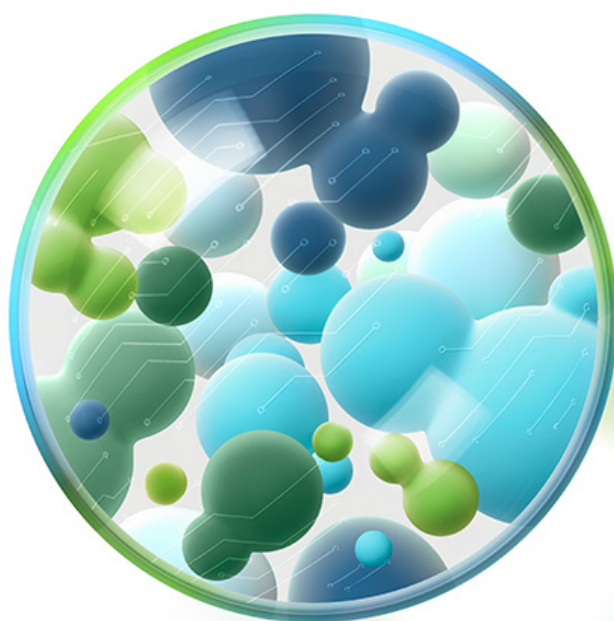




המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות הנחיה מקצועית 2025/1 - השפעה על הדוחות הכספיים של החלת תוספת למס על רווחים לא מחולקים של חברת מעטים

שלום לכולם,

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 מספר 277 לפקודת מס הכנסה, התשכ"א 1961 (להלן: "הפקודה") אשר הוסיף, בין היתר, את סעיפים 81-א-81 לפקודה.

ככלל, סעיף 81 לפקודה קובע כי "חברת מעטים" כהגדרתה בסעיף 76(א) לפקודה, תהיה חייבת בתשלום תוספת למס, לכל שנת מס, בשיעור של 2% מסכום ה"רווחים העודפים" כפי שיחושבו לפי סעיף 81 לפקודה, לאחר שנכסה מהם סכום דיבידנד שחולק בשנת המס (להלן – "התוספת למס").

בעקבות כך, ביום 11 במרץ 2025, פורסמה על ידי הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות (להלן: "הוועדה המקצועית") הנחיה מקצועית 2025/1 'השפעה על הדוחות הכספיים של החלת תוספת למס על רווחים לא מחולקים של חברת מעטים' (סעיפים 81-א-81 לפקודת מס הכנסה) (להלן: "ההנחיה המקצועית"), אשר מטרתה להבהיר את אופן יישום תקן חשבונאות מספר 19 "מסים על ההכנסה" (להלן: "תקן 19") לחברות מעטים שסעיפים 81-א-81 לפקודת מס הכנסה חלים עליהן.

יודגש, כי ההנחיה המקצועית רלוונטית גם לחברות המיישמות תקני דיווח כספי בינלאומיים חשבונאיים, מאחר שתקן 19 מבוסס על תקן חשבונאות בינלאומי IAS 12 "מסים על ההכנסה".

להלן עיקרי הסוגיות החשבונאיות שנדונו ומסקנת הוועדה המקצועית:

א. האם תוספת למס על רווחים לא מחולקים של חברת מעטים היא בתחולת תקן 19?

הוועדה המקצועית הגיעה למסקנה כי התוספת למס הינה בתחולת תקן 19.

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

מסים שוטפים

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

סעיף 52א לתקן 19 קובע כי כאשר יש שיעור מס אחד לרווחים לא מחולקים ושיעור מס אחר לרווחים מחולקים, יש למדוד את המסים השוטפים והנדחים בהתאם לשיעור המס החל על רווחים לא מחולקים. לעמדת הוועדה המקצועית, סעיף 52א אינו מתאים ליישום לגבי התוספת במס, מאחר שהחלת תוספת המס בשנת מס מוגדרת אינה תלויה רק בחלוקת הרווחים או באי חלוקתם, אלא בתנאים נוספים כגון הפסד של החברה בשנת המס או סכום מגיני המס.

בבחינת עיתוי החבות בתוספת למס, הוועדה ציינה כי החבות בתוספת למס אינה נוצרת בשנה שבה נוצרה ההכנסה החייבת אלא עשויה להיווצר בשנים העוקבות לה, אם ההכנסה החייבת לא תחולק ולכן חבות מס עתידית אינה חלק מהמסים השוטפים של השנה השוטפת. כמו כן, החבות בתוספת למס אינה מוחלטת אלא תלויה באירועים עתידיים שבחלקם אינם בשליטת החברה ולכן, 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).

מסים נדחים

תקן 19 קובע כי יש להכיר בהתחייבות מסים נדחים בגין כל ההפרשים הזמניים החייבים במס ובנכס מסים נדחים בגין כל ההפרשים הזמניים הניתנים לניכוי, בהתאמה, למעט חריגים מסוימים.

הפרשים זמניים מוגדרים 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.

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.

תקן 19 קובע כי נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים ימדדו לפי שיעורי המס הצפויים לחול במועד ההיפוך של ההפרש הזמני (מועד מימוש הנכס או סילוק ההתחייבות). הוועדה המקצועית בדעה כי שיעור המס הצפוי לחול במועד ההיפוך הוא שיעור מס חברות באותה שנה, מבלי להביא בחשבון את התוספת למס שעשויה לחול בשנים העוקבות.

ג. מהו הטיפול החשבונאי בעת חלוקת דיבידנד בשנת 2025 ואילך?

בהתאם למסקנה שאליה הגיעה הוועדה המקצועית לגבי המסים השוטפים, 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.

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

מסים שוטפים

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

מסים נדחים

לאור המסקנה אליה הגיעה הוועדה המקצועית לגבי המסים הנדחים, 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.

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

תקן חשבונאות מספר 14 "דיווח כספי לתקופות ביניים" (להלן: תקן 14), המבוסס על תקן חשבונאות בינלאומי IAS 34, קובע כי מסים על הכנסה יוכרו בכל תקופת ביניים על בסיס האומדן הטוב ביותר של הממוצע המשוקלל של שיעור המס השנתי החזוי לשנת הדיווח המלאה.

נספח ג' לתקן 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.

בהתאם לכך, הוועדה המקצועית בדעה שלצורך קביעת הוצאות המס שיוכרו בתקופת הביניים על הישות להביא בחשבון את הערכותיה לגבי התוספת למס השנתית בקביעת המסים על ההכנסה.

לקריאת ההנחיה המקצועית באתר של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות - לחצו כאן

בברכה,

רו"ח גיא טביבאן,

שותף, ראש המחלקה המקצועית
Deloitte

למידע ופרטים נוספים:

רו"ח יוסי אביאן, דירקטור במחלקה המקצועית, Deloitte, טל': 03-6085204

רו"ח שמעון זוארץ, דירקטור במחלקה המקצועית, Deloitte, טל': 03-6085562

רו"ח דורית קסב, מנהלת בכירה במחלקה המקצועית, Deloitte, טל': 03-7181811

רו"ח יקרת שבת, מנהלת בכירה במחלקה המקצועית, Deloitte, טל': 03-6085461

רו"ח מאיה הראל, מנהלת בכירה במחלקה המקצועית, Deloitte, טל': 073-3994542



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

Deloitte Israel Group - ©2025 Brightman Almagor Zohar & Co. A firm in the Deloitte Global Network.