



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

12 יולי, 2021



רו"חשים פרקטיקה לעצמאות

Institute
of Certified
Public Accountants
in Israel

ל ש כ ת
רואי חשבון
בישראל



**עצמאי, חברה, שותפות ובעלי מניות
אלכסנדר שפירא, עורך-דין (רו"ח)**

www.CapiTax.co.il

מגדל סונול (קומה 20), דרך מנחם בגין 52, ת.ד. 65400 תל-אביב 6165301
טל. 03-6245444 | פקס. 03-6245999 | דוא"ל. office@CapiTax.co.il



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

הטלת המס על הנישום היחיד



הטלת המס על הנישום היחיד

- זיכויים ממס
 - נקודות זיכוי
 - זיכויים נוספים
 - החבות בדמי ביטוח לאומי ובדמי ביטוח בריאות
 - המבוטחים השונים
 - ההכנסות החייבות בדמי ביטוח
 - יחיד שהוא עצמאי בהשוואה ליחיד שהוא שכיר
- מדרגות המס
 - הכלל (ראו שקופית 4–5 להלן).
 - החריגים לכלל – הכנסות פיננסיות ונדל"ן
 - בעל מניות "רגיל"
 - "בעל מניות מהותי"
 - יחידת המיסוי
 - חישוב מאוחד וחישוב נפרד
 - הכלל – חישוב מאוחד
 - החריג לכלל – חישוב נפרד



הטלת המס על הנישום היחיד

מדרגות המס לשנת 2021 לגבי הכנסה מיגיעה אישית*

מדרגות שנתיות		מדרגות חודשיות	
10%	עד 75,480 ₪	10%	עד 6,290 ₪
14%	מ-75,481 ₪ עד 108,360 ₪	14%	מ-6,291 ₪ עד 9,030 ₪
20%	מ-108,361 ₪ עד 173,880 ₪	20%	מ-9,031 ₪ עד 14,490 ₪
31%	מ-173,881 ₪ עד 241,680 ₪	31%	מ-14,491 ₪ עד 20,140 ₪
35%	מ-241,681 ₪ עד 502,920 ₪	35%	מ-20,141 ₪ עד 41,910 ₪
47%	מכל שקל נוסף	47%	מכל שקל נוסף
50%	מס נוסף מעל 647,640 ₪	50%	מס נוסף מעל 53,970 ₪

★ לרבות הכנסה שאינה מיגיעה אישית בידי מי שמלאו לו 60 שנים בשנת-המס



הטלת המס על הנישום היחיד

מדרגות המס לשנת 2021 לגבי הכנסה שאינה מיגיעה אישית*

מדרגות שנתיות		מדרגות חודשיות	
31%	עד 241,680 ₪	31%	עד 20,140 ₪
35%	מ-241,681 ₪ עד 502,920 ₪	35%	מ-20,141 ₪ עד 41,910 ₪
47%	מכל שקל נוסף	47%	מכל שקל נוסף
50%	מס נוסף מעל 647,640 ₪	50%	מס נוסף מעל 53,970 ₪

★ למעט הכנסה שאינה מיגיעה אישית בידי מי שמלאו לו 60 שנים בשנת-המס



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

הטלת המס על שותפות



הטלת המס על שותפות

- שותפות מוגדרת כחבר-בני-אדם שהתקשרו בקשרי שותפות (סעיף 1 לפקודת השותפויות), היינו "קשרים שבין בני האדם המנהלים יחד עסק לשם הפקת רווחים, למעט את הקשרים שבין חברי תאגיד שהואגד לפי כל דין אחר" (שם – הגדרת "קשרי שותפות").
- לצורכי מס, לעומת זאת, הגדרתה של השותפות שונה.
- סעיף 63(א) לפקודת מס הכנסה פותח במילים "הונח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי בעסק פלוני או במשלח-יד פלוני עוסקים שני בני-אדם או יותר יחד". כלומר, בעוד שפקודת השותפויות שמה את הדגש על מטרת העיסוק (הפקת רווחים), מדגיש סעיף 63(א) לפקודה את קיומו של עסק או משלח-יד בו עוסקים שניים או יותר ביחד וקובע אותו כתנאי מקדמי להפעלת משטר המס של השותפות.



הטלת המס על שותפות

- עם זאת, בפועל הוראות סעיף 63 לפקודה חלות גם על פעילויות אחרות שאינן מגיעות לכדי עסק, לרבות החזקה משותפת של נכסים (כגון: השכרת מבנים, מכירות הוניות ופעילויות אחרות שאינן עולות לכדי עסק).
- שותפות פיקטיבית: שותפות אשר שותפים בה הינם פיקטיביים – שותפים לא אמיתיים, אשר אינם עובדים בעסק; הכנסתם קבועה ומובטחת מראש; מטרתם היא שילובם בשותפות כדי "לפזר" את ההכנסה בין כמה אנשים. באם לא הוכח להנחת דעתו של פקיד-השומה שעסק או משלח-יד מתנהל על-ידי שני בני-אדם או יותר יחד, הוא רשאי להתעלם מהשותפות ולייחס את ההכנסה של אותו עסק או משלח-יד לשותף ספציפי (או שותפים ספציפיים).



הטלת המס על שותפות

- משהוכח להנחת דעתו של פקיד-השומה קיומה של שותפות כאמור, "יראו את החלק שכל שותף זכאי לו בשנת המס מהכנסת השותפות – והיא תתברר בהתאם להוראות פקודה זו – כהכנסתו של אותו שותף, והיא תיכלל בדו"ח על הכנסתו שעליו להגיש לפי הוראות פקודה זו" (סעיף 63(א)(1) לפקודה).
- מכאן, שהפקודה אינה מטילה את המס על השותפות עצמה בגין הכנסותיה, כי אם על השותפים בשותפות. כלומר, השותפות אינה נחשבת לאישיות משפטית לצורך חיוב הכנסותיה במס, אלא מהווה "צינור" בלבד.
- כתוצאה מכך, שיעור המס הסופי נגזר מסוג השותפים בשותפות: אם יש שותפים שהם יחידים, הם יחויבו במס לפי שיעור המס החל על יחידים. ואילו שותפים שהם חברות יחויבו לפי שיעור המס שחל על חבר-בני-אדם.



הטלת המס על שותפות

■ התיאוריות השונות לגבי מיסוי שותפויות

- **תיאוריית היישות הנפרדת** (The entity theory) – לפי גישה זו, השותפות הינה יישות נפרדת לצרכי מס ומהווה יחידה עסקית עצמאית הפועלת בנפרד מהשותפים בה. בהתאם, יש לראות את ההכנסה הנובעת מפעילות השותפות כהכנסה של השותפות שתמוסה בידיה. זאת, בדומה למיסוי חברות.
- **התיאוריה המצרפית** (The aggregate theory) – לפי גישה זו, השותפות מהווה מצרף של שותפים הפועלים במאחד במסגרת פעילות משותפת ועל-כן כל שותף נישום בנפרד על חלקו בהכנסות השותפות. גישה זו אומצה בעניין **עץ לבוד** (ע"א 536/88).
- **הגישה המעורבת** – גישה זו משלבת בין שתי התיאוריות הראשונות ולפיה בכל הקשור לעניינים הנוגעים למערכת היחסים שבין השותפים לבין השותפות או לבין צדדים שלישיים (כגון: מכירת זכות בשותפות) מהווה השותפות יחידת מיסוי נפרדת ואילו לגבי עניינים הנוגעים לשותפות עצמה תוצאות השותפות מתבררות ברמת כל שותף.



הטלת המס על שותפות

- בהלכת **שדות** (ע"א 2026/92) אומצה הגישה המעורבת, תוך שנקבע, כי במכירת זכות בשותפות הנכס הנמכר הוא הזכות בשותפות להבדיל ממכירה של כל נכס ונכס מנכסי השותפות.
- חוזר מס הכנסה מס' 14/2003 מיום 10.8.2003 בנושא "מיסוי שותפויות".
- פסק-הדין בעניין **שפירא** (ע"מ (ת"א) 36608-02-12 **שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1** (28.12.2016)).
- פסק-הדין בעניין **זלינוב** (ע"מ (ת"א) 14257-05-16 **זלינוב נ' פקיד שומה תל אביב 3** (24.12.2018)).



הטלת המס על שותפות

- על-פי הוראות סעיף 63(ד) לפקודה, רשאי שר האוצר לקבוע בצו סוגי שותפויות שיראו אותן לעניין הפקודה כחברה ואם יקבע כאמור, יראו את השותפות לעניין הפקודה כאילו היא חברה, וסכום שחילקה השותפות לשותפים יראוהו כדיבידנד. לעניין זה, מוגדר המונח "שותפות" כשותפות שיחידותיה הוצאו לפי תשקיף והן רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בתל-אביב או בבורסה אחרת שקבע שר האוצר לעניין זה (סעיף 63(ד) לפקודה – הגדרת המונח "שותפות").
- ביום 1.1.2017 פורסם ברשומות צו מס הכנסה (סוגי שותפויות שיש לראותן כחברה), התשע"ז-2017, לפיו שותפות כאמור שהיא תושבת ישראל ועיסוקה, חלקו או כולו, הוא חיפוש, פיתוח או הפקה של "נפט", הן במישרין והן בעקיפין, הן בישראל או מחוץ לישראל ואינה שותפות כהגדרתה בתקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפוש נפט), התשמ"ט-1988 – תיחשב לחברה לעניין הפקודה.



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

הטלת המס על חברה



הטלת המס על חברה

- ככלל, חישוב ההכנסה החייבת של חברה נעשה בדרך דומה לזו של חישוב ההכנסה החייבת של נישום יחיד.
- עם זאת, בניגוד ליחיד החייב במס לפי בסיס מדורג תוך התחשבות בנקודות זיכוי וזיכויים וכפוף במקרים מסוימים לתשלום דמי ביטוח לאומי/בריאות, חברה אינה זכאית לנקודות זיכוי, אינה חייבת בדמי ביטוח לאומי/בריאות והיא מחויבת במס חברות בשיעור קבוע (23% נכון לשנת-המס 2021).
- משיכת כספי החברה (ראו שקופיות 15–16 להלן).
- פטור ממס על הכנסה מדיבידנד שמקורו בחברה ישראלית.
- חברות הכפופות לדין מיוחד לפי פקודת מס הכנסה (ראו שקופיות 17–35 להלן).
- פילוג רווחים (ראו שקופיות 36–41 להלן).
- רווחים ראויים לחלוקה לפי סעיף 94 לפקודה (ראו שקופיות 42–56 להלן).



הטלת המס על חברה

משיכת רווחי החברה בדרך של דיבידנד

בעל מניות "רגיל"	בעל מניות מהותי	נתונים
1,000,000	1,000,000	ההכנסה החייבת של החברה
(230,000)	(230,000)	מס חברות (23% בשנת 2021)
770,000	770,000	הכנסה נטו לאחר מס
(192,500) (25%)	(231,000) (30%)	מס על דיבידנד (לא כולל מס נוסף)
577,500	539,000	רווחים שנותרו בידי היחיד



הטלת המס על חברה

■ משיכת כספים מהחברה בדרכים אחרות

➤ משכורת

➤ הלוואה

➤ מכירת נכסים לחברה

➤ פירוק החברה





אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

חברה משפחתית



חברה משפחתית

- חברה משפחתית היא חברה שביקשה להיחשב כחברה כזו לא יאוחר מתוך שלושה חודשים לאחר התאגדותה¹ ואשר בעלי מניותיה הם קרובים לפי פסקות (1) או (2) להגדרת המונח "קרוב" שבסעיף 88 לפקודת מס הכנסה.²
 - ① יצוין, כי עד לתיקון 197 לפקודת מס הכנסה, ניתן היה להגיש את הבקשה לא יאוחר מחודש לפני תחילתה של שנת-המס בה רצתה החברה להיחשב כחברה משפחתית או תוך שלושה חודשים לאחר התאגדותה – לפי המאוחר.
 - ② דהיינו בן-זוג, אח, אחות, הורה, הורה הורה, צאצא וצאצא של בן-זוג, ובן זוגו של כל אחד מאלה (ראו פסקה (1) להגדרת המונח "קרוב" שבסעיף 88 לפקודה); או צאצא של אח או של אחות, ואח או אחות של הורה (ראו פסקה (2) להגדרה האמורה).
- מכאן, שחברה שכל בעלי מניותיה קרובים זה לזה, כאמור, תיחשב לחברה משפחתית. לעומת זאת, חברה שאחד מבעלי מניותיה הוא חבר-בני-אדם, לא תוכל להיחשב לחברה משפחתית.



חברה משפחתית

- בניגוד לשותפות, הנעדרת אישיות משפטית עצמאית לצורך דיני המס, שומרת החברה המשפחתית על אישיותה העצמאית לצורכי מס, בכפוף לאמור בסעיף 64א לפקודת מס הכנסה.
 - בהתאם לסעיף זה, הכנסתה החייבת (לרבות שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין) והפסדיה של החברה המשפחתית נחשבים מיום התאגדותה להכנסתו או הפסדו של החבר הנישום¹ ("הנישום המייצג"), כאשר שיעורי המס יהיו בהתאם לאופייה של ההכנסה.
- ¹ לחבר הנישום ייחשב החבר שהוא בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחים בחברה, או החבר שהחברה ציינה בבקשתה לפקיד-השומה, שהוא אחד מבעלי הזכויות לחלקים השווים והגדולים ביותר ברווחים בה ואשר הסכמתו בכתב צורפה לבקשה האמורה.



חברה משפחתית

- בעניין **אור שרה בע"מ** (ע"א 1038/17) התווה בית-המשפט העליון את אופן מיסויה של החברה המשפחתית: "[...] **בשלב הראשון יש לקבוע מהי הכנסתה החייבת של החברה המשפחתית. בשלב זה שולט משטר מס תאגידי [...]** בשלב השני יש לקבוע את חבות המס. בשלב זה עשוי לחול משטר המס של היחיד, תוך בחינה פרטנית של כל מקרה ומקרה, ולאור תכליות חקיקת המס הרלוונטית... שני השלבים מבטאים את ההפרדה הקיימת בין הכנסתה החייבת של החברה המשפחתית כתאגיד, לבין הכנסתו של היחיד. רק לאחר שמסתיימת העמסתו של קרון ההכנסה החייבת של החברה המשפחתית, הוא עוזב את תחנת החברה, ונוסע אל תחנת היחיד – שם ניתן לפרוק אותו ולהעניק לו מאפיינים של הכנסת יחיד. כאשר הקרון עודנו בתחנת החברה, הכללים וההגדרות שיחולו עליו יהיו אלו הרלוונטיים לחברה, ולא ליחיד."



חברה משפחתית

- במסגרת תיקון 197 נוספו לפקודת מס הכנסה הוראות סעיף 64א(א)(8) לפיהן מקום בו זכאי הנישום להטבות לפי הוראות סעיפים 9(5), 14(א) או (ג) או 97(ב) לפקודה, או להקלות ממס או לפטורים הניתנים לפי הפקודה לתושב-חוץ בשל היותו תושב-חוץ, תינתנה ההטבות רק לפי חלקו היחסי של הנישום המייצג ברווחי החברה.



חברה משפחתית

- סעיף 64א(א)(1) לפקודת מס הכנסה קובע, כי רווחים שחולקו מהכנסות חברה משפחתית, בשנים שהייתה חברה כאמור, יראו כאילו לא חולקו, וזאת אף אם חולקו לאחר שהחברה חדלה להיחשב לחברה משפחתית. כל זאת מדוע?
- רווחי החברה המשפחתית כבר התחייבו במס בידי הנישום המייצג, ועל-כן עם חלוקתם כדיבידנד לבעלי מניותיה, אין עוד מקום להטלת מס על הדיבידנד. לשון אחר, המס בו חויב הנישום המייצג בעת הפקת רווחי החברה בא גם במקום המס המוטל על חלוקתם לבעלי המניות.
- השאלה מהם הרווחים שחלוקתם כדיבידנד על-ידי החברה המשפחתית לא תחויב במס נדונה במספר מקרים על-ידי בתי-המשפט.



חברה משפחתית

- בתיקון 197 לפקודת מס הכנסה, ומאוחר יותר גם בתיקון 245, התערב המחוקק וקבע, כי המדובר ברווחים שחולקו מהכנסתה החייבת של החברה בתקופת ההטבה (התקופה בגדרה המס בו חייבת החברה המשפחתית חושב על-פי סעיף 64א לפקודת מס הכנסה), בתוספת ההכנסה הפטורה ממס, בניכוי הפסדים שנוצרו בחברה בתקופת ההטבה ובהפחתת המס החל על הנישום בשל ההכנסה החייבת כאמור, אם שולם על-ידי החברה והיא לא חייבה את הנישום בהתאם.



חברה משפחתית

- סעיף 64א(א)(6) לפקודה קובע, כי הפסדיו של הנישום המייצג שמקורם בתקופה שלפני תקופת ההטבה אינם מותרים בקיזוז כנגד הכנסות החברה. לעומת זאת, אין בסעיף התייחסות להפסדיה של החברה בתקופה האמורה. בחודש פברואר 2004 ניתן פסק-הדין של בית-המשפט המחוזי בתל-אביב בעניין **שקלרש** (עמ"ה (ת"א) 1222/02). באותו מקרה, קבע השופט אלטוביה, כי אין לייחס לנישום המייצג את הפסדיה של החברה המשפחתית אם מקורם של אלה לפני תקופת ההטבה. קביעה זו – ההופכת את קביעתה הקודמת של השופטת אופיר-תום בעניין **בי-גוד מיכל** (עמ"ה (ת"א) 82/94) – אושרה על-ידי בית-המשפט העליון (ע"א 3319/04).
- החבות בדמי ביטוח לאומי/בריאות



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

חברת בית



חברת בית

- הסדר המיסוי הקבוע לגבי חברת בית מעוגן בהוראות סעיף 64 לפקודה.
- הוראות אלו הוחלפו במסגרת תיקון 245 לפקודת מס הכנסה. תחולת התיקון נקבעה ליום 1.1.2018, בכפוף להוראות מעבר.
- עד לתיקון 245, סעיף 64 לפקודה חל על חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה (ראו להלן), שכל רכושה ועסקיה הם החזקת בניינים. עם זאת, מקובל היה לפרשו כחל גם על חברה שעיקר רכושה ועסקיה הם החזקת בניינים, כך שאין לראות ברכוש נוסף (כגון: נכסים פיננסיים) – שההכנסה הנובעת הימנו טפלה להכנסות השכירות – משום רכוש המוציא את החברה מתחולת הוראות הסעיף.



חברת בית

כמו-כן, בניגוד למשתמע, לכאורה, מהוראות הסעיף – שנקטו במינוח "עסקיה" – לפיו נדרש, כי לחברה תהיינה הכנסות מ"עסק", מקובל היה לכלול בגדר הוראות אלו גם חברות שהכנסתן מהשכרת בניינים הינה פסיבית, קרי: שלא מ"עסק".

חברת מעטים, על-פי 76 לפקודת מס הכנסה, היא חברה העונה על שלושה תנאים מצטברים. התנאי הראשון דורש, שחמישה בני-אדם או פחות מזה, ביחד, ישלטו שליטה ישירה או עקיפה בענייניה של החברה, או שיהיו יכולים לשלוט, או זכאים לרכוש שליטה כאמור. עניינו של התנאי השני בשאלת סיווגה של החברה כ"בת חברה". לפי תנאי זה, אֵל לחברה להיחשב ל"בת חברה", קרי: חברה ששמונים אחוזים מהון מניותיה נמצאים בידי או בשליטת חברה או חברות, שאינן חברות מעטים בעצמן. ואילו התנאי השלישי דורש, כי לציבור לא יהיה "עניין ממשי" בחברה.



חברת בית

- במסגרת תיקון 245 נקבעה בסעיף 64(ב) לפקודת מס הכנסה הגדרה חדשה למונח "חברת בית".
- המדובר בחברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה (ראו לעיל) שמתקיימים לגביה מלוא התנאים הבאים:
 - מספר בעלי המניות בה אינו עולה על 20;
 - אין בין בעלי המניות בחברה תאגיד שקוף שיש באפשרותו לבחור בכל שנת-מס את אופן המיסוי שלו;
 - כל נכסיה החל מהיום שבו חלפו שישה חודשים מיום התאגדותה הם אחד או יותר מאלה שנקבעו לעניין זה;
 - החברה עוסקת רק בהחזקה, במישרין או בעקיפין, של בניינים או קרקע שהושלמה בניית בניין עליה בתוך חמש שנים ממועד תחילת החזקת החברה בקרקע;



חברת בית

- לגבי חברה תושבת-חוץ, היא תאגיד שקוף גם במדינה או במדינות שבהן היא תושבת;
 - על החברה לא חל החוק לעידוד השקעות הון;
 - החברה ביקשה להיחשב כחברת בית בהודעה שחתמו עליה כל בעלי המניות ונמסרה לפקיד-השומה בתוך שלושה חודשים מיום התאגדותה.
- לפני תיקון 245, קבעו הוראות סעיף 64 לפקודה, כי הכנסתה של חברת בית תיחשב, לפי בקשתה, כהכנסתם של חברה. ואילו חלוקתה של ההכנסה, לעניין השומה, בין חברה, כולם או מקצתם, תיעשה כפי שיורה מנהל רשות המסים. דהיינו, הסעיף לא קבע, כי ההכנסות תחויבנה במס בידי בעלי המניות בהתאם לחלקם בחברה, אלא הסתפק בקביעה לפיה אופן ייחוס ההכנסה בין חברי החברה נתון לשיקול דעתו של המנהל. עם זאת, בפועל, רשויות המס הסכימו, על-פי רוב, כי ההכנסה תיוחס לבעלי המניות על-פי חלקם בחברה.



חברת בית

- בעקבות תיקון 245 נקבע, כי הכנסתה החייבת והפסדיה של חברת בית ייחשבו, מיום התאגדותה, כהכנסתם החייבת והפסדיהם של בעלי המניות, וזאת בהתאם לחלקם בזכויות לרווחי חברת הבית.
- סעיף 64(ג)(1) לפקודת מס הכנסה קובע, כי רווחי חברת הבית¹ שחויבו בשיעורי המס של יחיד וחולקו, בין בתקופה שבה החברה הייתה חברת בית ובין לאחר שחדלה להיות חברה כאמור – יראו כאילו לא חולקו.
- ① לעניין זה, מוגדר המונח "רווחי חברת הבית" בסעיף 64(א) לפקודה כרווחים שמקורם בהכנסה החייבת של חברת הבית בשנות ההטבה (שנות-המס שבהן החברה היא חברת בית), בתוספת הכנסתה הפטורה ממס, בניכוי הפסדים שנוצרו בחברת הבית בשנות ההטבה ובהפחתת המס החל על בעל המניה בשל ההכנסה, אם שולם על-ידי החברה והיא לא חייבה אותו בהתאם.
- החבות בדמי ביטוח לאומי/בריאות



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

חברות ארנק



חברות ארנק

- על-מנת להנות משיטת המיסוי הדו-שלבי יחידים בעלי הכנסות גבוהות הקימו חברה בשליטתם המלאה, ובמקום להיות מועסקים כשכירים בשיעור מס שולי מכסימלי, העניקו שירותים (כגון: שירותי ניהול) כנגד חשבונית מס.
- כתוצאה מכך, זכו אותם יחידים לדחיית מס (מיסוי דו-שלבי), ניכוי הוצאות בעלות מאפיינים פרטיים במסגרת "עסק" של חברת הארנק והפחתת נטל תשלומי דמי הביטוח הלאומי.
- בשנים האחרונות ניתנו מספר פסקי-דין שניסו להתמודד עם התופעה:
הקן לפיתוח תל-אביב ועלי בייגל.
- במסגרת חוק ההסדרים לשנים 2017 ו-2018 נוספו לפקודת מס הכנסה הוראות סעיף 62א. זאת, בתחולה, ככלל, מיום 1.1.2017.



חברות ארנק

■ סעיף 62א(א) לפקודת מס הכנסה קובע:

"הכנסה חייבת של חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76, [...] הנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל מניות מהותי בה כהגדרתו בסעיף 88, תיחשב כהכנסתו של היחיד כמפורט להלן:

...

(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 [...]

(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



חברות ארנק

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...** ; 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;"

...



חברות ארנק

(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."

■ מבחן המחזור / מבחן הרווח

מבחן תקופת השירות

מבחן נותן ומקבל השירות

■ עמדה חייבת בדיווח מס' 53/2018



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

פילוג רווחים



פילוג רווחים

■ סעיף 77 לפקודת מס הכנסה קובע:

"(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 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 מיליון שקלים חדשים; לעניין זה –



פילוג רווחים

'רווחים נצברים' – כלל ההכנסה החייבת של החברה, בתוספת ההכנסות הפטורות ממס, לרבות שבח כמשמעותו בסעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר נצברו מיום התאגדותה ועד תום שנת המס הפלונית, בניכוי המס החל עליה ובניכוי דיבידנד שהיא חילקה עד תום שנת המס הפלונית, ובלבד שסכום הרווחים לא יעלה על סכום הרווחים כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות בתוספת רווחים שהווננו;

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

(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)."



פילוג רווחים

■ התנאים להחלת הוראות הסעיף:

- ① המדובר ב"חברת מעטים";
 - ② החברה לא חילקה דיבידנד בשיעור של 50% לפחות מתוך רווחיה לשנת-מס פלונית, לבעלי מניותיה
- "רווחיה לשנת מס פלונית" –**

"הרווחים הנצברים" (ראו להלן) לתום שנת-מס פלונית

-

"הרווחים הנצברים" לתום שנת-המס שקדמה לה

+

דיבידנד שחולק בשנת-המס הפלונית



פילוג רווחים

- ③ קלפו **5** שנים לאחר שנת-המס הפלונית;
- ④ רווחיה הצבורים עולים על **5** מיליון ₪
"רווחים נצברים" –

כלל ההכנסה החייבת של החברה

+

ההכנסות הפטורות ממס (לרבות שבח) שנצברו **מיום התאגדותה** ועד תום שנת-המס הפלונית

-

המס החל עליה

-

דיבידנד שחילקה עד תום שנת-המס הפלונית

ובלבד שסכום הרווחים לא יעלה על סכום הרווחים כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות
בתוספת רווחים שהאנו



פילוג רווחים

- 5 יש בידי החברה לחלק את רווחיה או חלק מהם בלי להזיק לקיומו ולפיתוחו של עסקה
 - 6 תוצאת אי-החלוקה היא הימנעות ממס או הפחתת מס
 - 7 לאחר הוראת המנהל לחלוקה לא יפחתו רווחיה הנצברים של החברה לתום אותה שנה ולתום שנת-המס שקדמה, מ-3 מיליון ₪
 - 8 נעשתה התייעצות עם הוועדה
 - 9 ניתנה הזדמנות סבירה לחברה להשמיע את דבריה
- בכפוף לקיומם של מלוא התנאים המצטברים שנמנו לעיל, למנהל רשות המסים סמכות להורות לפקיד-השומה לנהוג בחלק של עד 50% מרווחי החברה לשנת-המס הפלונית כאילו חולקו



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

רווחים ראויים לחלוקה



רווחים ראויים לחלוקה

- עד לתיקון 132, קבע סעיף 94 לפקודה, כי במכירת מניות, סכום השווה ל"רווחים הראויים לחלוקה" על-פי חלקו של מוכר המניות בזכויות לרווחים בחברה ייחשב ל"סכום אינפלציוני חייב".
- זאת, בנוסף להגדרה הרגילה של "סכום אינפלציוני חייב" המנויה בסעיף 88 לפקודה.
- כלומר, חלק מרווח ההון הריאלי (ככל שהיה כזה) בגובה חלקו של המוכר ב"רווחים הראויים לחלוקה" הפך מרווח ריאלי ל"סכום אינפלציוני חייב", הכפוף למס בשיעור 10%.
- מקורה של ההוראה המנויה בסעיף 94 לפקודת מס הכנסה בתקופה בה שיעור המס שחל על חברה עמד על 35% (מס הכנסה) ו-40% (מס חברות), ואילו שיעור המס על חלוקת דיבידנד היה 45%.



רווחים ראויים לחלוקה

- שיעורי המס האמורים הביאו לכך, שהטלת מס בשיעור 10% על "הרווחים הראויים לחלוקה" הניבה תוצאות מס זהות בין מכירת מניות לפני משיכת דיבידנד לבין מכירת מניות לאחר משיכת דיבידנד.
- אלא מאי, למן התקופה האמורה חל שינוי בשיעורי המס הן לגבי חברה והן לגבי יחיד. על-כן, סעיף 94ב לפקודת מס הכנסה תוקן במסגרת תיקון 132.
- בגדרו של התיקון האמור בוצעו שלושה שינויים עיקריים בהוראות הסעיף: ראשית, שונו הכללים לחישוב ה"רווחים הראויים לחלוקה"; שנית, נקבע, כי חלקו היחסי של מוכר המניות ברווחים הראויים לחלוקה אינו נחשב עוד לסכום אינפלציוני חייב הכפוף למס בשיעור 10%, אלא מהווה חלק מרווח ההון הריאלי; ושלישית, נקבעו כללים חדשים לגבי שיעור המס החל על הרווחים הראויים לחלוקה.



רווחים ראויים לחלוקה

- הוראות סעיף 94ב לפקודת מס הכנסה תוקנו פעם נוספת במסגרת תיקון 147.
- בגדרו של התיקון, הוחלפה כותרת הסעיף מ"עודף אינפלציוני במכירת מניה" ל"רווחים ראויים לחלוקה". בנוסף, בוצעו מספר שינויים בהוראות הסעיף.
- במקביל לתיקון הוראות סעיף 94ב, הוסיף המחוקק, במסגרת תיקון 147, הוראה חדשה (הקבועה בסעיף 91(ב1)(א) לפקודה) שעניינה בהפחתת הרווחים הראויים לחלוקה מרווח ההון הריאלי במכירת מניות שנרכשו לפני 1.1.2003.



רווחים ראויים לחלוקה

- סעיף 94ב(א) לפקודת מס הכנסה קובע כדלקמן:
"במכירת מניה של חברה שמניותיה אינן רשומות למסחר בבורסה על ידי יחיד, אם יום רכישת המניות הנמכרות היה לפני המועד הקובע [1.1.2003], או על ידי חבר-בני-אדם, יחולו הוראות אלה:
..."
- ואילו סעיף 94ב(א1) לפקודה קובע, כי:
"הוראות סעיף קטן (א) יחולו, בשינויים המחויבים, במכירת מניה של חברה שמניותיה רשומות למסחר בבורסה, ובלבד שמוכר המניה היה בעל מניות מהותי בחברה שמניותיה נמכרות, במועד המכירה או ביום כלשהו ב-12 החודשים שקדמו למכירה."



רווחים ראויים לחלוקה

- כלומר, אם מדובר במכירת מניות פרטיות בידי חברה, הוראות הסעיף בכל מקרה חלות לעומת זאת, במכירת מניות פרטיות בידי יחיד, הוראות הסעיף תחולנה רק אם יום הרכישה של המניות אירע לפני 1.1.2003.
- ואילו במכירת מניות נסחרות בידי חברה, הוראות הסעיף תחולנה אם המוכר נחשב ל"בעל מניות מהותי" בחברה במועד המכירה או ביום כלשהו ב-12 החודשים שקדמו למכירה. לעומת זאת, במכירת מניות נסחרות בידי יחיד, נדרש, בנוסף לתנאי האמור, שיום הרכישה של המניות אירע לפני 1.1.2003.
- כל זאת, בתחולה בק ביחס לרווחים הראויים לחלוקה שנצברו החל ביום 1.1.2006 ואילך.
- יום הרכישה – הפלל והחריגים לכלל.



רווחים ראויים לחלוקה

- הגדרת המונח "רווחים ראויים לחלוקה" שבסעיף 94ב(1) לפקודה קובעת שתי חלופות לחישוב רווחים אלה, כאשר הסכום שנלקח בחשבון הוא הנמוך שביניהן. חלופה אחת קובעת חישוב "חשבונאי"; ואילו החלופה השנייה קובעת חישוב "לצורכי מס".
- תקופת החישוב שנקבעה לגבי שתי החלופות היא מתום שנת-המס שקדמה לשנת-המס בה נרכשו המניות הנמכרות ועד לתום שנת-המס שקדמה לשנת המכירה, ובפירוק – עד ליום סיום הליכי הפירוק ("**תקופת החישוב**") ובלבד שלא יובאו בחשבון הרווחים הראויים לחלוקה שנצברו לפני יום 1.1.1996 (ולגבי מניות נסחרות – לפני 1.1.2006).
- אין זאת אלא, כי הרווחים שצברה החברה בשנת מכירת המניות אינם מובאים בחשבון בקביעת הרווחים הראויים לחלוקה.
- ואולם, רווחים אלה ייחשבו ל"רווחים ראויים לחלוקה" אצל רוכש המניות – במועד מכירתן בעתיד – בהיותם רווחים שנצברו בחברה "מתום שנת המס שקדמה לשנת רכישת המניה".



רווחים ראויים לחלוקה

- לפי החלופה "החשבונאית", יש לקחת בחשבון את הרווחים שנצברו בחברה במהלך תקופת החישוב (כמשמעותה לעיל) וראויים לחלוקה כדיבידנד, וזאת "לפי המאזן" של החברה לתום שנת-המס שקדמה לשנת המכירה (או ליום התחלת הפירוק).
- לרווחים אלה יש להוסיף רווחים שהוננו, היינו רווחים שהועברו לקרנות הון או חולקו כמניות הטבה.
- בחישוב האמור, אין לקחת בחשבון סכומים שהצטברו בקרן לייצוב הון כאמור בסעיף 53 לא לחוק עידוד השקעות הון, או סכומים שהותרו בניכוי על-פי סעיף 53 לראותו חוק.



רווחים ראויים לחלוקה

- לפי החלופה "המיסויית", יש לחשב את הרווחים "לצורכי מס" שנבעו לחברה במהלך תקופת החישוב (כמשמעותה לעיל).
- בגדרם של אלה נכללים הרווחים שחויבו "במס" (לרבות מס שבח) בתקופת החישוב בניכוי המס ששולם בגינם.
- ואולם, הרווחים "לצורכי מס" כוללים לא רק את הרווחים שנתחייבו במס בתקופת החישוב, אלא גם את רווחי החברה בתקופת החישוב שהיו פטורים ממס.
- במסגרת זו נכלל, למשל, דיבידנד שקיבלה החברה מחברה מוחזקת החייבת במס בישראל ואשר מקורו בהכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל, כאמור בסעיף 126(ב) לפקודה.
- לבסוף, יצוין, כי מהרווחים "לצורכי מס" יש לנפות דיבידנד שחולק מתוכם.



רווחים ראויים לחלוקה

- ככלל, חלקו היחסי של מוכר המניות ברווחים הראויים לחלוקה נקבע בהתאם לחלק היחסי שמקנות המניות הנמכרות ברווחי החברה. דהיינו, אין נפקא מינה מהן הזכויות האחרות שמקנות המניות הנמכרות, כגון: זכויות הצבעה, הזכות למנות מנהל וכו'.
- אין זאת אלא, כי אף אם בעל המניות זכאי מכוח מניותיו לחלק הארי של נכסי החברה בעת פירוק אך מניותיו אינן מקנות לו זכויות מקבילות לרווחי החברה, אזי ייגרע חלקו ברווחים הראויים לחלוקה לעניין סעיף 94ב לפקודה.
- סעיף 94ב(ב)(2) לפקודה קובע, כי הגדלת חלקו של בעל המניות בזכויות לרווחי החברה בתוך שנתיים שלפני המכירה לא תובא בחשבון לצורך קביעת החלק היחסי האמור. הוראה זו אינה מתייחסת רק למקרים בהם הגדלת הזכות לרווחי החברה בגין המניות הנמכרות נעשתה במטרה לזכות ביתרון מס, אלא לכל מקרה של הגדלה כאמור.



רווחים ראויים לחלוקה

- על-מנת להחיל את הוראות סעיף 94ב לפקודת מס הכנסה, על מזכר המניות להמציא לפקיד-השומה חישוב המראה את הרווחים הראויים לחלוקה. זאת, בהתאם לסעיף 94ב(ג) לפקודה.
- יצוין, כי בעניין **ז'ורבין**, נמנע המערער במהלך דיוני השומה להציג למשיב כל חישוב מפורט בנוגע לזכאותו לרווחים ראויים לחלוקה. עם זאת, המשיב בחר לפעול לפנים משורת הדין ולבצע מיוזמתו את החישוב המפורט. בית-המשפט המחוזי בתל-אביב, מפי השופט מ' אלטוביה, דחה את טענת המשיב לפיה די בכך שהמערער נמנע מלהציג את החישוב כאמור כדי לדחות את הערעור. השופט אלטוביה קבע, כי הדרישה להצגת חישוב מפורט היא דרישה פרוצדורלית שנועדה לשם הוכחת הזכאות להטבה, וכי משמעות אי-הגשת החישוב היא כי הזכות להטבה לא הוכחה, אף אם היא קיימת במובן המהותי.



רווחים ראויים לחלוקה

- ככלל, המזכר חייב במס על חלקו ברווחים הראויים לחלוקה בשיעור שהיה חל עליו אילו אותם רווחים היו מתקבלים כדיבידנד סמוך לפני המכירה, לפי סעיפים 125ב או 126(ב) לפקודת מס הכנסה, לפי העניין (סעיף 94ב(א)(1) לפקודה).
- באמצעות קביעה זו, ביקש המחוקק ליצור סימטריה בין מימוש רווחיה הצבורים של החברה בדרך של חלוקת דיבידנד לבין מימוש הרווחים בדרך של מכירת מניות החברה.
- לפיכך, אם מדובר במכירת מניות נסחרות **בידי חברה** (שאינה חברת בית או חברה משפחתית), הרווחים הראויים לחלוקה יהיו פטורים ממס בכפוף להוראות סעיף 126(ב) לפקודה, אלא אם מדובר בחברה שהיא תושבת-חוץ, שאז הרווחים הראויים לחלוקה יחויבו במס בשיעור 25% או 30%, כאמור בסעיף 125ב(5) לפקודה.
- זאת, בכפוף להוראות אמנה למניעת מסי-כפל, ככל שרלבנטית.



רווחים ראויים לחלוקה

- אם, לעומת זאת, מדובר במכירת מניות **בידי יחיד**, הרווחים הראויים לחלוקה יחויבו במס בשיעור 25% או 30%, כאמור בסעיף 125ב(2) לפקודה.
- זאת, בכפוף להוראות אמנה למניעת מסי-כפל, ככל שרלבנטית.
- בנוסף, עלולה להיווצר חבות במס נוסף (כמשמעותו בסעיף 121ב לפקודה) בגין הרווחים כאמור.



רווחים ראויים לחלוקה

- יצוין, כי על-פי הוראות סעיף 94ב(א)(2) לפקודה, במכירת מניות שיום רכישתן אירע בשנת-המס 2002 או מוקדם יותר, יש לחלק את הרווחים הראויים לחלוקה לשני מרכיבים: האחד – הרווחים הראויים לחלוקה שנצברו מתום שנת-המס שקדמה לשנת-המס בה נרכשו המניות (אך לא לפני 1.1.1996) ועד ליום 31.12.2002 ("הרווחים הראויים לחלוקה עד המועד הקובע"); השני – יתרת הרווחים הראויים לחלוקה.
 - המרכיב האחד חייב במס בשיעור 10%;* ואילו המרכיב האחר חייב במס בשיעור זהה לזה שִׁהיה חל עליו אילו היה מדובר בדיבידנד לפי סעיפים 125ב או 126(ב) לפקודה.*
 - כלומר, לגבי הרווחים הראויים לחלוקה עד המועד הקובע (כמשמעותם לעיל) ממשיך לחול, ללא מגבלת זמן, שיעור המס של 10% שהיה קבוע עד לתיקון 132.
- * מרכיבים אלה עלולים להתחייב בידי יחיד במס נוסף כמשמעותו בסעיף 121ב לפקודה.**



שיעור המס המוטל על הרווחים

■ יושם אל לב, כי סעיף 91(ב1)(א1) לפקודת מס הכנסה, שנוסף בתיקון 147, קובע כדלקמן:
"במכירת נייר ערך שיום רכישתו לפני המועד הקובע [1.1.2003], לענין חישוב רווח ההון הריאלי שעד המועד הקובע ולענין יתרת רווח ההון, יראו את רווח ההון הריאלי כרווח ההון הריאלי לאחר שהופחתו ממנו הרווחים הראויים לחלוקה שחושבו כאמור בסעיף 94ב."

מכאן עולה אפוא, כי במכירת מניות שנרכשו לפני 1.1.2003 יש להפחית את הרווחים הראויים לחלוקה, ככל שקיימים, מרווח ההון הריאלי, ורק לאחר מכן לפצלו לשני/שלושת* מרכיביו (רווח ההון הריאלי עד המועד הקובע, רווח ההון הריאלי לאחר המועד הקובע ועד למועד השינוי ויתרת רווח ההון הריאלי לאחר מועד השינוי).

* יצוין, כי יש לתקן את נוסחן של הוראות סעיף 91(ב1)(א1) לפקודת מס הכנסה ולהתאימן לדין החל בעקבות החוק לשינוי נטל המס.



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

סוף מעשה במחשבה תחילה... תודה על ההקשבה!

האמור במצגת זו אינו מהווה תחליף לייעוץ פרטני! ©