



הנחיה מקצועית 2025/2

השפעת מיסוי "הרווחיות העודפת" לפי סעיף 62א(1) לפקודת מס הכנסה על הדוחות הכספיים של חברת מעטים

10 באפריל 2025

הנחיה מקצועית 2025/2 -

השפעת מיסוי "הרווחיות העודפת" לפי סעיף 62א(א1) לפקודת מס

הכנסה על הדוחות הכספיים של חברת מעטים

10 באפריל 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 - "התיקון לחוק").

(ב) סעיף 62א(א1) לפקודת מס הכנסה (להלן - פקודה) חל על "חברת מעטים" כהגדרתה בסעיף 62א(ד)¹ לפקודה וקובע כי "הכנסה חייבת מפעילות עתירת יגיעה אישית"² של חברת מעטים בהפחתת סכום השווה למכפלה של 25% בסכום המתקבל מההפרש שבין ההכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית² של חברת המעטים ובין "תשלומים לחברה קשורה" (להלן - "הרווחיות העודפת"), תיחשב כהכנסתו החייבת מיגיעה אישית של "יחיד בעל מניות פעיל"² בה, לפי סעיף 2(1) לפקודה, בהתאם לחלקו היחסי של בעל המניות האמור בזכויות לרווחי חברת המעטים ובהתקיים תנאים מוגדרים שנקבעו בסעיף.

(ג) סעיף 62א(ג2) לפקודה קובע כי "ראו חלק מהכנסת חברת מעטים כהכנסתו החייבת של בעל מניות בה לפי סעיף זה, יחולו הוראות אלה:

(1) יראו את התשלום ששולם לחברת המעטים כחלק מהכנסת חברת המעטים באותה שנה (בסעיף קטן זה - ההכנסה);

(2) יראו כאילו שולמה הכנסה ליחיד על ידי חברת המעטים תמורת שירותים אשר נתן לה, וההכנסה תבוא בחשבון בקביעת הכנסתו;

(3) יראו את התשלום כאמור בפסקה (2) כהוצאה של חברת המעטים;

(4) יראו את רווחי חברת המעטים שחויבו בשיעורי המס של יחיד לפי סעיף זה וחולקו, כאילו לא חולקו;

(5) על אף האמור בפסקאות (2) עד (4), ובלי לפגוע בהוראות חוק החברות, בחרה חברת מעטים לחלק סכום לבעל המניות כדיבידנד באותה שנה, יקוזזו מס החברות ששולם

¹ כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה ובלבד שבשנת המס היא אינה אחת מאלה: חברת משלח יד זרה כהגדרתה בסעיף 75ב(א1) לפקודה, חברה נשלטת זרה כהגדרתה בסעיף 75ב(א1) לפקודה, חברה מועדפת או חברה מוטבת כהגדרתן בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון או מפעל מאושר כמשמעותו בסעיף 21 לחוק האמור.

² כהגדרת מונח זה בסעיף 62א(ד) לפקודה.

על ההכנסה לפי חלקו של בעל המניות והמס אשר נוכה במקור בתשלום הדיבידנד מהמס שבעל המניות חייב בו לפי סעיף זה.

(ד) סעיף 62א(ג) לפקודה קובע כי ניתן לגבות את המס על הכנסה לפי סעיף זה, לרבות המקדמות, הן מחברת המעטים והן מהיחיד.

(ה) מועד התחילה של התיקון לחוק הוא 1 בינואר 2025, ובהתאם להוראותיו סעיף 62א לפקודה יחול על הכנסות שהופקו מיום התחילה ואילך.

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

הסוגיות החשבונאיות

דוחות כספיים שנתיים

(א) מהן השלכות המסים השוטפים בשנת 2025 ואילך של מיסוי "הרווחיות העודפת" לפי סעיף 62א(1א) לפקודה בחברת מעטים?

(ב) מהן השלכות המסים הנדחים בשנת 2025 ואילך של מיסוי "הרווחיות העודפת" לפי סעיף 62א(1א) לפקודה בחברת מעטים?

דוחות כספיים ביניים

(ג) מהן ההשלכות של מיסוי "הרווחיות העודפת" לפי סעיף 62א(1א) לפקודה על קביעת מסים על הכנסה בדוחות כספיים ביניים של שנת 2025 ואילך בחברת מעטים?

הנחיה מקצועית

דוחות כספיים שנתיים

סוגיה א - מהן השלכות המסים השוטפים בשנת 2025 ואילך של מיסוי "הרווחיות העודפת" לפי סעיף 62א(א1) לפקודה בחברת מעטים?

1. סעיף 62א(ג2) לפקודה מאפשר למעשה את החלופות הבאות:

(א) העברת הכנסה חייבת בסכום שנקבע על פי התחשיב בסעיף 62א(א1) לפקודה מחברת המעטים ליחיד (שהוא בעל מניות פעיל בה) ומיסוי הכנסה זו כהכנסתו החייבת מיגיעה אישית ובמקביל התרת הוצאה לצרכי מס לחברת המעטים (להלן - חלופה א).

(ב) אין העברת הכנסה חייבת מחברת המעטים, אך מבוצעת חלוקת דיבידנד (מבלי לפגוע בהוראות חוק החברות) בסכום שנקבע על פי התחשיב בסעיף 62א(א1) לפקודה מרווחי אותה שנה לכל בעלי המניות בחברת המעטים, כאשר הדיבידנד ייחשב כהכנסה מיגיעה אישית של בעלי המניות הפעילים וכהכנסה מדיבידנד של בעלי המניות האחרים. בעלי המניות הפעילים יהיו זכאים לזיכוי במס בגובה מס החברות ששולם על ההכנסה שחולקה להם כדיבידנד (וזאת בנוסף לזיכוי בגין המס שנוכה במקור מהדיבידנד) (להלן - חלופה ב).

(ג) שילוב כלשהו של חלופה א וחלופה ב, כאשר סכום מסוים מחולק כדיבידנד (מבלי לפגוע בהוראות חוק החברות) והיתרה עד לגובה הסכום שנקבע על פי התחשיב בסעיף 62א(א1) לפקודה מותרת כהוצאה לצרכי מס לחברת המעטים.

השפעת חלופה א על הדוחות הכספיים השנתיים

2. סעיף 62א(ג2)(3) לפקודה (חלק מההסדר של חלופה א) קובע כי החלק מהכנסת חברת המעטים שלצורך מס מהווה חלק מההכנסה החייבת של בעל מניות פעיל בה מהווה הוצאה רעיונית בחברת המעטים לצורך קביעת הכנסתה החייבת של החברה לצרכי מס.

3. מבחינה חשבונאית, ההכנסה הופקה על ידי חברת המעטים ועל כן הכנסה זו תיכלל בדוחותיה הכספיים. בהתאם לסעיף 62א(ג2)(1) לפקודה, גם לצרכי מס ההכנסה היא הכנסה של חברת המעטים. מבחינה חשבונאית, ההוצאה הרעיונית המותרת בניכוי לצרכי מס בהתאם לחלופה א אינה הוצאה של חברת המעטים ואינה משקפת את שווי השירותים שהעניק בעל המניות הפעיל לחברת המעטים ולכן אינה מוכרת בדוחות כספיים אלה.

4. סעיף 5 לתקן חשבונאות מספר 19 מגדיר הכנסה חייבת או הפסד לצורך מס כ"רווח (הפסד) לתקופה, כפי שנקבע בהתאם לחוקים שנחקקו על ידי הרשויות המוסמכות, שלפיהם משולמים (מושבים) מסים על ההכנסה". כמו כן, הסעיף מגדיר מסים שוטפים כ"סכום

המסים על ההכנסה המשולם (המושב) בהתייחס להכנסה החייבת (הפסד לצורך מס) לתקופה."

5. לפיכך, הוועדה המקצועית בדעה כי ככל שמיושמת חלופה א לגבי מיסוי ה"רווחיות העודפת" לפי סעיף 62א(א1) לפקודה, המסים השוטפים יקבעו בהתאם להכנסה החייבת של חברת המעטים הנקבעת בהתאם לפקודה (כלומר, בניכוי ההוצאה המותרת בהתאם לסעיף 62א(ג2)(3) לפקודה).

6. להבנת הוועדה המקצועית האפשרות לגביית המס מחברת המעטים נקבעה כדי לספק אמצעי פרקטי עבור רשות המסים לגביית המס האמור, אך אפשרות זו אינה משנה את מנגנון חבות המס ואת ההכנסה החייבת של חברת המעטים אשר נקבעת בהתאם לפקודה.

השפעת חלופה ב על הדוחות הכספיים השנתיים

7. בהתאם לסעיף 62א(ג2)(5) לפקודה (חלופה ב) ההכנסה מועברת לבעל המניות הפעיל בחברת המעטים באמצעות חלוקת דיבידנד לכל בעלי המניות, כאשר הדיבידנד ייחשב כהכנסה מיגיעה אישית של בעלי המניות הפעילים וכהכנסה מדיבידנד של בעלי המניות האחרים. בחלופה זו, אין התרת הוצאה רעיונית לצורך קביעת ההכנסה החייבת של חברת המעטים.

8. הוועדה המקצועית בדעה כי ככל שמיושמת חלופה ב לגבי מיסוי ה"רווחיות העודפת" לפי סעיף 62א(א1) לפקודה, המסים השוטפים יקבעו בהתאם להכנסה החייבת של חברת המעטים הנקבעת בהתאם לפקודה.

בחירה בין החלופות ועיתויה

9. 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."

10. סעיף 62א(א1) לפקודה אינו קובע למעשה שיעור מס אחד לרווחים מחולקים ושיעור מס אחר לרווחים לא מחולקים, כפי שמתייחס סעיף 52א לתקן חשבונאות מספר 19, אלא מתיר לחברת מעטים הוצאה רעיונית, אם חברת המעטים בחרה בחלופה א. למעשה, החלופות משפיעות על גובה ההכנסה החייבת של חברת המעטים, אך לפי שתי החלופות ההכנסה החייבת תמוסה באותו שיעור מס חברות. לפיכך, סעיף 52א אינו רלוונטי למנגנון מיסוי ה"רווחיות העודפת" לפי סעיף 62א(א1) לפקודה.

11. חברת מעטים רשאית, למעשה, לבחור בחלופה א, בחלופה ב או בשילוב כלשהו של שתי החלופות (כתלות בחלוקת דיבידנד על ידי חברת המעטים) והבחירה נדרשת לצרכי מס עד להגשת דוח המס. מאחר שלבחירת החלופה יש השפעה על גובה ההכנסה החייבת של חברת המעטים, גובה ההכנסה החייבת שלה וכתוצאה מכך הוצאות המסים השוטפים, עשויים להיקבע עד להגשת דוח המס (מועד אשר עשוי להיות מאוחר יותר ממועד אישור הדוחות הכספיים).

12. סעיף 46 לתקן חשבונאות מספר 19 קובע כי "התחייבויות (נכסי) מסים שוטפים בגין התקופה הנוכחית ותקופות קודמות ימדדו לפי הסכום שצפוי להיות משולם לרשויות המס (מושב מרשויות המס), תוך שימוש בשיעורי המס ובחוקי המס אשר נחקקו או אשר חקיקתם הושלמה למעשה, עד לסוף תקופת הדיווח."

13. להבנת הוועדה המקצועית הבחירה בחלופה א, בחלופה ב או בשילוב של שתיהן על ידי חברת מעטים מהווה חלק מאסטרטגיה של החברה, אשר מושפעת מגורמים שונים כגון הוראות חוק החברות, תכנון מס, שיקולי נזילות ושיקולים כלכליים אחרים.

14. הוועדה המקצועית בדעה שככל שחל סעיף 62א(1) לפקודה, קביעת הסכום שצפוי להיות משולם לרשויות המס תביא בחשבון את הציפיות של החברה גם לגבי החלופה המהווה את האסטרטגיה של חברת המעטים לגבי אותה שנה. במילים אחרות, המסים השוטפים יקבעו בהתאם להכנסה החייבת של חברת המעטים הנקבעת בהתאם לפקודה בהתחשב בחלופה המהווה את האסטרטגיה של חברת המעטים לגבי אותה שנה. (ראה סעיפים 16-17 לעניין דרישות הגילוי).

שינוי אומדן

15. אם חברת מעטים חישבה את המסים השוטפים לשנה מסוימת בהתאם לציפיותיה, אך לאחר מועד אישור הדוחות הכספיים ועד להגשת דוח המס חל שינוי כלשהו באומדניה או בהערכותיה, מסים שוטפים כלשהם יוכרו בתקופה שבה חל שינוי האומדן כמסים בגין שנים קודמות. (ראה סעיפים 18-19 לעניין דרישות הגילוי).

גילויים

16. סעיף 90 לתקן חשבונאות מספר 34 הצגת דוחות כספיים קובע כי "הביאורים:

(א) יציגו מידע לגבי בסיס ההכנה של הדוחות הכספיים ולגבי המדיניות החשבונאית הספציפית שבה נעשה שימוש בהתאם לסעיפים 94-104;

(ב) יתנו גילוי למידע שנדרש לפי תקני חשבונאות שאינם מוצג במקום אחר בדוחות הכספיים; וכן

(ג) יספקו מידע נוסף שלא מוצג במקום אחר בדוחות הכספיים, אבל הוא רלוונטי להבנה של כל אחד מהם. "

17. הוועדה המקצועית בדעה כי חברת מעטים נדרשת לתת גילוי לחלופה שלפיה חושבו הוצאות המסים השוטפים וזאת בהתאם לסעיף 90(ג) לתקן חשבונאות מספר 34.

גילוי לשינוי אומדן

18. סעיף 40 לתקן חשבונאות מספר 35 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות קובע כי "ישות תיתן גילוי למהות ולסכום השינוי באומדן חשבונאי, אשר לו השפעה בתקופה הנוכחית."

19. בהתאם לסעיף 40 לתקן חשבונאות מספר 35, ייתן גילוי למהות ולסכום של שינוי באומדן החשבונאי לגבי הוצאות מסים שוטפים בתקופה קודמת.

סוגיה ב - מהן השלכות המסים הנדחים בשנת 2025 ואילך של מיסוי "הרווחיות העודפת" לפי סעיף 62א(א1) לפקודה בחברת מעטים?

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

21. 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.

22. הפרשים זמניים נובעים מנכסים ומהתחייבויות. הקביעה כי חלק מההכנסה החייבת של חברת מעטים בהתאם לתחשיב שנקבע בסעיף 62א(א1) לפקודה ובהתאם לחלופה א מהווה הוצאה המותרת בניכוי אינה יוצרת הפרשים זמניים חדשים. כמו כן, קביעה זו אינה משנה את הערך בספרים של נכסים ושל התחייבויות, אשר קיימים בחברה ואת בסיס המס שלהם. לפיכך, לא חל שינוי בהפרשים הזמניים הקיימים בעקבות סעיף 62א(א1) לפקודה. כאמור בסעיף 8 לעיל, בחלופה ב אין התרת הוצאה רעיונית לצורך קביעת ההכנסה החייבת של חברת המעטים.

23. 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."

24. המימוש של הנכס או סילוק ההתחייבות (היפוך של הפרש זמני) משפיע על ההכנסה החייבת בתקופה שבה חל ההיפוך. הכנסה חייבת זו תמוסה לפי שיעור מס סטטוטורי (שיעור מס חברות) באותה תקופה. העובדה שכנגד הכנסה חייבת זו תיתכן הוצאה נוספת

מותרת בניכוי אינה משנה את שיעור המס הצפוי להתייחס לתקופה שבה ימומש הנכס או תסולק ההתחייבות.

25. 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 האפשרות שלחברת המעטים תותר בניכוי הוצאה נוספת בשנים הבאות אם תבחר באותן שנים חלופה א, בחלקה או במלואה.

דוחות כספיים ביניים

סוגיה ג - מהן ההשלכות של מיסוי "הרווחיות העודפת" לפי סעיף 62א(א) לפקודה על קביעת מסים על הכנסה בדוחות כספיים ביניים בחברת מעטים?

26. 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."

27. 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."

28. 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 שעל הישות להביא בחשבון את ציפיותיה גם לגבי החלופה המהווה את האסטרטגיה של חברת המעטים לגבי אותה שנה בהערכת ההכנסה החייבת השנתית לצורך קביעת המסים על ההכנסה שיוכרו בכל תקופת ביניים.

גילויים

29. סעיף 16 לתקן חשבונאות מספר 14 דיווח כספי לתקופות ביניים קובע כי יש לתת גילוי בדיווח כספי לתקופות ביניים גם לאירועים או לעסקאות כלשהם שהם מהותיים להבנת תקופת הביניים השוטפת וסעיף 16(ד) מציין את "המהות והסכום של שינויי אומדנים, המתייחסים לסכומים שדווחו בתקופות ביניים קודמות של השנה השוטפת, וכן שינויי אומדנים, המתייחסים לסכומים שדווחו בשנים קודמות, אם לשינויים אלו השפעה מהותית בתקופת הביניים השוטפת."

30. הוועדה המקצועית בדעה כי נדרש גילוי:

(א) לחלופה שלפיה חושבו הוצאות המסים ולהשלכות האפשריות של בחירה בחלופה האחרת.

(ב) לגבי שינוי החלופה המהווה אסטרטגיה בתקופת הביניים לעומת החלופה שלפיה חושבו המסים בתקופות ביניים קודמות של השנה השוטפת או בתקופה השנתית הקודמת.

(ג) לגבי שינוי אומדן הוצאות המסים שדווחו בתקופות ביניים קודמות.

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 ג'רסי

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