

תזכיר החוק לתיקון פקודת מס הכנסה והחוק לתיקון חוקי מסים

במבזקנו מיום 9.9.24, הבאנו לידיעתכם את עיקרי דו"ח הצוות לבחינת רווחים לא מחולקים, בראשות מנכ"ל משרד האוצר, אשר התמקד בחברות ארנק - חברות בהן בעלי מניות מעטים, לרוב בעל מניות יחיד, משמשות את בעל המניות ככלי תאגידי לצבירת כספים תוך תשלום המס המופחת החל על חברות, בלא שההתאגדות מביאה לתועלת משקית מהותית.

הצוות התמקד בשני סוגי חברות ארנק –

- חברות אשר עיקר הרווחים שלהן נובעים מפעילות בעל המניות בעסק (להלן: "חברות ארנק פעילות").
- חברות ללא פעילות עסקית משמעותית, אשר מרבית הכנסותיהן פסיביות (הכנסות מדיבידנד, ריבית, רווחי הון וכו') (להלן: "חברות החזקה"). במקרים רבים, כספי החברה המושקעים הם רווחים שנבעו מפעילות עסקית אחרת שלא שולם בשלה השלב השני של המס.

בעקבות המלצות הצוות, פורסמו לאחרונה שני תזכירי חוק, האחד - תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, והשני - תזכיר חוק לתיקון חוקי מסים, התשפ"ה-2024, ולהלן עיקרי התיקונים המוצעים במסגרת תזכירי חוק אלה:

1. תיקון סעיף 62א לפקודת מס הכנסה –

סעיף 62א לפקודה אשר חוקק בשנת 2017, נועד להקשות על התופעה של מתן שירותים, לרבות שירותי נושא משרה, באמצעות חברות מעטים כאשר העבודה בפועל נעשית על ידי בעלי המניות של אותן חברות מעטים.

לפי סעיף 62א לפקודה, במקרים אלה יש להתעלם מקיומה של החברה לעניין זה, ולחייב את בעל המניות נותן השירות, באופן ישיר, במס על כלל ההכנסות הנובעות לחברה מיגיעתו האישית. במסגרת התזכיר, התיקונים המוצעים בקשר עם סעיף 62א הינם כדלקמן:

- שינוי סף היציאה מתחולת הסעיף, כך שכאשר מדובר בנושא משרה אשר מחזיק 50% ומעלה בחברה לה נותנת חברת המעטים את שירותי נושא המשרה (לרבות שירותי ייעוץ), לא יחול הסעיף. וזאת, במקום החזקה מעל 10%, כקבוע היום בסעיף.

- כיום, בהתאם להוראות סעיף 62א(א)(2) לפקודה, יש לייחס לבעל המניות את הכנסת חברת המעטים הנובעת מפעילותו עבור אחר, כאשר מדובר בסוג פעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו. חריג לכך, הוא כאשר מדובר בפעילות שעושה יחיד עבור "אדם אחר" שהיחיד הוא בעל מניות מהותי או שותף בו. במסגרת התזכיר מוצע לבטל לחלוטין החרגה זו.
- כיום, תקופת הבחינה לסיווג חברת ארנק נקבעת על פי חזקה חלוטה, לפיה יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו, אם מקורם של 70% או יותר מסך כל הכנסתה של חברת המעטים בשנת המס, הוא בשירות שניתן על ידי היחיד לאדם אחד במשך 30 חודשים לפחות, מתוך תקופה של ארבע שנים. במסגרת התזכיר מוצע לקבוע שתקופת הבחינה לעניין זה תהיה שנת המס בלבד.
- הוראות סעיף 62א לפקודה בנוסחו כיום, מחריגות מתחולתו שירות שניתן על ידי יחיד לשותפות בה הוא שותף. בהקשר זה מוצע לבטל החרגה זו החלה על שירות שניתן על ידי שותף בשותפות, לאותה שותפות.
- הוספת חלופה נוספת לסעיף 62א לפקודה, הקובעת כי בעל המניות המהותי הפעיל בחברת המעטים יחויב במס שולי על חלקו בהכנסתה החייבת הנובעת מפעילות עתירת יגיעה אישית, כאשר שיעור הרווחיות של החברה בשנת המס עלה על 25% (למעשה, מוצע לקבוע מנגנון של תקרה מתקפלת לצורך קביעת ההכנסה שתיוחס לבעלי המניות).
במסגרת ההצעה נקבעו תנאים וסייגים להחלת הסעיף:
 - הסעיף לא יחול על יחיד אם כל מעורבותו בחברה היא רק כמשקיע אשר אינו קשור לניהול החברה או לפעילותה כלל, אלא אם הוא מחזיק בחברה ב-25% או יותר מאמצעי השליטה.
 - הסעיף נועד לחול על חברות אשר הכנסתן מפעילות עתירת יגיעה אישית נמוכה מ-30 מיליון שקלים חדשים בשנת המס.
 - הכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית תכלול סוגי הכנסות שניתן לסווגן רק כהכנסה מעסק או משלח יד.
 - ייקבע מנגנון לייחוס הוצאות חברת המעטים להכנסה שתיוחס לבעלי המניות בדומה למנגנון הקיים בסעיף 18(ג) לפקודה.

2. תיקון סעיף 77 לפקודת מס הכנסה –

- סעיף 77 לפקודה מאפשר לרשות המיסים לחייב חברות לחלק דיבידנדים בהתקיים מספר תנאים. נוכח הקושי בהפעלת הסעיף, מוצע לתקן ולפשט את הוראות הסעיף, כדלקמן –
- כיום, בהתאם להוראות הסעיף, על מנת לחייב חברה לחלק דיבידנדים נדרש להוכיח כי תוצאת אי חלוקת הרווחים היא הימנעות ממס או הפחתת מס. במסגרת התזכיר, מוצע להוריד תנאי זה, כך שגם כאשר לא נגרמת הפחתה או הימנעות ממס בגין אי חלוקת הרווחים, ניתן עדיין לחייב את החברה לבצע חלוקה.
 - הוראת הסעיף קובעת, כי לא ניתן לחייב חלוקת דיבידנדים ככל שהחלוקה עלולה לפגוע בעסקה של החברה. במסגרת התזכיר מוצע לקבוע, כי ככל שלדעת המנהל העסק טפל לעסקה העיקרי של החברה, אזי לא תיבחן הפגיעה בעסקי החברה לעניין חיוב בחלוקת דיבידנד.
 - בנוסף מומלץ לקבוע חזקה לפיה חברת מעטים יכולה לחלק רווחים מבלי להזיק לקיומו ופיתוחו של עסקה אם הרווחים שנצברו הם מעבר לדרוש באופן סביר לניהול עסק מסוגו של העסק המנוהל על ידי חברת המעטים, כאשר נטל ההוכחה יהיה על הנישום להוכיח שהוא נדרש לצבירת הרווחים באופן מיוחד.

3. חקיקת סעיפים 81א-81 לפקודה –

- כצעד משלים, מוצע לחוקק סעיפים חדשים, אשר יקבעו כי חברת מעטים תשלם מס נוסף בשיעור של 2% על כל רווחיה העודפים המוגדרים כרווחיה הצבורים מיום התאגדותה ועד תום שנת המס הנבחנת, בניכוי המס החל עליה ובניכוי דיבידנד שחילקה עד תום שנת המס, ובכפוף לכך שמדובר ברווחים שניתן לחלקם לפי חוק החברות. עוד נקבע, כי במסגרת הרווחים העודפים לא יכללו רווחים מהכנסות שמקורן בחוק עידוד השקעות הון, וכן לא יכללו רווחים שמקורם בפעילות של מוסד כספי ורווחים שיוחסו להכנסתו החייבת של בעל מניות (מכוח הוראות סעיף 62א לפקודה או כאשר מדובר בחברת בית או בחברה משפחתית).
- בנוסף, נקבע מנגנון של מגן מס, כך שסכום הרווחים העודפים עליהם יוטל המס יהיה סכום הרווחים הנצברים החייבים של החברה, בניכוי הסכום הגבוה מבין אלה:
- 500,000 ₪ (אם יש קבוצה – הסכום יחולק במספר חברות הקבוצה).

- הגבוה מבין ההוצאות העסקיות המותרות בניכוי של החברה בשנת המס לבין סכום ממוצע של הוצאות בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה (לשר האוצר תהייה סמכות לקבוע סוגי הוצאות שלא יכללו בחישוב האמור).
 - עלות נכסי החברה בהפחתת עלות נכסים מיוחדים, הון עצמי ויתרת הלוואה מצד קשור ובתוספת עלות חבר בני אדם מוחזק (חבר בני אדם שחברת המעטים מחזיקה בו במישרין או בעקיפין בשיעור של 10%), והכל בתום שנת המס.
- כמו כן, מוצעות הוראות נוספות בהתייחס לקבלת זיכוי בגין המס על הדיבידנד במועד חלוקת הדיבידנד בפועל; החלת הוראות הפקודה, בשינויים המחויבים, על תשלום המס וגבייתו ועוד.

4. תיקון חוק הביטוח הלאומי –

התיקון המוצע כולל תיקון של חוק הביטוח הלאומי, תוך הכללת סעיף הקובע, כי דמי ביטוח לאומי יושתו על הכנסות לפי סעיף 62א לפקודה, קרי על הכנסות המיוחסות לבעל המניות המהותי.

5. הטלת מס יסף נוסף –

במסגרת התזכיר מוצע להוסיף מס יסף בשיעור של 2% על הכנסה חייבת ממקורות הוניים העולה על סף המס הנוסף, כאשר הכנסה ממקורות הוניים תכלול כל הכנסה חייבת, למעט הכנסה עסקית, הכנסה ממשכורת, ושבח פטור.

יצוין, כי בעוד שכיום לא משולם מס יסף על מכירת דירת מגורים כאשר התמורה נמוכה מסכום של 5,382,285 ₪ או כאשר המכירה פטורה ממס שבת, בהתאם לתזכיר מוצע לבטל את ההחרגה הנגזרת מהתמורה כך שרק מכירת דירת מגורים אשר פטורה משבח – תהא פטורה ממס יסף.