



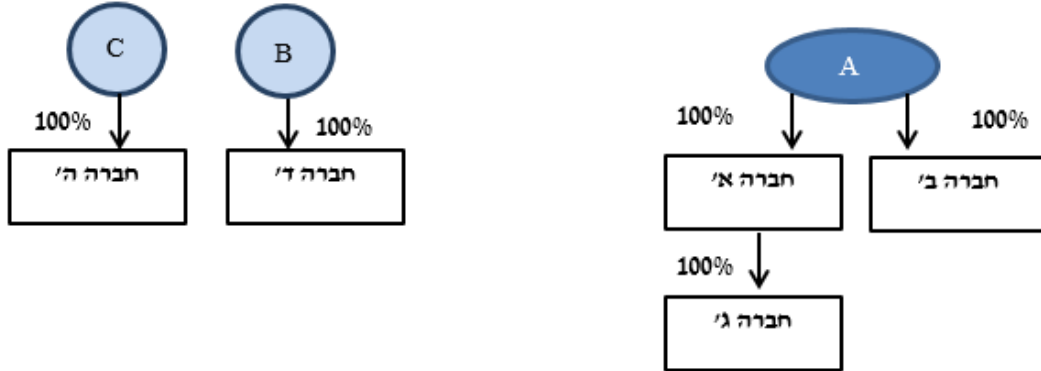
להלן הדיווח המתחייב לצורכי מס על פעילות החברות בשנת 2017 לאור הוראות סעיף

62א לפקודה:

- א. סעיף 62א אינו חל על ההכנסות מדמי שכירות ומעסק לממכר נעליים. כמו כן, ההפסד השוטף מעסק יקוזז מהכנסות דמי השכירות בהתאם להוראות סעיף 28 לפקודה אולם לא יוכל להתקזז כנגד הכנסות נושא משרה ודמי ניהול ככול וחל לגביהן הוראות סעיף 62א והן מועברות לצורכי מס לבעלי המניות המהותיים (ראה הגדרה בסעיף 88 לפקודה).
- ב. הכנסות בסך 1,800 שמקורן בפעילות בעל מניות A כנושא משרה בחברה אחרת (חברה ג') ידווחו כהכנסות בעל מניות A החייבות בשיעור המס השולי (מקור - 2(1), 2(2) או 2(10), לפי העניין) ולא כהכנסות החברה א'. הכנסות בסך 200 ידווחו כהכנסות חברה א' וזאת מאחר והן נובעות מחברה אחרת בה בעל מניות A הינו בעל מניות מהותי (בעקיפין).
- ג. הוראות סעיף 62א יחולו גם לגבי הכנסות דמי ניהול מחברה ד' שמקורן בשירותי הניהול של בעל מניות A, על אף שאינו נושא משרה בחברה ד', וזאת מאחר וחברה ד' הינה צד קשור לחברה ג' בה הוא נושא משרה. לגבי דמי הניהול שמקורן בפעילות בעל מניות C הן לא יועברו לבעל מניות C מאחר ואינו בעל מניות מהותי. בנוסף, בחברה א ניתן יהיה לקזז כנגד הכנסה אחרונה זו הפסדים על פי הוראות סעיף 28 לפקודה.
- ד. הכנסות שבחברה ב' מפעילות בעל מניות B נושא משרה בחברה ד יועברו לצורכי מס לבעל מניות B וידווחו בדוח שלו כחייבות בשיעור המס השולי (מקור - 2(1), 2(2) או 2(10), לפי העניין), וזאת מאחר ובעל המניות כאמור הינו בעל מניות מהותי בחברה ב' גם שהיא מוחזקת באמצעות חברה א' והיא נחשבת חברת מעטים לפי סעיף 76 לפקודה. על ההכנסות הנוספות בחברה ב' לא יחולו הוראות סעיף 62א לפקודה.

דוגמה מס' 2 - סעיפים 62א(2) ו- (3)

להלן מבנה החזקות:



A, B ו- C הינם יחידים, אשר מחזיקים בחברות המתוארות בתרשים, על פי שיעורי ההחזקה המפורטים בו. בין בעלי המניות אין קרבה כלשהי. כמו כן, חברה א' מחזיקה במלוא הזכויות בחברה ג'. להלן מספר מצבים אפשריים שונים:

1. מר A נותן שירותי פיתוח לחברה ה' באמצעות חברה ב'. את מלוא ההכנסות המתקבלות בידי חברה ב' הוא "מושך" אליו, חודש בחודשו, כשכר עבודה. לחברה ב' אין פעילות או נכסים מלבד הכנסות משירותי פיתוח כאמור.

במקרה זה, לחברה ב' הכנסות שיש ליחסן למר A על פי הוראות סעיף 62א(2) לפקודה, אולם ההכנסה החייבת שמקורה בהכנסה זו הינה אפס מאחר ומר A מושך את כל ההכנסה כשכר עבודה.

2. בדומה למקרה הראשון, הנח כי מר A מושך רק מחצית מהכנסות החברה כשכר עבודה ואת היתרה משאיר בחברה.

במקרה זה, מחצית מהכנסות החברה ב' בגין שירותי הפיתוח, אשר נותרו בחברה, יהיו חייבות בידי מר A בהתאם להוראות סעיף 62א(2) לפקודה כשכר עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה.

3. מר A הינו מהנדס בניין. מר A נותן שירותי הנדסת בניין לחברה ד' באמצעות חברה א', וזאת מידי חודש ברציפות כבר למעלה מחמש שנים. בשנת 2017 לחברה א' הכנסות משירותים כאמור בסך 1,000 אש"ח, הכנסות מדיבידנד מחברה ג' בסך 1,000 אש"ח ו- הכנסות מדמי שכירות בגין בניין שבבעלותה בסך 200 אש"ח. לחברה א' אין פעילות או נכסים מלבד האמור לעיל.

בהתאם לחזקה הקבועה בסעיף 62א(3) לפקודה, הכנסות חברה א' משירותי הנדסת בניין הינן הכנסות שיש לראות בהן כהכנסות שמקורן בפעולות שמבצע היחיד עבור מעסיקו לעניין סעיף 62א(2) לפקודה ובהתאם ליחסן למר A כהכנסות משכורת לפי סעיף 2(2) לפקודה. על פי נתוני הדוגמה הכנסות החברה



משירותיו האישיים של בעל המניות מהוות כ 83.33% מסך הכנסות החברה, וזאת מאחר ועל פי הוראות סעיף 62א(א)(3) לפקודה אין לקחת בחשבון בנוסחה הכנסות מדיבידנד (בהיותן - הכנסות מיוחדות, לפי הסעיף).

4. בדומה למקרה בסעיף 3 לעיל, יש להניח כי שנת 2017 היא השנה הראשונה בה

החל מר A לתת שירותים לחברה ד'.

מאחר ובשנת 2017 טרם עברו 30 חודש מאז החל לתת שירותים לחברה ד', ההכנסות כאמור לא יכללו בחישוב שיעור ההכנסות על פי החזקה לבדה. יחד עם זאת, יש לבחון עדיין אם ניתן לראות בהכנסות כהכנסות שחלות עליהן הוראות סעיף 62א(א)(2) לפקודה גם ללא החזקה. בכל מקרה בשנה בה יחלפו 30 חודש יש לתקן את הדיווח גם עבור 2017 (ככול שלא דווחו כהכנסות היחיד בשנה זו).

להלן פרטים לגבי ההכנסה וההכנסה החייבת לשנת 2017, על פי המקורות השונים, בספרי חברה א' וחברה ב' (אש"ח):	דמי שכירות מקרקעין	שירותים הניתנים על ידי חברה ב' באמצעות חברה א' לחברה ד'	שירותים הניתנים על ידי חברה א' לחברה ד'	שירותים הניתנים על ידי חברה א' לחברה ה'	עסק-מסחר	דיבידנד מחברה ג'	סה"כ
חברה א'	הכנסות	1,500	500	1,500	200	2,000	6,700
חברה א'	הכנסה חייבת	300	0	1,500	200	2,000	4,100
חברה ב'	הכנסות		500				500
חברה ב'	הכנסה חייבת		500				500

חברה א' מספקת שירותי הנדסה לחברה ד' ולחברה ה'. השירותים ניתנים על ידי מר A. שירותים ניתנים לחברה ד' גם באמצעות חברה ב'. כמו כן, לחברה א' הכנסות מדיבידנד מחברה ג', הכנסות עסקיות והכנסות שכירות מנכס מקרקעין.

יש לבחון את התנאים לחזקה לפי סעיף 62א(א)(3) לפקודה. לצורך כך, יש לבחון את שיעור ההכנסות משירותים הניתנים לאדם אחר (במקרה זה חברה ד') ביחס לסך הכנסות החברה בנטרול הכנסות/רווחים מיוחדים. על פי הנתונים בטבלה

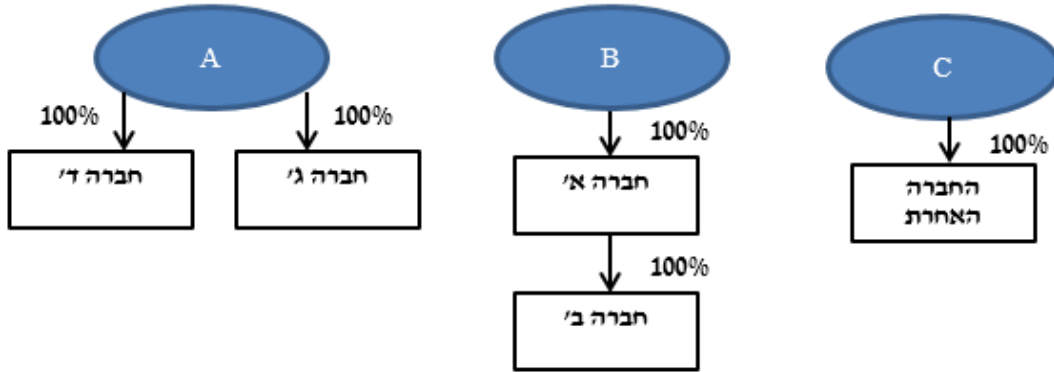


שיעור ההכנסות של חברה א משירותים לחברה ד' הינו 42.55% (2,000/4,700) הנמוך מ- 70%. אולם שיעור ההכנסה החייבת מפעילות זו הינו 71.42% (1,500/2,100) ועל כן מתקיימת החזקה (יש לקחת בחשבון גם הכנסות החברה שמקורן בפעילות מר A במישרין ובעקיפין לרבות באמצעות חברת מעטים בבעלותו (קרי חברה ב')). מאחר והחזקה מתקיימת יראו את ההכנסות מפעילות מר A לחברה ד' כהכנסתו שלו. בנוסף, על פי הנתונים החזקה מתקיימת גם לגבי חברה ב'.



דוגמה מס' 3 - בעל מניות מהותי בחברה האחרת

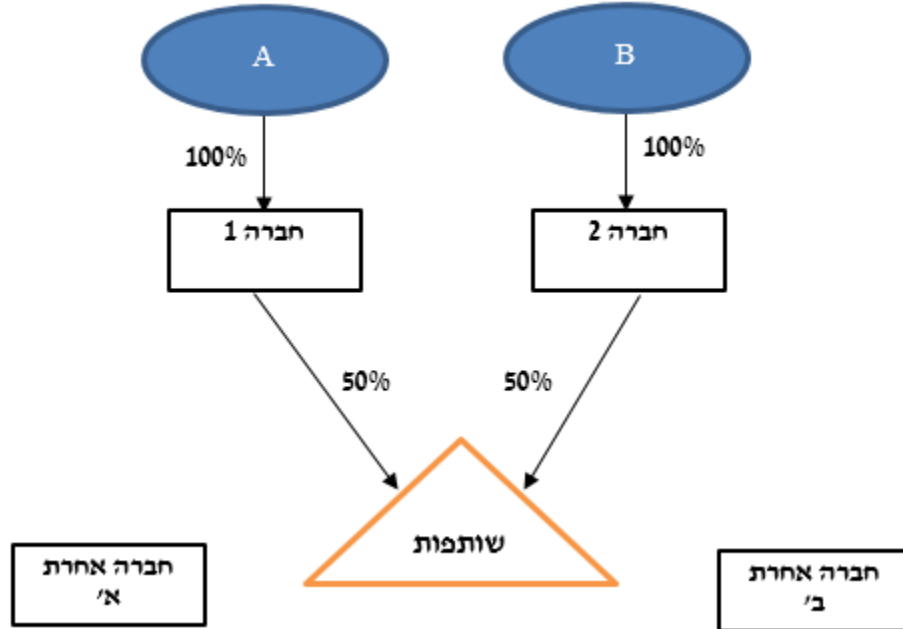
להלן מבנה החזקות:



1. A, B ו-C הינם יחידים, אשר מחזיקים בחברות המתוארות בתרשים על פי שיעורי ההחזקה המפורטים. בין בעלי המניות אין קרבה כלשהי. כמו כן, חברה א' מחזיקה במלוא הזכויות בחברה ב'.
2. יש לשים לב, כי במקרה ובעל מניות A נותן שירותים באמצעות חברה ג' לכאורה לחברה ד' וזו האחרונה לכאורה נותנת שירותים ל"חברה האחרת" המוחזקת על ידי מר C, ובעל המניות טוען כי אין להחיל עליו את הסעיף בהיותו "בעל מניות מהותי בחבר בני האדם האחר" (יובהר כי חברה ד' רושמת הכנסות ממתן שירותים לחברה האחרת אך מנגד רושמת הוצאה בשל השירותים שמספקת לה חברה ג'), על הכנסות חברה ג' יחולו הוראות סעיפים 62א(א)(1) או (2), לפי העניין ולא יראו בהכנסות חברה ג' כהכנסות ממתן שירותים לחברה ד' בה מר A הינו בעל מניות מהותי (חברה ד') אלא כהכנסות ממתן שירותים ל"חברה האחרת", וזאת היות ובעל מניות A אינו בעל מניות מהותי בחברה שהיא החברה המקבלת את השירותים למעשה, אליה מתייחס החריג.
3. האמור בסעיף 2 לעיל יחול גם במקרה וחברה ב' היא זו שנותנת שירותים לחברה האחרת וזאת באמצעות שירותים שמספקת לה חברה א'.

דוגמה מס' 4 - בעל מניות מהותי בחברה האחרת

להלן מבנה החזקות:



1. A ו-B הינם יחידים, אשר מחזיקים בחברות המתוארות בתרשים על פי שיעורי ההחזקה המפורטים. בין בעלי המניות אין קרבה כלשהי. כמו כן, חברה 1 וחברה 2 מחזיקות כל אחת ב- 50% מהזכויות בשותפות. חברה אחרת א' וחברה אחרת ב' אינן קשורות בדרך כלשהי אחת לשנייה ולבעלי המניות כאמור לעיל.
2. השותפות עוסקת במתן שירותי ניהול לחברה אחרת א', וזאת באמצעות שירותים הניתנים על ידי A באמצעות חברה 1 ובשירותי ניהול לחברה אחרת ב', וזאת באמצעות שירותים הניתנים על ידי B באמצעות חברה 2.
3. במקרה זה, יש להחיל על A ו-B והחברות בבעלותם את הוראות סעיפים 62א(1) או (2) לפקודה, לפי העניין, ואין להחיל את ההחרגה ביחס לשירותים הניתנים לשותפות, וזאת מאחר ואין לשותפות כל תוכן מלבד "עקיפת" הוראות סעיף 62א לפקודה. יש לבחון מקרים נוספים רלבנטיים.