



פרוטוקול ישיבת הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

שהתקיימה ביום שלישי ה-25 בפברואר, 2025, בשעה 9:00

באמצעות אפליקציית זום.

(סופי)

תיקון 277 לפקודת מס הכנסה – מיסוי רווחים לא מחולקים והשפעתו על הדוחות הכספיים

(להלן – התיקון) (מסמך לדיון צורף לתיק הישיבה)

1. היו"ר מציין כי הוכנה טיוטת הנחייה מקצועית המתייחסת לסוגיית התחולה הכוללת את ההחלטה כי תקן חשבונאות מספר 19 חל. מוסיף כי אם אין הערות ניתן להמשיך בדיון במספר סוגיות העולות מהתיקון ובהשפעה האפשרית על הדוחות הכספיים.
2. חבר ועדה¹ מציין כי במהות התוספת למס מהווה קנס על אי חלוקת רווחים מעבר לסכומים הדרושים לתפעול העסק. מוסיף כי אין המדובר במסים רגילים ואין לתוספת למס מאפיינים של מסים רגילים ולכן מציע לבחון שנית אם התוספת למס היא בהכרח בתחולת תקן חשבונאות מספר 19.
3. היו"ר מציין כי בישיבה הקודמת נדונה סוגיה זו. מוסיף כי בדיון הוצגו הדיונים של ה-IFRIC והקביעה בפקודה כי התוספת למס דינה כדיון מס חברות והוועדה הגיעה למסקנה שהתוספת למס היא בתחולת תקן חשבונאות מספר 19. שואל כיצד למרות כל שנאמר בישיבה הקודמת ניתן לקבוע כי התוספת למס אינה בתחולת תקן חשבונאות מספר 19.
4. משתתף² מציין כי ההתייחסות של תקן חשבונאות מספר 19 לשיעור מס על רווחים מחולקים ושיעור מס על רווחים לא מחולקים אינה מתאימה לתוספת למס. מציין כי למרות שהתוספת למס מחושבת על רווח, גם היטל ששינסקי מחושב על רווח ובסופו של דבר המסקנה היתה שההיטל אינו מהווה מסים על ההכנסה בתחולת תקן חשבונאות מספר 19. מציין כי היה פרה-רולינג בנושא היטל ששינסקי שהבהיר כי למרות שההיטל מחושב על פי רווח, הוא ניתן להעברה והוא בר קיזוז ואין המדובר במסים על ההכנסה, אלא היטל. מציין כי מטרת המחוקק בתיקון לפקודה היתה לחייב את החברות לחלק דיבידנד בשיעור של 6% בכל שנה. מוסיף כי במהות מדובר על קנס שיחול על חברות שלא יחלקו דיבידנד כאמור.
5. משתתף אחר מציין כי מדובר על תמריץ לחלוקת דיבידנד או קנס על אי חלוקת דיבידנד ולתוספת למס יש מאפיינים של מיסוי שונה לרווחים מחולקים ולא מחולקים. מציין כי אכן התוספת למס אינה מהווה שיעור מס אחד לרווחים מחולקים ושיעור מס שונה לרווחים לא

¹ ההתייחסות היא לחבר ועדה או לחברת ועדה

² ההתייחסות היא למשתתף או למשתתפת

מחולקים. מוסיף כי על פי הנהוג עד כה בישראל, וגם לפי חוק עידוד השקעות הון, המחוקק נהג לעודד השקעה בחברות ולכן המס היה גבוה יותר בעת חלוקה ואילו כתוצאה מהתיקון לפקודה כעת המחוקק מעודד חלוקת רווחים ומטיל תוספת למס על אי חלוקתם. בדעה כי במהות לתוספת למס יש מאפיינים של מסים על ההכנסה.

6. המשתתף מציין כי קיימים מאפיינים אחרים שאינם מאפיינים של מסים על ההכנסה כגון אי יכולת לקזז סכומים ששולמו בעת חלוקת דיבידנד או שעודפים שליליים אינם מקנים הגנה מתשלום המס בעתיד וכו'.

7. היו"ר מציין כי בדיון הקודם הבין כי התקיימו דיונים בכל המשרדים הגדולים וכי בדיונים אלה המסקנה היתה כי מדובר על מסים על ההכנסה בתחולת תקן חשבונאות מספר 19 ולא היטל. מציין כי בישיבה הקודמת הועלו כלל הטענות והנימוקים והתקיימה הצבעה וכלל חברי הוועדה שנכחו בדיון תמכו בהחלטה כי התוספת למס היא בתחולת תקן חשבונאות מספר 19. מציע לקיים הצבעה פעם נוספת על מנת לבחון אם השתנתה העמדה של חברי ועדה נוספים. בדעה כי אין טעם בחזרה על כלל הטענות והנימוקים שנדונו בישיבה הקודמת.

8. חבר ועדה אחר מציין כי היטל ששינסקי טופל בתחילה כמסים על ההכנסה ורק לאחר דיונים עמוקים כולל עם רשות ניירות ערך הוחלט לשנות את הטיפול. מציין כי בישראל אכן היה נהוג עד היום ששיעור המס גבוה יותר על רווחים מחולקים לאור חוק עידוד השקעות הון, אך קיימות מדינות בהן נהוג להטיל מס על רווחים לא מחולקים וזה אכן סוג של קנס שחל על חברות שאינן מחלקות את רווחיהן. מוסיף כי במדינות אלה נקבע כי ה"קנס" הוא בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 12.

9. היו"ר, חבר הוועדה האחר, חבר ועדה נוסף וחבר ועדה רביעי תומכים בהחלטה שהתוספת למס היא בתחולת תקן חשבונאות מספר 19. חבר ועדה חמישי נמנע.

10. היו"ר מסכם כי לאור תמיכת 4 חברי ועדה, רוב הוועדה המקצועית בדעה כי התוספת למס היא בתחולת תקן חשבונאות מספר 19.

11. היו"ר מבקש מחבר הוועדה הנוסף להמשיך בדיון בסוגיות. חבר הוועדה הנוסף מציין כי למצגת נוספה התייחסות לסעיף 62א וכן התייחסות להוראת שעה.

12. חבר הוועדה הנוסף מציין כי משתתף נוסף העלה בישיבה הקודמת סוגיה לעניין התחולה של התוספת למס על חברות מדווחות כלשהן (שהנפיקו אג"ח או אג"ח ברצף מוסדי). מוסיף כי קיים שיחה עם נציגי רשות המיסים³ ועמדת רשות המסים בנושא היא כי תיתכן תחולה של

³ ההתייחסות היא לנציג או לנציגת רשות המיסים

התוספת למס על חברות מדווחות מסוימות. מוסיף כי נציג רשות המיסים יוכל להציג את עמדת רשות המיסים.

13. משתתף רביעי מציין כי אם מדובר על חברות מדווחות קיים לחץ זמנים משמעותי שכן החברות נדרשות לפרסם דוחות כספיים עד לסוף חודש מרס. חבר הוועדה הנוסף מציין כי רשות המיסים מודעת לכך והובטח פרסום עמדה בזמן הקצר.

השלכות התוספת למס על המסים השוטפים משנת 2025 ואילך

14. חבר הוועדה הנוסף מציע להתייחס תחילה לדוחות השנתיים ולאחר מכן גם לדוחות הביניים. בדעה כי לאור תקן חשבונאות מספר 19 אשר דורש להתעלם משיעור המס שיחול בעת חלוקה, כל עוד אין הכרזה על דיבידנד יש להביא בחשבון את התוספת למס. מוסיף כי אם החברה תכריז על דיבידנד, נביא בחשבון את אי התשלום של התוספת למס. מביא כדוגמה שנה שוטפת ללא התייחסות להוראות מעבר שנקבעו ומציין כי נוסף על תשלום מס חברות יש להכיר במסים שוטפים בתוספת למס המחושבת על בסיס יתרת הפתיחה של הרווחים הנצברים החייבים (2%). היו"ר מסכים.

15. המשתתף האחר מציין כי במחלקה המקצועית באחד המשרדים הגדולים יש התלבטות בנושא. מציין כי גישה אחת שנבחנה היא שמאחר שמדובר על תמריץ לחלוקת דיבידנד נבחנו ההתייחסויות בעולם לקרנות ריט שגם בהן קיים מנגנון של תמריץ לחלוקת דיבידנד. מציין כי המודל הישראלי לקרנות ריט מבוסס על המודל בארה"ב. מוסיף כי אחד התנאים לקבלת הטבות המס של קרנות ריט הוא שקרן הריט תחלק לפחות 90% מההכנסה החייבת באותה שנה. מציין כי מדובר על מצב דומה, אך גם שונה מאחר שמדובר על חלוקת ההכנסה החייבת של אותה שנה ולא על חלוקת הרווחים הנצברים החייבים (כמו במקרה של התוספת למס). מציין כי לאחר דיונים נהוג כיום להכיר בקרנות ריט במסים על ההכנסה לפי שיעורי המס על הרווחים המחולקים מאחר שמדובר על ישויות שקופות ומנגנון המיסוי אינו בתחולת סעיף 52א ל-12 IAS. מציין כי הנימוקים שהועלו במסגרת הדיונים הן בישראל והן בפירמות הגדולות בעולם לגבי קרנות ריט אינם מתאימים לתוספת למס, מאחר שבקרן ריט אין מצב פרקטי שקרן הריט לא תחלק 90% מההכנסה החייבת ואילו בחברות פרטיות בהחלט ייתכן שבשנה מסוימת לא תתבצע חלוקת דיבידנד משיקולים שונים ותחול התוספת למס. מציין כי גישה נוספת שנבחנה היא התייחסות לתוספת למס כמס יסף וזאת מאחר שאין שיעור מס לרווחים מחולקים ושיעור מס לרווחים שאינם מחולקים ומאחר שהתוספת למס אינה מחושבת על בסיס ההכנסה החייבת לאותה שנה. מוסיף כי מדובר על תחשיב נוסף (איזשהו קנס או תמריץ לחלוקת דיבידנד) המצטרף למס חברות בדומה למס יסף החל על יחידים. מציין כי בהתאם לגישה זו חברה תוכל לאמוד את שיעור המס האפקטיבי בשנים הבאות על מנת ליישם את שיעור המס על רווחים לא מחולקים (מאחר שאין המדובר בשיעור מס שונה אלא בתחשיב המבוסס על יתרת הפתיחה של הרווחים הנצברים החייבים) ובדוחות ביניים חברה תוכל לאמוד את שיעור המס האפקטיבי. מציין כי קיימים גם שיקולים פרקטיים. מציין כי חברה שיהיה לה הפסד בשנה מסוימת לא תידרש לשלם את

התוספת למס וזה מהווה הצדקה לבצע אומדן (על בסיס סעיף 46 לתקן חשבונאות מספר 19) ולא להחיל את סעיף 52א.

16. חבר הוועדה הרביעי מסכים עם המשתתף האחר. שואל את חבר הוועדה הנוסף אם כוונתו היתה שיש להכיר בתוספת למס שתעמוד לתשלום בגין השנה השוטפת מבלי להתייחס לתוספת למס שעשויה להיות משולמת בשנים הבאות בגין ההכנסה החייבת של השנה הנוכחית, אם החברה לא תחלק את ההכנסה החייבת הזו. שואל כיצד גישה זו תואמת את הגדרת מסים שוטפים בתקן חשבונאות מספר 19 ואת סעיף 46 שדורש מדידת מסים שוטפים ונדחים לפי שיעור המס שצפוי להיות משולם על ההכנסה החייבת. מציין כי לכאורה לגבי ההכנסה החייבת של שנת 2025, שיעור המס השוטף אינו ידוע שכן הכנסה חייבת זו תמשיך לשאת במס של 2% בכל שנה עד לחלוקתה (וייתכן אף שיעור מס שיעבור על 100%).

17. חבר הוועדה הנוסף מציין כי בסוף כל שנה, ניתן לחשב את התוספת למס שתשולם באותה שנה (שכן ידוע אם ההכנסה החייבת חולקה וכל הפרמטרים האחרים לצורך החישוב). חבר הוועדה הרביעי שואל מדוע אין להביא בחשבון במדידת מסים שוטפים 2% לכל שנה עד לחלוקה, אם ההכנסה החייבת לא חולקה כדיבידנד וידוע שהיא תחולק רק בעוד 4 שנים. בדעה כי הגדרת מסים שוטפים כוללת כל מס שישולם בגין ההכנסה החייבת של שנת 2025.

18. משתתף חמישי מציין כי מדובר על אירוע של השנים הבאות. חבר הוועדה הנוסף והמשתתף מסכימים.

19. המשתתף האחר מציין כי יש לדון אם שיעור המס על ההכנסה החייבת של השנה ייקבע בעתיד לפי הפעולות בעתיד.

20. המשתתף וחבר הוועדה הנוסף מציינים כי אין לכך השפעה על המסים השוטפים בשנת 2025. המשתתף מציין כי אם לא חולק דיבידנד בשיעור של 6%, תשלום התוספת למס הוא תשלום שלא יוחזר בשום מקרה.

21. חבר הוועדה הרביעי מציין כי הגדרת מסים שוטפים היא "סכום המסים על ההכנסה המשולם בהתייחס להכנסה החייבת לתקופה." מוסיף כי ההגדרה אינה מגבילה את התשלום לשנה הנוכחית בלבד וכי המסים השוטפים עשויים לכלול גם את התשלום שישולם בשנה הבאה על ההכנסה החייבת של השנה השוטפת.

22. חבר הוועדה מציין כי התוספת למס היא בגין יתרת הפתיחה של הרווחים הנצברים החייבים. חבר הוועדה הרביעי מציין כי מתייחס לתוספת למס שתשולם בשנה הבאה ובשנים העוקבות אם ההכנסה החייבת לשנה הנוכחית לא תחולק כדיבידנד.

23. המשתתף הרביעי מציין כי חבר הוועדה הרביעי מתייחס להכנסה חייבת של שנת 2025 אשר בגינה תשולם תוספת למס של 2% בכל שנה החל משנת 2026, כל עוד ההכנסה החייבת לא תחולק כדיבידנד. משיב לחבר הוועדה הרביעי כי ייתכנו אירועים רבים שבגינם לא תשולם תוספת למס – לדוגמה, הפסדים, רכישת נכסים "טובים" וכו' ולכן לא ניתן להתייחס רק לצפי לגבי עיתוי החלוקה.
24. חבר הוועדה הרביעי בדעה שמדובר בשאלה עקרונית אם מדובר במסים שוטפים או במסים נדחים. בדעה כי ההתייחסות של המשתתף הרביעי היא קושי פרקטי במדידה.
25. המשתתף החמישי בדעה כי מאחר שמדובר באירועים שיתרחשו בשנים הבאות (הפסדים, רכישת נכסים וכו'), התוספת למס שתשולם בשנים הבאות בגין ההכנסה החייבת לשנת 2025 היא אירוע מס של השנים הבאות ואינה שייכת לשנת 2025.
26. המשתתף האחר מציין כי הקושי עם סעיף 52א הוא שההתייחסות היא גם למצב שבו יתרת העודפים כולה או חלקה יחולקו כדיבידנד לבעלי המניות. מסכים עם המשתתף החמישי ועם המשתתף הרביעי שהתוספת למס של 2% בגין ההכנסה החייבת השנה שתשולם בשנים הבאות היא אירוע מס של השנים הבאות. בדעה כי מדובר על שיעור המס השוטף בכל שנה מאחר שמדובר על אירועים מעבר לחלוקה או אי חלוקה, כלומר אם יהיה הפסד או מגן נכסים גבוה יותר בשנה הבאה לא תהיה תוספת למס.
27. חבר הוועדה הנוסף מציין כי לגבי השנה השוטפת יש את מס החברות (23%) ויש את התוספת למס (2%) אשר מחושבת על יתרת הפתיחה (הכנסה חייבת משנים קודמות). המשתתף האחר מסכים.
28. המשתתף האחר מביא דוגמה של חברת מעטים שיתרת פתיחה של הכנסה חייבת משנים קודמות היא אפס והרווח החשבונאי לשנה הוא 100 והוא שווה להכנסה החייבת. בדעה כי המסים השוטפים הם 23% מההכנסה החייבת בסך 100 ולא אמורים לכלול את התוספת למס של 2% שתשולם בשנים הבאות בגין ההכנסה החייבת הזו בשנים הבאות. חבר הוועדה הנוסף מסכים.
29. המשתתף בדעה שהטיפול המוצע הוא למעשה כקנס וסעיף 52א לא חל. חבר הוועדה הנוסף בדעה כי סעיף 52א חל מאחר שמדובר על שיעור נמוך יותר על יתרת העודפים הלא מחולקים והטיפול הוא כקנס.
30. המשתתף מציין כי קרנות ריט חייבות לחלק את הרווחים מבחינה ציבורית מאחר שהתחייבו לכך בתשקיף, אך אינן מכירות בהתחייבות כדיבידנד (מאחר שיש להן שיקול דעת) ואינן מכירות במס שיחול עליהן אם לא יחלקו את הרווחים. בדעה כי מדובר במקרה חמור יותר שכן ייתכן שקרנות הריט לא יוכלו לחלק דיבידנדים בשיעור הנדרש עקב היעדר

מזומנים ומדובר על תנאים שאינם בשליטתם. מוסיף כי לא מדובר על מקרה זהה, אך דומה.

31. חבר הוועדה האחר מציין כי בדיונים בין הפירמות העמדה שהתגבשה לגבי קרנות ריט נבעה מכך שהתייחסו אליהן כישויות שקופות.

32. המשתתף בדעה כי סעיף 52א לא מתאים לתוספת למס שכן לא מדובר על שיעור מס שונה לרווחים מחולקים ולרווחים לא מחולקים. מסכים עם המשתתף האחר כי מדובר על מס בדומה למס יסף וכי המסים השוטפים הם מס חברות – 23% ועוד התוספת למס – 2% על יתרת הפתיחה בגין השנה הנוכחית. המשתתף האחר מסכים, אך מציין כי הקושי הוא שסעיף 52א מתייחס גם למצב שבו יש מס על יתרת העודפים, כולה או חלקה. מציין כי התיקון לחוק אינו קובע שיעור מס אחד על רווחים מחולקים ושיעור מס אחר לרווחים לא מחולקים – המנגנון הוא שונה ולכן המנגנון אינו בתחולת הסעיף. מציין כי בדיון שהתקיים בעולם לגבי מנגנון של קרנות ריט התקבלה החלטה כי סעיף 52א לתקן חשבונאות בינלאומי 12 אינו רלוונטי להן. בדעה כי הסעיף אינו רלוונטי לחברות מעטים בישראל.

33. חבר הוועדה הנוסף מציין כי המסקנה היא זהה ורק הדרך אליה שונה.

34. המשתתף הרביעי מציין כי אם תינקט גישה שיש להפריש גם בגין המסים שעשויים לחול בשנים הבאות נוצר אבסורד וקיצוניות שהמסים עשויים להגיע לשיעורים גבוהים מאוד כאשר בשנים הבאות ייתכן שהחברה כלל לא תידרש לשאת בהם. בדעה כי חשוב לתת גילוי ולהכיר בהוצאות מסים רק בגין השנה השוטפת.

35. המשתתף מציין כי להחלטה של הוועדה המקצועית יכולות להיות השפעות משמעותיות על החברות.

36. היו"ר שואל אם מוסכם על הנוכחים שהמסים השוטפים צריכים לכלול את מס החברות ורכיב נוסף שיכלול את התוספת למס שתשולם בגין יתרת הפתיחה של אותה שנה.

37. חבר הוועדה הרביעי מסכים ובדעה שבמסגרת ההנחיה המקצועית יש להסביר מהי ההתייחסות לתוספת למס שתשולם בשנים הבאות בגין ההכנסה החייבת של השנה הנוכחית ולהבהיר מדוע הוועדה המקצועית בדעה שאין המדובר במסים שוטפים של השנה הנוכחית.

38. משתתף שישי שואל את חבר הוועדה הרביעי אם כוונתו היא לחבות המס העתידית בגין התוספת למס שתשולם על ההכנסה החייבת לתקופה. חבר הוועדה הרביעי מציין כי יש לקבוע לאיזה שנה שייכים המסים השוטפים האלה ויש להתייחס לניתוח של הוועדה המקצועית במסגרת ההנחיה המקצועית.

39. המשתתף השישי בדעה כי אין המדובר במסים שוטפים, אלא במסים נדחים. המשתתף האחר אינו מסכים. מביא כדוגמה חברת מעטים שיתרת הפתיחה של העודפים היא אפס ובשנת 2025 הרווח החשבונאי הוא 100 והוא שווה להכנסה החייבת. מציין כי בדוגמה לא קיימים בחברה הפרשים זמניים. מוסיף כי השאלה היא אם יוכרו הוצאות מסים שוטפים של 23 או אם סעיף 52א דורש התייחסות לשיעור המס על רווחים לא מחולקים ולכן יש להכיר בהוצאות מסים שוטפים של 23 בתוספת 2% שישולמו על ההכנסה החייבת של השנה הנוכחית בשנים הבאות, בהנחה שההכנסה החייבת לא תחולק לנצח בהנחת עסק חי (שכן סעיף 52א דורש מדידה לפי שיעור המס על רווחים לא מחולקים).
40. המשתתף החמישי מציין כי הגישה השנייה שהציג המשתתף האחר אינה הגיונית מאחר שסעיף 52א אינו מתייחס לכוונה לחלק את הרווחים ולכן בגישה זו התוצאה היא שיש להביא בחשבון את התוספת למס של 2% עד אינסוף. בדעה כי התוצאה המתקבלת מגישה זו היא אבסורדית. בדעה כי רק התוספת למס שתשולם בגין שנה זו צריכה להוות חלק מהמסים השוטפים.
41. חבר הוועדה הנוסף בדעה כי לא ניתן להכיר כיום בתוספת למס שתשולם בשנים הבאות על ההכנסה החייבת של השנה הנוכחית שכן התשלום תלוי באירועים עתידיים. המשתתף האחר מסכים.
42. המשתתף הרביעי מציין כי בנימוקים להחלטה יש להסביר כי התשלום של התוספת למס בשנים הבאות תלוי באירועים עתידיים. חבר הוועדה החמישי מסכים ומציין כי הבאה בחשבון של התוספת למס שתשולם בשנים הבאות בגין אותה הכנסה חייבת מביא לתוצאה לא סבירה.
43. חבר הוועדה הנוסף מציין כי מעבר לכך אם אותה הכנסה חייבת תושקע בנכסים "טובים" לא תשולם התוספת למס בגין אותה הכנסה חייבת, כלומר התשלום תלוי באירועים עתידיים.
44. המשתתף האחר בדעה כי במסגרת ההנחיה המקצועית יש לנמק מדוע סעיף 52א אינו רלוונטי ולהבהיר כי אין להביא בחשבון את התוספת למס שתשולם בשנים הבאות מאחר שהיא תלויה באירועים עתידיים.
45. חבר הוועדה הנוסף בדעה כי סעיף 52א רלוונטי, אך רק לגבי השנה השוטפת וכי לא ניתן להכיר במסים שוטפים המותנים באירועים עתידיים. מוסיף כי קיימת חבות רק לגבי התוספת למס של השנה השוטפת ולא על התוספת למס של השנים הבאות (לא עניין של תנאי תשלום).
46. המשתתף האחר בדעה כי סעיף 52א אינו רלוונטי. חבר הוועדה הנוסף מציין כי ההבדל בגישות מוביל לאותה מסקנה בדוחות שנתיים, אך יוצר הבדל בדוחות ביניים.

47. צדיק מבקשת לסכם את ההחלטה בעניין המסים השוטפים – מאחר שהתוספת למס שתשולם בשנים הבאות על אותה הכנסה חייבת תלויה באירועים עתידיים שבשליטת החברה, אין להכיר בה בשנה השוטפת ובשנה השוטפת המסים השוטפים יחושבו :
(א) גישה א – לפי שיעור המס על רווחים לא מחולקים
(ב) גישה ב – לפי שיעור המס על רווחים מחולקים וחישוב נפרד של התוספת למס.
48. חבר הוועדה הרביעי מציין כי אם הטענה היא שהתוספת למס של השנים הבאות אינה חלק מהמסים השוטפים לתקופה הנוכחית (אלא חלק מהמסים השוטפים של השנים הבאות), המשמעות היא שאין עדכון לשיעור המס כפי שמתואר בסעיף 52א, אלא בכל מקרה מדובר בחישוב נפרד.
49. חבר הוועדה האחר מסכים עם חבר הוועדה הרביעי ומציין כי מנגנון המס שנקבע הוא בתחולת סעיף 52א, אך כל שנה עומדת בפני עצמה ובכל שנה שיעור המס מושפע מיתרת הפתיחה של העודפים וממגיני המס. מסכים עם חבר הוועדה הנוסף.
50. חבר הוועדה הרביעי מציין כי המשמעות היא שסעיף 52א מיושם בדרך כזו ששיעור המס של שנה מסוימת הוא שיעור מס חברות על ההכנסה החייבת ועוד תוספת למס של 2% על יתרת הפתיחה של הרווחים הלא מחולקים ובהתעלם משיעורי המס הנוספים שיחולו על הכנסה חייבת זו בשנים הבאות. חבר הוועדה האחר מוסיף כי שיעורי המס הנוספים רלוונטיים לשנים הבאות כאשר ההכנסה החייבת תהווה חלק מיתרת הפתיחה לחישוב שיעור המס לשנה הבאה.
51. המשתתף האחר מציין כי אין המדובר בשיעור מס נוסף, אלא כמס יסף-תחשיב נפרד. בדעה כי התייחסות כשיעור מס נוסף תיצור קושי משמעותי מאחר שחברה תידרש לצפות את שיעור המס שיחול בשנה שבה יתהפך ההפרש הזמני לצורך הכרה במסים נדחים. בדעה כי כל שנה יהיה תחשיב נוסף לגבי ה-2% (באופי של קנס) ותחשיב זה אינו רלוונטי לשיעור המס ולכן סעיף 52א אינו רלוונטי.
52. היו"ר שואל אם חבר הוועדה הנוסף מוכן לקבל את עמדתו של המשתתף האחר. חבר הוועדה הנוסף מציע להתייחס למסקנה שמוסכמת על הנוכחים מבלי להתייחס לתחולת סעיף 52א.
53. היו"ר שואל אם מוסכם על הנוכחים שהמסים השוטפים צריכים לכלול את מס החברות ורכיב נוסף שיכלול את התוספת למס שתשולם בגין יתרת הפתיחה של אותה שנה. היו"ר, **חבר הוועדה, חבר הוועדה האחר, חבר הוועדה הרביעי וחבר הוועדה החמישי מסכימים.**
54. המשתתף הרביעי מציין כי קיימת חשיבות להתייחס לדוחות ביניים מאחר שיש מספר לא מבוטל של חברות פרטיות שמפרסמות דוחות ביניים. בדעה כי אם לחברה תהיה החלטה

ברורה של דירקטוריון החברה על כוונה לחלק דיבידנד עד סוף השנה יש להביא בחשבון את החלוקה לצורך חישוב התוספת למס לרבעון ולא להתייחס לרבעון כתקופה העומדת בפני עצמה.

55. חבר הוועדה הנוסף מציין כי בדוחות ביניים מתחדד ההבדל בין שתי הגישות – יישום סעיף 52א או אי יישומו. מציין כי אם מדובר על יישום סעיף 52א, לא ניתן לנקוט בגישה המוצעת על ידי המשתתף הרביעי. המשתתף הרביעי מציין כי ברמה הפרקטית לא הגיוני שחברה שיודעת שתכריז על דיבידנד ברבעון האחרון (לחברה יש יתרון בחלוקת הדיבידנד בסוף השנה לאור הריבית על הניכוי במקור) תידרש ברבעונים הראשונים להכיר בהוצאות מסים שוטפים בגין התוספת למס שלא תשולם ברמה שנתית אם החלוקה תתבצע כמתוכנן ברבעון הרביעי ואילו ברבעון הרביעי יוכרו הכנסות מסים שוטפים.

56. חבר הוועדה הנוסף מציין כי טיפול חשבונאי זה נדרש בכל חלוקה שקיים בגינה מס. מוסיפה כי גם אם יש מדיניות חלוקה קבועה יש להתעלם מכך בדוחות הרבעונים.

57. המשתתף הרביעי בדעה כי קיימת חשיבות להתייחסות לדוחות ביניים בהנחיה המקצועית.

58. היו"ר מציע לסיים תחילה את הדיון בדוחות השנתיים.

59. חבר הוועדה הנוסף מציין כי מסים נדחים מחושבים בגין הפרשים זמניים בין בסיס המס לבין הערך בספרים של נכסים והתחייבויות. מוסיף כי מנגנון המס אינו יוצר הפרשים זמניים חדשים וכי הפרשים זמניים לא נוצרים בגין עודפים או רווחים ראויים לחלוקה, אלא בגין נכסים והתחייבויות. מציין כי לגבי מסים נדחים השאלה היא שיעור המס שיחול במועד ההיפוך של אותו הפרש זמני. בדעה כי שיעור המס שיחול במועד ההיפוך (המועד שבו תהיה השפעה על ההכנסה החייבת) הוא מס חברות בלבד מאחר שטרם נוצרה חבות לתשלום התוספת למס מאחר שלא מהווה עדיין חלק מהעודפים (וזו תיווצר בתנאים מסוימים רק בשנה העוקבת). מוסיף כי אין סתירה לסעיף 52א מאחר שההיפוך יתבצע לפי שיעור מס של 23% וכי התוספת למס היא תחשיב נוסף.

60. המשתתף האחר מציין כי סעיף 52א אינו רלוונטי למסים נדחים. בדעה כי מדובר בתחשיב נוסף שאינו משפיע על שיעור המס בכל שנה (בדומה למס יסף). מבין מדוע חבר הוועדה והמשתתף התייחסו לכך כקנס, אך בדעה כי מדובר על מס שבתחולת תקן חשבונאות מספר 19 שמהווה תחשיב נפרד ואינו משפיע על שיעור המס. חבר הוועדה הנוסף מציין כי מסכים עם המסקנה לגבי מסים נדחים.

61. חבר הוועדה מציין כי המשמעות היא שסעיף 52א אינו חל. חבר הוועדה הנוסף בדעה שסעיף 52א חל, אך המנגנון אינו שיעור מס אחד לרווחים מחולקים ואחר לרווחים לא מחולקים, אלא תחשיב נפרד של התוספת למס בכל שנה.

62. המשתתף האחר מציין כי קיימת סוגיה נוספת. מביא כדוגמה הפרש זמני של פחת מואץ שיתהפך בעוד 5 שנים. חבר הוועדה הנוסף משיב כי בעוד 5 שנים ההפרש הזמני ישפיע על ההכנסה החייבת באותה שנה והתוספת למס לא תחול עליו, אלא רק בשנה העוקבת במידה ויתקיימו תנאים מסוימים. המשתתף האחר מציין כי תיתכן טענה ששיעור המס האפקטיבי אינו מס חברות בלבד אלא כולל את התוספת למס. בדעה כי על אף ששיעור המס האפקטיבי יהיה גבוה משיעור מס חברות, התוספת למס דומה להוצאות לא מוכרות ואינה משפיעה על שיעור המס. חבר הוועדה הנוסף מסכים.
63. חבר הוועדה הרביעי מציין כי חבר הוועדה הנוסף והמשתתף האחר מסכימים וחבר הוועדה הנוסף טוען כי אם תשולם בשנת ההיפוך התוספת למס היא תשולם בגין יתרת הפתיחה ולא בגין ההכנסה החייבת לאותה שנה. חבר הוועדה הנוסף מאשר.
64. המשתתף האחר טוען כי המשמעות היא שסעיף 52א אינו רלוונטי. חבר הוועדה הנוסף בדעה כי סעיף 52א רלוונטי ומשמעות היישום שלו היא תחשיב נפרד ולא שיעור מס אחד לרווחים מחולקים ואחר לרווחים לא מחולקים.
65. חבר הוועדה הנוסף בדעה כי טענה שסעיף 52א אינו חל עשויה ליצור קושי לגבי חברות המיישמות את התקינה הבינלאומית ו- IAS 12. מציין כי בתקינה הישראלית אפשר להשתמש בכל אחת מהגישות שתוארה, אך בעולם של התקינה הבינלאומית אין לסתור את IAS 12 (מאחר שתקן חשבונאות מספר 19 מבוסס על IAS 12).
66. חבר הוועדה הרביעי בדעה כי המסקנות תואמות גם את IAS 12.
67. חבר הוועדה הנוסף מציין כי מסכים לגבי מסים שוטפים ומסים נדחים וההבדל יהיה בדוחות ביניים.
68. המשתתף האחר מציע לכתוב בהנחיה כי סעיף 52א התייחס למצבים שבהם שיעור המס נמוך יותר כאשר הרווח, כולו או חלקו או יתרת העודפים, כולה או חלקה מחולקים כדיבידנד. מוסיף כי המנגנון שנקבע הוא תחשיב שמושפע מחלוקה או אי חלוקה של יתרת העודפים, אך משופע גם מגורמים אחרים ובכל מקרה המנגנון אינו משנה את שיעור המס (למרות שמשפיע על שיעור המס האפקטיבי). חבר הוועדה האחר מציין כי מדובר על אמירה בעייתית למול הפרשנויות בעולם לגבי סעיף 52א ל- IAS 12.
69. המשתתף האחר בדעה כי סעיף 52א רלוונטי לחברות תחת חוק עידוד השקעות הון במסלול החלופי לפיו שיעור המס הוא אפס, אך אם החברה מחלקת דיבידנד היא נדרשת לשלם מס לפי שיעור מס חברות. מוסיף כי במקרה כזה מסים שוטפים ומסים נדחים חושבו לפי שיעור מס אפס ורק בעת הכרזת דיבידנד ישוקפו השלכות המס. בדעה כי מנגנון המס הוא תחשיב נוסף שאינו משנה את שיעור המס.

70. היו"ר שואל מה הקושי של חבר הוועדה הנוסף אם סעיף 52א לא חל ובשנה השוטפת יוכרו מסים שוטפים לפי שיעור מס חברות והתוספת למס שנוצרה בגינה חבות השנה וכך גם לא יוצר קושי בדוחות הביניים.
71. חבר הוועדה הנוסף מסכים עם הטיפול החשבונאי, אך מציע להתייחס לכך שהפרשנות היא בהתאם לתקינה הישראלית וכי אין להקיש מהטיפול החשבונאי שנקבע למקרים אחרים. בדעה כי הפרשנויות בעולם לגבי IAS 12 יהיו שסעיף 52א חל.
72. היו"ר מסכים להוסיף את ההערה.
73. צדיק מבקשת מנציג רשות המיסים להציג את העמדה לגבי חברות מדווחות מאחר שהחברות המדווחות מיישמות את התקינה הבינלאומית.
74. נציג רשות המיסים מציין כי בוצעה בדיקה מול נציג אחר מרשות המיסים והעמדה היא שחברות מדווחות עשויות להיות חברת מעטים, מאחר שהמצב שונה מחברות שהמניות שלהן ניתנות למסחר ויש לציבור עניין ממשי בהן.
75. המשתתף האחר שואל אם הכוונה היא לחברה פרטית שהנפיקה אג"ח ולא מניות. נציג רשות המיסים משיב בחיוב.
76. המשתתף הרביעי מציין כי מדובר על השפעה כבדה מאוד על חברות שנדרשות לפרסם את הדוחות הכספיים שלהן בתוך חודש ימים. שואל את נציג רשות ניירות ערך⁴ אם רשות ניירות ערך מודעת לעמדה זו של רשות המיסים. מוסיף כי נדרש פרסום מיידי על ידי רשות המיסים על מנת להבהיר את העמדה.
77. נציג רשות המיסים מציין כי אם הכוונה היא לפרסום של העמדה של רשות המיסים בימים הקרובים, ניתן לבדוק זאת. שואל אם יש שאלות נוספות בהקשר זה. מציין כי העמדה של רשות המיסים היא שאין שוני בין חברה פרטית לבין חברה שהנפיקה אג"ח לציבור לעניין זה.
78. משתתף שביעי מציין כי העמדה היא תמוהה כי משמעותה שחברה שהנפיקה אג"ח לציבור היא חברה שאין לציבור עניין בה. חבר הוועדה החמישי מציין כי העמדה לא סבירה.
79. המשתתף השביעי מציין כי ברור שלצורך גביית מסים, רשות המיסים מעוניינת להחיל את התיקון לחוק גם על חברות אלה, אך לא מדובר במצב סביר. בדעה כי לא ניתן לטעון שחברה שהנפיקה לציבור אג"ח היא אינה "חברה שיש לציבור עניין ממשי בה".

⁴ ההתייחסות היא לנציג או לנציגת רשות ניירות ערך

80. חבר הוועדה האחר מציין כי בכל העולם, "חברה שיש לציבור עניין ממשי בה" כוללת כל חברה שהנפיקה נייר ערך לציבור, ללא קשר אם מדובר במניות או אגרות חוב או נייר ערך אחר. חבר הוועדה החמישי מסכים. מוסיף כי עמדה זו סותרת את ההתייחסות של רשות ניירות ערך לחברות שהנפיקו אג"ח.
81. נציג רשות המיסים מציין כי לקראת הישיבה התקיימו דיונים בנושא עם הגורמים שהיו מעורבים בחקיקה והעמדה של רשות המיסים היא שחברות שהנפיקו אג"ח לציבור אינן חברות שיש לציבור עניין בהן ולפיכך עשויות להיות חברת מעטים.
82. המשתתף האחר מציין כי קיימות חברות שהנפיקו אג"ח והתחייבו בתשקיף לא לחלק דיבידנד מעבר לאחוז מסוים או לא לחלק כלל דיבידנד ועל בסיס התחייבות זו משקיעים רכשו את אג"ח. מציין כי שיעור הריבית נקבע בהתחשב גם בשיעור המס. מוסיף כי מדובר על שינוי בכללי המשחק מבחינת החברות והמשקיעים. מציין כי המטרה היא ששוק ההון בישראל יהיה מפותח ואמירה כזו פוגעת בשוק ההון.
83. חבר הוועדה החמישי מציין כי לא ניתן לטעון כי אין לציבור עניין ממשי בחברה שהנפיקה אג"ח לציבור. המשתתף השביעי מציין כי יש לערב את משרד המשפטים ורשות ניירות ערך.
84. נציג רשות המיסים מציין כי למיטב ידיעתו הסוגיה עלתה כבר במסגרת תהליך החקיקה. שואל אם יש אפשרות להזמין נציג אחר מרשות המיסים לישיבה בנושא. מוסיף כי כרגע העמדה היא שחברה שהנפיקה אג"ח עשויה להיות חברת מעטים.
85. צדיק מבקשת מנציג רשות המיסים לבדוק אפשרות לצרף נציג אחר מרשות המיסים לישיבה הנוכחית. נציג רשות המיסים מציין כי יבדוק.
86. נציג רשות לניירות ערך מציין כי מופתע מהעמדה. מוסיף כי ההבנה במחלקת המיסוי ברשות ניירות ערך היתה שחברות שהנפיקו אג"ח הן חברות שלציבור יש עניין ממשי בהן.
87. המשתתף האחר מציין כי גם במחלקת המיסים באחד המשרדים הגדולים עלתה הסוגיה של חברה שהנפיקה אג"ח ברצף מוסדי והפרשנות של מחלקת המיסים היא כי חברת אג"ח ברצף מוסדי אינה נחשבת "חברה שלציבור יש עניין ממשי בה" ואילו חברת אג"ח סחיר נחשבת "חברה שלציבור יש עניין ממשי בה".
88. המשתתף השביעי בדעה כי לא סביר שחברה שהנפיקה אג"ח לציבור לא תהיה "חברה שלציבור עניין ממשי בה". בדעה כי רשות המיסים צריכה להתייעץ עם משרד המשפטים ועם רשות ניירות ערך לפני קביעת עמדה כזו.
89. חבר הוועדה החמישי מציין כי רשות ניירות ערך צריכה לפעול מול רשות המיסים בנושא ולא הוועדה המקצועית.

90. המשתתף האחר מציין כי פרסום הנחיה מקצועית לתקן חשבונאות מספר 19 עשוי להשליך גם על הטיפול החשבונאי בתאגידים מדווחים לפי IAS 12. חבר הוועדה הנוסף מציע לקבוע החרגה בתקינה הישראלית לפיה סעיף 52א לא יחול על הטיפול החשבונאי בתוספת למס בדומה לתיקון שבוצע בפילאר 2 בתקינה הבינלאומית.
91. צדיק מציינת כי החרגה כזו דורשת תיקון תקן חשבונאות מספר 19 ולא ניתן לפרסם זאת כהנחיה מקצועית.
92. חבר הוועדה הרביעי בדעה כי החרגה כזו תידרש רק אם לא ימצא פתרון מתאים גם לדוחות הביניים במסגרת תקן חשבונאות מספר 19. מציין כי ייתכן שניתן לנקוט בגישה שמאחר שקיימות הוראות סותרות בין סעיף 52א לתקן חשבונאות מספר 19 לבין תקן חשבונאות מספר 14 שדורש צפי למס שנתי ומאחר שההוראות בתקן חשבונאות מספר 14 ספציפיות יותר, יש ליישם את הוראות תקן חשבונאות מספר 14.
93. חבר הוועדה הנוסף בדעה כי אמירה כזו שסעיף 52א אינו חל בדוחות ביניים עשויה לשנות את הטיפול החשבונאי הננקט כיום על ידי חברות בדוחות ביניים במסים אחרים. חבר הוועדה הרביעי מחדד כי כוונתו לא היתה לקבוע כי סעיף 52א לא חל, אלא לא להתחשב בהשלכות המס העתידיות של הרווחים הלא מחולקים, אך בתוך אותה שנה ההנחיות של תקן חשבונאות מספר 14 רלוונטיות יותר ולכן יש לעשות צפי למס השנתי. מציין כי החרגה משמעותה שלא נמצא פתרון אחר במסגרת התקינה הבינלאומית ולכן עשויה להיווצר אותה בעיה.
94. צדיק מסכמת כי קיימת הסכמה לגבי המסים השוטפים והמסים הנדחים בכל שנה אך קיימות שתי עמדות לגבי תחולת סעיף 52א, אשר משפיעות על המסקנה לגבי דוחות ביניים.
95. חבר הוועדה הרביעי מציע לפרסם הנחיה מקצועית רק לגבי הדוחות השנתיים בשלב זה מאחר שקיימת דחיפות רבה לפרסום לצורך הדוחות הכספיים השנתיים לשנת 2024 אם אכן תאגידים מדווחים עשויים להיות "חברת מעטים" כהגדרתה בסעיף 76 לפקודה וקיימת הסכמה שאין להביא בחשבון את השלכות המס העתידיות של התוספת למס. מציין כי לאחר הפרסום ניתן יהיה לדון בהשלכות התוספת למס על דוחות ביניים וסוגיות נוספות.
96. חבר הוועדה הנוסף מסכים, אך מציין שיש לדון גם בהשלכות של סעיף 62א לפקודה מאחר שגם לסעיף זה עשויה להיות השפעה על המסים הנדחים ליום 31.12.24.
97. נציג רשות המיסים מציין כי הנציג האחר מרשות המיסים הסכים להצטרף לישיבה למספר דקות.

98. הנציג האחר מרשות המיסים מציין כי בכוונת רשות המסים לפרסם חוזר בנושא בימים הקרובים אך לאור הדחיפות מוכן להבהיר כי עמדת רשות המסים היא שחברה שלא תחשב לחברת מעטים היא חברה שהמניות שלה רשומות למסחר בבורסה או חברה בת של חברה ציבורית אם שיעור ההחזקה הוא מעל 20% ואילו חברות אג"ח עשויות להוות חברות מעטים.
99. המשתתף הרביעי מציין כי מטפל בחברות נדל"ן ובדיונים מול רשות המסים לגבי חברות בית, עמדת רשות המסים היתה נחרצת שחברה שקשורה לחברה מדווחת היא חברה שלציבור יש עניין ממשי בה. הנציג האחר מרשות המיסים מאשר כי זו עמדת רשות המסים לגבי חברות בית.
100. המשתתף הרביעי מציין כי קיימות חברות שפרסמו דוחות שנתיים לשנת 2024 או שעומדות לפרסם דוחות כספיים בחודש הקרוב ונדרשת בהירות בנושא זה באופן מיידי. מציע שרשות המסים תהיה בקשר עם רשות ניירות ערך. מוסיף כי הקו של רשות המסים עד כה היה שתאגידים מדווחים הם חברות שלציבור יש עניין ממשי בהן. בדעה כי לא ייתכן מצב שלצורך חברות בית או סעיפים אחרים בפקודה תאגידים מדווחים יחשבו "חברה שלציבור יש עניין ממשי בה" ואילו לצורך סעיף 81א תאגידים מדווחים לא יחשבו "חברה שלציבור יש עניין ממשי בה".
101. חבר הוועדה האחר מציין כי חברות שהנפיקו אג"ח התחייבו במסגרת התשקיף שלא לחלק דיבידנד והחלטה כזו מתעלמת מהתחייבויות אלה.
102. הנציג האחר מרשות המיסים מציע לקיים שיח ולהזמין את נציגי הוועדה המקצועית. מוסיף כי לעניין הטענה המשפטית, הנושא נבדק.
103. המשתתף השביעי שואל אם המשמעות היא שחברה שהנפיקה אג"ח אין לציבור עניין ממשי בה. הנציג האחר מרשות המיסים עונה בחיוב. המשתתף השביעי מציין כי הפרשנות נשמעת מופרכת.
104. המשתתף האחר שואל אם לא פורסם חוזר בשנת 2019 שהתייחס לנושא בעניין חברות בית. הנציג האחר מרשות המיסים משיב כי לעניין חברות בית נקבע כי הסיווג נקבע לפי מבחנים מהותיים בחשבונאות.
105. חבר הוועדה החמישי שואל מה הנימוקים לפרשנות זו. הנציג האחר מרשות המיסים משיב כי גם בחברות אג"ח לציבור יש עניין ממשי, אך הכלל הוא אם הציבור מחזיק בהון של החברה או שהציבור הוא מלווה. מוסיף כי הפרשנות המקורית של עניין ממשי לציבור היתה רק לחברות שהמניות שלהן רשומות למסחר בבורסה. מציין כי הפסיקה של חברות בית לא עסקה בחברות שהנפיקו אג"ח. מוסיף כי הגורם שמייצר עניין ממשי לציבור הוא החזקה בהון החברה.

106. המשתתף השביעי מציע שיתקיים דיון עם משרד המשפטים ועם רשות ניירות ערך. הנציג האחר מרשות המיסים משיב כי יקיימו דיונים לפני פרסום החוזר. נציג רשות לניירות ערך מצוין כי נציגי רשות ניירות ערך יהיו בקשר עם הנציג האחר מרשות המיסים.
107. צדיק מודה לנציג האחר מרשות המיסים על הצטרפותו לשיבת הוועדה המקצועית ומתן ההבהרה.
108. היו"ר מציע שחבר הוועדה הנוסף, חבר הוועדה הרביעי וצדיק ינסחו את טיוטת ההנחיה המקצועית לגבי 2024 ו-2025 והרבעונים והנוסח יובא לדיון בישיבה הבאה. חבר הוועדה הנוסף, חבר הוועדה הרביעי וצדיק מסכימים.
109. חבר הוועדה הנוסף מצוין כי כדי לפרסם הנחיה מקצועית לגבי השלכות תיקון מספר 277 על הדוחות הכספיים השנתיים לשנת 2024 יש לקיים דיון לגבי סעיף 62א לפקודה. שואל אם יש אפשרות לקבוע ישיבה נוספת בשבוע הבא. היו"ר משיב בחיוב.
110. לאחר בדיקה עם חברי הוועדה המקצועית, הוחלט לקבוע ישיבה נוספת ב-4.3.25.
111. המשתתף האחר מציע למצוא פתרון במסגרת תקן חשבונאות מספר 19 ושהפתרון יהיה עקבי עם התקינה הבינלאומית. חבר הוועדה הנוסף משיב כי אם העמדה של רשות המסים תהיה העמדה הסופית גם רשות ניירות ערך תתייחס ומציע שלא יהיו פערים.
112. נציג רשות לניירות ערך מצוין כי קיימת בעייתיות בפרסום הנחיות לאחר שחלק מהחברות פרסמו דוחות כספיים שנתיים.
113. המשתתף מצוין כי גם נציג נוסף מרשות המסים בדעה כי מדובר בפרשנות בעייתית.

סעיף 62א

114. חבר הוועדה הנוסף מציע להציג את סעיף 62א לפקודה. מצוין כי סעיף 62א לפקודה דן בבעל שליטה (10% ומעלה) בחברת מעטים. מצוין כי מטרת הסעיף היא להרחיב את המקרים שיכנסו לתחולת "חברות ארנק" (בעל שליטה הקים חברה והוא נושא משרה בה או נותן שירותים לחברה אחרת ומקבל את התגמול דרך החברה). מצוין כי סעיף 62א מקשה על תנאים מסוימים בשני המצבים הקיימים בפקודת מס הכנסה לפני תיקונה והוסיף עוד שלושה מצבים חדשים, אשר עשויים לחול גם על חברות עם פעילות משלעצמן – עובדים, ייצור, מכירות, מלאי וכו'. מצוין כי סעיף 62א מעביר חלק מההכנסה החייבת של חברת המעטים לבעלי מניות מסוימים בהתקיים תנאים מוגדרים.
115. חבר הוועדה הנוסף מצוין כי שני המצבים הראשונים הם פחות רלוונטיים להנחיה המקצועית והם כוללים:

(א) בעל שליטה בחברת מעטים שהוא נושא משרה בחברה אחרת כאשר הכנסת חברת המעטים נובעת מפעילות היחיד כנושא משרה או מהענקת שירותי ניהול וכיוצ"ב. במקרה כזה ההכנסה של חברת המעטים מיוחסת לבעל השליטה וחייבת במס שולי ולא במס חברות.

(ב) בעל שליטה בחברת מעטים, אשר נותנת שירותים לחברה אחרת. במקרים כאלה, אם 70% או יותר מההכנסות ממתן שירותים ללקוח אחד (למעט הכנסות או רווחים מיוחדים) וחברת המעטים אינה מעסיקה 4 מועסקים או יותר, אז ההכנסה של חברת המעטים תיוחס לבעל השליטה.

116. חבר הוועדה הנוסף מציין כי המצב השלישי הוא המצב הרלוונטי ביותר להנחיה המקצועית והוא מצב חדש. מוסיף כי קיימים מספר תנאים למצב זה - "הרווחים הנצברים" לפי סעיף 81א עולים על 750 אלפי ש"ח וה"הכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית" לכל בעל שליטה בנפרד היא מתחת ל-30 מיליון ש"ח. מציין כי "הכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית" מחושבת ככלל ההכנסות של חברת המעטים בניכוי הכנסות ספציפיות המפורטות בפקודה (לדוגמה, הכנסות משכירות, הכנסות ריבית וכו'). מציין כי אם ה"הכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית" היא מעל ל-30 מיליון ש"ח ויש בעל שליטה אחד, לא יחול ההסדר החדש, אך אם ה"הכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית" היא מתחת ל-30 מיליון ש"ח ויש בעל שליטה אחד יחול ההסדר החדש. מוסיף כי אם קיימים שני בעלי שליטה אז רק אם ה"הכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית" עולה על 60 מיליון ש"ח, לא יחול ההסדר החדש. המשמעות היא שחברות עם מחזורים גבוהים עשויות להיכנס לתחולת הסעיף. מציין כי תנאי נוסף הוא "שיעור רווחיות" מעל 25%. מוסיפה כי ההנחה היא שחברה יציבה שחל עליה מס חברות לא אמורה להגיע לשיעורי רווחיות כאלה והמשמעות היא שיש בחברת מעטים הכנסה מיגיעה אישית וכי בעלי השליטה לא משכו מספיק שכר והשאירו את הכספים בחברה. מציין כי "שיעור רווחיות" הוא חלוקה של ההכנסה החייבת במחזור (כלומר, ב"הכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית"). מציין כי אם שיעור הרווחיות מעל 25%, עד 25% חל שיעור מס חברות ואילו הרווחיות העודפת (מעל 25%) מהווה הכנסה חייבת של בעלי המניות היחידים "הפעילים", לפי חלקם. מציין כי בעלי מניות יחידים "פעילים" הם כל מי שמחזיק ב-30% ומעלה בחברת מעטים או מי שמחזיק פחות מ-30% בחברת מעטים אך יש לו תפקיד ניהולי או שהוא נושא משרה, (אך לא רק חבר דירקטוריון).

117. חבר הוועדה הנוסף מציין כי קיימים שני מצבים חדשים נוספים –

(א) החזקה של חברת מעטים בשותפות – אם יחיד מחזיק בשותפות, השותפות שקופה לצרכי מס וכל ההכנסה החייבת היא במישור השותף-המחזיק. הייחודיות של מקרה זה היא החזקה של חברה בשותפות והשאלה היא באילו תנאים יש לראות בחברת המעטים כשקופה לצרכי מס. בסעיף נקבע כי אם חברת המעטים מחזיקה עד 10% בשותפות, ככלל 55% מההכנסה החייבת של השותפות המיוחסת לחברת המעטים שהיא שותפה בה תיחשב כהכנסתו החייבת מיגיעה אישית של בעל השליטה בה בהתאם לחלקו ו-45% מההכנסה החייבת ימוסו במס חברות במסגרת חברת המעטים.

חשוב לציין כי מדובר רק על שותפים פעילים, כלומר שותפי אקוויטי ולא שותפי שכר (משרדי רו"ח, משרדי עו"ד, שותפויות נדל"ן וכו).

(ב) חברת המעטים מחזיקה בחברה אחרת בהחזקה של פחות מ-10% ובעל השליטה בחברת המעטים הוא בעל מניות "פעיל" בחברה האחרת. בעל מניות "פעיל" הוא עובד או מנהל בחברה האחרת. אם החברה האחרת מחלקת דיבידנד לחברת המעטים, ככלל 55% מסכום הדיבידנד רואים בו הכנסת דיבידנד של בעל השליטה ואילו 45% מסכום הדיבידנד ימוסה במסגרת חברת המעטים.

118. המשתתף האחר מציין כי תשלום המס מבוצע על ידי חברת המעטים, על אף שחלק מהסעיפים בפקודה קובעים שיראו בכך השלמה לשיעור המס של היחיד, אך יש התעלמות מזהות בעלי המניות (בעלי מניות זרים או חברה). חבר הוועדה הנוסף מציין כי הטכניקה היא שבעל המניות הוא החייב במס ולחברת המעטים יש הוצאה מוכרת. מוסיף כי ייתכן ניכוי מס במקור, אך בעל המניות הוא החייב במס.

119. נציג רשות המיסים מציין כי סעיף 62א לפקודה קובע גם את הטיפול בחברת המעטים כאשר מייחסים הכנסה מיגיעה אישית של חברת המעטים לבעל המניות. מוסיף כי אותה הכנסה מיגיעה אישית שמייחסים לבעל המניות תוכר כהוצאה בחברת המעטים.

120. המשתתף האחר שואל אם התשלום שמשלמת החברה זה ניכוי מס במקור כמס של בעל המניות. מציין כי יש התעלמות מכך שאם מדובר בבעל מניות זר, שיעור המס שיחול עליו הוא שונה. שואל אם התשלום שהחברה משלמת הוא בגין כל בעלי המניות ללא קשר לזהותם. נציג רשות המיסים משיב כי המשתתף האחר ככל הנראה מתייחס לסוגיות העולות מסעיף 81א לפקודה ולא מסעיף 62א. מוסיף כי בסעיף 62א יש התייחסות לטכניקה שיש לנקוט בחברה.

121. המשתתף הרביעי מציין כי המשמעות של סעיף 62א היא שחלק מנטל המס של החברה מגולגל לחלק מבעלי המניות ויש לשקול כיצד יש לרשום זאת בחברה. מוסיף כי ניתן להקיש מהטיפול החשבונאי בחברות בית או חברות משפחתיות, מאחר שמדובר על מקרה דומה. בדעה כי כאשר בעלי המניות של החברה מחזיקים באחוזים שונים נוצר עיוות.

122. חבר הוועדה האחר מציין כי להבנתו אין המדובר בנטל מס של החברה. המשתתף הרביעי מציין כי אם הרווחיות היא 40%, בעל המניות ידרש לשלם את המס על ה-15% העודפים. מוסיף כי בעל המניות נדרש לשלם גם את ה-23% שהחברה צריכה לשלם.

123. נציג רשות המיסים מציין כי אותה הכנסה שמייחסים ליחיד תמורת שירותים שהוא נתן, רואים את אותו תשלום כהוצאה בחברת המעטים בסעיף 62א(2) לפקודה.

124. המשתתף הרביעי מציין כי קיימת חשיבות להבין על מי הנטל של תשלום המס מעבר למנגנון. נציג רשות המיסים בדעה כי החקיקה מתייחסת לכך שניתן לגבות את המס הן

מבעל המניות והן מהיחיד בדומה להתייחסות הקיימת לכך בחברת בית. המשתתף הרביעי שואל על מי חל נטל המס מאחר שיש לכך חשיבות לצורך הטיפול החשבונאי. מציין כי בחברת בית או בחברה משפחתית נטל המס חל על בעל המניות, אך אם לא ניתן לגבות ממנו, רשות המסים יכולה לגבות את המס מהחברה.

125. נציג רשות המיסים מציין כי רשות המסים מתכוונת לפרסם חוזרים לגבי כל אחד מהסעיפים לרבות הוראת השעה. מוסיף כי אם יש שאלות ניתן להעביר אותן.

126. היו"ר מודה לחבר הוועדה הנוסף על עבודת ההכנה ועל הובלת הדיון.

127. היו"ר נועל את הישיבה.