



חוזר מסים 5.2025

מיסוי חברות מעטים החל מיום 1.1.2025: תוספת למס על רווחים לא מחולקים והרחבת המיסוי של חברות ארנק כאילו התקבלו בידי היחיד

שלום לכולם.נ,

ביום 31 בדצמבר 2024 פורסם חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת 2025) (רווחים לא מחולקים) התשפ"ה-2024 ("החוק" או "התיקון"). להלן יוצגו עיקרי התוספות והתיקונים המובאים בחוק (ראו הרחבה בחוזר המלא):

מיסוי בעל שליטה בחברת מעטים בשל הכנסותיה- סעיף 62א לפקודה:

- הרחבת תחולת הסעיף לעניין פעילות נושא משרה ופעילות יחסי עבודה- נקבעו החמרות להחרגות שאפשרו לצאת מתחולת הסעיף טרם התיקון. לגבי פעילות נושא משרה: ההחרגה תחול על בעל שליטה שמחזיק בחברה המשלמת ב- 25% לפחות מאמצעי השליטה בחברה המשלמת (במקום 10%). לגבי פעילות יחסי עבודה: (1) בוטלה ההחרגה לגבי הכנסה מיגיעה אישית המתקבלת מהגוף המשלם אם הוא בעל מניות מהותי בו או שותף בשותפות; (2) שינוי התנאי לתקופת הבחינה של מקורן של 70% מהכנסות חברת המעטים להתקיימות "פעולות הנעשות בידי עובד עבור מעסיקו" מ-30 חודשים מתוך תקופה של 4 שנים לתקופה של 22 חודשים מתוך תקופה של שלוש שנים.

- **סעיף 62א(1) לפקודה- מיסוי הכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית:** התווספה לשתי חלופות המס הקיימות לחיוב חברות ארנק חלופה שלישית, במסגרתה יחולו על הרווחים הנצברים בחברה מפעילות עתירה יגיעה אישית שני שיעורי מס: מס חברות עד לרווח המהווה 25% מהמחזור, ועל יתרת הרווח שנוצר באותה שנה מעבר לאותם 25% - מס שולי לפי שיעור המס שבו נמצא בעל המניות.
- **סעיף 62א(2)- חברת מעטים בעלת הכנסות מיוחסות משותפות שהיא שותפה בה:** מקום שיוחסו לחברת המעטים 10% או יותר מהכנסת השותפות בשנת המס, במישרין או בעקיפין- יובאו בחשבון הכנסות והוצאות השותפות כשהן מוכפלות בחלק חברת המעטים בהכנסות השותפות.
אם חלק חברת המעטים בהכנסות השותפות נמוך מ-10%, אזי 55% מההכנסה החייבת של השותפות המיוחסת לחברת המעטים בניכוי הכנסה של בעל השליטה בחברת המעטים, ששולמה לו על ידי חברת המעטים, תיחשב כהכנסתו החייבת מיגיעה אישית לפי סעיף 2(1) של בעל השליטה בחברה.
- **סעיף 62א(3)- מיסוי דיבידנד בין חברתי בחברת מעטים המחזיקה בחברה שבעל השליטה בה הוא גם בעל מניות פעיל בחברה המחלקת:** מדובר על מצב שבו מחולק דיבידנד לחברת מעטים שהיא בעלת מניות בחברה אחרת ("החברה המחלקת"), בתנאי שחברת המעטים אינה בעלת שליטה בחברה המחלקת. כאשר החברה המחלקת מחלקת דיבידנד, בהתאם לתנאים המפורטים בסעיף, 55% מהדיבידנד המחולק ייחשבו כהכנסה מדיבידנד עבור בעל השליטה, ו-45% מהדיבידנד יחשב כהכנסה מדיבידנד עבור חברת המעטים.

סעיף 77א(א) לפקודה- רווחים לא מחולקים שרואים אותם כמחולקים:
תוקן סעיף 77א(א) לפקודה המסמך את מנהל רשות המיסים, מקום שחברת מעטים לא חילקה דיבידנד בשיעור של 50% לפחות מתוך רווחיה לשנת מס פלונית לבעלי מניותיה, עד תום חמש שנים לאחר שנת המס הפלונית, לנהוג בחלק של עד 50% מרווחיה לשנת המס (לאחר שהופחת מהם סכום הדיבידנד שחילקה מרווחים אלו באותה שנה) כאילו חולקו בתור דיבידנדים, ובתנאי-

- שסכום הרווחים הנצברים עולה על 10 מיליון שקלים (במקום 5 מיליון), ויש בידי החברה לחלק את רווחיה או חלק מהם בלי להזיק לקיומו ולפיתוחו של העסק;
- שתוצאת אי החלוקה היא הימנעות ממס או הפחתת מס;
- שרווחיה הנצברים של החברה לאותה שנת מס, ולשנת המס שקדמה להוראת המנהל, לא יפחתו מ- 6 מיליון שקלים (במקום 3 מיליון) לאחר יישום הוראות אלו.

כמו כן, בוצעו תיקונים נוספים להגדרת "רווחים נצברים" שבסעיף.

סעיפים 81 ב-181 לפקודה- תוספת למס בשיעור 2% על רווחי חברת מעטים שלא חולקו:
במסגרת התיקון נקבע מס שנתי חדש בשיעור של 2% על "הרווחים העודפים" של חברת מעטים, לאחר שנוכה מהם סכום דיבידנד שחולק בשנת המס, למעט במקרים הבאים:

- הפסדי החברה השוטפים לפי סעיפים 28, 29 או 92 לפקודה (הפסדים עסקיים, הפסדים מחוץ לישראל או הפסדי הון) הינם מעל ל-10% מהרווחים הנצברים בתום שנת המס הקודמת;
- חולק דיבידנד (ששולם מס בגין חלוקתו) בשיעור העולה על 50% מסכום הרווחים העודפים בתום שנת המס הקודמת;
- חולק דיבידנד בשיעור של 6% מסכום הרווחים הנצברים (או 5% בשנת 2025) בתום שנת מס הקודמת.

נקבעו הוראות מעבר לאי תחולת התוספת למס עד 2029 לחברת מעטים שהיו לה ערב יום התחילה רווחים נצברים שטרם חולקו.

הערה- יש לשים לב לחברות מעטים שעשויות להיות זכאיות להטבות לפי חוק עידוד השקעות הון או חברות בעלות מפעלים תעשייתיים (לרבות תוכנה) ועל כן יתכן שיהיו זכאיות שלא לשלם את תוספת למס.

מסלולים לפירוק חברות והעברת נכסים - הוראת שעה

- **מסלול ראשון- העברת נכסים במסלול פירוק מלא:** במקרה של פירוק חברת מעטים שהחל בשנת המס 2025 ושולם בשלו מלוא המס עד תום שנת המס 2025, קובעת הוראת השעה כי הוראות סעיף 93 לפקודה לא יחולו, בהתקיים התנאים הקבועים בהוראת השעה. במקום זאת, העברת סכומי הכסף ונכסי החברה מהחברה בפירוק לבעלי מניותיה (בהתאם לשיעור זכויותיהם בה) עד גובה הרווחים הראויים לחלוקה (כהגדרתם בסעיף 94ב) תחשב לצורכי מס כדידידנ בדי בעל המניות. היתרה שמעבר לר"ל לא תחויב במס לפי הפקודה או חוק מיסוי מקרקעין.
- **מסלול שני- העברת נכסים לבעלי המניות בחברה ללא פירוק:** במקרה של העברת נכס לידי בעל מניות מהותי שלא במסגרת פירוק החברה, בתקופה שמיום 1.1.2025 ועד ליום 30.11.2025 (התקופה הקובעת), רשאי בעל המניות המהותי לבחור שיראו את העברת הנכס כהכנסתו מדידידנ לפי סעיף 2(4) לפקודה. סכום ההכנסה יהיה בגובה יתרת שווי הרכישה / יתרת המחיר המקורי ביום ההעברה.

לצפייה בחוזר המלא - לחצו כאן

למידע ופרטים נוספים:

רו"ח ומשפטן (LL.B, M.B.T) **כפיר אילני**, שותף וראש אשכול, Deloitte Tax Private, חטיבת המס, טל': 03-7181764, kilani@deloitte.co.il
רו"ח ועו"ד **דני גבאי**, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית, חטיבת המס, Deloitte, טל': 03-6085532, dgabbay@deloitte.co.il

אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה, שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

© כל הזכויות שמורות.



www.deloitte.co.il

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte Israel & Co. is a firm in Deloitte Global Network. Deloitte Israel Group a leading professional services firms, providing a wide range of world-class audit, tax, consulting, financial advisory and trust services. The firm serves domestic and international clients, public institutions and promising fast-growth companies whose shares are traded on the Israeli, US, European and foreign capital markets.

© 2025 Deloitte Israel & Co.