

**פרשנות מספר 23 של הוועדה לפרשנויות
של דיווח כספי בינלאומי**

**חוסר ודאות לגבי טיפולי
מסים על הכנסה**

IFRIC Interpretation 23

Uncertainty over Income

Tax Treatments

*גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר
פורסמו עד 31 במאי 2020 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר
2021.*

תוכן עניינים

החל
מסעיף

**פרשנות מספר 23 של הוועדה לפרשנויות של
דיווח כספי בינלאומי
חוסר ודאות לגבי טיפולי מסים על הכנסה**

| | |
|----|--|
| | הפניות |
| 1 | רקע |
| 4 | תחולה |
| 5 | סוגיות |
| 6 | עמדה מוסכמת |
| 6 | אם ישות מביאה בחשבון טיפולי מס לא ודאיים בנפרד |
| 8 | בדיקות הנערכות על ידי רשויות מס |
| | קביעת הכנסה חייבת (הפסד לצורכי מס), בסיסי מס, |
| | הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו, זיכויי מס שטרם נוצלו |
| 9 | ושיעורי מס |
| 13 | שינויים בעובדות ובנסיבות |
| | נספחים |
| | נספח א: |
| | הנחיות יישום |
| | נספח ב: |
| | מועד תחילה והוראות מעבר |
| | נספח ג: |
| | תיקון לתקן דיווח כספי בינלאומי 1 אימוץ לראשונה של תקני |
| | דיווח כספי בינלאומיים [†] |
| | דוגמאות להמחשה* |
| | בסיס למסקנות* |

* לא תורגם לעברית

[†] בספר זה שולב התיקון לתקן דיווח כספי בינלאומי 1 הנובע מנספח זה בתקן דיווח כספי בינלאומי 1.

פרשנות מספר 23 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי

חוסר ודאות הנוגעת לגבי טיפולי מסים על הכנסה

פרשנות מספר 23 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי עסקאות במטבע חוץ ותמורה מראש (IFRIC 22), מפורטת בסעיפים 1-14 ובנספחים א-ג. פרשנות מספר 23 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי מלווה על ידי דוגמאות להמחשה ובסיס למסקנות. התחולה והמעמד המחייב של הפרשנויות נקבעו בהקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

הפניות

- תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים
- תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות
- תקן חשבונאות בינלאומי 10 אירועים לאחר תקופת הדיווח
- תקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על ההכנסה

רקע

1. תקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על ההכנסה מפרט דרישות לגבי נכסי מסים שוטפים ומסים נדחים והתחייבויות מסים שוטפים ומסים נדחים. ישות מיישמת את הדרישות בתקן חשבונאות בינלאומי 12 בהתבסס על חוקי המס הרלוונטיים.
2. ייתכן שלא יהיה ברור כיצד חוק מס חל על עסקה מסוימת או בנסיבות מסוימות. הקבילות של טיפול מס מסוים על פי חוק מס עשויה שלא להיות ידועה עד שרשות המסים הרלוונטית או בית משפט יקבלו החלטה בעתיד. כתוצאה מכך, מחלוקת או בדיקה לגבי טיפול מסים מסוים הנערכת על ידי רשות המס עלולות להשפיע על הטיפול החשבונאי של ישות בנושא נכס מסים שוטפים ומסים נדחים או התחייבות מסים שוטפים ומסים נדחים.

3. בפרשנות זו :

- (א) המונח "טיפול מס" מתייחס לטיפולים שנעשה בהם שימוש על ידי ישות או שישות מתכננת להשתמש בהם בדיווחי המס על ההכנסה שלה.
- (ב) המונח "רשות מס" מתייחס לגוף או לגופים שמקבלים החלטה אם טיפולי מס הם מקובלים בהתאם לחוק מס. זה עשוי לכלול גם בית משפט.
- (ג) המונח "טיפול מס לא ודאי" הוא טיפול מס לגביו קיימת חוסר ודאות אם רשות המס הרלוונטית תקבל את טיפול המס בהתאם לחוק מס. לדוגמה, החלטה של ישות לא להגיש דיווח מס הכנסה כלשהו בתחום שיפוט מיסויי, או לא לכלול הכנסה מסוימת בהכנסה החייבת, הם טיפולי מס לא ודאיים אם הקבילות שלהם אינה ודאית בהתאם לחוק מס.

תחולה

4. פרשנות זו מבהירה את אופן יישום דרישות ההכרה והמדידה בתקן חשבונאות בינלאומי 12 כאשר קיים חוסר ודאות לגבי טיפולי מסים על הכנסה. בנסיבות כאלה, ישות תכיר ותמדוד את נכס המסים השוטפים והמסים הנדחים או את התחייבות המסים השוטפים או המסים הנדחים תוך יישום הדרישות בתקן חשבונאות בינלאומי 12 בהתבסס על ההכנסה החייבת (הפסד לצורכי מס), בסיסי מס, הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו, זיכויי מס שטרם נוצלו ושיעורי מס, שנקבעו תוך יישום פרשנות זו.

סוגיות

5. כאשר קיים חוסר ודאות לגבי טיפולי מסים על הכנסה, פרשנות זו דנה :
- (א) אם ישות מביאה בחשבון טיפולי מס לא ודאיים בנפרד ;
- (ב) ההנחות שישות צריכה להניח לגבי הבדיקה של טיפולי מס על ידי רשויות מס ;
- (ג) כיצד על ישות לקבוע הכנסה חייבת (הפסד לצורכי מס), בסיסי מס, הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו, זיכויי מס שטרם נוצלו ושיעורי מס ; וכן
- (ד) כיצד ישות מביאה בחשבון שינויים בעובדות ובנסיבות.

אם ישות מביאה בחשבון טיפולי מס לא ודאיים בנפרד

6. ישות תקבע אם להביא בחשבון כל טיפול מס לא ודאי בנפרד, או ביחד עם טיפול מס לא ודאי אחר אחד, או יותר, בהתאם לגישה שמספקת תחזיות טובות יותר בקשר להחלטה לגבי חוסר הודאות. בקביעת הגישה שמספקת תחזיות טובות יותר בקשר להחלטה לגבי חוסר הודאות, ישות עשויה להביא בחשבון, לדוגמה, (א) את האופן שבו היא מכינה את דיווחי מס ההכנסה שלה ומבססת את טיפולי המס שלה; או (ב) את האופן שבו הישות מצפה שרשות המס תבצע את בדיקתה ותפתור סוגיות שעשויות להתעורר מבדיקה זו.

7. אם, ביישום סעיף 6, ישות מביאה בחשבון יותר מטיפולי מס לא ודאי אחד ביחד, הישות תקרא את כל ההתייחסויות ל"טיפול מס לא ודאיים" בפרשנות זו כמתייחס לקבוצה של טיפולי מס לא ודאיים שהישות מביאה בחשבון ביחד.

בדיקות הנערכות על ידי רשויות מס

8. בעת ההערכה אם וכיצד טיפול מס לא ודאי, משפיע על קביעת הכנסה חייבת (הפסד לצורכי מס), בסיסי מס, הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו, זיכויי מס שטרם נוצלו ושיעורי מס, ישות תניח שרשות מס תבדוק סכומים שיש לה זכות לבדוק ובעת ביצוע בדיקות אלה, יהיה ברשותה ידע מלא של כל המידע המתייחס.

קביעת הכנסה חייבת (הפסד לצורכי מס), בסיסי מס, הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו, זיכויי מס שטרם נוצלו ושיעורי מס

9. ישות תשקול אם צפוי (probable) שרשות מס תקבל טיפול מס לא ודאי.

10. אם ישות מגיעה למסקנה שצפוי שרשות המס תקבל טיפול מס לא ודאי, עליה לקבוע את ההכנסה החייבת (ההפסד לצורכי מס), בסיסי המס, ההפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו, זיכויי המס שטרם נוצלו ושיעורי המס, באופן עקבי עם טיפול המס שנעשה בו שימוש או שמתוכנן להיעשות בו שימוש בדיווחי מס ההכנסה שלה.

11. אם ישות מגיעה למסקנה שאין זה צפוי שרשות המס תקבל טיפול מס לא ודאי, עליה לשקף את ההשפעה של חוסר ודאות בקביעת ההכנסה החייבת המתייחסת (ההפסד לצורכי מס המתייחס), בסיסי המס המתייחסים, ההפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו המתייחסים, זיכויי המס שטרם נוצלו המתייחסים ושיעורי המס המתייחסים. הישות תשקף את ההשפעה של חוסר ודאות לכל טיפול מס לא ודאי באמצעות אחת מהשיטות הבאות, בהתאם לשיטה שהישות מצפה שתספק תחזיות טובות יותר בקשר להחלטה לגבי חוסר הודאות:

(א) הסכום הסביר ביותר - הסכום היחיד הסביר ביותר בטווח של תוצאות אפשריות. הסכום הסביר ביותר עשוי לספק תחזית טובה יותר בקשר להחלטה לגבי חוסר הודאות אם התוצאות האפשריות הן בינאריות או שהן מרוכזות בערך אחד.

(ב) הערך הצפוי - הסיכום של הסכומים המשוקללים בהסתברות בטווח של תוצאות אפשריות. הערך הצפוי עשוי לספק תחזית טובה יותר בקשר להחלטה לגבי חוסר הודאות אם קיים טווח של תוצאות אפשריות שאינן בינאריות ושאינן מרוכזות בערך אחד.

12. אם טיפול מס לא ודאי משפיע הן על מסים שוטפים והן על מסים נדחים (לדוגמה, אם הוא משפיע הן על ההכנסה החייבת שמשמשת לקביעת המסים השוטפים והן על בסיסי המס שמשמשים לקביעת מסים נדחים), ישות תפעיל שיקול דעת ותבצע אומדנים באופן עקבי הן למסים השוטפים והן למסים הנדחים.

שינויים בעובדות ובנסיבות

13. ישות תבחן מחדש שיקול דעת או אומדן הנדרשים על ידי פרשנות זו אם העובדות והנסיבות עליהם התבססו שיקול הדעת או האומדן השתנו או כתוצאה ממידע חדש אשר משפיע על שיקול הדעת או האומדן. לדוגמה, שינוי בעובדות ובנסיבות עשוי לשנות את המסקנות של ישות לגבי הקבילות של טיפול מס או את אומדני הישות בנוגע להשפעה של חוסר ודאות, או את שניהם. סעיפים 1א-3א קובעים הנחיות לגבי שינויים בעובדות ובנסיבות.

14. הישות תשקף את ההשפעה של שינוי בעובדות ובנסיבות או של מידע חדש כשינוי באומדן חשבונאי תוך יישום תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות. ישות תיישם את תקן חשבונאות בינלאומי 10 אירועים לאחר תקופת הדיווח על מנת לקבוע אם שינוי שהתרחש לאחר תקופת הדיווח הוא אירוע מחייב תיאום או אירוע שאינו מחייב תיאום.

נספח א

הנחיות יישום

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של פרשנות מספר 23 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי ויש לו את אותה סמכות כמו לחלקים אחרים של פרשנות מספר 23 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי.

שינויים בעובדות ובנסיבות (סעיף 13)

1א. ביישום סעיף 13 לפרשנות זו, ישות תבחן את הרלוונטיות וההשפעה של שינוי בעובדות ובנסיבות או של מידע חדש בהקשר של חוקי מס רלוונטיים. לדוגמה, התוצאה של אירוע מסוים עשויה להיות בחינה מחדש של שיקול דעת או אומדן שבוצעו לטיפול מס אחד, אך לא לאחר, אם טיפולי מס אלה כפופים לחוקי מס שונים.

2א. דוגמאות לשינויים בעובדות ובנסיבות או מידע חדש אשר, בהתאם לנסיבות, תוצאתם עשויה להיות בחינה מחדש של שיקול דעת או אומדן הנדרשים על ידי פרשנות זו כוללות את הדוגמאות הבאות, אך אינן מוגבלות אליהן:

(א) בדיקות או פעולות על ידי רשות המס. לדוגמה:

(i) הסכמה או חוסר הסכמה של רשות המס לטיפול מס או לטיפול מס דומה שנעשה בו שימוש על ידי הישות;

(ii) מידע שרשות המס הסכימה או לא הסכימה לטיפול מס דומה שנעשה בו שימוש על ידי ישות אחרת; וכן

(iii) מידע לגבי הסכום שהתקבל או ששולם לסילוק טיפול מס דומה.

(ב) שינויים בכללים הנקבעים על ידי רשות המס.

(ג) פקיעת התוקף של הזכות של רשות המס לבדוק או לבדוק מחדש טיפול מס.

3א. אין זה סביר שהעדר הסכמה או העדר חוסר הסכמה של רשות מס לטיפול מס, כשלעצמם, יהיו שינוי בעובדות ובנסיבות או מידע חדש אשר משפיע על שקולי הדעת והאומדנים הנדרשים על ידי פרשנות זו.

גילוי

א4. כאשר קיים חוסר ודאות לגבי טיפולי מסים על הכנסה, ישות תקבע אם לתת גילוי:

(א) שיקולי הדעת שהופעלו בקביעת הכנסה חייבת (הפסד לצורכי מס), בסיסי מס, הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו, זיכויי מס שטרם נוצלו ושיעורי מס, ביישום סעיף 122 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים*; וכן

(ב) מידע לגבי ההנחות והאומדנים שבוצעו בקביעת הכנסה חייבת (הפסד לצורכי מס), בסיסי מס, הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו, זיכויי מס שטרם נוצלו ושיעורי מס ביישום סעיפים 125-129 לתקן חשבונאות בינלאומי 1.

א5. אם ישות מגיעה למסקנה שצפוי שרשות מס תקבל טיפול מס לא ודאי, הישות תקבע אם לתת גילוי לגבי ההשפעה הפוטנציאלית של חוסר הודאות כתלויה המתייחסת למס ביישום סעיף 88 לתקן חשבונאות בינלאומי 12.

נספח ב

מועד תחילה והוראות מעבר

נספח זה מהווה חלק בלתי נפרד של פרשנות מספר 23 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי ויש לו את אותה סמכות כמו לחלקים אחרים של פרשנות מספר 23 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי.

מועד תחילה

1. ישות תיישם פרשנות זו לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2019 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת פרשנות זו לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

הוראות מעבר

2. ביישום לראשונה, ישות תיישם פרשנות זו:

- (א) למפרע תוך יישום תקן חשבונאות בינלאומי 8, אם זה אפשרי ללא שימוש ב"ראיה לאחור"; או
- (ב) למפרע כאשר ההשפעה המצטברת של יישום לראשונה של הפרשנות מוכרת במועד היישום לראשונה. אם ישות בוחרת בגישת מעבר זו, היא לא תציג מחדש מידע השוואתי. במקום זאת, הישות תכיר בהשפעה המצטברת של יישום לראשונה של הפרשנות כתיאום ליתרת הפתיחה של העודפים (או רכיב אחר של הון, כפי שמתאים). מועד היישום לראשונה הוא תחילת תקופת הדיווח השנתית שבה הישות מיישמת לראשונה פרשנות זו.

