

שאלה אמריקאית במסים על הכנסה

חברת 'גאון' בע"מ (להלן: "החברה") הינה חברה ציבורית הנסחרת בבורסה לניירות ערך בתל אביב, העוסקת בייצור מוצרי קוסמטיקה. החברה מחזיקה ב- 70% מהון המניות של חברת 'יהורם' בע"מ, החל ממועד הקמתה ביום 1 בינואר 2014.

ביום 31 בדצמבר 2016 העניקה החברה ליהורם הלוואה בסך 100,000 ש"ח. ההלוואה אינה נושאת ריבית והיא נפרעת בתשלום אחד ביום 31 בדצמבר 2020. שווייה ההוגן של ההלוואה למועד מתן ההלוואה הינו 80,000 ש"ח.

נתון נוסף:

שיעור המס החל על החברה ויהורם הינו 25%.

בדיון שנערך בין חברי מחלקת הכספים בחברה הועלו הטענות הבאות באשר להשפעת ההלוואה על הדוחות הכספיים של יהורם ועל הדוחות הכספיים המאוחדים של החברה:

1. יתרת המסים הנדחים הנובעת מההלוואה תהיה בהכרח גבוהה יותר (בערך מוחלט) בדוח על המצב הכספי המאוחד של החברה ליום 31 בדצמבר 2016, מאשר בדוח על המצב הכספי של יהורם לאותו המועד.
2. השפעת ההלוואה (בערך מוחלט) על סך ההון בדוח על המצב הכספי של יהורם ליום 31 בדצמבר 2016 תהיה גדולה יותר, מאשר השפעתה על סך ההון בדוח על המצב הכספי המאוחד של החברה לאותו המועד.
3. השפעת ההלוואה (בערך מוחלט) על הדוח על רווח או הפסד של יהורם לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2016 תהיה גדולה יותר, מאשר השפעתה על הדוח על רווח או הפסד המאוחד של החברה לאותה התקופה.
4. להלוואה לא תהיה השפעה הן על סך ההון המיוחס לבעלים של החברה כפי שיוצג בדוח על המצב הכספי המאוחד של החברה ליום 31 בדצמבר 2016 והן על הדוח על רווח או הפסד המאוחד של החברה לשנה שהסתיימה באותו תאריך.

נדרש:

מי מבין הטענות לעיל נכונה:

- א. טענה 1 בלבד.
- ב. טענה 2 בלבד.
- ג. טענה 3 בלבד.
- ד. טענה 4 בלבד.
- ה. כל התשובות לעיל אינן נכונות.

פתרון שאלה אמריקאית במסים על הכנסה

פקודת היומן שתירשם בספרי יהורם במועד קבלת ההלוואה - 31 בדצמבר 2016:

כאשר החברה מעניקה ליהורם הלוואה אשר שוויה ההוגן נמוך מהמזומן שניתן היא עושה עסקה בתנאים המיטיבים עם יהורם, אשר רואה בפער בין הנתונים הנ"ל כהשקעה הונית של האם בה.

ח' מזומן	100,000	נתון
ז' הלוואה	80,000	נתון
ז' קרן הון השקעת בעלים	20,000	PN
ח' קרן הון השקעת בעלים	5,000	$20,000 * 25\% =$
ז' התחייבות מסים נדחים	5,000	

פקודת היומן שתירשם בספרי החברה בראי המאוחד במועד מתן ההלוואה - 31 בדצמבר 2016:

בראיית המאוחד הרי שמדובר בסבסוד החברה את המיעוט ביהורם, אשר יקבל הטבה בגובה חלקו בפער המייצג את התנאים העדיפים שקיבלה יהורם. מדובר למעשה בעסקה עם המיעוט.

כל יתרות ההלוואה הבינחברתית והמסים הנדחים אשר נוצרו בגינה בדוחות הנפרדים לא יקבלו כל ביטוי בדוחות הכספיים המאוחדים, בשל ביטולם לצרכי איחוד.

ח' קרן הון עסקה עם המיעוט	4,000	$20,000 * (1 - 80\%) =$
ז' זכויות שאינן מקנות שליטה	4,000	

טענה 1 – אינה נכונה.

כפי שהוסבר וחושב לעיל, יתרת המסים הנדחים בגין ההלוואה בדוח על המצב הכספי של יהורם ליום 31 בדצמבר 2016 הינה 5,000 ש"ח בעוד שבדוחות החברה המאוחדים לאותו המועד לא קיימת יתרת מסים נדחים בגין ההלוואה (מאחר והתבטלה באיחוד).

טענה 2 – נכונה.

כפי שהוסבר וחושב לעיל, השפעת ההלוואה על ההון בדוח על המצב הכספי של יהורם ליום 31 בדצמבר 2016 הינה 15,000 ש"ח (5,000 – 20,000), בעוד שהשפעת ההלוואה על ההון בדוח על המצב הכספי המאוחד של החברה ליום 31 בדצמבר 2016 הינה 0 ש"ח (4,000 – 4,000).

טענה 3 – אינה נכונה.

כפי שהוסבר וחושב לעיל, בשני המקרים ההלוואה אינה משפיעה בשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2016 על דוח על רווח או הפסד.

טענה 4 – אינה נכונה.

כפי שהוסבר וחושב לעיל, אמנם להלוואה אכן אין השפעה על הדוח על רווח או הפסד המאוחד לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2016, אך כיוון שמדובר, בראיית המאוחד, בעסקה עם המיעוט, הדבר אכן יקבל ביטוי בדוח על השינויים בהון לאותה התקופה (קיטון בהון המיוחס לרוב למול גידול מקביל בזכויות שאינן מקנות שליטה). על כן, סך ההון המיוחס לבעלים צפוי לקטון כתוצאה מעסקה זו.