



הנחיה מקצועית 2025/1

**השפעה על הדוחות הכספיים של החלת תוספת
למס על רווחים לא מחולקים של חברת מעטים
(סעיפים 81-א-181 לפקודת מס הכנסה)**

11 במרס 2025

הנחיה מקצועית 2025/1 -

השפעה על הדוחות הכספיים של החלת תוספת למס על רווחים לא מחולקים של חברת מעטים (סעיפים 81א-181 לפקודת מס הכנסה)

11 במרס 2025

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. אין להעתיק, לשכפל, לתרגם, להציג, לפרסם, להפיץ, להוציא לאור או לעשות שימוש מסחרי כלשהו בפרסום זה או בחלק ממנו, בכל דרך שהיא ובכל אמצעי מכני, אלקטרוני או אחר, ללא הסכמה מפורשת בכתב ומראש מאת המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

רקע

(א) ביום 31.12.2024 פורסם ברשומות חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת התקציב 2025) (מיסוי רווחים לא מחולקים), התשפ"ה-2024 במסגרתו נקבע תיקון מס' 277 לפקודת מס הכנסה, התשכ"א-1961 (להלן – "פקודה"), אשר מוסיף את סעיפים 81א-181 לפקודה.

(ב) ככלל, סעיף 81א לפקודת מס הכנסה קובע כי "חברת מעטים"¹ תהיה חייבת בתשלום תוספת למס, לכל שנת מס, בשיעור של 2% מסכום ה"רווחים העודפים" כפי שיחושבו לפי סעיף 81ג לפקודה, לאחר שנוכה מהם סכום דיבידנד שחולק בשנת המס (להלן – "תוספת למס").

(ג) הפקודה קובעת כי ה"רווחים העודפים"² יחושבו לכל שנת מס, בתום אותה שנה, כהפרש שבין סכום ה"הרווחים הנצברים החייבים"³, בתום שנת המס הקודמת, לבין אחד ממגני המס שלהלן לפי הסכום הגבוה מביניהם (תוך התחשבות בהוראות הספציפיות שנקבעו בסעיף 81ג לפקודה):

(1) 750 אלפי ש"ח,

(2) סכום ההוצאות המותרות בניכוי בשנת המס או ממוצע סכום ההוצאות השנתיות בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה, לפי הגבוה,

(3) עלות "נכסי החברה" בהפחתת עלות "נכסים מיוחדים", "הון עצמי" ויתרת הלוואה מ"צד קשור" ובתוספת עלות "חבר בני אדם מוחזק" (כהגדרת מונחים אלה בסעיף 81ג ובסעיף 103 לפקודה).

(ד) הפקודה פוטרת חברת מעטים מתשלום תוספת למס לשנת מס שבה התקיים אחד מאלה:
(א) סכום הפסדי חברת מעטים בשנת המס עולה על 10% מסכום ה"הרווחים הנצברים" בתום שנת המס הקודמת או ש- (ב) סכום הדיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם, שחברת

¹ סעיף 81ב לפקודה חל על "חברת מעטים". חברת מעטים מוגדרת בסעיף 76א לפקודה כ"חברה שהיא בשליטתם של חמישה בני-אדם לכל היותר ואיננה בת-חברה ולא חברה שיש לציבור ענין ממשי בה".

² כהגדרתם בסעיף 81ג לפקודה

³ כהגדרתם בסעיף 81א לפקודה

מעטים חילקה לבעלי מניותיה, עולה על 50% מסכום "הרווחים העודפים" בתום שנת המס הקודמת או ש- ג) סכום הדיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם, שחברת מעטים חילקה לבעלי מניותיה, הוא בשיעור של 6% או יותר מסכום "הרווחים הנצברים" בתום שנת המס הקודמת.

(ה) הפקודה קובעת כי סכומים ששולמו או שיש לשלמם כתוספת למס לא יותרו בניכוי בקביעת ההכנסה החייבת וכי דין התוספת למס כדין מס חברות, אלא אם כן נקבע במפורש אחרת.

(ו) מועד התחילה של תיקון מספר 277 לפקודה הוא 1 בינואר 2025, ובהתאם להוראותיו התוספת למס תחול על רווחיה של חברת מעטים, לרבות רווחים שנצברו עד יום התחילה, תוך התחשבות בהוראות מעבר פרטניות שנקבעו במסגרתו.

(ז) ישות לא תיישם הנחיה מקצועית זו בדרך ההיקש למקרים אחרים.

הסוגיות החשבונאיות

דוחות כספיים שנתיים

(א) האם התוספת למס על רווחים לא מחולקים של חברת מעטים היא בתחולת תקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה?

(ב) מהן השלכות המסים השוטפים והנדחים בשנת 2025 ואילך של סעיפים 81א-181 לפקודה בחברת מעטים?

(ג) מהו הטיפול החשבונאי בעת חלוקת דיבידנד בשנת 2025 ואילך?

(ד) מהן השלכות המסים השוטפים והנדחים בשנת 2024 של סעיפים 81א-181 לפקודה בחברת מעטים?

דוחות כספיים ביניים

(ה) מהן ההשלכות של התוספת למס על קביעת מסים על הכנסה בדוחות כספיים ביניים בחברת מעטים?

הנחיה מקצועית

השפעה על הדוחות הכספיים של החלת תוספת למס על רווחים לא מחולקים של חברת מעטים (סעיפים 81א-181 לפקודת מס הכנסה)

דוחות כספיים שנתיים

סוגיה א - האם תוספת למס על רווחים לא מחולקים של חברת מעטים היא בתחולת תקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה?

1. סעיף 1 לתקן חשבונאות מספר 19 קובע "תקן זה ייושם לטיפול החשבונאי במסים על ההכנסה."

2. סעיף 2 לתקן חשבונאות מספר 19 קובע "למטרת תקן זה, מסים על ההכנסה כוללים את כל המסים המקומיים והמסים הזרים המבוססים על ההכנסה החייבת. מסים על ההכנסה, בישות המדווחת, כוללים גם מסים, כגון מס שינוכה במקור, אם הוא סופי, אשר ישולם על ידי חברה מוחזקת או עסקה משותפת בעת חלוקת רווחים לישות המדווחת, וכן מס שבח, מס על הסכום האינפלציוני החייב ומס רווח החל על מוסדות כספיים."

3. תקן חשבונאות מספר 19 מגדיר הכנסה חייבת או הפסד לצורך מס כרווח (הפסד) לתקופה, כפי שנקבע בהתאם לחוקים שנחקקו על ידי הרשויות המוסמכות, שלפיהם משולמים (מושבים) מסים על ההכנסה.

4. בחודש מרס 2006, קיימה הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC Interpretation Committee[®] – להלן "הוועדה לפרשנויות") דיון⁴ בנושא תחולתו של תקן חשבונאות בינלאומי 12 (שתקן חשבונאות מספר 19 מבוסס עליו) וציינה כי תקן חשבונאות בינלאומי 12 חל על מסים על ההכנסה, אשר מוגדרים כמסים המבוססים על ההכנסה החייבת. המשמעות היא שלא כל המסים הם בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 12 אבל מאחר שההכנסה החייבת אינה זהה לרווח החשבונאי, המסים לא צריכים להיות מבוססים על מספר הזהה לרווח החשבונאי כדי להיות בתחולת התקן. הוועדה לפרשנויות אף ציינה כי המונח "הכנסה חייבת" מרמז על מושג של סכום נטו ולא של סכום ברוטו. הוועדה לפרשנויות ציינה כי אם סוג מסוים של מסים אינו בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 12, הוא בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 37 הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים וכי יש להפעיל שיקול דעת בקביעה אם סוג מסוים של מסים הם מסים על ההכנסה.

⁴ <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/agenda-decisions/2006/ias-12-scope-march-2006.pdf>

5. בחודש מאי 2009, קיימה הוועדה לפרשנויות דיון נוסף⁵ בנושא במסגרתו הוסיפה כי מסים המבוססים על ההכנסה החייבת הם מסים המבוססים על הכנסות והוצאות בפועל של ישות ולא על הכנסה רעיונית.

6. במסגרת דיון שהתקיים, הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות (להלן – "הוועדה המקצועית") ציינה כי:

(א) התוספת למס מחושבת על מידה של הכנסה חייבת (כהגדרתה בתקן חשבונאות מספר 19) מאחר שתחשיב ה"רווחים עודפים" מבוסס על "הרווחים הנצברים החייבים" בתום שנת המס הקודמת (כהגדרת מונח זה בסעיף 81א לפקודה) (בהתאם להגדרה, נקודת המוצא לחישוב "הרווחים הנצברים החייבים" היא כלל ההכנסה החייבת של הישות).

(ב) התוספת למס מחושבת על בסיס סכום נטו של הכנסות בניכוי הוצאות ומגיני מס (בהתאם להוראות שנקבעו בתיקון לחוק ובפקודה).

(ג) התוספת למס מחושבת על בסיס הכנסות והוצאות בפועל של חברת מעטים.

(ד) התיקון לחוק קובע כי דין התוספת למס כדין מס חברות, המהווה מסים על ההכנסה.

(ה) התוספת למס מוטלת מכוח התיקון לחוק על ידי הרשויות המוסמכות.

7. מנגד, ציינה הוועדה המקצועית באותו דיון כי:

(א) אחד ממגיני המס האפשריים הוא עלות "נכסי החברה" – ולא הכנסות או הוצאות בפועל.

(ב) חברת מעטים שלא מחלקת דיבידנדים עשויה להידרש לשלם את התוספת למס יותר מפעם אחת על אותם רווחים לא מחולקים מהעבר.

(ג) התוספת למס אינה הוצאה מותרת בניכוי לישות.

(ד) חברת מעטים שה"רווחים העודפים" שלה בשנת מס מוגדרת הם שליליים אינה זכאית לזיכוי או לניכוי בשנות מס עוקבות.

8. **בסיכומו של דבר, הוועדה המקצועית הגיעה למסקנה כי התוספת למס היא בתחולת תקן חשבונאות מספר 19 וזאת מהמאפיינים המפורטים בסעיף 6.**

9. באשר למאפיינים שצוינו בסעיף 7, סבורה הוועדה המקצועית כי למרות שייתכן שמגן המס יהיה עלות "נכסי החברה", נקודת המוצא לחישוב התוספת למס היא מידה של הכנסות בניכוי הוצאות. כמו כן, תקן חשבונאות מספר 19 אינו מגביל מסים על ההכנסה למסים המשולמים פעם אחת בלבד על הכנסה חייבת ולפיכך גם אם התוספת למס תשולם על

⁵ <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/agenda-decisions/2009/ias-12-classification-of-tonnage-taxes-may-2009.pdf>

אותם רווחים נצברים חייבים יותר מפעם אחת, אין המשמעות היא שלא מדובר במסים על ההכנסה.

סוגיה ב - מהן השלכות המסים השוטפים והנדחים בשנת 2025 ואילך של סעיפים 81א-181 לפקודה בחברת מעטים?

מסים שוטפים בשנת 2025 ואילך

10. סעיף 5 לתקן חשבונאות מספר 19 מגדיר מסים שוטפים כ"סכום המסים על ההכנסה המשולם (המושב) בהתייחס להכנסה החייבת (הפסד לצורך מס) לתקופה." סעיף 46 לתקן חשבונאות מספר 19 דורש שהתחייבויות מסים שוטפים בגין התקופה הנוכחית ימדדו לפי הסכום שצפוי להיות משולם לרשויות המס.

11. **הוועדה המקצועית בדעה כי מאחר שהתוספת למס משולמת בהתייחס להכנסה החייבת (המהווה חלק מ"הרווחים העודפים"), התוספת למס מהווה מסים שוטפים.**

12. סעיף 52א לתקן חשבונאות מספר 19 קובע כי "בתחומי שיפוט מסוימים, מסים על ההכנסה ישולמו לפי שיעור גבוה יותר או נמוך יותר אם הרווח כולו או חלקו או אם יתרת העודפים כולה או חלקה, יחולקו כדיבידנד לבעלי המניות של הישות. בתחומי שיפוט אחרים, יתקבל החזר מס או ישולמו מסים נוספים, אם הרווח כולו או חלקו או יתרת העודפים כולה או חלקה, יחולקו כדיבידנד לבעלי המניות של הישות. בנסיבות אלו, נכסי מסים שוטפים ונדחים והתחייבויות מסים שוטפים ונדחים ימדדו בהתאם לשיעור המס החל על רווחים בלתי מחולקים."

13. סעיף 81 לפקודה אינו קובע למעשה שיעור מס אחד לרווחים מחולקים ושיעור מס אחר לרווחים לא מחולקים, כפי שמתייחס סעיף 52א לתקן חשבונאות מספר 19. הקביעה אם תחול תוספת למס בשנת מס מוגדרת אינה תלויה רק בחלוקת הרווחים או באי חלוקתם, אלא בתנאים נוספים כגון הפסד של החברה בשנת המס או סכום מגיני המס. מעבר לכך, אם ההתייחסות לתוספת המס היא כשיעור מס שונה לרווחים מחולקים ולרווחים לא מחולקים, המשמעות היא ששיעור המס על הכנסה חייבת בשנה מוגדרת עשוי להיקבע באופן סופי רק בעת חלוקת אותה הכנסה חייבת כדיבידנד, שכן עד תחילת אותה שנת מס, הכנסה חייבת זו עשויה להמשיך לצבור תוספת למס של 2% לכל שנת מס.

14. הוועדה המקצועית בחנה את עיתוי החבות בתוספת למס.

(א) התוספת למס, אשר מחושבת בהתאם לסעיף 81ב לפקודה, אינה חלק ממס חברות ואינה מהווה עדכון של שיעור המס לרווחים לא מחולקים. החבות בתוספת למס אינה נוצרת בשנה שבה נוצרה ההכנסה החייבת. החבות בתוספת למס עשויה להיווצר בשנים העוקבות לשנה שבה נוצרה ההכנסה החייבת, אם ההכנסה החייבת

לא תחולק, ולכן חבות מס עתידית כאמור אינה חלק מהמסים השוטפים של השנה השוטפת. "הרווחים הנצברים החייבים" משמשים למעשה כבסיס לחישוב התוספת למס בשנה העוקבת (כלומר, התוספת למס עשויה לחול על ההכנסה החייבת של שנת 2025 החל משנת 2026 כאשר הכנסה חייבת זו תהווה חלק מ"הרווחים הנצברים החייבים" לתום שנת המס הקודמת אם לא תחולק ובתנאים המוגדרים בסעיף 81ב לפקודה).

(ב) החבות בתוספת למס אינה מוחלטת, אלא תלויה באירועים עתידיים שבחלקם הם בשליטת החברה. אירועים אלה עשויים להשפיע על עצם החלת התוספת למס, סכום "הרווחים העודפים" לאחר שנוכה מהם סכום דיבידנד שחולק בשנת המס וסכום מגיני המס (אם החברה שינתה את הרכב נכסיה או אם גובה ההוצאות המותרות בניכוי או ממוצע ההוצאות המותרות בניכוי השתנה).

לפיכך, בכל שנת דיווח רק התוספת למס שנוצרה בגינה חבות מס בשנת הדיווח מהווה חלק מהמסים השוטפים לאותה שנה (לדוגמה, בשנת 2025 רק התוספת למס המחושבת על בסיס "הרווחים הנצברים החייבים" ליום 31.12.24 תהווה חלק מהמסים השוטפים).

15. לאור זאת, הוועדה המקצועית בדעה כי חברה נדרשת לכלול במסגרת המסים השוטפים את התוספת למס בגין רווחים לא מחולקים שהחבות בה נוצרה בשנת הדיווח (כלומר, התוספת למס המחושבת בהתאם לסעיף 81ב לפקודה) בגין סכום הרווחים הנצברים החייבים לתום שנת המס הקודמת.

מסים נדחים בשנת 2025 ואילך

16. סעיפים 15 ו-24 לתקן חשבונאות מספר 19 קובעים כי יש להכיר בהתחייבות מסים נדחים בגין כל הפרשים הזמניים החייבים במס ובנכס מסים נדחים בגין כל הפרשים הזמניים הניתנים לניכוי, בהתאמה, למעט חריגים שהוגדרו בסעיפים אלה.

17. בסעיף 5 לתקן חשבונאות מספר 19 מוגדרים הפרשים זמניים כהפרשים בין הערך בספרים של נכס או התחייבות בדוח על המצב הכספי לבין בסיס המס שלהם. בסיס המס של נכס או של התחייבות הוא הסכום המיוחס לנכס או להתחייבות לצורך מס.

18. הפרשים זמניים נובעים מנכסים ומהתחייבויות ואינם נובעים מעודפים או מיתרות רווחים לא מחולקים לצרכי מס. החלת התוספת למס אינה יוצרת הפרשים זמניים חדשים. כמו כן, החלת התוספת למס אינה משנה את הערך בספרים של נכסים ושל התחייבויות, אשר קיימים בחברה ואת בסיס המס שלהם. לפיכך, לא חל שינוי בהפרשים הזמניים הקיימים בעקבות החלת התוספת למס.

19. סעיף 47 לתקן חשבונאות מספר 19 קובע כי "נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים ימדדו לפי שיעורי המס הצפויים להתייחס לתקופה שבה ימומש הנכס או תסולק ההתחייבות, בהתבסס על שיעורי המס וחוקי המס אשר נחקקו או אשר חקיקתם הושלמה למעשה, עד לסוף תקופת הדיווח."

20. המימוש של הנכס או סילוק ההתחייבות (היפוך של הפרש זמני) משפיע על ההכנסה החייבת בתקופה שבה חל ההיפוך. ההכנסה החייבת השוטפת (ללא תוספת למס) תמוסה לפי שיעור מס חברות באותה תקופה. אם תהיה תוספת למס בתקופה שבה חל ההיפוך, כמוסבר בסעיף 14(א), היא תחושב על "הרווחים הנצברים החייבים" לתום שנת המס הקודמת ולא על ההכנסה החייבת השוטפת לאותה שנה. התוספת למס תחול, אם בכלל, על אותה הכנסה חייבת (אשר כוללת את ההיפוך של הפרש הזמני) רק אם ההכנסה החייבת לא תחולק, החל מהשנה העוקבת, כאשר הכנסה חייבת זו תוסף לסכום "הרווחים הנצברים החייבים" לתום שנת המס הקודמת אשר יהווה את הבסיס לחישוב התוספת למס בשנים העוקבות.

21. לפיכך, הוועדה המקצועית בדעה כי שיעור המס הצפוי להתייחס לשנה שבה ימומש הנכס או תסולק ההתחייבות הוא שיעור מס חברות באותה שנה, מבלי להביא בחשבון את התוספת למס שעשויה לחול בשנים העוקבות.

סוגיה ג - מהו הטיפול החשבונאי בעת חלוקת דיבידנד בשנת 2025 ואילך?

22. בהתאם למסקנה שאליה הגיעה הוועדה המקצועית לגבי הרכב המסים השוטפים (סעיף 15 לעיל), מאחר שהמסים השוטפים מחושבים על בסיס ההכנסה החייבת לשנה ובתוספת התוספת למס בגין רווחים לא מחולקים שהחבות בה נוצרה בשנת הדיווח על בסיס סכום הרווחים החייבים הנצברים לתום שנת המס הקודמת, השלכות המס של חלוקת דיבידנד יקבלו ביטוי בחישוב התוספת למס בשנה השוטפת.

סוגיה ד - מהן השלכות המסים השוטפים והנדחים בשנת 2024 של סעיפים 81א-181 לפקודה בחברת מעטים?

מסים שוטפים

23. לאור המסקנה אליה הגיעה הוועדה המקצועית לגבי המסים השוטפים בסעיף 15 לעיל, חברה אינה נדרשת להכיר ברכיב של התוספת למס בשנת 2024 שכן אין תוספת למס שהחבות בה נוצרה בשנת הדיווח (שנת 2024).

מסים נדחים

24. לאור המסקנה אליה הגיעה הוועדה המקצועית לגבי המסים הנדחים בסעיף 21 לעיל, חברה נדרשת למדוד את המסים הנדחים ליום 31.12.24 לפי שיעור מס חברות בתקופה

שבה ימומש הנכס או תסולק ההתחייבות מבלי להביא בחשבון את התוספת למס שעשויה לחול בשנים העוקבות על אותה הכנסה חייבת.

דוחות כספיים ביניים

סוגיה ה - מהן ההשלכות של התוספת למס על קביעת מסים על הכנסה בדוחות כספיים ביניים בחברת מעטים?

25. סעיף 30(ג) לתקן חשבונאות מספר 14 קובע כי "מסים על ההכנסה יוכרו בכל תקופת ביניים על בסיס האומדן הטוב ביותר של הממוצע המשוקלל של שיעור המס השנתי החזוי לשנת הדיווח המלאה. סכומים שנצברו בגין מסים על ההכנסה בתקופת ביניים אחת עשויים להיות טעונים התאמה בתקופת הביניים הבאה באותה שנת כספים, אם חל שינוי באומדן של שיעור המס השנתי."

26. סעיף 12 לנספח ג' לתקן חשבונאות מספר 14 קובע כי "הוצאות מסים על ההכנסה בתקופת ביניים יצברו תוך שימוש בשיעור המס שיחול על סך הרווחים השנתיים הצפויים לפני מסים, דהיינו, אומדן שיעור המס השנתי הממוצע מוכפל ברווח לפני מס לתקופת הביניים."

27. לאור האמור בתקן חשבונאות מספר 14, כי יש להכיר במסים על ההכנסה בדוחות כספיים לתקופות ביניים תוך שימוש בשיעור המס שיחול על סך הרווחים השנתיים הצפויים לפני מסים, דהיינו על בסיס האומדן הטוב ביותר של הממוצע המשוקלל של שיעור המס השנתי החזוי לשנת הדיווח המלאה, הוועדה המקצועית בדעה שלצורך קביעת הוצאות המס שיוכרו בתקופת הביניים על הישות להביא בחשבון את הערכותיה לגבי התוספת למס השנתית בקביעת המסים על ההכנסה.

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

חברי הוועדה

רו"ח דב ספיר - יו"ר הוועדה

רו"ח לילי איילון

פרופסור חיים אסיאג, רו"ח

רו"ח אודי גרינברג

רו"ח יעל גרסי

רו"ח דני ויטאן

רו"ח רוני זוכוביצקי

צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון צדיק

משתתפים קבועים

רו"ח שירה אייאש

רו"ח אלי גולדשטיין

רו"ח אבי דויטשמן

רו"ח שאול טבח

רו"ח גיא טביביאן

רו"ח דוד טרגין

רו"ח רונן מנשס

רו"ח אלעד עדיני

רו"ח משה פרץ

רו"ח יוני רובינזון

רו"ח גיל רוזנשטוק

רו"ח שלומי שוב