

מסים על ההכנסה – חלק א'

IAS12
INCOME TAXES

רו"ח שלומי שוב

- **מסים שוטפים: הכרה ומדידה**
- **מסים נדחים: הכרה ומדידה**
- **זקיפת מסים שוטפים ונדחים ישירות להון**

מסים שוטפים הם סכום המסים על ההכנסה שיש לשלם (שניתן להשיב) בגין הכנסה החייבת (ההפסד לצורך מס) לתקופה.

הכרה

חבות המס השוטפת שטרם שולמה בגין התקופה הנוכחית ובגין תקופות קודמות תוכר במאזן כהתחייבות בגין מסים שוטפים, מנגד במידה והסכום ששולם בגין התקופה הנוכחית ובגין תקופות קודמות עולה על חבות המס שנוצרה בגין תקופות אלו יוכר נכס מסים שוטפים.

מדידה

התחייבויות מסים שוטפים ונכסי מסים שוטפים צריכים להימדד על פי הסכום אשר צפוי (Probable) להיות משולם לרשויות המס או מושב מרשויות המס תוך שימוש בשיעורי המס ובחוקי המס אשר נחקקו או חקיקתם הושלמה למעשה עד לתאריך המאזן.

חקיקה שהושלמה עד לתאריך המאזן

שיעור המס החל על החברה בשנת 2006 הינו 36%. במהלך שנת 2006 החלו דיונים בממשלה על הקטנת שיעור המס רטרואקטיבית משנת 2006 לצורך עידוד צמיחת המשק.

הליכי החקיקה הושלמו בחודש פברואר 2007 ושיעור המס הוקטן לשיעור של 32% החל משנת 2006.

הנח כי הדוחות הכספיים לשנת 2006 אושרו בתאריך 15.3.2007.

לחברה רווח חשבונאי לפני מס לשנת 2007 בסך של 50,000. לחברה הפסדים לצורכי מס להעברה משנים קודמות בסך 10,000.

נתונים נוספים:

1. בשנת 2007 נכללו הוצאות לא מוכרות בסך של 15,000 והכנסות פטורות ממס בסך 5,000.
2. החברה שילמה מקדמות בשל עודפות בסך 10,000 בשנת 2007.
3. בשנת 2007 גדלה יתרת ההפרשה לחופשה בסך של 1,000. מס הכנסה מכיר בהוצאות חופשה על בסיס מזומן.
4. בשנת 2007 נוצר רווח הון בסך 12,000, רווח הון ממוסה בשיעור מס של 25%.
5. החברה רכשה בתאריך 1.1.03 מכונה בעלות של 10,000. פחת חשבונאי 20%, פחת מ"ה 25%. ערך שייר 0.

חישוב מסים שוטפים

המשך דוגמה א'

6. ביום 1.1.07 השכירה החב' מבנה לתקופה של 3 שנים בתמורה כוללת של 7,500 ש"ח שהתקבלו במזומן באותו מועד. בהתאם לחוקי המס, הכנסות שכ"ד מראש מחויבות במס על בסיס מזומן.
7. על החברה הוטל קנס מהרשות המקומית בסך 1,000 ש"ח, הוצאה בגין קנסות אינה מוכרת לצרכי מס.
8. כתוצאה מתביעה שהוגשה כנגד החברה בשנת 2007, יצרה החברה הפרשה לתביעות בסך 10,000 ש"ח, הוצאות התביעה אינן מוכרות לצרכי מס.
9. שיעור המס הינו 35%.

נדרש:

- א. חשב את הוצאות המסים השוטפים לשנת 2007.
- ב. חשב את ההתחייבות למסים שוטפים לתום שנת 2007.

חישוב מסים שוטפים

המשך דוגמה א'

דוח התאמה למס

	50,000		רווח חשבונאי לפני מס
			<u>הוסף:</u>
		15,000	הוצאות לא מוכרות
		1,000	גידול בהפרשה לחופשה
$20\% * 10,000 =$		2,000	פחת על מכונה (מ"ה סיים להפחית)
$2/3 * 7,500 =$		5,000	הכנסות שכ"ד מראש
		1,000	קנסות
		10,000	הפרשה לתביעה
	<hr/>		
	34,000		<u>הפחת:</u>
		5,000	הכנסות פטורות
		12,000	הכנסה בשיעור מס שונה
	<hr/>		
	17,000		
	<hr/>		
הפסד לצרכי מס	67,000		הכנסה חייבת
↓			
$35\% * (67,000 - 10,000) =$		19,950	מס בשיעור 35%
$25\% * 12,000 =$		3,000	הכנסה בשיעור מס אחר
$19,950 + 3,000 - 10,000 =$	<hr/>		מס לתשלום
	12,950		

להלן נתונים על פעולות הקשורות במסים השוטפים של חברה לשנת 2012:

1. ליום 31 בדצמבר 2011 יתרת התחייבות המסים השוטפים של החברה הינה בסך 10,000,000 ש"ח.
2. במהלך השנה שילמה החברה לשלטונות המס סך של 2,000,000 ש"ח בגין חבות המס לשנת 2011.
3. בעקבות דיוני שומות, שילמה החברה במהלך השנה סכום של 1,000,000 ש"ח בגין שנת המס 2008 (יש להתעלם ממרכיב הצמדה וריבית).
4. חבות המס הנגזרת מדוח ההתאמה למס בשנת 2012 הינה 15,000,000 ש"ח.
5. החברה שילמה מקדמות עבור שנת 2012 בסך של 12,000,000 ש"ח.
6. להערכת החברה, אם יתבצע דיון בשומת המס לשנת 2012, היא תידרש בסיכוי של 60% לשלם 2,000,000 ש"ח נוספים.
7. במהלך השנה התיישנה שומת המס לשנת 2007. במסגרת יתרת הפתיחה של התחייבות המסים השוטפים נכללה הפרשה של 1,500,000 ש"ח בגין שנת 2007.

חישוב מסים שוטפים

המשך דוגמה ב'

נדרש:

חשב את הוצאות המסים השוטפים לשנת 2012 ואת יתרת נכס או התחייבות המסים השוטפים ליום 31 בדצמבר 2012, תחת כל אחת מההנחות הבאות:

א. יתרת הפתיחה של התחייבות המסים השוטפים (ליום 31 בדצמבר 2011) כוללת הפרשה בסך של 3,000,000 ש"ח בגין החשיפה לשנת 2008.

ב. יתרת הפתיחה של התחייבות המסים השוטפים (יום 31 בדצמבר 2011) כוללת הפרשה בסך של 500,000 ש"ח בגין החשיפה לשנת 2008.

חישוב מסים שוטפים

המשך דוגמה ב'

הנחה ב'

הנחה א'

<u>התחייבות</u>	<u>הוצאות</u>	<u>התחייבות</u>	<u>הוצאות</u>	
<u>מסים שוטפים</u>	<u>מסים שוטפים</u>	<u>מסים שוטפים</u>	<u>מסים שוטפים</u>	
(10,000,000)	-	(10,000,000)	-	נתון 1
2,000,000	-	2,000,000	-	נתון 2
500,000	(500,000)	3,000,000	2,000,000	נתון 3
(15,000,000)	(15,000,000)	(15,000,000)	(15,000,000)	נתון 4
12,000,000	-	12,000,000	-	נתון 5
(2,000,000)	(2,000,000)	(2,000,000)	(2,000,000)	נתון 6
1,500,000	1,500,000	1,500,000	1,500,000	נתון 7
(11,000,000)	(16,000,000)	(8,500,000)	(13,500,000)	סה"כ

חוקי המס מבוססים בין היתר על שיקולים חברתיים ופוליטיים, אשר אינם עולים בהכרח בקנה אחד עם המטרה של כללי החשבונאות.

לפיכך, בכדי ליישם את עקרונות המסגרת המושגית (בסיס צבירה, הגדרת נכס/התחייבות, עקרון ההקבלה), נוצר הצורך ביצירת מסים נדחים.

נכס מס נדחה – הינו נכס לכל דבר ועניין המייצג הטבה כלכלית צפויה (זכות לקבל הטבות מס בעתיד): הכנסה לקבל מפקיד שומה או הוצאה מראש לפקיד שומה.

התחייבות מסים נדחים – היא התחייבות לכל דבר ועניין, שמייצגת הקרבה צפויה של הטבות כלכליות (מחויבות לשלם מס בעתיד): הוצאות לשלם לפקיד שומה או הכנסות מראש מפקיד שומה.

המסים הנדחים יהפכו בעתיד למסים שוטפים כאשר תתבצע ההתחשבנות בגינם עם שלטונות המס.

בחישוב המסים הנדחים יש להשתמש בשיעורי המס ובחוקי המס אשר נחקקו או חקיקתם הושלמה למעשה **עד לתאריך המאזן**.

חקיקה שהושלמה עד לתאריך המאזן

בתאריך 14 ביולי 2009, אישרה הכנסת את חוק ההתייעלות הכלכלית, התשס"ט-2009, אשר קבע, בין היתר, הפחתה הדרגתית נוספת של שיעור מס החברות עד ל-18% בשנת המס 2016 ואילך.

בהתאם לתיקונים האמורים, שיעורי מס החברות החלים בשנת המס 2009 ואילך הינם כדלקמן: בשנת המס 2009 – 26%, בשנת המס 2010 – 25%, בשנת המס 2011 – 24%, בשנת המס 2012 – 23%, בשנת המס 2013 – 22%, בשנת המס 2014 – 21%, בשנת המס 2015 – 20% ובשנת המס 2016 ואילך, יחול שיעור מס חברות של 18%.

שלבי הטיפול במסים נדחים

- זיהוי "הפרשים זמניים"
- כללי הכרה בהתחייבויות מסים נדחים ובנכסי מסים נדחים
- בחינה מחודשת של הכרה בנכסי מסים נדחים
- מדידה של נכסי והתחייבויות מסים נדחים

"הפרשים זמניים" מייצגים את ההפרש שבין הערך בספרים של נכס או התחייבות לבין בסיס המס שלהם.

בדוחות הכספיים המאוחדים הפרשים זמניים מחושבים ברמת המאזן המאוחד.

ההפרשים הזמניים נחלקים לשני סוגים:

1. "הפרשים זמניים חייבים במס" אשר יכולים לגרום להכרה בהתחייבות מסים נדחים.

2. "הפרשים זמניים ניתנים לניכוי" אשר יכולים לגרום להכרה בנכס מסים נדחים.

הפרשים זמניים חייבים במס

מוגדרים כהפרשים זמניים אשר תוצאתם תהיה סכומים חייבים במס בקביעת ההכנסה החייבת בתקופות עתידיות, כאשר הערך בספרים של הנכס או ההתחייבות יושב או יסולק.

הפרשים אלו יוצרים מחויבות לשלם מסים על ההכנסה בתקופות עתידיות, מעבר למסים שינבעו מהרווח החשבונאי שיתהווה בעתיד, ולכן גוררים בד"כ הכרה בהתחייבות מסים נדחים.

דוגמה:

הכנסות לקבל בסכום של 100,000 ש"ח, שיוכרו לצורכי מס כהכנסה חייבת עם קבלתן במזומן:

$$\begin{array}{r} 100,000 \\ - \\ \hline 0 \\ \hline 100,000 \end{array}$$

ערך בספרים:
בסיס המס:
הפרש זמני חייב במס

הפרשים זמניים ניתנים לניכוי

מוגדרים כהפרשים זמניים אשר תוצאתם תהיה סכומים הניתנים לניכוי מההכנסה החייבת בתקופות עתידיות, כאשר הערך בספרים של הנכס או ההתחייבות יישוב או יסולק.

הפרשים אלה מייצגים זכות לקבל הטבות מס בתקופות עתידיות ולכן גוררים בד"כ הכרה בנכס מסים נדחים.

—

בסיס המס (Tax Base)

בסיס המס של נכס או התחייבות בספרים הוא הסכום המיוחס לנכס או התחייבות לצורך מס.
כלומר, הסכום בו היה נרשם הנכס או ההתחייבות אילו היינו עורכים את המאזן בהתאם למדיניות המס ולא בהתאם למדיניות החשבונאית.

בסיס המס של פריטים שאינם מוכרים במאזן

ישנם פריטים אשר אינם מוכרים כנכסים או כהתחייבויות במאזן אך יש להם בסיס מס.

לדוגמה, עלויות מחקר שמוכרות כהוצאה אך לצורך מס הן לא יותר בניכוי בעת התהוותן אלא בתקופות מאוחרות יותר.

הכרה במסים נדחים – עקרונות מנחים

הבחנה בין כללי הכרה בנכס מס נדחה לבין כללי הכרה בהתחייבות מסים נדחים

הכרה בגין כל ההפרשים הזמניים למעט מקרים ספציפיים

הכרה בהתחייבות מסים נדחים

יש להכיר בהתחייבות מסים נדחים בגין כל הפרשים הזמניים החייבים במס, למעט בגין 2 החריגים הבאים ובמקרה מיוחד:

- הפרש זמני שנוצר בעת ההכרה הראשונית במוניטין.
- הפרש זמני שנוצר בעת ההכרה הראשונית בהתחייבות/בנכס בעסקה אשר:

- ✓ אינה צירוף עסקים, וכן
- ✓ במועד ההכרה אין השפעה על הרווח החשבונאי או על ההכנסה החייבת.

מקרה מיוחד: התחייבות מסים נדחים בגין הפרשים זמניים החייבים במס הקשורים להשקעה בחברות מוחזקות – הייחודיות היא בהתבססות על הצפי להיפוך של הפרש הזמני.

הכרה ראשונית במוניטין - המחשה



כתוצאה מהרכישה נוצר מוניטין בסך 100,000 ש"ח.
2 אפשרויות לרכישת חברה: פעילות או מניות:

<u>רכישת פעילות:</u>	
100,000	נכס בספרים
– 100,000	בסיס המס
<u>0</u>	הפרש זמני

במקרה זה מס הכנסה מכיר בהפחתת המוניטין ע"פ 10 שנים – יוצר הפרש זמני חייב במס לאורך השנים.

<u>רכישת מניות:</u>	
100,000	נכס בספרים
– 0	בסיס המס
<u>100,000</u>	

במקרה זה מדובר בחריג – נוצר במועד ההכרה הראשונית ולכן לא יוצר הפרש זמני חייב במס.

הכרה ראשונית במוניטין – המחשה (המשך)

במידה ורכישת הפעילות של חברה ב' בוצעה ב-31/12/09, בשנת 2010 יוצר הפרש זמני בספרי חברה א' בגין המוניטין כדלקמן:

	<u>31.12.10</u>	
	100,000	נכס בספרים
$100,000 * (9/10) =$	<u>90,000</u>	בסיס המס
	10,000	הפרש זמני

מאחר שההפרש הזמני הנ"ל נוצר לאחר ההכרה הראשונית במוניטין, יוצרים בגינו הפרש זמני חייב במס.

נתונים נוספים:

רווח חשבונאי לפני מס בשנת 2010 הינו 1,000 אלפי ש"ח.
שיעור מס – 30%

הכרה ראשונית במוניטין – המחשה (המשך)

דוח התאמה 2010 (באלפי ש"ח)

רווח חשבונאי לפני מס

הורד:

פחת מוניטין

הכנסה חייבת

הוצאות מסים שוטפים

הוצאות מסים נדחים

הוצאות מסים בספרים

1,000

$100 * 1/10$ 10

10

990

$990 * 30\% =$ **297**

$10 * 30\% =$ **3**

$1,000 * 30\% =$ **300**

חריג 1 – הכרה ראשונית במוניטין דוגמה

ביום 1 בינואר 2010 רכשה חברה א' את כל הפעילות של חברה ב' תמורת 10 מליון ש"ח. השווי ההוגן של הנכסים וההתחייבויות המזוהים הינו 4 מליון ש"ח.

רווח לפני מס של חברה א' לשנת 2010 (כולל הפעילות החדשה) הינו 5 מליון ש"ח. שיעור המס החל על החברה הינו 20%.

מס הכנסה מכיר בהפחתה של מוניטין שנוצר ברכישת פעילות על פני 10 שנים.

נדרש: האם יש ליצור מסים נדחים בגין המוניטין ב- 31/12/10?

חריג 1 – הכרה ראשונית במוניטין

המשך פתרון

דוח התאמה 2010 (באלפי ש"ח)

רווח חשבונאי לפני מס

הורד:

פחת מוניטין

הכנסה חייבת

הוצאות מסים שוטפים

הוצאות מסים נדחים

הוצאות מסים בספרים

5,000

6,000 * 1/10

600

4,400

4,400

4,400 * 20% =

880

600 * 20% =

120

5,000 * 20% =

1,000

ביום 31 בדצמבר 2006 רכשה חברת ישראליין מחברת אייר בוס מטוס בעלות של 300 מיליון ש"ח בתמורה להנפקת 10% מהון המניות של חברת ישראליין. שלטונות המס לא קיבלו את הערכת השווי של חברת ישראליין לעניין עלות המטוס בספרים, וקבעו כי ערך המטוס שהפחת בגינו יותר לניכוי לצרכי מס הוא 250 מיליון ש"ח.

אורך חייו השימושים של המטוס ליום הרכישה הוא 20 שנה. המטוס מופחת בשיטת הקו הישר הן בספרים והן לצרכי מס. ערך שייר אפס.

בשנת 2007 רווח חשבונאי לפני מס הינו 2,000 אלפי ש"ח שיעור המס החל החברה הינו 30%.

חריג ההכרה הראשונית – דוגמה (המשך)

דוח התאמה 2007 (באלפי ש"ח)

רווח חשבונאי לפני מס

הוסף:

פחת מטוס

2,000

$$50,000 - 47,500 = 2,500$$

2,500

4,500

$$4,500 * 30\% = 1,350$$

הכנסה חייבת

הוצאות מסים שוטפים

ביאור מס תיאורטי 2007 (באלפי ש"ח)

מס תיאורטי

$$2,000 * 30\% = 600$$

$$30\% * 2,500 = 750$$

1,350

גידול בנטל המס כתוצאה מהיפוך של הפרש זמני שלא יוצרים בגינו התחייבות מסים נדחים

הוצאות מסים בספרים (שוטפים)

הכרה בנכס מסים נדחים

יש להכיר בנכס מסים נדחים בגין כל ההפרשים הזמניים הניתנים לניכוי, עד לסכום שצפוי שתהיה הכנסה חייבת שנגדה ניתן יהיה לנצל את ההפרש הזמני, למעט החריג הבא והמקרה המיוחד הבא:

■ הפרש זמני שנוצר בעת ההכרה הראשונית בנכס/בהתחייבות בעסקה אשר:

✓ אינה צירוף עסקים, וכן

✓ במועד ההכרה אין השפעה על הרווח החשבונאי או על ההכנסה החייבת

מקרה מיוחד: הפרשים זמניים הניתנים לניכוי הקשורים להשקעה בחברות מוחזקות – הייחודיות היא בהתבססות על מבחן הצפי להיפוך של ההפרש הזמני .

ביום 31 בדצמבר 2006 רוכשת חברה א' נכס תמורת 1,000 אלפי ש"ח באזור מרוחק. בהתאם למ"ה בסיס המס הינו 1,200 אלפי ש"ח. אורך חייו השימושים של הנכס ליום הרכישה הינו 5 שנים. הנכס מופחת בשיטת הקו הישר הן בספרים והן לצרכי מס.

בשנת 2007 רווח חשבונאי לפני מס הינו 2,000 אלפי ש"ח. שיעור מס 30%.

חריג ההכרה הראשונית – דוגמה (המשך)

דוח התאמה 2007

רווח חשבונאי לפני מס

הפחת:

ניכוי נח"ל

2,000

$$200 * 1/5 = 40$$

40

1,960

$$1,960 * 30\% = \mathbf{588}$$

הכנסה חייבת

הוצאות מסים שוטפים

ביאור מס תיאורטי 2007

מס תיאורטי

$$2,000 * 30\% = 600$$

$$30\% * 40 = (12)$$

588

קיטון בנטל המס כתוצאה מהיפוך של הפרש זמני שלא יוצרים בגינו מסים נדחים

הוצאות מסים בספרים (שוטפים)

שלומי שוב

פרשנות מצומצמת לחריג: דוגמה א' – אג"ח להמרה

ביום 1 בינואר 2008, חברה מנפיקה 1,000,000 ע.ב. אג"ח להמרה.
סך התמורה שהתקבלה בגין האג"ח הינה 1,100,000 ש"ח.



—

פרשנות מצומצמת לחריג:

דוגמה ב' – חכירה מימונית

ביום 31 בדצמבר 2005 חכרה חברת ישראליין במסגרת חכירה מימונית מטוס בעשרה תשלומים שווים בגובה 21,356,625 ש"ח כ"א בתום כל שנה החל מיום 31 בדצמבר 2006. הערך הנוכחי של התשלומים הינו 150,000 אלפי ש"ח (שיעור ריבית להיוון 7%).

הנכס החכור ומנגד ההתחייבות בגין החכירה, נרשמו בספרי חברת ישראליין באותו מועד בסך 150,000 אלפי ש"ח. יתרת אורך חייו השימושיים של המטוס למועד הסכם החכירה הינה 10 שנים. החברה נוהגת להפחית את מטוסיה בשיטת הקו הישר.

הנח כי רווחי החברה בשנת 2006 לפני מס הסתכמו ב- 10,000 אלפי ש"ח. כמו כן, רשויות המס רואות בחכירה זו כחכירה תפעולית ומתירות בניכוי את תשלומי דמי החכירה עם תשלומם בפועל.

שיעור המס החל על החברה הינו 30%. החברה צופה הכנסה חייבת בעתיד הנראה לעין.

פרשנות מצומצמת לחריג:

דוגמה ב' – חכירה מימונית (המשך)

לאחר מועד ההכרה הראשוני ייווצרו הפרשים זמניים מאחר והנכס מופחת בקו ישר והתחייבות על פי שיטת הריבית האפקטיבית.

נכס – מטוס

<u>31/12/2005</u>		<u>31/12/2006</u>	
150,000,000	$9/10 * 150,000,000 =$	135,000,000	ספרים
—		—	בסיס מס
0		0	
150,000,000		135,000,000	
30%		30%	
(45,000,000)		(40,500,000)	התחייבות מ"נ

פרשנות מצומצמת לחריג:

דוגמה ב' – חכירה מימונית (המשך)

התחייבות – מטוס

<u>31/12/2005</u>		<u>31/12/2006</u>	
(150,000,000)	PMT=21,356,625,	(139,143,375)	ספרים
—	N=9, I=7%	—	
0		0	בסיס מס
<hr/>		<hr/>	
(150,000,000)		(139,143,375)	
30%		30%	
<hr/>		<hr/>	
45,000,000		41,743,012	נכס מ"נ

ריכוז מסים נדחים

<u>31/12/2005</u>		<u>31/12/2006</u>	
45,000,000		41,743,012	נכס מס
—		—	
(45,000,000)		(40,500,000)	התחייבות למס
<hr/>		<hr/>	
0		1,243,012	נכס מס

פרשנות מצומצמת לחריג:

דוגמה ב' – חכירה מימונית (המשך)

דוח התאמה 2006

רווח חשבונאי לפני מס

הוסף:

הוצאות פחת

הוצאות מימון

הפחת:

תשלום דמי חכירה

הכנסה חייבת

הוצאות מסים שוטפים

הכנסות מסים נדחים

הוצאות מסים בספרים

	10,000,000	
		15,000,000
$7\% * 150,000,000 =$		10,500,000
	<hr/>	
	25,500,000	
		21,356,625
	<hr/>	
	21,356,625	
	<hr/>	
	14,143,375	
$14,143,375 * 30\% =$	4,243,012	
	<hr/>	
	(1,243,012)	
	<hr/>	
$10,000,000 * 30\% =$	3,000,000	

פרשנות מצומצמת לחריג: דוגמה ג' – עסקה עם בעל שליטה

בעל שליטה המחזיק 100% מחברה א' מוכר לחברה ביום 1 בינואר 2008 נכס תמורת 80,000 ש"ח.
שוויו ההוגן של הנכס הינו 100,000 ש"ח.
שיעור מס – 20%.

פקודת היומן בגין הרכישה:

ח' נכס	
100,000	
80,000	ז' מזומן
20,000	ז' קרן הון – השקעת בעלים

פרשנות מצומצמת לחריג: דוגמה ד' – עסקה עם בעל שליטה

חברה קיבלה מבעל השליטה בה ביום 31.12.2014 הלוואה בסך של 10M ש"ח בריבית שנתית של 5% לתקופה של שנתיים.
הנח כי ריבית השוק שמתאימה לחברה היא 8%.
ש. המס הוא 25%.
הרווח לפני מס של החברה בשנת 2015 היה 2M.

נדרש:

חשב את הוצ' המס בשנת 2015.

פרשנות מצומצמת לחריג: דוגמה ד' – עסקה עם בעל שליטה - המשך

	<u>פקודת היומן ליום 31.12.2014</u>	
	ח' מזומן	10,000,000
$500,000/1.08 + 10,500,000/1.08^2 =$	ז' הלוואה	9,465,021
	ז' קרן הון	P.N 534,979
	<u>31.12.2014 הלוואה</u>	
	ספרים	(9,465,021)
	מס	<u>(10,000,000)</u>
	ה"ז חייב במס	534,979
		<u>* 25%</u>
	ה.מ.ג	(133,745)
	ח' קרן הון השקעת בעלים	133,745
	ז' התחייבות מסים נדחים	133,745

פרשנות מצומצמת לחריג: דוגמה ד' – עסקה עם בעל שליטה - המשך

הלוואה 31.12.2015

10,500,000/1.08 =	(9,722,222)	ספרים
	<u>(10,000,000)</u>	מס
	277,778	ה"ז חייב במס
	<u>* 25%</u>	
	(69,444)	ה.מ.נ

פקודת היומן להפחתה השנה בהתחייבות מסים נדחים:

פ.י	64,300	ח' התחייבות מסים נדחים
ו.י	64,300	ז' הכנ' מס (מ.נ)
(69,444) – (133,745) =		

דוח התאמה:

	2,000,000	רווח לפני מס
		הוסף:
(8% * 9,465,012 =) 757,202 – 500,0000 =	<u>257,202</u>	הוצ' ריבית
	2,257,202	
	<u>* 25%</u>	ש.מ.ס
	564,300	מ.ש

פרשנות מצומצמת לחריג: דוגמה ד' – עסקה עם בעל שליטה - המשך

	<u>הוצ' מס 2015:</u>	
	564,300	מ.ש
69,444 – 133,745 =	— (64,300)	מ.נ
	500,000	

הכרה במסים נדחים: הפסדים לצורכי מס והטבות מס שטרם נוצלו

הפסדים לצורכי מס וזיכויי מס שטרם נוצלו, אינם מהווים אמנם הפרשים זמניים אך מהווים גם הם בסיס להכרה בנכס מס נדחה.

יש להכיר בנכס מסים נדחים, במידה שצפוי שתהיה הכנסה חייבת בעתיד שנגדה ניתן יהיה לנצל את אותם הפסדים מועברים.

יחד עם זאת, לאור קיומו של פרדוקס ביצירת נכס מס נדחה במקרה זה (כתוצאה מהדרישה לקיומה של הכנסה חייבת עתידית) קובע התקן קריטריונים שיש לשקול בעת הערכת הסבירות לקיום ההכנסה החייבת בעתיד.

הפסדים לצורכי מס –

קריטריונים להערכת סבירות קיומה של הכנסה חייבת בעתיד

האם קיימת לישות אפשרויות לתכנון מס שיצרו הכנסה חייבת.

האם ההפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו, נוצרו מסיבות מזוהות אשר אינן צפויות לחזור על עצמן.

האם צפוי לישות תהיה הכנסה חייבת לפני שההפסדים לצורכי מס והטבות מס, שטרם נוצלו, יפקעו.

האם לישות יש סכומים מספיקים של הפרשים זמניים חייבים במס, המתייחסים לאותה רשות מס שתוצאתם תהיה סכומים חייבים במס.

- "רצפת" הכרה בנכס מסים נדחים
- זיהוי הכנסה חייבת ברת קיזוז בהתאם לחוקי המס

"רצפת" ההכרה בנכס מסים נדחים

קיימת "רצפת" הכרה בנכס מסים נדחים גם כאשר לא קיימת תחזית לרווחים חייבים במס בעתיד.

בהתאם, יש להכיר בנכסי מסים נדחים בגין הפרשים זמניים ניתנים לניכוי בגובה הפרשים חייבים במס שצפויים להתהפך באותה תקופה או אחריה (כול עוד יהיו ניתנים לקיזוז).

"רצפת" הכרה בנכסי מסים נדחים – דוגמה א'

להלן מאזן חברה לפני ייחוס מסים:

10,000	הטבות לעובדים לז"א	4,000	לקוחות
10,000	הון	16,000	פריטים כספיים, נטו
<hr/> 20,000 <hr/>		<hr/> 20,000 <hr/>	

לחברה אין צפי לרווחים בעתיד. שיעור המס החל על החברה הינו 30%. הכנסות החברה ממוסות על בסיס מזומן.

נדרש:

1. חשב את המסים הנדחים שיוכרו, אם בכלל, ביום המאזן.
2. ענה על נדרש 1 בהנחה שמדובר בהפרשה לחופשה ולא בהטבות לעובדים לז"א.
3. ענה על נדרש 1 בהנחה שנצברו הפסדים מועברים לצרכי מס בגובה 20,000 ש"ח.
4. ענה על נדרש 1 בהנחה שנצברו הפסדים מועברים לצרכי מס בגובה 2,000 ש"ח.

"רצפת" הכרה בנכסי מסים נדחים – דוגמה ב'

חברה א' רוכשת 100% מהון המניות של חברה ב'.

מאזן חברה ב' רגע לפני הרכישה:

100,000	הון	100,000	קרקע במפעל (מוצגת לפי עלות)
---------	-----	---------	--------------------------------

שווי הקרקע – 150,000 ש"ח.

לחברה ב' הפסדים מועברים בסך 500,000 ש"ח אשר חברה ב' לא יצרה בגין נכס מס נדחה. אין צפי לרווחים עתידיים. שיעור מס – 20%.

נדרש:

חשב את המסים הנדחים שיוכרו, אם בכלל, במועד הרכישה.

זיהוי הכנסה חייבת ברת קיזוז בהתאם לחוקי המס

יתכנו מקרים שבהם הפסדים מסוימים ניתנים לקיזוז רק כנגד רווחים ספציפיים:

- הפסד הון מניירות ערך ניתן לקיזוז כנגד רווח שוטף מניירות ערך - ריבית, דיבידנדים וניכיון (עד 2010 רק בגין אותו נייר ערך) וכנגד רווח הון מניירות ערך.
 - הפסד הון מרכוש קבוע ניתן לקיזוז כנגד רווח הון מרכוש קבוע ו/או משבח.
 - הפסד שוטף מעסק ניתן לקיזוז כנגד כל סוג של הכנסה.
 - הפסד מועבר מעסק ניתן לקיזוז כנגד הכנסה מעסק או כנגד רווח הון בעסק (לדוגמה, רווח הון ממכירת רכוש קבוע).
- לכן, לדוגמה יתכן מצב שבו, על אף שמדובר בחברה רווחית היא לא תרשום נכס מס נדחה בגין הפסד הון מועבר.

הפסד מני"ע שאינו ניתן לקיזוז כנגד רווח מעסק - דוגמה

חברה א' אשר הינה חברה תעשייתית רכשה ביום 1.1.2005 100,000 מניות של חברה ב' שמטופלות בשווי הוגן דרך רוו"ה. מחיר מניה של חברה ב' בבורסה:

<u>תאריך</u>	<u>מחיר מניה (ש"ח)</u>
1.1.05	10
31.12.05	12
31.12.06	7
31.12.07	14

שיעור המס על רווח מני"ע סחירים הינו 25%. מס הכנסה ממסה רווח מני"ע סחירים רק במועד המימוש בפועל.

לחברה א' הפסדים עסקיים מועברים בסך 200,000 משנים קודמות שלא נוצר בגינם נכס מס נדחה.

נדרש:

טיפול במסים הנדחים בתקופות הרלבנטיות.

הפסד מני"ע שלא ניתן לקיזוז כנגד רווח מעסק – דוגמה (המשך)

31.12.05

1,200,000	ערך בספרים
<u>-1,000,000</u>	בסיס מס
200,000	הפרש זמני חייב במס
(50,000)	התח' מסים נדחים לפי 25%
50,000	ח' הוצאות מס
50,000	ז' התחייבות למסים נדחים

31.12.06

700,000	ערך בספרים
<u>-1,000,000</u>	בסיס מס
(300,000)	הפרש זמני ניתן לניכוי
	אין יצירת נכס מס נדחה!
	מאחר ולחברה אין רווח מתאים שניתן לקזזו מול ההפסד.
50,000	ח' התחייבות למסים נדחים
50,000	ז' הוצאות מס

הפסד מני"ע שלא ניתן לקיזוז כנגד רווח מעסק – דוגמה (המשך)

		<u>31.12.07</u>
	1,400,000	ערך בספרים
—	<u>1,000,000</u>	בסיס מס
	400,000	הפרש זמני חייב במס
	(100,000)	התח' מסים נדחים לפי 25%
	100,000	ח' הוצאות מס
100,000		ז' עתודה למסים נדחים

הכרה בנכס מסים נדחים - בחינה מחדש

בהתאם לתקן יש לבחון מחדש, בכל תאריך מאזן, את נכסי המסים הנדחים שהוכרו ושלא הוכרו.

הכרה בנכס מסים נדחים - בחינה מחדש (המחשה)

להלן מאזן חברה א' ליום 1 בינואר 2008 (לפני ייחוס מסים נדחים):

100,000	הון	100,000	לקוחות
---------	-----	---------	--------

נתונים נוספים:

מס הכנסה ממסה על בסיס מזומן. שיעור מס – 30%.
לחברה קיימים הפסדים להעברה בגובה 1,000,000 ש"ח.
החברה לא צופה רווחים חייבים במס בעתיד הנראה לעין.

נדרש:

חישוב נכס והתחייבות מסים נדחים בחברה א'.

הכרה בנכס מסים נדחים - בחינה מחדש (המחשה)

במקרה זה החברה תכיר בנכס מסים נדחים בגין ההפסדים המועברים עד לגובה של התחייבות מסים נדחים בגין הלקוחות – 30,000 = 100,000 * 30%.

נניח כעת שמאזן חברה א' ליום 31 בדצמבר 2008 (לפני ייחוס מסים נדחים) הינו:

לקוחות	150,000	הון	150,000
--------	---------	-----	---------

במקרה זה, התחייבות מסים נדחים תגדל ב- 15,000 = (150,000-100,000) * 30% במקביל, נכס מסים נדחים יגדל גם כן ב-15,000 מאחר ו"הרצפה" גדלה.

חישוב הוצאות מס – דוגמה מסכמת

להלן המאזן של חברת "אבג" לפני ייחוס מסים ליום 31 בדצמבר 2007.
החברה הוקמה בתחילת שנת 2007.

6,500	אשראי לז"ק	10,000	מזומן
10,000	זכאים – ספקים	20,000	השקעה בני"ע סחירים
8,000	הפרשה לחופשה	12,000	מלאי
11,500	אגרות חוב שהונפקו	25,000	לקוחות
30,000	הון	(10,000)	הפרשה לחומ"ס
		9,000	מכונה
<u>66,000</u>		<u>66,000</u>	

חישוב הוצאות מס – דוגמה מסכמת (המשך)

נתונים נוספים:

1. מ"ה ממסה רווח מני"ע סחירים רק במועד המימוש בפועל. עלות ני"ע סחירים ביום הרכישה הינה 10,000.
2. המכונה נרכשה ביום 1.1.07 בעלות של 10,000 ומופחתת בספרים על פני 10 שנים. בהתאם לחוקי המס מופחתת המכונה באופן מואץ על פני 5 שנים.
3. החברה סיימה את שנת 2007 ברווח לפני מס של 50,000 ש"ח.
4. שיעור המס 30%.
5. החברה צופה רווחים חייבים במס בעתיד.

נדרש:

חשב את הוצאות המס תוך הבחנה בין מסים שוטפים למסים נדחים.

חישוב הוצאות מס – דוגמה מסכמת (המשך)

דוח התאמה למס

	50,000	רווח חשבונאי לפני מס
		<u>הוסף:</u>
		הפרשה לחופשה
	8,000	הפרשה לחומ"ס
	10,000	פחת על מכונה בספרים
	1,000	
$10,000 * 1/10 =$	<hr/>	
	19,000	
		<u>הפחת:</u>
		הכנסות מעליית ערך ני"ע
	10,000	פחת על מכונה לפי מ"ה
	2,000	
$10,000 * 1/5 =$	<hr/>	
	12,000	
		הכנסה חייבת
	57,000	שיעור מס
	30%	
	<hr/>	
	17,100	הוצאות מסים שוטפים

חישוב הוצאות מס – דוגמה מסכמת (המשך)

לקוחות, נטו

15,000	ערך בספרים
- 25,000	בסיס המס
<hr/>	
(10,000)	הפרש זמני ניתן לניכוי
3,000	נכס מס

ני"ע סחירים

20,000	ערך בספרים
- 10,000	בסיס המס
<hr/>	
10,000	הפרש זמני חייב במס
(3,000)	עתודה למס

מכונה

9,000	ערך בספרים
- 8,000	בסיס מס
<hr/>	
1,000	הפרש זמני חייב במס
(300)	עתודה למס

הפרשה לחופשה

(8,000)	ערך בספרים
- 0	בסיס מס
<hr/>	
(8,000)	הפרש זמני ניתן לניכוי
2,400	נכס מס

חישוב יתרת מסים נדחים

3,000	הפרשה לחומ"ס
(3,000)	ני"ע סחירים
(300)	מכונה
<u>2,400</u>	הפרשה לחופשה
2,100	יתרת נכס מס ליום 31.12.2007

חישוב הוצאות מסים בדוח רווח והפסד

<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;"> יתרה לתחילת שנה הינה אפס </div> $2,100 - 0 =$	(17,100)	הוצאות מסים שוטפים
	<u>2,100</u>	הכנסות מסים נדחים
	(15,000)	הוצאות מסים בדוח רווח והפסד

מדידת מסים נדחים - עקרונות מנחים

- נכסי והתחייבויות מסים נדחים ימדדו לפי שיעורי המס הצפויים להתייחס לתקופה בה "ינוצלו", בהתבסס על שיעורי המס וחוקי המס אשר עד תאריך המאזן נחקקו או שחקיקתם הושלמה למעשה.
- אין למדוד מסים נדחים בערכם הנוכחי.
- במידה וקיימת אי ודאות מיסויית היא לא באה לידי ביטוי במדידה.

אופן "ניצול" המסים הנדחים לצורך המדידה

- תחזית לאופן ומועד המימוש או השימוש – מתבצעת לפי כוונת ההנהלה למימוש נכס/התחייבות במכירה או בשימוש וניסיון העבר.
- ייתכנו מצבים בהם חוקי המס הקיימים קובעים שיעור מס "בלתי שטוח" (שיעור המס במועד ההיפוך שונה משיעור המס במועד היצירה). במקרים אלה יש לחזות את תקופות ההיפוך של הפרש הזמני ולהשתמש בשיטת FIFO לצורך המדידה.
- נכס מס נדחה בגין הפרש זמני ניתן לניכוי בשל הוצאות לא מוכרות יימדד ע"פ שיעור מס בגובה אפס.
- נכסי והתחייבויות מסים נדחים שנובעים מעודפי עלות ברכישת מניות ימדדו בהתאם לשיעורי המס הרלבנטיים **החלים על החברה המוחזקת.**
- נכס מס נדחה שנובע מעסקה בין חברתית יימדד בהתאם לשיעור המס הרלבנטי שחל על **הנכס נשוא העסקה.**

מדידת מסים נדחים – דוגמה

חברה רכשה ביום 1.1.06 מכונה בעלות של 18,000. המכונה מופחתת בספרים על פני 6 שנים ולצורכי מס על פני 3 שנים (פחת מואץ). החברה מתכוונת להשתמש במכונה. להלן נתונים על שיעורי המס לשנים הבאות בהתאם לחוקי המס שקיימים ליום 31.12.06:

<u>שנה</u>	<u>שיעור מס</u>
2006	32%
2007	29%
2008	27%
2009	26%
2010 ואילך	25%

שיעור המס על רווח הון הינו 25%.

בשנת 2008 החליטה החברה למכור את המכונה, בתחילת שנת 2009 נמכרה המכונה.

נדרש:

1. חשב את המסים הנדחים שיוכרו בשנים 2006 עד 2008.
2. ענה על נדרש 1 בהנחה ששיעור המס הינו 32% וביום 2.1.2007 עבר בקריאה שנייה ושלישית חוק שמשנה את שיעורי המס כאמור בטבלה.

מדידת מסים נדחים – דוגמה (המשך)

טבלת עזר לחישוב הוצאות הפחת:

<u>2011</u>	<u>2010</u>	<u>2009</u>	<u>2008</u>	<u>2007</u>	<u>2006</u>	<u>הוצאות פחת</u>
3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	לפי הספרים
0	0	0	6,000	6,000	6,000	לפי מס הכנסה
3,000	3,000	3,000	(3,000)	(3,000)	(3,000)	
0	3,000	6,000	9,000	6,000	3,000	הפרש זמני חייב במס (במצטבר)

↑
שנת ההיפוך

מדידת מסים נדחים – דוגמה: נדרש 1

31.12.2006

$18,000 \cdot (6-1) / 6 =$	$\underline{\quad 15,000}$	ערך בספרים
$18,000 \cdot (3-1) / 3 =$	$\underline{\quad 12,000}$	בסיס מס
	$\quad 3,000$	הפרש זמני חייב במס
	$\underline{\quad 26\%}$	שיעור המס
	$\quad (780)$	התחייבות מסים נדחים

31.12.2007

$18,000 \cdot (6-2) / 6 =$	$\underline{\quad 12,000}$	ערך בספרים
$18,000 \cdot (3-2) / 3 =$	$\underline{\quad 6,000}$	בסיס מס
	$\quad 6,000$	הפרש זמני חייב במס
	$\underline{\quad (*)}$	שיעור המס
$(*) 3,000 \cdot 26\% + 3,000 \cdot 25\% =$	$\quad (1,530)$	התחייבות מסים נדחים

31.12.2008

$18,000 \cdot (6-3) / 6 =$	$\underline{\quad 9,000}$	ערך בספרים
$18,000 \cdot (3-3) / 3 =$	$\underline{\quad 0}$	בסיס מס
	$\quad 9,000$	הפרש זמני חייב במס
	$\underline{\quad 25\%}$	שיעור המס (רווח הון)
	$\quad (2,250)$	התחייבות מסים נדחים

מדידת מסים נדחים – דוגמה: נדרש 2

31.12.2006

$$\begin{array}{r}
 18,000*(6-1)/6 = \quad \quad \quad _ \quad 15,000 \\
 18,000*(3-1)/3 = \quad \quad \quad \underline{\quad 12,000} \\
 \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad 3,000 \\
 \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \underline{\quad 32\%} \\
 \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad (960)
 \end{array}$$

ערך בספרים
בסיס מס
הפרש זמני חייב במס
שיעור המס
התחייבות מסים נדחים

31.12.2007

$$\begin{array}{r}
 18,000*(6-2)/6 = \quad \quad \quad _ \quad 12,000 \\
 18,000*(3-2)/3 = \quad \quad \quad \underline{\quad 6,000} \\
 \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad 6,000 \\
 \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \underline{\quad (*)} \\
 (*) 3,000*26\% + 3,000*25\% = \quad \quad (1,530)
 \end{array}$$

ערך בספרים
בסיס מס
הפרש זמני חייב במס
שיעור המס
התחייבות מסים נדחים

31.12.2008

$$\begin{array}{r}
 18,000*(6-3)/6 = \quad \quad \quad _ \quad 9,000 \\
 18,000*(3-3)/3 = \quad \quad \quad \underline{\quad 0} \\
 \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad 9,000 \\
 \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \underline{\quad 25\%} \\
 \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad (2,250)
 \end{array}$$

ערך בספרים
בסיס מס
הפרש זמני חייב במס
שיעור המס (רווח הון)
התחייבות מסים נדחים

מסים שוטפים ונדחים שנזקפים ישירות להון

העיקרון המנחה:

הטיפול החשבונאי בהשפעות המסים, בין אם הם שוטפים ובין אם הם נדחים, של עסקה או אירוע אחר, צריך להיות עקבי עם הטיפול החשבונאי שניתן לאותה עסקה או אירוע אחר.

כפועל יוצא, מסים שוטפים/נדחים יוכרו בדרך כלל כהכנסה או כהוצאה ויכללו ברווח או בהפסד לתקופה, אלא אם כן המס נובע מעסקה או אירוע אשר מוכרים, באותה תקופה או בתקופות אחרות, ישירות להון.

מסים נדחים שנזקפים ישירות להון דוגמה 1

חברה הנפיקה ביום 1 בינואר 2007 מניות רגילות. הוצאות ההנפקה הסתכמו ל – 900 ש"ח. לצורכי מס בהתאם לחוק עידוד התעשייה מותרות הוצאות הנפקה בניכוי על פני 3 שנים מיום ההנפקה. הנח כי הרווח לפני מס בכל שנה הוא 1,000 ש"ח. שיעורי המס אשר חוקקו עד ליום 1 בינואר 2007 הינם:
בשנת 2007 – 29%, בשנת 2008 – 27% ובשנת 2009 – 26%.

מסים נדחים שנזקפים ישירות להון דוגמה 2 - שינוי בשיעור מס

בהמשך לדוגמה 1, הנח כי ביום 1.1.08 עבר חוק בקריאה שנייה ושלישית להקטנת שיעור המס החל משנת 2008 ל-25%.
כתוצאה מחקיקת החוק, נכס המס הנדחה ליום 1.1.08 הינו $150 = 600 * 25\%$.