



הבהרה -

הטיפול החשבונאי במסים על ההכנסה בגין השקעות בתאגידים מסוימים בעקבות תיקון מספר 132 לפקודת מס הכנסה

© 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 ההסכמה מפורשת בכתב ומראש מאת המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

כל התייחסות לתקינה בינלאומית המובאת בגוף ההבהרה, אין בה כשלעצמה כדי קביעה כי אותו תקן חשבונאות בינלאומי או חלקים ממנו אומצו על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ככלל חשבונאי בישראל.

המבוא להבהרה זו אינו בא להוסיף על כללי החשבונאות המצויים בגוף ההבהרה או לגרוע מהם. במקרה של שוני בין האמור במבוא, לבין האמור בהבהרה, הוראות ההבהרה הן המחייבות. תקני החשבונאות, ההבהרות וההנחיות המקצועיות המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

מבוא

1. גילוי דעת 33 בדבר הטיפול החשבונאי וכללי הדיווח לגבי ניירות ערך הרשומים למסחר בבורסה לניירות ערך ותעודות בקרנות השקעה בנאמנות, כפי שתוקן על ידי גילוי דעת 44, אינו דן ביחוס המסים הנדרש בגין הפרשים זמניים, הנוגעים להשקעות בניירות ערך.
2. סעיף 50 לגילוי דעת 68 בדבר שיטת השווי המאזני, עוסק ביחוס המסים הנדרש בגין הפרשים זמניים, הנוגעים להשקעה המוצגת בשיטת השווי המאזני. בסעיף הנ"ל אימצה לשכת רואי חשבון בישראל את הוראות תקן חשבונאות בינלאומי מספר 12 בדבר מסים על ההכנסה (1996) בנושא, לפיהם יש ליצור עתודה למס בגין הפרשים זמניים חייבים במס, פרט למקרים בהם מתקיימים שני תנאים מצטברים: א. החברה המחזיקה יכולה לשלוט בעיתוי המימוש של ההפרש הזמני וכן ב. קרוב לודאי שההפרש הזמני לא יתממש בעתיד הנראה לעין.
3. לעניין המס הצפוי לחול בעת מימוש ההשקעה קובע סעיף 50(1) לגילוי דעת 68 כי "אם קרוב לודאי שמכירת ההשקעה בחברה מוחזקת אינה צפויה בעתיד הנראה לעין, אין ליצור עתודה למסים בגין המס הצפוי בעת המכירה. אם תנאי זה אינו מתקיים, יש ליצור מיד עתודה למס הצפוי לחול בעת מכירה. לצורך חישוב העתודה ניתן לקחת בחשבון תכנון מס סביר."
4. לעניין המס הצפוי לחול בעת קבלת דיבידנדים קובע סעיף 50(2) כי "כאשר חלוקת דיבידנדים מהחברה המוחזקת לחברה המחזיקה עלולה לגרום לחבות מס נוספת, יחולו הכללים הבאים:

- (א) לעניין חברה בת - הואיל והחברה האם יכולה לשלוט במדיניות של חלוקת דייוידנדים, אין ליצור עתודה למס אם החברה האם קיבלה החלטה שמשמעותה שלא יחולקו דייוידנדים החייבים במס בעתיד הנראה לעין.
- (ב) לעניין חברה מוחזקת שאינה חברה בת - אין לחברה המחזיקה יכולת שליטה על חלוקת דייוידנדים ולכן יש ליצור עתודה בגין המסים שיחולו במקרה של חלוקת דייוידנדים החייבים במס, למעט בגין רווחים שלגביהם קיים הסכם שלא יחולקו כדייוידנדים.
- (ג) לעניין חברה מוחזקת בשליטה משותפת כאמור בסעיף 2.6 של גילוי דעת 57 בדבר דוחות כספיים מאוחדים - אם על פי ההסכמה החוזית לשליטה משותפת החברה המחזיקה יכולה לשלוט במדיניות חלוקת הדייוידנדים, יחול האמור בפיסקה (א) לעיל ואם לאו, יחול האמור בפיסקה (ב) לעיל."
5. סעיף 50(3) קובע כי "אם על פי האמור לעיל יש ליצור עתודה גם לפי פסקה (1) וגם לפי פסקה (2), העתודה תחושב על-פי החלופה, אשר סבירות התרחשותה גבוהה יותר."
6. סעיף 50 לגילוי דעת 68 דן בשאלת יצירת עתודה למס באותם מצבים בהם הערך בספרים של ההשקעה עולה על בסיס המס, משמע היווצרות הפרש זמני חייב במס. הסעיף אינו דן במישרין בשאלת יצירת נכס מס נדחה באותם מצבים בהם הערך בספרים של ההשקעה נמוך מבסיס המס. משמע, במקרים בהם נוצרים הפרשים זמניים הניתנים לקיזוז.
7. ב- 1 בינואר 2003 נכנס לתוקף תיקון מספר 132 לפקודת מס הכנסה (הידוע גם כ- "רפורמה במס"). סעיף 75ב לפקודת מס הכנסה כפי שתוקן בתיקון מספר 132 מגדיר את המונח "חברה נשלטת זרה" ו"בעל שליטה". בעיקרון, חברה נשלטת זרה היא חברה תושבת חוץ, שניירות הערך שלה אינם נסחרים בבורסה, רוב הכנסתה היא הכנסה פסיבית, שהמס עליה במדינת החוץ אינו עולה על 20%, ולמעלה מ- 50% באחד או יותר מאמצעי השליטה בה מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי תושבי ישראל או בידי אזרחי ישראל תושבי האזור. בעל שליטה הוא תושב ישראל המחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או יחד עם אחר, ב- 10% לפחות באחד מאמצעי השליטה בחברה הנשלטת הזרה. חברה המחזיקה בחברה נשלטת זרה, כהגדרתה בסעיף האמור בתיקון מספר 132 לפקודת מס הכנסה, תחויב במס על חלקה ברווחים של החברה הנשלטת הזרה שטרם חולקו כדייוידנד.
8. כתוצאה מהשינוי שחל בחוקי המס, יכול להיווצר מצב בו חלק חברה מחזיקה ברווחי חברה מוחזקת (כהגדרתה בגילוי דעת 68), או רווחים מהשקעה המוצגת על בסיס העלות בהתאם לגילוי דעת 33, כפי שתוקן על ידי גילוי דעת 44, יחויבו במס בישראל בעת התהוותם, כלומר, מוקדם ממועד חלוקת הרווחים כדייוידנד לחברה המחזיקה/משקיעה או ממועד מימוש ההשקעה.
9. כמו כן, במהלך שנת 2002 הגיעו מספר תאגידי מס להסדר עם שלטונות המס לפיו ישולם מס בשיעור של 5%-10% מההפרש שבין השווי ההוגן של השקעה בחברה בחו"ל ליום 31 בדצמבר, 2002 (להלן, הבסיס החדש לצורכי מס), לבין העלות המקורית לצרכי מס של אותה השקעה. סכום זה יקוזז

כנגד חבות מס שתיווצר או יוחזר לתאגיד, כולו או חלקו, בעת מימוש ההשקעה בהתחשב בתמורה שתתקבל בעת המימוש.

הסוגיות

10. מה הם הכללים לרישום נכס מס נדחה בגין הפרשים זמניים ניתנים לקיזוז, הנוצרים בגין השקעה בחברה מושקעת, המוצגת לפי העלות?
11. מה הם הכללים לרישום נכס מס נדחה בגין הפרשים זמניים ניתנים לקיזוז, הנוצרים בגין השקעה בחברה מוחזקת, המוצגת לפי שיטת השווי המאזני?
12. מהו היישום הספציפי של כללים אלו על השקעה בחברה מושקעת, המוצגת לפי העלות, אם חלק החברה המשקיעה ברווחי החברה המושקעת מחויב במס בישראל בעת התהוותו (כגון במצב בו החברה המושקעת היא חברה נשלטת זרה, כהגדרתה בסעיף 75(ב) לפקודת מס הכנסה, המוצגת לפי העלות)?
13. מהו היישום הספציפי של כללים אלו על השקעה בחברה מוחזקת, המוצגת לפי שיטת השווי המאזני, אם חלק החברה המחזיקה ברווחי החברה המוחזקת מחויב במס בישראל בעת התהוותו (כגון במצב בו החברה המוחזקת היא חברה נשלטת זרה, כהגדרתה בסעיף 75(ב) לפקודת מס הכנסה)?
14. מהו הטיפול החשבונאי הנאות בתשלומי המס או במחויבות לשלם מסים בהתאם להסדרים עם שלטונות המס לגבי השקעות, לפיהם ישולם מס מופחת על ההפרש שבין השווי ההוגן של השקעה בחברה בחו"ל ליום 31 בדצמבר, 2002 (להלן, הבסיס החדש לצורכי מס), לבין העלות המקורית לצרכי מס של אותה השקעה?

הבהרה

כללים לרישום נכס מס נדחה

15. סעיף 24 לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 12 בדבר מסים על ההכנסה (2000) קובע כי יש להכיר בנכס מס נדחה בגין כל הפרשים הזמניים הניתנים לקיזוז, (למעט מספר חריגים - ראה סעיף 16 להלן), אם צפויים רווחים חייבים מס, שכנגדם ניתן יהיה לקזז את הפרשים הזמניים הניתנים לקיזוז.
16. סעיף 44 לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 12 בדבר מסים על ההכנסה (2000) קובע כי יש להכיר בנכס מס נדחה בגין הפרשים זמניים הניתנים לקיזוז, הנוצרים בגין השקעה, המוצגת על פי שיטת השווי המאזני, אם ורק אם מתקיימים שני תנאים מצטברים: א. היפוך ההפרש הזמני צפוי

(Probable) בעתיד הנראה לעין אם באמצעות מימוש או באמצעות קבלת דיוידנד וכן ב. צפויים רווחים לצורכי מס בחברה המחזיקה, שכנגדם ניתן יהיה לקזז את ההפרש הזמני.

השקעה בחברה מושקעת המוצגת לפי העלות

17. אם חלק החברה המשקיעה ברווחי החברה המושקעת, שההשקעה בה מוצגת לפי העלות, מחויב במס בישראל בעת התהוותו (כגון השקעה בחברה נשלטת זרה, כהגדרתה בסעיף 75(ב) לפקודת מס הכנסה, המוצגת לפי העלות), על החברה המשקיעה להכיר בכל תקופת דיווח בהוצאות מסים שוטפים בדוח רווח והפסד בגין המס החל על חלקה של החברה המשקיעה ברווחי החברה המושקעת.

18. יש להכיר בנכס מס נדחה בגין המס החל על חלקה של החברה המשקיעה ברווחי החברה המושקעת, שההשקעה בה מוצגת לפי העלות, אם צפויים רווחים חייבים מס, שכנגדם ניתן יהיה לקזז את ההפרש הזמני.

19. הוצאות המסים בגין השקעה בחברה מושקעת, שההשקעה בה מוצגת לפי העלות, יוצגו בסעיף הוצאות מסים שוטפים בדוח רווח והפסד.

השקעה בחברה מוחזקת

20. אם חלק החברה המחזיקה ברווחי החברה המוחזקת, שההשקעה בה מוצגת לפי שיטת השווי המאזני, מחויב במס בישראל בעת התהוותו (כגון במצב בו החברה המוחזקת היא חברה נשלטת זרה, כהגדרתה בסעיף 75(ב) לפקודת מס הכנסה), על החברה המחזיקה להכיר בכל תקופת דיווח בהוצאות מסים שוטפים בדוח רווח והפסד בגין המס החל על חלק החברה המחזיקה ברווחי החברה המוחזקת, וזאת ללא תלות במועד הכרזת הדיוידנד או חלוקתו או במועד מימוש ההשקעה.

21. עם זאת, ייתכן כי הבסיס לצורכי מס אינו זהה לערך בספרים של ההשקעה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים. במקרה כזה, עשוי להיווצר הפרש זמני בין הערך בספרים של ההשקעה לבין הבסיס לצרכי מס, אשר יטופל בהתאם להוראות סעיף 50 לגילוי דעת 68 ובהתאם לכללים האמורים בסעיפים 15-16 להבהרה זו.

22. בדוח רווח והפסד מאוחד יוצגו הוצאות מסים בגין השקעה בחברה בת בסעיף הוצאות מסים והוצאות מסים בגין השקעה בחברה מוחזקת, שאינה חברה בת יקוזזו מחלק החברה המחזיקה ברווחי החברה המוחזקת. בדוח רווח והפסד הנפרד של החברה המחזיקה יקוזזו הוצאות מסים בגין השקעה בחברה מוחזקת, מחלק החברה המחזיקה ברווחי החברה המוחזקת.

הסדרים בגין השקעות בחברות בחו"ל

23. מסים ששולמו או שנוצרה מחויבות לשלמם בגין השקעות בחברות בחו"ל, כאמור בסעיף 9, יוכרו בדוח רווח והפסד כהוצאות מסים בגין שנים קודמות.

24. אם בעקבות תשלומי מס אלו או המחויבות לשלמם בגין השקעות בחברות בחו"ל, כאמור בסעיף 9, נוצר הפרש זמני, יש ליצור מסים נדחים בהתאם לשיעור המס שנקבע בהסדר אם מתקיימים התנאים בהבהרה זו או התנאים שנקבעו בהסדר להחזר תשלומי המס.

גילוי

25. תאגיד ייתן גילוי בביאורים למדיניות החשבונאית שיושמה לגבי אופן חישוב הוצאות מסים ואופן חישוב מסים נדחים בגין השקעה בחברות מוחזקות וחברות מושקעות.

תחילה

26. הבהרה זו בתוקף מייד עם פרסומה.

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

חברי הוועדה

פרופסור אלי אמיר, רו"ח - יו"ר הוועדה

רו"ח חיים אסיאג
פרופסור דן גלאי
פרופסור אריה גנס, רו"ח
רו"ח אבי זיגלמן
רו"ח דליה לב
רו"ח דב ספיר

צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון צדיק
רו"ח חיה פרשר

יועץ מקצועי לוועדה

רו"ח רונן מנשס

משתתפים קבועים

רו"ח יהודה אלגריסי
רו"ח יגאל גוזמן
רו"ח דוד גולדברג
רו"ח רפי האפט
רו"ח אדיר ענבר
רו"ח מוטי פרידמן
רו"ח יזהר קנה
עו"ד אמיר שרף

המועצה של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

מר משה טרי, יו"ר רשות ני"ע - סגן יו"ר המועצה
רו"ח עופר מנירב, נשיא לשכת רו"ח - סגן יו"ר המועצה
פרופסור יאיר אורגלר, יו"ר דירקטוריון הבורסה
מר אייל בן שלוש, המפקח על שוק ההון
רו"ח דניאל דורון, לשכת התיאום של הארגונים הכלכליים
רו"ח אלכס הילמן, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
פרופסור צבי טלמון (רו"ח), נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
עו"ד טלי ירון-אלדר, נציבת מס הכנסה
רו"ח נחמיה מלך, מליאת רשות ניירות ערך
מר עמוס מר חיים, נציג איגוד החברות הציבוריות הרשומות בבורסה
ד"ר אייל סולגניק, רו"ח - רשות ני"ע
עו"ד (רו"ח) מיכל עבאדי-בויאנג'ו, סמנכ"ל משרד הבריאות
רו"ח יצחק רוטמן, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
רו"ח יוסי שחק, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
רו"ח ישראל שטראוס, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
מר מוטי שפיגל, הפיקוח על הבנקים