

מסים על ההכנסה – חלק ב'

IAS12
INCOME TAXES

חומר רקע, רו"ח שלומי
שוב

- הפרשים זמניים בגין השקעות בחברות מוחזקות
- סוגיות מיוחדות
- הצגה בדוח רווח והפסד ובמאזן
- דרישות גילוי והביאור על המס התיאורטי

השקעה בחברות מוחזקות

שלטונות המס אינם מכירים בדרך כלל בשיטת השווי המאזני וממסים את ההשקעות הנ"ל כמו השקעות אחרות בניירות ערך – כלומר, **לפי עלות** ולכן רק במועד מימוש המניות יחושב רווח הון לצורכי המס.

הפרשים זמניים במישור חשבון ההשקעה בכללותו כנכס נפרד

הפרשים זמניים נוצרים בין ההשקעה בספרים הנמדדת לפי שיטת השווי המאזני או שווי שוק לבין בסיס המס של המוחזקת הנקבע, בדרך כלל, על פי עלותה המקורית.

הטיפול המיוחד שקובע התקן

הכרה בהתחייבות / נכס מסים נדחים בגין חשבון ההשקעה

התחייבות מסים נדחים	נכס מסים נדחים
<p>יש להכיר בהתחייבות מסים נדחים בגין <u>כל</u> הפרשים הזמניים החייבים במס <u>למעט</u> במקרה הבא:</p> <ul style="list-style-type: none">הישות יכולה לשלוט בעיתוי ההיפוך של הפרש הזמני, וכןצפוי שהפרש הזמני לא יתהפך בעתיד הנראה לעין.	<p>יש להכיר בנכס מסים נדחים בגין <u>כל</u> הפרשים הזמניים הניתנים לניכוי <u>אם ורק אם צפוי</u> כי:</p> <ul style="list-style-type: none">הפרש הזמני יתהפך בעתיד הנראה לעין, וכןלישות תהיה הכנסה חייבת שכשנגדה ניתן יהיה לנצל את הפרש הזמני.

השקעה בחברה כלולה

דוגמה

חברה א' רכשה 30% מהון המניות של חברה ב' ביום 1 בינואר 2006 תמורת 10,000 אלפי ש"ח.

להלן נתונים על יתרת חשבון השקעה בחברה ב' לאחר יישום שיטת השווי המאזני (באלפי ש"ח):

12,000	31.12.06
20,000	31.12.07
30,000	31.12.08

חברה א' החליטה על מימוש כל השקעתה בחברה ב' ביום 31.12.08 והמימוש בפועל התרחש ביום 1.1.09.

נדרש:

לחשב התחייבות מסים נדחים ופקודות יומן לשנים 2008 ו-2009 תחת כל אחת מההנחות הבאות:

א. השווי ההוגן של ההשקעה תואם את ערכה במאזן – 30,000 ש"ח.

ב. השווי ההוגן של ההשקעה הינו 45,000 ש"ח.

שיעור מס ממוצע בגין המכירה הינו 15%.

חברה א' רכשה 80% מהון המניות של חברה ב' ביום 1 בינואר 2000 תמורת 300 אלפי ש"ח.

ע"ע שנוצר ברכישה – מוניטין בסך 100 אלפי ש"ח (לא שולמה פרמיית שליטה).
החברה בחרה במדיניות של אי שיתוף המיעוט במוניטין.

הון חברה ב' ליום 31 בדצמבר 2008 הינו 1,000 אלפי ש"ח.

נדרש:

טיפול במסים הנדחים לשנים 2008 ו-2009 תחת כל אחת מההנחות הבאות:

א. חברה א' צופה לממש 80% מהון המניות של חברה ב' – כלומר לממש את כל ההשקעה.

ב. חברה א' צופה לממש 20% מהון המניות של חברה ב' (תחזיק 60% לאחר המימוש).

ג. חברה א' צופה לממש 50% מהון המניות של חברה ב' (תחזיק 30% לאחר המימוש).

חברה א' החליטה על מימוש כאמור ביום 31.12.08 והמימוש בפועל התרחש ביום 1.1.09.

שווי חברה ב' ביום 31.12.08 הינו 5,000 אלפי ש"ח (מתפלג ליניארית).
שיעור מס ממוצע בגין המכירה – 10%.

השקעה בחברה נשלטת זרה (חנ"ז)

שיעור מס שונה על רווחים בלתי מחולקים

מטבע מדידה בדוחות הכספיים שונה מהמטבע בו נקבעת הכנסה החייבת

הצגה במאזן – עקרונות מנחים

- יש להציג על גבי המאזן נכסי והתחייבויות מסים שוטפים בנפרד וכן נכסי והתחייבויות מסים נדחים בנפרד
- נכסי/התחייבויות מסים שוטפים יוצגו בדרך כלל במסגרת נכסים/התחייבויות שוטפים
- כל נכסי והתחייבויות מסים נדחים יסווגו לזמן ארוך
- כללי קיזוז

כללי קיזוז – נכסי והתחייבויות מסים שוטפים

התפיסה בקיזוז נכסי והתחייבויות מסים שוטפים שמבוססת על הקריטריונים לקיזוז של מכשירים פיננסיים ב- IAS 32 היא שהקיזוז יהיה נכון אם הוא משקף נכונה את תזרים המזומנים הצפוי של התאגיד מיישובם של שני מכשירים פיננסיים או יותר. לפיכך, אם אכן יישוב נכס מסים שוטפים והתחייבות מסים שוטפים יתבצע בפעולה תזרימית אחת, ניתן לקזז את היתרות במאזן.

לפיכך, קיזוז נכסי והתחייבויות מסים שוטפים יתבצע רק אם מתקיימים שני התנאים הבאים:

- קיימת זכות משפטית ניתנת לאכיפה לקזז את הסכומים שהוכרו; וכן,
- קיימת כוונה לסלק את הנכס וההתחייבות על בסיס נטו או לממש את הנכס ולסלק את ההתחייבות בו זמנית.

כללי קיזוז – נכסי והתחייבויות מסים נדחים

תנאים לקיזוז נכסי מסים נדחים כנגד התחייבויות מסים נדחים:

- קיומה של זכות משפטית, ניתנת לאכיפה, לקיזוז מסים שוטפים.
- נכסי מסים נדחים והתחייבויות מסים נדחים צריכים להתייחס למסים המוטלים על ידי אותה רשות מס, על אותה ישות חייבת במס.

הצגה בדוח רווח והפסד

- הוצאות המסים (שוטפים ונדחים) המתייחסות לפעולות הנמשכות יוצגו יחדיו בגוף דוח רווח והפסד בסעיף הוצאות מסים.
- הוצאות מסים המתייחסות לרווח/הפסד מפעילות מופסקת יוצגו בניכוי מהסעיף.
- הוצאות מסים נדחים המתייחסות להשקעה בחברה כלולה יוצגו בהתאם למדיניות הצגת רווחי האקוויטי (מעל או מתחת לרווח לפני מס).

הצגה בדוח רווח והפסד

חברה לדוגמה בע"מ - דוח רווח והפסד מאוחד לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2007:

2007

באלפי ₪

חלק ברווחי חברות מוחזקות המטופלות לפי
שיטת השווי המאזני
רווח לפני מסים על הכנסה

XXX
XXX

מסים על הכנסה
רווח מפעילויות נמשכות

(XXX)
XXX

רווח (הפסד) מפעילות שהופסקה (לאחר מסים)
רווח לתקופה

XXX
XXX

מיוחס ל:

בעלי מניות החברה
זכויות מיעוט
רווח לתקופה

XXX
XXX
XXX

דרישות גילוי עיקריות

■ גילוי למרכיבים העיקריים של הוצאות (הכנסות) מסים.

■ דרישות גילוי נוספות:

• מסים שוטפים ומסים נדחים שנזקפו להון.

• שינויים בשיעורי המס.

• מסים נדחים שלא הוכרו.

• מסים נדחים בגין השקעות בחברות מוחזקות וכן סכום ההפרשים הזמניים בגין מוחזקת בגינם לא הוכרו התחייבות מסים נדחים.

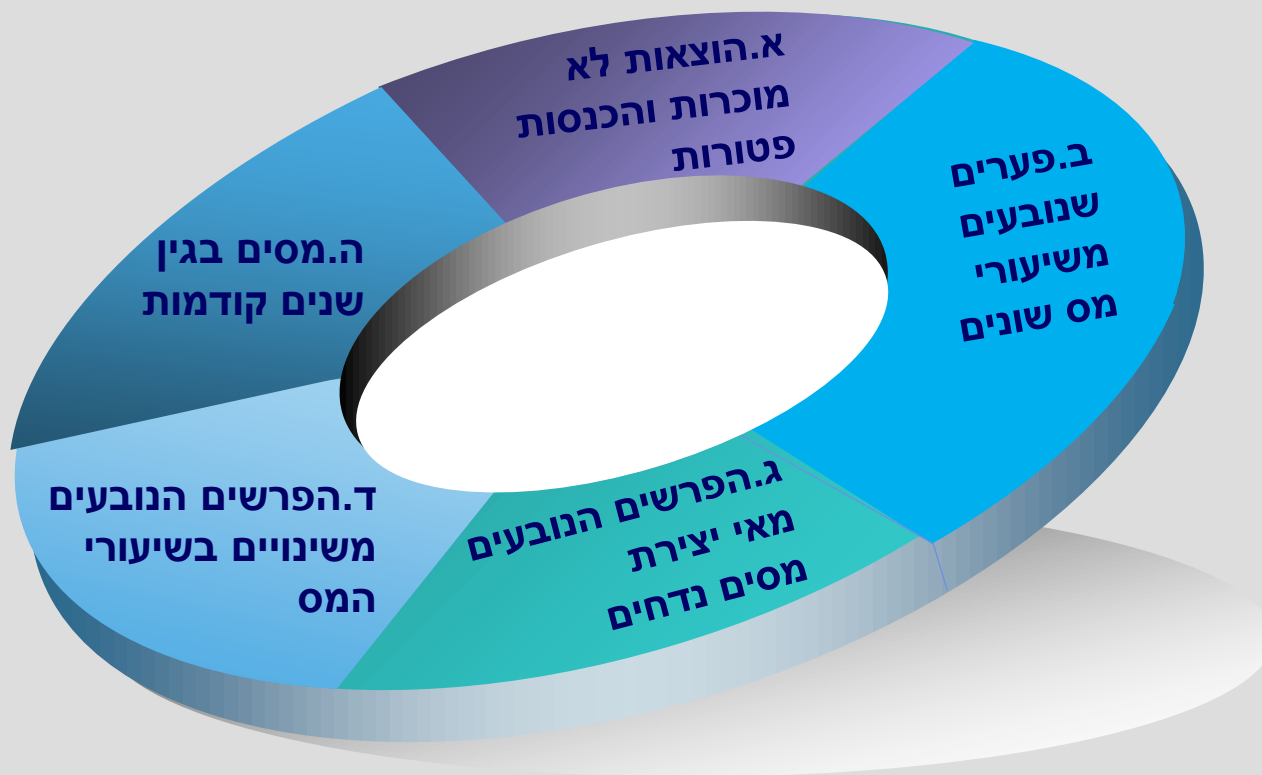
• השינוי ביתרות המסים הנדחים לתקופה.

• שומת מס והתחשבנות מול רשויות מס הכנסה.

• יצירת נכס מסים נדחים כאשר לחברה יש הפסדים – על התאגיד לתת גילוי לראיות התומכות בהכרה בנכס מסים נדחים.

■ ביאור על המס התיאורטי.

ביאור מס תיאורטי – מרכיבים עיקריים ובסיסיים



חברות כלולות - השפעה על ביאור המס התיאורטי

- רווחי אקוויטי (כאשר רווחי האקוויטי מוצגים מעל הוצאות המס).
- מסים נדחים בגין חשבון השקעה.
- מוניטין שלילי שנוצר במועד הרכישה.

חברות בנות - השפעה על ביאור המס התיאורטי

- שיעורי מס שונים בין האם לבת (רווחים, עסקאות בין חברתיות).
- מסים נדחים בגין "חשבון השקעה".
- רווח/הפסד ממימוש רעיוני.
- מוניטין שלילי שנוצר במועד הרכישה.
- ירידת ערך מוניטין.

חברה א' מחזיקה 80% מחברה ב' וביום 31.12.2013 יתרת ע"ע בגין חברה ב' הינה מוניטין בסך 100M ש"ח.
במהלך שנת 2014 חלה ירידת ערך מוניטין בסך של 60M ש"ח.
ביום 31.12.14 מכרה חברה א' מלאי לחברה ב' בסך 250M ש"ח. שיעור הרווח הגולמי במכירה הינו 30%. המלאי טרם נמכר לחיצוניים.
לחברה ב' ישנם הפסדים מועברים משנים קודמות בסך של 300M ש"ח, אשר בגין 200M מתוכם נרשמו נכסי מסים נדחים.

הנחות:

1. שיעור המס החל על חברה א' הוא 25% ועל חברה ב' הוא 20%.
2. הרווח לפני מס של חברה א' ושל חברה ב' לשנת 2014 הוא 800M ש"ח ו- 400M ש"ח בהתאמה.

נדרש:

חשב את הוצ' המס במאוחד והן את ביאור המס התיאורטי.