבות חברה;

"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 חברה;
- (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, 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;

"חברת מעטים" – כמשמעותה בסעיף 76, ובלבד שבשנת המס היא אינה אחת מאלה: חברת משלח יד זרה כהגדרתה בסעיף 175(א), חברה נשלטת זרה כהגדרתה בסעיף 75(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 85(ב);

"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.

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

"שיעור רוחניות" – 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;

"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.**פרק חמישי: רווחי חברת מעטים שלא חולקו**סימן א': תחולה**תחולה [26(5)(6)(7)]**

**76.** (א) הוראות פרק זה חלות על כל חברה שהיא בשליטתם של חמישה בני-אדם לכל היותר ואיננה בת-חברה ולא חברה שיש לציבור ענין ממשי בה (להלן - חברה מעטים).

(ב) "חברה" היא בשליטתם של חמישה בני-אדם לכל היותר, לענין פרק זה - חברה שחמישה בני-אדם או פחות מזה, ביחד, שולטים שליטה ישירה או עקיפה בעניניה של החברה, או יכולים לשלוט, או זכאים לרכוש שליטה כאמור, ובפרט - אך בלי לגרוע מן הכלל האמור - כשהם, ביחד, מחזיקים או זכאים לרכוש, רובו של הון המניות או של כוח ההצבעה של החברה, או רובו של הון המניות שהוצא, או אותו חלק ממנו שהיה מזכה, במקרה של חלוקת כל הכנסת החברה בין החברים, לקבל את רובו של הסכום המתחלק.

(ג) "בת-חברה", לענין סעיף זה - חברה שמניות שלה, המייצגות לא פחות משמונים אחוז של הון מניותיה, הן בידיהן או בשליטתן של חברה או חברות שאין הוראות פרק זה חלות עליהן.

(ד) כשבאים לקבוע, אם חברה נמצאת בשליטתם של חמישה בני-אדם או לא, ייחשבו לאדם אחד -

**(תיקון מס' 13) תשכ"ח-1968**

(1) אדם וקרובו; "קרוב", לענין זה - בן-זוג, אח, אחות, הורה, הורי הורה, צאצא וצאצאי בן-הזוג, ובן-זוגו של כל אחד מאלה;

(2) אדם ובא כוחו;

(3) שותפים בשותפות.

**(תיקון מס' 142) תשס"ה-2004**

(ה) שום דבר האמור בפרק זה אינו מונע מהשיג בערעור, בהתאם לסעיפים 153-158 על החלטתו של המנהל בהשתמשו בכוח שניתן לו בסעיפים 77 ו-78.

סימן ב': רווחים לא מחולקים שרואים אותם כמחולקים

**77.** (א) ראה המנהל, כי חברת מעטים לא חילקה דיבידנד בשיעור של 50% לפחות מתוך רווחיה לשנת מס פלונית, לבעלי מניותיה, עד תום חמש שנים לאחר שנת המס הפלונית, וכי רווחיה הנצברים עולים על חמישה-עשרה מיליון שקלים חדשים, ויש בידה לחלק רווחיה או חלק מהם בלי להזיק לקיומו ולפיתוחו של עסקה, וכי תוצאת אי-החלוקה היא הימנעות ממס או הפחתת מס - רשאי הוא, לאחר התייעצות עם הוועדה שיש עליה הוראה להלן, ולאחר שניתנה לחברה הזדמנות סבירה להשמיע דבריה, לתת 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-משישה מיליון שקלים חדשים; לענין זה -

"**רווחים נצברים**" - כלל ההכנסה החייבת של החברה, בתוספת ההכנסות הפטורות ממס, לרבות שבח כמשמעותו בסעיף 6 לחוק מסוי מקרקעין, אשר נצברו מיום התאגדותה ועד תום שנת המס הפלונית,

בניכוי המס החל עליה ובניכוי דיבידנד שהיא חילקה עד תום שנת המס הפלונית ובניכוי הפסד שנוצר בחברה, אשר לא קוזז, ובלבד שסכום הרווחים לא יעלה על סכום הרווחים כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות בתוספת רווחים שהונו. 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 ככל שלא 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 ושרוחיו והפסדיו מיוחסים לבעלי הזכויות בו;

“**רווחיה לשנת מס פלונית**” – רווחים נצברים לתום שנת המס הפלונית בניכוי רווחים נצברים לתום שנת המס שקדמה לה ובתוספת דיבידנד שחולק בשנת המס הפלונית.

**(תיקון מס' 142) תשס"ה-2004**

(ב) ניתנה הוראה כאמור – יישומו בעלי המניות הנוגעים בדבר, או ששומתם תתוקן, כאילו היו אותם סכומים, שרואים אותם כמחולקים, דיבידנדים שנתקבלו על ידי בעלי המניות בתאריכים שהמנהל יראה מן הצדק לקבעם, בהתחשב עם התאריכים שבהם חילקה החברה דיבידנדים, אם חילקה (להלן – דיבידנד להלכה).

**(תיקון מס' 235) תשע"ז-2016**

(ג) (בוטל).

**דיבידנד להלכה לחברות מעטים [26(1) תנאי (ב)] (תיקון מס' 142) תשס"ה-2004**

**78.** דיבידנד להלכה מאת חברת מעטים פלונית (להלן - החברה הראשונה) לבעל מניות, שגם הוא חברת מעטים (להלן - החברה השניה) - לא יהיה חייב במס בתור הכנסה של החברה השניה, אלא ינהגו בו כאילו חילקה אותו החברה השניה כדיבידנד בתאריך שקבע המנהל לפי סעיף 77, ולפי זה יישומו בעלי המניות של החברה השניה או ששומתם תתוקן; ואם גם בעל מניות של החברה השניה הוא חברת מעטים - יחולו הוראות סעיף זה, בשינויים המחוייבים לפי הענין, על הדיבידנד להלכה, כאילו כל המדובר בחברה הראשונה מתייחס לחברה השניה, וכל המדובר בחברה השניה - מתייחס לאותו בעל מניות, וכן הלאה, לפי אותו עקרון, עד שלא יישאר שום חלק של רווחים בלתי מחולקים שעליהם ניתנו הוראות המנהל ושיש לנהוג בהם כאילו חולקו לחברת מעטים.

**מס שלא שולם יהיה חוב החברה [26(2)] (תיקון מס' 142) תשס"ה-2004**

**79.** אדם שנשום למס, או ששומתו תוקנה לפי הוראות הסעיפים 77 או 78 ולא שילם במועדו את המס, כולו או מקצתו, המתייחס לחלקו כדיבידנד להלכה - הסכום שלא שילם יהיה חוב המגיע לממשלה מאת החברה, אשר בגלל שלא חילקה את הרווחים ניתנה הוראת המנהל לפי סעיף 77, וייפרע כדרך חוב.

**ריווח בלתי מחולק שחזרו וחילקוהו [26(3)]**

**80.** רווחים בלתי מחולקים וטעוני מס לפי הסעיפים 77 ו-78 שחילקו אותם לאחר מכן, לא ינהגו בהם כמו בהכנסה טעונת מס של מקבל הרווחים.

**ועדה מייעצת [26(4)] (תיקון מס' 142) תשס"ה-2004**

**81.** ועדה של חמישה, ובהם שלושה לפחות שאינם עובדי המדינה, תייעץ למנהל בענין השימוש בסמכות שהוענקה לו בפרק זה; הועדה תיבחר על ידי המנהל בשעת הצורך מתוך רשימה שתיערך על ידי שר האוצר בהודעה שפורסמה ברשומות.

סימן ג': תוספת למס על רווחי חברת מעטים שלא חולקו

**81א.** בסימן זה –

"הלוואה" – לרבות השאלה או כל חוב אחר;

"רווחים נצברים" – כהגדרתם בסעיף 77(א) בהפחתת סכום הרווחים הנצברים שיוחסו להכנסתו של בעל מניות של חברת המעטים לפי פקודה זו, לרבות לפי סעיפים 3(1ט), 62א, 64 או 64א;

"רווחים נצברים חייבים" – ההפרש שבין רווחים נצברים ובין רווחים נצברים פטורים;

"רווחים נצברים פטורים" – אחד מאלה, לפי בחירת הנישום:

(1) הסכום המתקבל מצירוף כל אלה, בהפחתת עלות נכסים מיוחדים:

(א) 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, הכנסה טכנולוגית כהגדרתה בסעיף 51כד לחוק האמור או הכנסה של מפעל מאושר כמשמעותו בסעיף 21 לחוק האמור;

(ב) סכום הרווחים הנצברים של חברה שהיא בעלת מפעל תעשייתי כהגדרתו בחוק עידוד התעשייה, שמקורם בהכנסת החברה שהיא הכנסה ממכירות המפעל כמשמעותה בסעיף 18א(ד)(1) לחוק לעידוד השקעות הון, ובלבד שלא נכללים בפסקת משנה (א);

(ג) סכום הרווחים הנצברים שמקורם בהכנסות מבניין של החברה שהוראות סעיף 8א(ג) חלו בחישובן;

(ד) סכום הרווחים הנצברים שמקורם בהכנסה של חברה שהיא מוסד כספי כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, מפעילות של המוסד הכספי;

(2) הסכום המתקבל מצירוף כל הרווחים הנצברים בפסקה (1), שהופקו בשבע שנות המס שקדמו לשנת המס.

**81ב.** (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 10% מסכום הרווחים הנצברים של חברת המעטים בתום שנת המס הקודמת;

(2) סכום הדיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם, שחברת המעטים חילקה לבעלי מניותיה, עולה על 50% מסכום הרווחים העודפים של חברת המעטים בתום שנת המס הקודמת;

(3) סכום הדיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם שחברת המעטים חילקה לבעלי מניותיה, הוא בשיעור של 6% או יותר מסכום הרווחים הנצברים

של חברת המעטים בתום שנת המס הקודמת; לעניין זה, "דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם" – אחד מאלה:

(א) דיבידנד, למעט דיבידנד שלא נכלל בהכנסת מקבל הדיבידנד בשל הוראות סעיף 126(ב);

(ב) דיבידנד שלא נכלל בהכנסת מקבל הדיבידנד בשל הוראות סעיף 126(ב), ושלגביו בחרה החברה המחלקת שבשל חלוקתו ישולם מס בשיעור הגבוה ביותר החל על תשלום דיבידנד לפי סעיפים 125 ב ו-121 ב, בהתאם להוראות שקבע שר האוצר לפי פסקת משנה (ג);

(ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יקבע בתקנות הוראות לעניין תשלום וגביית המס על דיבידנד כאמור בפסקה זו; כן יקבע השר בתקנות האמורות הוראות לעניין חישוב ההכנסה החייבת של אדם שקיבל דיבידנד כאמור או רווח ההון במכירת מניה של חברה שקיבלה דיבידנד כאמור.

**181. (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 ובין הסכום הגבוה מאלה:

(1) 750 אלף שקלים חדשים; היה יחיד שהוא בעל שליטה בחברת המעטים בעל שליטה בחברות מעטים נוספות, יחולק הסכום האמור במספר חברות המעטים שבשליטתו, אולם אם אחת החברות שבשליטתו הודיעה לפקיד השומה שהיא מוותרת על חלקה בסכום, יחולק הסכום במספר חברות המעטים שבשליטתו שלא ויתרו על חלקן בסכום; לעניין זה, "שליטה" – כהגדרתה בסעיף 85א, לבדו או יחד עם אחר כהגדרתו בסעיף 88;

(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, "הוצאות" – ההוצאות המותרות בניכוי למעט הוצאות לרכישת נכסים מיוחדים כהגדרתם בפסקה (3);

(3) עלות נכסי החברה בהפחתת עלות נכסים מיוחדים, הון עצמי ויתרת הלוואה מצד קשור כהגדרתו בסעיף 103, ובתוספת עלות חבר בני אדם מוחזק, והכול בתום שנת המס; לעניין זה –  
"אמצעי שליטה" – כהגדרתם בסעיף 62א;

"הון עצמי" – הון מניות או פרמיה כהגדרתה בחוק החברות;

"זכות במקרקעין" – למעט בניין שבחישוב ההכנסות הנובעות ממכירתו חלות הוראות סעיף 8א(ג) או קרקע שמיועדת לבניית בניין כאמור;

"חבר בני אדם מוחזק" – חבר בני אדם שחברת המעטים מחזיקה בו, במישרין או בעקיפין, בשיעור של 10% לפחות מהזכות לרווחים בו, למעט חבר בני אדם שרוב שוויו, במישרין או בעקיפין, מקורו בנכסים מיוחדים מוחזקים; לעניין זה – נכסים מיוחדים, למעט נייר ערך שמוחזק בשיעור של יותר מ-10%.

"מלאי עסקי" – כהגדרתו בסעיף 85;

"נכסי החברה" – מזומן, שווי מזומן, כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכול בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל;

"נכסים מיוחדים" – כל אחד מאלה:

(1) נייר ערך כהגדרתו בסעיף 88, לרבות נייר ערך שהוא מלאי עסקי ולגבי חברת מעטים שנדרשת לשמירת הון עצמי לפי דין - למעט נייר ערך שחברת המעטים מחזיקה בו לשם עמידה בדרישות הון עצמי לפי דין;

(2) 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;

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

(4) זכות במקרקעין, לרבות זכות במקרקעין שאילו הייתה בישראל הייתה זכות במקרקעין, ולמעט כל אחד מאלה:

(א) זכות במקרקעין כאמור לשימוש עצמי לפי כללי חשבונאות מקובלים, אף אם הזכות במקרקעין בבעלות ישות אחרת בקבוצה כהגדרתה בסעיף 51כד לחוק לעידוד השקעות הון;

(ב) בניין להשכרה כהגדרתו בסעיף 53א(א)(3) לחוק לעידוד השקעות הון או בניין לשכירות מוסדית כהגדרתו בסעיף 53א(א)(1א3) לחוק האמור;

(5) מילווה, הלוואה, פיקדון, מזומן או שווי מזומן, למעט כל אחד מאלה:

(א) מזומן או שווי מזומן המשועבד או מופקד בהתאם לחובה הקבועה בהסכם למתן ליווי פיננסי כהגדרתו בחוק המכר (דירות) (הבטחת השקעות של רוכשי דירות), התשל"ה-1974 (בסעיף זה – הסכם למתן ליווי פיננסי), כפי שאושר לעניין זה על ידי רואה החשבון של החברה;

(ב) הלוואה לחבר בני אדם מוחזק המשמשת בידי אותו חבר בני אדם מוחזק כמזומן או שווי מזומן המשועבד או מופקד בהתאם לחובה הקבועה בהסכם למתן ליווי פיננסי, כפי שאושר לעניין זה על ידי רואה החשבון של החברה;

(ג) מזומן או שווי מזומן שחברת מעטים שנדרשת לשמירת הון עצמי לפי דין מחזיקה בהם לשם עמידה בדרישות הון עצמי לפי דין;

(ד) הלוואה לחבר בני אדם מוחזק עד גובה ההפסדים המועברים של חבר בני האדם המוחזק מוכפל בחלקה של חברת המעטים באמצעי השליטה של חבר בני האדם המוחזק;

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

"עלות" – עלות מלאי עסקי, יתרת המחיר המקורי כהגדרתה בסעיף 88, או יתרת שווי הרכישה כהגדרתה בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין בתוספת הפחת, לפי העניין.

(ב) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע בתקנות את דרך החישוב של ההוצאות של חברת מעטים לעניין סעיף קטן (א)2), ואת סוגי ההוצאות שלא ייכללו במסגרת סכום ההוצאות כאמור.

(ג) על אף האמור בסעיף קטן (א), סכום הרווחים העודפים של חברת מעטים שיש לה רווחים נצברים פטורים, שבחירה לחשב את גובה הרווחים הנצברים הפטורים בהתאם לפסקה (1) בהגדרה "רווחים נצברים פטורים", יחושב, לעניין סימן זה, לגבי כל שנת מס, בתום אותה שנה, כהפרש שבין סכום הרווחים הנצברים החייבים בתום שנת המס הקודמת ובין הסכום הגבוה מהסכומים הקבועים בפסקאות (1) או (2) שבסעיף קטן (א).

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

**781ה.** 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.

**181.** (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), ההוראות בדבר תשלום מקדמות לפי סימן א' לפרק שני בחלק י' לא יחולו לעניין התוספת למס; ואולם, שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע מקדמות על חשבון התוספת למס, וכן רשאי הוא בדרך האמורה לקבוע כי ההוראות לפי סעיפים 180 ו-190 יחולו, בשינויים המחויבים, על המקדמות לפי סעיף קטן זה.

(ג) על אף האמור בסעיף קטן (א) ובסעיף 187(א), על תוספת למס שלא שולמה עד למועד הגשת דוח לפי סעיף 132 או עד לתום שנת המס שלאחר שנת המס, לפי המוקדם (להלן – מועד אי-התשלום), יוטלו על הנישום בעד התקופה שממועד אי-התשלום ועד ליום התשלום, הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159(א).

### קנס על גרעון [א63]

**191.** (א) בסעיף זה, "גרעון" – הסכום שבו עודף המס שנישום חייב בו על המס שהוא חייב על פי הדוח שלו לפי סעיף 131, או סכום המס שנקבע לפי סעיף 145(ב) אם לא הגיש דוח כאמור, הכל לפי העניין.

(א) בסעיף זה –

"גרעון" – כל אחד מאלה:

(1) הסכום שבו עודף המס שנישום חייב בו על המס שהוא חייב על פי הדוח שלו לפי סעיף 131, או סכום המס שנקבע לפי סעיף 145(ב) אם לא הגיש דוח כאמור, והכול לפי העניין; לעניין זה, "מס" – למעט התוספת למס;

(2) לעניין תוספת למס – הסכום שבו התוספת למס שנישום חייב בו עודפת על התוספת למס שהוא חייב על פי הדוח שלו לפי סעיף 131, או סכום התוספת למס שנקבע לפי סעיף 145(ב) אם לא הגיש דוח כאמור, הכול לפי העניין;

"תוספת למס" – כמשמעותה בסעיף 81(ב)א.



- (ב) נישום שלגביו נקבע גרעון העולה על 50% מהמס שהוא חייב בו ולא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שלא התרשל בעריכת הדו"ח שמסר או באי מסירת דו"ח, יהא חייב בקנס בשיעור של 15% מסכום הגרעון.
- (ג) היו למנהל או למי שהוסמך לכך על-ידי טעמים סבירים להאמין, כי הגרעון נוצר במזיד ומתוך כוונת הנישום להתחמק מתשלום מס, יוסף לסכום המס שאותו נישום חייב בו, כפל הקנסות הנקובים בסעיף קטן (ב).
- (1ג) נישום שלגביו נקבע גירעון בסכום העולה על 500 אלף שקלים חדשים לשנה, והגירעון האמור עולה על 50% מהמס שהנישום חייב בו, רשאי פקיד השומה להטיל עליו קנס בשיעור של 30% מסכום הגירעון אם הגירעון נובע בשל אחד או יותר מאלה:
- (1) הנישום לא דיווח על פעולה שנקבעה לפי סעיף 131(ז) כפעולה החייבת בדיווח;
- (2) הנישום פעל בעניין מסוים בניגוד להחלטת מיסוי כהגדרתה בסעיף 158ב, מפורשת ומנומקת שניתנה לו באותו עניין בשלוש השנים שקדמו להגשת הדוח לפי סעיף 131, ולא דיווח, בטופס שקבע המנהל, על כך שפעל בניגוד להחלטת המיסוי באותו עניין;
- (3) תכנון מס שנקבע לגביו בשומה סופית כי הוא מהווה עסקה מלאכותית, ובלבד שהנישום לא דיווח עליה, או עסקה בדויה לפי סעיף 86;
- (4) חוות דעת כהגדרתה בסעיף 131ד(א) שמקבלה לא דיווח עליה כנדרש באותו סעיף;
- (5) עמדה חייבת בדיווח כהגדרתה בסעיף 131ה(א) שמקבלה לא דיווח עליה כנדרש באותו סעיף.
- (2ג) הוטל קנס כאמור בסעיף קטן (1ג), לא יוטל בשל אותו גירעון קנס לפי סעיפים קטנים (ב) או (ג).
- (3ג) הוגש כתב אישום נגד הנישום בשל אחת העילות המנויות בסעיפים קטנים (ב) עד (1ג), לא יחויב בשל אותו מעשה בקנס על הגירעון, ואם שילם קנס על הגירעון – יוחזר לו סכום הקנס ששילם, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כהגדרתם בסעיף 159א(א) מיום תשלומו עד יום החזרתו.
- (ד) לענין סעיפים 149-152 דין הוספת קנס על גרעון לפי סעיף זה כדין שומה.
- (ה) על קנס שהוטל לפי סעיף זה אחרי יום ז' באדר תשמ"ה (28 בפברואר 1985) ייוספו הפרשי הצמדה וריבית מתום שנת המס שלגביה הוגש הדו"ח או נעשתה שומה לפי סעיף 145(ב) או מיום ז' באדר תשמ"ה (28 בפברואר 1985), לפי המאוחר, ועד למועד תשלום הקנס, ויראו את הקנס כסוג חיוב לענין סעיף 195א.

**הוראות נוספות מתוך החוק המתקן:<sup>42</sup>****תחילה:**

תחילתו של חוק זה ביום א' בטבת התשפ"ה (1 בינואר 2025) (להלן – יום התחילה).

**תחולה:**

- (א) סעיף 62א לפקודה, כנוסחו בחוק זה, יחול על הכנסות שהופקו מיום התחילה ואילך.
- (ב) סימן ג' לפרק חמישי בחלק ד' של הפקודה, כנוסחו בחוק זה, יחול מיום התחילה ואילך על רווחיה של חברת מעטים, לרבות רווחים שנצברו עד יום התחילה.
- (ג) סעיף 191 לפקודה, כנוסחו בחוק זה, יחול על דוח שיוגש לגבי שנת 2029 ואילך.

**תקנות ראשונות:**

תקנות ראשונות לפי סעיף 81ב(ב)(3)(ג) לפקודה, כנוסחו בחוק זה, יובאו לאישור ועדת הכספים של הכנסת, לא יאוחר מיום ב' בשבט התשפ"ה (31 בינואר 2025).

**הוראות מעבר:**

(א) חברת מעטים שערב יום התחילה היו לה רווחים נצברים שטרם חולקו, והיא חילקה דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם לבעלי מניותיה בשנה משנות המס 2025 עד 2030, בשיעור של 20% או יותר מסכום רווחיה שנותרו מיום התחילה, יחולו לגביה באותה שנת המס הוראות אלה:

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

(2) יקראו את סעיף 81ב(ב)(2) לפקודה, כנוסחו בחוק 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 לבעלי מניותיה כדיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם.

(ב) בלי לגרוע מהוראות סעיף 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 ' בכסלו התשפ"ו (30 בנובמבר 2025) (בסעיף קטן (ב) ו-(ג) – התקופה הקובעת):

(1) חולק בתקופה הקובעת דיבידנד בשיעור שבין 35% ובין 60% – יחולו ההוראות בשנת המס 2026;

(2) חולק בתקופה הקובעת דיבידנד בשיעור שבין 60% ובין 75% – יחולו ההוראות בשנות המס 2026 ו-2027;

(3) חולק בתקופה הקובעת דיבידנד בשיעור שבין 75% ובין 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.

<sup>42</sup> חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת 2025) (מיסוי רווחים לא מחולקים), התשפ"ה-2024.

(ג) על אף האמור בסעיף 81ב(א) לפקודה, כנוסחו בחוק זה, חברת מעטים לא תהיה חייבת בתשלום תוספת למס בשנת 2025 אם סכום הדיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם שחברת המעטים חילקה לבעלי מניותיה בתקופה הקובעת הוא בשיעור של 5% או יותר מסכום הרווחים הנצברים של חברת המעטים בתום שנת המס הקודמת, ובלבד שהמס בשל חלוקת הדיבידנדים שולם עד יום י"א בטבת התשפ"ו (31 בדצמבר 2025) על ידי החברה מחלקת הדיבידנד.

(ד) הלוואה כאמור בסעיף 3(י)(10) או 85א(ו)(1)(א) לפקודה, שניתנה לפני יום התחילה בערכה ביום התחילה, לא תיחשב נכס מיוחד לפי סעיף 81ג לפקודה, כנוסחו בחוק זה, ובלבד שתקופת הנפקתו של שטר ההון כנגדה לא שונתה לאחר יום התחילה, ושהלוואה לא ניתנה לחבר בני אדם שרוב שוויו, במישרין או בעקיפין, בנכסים מיוחדים מוחזקים; לענין זה, "נכסים מיוחדים מוחזקים" – נכסים מיוחדים שהגדרתם בסעיף 81ג לפקודה, כנוסחו בחוק זה, למעט נייר ערך שמוחזק במישרין בשיעור של יותר מ-10%.

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

(1) בסעיף זה –

"דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם" – כהגדרתם בסעיף 81ב(ב)(3) לפקודה, כנוסחו בחוק זה;

"חברת מעטים", "רווחים נצברים" ו"רווחים עודפים" – כמשמעותם בסמן ג' לפרק חמישי בחלק ד' לפקודה, כנוסחו בחוק זה;

"רווחים שנתו מרווחי יום התחילה" – סכום הרווחים העודפים של חברת המעטים בתום שנת 2025 בניכוי רווחים שחילקה חברת המעטים מהרווחים האמורים כדיבידנד לבעלי מניותיה כדיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם.

### **הוראת שעה:**

(א) הוראות סעיף 93 לפקודה לא יחולו בפירוק של חברת מעטים כהגדרתה בסעיף 5(ו) לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב 2025) (מיסוי רווחים לא מחוקים), התש"א-2024<sup>43</sup> (בסעיף זה – החברה המתפרקת), שהחל בשנת המס 2025 ושולם מלוא המס בגינו עד תום 2025, ויחולו הוראות סעיף קטן (ב), בהתקיים כל אלה:

(1) נכסי החברה או הפעילות הועברו לבעלי המניות בחברה, בהתאם לחלקם היחסי בזכויות בחברה, ולא שונה ייעודם אגב המכירה;

(2) החברה ובעלי המניות ביקשו כי יחולו הוראות סעיף זה על הליכי הפירוק;

(3) במהלך הליכי הפירוק הועברו לבעלי המניות כל נכסי החברה וסכומי הכסף שנתרו בחברה בהתאם לשיעור זכויותיהם בה.

(ב) בחרה החברה בפירוק כאמור בסעיף קטן (א), יחולו הוראות אלה:

(1) העברת סכומי הכסף ונכסי החברה מהחברה המתפרקת לבעלי מניותיה, בהתאם לשיעור זכויותיהם בה, עד גובה הרווחים הראויים לחלוקה, כהגדרתם בסעיף 94ב לפקודה, יחויבו במס בידי בעלי המניות לפי סעיף 2(4) לפקודה, ועל הרווחים הראויים לחלוקה עד המועד הקובע, כהגדרתם בסעיף 94ב(א)(2) לפקודה, יחול מס בשיעור הקבוע בסעיף האמור.

(2) העברת סכומי הכסף ונכסי החברה מהחברה המתפרקת לבעלי מניותיה, בסכום העולה על הסכום שחויב במס לפי פסקה (1), בהתאם לשיעור

<sup>43</sup> הכוונה היא להגדרה "חברת מעטים" בסעיף 62א(ד) לפקודה, לאחר התיקון, קרי: "חברת מעטים" – כמשמעותה בסעיף 76, ובלבד שבשנת המס היא אינה אחת מאלה: חברת משלח יד וזה כהגדרתה בסעיף 75ב(א), חברה נשלטת וזה כהגדרתה בסעיף 75ב(א)(1), חברה מועדפת או חברה מוטבת כהגדרתן בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון או מפעל מאושר כמשמעותו בסעיף 21 לחוק עידוד השקעות הון.

זכויותיהם בה, לא תחויב במס לפי הפקודה או לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן - חוק מיסוי מקרקעין), ובלבד שהנכס המועבר לא שינה את ייעודו אגב ההעברה, כאמור בסעיפים 85 ו-100 לפקודה ובסעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין; המכירה תהיה פטורה ממס רכישה כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין;

(3) לא יראו בהעברת ההתחייבויות של חברה בפירוק שעוברות לבעל המניות אגב הפירוק כתמורה בעד הפירוק;

(4) במכירת נכס שהועבר לבעל המניות אגב פירוק, יחולו הוראות אלה:

(א) לעניין הפקודה ולעניין חוק מיסוי מקרקעין, המחיר המקורי של נכס שהועבר לבעל המניות ויתרת המחיר המקורי, שווי הרכישה ויום הרכישה, הכול לפי העניין, יהיו לפי אחד מאלה, לפי בחירת הנישום, ובלבד שבחירת הנישום תחול לגבי כלל הנכסים:

א. כפי שהיו בחברת המעטים אילו לא הועבר הנכס;

ב. המחיר המקורי של מניות חברת המעטים בידי בעל המניות כשהוא מוכפל ביחס שבין שווי הנכס המועבר לכלל הנכסים המועברים;

(ב) על אף האמור בפקודה ובחוק מיסוי מקרקעין, בהעברת נכס החברה שאינו מלאי, על רווח ההון הריאלי שעד יום ההעברה או על השבח הריאלי שעד יום ההעברה יחול חיוב במס בשיעור המס הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121 לפקודה, ועל יתרת השבח הריאלי או יתרת רווח ההון הריאלי שמיום ההעברה ועד ליום המכירה, יחול מס בשיעור הקבוע בסעיף 91 לפקודה או סעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין, לפי העניין;

(ג) היה הנכס שהועבר דירת מגורים לא יחולו במכירת הדירה הוראות פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין;

(5) (א) הייתה החברה בפירוק חברה שיש לה בעלי מניות שאינם יחידים, יחול האמור בפסקאות (1) עד (4) (להלן - הוראות הפירוק), רק אם בעלי הזכויות בחברה הגישו למנהל הצהרה ולפיה העברת הנכסים מחברת המעטים לחברה המחזיקה בה במישרין (להלן - החברה המחזיקה) נעשית במסגרת תוכנית כוללת שבסופה יועברו כלל הנכסים ליחיד וישולם המס המתחייב עד תום שנת 2025, ומסרו ערבות, להנחת דעת המנהל או פקיד השומה, לפי העניין, לתשלום המס כאמור בפסקת משנה (ב), ולא יחול חיוב במס נוסף על מי מהחברות המחזיקות או בעלי מניותיה מעבר למס החל לפי הוראות הפירוק; לעניין זה -

"פקיד שומה" - כהגדרתו בפקודה;

"מנהל" - כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין;

(ב) לא התקיים התנאי שהוצהר עליו כאמור בפסקת משנה (א), לא יחולו הוראות הפירוק, והחברה ובעלי מניותיה, יחויבו בתשלום המסים אשר היו חייבים בהם אילו לא חלו הוראות הפירוק, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מהמועד שבו הייתה החברה חייבת לשלמו, אילו לא חלו לגביה הוראות הפירוק, עד מועד התשלום בפועל.

(ג) הועבר נכס כהגדרתו בסעיף 103 לפקודה לידי בעל מניות מהותי בחברת מעטים בתקופה הקובעת כהגדרתה בסעיף 5(ב) שלא אגב פירוק החברה כאמור בסעיף קטן (א), רשאי בעל המניות המהותי לבחור כי יחולו הוראות אלה:

(1) יראו את העברת הנכס כהכנסתו של בעל המניות המהותי לפי סעיף 2(4), וסכום ההכנסה יהיה בגובה יתרת שווי הרכישה ביום ההעברה או יתרת המחיר המקורי ביום ההעברה, לפי העניין, ולגבי נכס שנרכש לפני י"ט בטבת התשפ"ג (31 בדצמבר 2023), בניכוי יתרת ההלוואה ממוסד כספי בלבד שנרשם כנגדה שיעבוד על הנכס עד למועד האמור; ולגבי נכס שנרכש החל מיום כ' בטבת התשפ"ג (1 בינואר 2024) - בניכוי יתרת הלוואה ממוסד כספי

בלבד, ובלבד שנרשם כנגדה שיעבוד על הנכס בסמוך למועד רכישת הנכס כאמור; לעניין זה, "מוסד כספי" – כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף.

(2) הוראות סעיף קטן (ב) יחולו בשינויים המחויבים.

(ד) לעניין חוק מס ערך מוסף, על העברת זכות במקרקעין לידי בעל מניות בחברת המעטים לפי סעיפים קטנים (א) או (ג), יחול מס בשיעור אפס, ובלבד שאם נוכח מס תשומות על ידי החברה בשל רכישת הזכות או השבחה, מכירת הזכות על ידי בעל המניות תחייב במס כאמור באותו חוק, גם אם בעל המניות אינו חייב במס ביום המכירה.

(ה) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות לביצוע סעיף זה וכן תנאים ותיאומים, לרבות לענין מחיר מקורי, יום רכישה, קיזוז הפסדים, חישוב העודפים וחישוב רווח ההון.

(ו) בסעיף זה –

"בעל מניות מהותי" – כהגדרתו בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה;

"חברת מעטים" – כהגדרתה בסעיף 5(ו);

"חוק מס ערך מוסף" – חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975;

"יתרת השבח הריאלי" – ההפרש שבין השבח הריאלי ובין השבח הריאלי עד יום ההעברה;

"יתרת רווח ההון הריאלי" – ההפרש שבין רווח ההון הריאלי ובין רווח ההון הריאלי עד יום ההעברה;

"רווח ההון הריאלי שעד יום ההעברה" – חלק רווח ההון הריאלי שיחסו לכלל רווח ההון הריאלי הוא כיחס שבין התקופה שמיום הרכישה ועד יום ההעברה ובין התקופה שמיום הרכישה ועד יום המכירה;

"שבח ריאלי עד יום ההעברה" – החלק מהשבח הריאלי שיחסו לכלל השבח הריאלי הוא כיחס שבין התקופה שמיום הרכישה ועד יום ההעברה ובין התקופה שמיום הרכישה ועד יום המכירה.

## דיווח לכנסת:

(א) בתקופה של ארבע שנים מיום תחילתו של חוק זה, ידווחו שר האוצר, הכלכלן הראשי והממונה על התקציבים במשרד האוצר, לוועדת הכספים של הכנסת, לא יאוחר מיום 31 במרס בכל שנה, על יישום הוראות החוק, ובכלל זה על כל אלה:

(1) נתונים בדבר הכנסות המדינה מהוראות סעיפים 62א, 77 וסימן ג' לפרק חמישי בחלק ד' של הפקודה, כנוסחם בחוק זה, לרבות בחלוקה לפי תוספת למס בהתאם לסעיף 81ב לפקודה, כנוסחו בחוק זה, ודיבידנד שחולק לפי 81ב(ב)(3) לפקודה, כנוסחו בחוק זה;

(2) מספר החברות מהם נגבה המס בפילוח לפי פסקה (1);

(3) נתונים בדבר הכנסות המדינה מחברות שהתפרקו בהתאם להוראות סעיף 7;

(4) מספר החברות ששיעור הרווחיות שלהן עולה על 25% לפי סעיף 62א לפקודה, כנוסחו בחוק זה, וכן מספר המועסקים בחברות האמורות;

(5) נתונים בדבר הכנסות המדינה מחוק זה בשנת 2025;

(6) נתונים בדבר השפעת החוק על המשק, ובכלל זה השפעה בהיבטים תאגידיים, כלכליים ומיסויים.