

”סוגיות מס ביישום IFRS”

דצמבר 2007



אילי פיטרמן, רו"ח (LLM)
שותף במחלקת מיסים
KPMG סומך חייקין

אימוץ תקני IFRS בישראל

◆ ביולי 2006 פורסם תקן חשבונאות 29 של המוסד לתקינה, הקובע אימוץ של תקני IFRS בחברות ציבוריות.

◆ חברות פרטיות רשאיות לאמץ את תקני IFRS ולנטרית.

◆ תחילת היישום של תקני IFRS ב- 1 בינואר 2008. ניתן ליישם (ולנטרית) קודם לכן.

◆ בתקופת המעבר יש לפרסם שני "סטים" של דוחות.

◆ כללי מס שונים לנישומים שונים ? (עקרון היכולת לשלם)

◆ הוראות פקודת מס הכנסה אינן מגדירות באופן גורף מהם כללי החשבוונאות לפיהם יש לערוך את הדוחות הכספיים המוגשים לרשות המסים במסגרת הדיווח השנתי.

◆ הלכה פסוקה היא כי מקום שנעדרת הוראה בדיני המס ובפסיקה תימצא התשובה בכללי החשבוונאות המקובלים על רואי החשבון.

חשבוונאות (ו)מס

◆ **ואולם, כללי החשבוונאות המקובלים הינם כלי פרשני בלבד, ואינם כלי פרשני יחיד. ניתן לסטות מיישום כללי החשבוונאות המקובלים לצרכי המס מקום שמטרתם הפיסקאלית של דיני המס אינה מתיישבת עם כללי החשבוונאות המקובלים או מקום שהדין הכללי (דיני החוזים ודיני הקניין) מהווה מקור פרשני עדיף על פני החשבוונאות.**

◆ **דוגמאות:**

- **הכרה בהכנסות לפי תיזת ה – CLAIM OF RIGHTS.**

- **אי הכרה בהוצאות בגין הפרשות שאינן עומדות בתנאים "משפטיים" [צד ג', וודאות (מה נדרש כיום ?)].**

חשבוונאות (ו)מס

◆ השינויים בכללים החשבונאיים הינם מהותיים והם יוצרים חוסר ודאות בכל הקשור ליחס בינם לבין כללי המס

◆ אנו נמצאים בתקופת אי ודאות לא קלה

◆ רשויות המס טרם יזמו חקיקה כל שהיא (ראשית, משנה) וטרם הביעו עמדה רשמית בנושאים השונים

◆ כיום – ישנן רק עמדות של מומחי מס ומלומדים

חשבוונאות (ו)מס – סוגיות לדיון

◆ כללי IFRS – הלכה למעשה

◆ זקיפת ההשפעה המצטברת בדוחות המס

◆ השפעת יישום כללי IFRS בסוגיות מיוחדות

**כללי IFRS –
הלכה למעשה**

יישום כללי IFRS לצרכי מס באופן כללי

◆ בהעדר הוראה אחרת ולאור ההלכה הפסוקה, כללי IFRS מהווים לכאורה מעתה "כללי חשבונאות מקובלים" לפיהם יוגשו הדוחות לרשויות המס ויפורשו דיני המס לצורך חישוב ההכנסה החייבת.

◆ איך ייראה דוח ההתאמה ??? מה יהיה הדוח ? 2 מערכות ספרים ? מטבע ?

יישום כללי IFRS לצרכי מס באופן כללי

◆ אפשרויות הטיפול העומדות בפני הרשויות:

- חקיקת "חשבוונאות מס" או טיפול בחקיקה בנושאים מסוימים (כדוגמת סעיף 8 לפקודה).
- "הקפאת" כללי החשבוונאות ערב יישום כללי IFRS (בדומה להגדרת "כללי חשבוונאות מקובלים" לעניין סיכום ההון לפי חוק התיאומים).
- הותרת המצב החוקי על כנו והשארת הסוגיות לפתחו של בית המשפט.

יישום מלא של כללי החשבונאות לצרכי מס

◆ חלק מכללי ה- IFRS, יאומצו באופן מלא לצורכי מס.

◆ דוגמאות:

(1) על פי כללי החשבונאות החדשים, נקבע אופן ההכרה בהכנסות, רווחים והפסדים מעסקאות רגילות. נראה שכללים אלו יאומצו גם לצורכי מס (פיצול המכר למרכיב מימון – מה הדין לצרכי מס של הריבית? (1)2/ (4)2) כך לדוגמא, ההכרה בהפסד מעסקאות מתמשכות כבר בשנה הראשונה בה ההפסד נצפה.

(2) תקן 26 – הערכת מלאי (רכישת מלאי בחריגה מתנאי אשראי רגילים מחייבת רישום הוצאות מימון, רישום מלאי לפי עלות תקנית מחייב זקיפה מיידית לרווח והפסד של ההוצאות הכרוכות בייצורו [שכ"ד, פחת]).

בין היתר, בוטלה שיטת המלאי הבסיסי ונקבעו כללים להכרת הוצאות בגין רכישת מלאי. נראה שיש מקום לאימוץ כללים אלו גם לצורכי מס.

(4) שיטת הפחת, על פי כללי החשבונאות החדשים, הינה "שיטת הרכיבים" – השקעות בנכס מהוות רכיב נפרד, המופחת באופן נפרד. הפרדה זו עשויה להיות מאומצת גם לצורכי המס.

העדר יישום מוחלט של כללי חשבונאות בשל קיומן של הוראות ספציפיות בדיני המס

◆ בדומה להיום, חלק מכללי ה- IFRS לא ייושמו, בשל קיומן של הוראות דין ספציפיות הקובעות את הטיפול המיסוי.

◆ דוגמאות:

(1) כללי החשבונאות החדשים מאפשרים בנסיבות מסוימות שיערוך של נכסים להשקעה, ומחייבים בנסיבות מסוימות הפחתת שווי נכסים לשווי הוגן. הרווח או הפסד ההון לצורכי מס יוכרו על בסיס מימוש בלבד בהתאם להוראות חלק ה' לפקודה.

(2) סעיף 8 לפקודה וסעיף 18 לפקודה.

(3) החשבונאות החדשה קובעת כללים להכרה והפחתה של הוצאות מו"פ (הוצאות מחקר נזקפות לרו"ה, והוצאות פיתוח מהוונות בתנאי של "ייתכנות טכנולוגית" ומופחתות בהתאם לאורך החיים הכלכלי). הכרה בהוצאות אלה לצורכי מס, לעומת זאת, תעשה בהתאם להוראות סעיף 20א לפקודה.

**כללי IFRS –
הלכה למעשה**

סטייה מכללי החשבונאות בשל נסיבות מיוחדות המחייבות פרשנות אחרת לדיני המס

◆ ייתכנו מקרים שבהם יש מקום לאמץ פרשנות משפטית שאינה מבוססת על כללי החשבונאות המקובלים, וזאת אף בהעדר הוראה מפורשת בדיני המס.

◆ דוגמא:

תקן 17 - ניכוי דמי חכירה - על פי פסיקת ביהמ"ש העליון בעניין פי-גלילות, חכירת קרקע מהמנהל תחשב במקרים רבים חכירה הונית על אף הוראות תקן 17.

**כללי IFRS –
הלכה למעשה**

**בחינת ההליכה אחר כללי החשבונאות במקרים בהם
קיים חוסר התאמה עם הדין הכללי**

דוגמאות:

(א) אגרות חוב המירות

חשבונאות ישנה

(1) ז: התחייבות 100 / ח: מזומן 100

חשבונאות חדשה

(1) ז: התחייבות 90 / ח: מזומן 100

ז: הון עצמי 10

(2) ז: התחייבות 10 / ח: הוצאות מימון 10

**כללי IFRS –
הלכה למעשה**

**בחינת ההליכה אחר כללי החשבונאות במקרים בהם
קיים חוסר התאמה עם הדין הכללי - המשך**

דוגמאות - המשך:

(ב) פיצול עסקאות בשל חשיפה מטבעית

דמי שכירות שנקבעו: \$100.

שע"ח ביום החוזה: 4 ₪/דולר. שע"ח פרוורד ביום החוזה: 4.3 ₪/דולר.

שע"ח בתאריך החתך: 4.5 ₪/דולר.

חשבונאות ישנה

(1) ז: הכנסות מדמי שכירות 450 / ח: מזומן (או חייבים) 450

חשבונאות חדשה

(1) ז: הכנסות מדמי שכירות 430 / ח: מזומן (או חייבים) 450

ז: הכנסות מהפרשי שער 20

**כללי IFRS –
הלכה למעשה**

בחינת ההליכה אחר כללי החשבונאות במקרים בהם תוצאות נזקפות לקרן הון

◆ קיים חוסר ודאות בשאלה האם (בהעדר הוראה מפורשת בחקיקה) רק "הכנסה" או "הכנסה חייבת" הנכללות בדו"ח הרו"ה החשבונאי של החברה מתחייבות במס, או שמא יש לכלול (למצער במקרים מסויימים) גם הכנסות שטרם מומשו מבחינה חשבונאית

◆ דוגמא:

מכשיר הגנה על תזרים מזומנים עתידי – תוצאות ההגנה, להבדיל מתוצאות העסקה המוגנת, נזקפות לקרן הון.

חשבוונאות (ו)מס – סוגיות לדיון

◆ כללי IFRS – הלכה למעשה

◆ זקיפת ההשפעה המצטברת בדוחות המס

◆ השפעת יישום כללי IFRS בסוגיות מיוחדות

השלכות תחילת יישום כללי IFRS

- ◆ תחילת יישום כללי IFRS תגרור רישום ו/או מחיקה של נכסים ו/או התחייבויות שהיו רשומים לפי תחילת היישום.
- ◆ תחילת היישום תגרור סיווג מחדש של נכסים והתחייבויות.
- ◆ תחילת היישום תגרור שינויים בשיטת המדידה של הכנסות והוצאות.
- ◆ ההשפעה המצטברת של תחילת היישום תיזקף במקרים רבים ליתרת הפתיחה של העודפים, שלא "דרך" רווח והפסד.

◆ ככלל, כאשר דיני המס קובעים הוראה מיסויית המחייבת ”התעלמות” מכללי החשבונאות, גם ההשפעה המצטברת מתחילת יישום כללי IFRS אינה מובאת בחשבון.

דוגמא:

תקן 16 מאפשר שערוך לשווי הוגן של נדל”ן להשקעה. ”הפרש השיערוך” בתחילת יישום כללי ה- IFRS נזקף ישירות ליתרת הפתיחה של העודפים. כפי ששערוך אינו מוכר לצורכי מס כאשר הוא נזקף לרו”ה, כך אין לו השלכה על חבות המס גם כאשר הוא נזקף ליתרת הפתיחה של העודפים.

"אימוץ" כללי החשבונאות

◆ נראה שכאשר ההשפעה המצטברת נובעת משינוי בשיטת המדידה של הכנסות או של נכסים והתחייבויות, ואין הוראה בדין לסתור, יש להביא בחשבון את ההשפעה המצטברת גם בדוחות המס. יש לבחון כל מקרה לגופו.

דוגמא:

שינוי בהערכת מלאי וזקיפת תוצאות השינוי ליתרת הפתיחה, מחייבת "תיקון" של הרווח משנים קודמות גם לצורכי מס, בהתאמה.

מקרים בהם קיים ספק האם להתחשב בהשפעה המצטברת החשבונאית

◆ ייתכנו מקרים בהם ההשפעה המצטברת החשבונאית אינה משפיעה על המדידה העתידית של ההכנסות, וקיים ספק האם הכרחי להביאה בחשבון גם לצרכי המס.

דוגמא:

(1) זיהוי וסיווג מחדש של נכסים שנרכשו והפרדה של השקעות ברכוש קבוע לרכיביהן.

(2) סיווג מחדש של התחייבויות כהון (אג"ח ניתן להמרה).

יחד עם זאת, יש להביא בחשבון את ההשלכה על חישוב רווחים ראויים לחלוקה לפי סעיף 94 לפקודה (אגב – מה יהיו מעתה ר.ר.ל בחלופה החשבונאית?)

חשבונאות (ו)מס – סוגיות לדיון

◆ כללי IFRS – הלכה למעשה

◆ זקיפת ההשפעה המצטברת בדוחות המס

◆ השפעת יישום כללי IFRS בסוגיות מיוחדות

חלוקת רווחי שערוד

- ◆ באופן כללי, על פי חוק החברות, "הרווח" ממנו ניתן לחלק דיבידנד (ללא צורך באישור בית המשפט) נמדד על פי העודפים בדוחות הכספיים הערוכים על פי הכללים החשבונאיים המקובלים.
- ◆ עמדה מקובלת היא כי על פי מבחן זה, גם רווחים מסוימים שטרם "מומשו" (כגון למשל רווחי אקויטי) ניתנים לחלוקה כדיבידנד.
- ◆ השאלה מה ניתן לחלוקה כדיבידנד היא שאלה משפטית בתחום דיני החברות ורק אח"כ שאלה מיסויית

◆ בעקבות יישום כללי IFRS נשאלת השאלה האם ניתן לחלק רווחים הנובעים משערוד נכסים.

בנוסף נשאלת השאלה האם יש מקום להבחין לעניין זה בין עודפים שמקורם ברווח והפסד, לבין עודפים שנזקפו ליתרת הפתיחה, מבלי ש"עברו דרך" רווח והפסד.

חלוקת רווחי שערוד

- ◆ אין הגדרה בפקודה מהו דיבידנד ומקובל לפנות לדין הכללי
- ◆ יש לזכור שעל רווחי שערוד לא משולם מס ("עיקרון המימוש")
- ◆ ביחס לרווחי אקוויטי שחולקו כדיבידנד עד היום לא עלתה שאלת מיסוי הדיבידנד
- ◆ סעיף 126(ב) לפקודה מתייחס לחיוב במס על דיבידנד בידי חבר בני אדם

חלוקת רווחי שערוד

◆ סעיף 126 (ב) תוקן במסגרת הרפורמה במיסוי הבינ"ל (תיקון 132)
[הסיבה לתיקון ?] וקובע -

(א) על הכנסתו החייבת של חבר בני אדם יוטל מס שייקרא "מס חברות" בשיעור של 25%.

(ב) בחישוב ההכנסה החייבת לפי סעיף קטן (א) לא תיכלל הכנסה מחלוקת רווחים או מדיבידנד שמקורם בהכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל שנתקבלו במישרין או בעקיפין מחבר בני אדם אחר החייב במס חברות....."

על פי לשון הסעיף, חלוקת דיבידנד בין חברות ישראליות, המחולק מרווח חשבונאי שאינו "הכנסה" לפי הפקודה, עלול להתחייב במס.

חלוקת רווחי שערוד

- ◆ לענין סעיף 126(ב) אפשריות פרשנויות שונות : הכנסה שבסעיף אינה הכנסה במובן הרגיל (אלא רווח, גם לא ממומש), הכנסה שבסעיף כוללת סכום שעשוי להיות הכנסה בעתיד, יש להתייחס לשינוי בנוסח רק ביחס לתכנון המס שרצו לטפל בו.
- ◆ כאשר מדובר ביחיד המקבל דיבידנד יש כאן הקדמת מס !
- ◆ מה הבעיה לגבי חברה – אם הדיבידנד יחולק מהלוואה הרי זה שקול ללקיחת הלוואה בידי בעלי המניות ושעבוד המניות – האם יש עדיין חלוקה בכלל ?

חלוקת רווחי שערוד - המשך

◆ ניכוי הוצאות מימון על הלוואה ששימשה במישרין לחלוקת דיבידנד
(פס"ד פז-גז ופס"ד פי גלילות) – בעייתי לאור המבחנים בפסיקה

הון עצמי 1	נכס 1	08:00 – מאזן הפתיחה
הון עצמי 100	נכס 100	09:00 – שערוד
הון עצמי 100 הלוואה 100	נכס 100 מזומן 100	10:00 - קבלת הלוואה
הלוואה 100	נכס 100	11:00 - חלוקת דיבידנד

חלוקת רווחי שערוד

תכנון מס אפשרי ביחס למצב הקודם –

מכירת המניות לאחר חלוקת הדיבידנד

מה התכנון ?

- ◆ אין רווח במכירה (התמורה 1 ש"ח)
- ◆ כל רווח ההון הפך לדיבידנד
- ◆ לחברה שמוכרת – כיבוס הרווח מרווח הון לדיבידנד
- ◆ ליחיד שמוכר – 25% ללא ליניאריות

◆ השינוי בסיווג ההכנסה או ההוצאה, גם לצרכי מס, עשוי/עלול להוביל לשינוי בטיפול במיסוי הבינלאומי. יש לזכור כי הסיווג לעניין המיסוי העקיף הינו של "הכנסות" ולא של "הוצאות".

◆ דוגמא:

המרכיב המימוני ברכישת מלאי מתושב חוץ.

◆ חלק מהאמנות מתייחסות במפורש לנושא אשראי ספקים וקובעות "פטור" מניכוי במקור (למשל: קרואטיה) או שיעור מוקטן (למשל: צרפת).

מסים עקיפים

◆ האם השינוי בכללי החשבונאות, למשל תקן 25 (פיצול להכנסה ולריבית) משליך לעניין מע"מ?

◆ סעיף 7 לחוק מע"מ קובע -

”מחירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה, לרבות –

(1) כל מס, היטל, אגרה או תשלום חובה אחר המוטלים על העסקה שלא לפי חוק זה.....

(2) כל הוצאה אחרת בביצוע העסקה שעל פי ההסכם על הקונה להחזירה לרבות עמלה או ריבית בשל תשלום לשיעורין....

סעיף 8 לחוק מע"מ קובע –

”בעסקה הכוללת נכס ושירות יהיה מחיר כולם יחד מחיר העסקה”

◆ בנוסף, פרק ו' לחוק מע"מ (סעיפים 22-29 לחוק) מסדירים מועד החיוב במס באופן קטגורי.

זיהוי נכסים בלתי מוחשיים

◆ על פי תקן 20 במועד רכישה של חברה או פעילות יוצגו הנכסים הבלתי מוחשיים בנפרד מהמוניטין במידה שהם ניתנים לזיהוי והפרדה. המוניטין הוא סכום הרכישה השיוורי.

דוגמאות לנכסים בלתי מוחשיים: רשיונות וזכויות, מותגים ושמות וסימנים מסחריים, הסכמי אי-תחרות, רשימת לקוחות וקשרי לקוחות. [הפחתה – בהתאם לאורך החיים הכלכלי]

לאור יישום התקן עשויות לעלות מספר שאלות -

- האם כל "המוניטין החשבונאי" הוא מוניטין בר הפחתה לצרכי מס ?
- אילו מהנכסים הבלתי מוחשיים האחרים שזוהו (סימן מסחרי, קשרי לקוחות) מהווים גם הם "מוניטין" לצרכי המס ?
- מה דין ההפחתה של נכסים בלתי מוחשיים האחרים שזוהו ?

זיהוי נכסים בלתי מוחשיים - המשך

- ◆ על פי פסק הדין של בית המשפט העליון בעניין שלמה שרון - גם לצרכי מס, כמו גם על פי כללי ה- IFRS, יש לגזור את שווי המוניטין מתוך מחירה של עסקה על פי השיטה השירית (המקובלת בארה"ב).
יחד עם זאת, יש לשים לב, כי קביעה זו מתייחסת לקביעת שווי המוניטין ולא לעצם הגדרת המוניטין.
- ◆ בניסיון למצות את שלל ההגדרות שניתנו למונח "מוניטין" בדין הכללי (דיני הקניין) ובהלכה הפסוקה בדיני המסים ניתן לומר כי ה"מוניטין" הם כל תכונה שהיא של העסק, וכל סיבה, שיש בה כדי למשוך אליו את לקוחותיו. בהתאם לפס"ד שלמה שרון, המוניטין מבטאים את מכלול היתרונות שנצברו לעסק בשל תכונותיו הייחודיות.
- ◆ לפיכך, מלוא הסכום שיוחס ל"מוניטין" על פי תקן 20, עשוי להיות בר הפחתה לצרכי המס.

זיהוי נכסים בלתי מוחשיים - המשך

- ◆ בין יתר ההגדרות שניתנו בפסיקה למונח מוניטין על פי הדין הכללי, נקבע בין היתר כי גם רשימת הלקוחות הינה חלק מהמוניטין, וכי הסימן או השם המסחרי אף הם ממחוללי המוניטין.
- ◆ לפיכך, גם נכסים בלתי מוחשיים שזוהו, ולא הוגדרו כמוניטין על פי תקן 20, עשויים להיחשב מוניטין לצרכי המס.
- ◆ באשר לנכסים בלתי מוחשיים שזוהו, ואינם מוניטין, לא נקבע בדרך כלל שיעור פחת לצרכי מס. אולם, פסיקה שניתנה בשנים האחרונות בעניין היכלי כלה, אמישרגז ופי-גלילות (העומדת בסתירה מפורשת לפסק הדין בעניין נצב"א) מכירה באפשרות ההפחתה של המרכיב המתכלה (להבדיל ממרכיב ההשקעה) הגלום בנכסים שלא נקבע להם שיעור פחת בתקנות, על פני אורך חייהם הכלכלי של הנכסים.

◆ תקן 13

◆ חברה שמרבית הכנסותיה והוצאותיה הן במטבע מסויים שאיננו ₪ תערוך דוחות לפי מטבע הפעילות

◆ מה יהא הדוח למס ? איך יבוצע התרגום ? האם צריך לנהל ספרים במקביל בש"ח ?

◆ תקנות דולריות ?

לסיום

◆ עמדת רשויות המס בנושא (כמפורט בתחילת המצגת, ייתכנו מספר אפשרויות טיפול על ידי רשויות המס)

◆ שינויי חקיקה

◆ יישום הלכה למעשה

תודה רבה

על

ההקשבה!