

חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת 2025) (מיסוי רווחים לא מחולקים), התשפ"ה-2024*

1. תיקון פקודת מס הכנסה – מס' 277

בפקודת מס הכנסה¹ (להלן – הפקודה) –

- (1) אחרי סעיף 62, בכותרת "סימן ב'1: בעל מניות מהותי בחברת מעטים", במקום "בעל מניות מהותי" יבוא "בעל שליטה";
- (2) בסעיף 62א –

(א) בכותרת השוליים, במקום "בעל מניות מהותי" יבוא "בעל שליטה";

(ב) בסעיף קטן (א) –

(1) ברישה, במקום "כמשמעותה בסעיף 76" יבוא "למעט הכנסה חייבת שיוחסה לחברת המעטים מהכנסת שותפות שהיא שותפה בה" ובמקום "בעל מניות מהותי בה כהגדרתו בסעיף 88" יבוא "בעל שליטה בה";

(2) בפסקה (1), במקום הסיפה החל במילים "שהוא בעל מניות מהותי" יבוא "שמחזיק, במישרין או בעקיפין, ב-25% או יותר באחד מאמצעי השליטה בחבר בני האדם האחר ביום כלשהו בשנת המס";

(3) בפסקה (2), הסיפה החל במילים "לעניין זה" – תימחק;

(4) בפסקה (3), במקום "במשך 30 חודשים לפחות, מתוך תקופה של ארבע שנים, ובלבד שבתום 30 החודשים" יבוא "במשך 22 חודשים לפחות, מתוך תקופה של שלוש שנים, ובלבד שבתום 22 החודשים";

(5) פסקה (4) – תימחק;

(ג) אחרי סעיף קטן (א) יבוא:

"(א1) (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 (1)2, בהתאם לחלק 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

* התקבל בכנסת ביום ל' בכסלו התשפ"ה (31 בדצמבר 2024); הצעת החוק ודברי הסבר פורסמו בהצעות חוק הממשלה – 1808, מיום י' בחשוון התשפ"ה (11 בנובמבר 2024), עמ' 88.
1 דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120; ס"ח התשפ"ה, עמ' 150.

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 (א2).

(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 בהן, 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 (1) או (2), לפי העניין, ששולמה לו על ידי חברת המעטים, תיחשב כהכנסתו החייבת מיגיעה אישית של בעל השליטה בה לפי סעיף (1). בהתאם לחלק 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%.

(א3) 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 שמשותף בניהול החברה מחלקת הדיבידנד ולמעט כחבר דירקטוריון בלבד";

(ד) אחרי סעיף קטן (ג) יבוא:

"(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 הכנסה 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 נוכה במקור בתשלום הדיבידנד מהמס שבעל המניות חייב בו לפי סעיף זה";

(ה) בסעיף קטן (ד) –

(1) אחרי "בסעיף זה –" יבוא:

"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 שמשותף בניהול החברה, למעט כחבר דירקטוריון בלבד; לעניין זה, "יחד עם אחר" – כהגדרתו בסעיף 88;

"בעל שליטה" – בעל שליטה כהגדרתו בסעיף 75(א)(3) שהוא יחיד תושב ישראל, ולעניין סעיף קטן (א) 3 לרבות חברה; "הכנסה אחרת" – כל אחת מהכנסות אלה, לרבות הכנסה כאמור שנחשבת כהכנסה מעסק;

(1) הכנסה מריבית, מהפרשי הצמדה או מדמי ניכיון;
(2) הכנסה מדיבידנדה, לרבות דיבידנדה 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 75(א)1, 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);

(2) בהגדרה "נושא משרה", בפסקה (3), הסיפה החל במילים "ובלבד שלא" – תימחק;

(3) אחרי ההגדרה "צד קשור" יבוא:

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

(3) אחרי הכותרת "פרק חמישי: רווחי חברת מעטים שלא חולקו" יבוא:

"סימן א': תחולה";

(4) אחרי סעיף 76 יבוא:

"סימן ב': רווחים לא מחולקים שרואים אותם כמחולקים";

(5) בסעיף 77(א) –

(1) במקום "חמישה מיליון שקלים חדשים" יבוא "עשרה מיליון שקלים חדשים" ובמקום "משלושה מיליון שקלים חדשים" יבוא "משישה מיליון שקלים חדשים";

(2) בהגדרה "רווחים נצברים", אחרי "חילקה עד תום שנת המס הפלונית" יבוא "ובניכוי הפסד שנוצר בחברה, אשר לא קוזז" ובסופה יבוא "ואולם, לעניין חברה שיש לה זכויות בתאגיד שקוף – ובלבד שסכום הרווחים לא יעלה על סכום הרווחים שהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות בתוספת רווחים שהווננו ובתוספת רווחי התאגיד השקוף, ככל שלא נכללו במסגרת סכום הרווחים שהגדרתם 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 ושרווחיו והפסדיו מיוחסים לבעלי הזכויות בו";

(6) אחרי סעיף 81 יבוא:

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

הגדרות – סימן ג' 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 51 לכחוק 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.

381. (א) חברה 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; בסעיף זה, "דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם" – אחד מאלה:

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

תוספת למס על רווחי חברת מעטים שלא חולקו

(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 וב-121, 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.

281. (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:

חישוב הרווחים
העודפים של
חברת מעטים

(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" – שליטה כהגדרתה בסעיף 85א, לברו 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 מוחזקים” – נכסים מיוחדים, למעט נייר ערך שמוחזק במישרין בשיעור של יותר מ-10%;

”מלאי עסקי” – כהגדרתו בסעיף 85;

”נכסי החברה” – מזומן, שווי מזומן, כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכל 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-1974² (בסעיף זה – הסכם למתן ליווי פיננסי), כפי שאושר לעניין זה על ידי רואה החשבון של החברה;

(ב) הלוואה לחבר בני אדם מוחזקת המשמשת בידי אותו חבר בני אדם מוחזקת 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 מוחזקת עד גובה ההפסדים המועברים של חבר בני האדם המוחזקת 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, שבחרה 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).

² ס"ח התשל"ה, עמ' 14.

781. תוספת למס אינה מותרת בניכוי סכומים ששולמו, או שיש לשלמם, כתוספת למס לפי סימן זה, לא יותרו בניכוי בבירור הכנסתה החייבת של חברת מעטים.
781. דיווח על תוספת למס 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. דין התוספת למס (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 (בסעיף זה – מועד אי-התשלום), יוטלו על הנישום בעד התקופה שממועד אי-התשלום ועד ליום התשלום, הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159(א);

(7) בסעיף 191, במקום סעיף קטן (א) יבוא:

“(א) בסעיף זה –

”גירעון” – כל אחד מאלה, לפי העניין:

(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, והכול לפי העניין;

”תוספת למס” – כמשמעותה בסעיף 181(א).

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

3. (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.

תחילה

תחילה

4. תקנות ראשונות
תקנות ראשונות לפי סעיף 81(ב)(3)ג לפקודה, כנוסחו בחוק זה, יובאו לאישור ועדת הכספים של הכנסת, לא יאוחר מיום ב' בשבט התשפ"ה (31 בינואר 2025).
5. הוראות מעבר
(א) חברת מעטים שערב יום התחילה היו לה רווחים נצברים שטרם חולקו, וחילקה 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 81(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 י' בכסלו התשפ"ו (30 בנובמבר 2025) (בסעיף זה – 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.
- (ג) על אף האמור בסעיף 81(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 81 לפקודה, כנוסחו בחוק זה, ובלבד שתקופת הנפקתו של שטר ההון כנגדה לא שונתה לאחר יום התחילה ושהלוואה לא ניתנה לחבר בני אדם שרווי, במישרין או בעקיפין, בנכסים מיוחדים מוחזקים; לעניין זה, "נכסים מיוחדים מוחזקים" – נכסים מיוחדים כהגדרתם בסעיף 81 לפקודה, כנוסחו בחוק זה, למעט נייר ערך שמוחזק במישרין בשיעור של יותר מ-10%.
- (ה) בשנת המס 2025, לשם חישוב שיעור הרווחיות לעניין סעיף 62 לפקודה כנוסחו בחוק זה, יהיה רשאי נישום לבחור, במקום שיעור הרווחיות בשנת המס 2025, את ממוצע שיעור הרווחיות בשנות המס 2023 עד 2025.

(ו) בסעיף זה –

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

”חברת מעטים”, ”רווחים נצברים” ו”רווחים עודפים” – כמשמעותם בסימן ג’ לפרק חמישי בחלק ד’ של הפקודה, כנוסחו בחוק זה;

”רווחים שנתרו 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 6. (א) הוראות סעיף 93 לפקודה לא יחולו בפירוק של חברת מעטים כהגדרתה

בסעיף 105(ו) (בסעיף זה – החברה בפירוק), שהחל בשנת המס 2025 ושולם בשלו מלוא המס עד תום שנת המס 2025, והוראות סעיף קטן (ב) יחולו 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 בפירוק לבעלי מניותיה, בהתאם לשיעור זכויותיהם בה, עד גובה הרווחים הראויים לחלוקה, כהגדרתם בסעיף 94 לפקודה, תחויב במס בידי בעלי המניות לפי סעיף 2(4) לפקודה, ועל הרווחים הראויים לחלוקה עד המועד הקובע, כהגדרתם בסעיף 94א(2) לפקודה, יחול מס בשיעור הקבוע בסעיף האמור;

(2) העברת סכומי הכסף ונכסי החברה מהחברה בפירוק לבעלי מניותיה, בסכום העולה על הסכום שחויב במס לפי פסקה (1), בהתאם לשיעור זכויותיהם בה, לא תחויב במס לפי הפקודה או לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ”ג–1963⁵ (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:

(1) כפי שהיו בחברת המעטים אילו לא הועבר הנכס;

(2) המחיר המקורי של מניות חברת המעטים בידי בעל המניות כשהוא מוכפל ביחס שבין שווי הנכס המועבר לשווי כלל הנכסים המועברים.

⁵ ס”ח התשכ”ג, עמ’ 156.

(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 בסעיף 48א 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) נעשת 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"ד (31 בדצמבר 2023), בניכוי יתרת הלוואה ממוסד כספי בלבד שנרשם כנגדה שעבוד על הנכס עד למועד האמור; ולגבי נכס שנרכש החל מיום כ' בטבת התשפ"ד (1 בינואר 2024) – בניכוי יתרת הלוואה ממוסד כספי בלבד, ובלבד שנרשם כנגדה שעבוד 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 השבחתה, מכירת הזכות על ידי בעל המניות תתחייב 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, קיוזו הפסדים, חישוב העודפים וחישוב רווח ההון.

(ו) בסעיף זה –

“בעל מניות מהותי” – כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה;

“חברת מעטים” – כהגדרתה בסעיף 5(ו);

“חוק מס ערך מוסף” – חוק מס ערך מוסף, התשל”ו-1975⁴;

“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.

בתקופה של ארבע שנים מיום תחילתו של חוק זה, ידווחו שר האוצר, הכלכלן הראשי במשרד האוצר והממונה על התקציבים במשרד האוצר, לוועדת הכספים של הכנסת, לא יאוחר מ־31 במרץ 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 81 לפקודה, כנוסחו בחוק זה, ודיבידנד שחולק לפי 81ב(3) לפקודה, כנוסחו בחוק זה;

(2) מספר החברות שנגבה מהן המס בפילוח לפי פסקה (1);

(3) נתונים בדבר הכנסות המדינה מחברות שהתפרקו בהתאם להוראות סעיף 6;

(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.

בצאל סמוטריץ’
שר האוצר

בנימין נתניהו
ראש הממשלה

אמיר אוחנה
יושב ראש הכנסת

יצחק הרצוג
נשיא המדינה

7. דיווח לכנסת –
הוראת שעה

⁴ ס”ח התשל”ו, עמ’ 52.