

2

פתרונות מסים נדחים על השקעה בחברה כלולה:

כאשר החברה המשקיעה תמשח את השקעתה בחברה הכלולה יוצר הפרש בסכום של רווח/פסד ההון בין הספרים לבין מס הכנסה. הסיבה להפרש הניל היא שבספרים ישמננו את שיטת השווי המאזני, ואילו לצורכי מס יש לישם את שיטת העלות.

רוווח / הפסד	XX , (XX)	עלות השקעה (ועלות מקורית)	XX	תמורה (שווי מאזני)	XX	ספרים מס

12IAS קובע כי על החברה המשקיעת לפתח על ההפרש שיווצר כתוצאה ממימוש עתידי של ההשקעה עתודה במס או מס נדחה בהתאם לעניין, **אלא אם כן לא צפוי שההפרש יסגור בעתיד הנראה לעין.**

לפיכך כל עוד החברה המשקיעת לא צופה כי היא תמשח את ההשקעה בעתיד הנראה לעין, אז היא לא תפתח מסים נדחים בגין ההפרש שיווצר כתוצאה ממימוש עתידי של ההשקעה.

יש להציג כי אם החברה המשקיעת פותחת מס נדחה על ההפרש הניל (כאשר ההשקעה לצורך מס עפ"י שיטת העלות גבוהה מההשקעה בספרים עפ"י שיטת שווי מאזני), אז יש צורך לבדוק צפוי לרוח הון עתידיים, אשר כנגדו יהיה ניתן לקוזז את הפסד ההון ממימוש ההשקעה. אם אין לחברה צפוי לרוח הון עתידיים אז היא לא תוכל לפתח מס נדחה בדוחות הכספיים.

פתרונות מסים נדחים על החזקה בחברת בת:

אם בעתיד החזקה בחברת הבת תמומש, דהיינו מתבצע יציאה מאיחוד, אז יוצר הפרש בין הרווח/הפסד לצורכי מס לבין הרווח/הפסד בדוחות הכספיים המאוחדים.

הסיבה לכך שם סיסמה פועל עפ"י שיטת העלות בעוד שרווח/הפסד מייצאה מאיחוד חשוב בהתאם להוראות 27IAS.

גם במקורה הניל קובע 12IAS כי יש לפתח מסים נדחים בדוחות המאוחדים בגין ההפרש הניל. **אלא אם כן לא צפוי שההפרש יסגור בעתיד הנראה לעין.**

קבלת עתידית של דיבידנדים על השקעה במניות:

פקודת מס הכנסה קובעת כי **דיבידנד בין חברות פטור ממש**, וכך אין צורך לפתח בספריה החברה המשקיעת מסים נדחים בגין קבלת דיבידנד עתידי מהחברה הכלולה ו/או אין צורך לפתח בדוחות המאוחדים מסים נדחים בגין קבלת דיבידנד מחברת הבת.

יחד עם זאת ישנים מקרים בהם דיבידנד המתקיים מחברת אחרת **חייב במס**. לדוגמה כאשר חברת הבת או החברה הכלולה נמצאת בחו"ל, אז הדיבידנד חייב בשיעור מס של 15%.

לפיכך עולה השאלה האם החברה המשקיעת צריכה לפתח בספריה עתודה במס כנגד הרווחים שהיא מושכת מהחברה הכלולה עפ"י שיטת השווי המאזני. העותודה במס צריכה לשקף את תשלום המס בשיעור של 15% בגין קבלת דיבידנד עתידי.

כמו כן עולה השאלה האם חברת האם צריכה לפתח בדוחות המאוחדים עתודה במס כנגד הרווחים של חברת הבת בגין חלוקת דיבידנד עתידי.

12 IAS קובע כי יש להבחין בין שלושה מצבים לעניין פתיחה עתודה למס בגין קבלת דיבידנד עתידי:

1. **החזקה בחברת בת** – במצב הנ"ל חברת האם היא שולטת באופן **בשלדי** במדיניות חלוקת הדיבידנדים של חברת הבת. לפיכך אם חברת האם קיבלה החלטה לפיה חברת הבת **לא תחלק דיבידנדים בעתיד הנראה לעין**, אזי אין צורך לפתח עתודה למס בגין קבלת דיבידנד עתידי וההפק.
2. **השקעה בחברה כלולה** – במקרה הנ"ל החברה המשקיעה לא שולטת במדיניות חלוקת הדיבידנדים של החברה הכלולה. לפיכך החברה המשקיעת תפתח עתודה למס בגין קבלת עתידית של דיבידנד, **אלא אם כן קיים הסכם בין מרבית בעלי המניות בחברה הכלולה לפיה החברה לא תחלק דיבידנדים בעתיד הנראה לעין**.
3. **مستثנה בעסקה משותפת** – במקרה הנ"ל החברה משתתפת בעסקה המשותפת הנהג עפ"י **המדיניות שנקבעה בהסכם לשיליטה משותפת**, לעניין חלוקת דיבידנד מהחברה בשליטה משותפת בעתיד הנראה לעין. אם בהסכם הנ"ל נקבע כי החברה בשליטה משותפת תחלק דיבידנד בעתיד הנראה לעין, אזי החברה משתתפת בעסקה תפתח בספריה עתודה למס וההפק.

מניעת כפילות בפתיחת המסים הנדחים:

עתים יתכן מצב בו החברה המשקיעת צופה כי בעתיד הנראה לעין היא תמשח את ההשקעה בחברה כלולה המהווה מפעל מאושר לעניין חוק ייעוד השקעות הון, כמו כן היא מצויה במצב בו היא לא שולטת במדיניות חלוקת הדיבידנדים בחברה הנ"ל.

במקרים אחרים נוצר מצב בו החברה המשקיעת צריכה לפתח מסים נדחים הן בשלימוש עתידי של ההשקעה, והן בשל חלוקת דיבידנד ע"י החברה הכלולה.

יחד עם זאת ברור כי בעתיד **לא תיתכן חובות מס כפולה**, שכן אם ההשקעה תמומש לפני חלוקת הדיבידנד איזה הפרש בין מס הכנסה לספרים ייסגר עפ"י שיעור מס רווחי הון, וכל הנושא של מיסוי הדיבידנד כבר לא יהיה רלוונטי.

לעומת זאת אם יחולק דיבידנד ורק לאחר מכן ההשקעה תמומש, איזה חלק מההפרש בין מס הכנסה לספרים ייסגר עפ"י שיעור המס הרלוונטי למיסוי דיבידנד של מפעל מאושר כפי שהוסבר לעיל, ויתר ההפרש ייסגר בעט המימוש עפ"י שיעור המס על רווחי הון (**להזכירך – חלוקת דיבידנד בחברה הכלולה מצמצמת את הפער בין העלות המקורית לבין שיטת השווי המאזני**).

לפיכך עולה השאלה מהו שיעור המס לפיו החברה המשקיעת תפתח את המסים הנדחים בספרים – **שיעור המס על רווחי הון או שיעור המס על חלוקת דיבידנד מהמפעל המאושר**.

12 IAS קובע כי במקרה הנ"ל יש לפתח את המסים הנדחים עפ"י האופן בו צופה החברה המשקיעת כי ההפרש בין הספרים לבין מס הכנסה ייסגר.

אם החברה המשקיעת צופה כי המימוש העתידי של ההשקעה יקדם לחוקת הדיבידנד, איזה היא תפוח מסים נדחים עפ"י שיעור המס על רווחי הון.

לעומת זאת אם החברה המשקיעת צופה כי תבוצע חלוקת דיבידנד בחברה הכלולה לפני המימוש העתידי, איזה יש לפתח עתודה למס על סכום הדיבידנד העתידי הצפוי, ועל יתרת ההפרש יש לפתח מסים נדחים עפ"י שיעור מס רווחי הון.

דוגמא לישום:

- ב-12.1.1 רכשה חברת א' בע"מ 40% מהמניות של חברת ב' בע"מ תמורת 400,000 ש"ח. החון העצמי של חברת ב' בע"מ לתאריך הרכישה הוא 300,000 ש"ח. נכון לתאריך הרכישה תאמ השווי ההוגן של כל הנכסים וההתהויבויות בספרים את שווים ההוגן פרט לרכוש קבוע אשר שווי ההוגן גבוה מעלות המופחתת בסכום של 100,000 ש"ח. יתרת אורך חיי הרכוש הקבוע היא 5 שנים.
- בהתאם לחוקי המס הרלוונטיים דיבידנד של חברת ב' בע"מ חייב בשיעור מס של 15%. בין בעלי המניות של חברת ב' בע"מ אין הסכם המונע חלוקת דיבידנד.
- ב-12.13 חילקה חברת ב' בע"מ דיבידנד בסך של 50,000 ש"ח.
- ב-12.14 החליטה חברת א' בע"מ למש בשנה הקרובה את השקעה בחברה ב' בע"מ. כמו כן החברה צופה כי המימוש העתידי של המניות יקדם לקבלת דיבידנד מחברה ב' בע"מ. השווי ההוגן בגין עליות מכירה של ההשקעה בחברה ב' בע"מ ל-12.13 הוא 370,000 ש"ח.
- ב-14.7 מימשה חברת א' בע"מ את השקעה בחברה ב' בע"מ תמורת 420,000 ש"ח. הרווח הנקי השנתי של חברת ב' בע"מ בכל אחת מהשנים 2014-2012 הוא 100,000 ש"ח. שיעור מס חברות הוא 25%. שיעור מס רווחי הון הוא 20%. לחברה ישנו צפי לרווחי הון עתידיים בסכומים ניכרים.
- נדרש:**
- להציג תנועה בחשבון ההשקעה ובמסים נדחים בספריו חברת א' בע"מ בגין השקעה בחברה ב' בע"מ לשנים 2014-2012.

פתרונות:

עטודה למס	נכס לא שוטף מוחזק למכירה	השקעה בכללה	פירוט
-	-	400,000	רכישה 1.1.12 (1)
-	-	34,000	רווח אקווטי 2012 (2)
(6,000)	-	-	פתיחה מסים נדחים על דיבידנד עתידי (3) 31.12.12
-----	-----	-----	
(6,000)	-	434,000	יתרת סגירה ל-12.12.12 (4)
-	-	34,000	רווח אקווטי 2013 (5)
3,000	-	(20,000)	דיבידנד (6)
-	370,000	(448,000)	סיגוג כמוחזקת למכירה (7)
9,000	-	-	עדכון מסים נדחים (8) 31.12.13
-----	-----	-----	
6,000	370,000	-	יתרת סגירה 31.12.13 (9)
(6,000)	(370,000)	-	מיושם 1.7.14 (10)
-----	-----	-----	
-	-	-	יתרת סגירה 31.12.14 (11)

(1) 1.1.12 – חישוב הפרש מקורי:

$$\begin{array}{rcl} & 400,000 & \text{תמורה} \\ & 40\% * 300,000 = (120,000) & \text{אקווטי נרכש} \\ & \hline & \\ & 280,000 & \end{array}$$

יחסו של הפרש מקורי:

$$\begin{array}{rcl} & 40\% * 100,000 = 40,000 & \text{רכוש קבוע} \\ & (10,000) & \text{מס} \\ & P.N 250,000 & \text{מונייטין} \\ & \hline & \\ & 280,000 & \end{array}$$

(2) רוח אקווטי:

$$\begin{array}{rcl} & 40\% * 100,000 = 40,000 & \text{חלוקת ברווח} \\ & \hline & \text{הפחיתה הפרש מקורי:} \\ & 1/5 * 40,000 = (8,000) & \text{רכוש קבוע} \\ & 2,000 & \text{מס} \\ & \hline & \\ & 34,000 & \end{array}$$

(3) פקודות יומן:

$$\begin{array}{l} \text{ח. הוצאות מס } 40,000 = 6,000 \\ \text{ז. עטודה למס } 6,000 \end{array}$$

(4) רוח אקווטי:

$$\begin{array}{rcl} & 40\% * 100,000 = 40,000 & \text{חלוקת ברווח} \\ & \hline & \text{הפחיתה הפרש מקורי:} \\ & 1/5 * 40,000 = (8,000) & \text{רכוש קבוע} \\ & 2,000 & \text{מס} \\ & \hline & \\ & 34,000 & \end{array}$$

(5) פקודות יומן:

$$\begin{aligned} \text{ח. מזומנים} &= 40\% * 50,000 * (1 - 15\%) = 17,000 \\ \text{ח. עתודה למס} &3,000 \\ \text{ז. השקעה בכלולה} &20,000 \end{aligned}$$

(6) IAS 28 קובע כי החל מהנתאריך שבו ה השקעה בחברה כלולה עומדת בהגדלה של נכס לא שוטף מוחזק למכירה כהגדרתו ב- 5 IFRS, אזי יש להפסיק את יישום שיטת השווי המאזני, דהיינו יש להפסיק למשך רוחח/הפסדי אקווטי.

לפייכך בתאריך הסיווג הראשוני יש למדוד את ההשקעה עפ"י הנמור מבין שווייה ההוגן בניכוי עלויות מכירה לערכה בספרים עפ"י שיטת השווי המאזני.

שחזור השקעה עפ"י יתרות ערב הסיווג לדראונה כמוחזקת למכירה:

40% * { 300,000 + 200,000 } - 50,000 = 180,000	חלוקת באקווטי
	יתרת הפרשים מקוריים:
3/5 * 40,000 = 24,000	רכוש קבוע
(6,000)	מס
250,000	מונייטין

448,000	

פקודות יומן ב- 31.12.13:

$$\text{ח. נכס לא שוטף מוחזק למכירה} \quad 370,000$$

370,000 < 448,000
↓ ↓

שווי מאזני שווי הוגן בניכוי
עלויות מכירה

$$\begin{aligned} \text{ז. השקעה בחברה כלולה} &448,000 \\ \text{ח. הוצאות אחרות – הפסד מירידת ערך} &78,000 \end{aligned}$$

(7) **מסים על הכנסה:**

עמלה	400,000	מס
חוشب!	370,000	ספרים

30,000		
20%		

6,000		מס נדחה
(3,000)		עתודה למס רשומה

9,000		עדכון

$$\begin{aligned} \text{ח. מס נדחה} &9,000 \\ \text{ז. הכנסות מס} &9,000 \end{aligned}$$

(8) פקודות יומן למימוש:

1. ח. מזומנים 420,000

2. נכס לא שוטף מוחזק למכירה 370,000

3. הכנסות אחרות 50,000

$$20\% * \{420,000 - 400,000\} = 4,000 \quad .2$$

.1. מס הכנסה לשלם 4,000

$$6,000 \quad .3$$

.2. מס נדחה 6,000

סה"כ הוצאות מסים בספרים:

פקודה 2 (4,000)
פקודה 3 (6,000)

$$20\% * 50,000 = (10,000)$$



רווח בספרים

דוגמא לפיתוח מסים נדחים על נדלין להשקעה

ב-1.1.12 רכשה חברת א' בע"מ נדלין להשקעה תמורת 150,000 ש"ח.

לצורך מס הנדלין מטופל עפ"י מודל העלות ומופחת על פני 10 שנים ללא ערך גרט. הנח/i כי מרכיב הקרקע הוא 1/3.

בספרים הנדלין להשקעה מטופל עפ"י מודל השווי ההוגן. השווי ההוגן נכון ל-31.12.12 הוא 160,000 ש"ח.

החברה סבירה ש-20% מהטבות הכלכליות הגלומות ב יתרה של הנכס בר הפחת בספרים תתקבלנה באמצעות הפktת דמי שכירות, ואילו החלק الآخر יתקבל ע"י מכירת הנס.

הרווח לפני מס של חברת א' בע"מ לשנת 2012 הוא 300,000 ש"ח.

שיעור מס החברות לשנת 2012 הוא 25%. שיעור מס על רווחי הון הוא 20%.

בשלבי שנות 2012 ו-2013 נודע כי שיעור מס החברות החל משנה 2013 יעמוד על 24%.

נדרש:

1. לחשב את סעיף מסים על הכנסה של חברת א' בע"מ לשנת 2012.

2. להציג ביאור על המס התיאורתי של חברת א' בע"מ לשנת 2012.

פתרון:

מסים שוטפים:

דו"ח התאמה לצורכי מס:

רוח לפni מס	ביטול ההתאמה לשווי הוגן בספרים	הפחתה לצורכי מס
300,000	(10,000)	
ביטול הכנסות שנרשמו בספרים = הקטנה של		
הכנסה החייבת		
1/10 * 150,000 = (10,000)		
הוצאות פחות שלא נרשמו בספרים אך מוכרים		
לצורכי מס = הקטנה של הכנסה החייבת		

280,000		
25%		

(70,000)		
		סה"כ מס שוטף

מסים נדחים:

: 31/12/12

מס	ספרים
1/3 * 150,000 + 2/3 * 150,000 * (1 - 10%) = 140,000	
160,000	

(20,000)	

לאורך יורת אורך החיים השימושיים של הנדל"ן להשקעה מס הכנסה ימשיך להפחית את הכנס, בעוד שבספרים הכנס ישוערך לפי שווי ההוגן.

לכן בנסיבות להפרשי פחות בהם גם מס הכנסה וגם הספרים יפחיתו בסופו של דבר את הכנס, הרי שבndl"ן להשקעה גם בתום הפחתת הכנס ע"י מס הכנסה, תיוותר יתרה בספרים שתיאציג את השווי ההוגן של הכנס.

מכאן עולה המסקנה שהחברה תפיק את התובות הכלכליות הגלומות ביותר ביתריה של הכנס בספרים רק במועד המכירה, ולא דרך הפחתה שיטתית.

לפייק' 12 IAS קובע כי יש לפתח את המסים הנדחים על נדל"ן להשקעה עפ"י מס רווחי הון, מטעם הנחה שאופן השבת התובות הכלכליות הגלומות בערך בספרים של הכנס מתבצע באמצעות מכירה בלבד.

יחד עם זאת, במקרים חריגית בהם מוזכר נדל"ן להשקעה **בר-פתח**, אזי חזקה הניננת לסתירה היא שהשבת התובות הכלכליות הגלומות בערך בספרים של הכנס מתבצעת לאורך חיים השימושיים של הכנס דרך קבלת דמי השכירות.

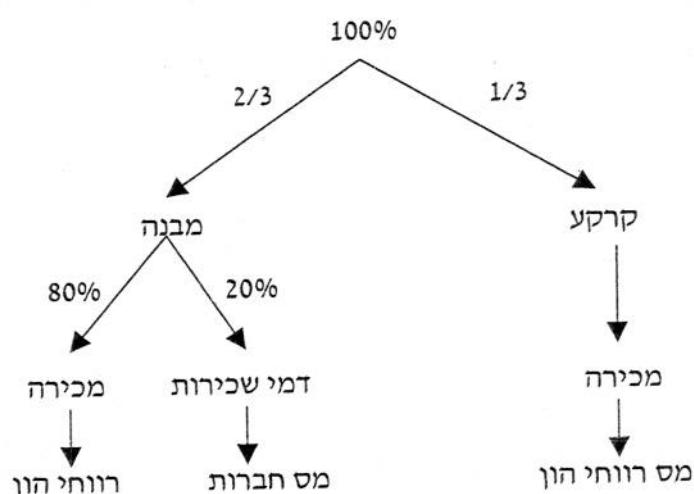
מצב זה מתקיים כאשר תכילת המודל העסקי של החברה בהחזקת הכנסינו לצורך באופן מהותי את כל התובות הכלכליות הגלומות בנכס במהלך חייו.

מבחינה כלכלית מצב זה מתקיים כאשר השווי ההוגן של הכנס בספרים הוא נמוך מבסיס המס, דהיינו התובות הכלכליות הגלומות בנכס נצלו ע"י החברה בקצב שהוא מהיר יותר מההפחטה של מס הכנסה.

במצב הניל' יש לפתח על החלק בר הפחת של הנדל"ן להשקעה מסים נדחים לפי מס חברות.

يُ לציין כי על רכיב הקרקע תמיד יש לפתח מסים נדחים עפ"י מס רווחי הון, שכן השבת התובות הכלכליות מתבצע רק במועד המכירה.

במקרה שלפנינו צריכת התובות הכלכליות מתבצע באופן הבא:



עתודה למס ל-12.12.31:

(2,667)

(17,333)

$$24\% * (20\% * \frac{2}{3} * 20,000) + 20\% * (80\% * \frac{2}{3} + \frac{1}{3}) * 20,000 = (4,107)$$

סיכום מסים נדחים:

שותפים	(70,000)
נדחים	(4,107)
-----	-----
	(74,107)

ביאור על המס התיאורתי:

רוחח/הפסד לפני מס בדוח רוחח והפסד	
300,000	

75,000	חובה המס של החברה עפ"י שיעור המס העיקרי החל עלייה (25%)
	גידול/ (קייטון) בネット המס עקב הגורמים הבאים:
17,333 * (25% - 20%) = (867)	פתיחה עתודה למס על נדלין להשקעה עפ"י שיעור מס רוחח הון
2,667 * (25% - 24%) = (26)	השפעת השינויים בשיעורי המס על יתרות המסים הנדחים

74,107	מסים על הכנסה בדוח רוחח והפסד



שאלה 4 (25%)

ב-12.31. רכשה חברת 'א' 80% מהמניות של חברת 'ב' בע"מ תמורת 500,000 ש"ח. ההון העצמי של חברת 'ב' בע"מ לתאריך הרכישה הוא 596,000 ש"ח. להלן נתונים על נכסים והתחייבויות בחברה 'ב', בע"מ אשר שווים ההוגנו שונים מערךם בספרחים:

פירוט	הפרשה בגין תביעה	שווי הון	ספרים	הערות
מלאי		80,000	40,000	מחזור מלאי – חודשיים.
התביעת התבררה ב- 1.11.13 בסך של 200,000 ש"ח. ערך הזמן הוא זניח.	(80,000)	0		

נתוניים נוספים :

- ב-1.7.13 מכירה חברת A' בע"מ לחברת B' בע"מ מכונה שעלותה המופחתת היא 200,000 ש"ח תמוררת 500,000 ש"ח. יתרת אורך חיי המכונה מיום העסקה היא 5 שנים.

ב-1.11.13 הנפקה חברת A' בע"מ מהוועה חברת תעשייתית 10,000 מנויות רגילות תמורה 900,000 ש"ח. הוצאות ההנפקה הסתכמו לכך של 5% מתמורת ההנפקה. לצורכי מס הוצאות ההנפקה הותרו בኒקיו בשלושה חלקים שנתיים שווים (1/3 לשנת 2013, והיתרה לשנים 2014-2015).

שיעור מס החברות עד שנת 2013 הוא 30%. ב-1.10.13 נודע כי שיעור המס החל משנת 2014 ירד ל-28%. שיעור מס רווחי הון הוא 25%.

ב-1.10.13 זומנה חברת A' בע"מ לדיוון במס הכנסתה בנוגע לשומות של השנים הקודמות. בדיוון הוסכם על תוספת הכנסתה לשנת המס 2011 בסך של 100,000 ש"ח. תוספת המס תשולם כאשר היא צמודה לממד ידוע ונושאת ריבית שנתית של 4%. ב-1.12.13 שילמה חברת A' את תוספת המס הניל"ל בסך של 33,500 ש"ח. הפרשי הצמדה וריבית על שומות שנים קודמות לא מותרים בኒקיו לצורכי מס.

חברה A' בע"מ הגיעה להסדר עם מס הכנסתה לפיו על חלק מפעילותה היא תחויב במס על בסיס מזומנים. להלן נתונים מתוך הדוחות הכספיים של חברת A' בע"מ לעניין הפעולות הניל"ל:

פירות	31.12.12	31.12.13
לקוחות	210,000	240,000
הפרש להחומר"ס	(30,000)	(40,000)
-----	-----	-----
200,000	180,000	

6. להלן נתונים שונים מתוך הדוחות הכספיים של החברות לשנת 2013 והשלכות המש בIFY:

פירוט	הוצאות חוממ"ס	הוצאות כיבודים	חברה	סכום	חוקי המס
			אי'	(20,000)	לא מוכר לצורכי מס
			ב'	(50,000)	לא מוכר לצורכי מס.
היתרונות של הפרישה לחוממ"ס במאזינים של החברה ב' בע"מ ל-12.12.31 ו-13.12.31. חן 150,000 ש"ח ו-200,000 ש"ח בהתקבלה.					
רוחו הון			אי'	100,000	חייב במס בשיעור של 25%.
הפסד מנירות ערך			ב'	(50,000)	ניתן לקיזוז רק כנגד רוחו הון.
הכנסות שכ"ד מראש			אי'	?	חייב לצורכי מס על בסיס מזומנים. סך של 150,000 ש"ח התקבלו ב-12.7.11. לגבי תקופת שכירות של שנתיים.

7. ב-1.1.13 רכשה חברת א' בע"מ מבנה. בין הצדדים לעסקה הוסכם כי תמורה רכישת המבנה תנפיק החברה לבעל המבנה 10,000 מנויות בנות 1 ש"ח ע.ג. כ"א. השווי ההוגן של המבנה הוערך בסכום של 1,000,000 ש"ח. מס הכנסה לא公积 בהערכת שווי זו אלא הוא קבוע כי השווי של המבנה עומד על סך של 800,000 ש"ח בלבד. המבנה הופחת בספרים ולצורך מס על פני 20 שנה. הנחיי כי מרכיב הקרן הוא זניח.
8. ב-1.1.13 רכשה חברת א' בע"מ 30% מהמניות של חברת ג' בע"מ תמורת 200,000 ש"ח. ברכישת המניות לא נוצר הפרש מקורי. ההשקעה לא תמומש בעתיד הנראה לעין. עפ"י חוק המיס הרלוונטיים דיבידנד של חברת ג' בע"מ יחולב בשיעור מס של 15%. בין בעלי המניות של חברת ג' בע"מ אין הסכם המונע חלוקת דיבידנד מרווחי החברה. הרווח הנקי של החברה ג' בע"מ לשנת 2013 הוא 100,000 ש"ח. חברת ג' בע"מ לא הכריזה על דיבידנד לשנת 2013.
9. ב-1.1.13 חכרה חברת ב' בע"מ מכונית ייצור. השווי ההוגן של מכונית הייצור הוא 300,000 ש"ח. עפ"י הסכם החכירה החלה תשלום למחריך 3 תשלום **שוויים** של קרן וריבית צמודים לדולר החל מ-31.12.13. שיעור הריבית המקובל לעסקאות חכירה דומות הוא 5%. בספרים החכירה סוגה כחכירה ממומנת בהתאם להוראות תקן ביןלאומי מס' 17. לעומת זאת מס הכנסה סיוג את ההסכם הניל' כחכירה תפעולית. ש"ח של הדולר ל-1.1.13 ו-31.12.13 הוא 4.4 ש"ח ו-4.5 ש"ח בהתאם. חברת ב' בע"מ הפחתה את מכונית הייצור בקו ישר במשך 5 שנים.
10. ב-1.7.13 רכשה חברת ב' בע"מ מבנה תמורת 300,000 ש"ח. החל מתאריך רכישת החברה משכירה את המבנה בחכירה תפעולית תמורת קבלת דמי שכירות בתחלפת כל חודש. החברה החלטה לישם על המבנה את מודל השווי ההוגן בהתאם להוראותIAS 40. השווי ההוגן של המבנה ל-1.7.13 הוא 350,000 ש"ח. החברה צופה כי 30% מהתוצאות הכלכליות הגלומות ביתריה של הנכס בר הפחota בספרים תתקבלנה באמצעות הפקת דמי שכירות, ואילו החלק الآخر יתקבל ע"י מכירת הנכס. לצורכי מס שיעור הפחת השנתי הוא 5%. מרכיב הקרן הוא 1/3.
11. הרווח לפני מס בדו"ח רווח והפסד נפרד של חברת א' בע"מ ובדו"ח רווח והפסד של חברת ב' בע"מ לשנת 2013 הוא 200,000 ש"ח ו-300,000 ש"ח בהתאם. בדוחות הנפרדים חברת א' בע"מ מימושת את שיטת העלות על השקעה בחברות ב' ו-ג' בע"מ.
12. בדוחות המאוחדים מוניטין לא מוקצת לזכויות שאינן מקנות שליטה.
13. חברות א' ו-ב' נישומות בנפרד.
14. לחברות יש צפי לרווחים עתידיים לצורכי מס בסכומים ניכרים.
- נדרש :**
1. לחשב את המסים השוטפים של חברות א' ו-ב' בע"מ לשנה שנסטויימה ב-31.12.13.
 2. לחשב את הוצאות/ הכנסות המסים הנדחים של חברות א' ו-ב' בע"מ כפי שיוצגו בדוחות **הנפרדים** של כ"א מהחברות לשנה שנסטויימה ב-31.12.13.
 3. לחשב את הרווח **המאוחד** לפני מסים על הכנסה של חברת א' בע"מ לשנה שנסטויימה ב-31.12.13.
 4. לחשב את סעיף מסים על הכנסה בדו"ח רווח והפסד **מאוחד** לשנה שנסטויימה ב-31.12.13.
 5. לחשב את היתרות של המסים הנדחים **בamazon המאוחד** ל-31.12.12 ו-31.12.13.
 6. להציג את הביאור **המאוחד** על המס התיאורתי לשנה שנסטויימה ב-31.12.13.

השפעת פתיחת המסים הנדחים נגד הענקת אופציות לעובדים על חישוב מסים על הכנסה

הרוח לפניה מס של חברת Ai בע"מ לשנה שנסתיימה ב-14.12.31 ו-15.12.31 הוא 100,000 ש"ח ו-150,000 ש"ח בהתאם.

להלן נתונים על יתרת העותודה לפיצויים נטו של החברה לතאריכים השונים:

תאריך	עתודה לפיצויים נטו
100,000	31.12.13
120,000	31.12.14
80,000	31.12.15

ב-14.1.1 העייקה החברה אופציות לעובידה. האופציות יישילו ב-14.12.31.
בשנת 2015 מומשו כל האופציות למניות.

להלן נתונים נוספים בגין ההשפעה של הענקת האופציות הנ"ל:

50,000	הוצאות שנרשמו בספרים בגין הענקת האופציות בשנת 2014
70,000	הוצאות לצורכי מס הצפויות להיות מוכנות ע"י רשות המס נגד הענקת האופציות נכון ל-14.12.31.
90,000	הוצאות לצורכי מס אשר הוכרו בפועל בגיןIMPLEMENTATION OF THE STOCK OPTION AGREEMENTS IN 2015

שיעור המס הוא 30%.

נדרש :

1. לחשב את סעיף מסים על הכנסה של החברה לשנים 2014-2015.
2. להציג את הביאור על המס התיאורטי של החברה לשנים 2014-2015.

פתרונות:

חישוב מסים על הכנסה של החברה לשנת 2014

מסים שותפים:

דו"ח התאמת לצורכי מס:

100,000	רוחם לפני מס
20,000	הוצאות פיצויים
50,000	הוצאות לא מוכרות בגין אופציות

170,000	
30%	

(51,000)	

מסים נדחים לשנת 2014:

$$30\% * 100,000 = 30,000$$

מס נדחה על עתודה לפיצויים 12/13

$$30\% * 120,000 = 36,000$$

מס נדחה על עתודה לפיצויים 12/14

מס נדחה על האופציות:

$$\text{ח. מס נדחה } 21,000 \quad (30\% * 70,000)$$

$$\text{ז. הוצאות מס } 15,000 \quad (30\% * 50,000)$$

$$\text{ז. קרן הון } 6,000 \quad (30\% * 20,000)$$

סיכום מסים נדחים:

12/14	12/13	
36,000	30,000	עתודה לפיצויים
15,000	0	אופציות נגד רוחם והפסד
-----	-----	
51,000	30,000	אופציות נגד הון עצמי
6,000	0	
-----	-----	
57,000	30,000	

הכנסות מסים נדחים 2014:

$$\begin{array}{rcl} 51,000 - 30,000 & = & 21,000 \\ \text{לא נסגר בשנת המס.} & & 0 \\ \hline & & 21,000 \end{array}$$

תנווה במסים נדחים
אופציות נגד הון עצמי

סה"כ מסים על הכנסה לשנת 2014:

מסים שותפים	
מסים נדחים	
(51,000)	
21,000	

(30,000)	

ביאור על המס התיאורתי:

רווח לפנוי מס	
100,000	

30,000	חובה המס עפ"י שיעור מס עיקרי החל על החברה (30%)
	גידול / קיטון בנטול המס עקב הגורמים הבאים:
0	אופציות לעובדים

30,000	מסים על הכנסה בדו"ח רווח והפסד

הטיפול לשנת 2015:

חישוב מסים על הכנסה של החברה לשנת 2015:

מסים שותפים:

דו"ח התאמה לצורכי מס:

רווח לפנוי מס	הוצאות פיצויים	הוצאות מוכרות בגין אופציות
150,000		
(40,000)		
(90,000)		

20,000		
30%		

(6,000)		

מסים נדחים לשנת 2015:

$$30\% * 120,000 = 36,000$$

$$30\% * 80,000 = 24,000$$

מס נדחה על עתודה לפיצויים 12/14
מס נדחה על עתודה לפיצויים 12/15

מס נדחה על האופציות:

ח. מס נדחה 6,000 $(30\% * 20,000)$

ז. קרן הון 6,000

ח. הרזאות מס $(30\% * 90,000) 27,000$

ז. מס נדחה 27,000

סיכום:

12/15	12/14	
24,000	36,000	עתודה לפיצויים
0	15,000	אופציות בנגד רווח והפסד
-----	-----	
24,000	51,000	
0	6,000	אופציות בנגד הון עצמי
-----	-----	
24,000	57,000	

הכנסות מסים נדחים : 2015

24,000 – 51,000 = (27,000)	תנוועה במסים נדחים
(6,000) + (6,000) = (12,000)	אופציות נגד הון עצמי
↓ ↓	
משנת 2014 משנת 2015	
----- (39,000)	

סה"כ מסים על הכנסה בשנת 2015

(6,000)	מסים שותפים
(39,000)	מסים נדחים
----- (45,000)	

ביקורת על המס התיאורתי:

רוווח לפני מס	
150,000	

45,000	חברות המס עפ"י שיעור מס עיקרי החל על החברה (30%)
0	גידול / קיטון בネット המס עקב הגורמים הבאים:

45,000	אופציות לעובדים מסים על הכנסה בדו"ח רוווח והפסד

כ.א.ג' ג.א.ס

פתרונות מסים נזחים על אג"ח להמרה

ב-1.1.12 הנפקה חברת א' בע"מ 100,000 ש"ח ע.ג. אג"ח להמרה תמורה 107,334 ש"ח לפירעון ב-31.12.13. האג"ח לא צמוד ונושא ריבית שנתית לא צמודה של 10%. בהנפקת האג"ח לא התהוו הוצאות הנפקה.

שיעור הריבית המקבילה להיות תזרימי מזומנים ברמת סיכון זהה ל-1.1.12 ללא מרכיב המרה הוא 12%.

לצורכי מס כל התמורה עברו הנפקת האג"ח מהווה התcheinבות, דהיינו מס הכנסה לא מפריד את האג"ח להמרה לרכיב התcheinבותי ולרכיב הוני אלא מתיחס לכל התמורה שהתקבלה בהנפקה בכלל אג"ח רגיל.

הרוחות השנתיים לפני חברת א' בע"מ בכל אחת מהשנתיים 2013-2012 הוא 100,000 ש"ח.

שיעור המס הוא 25%.

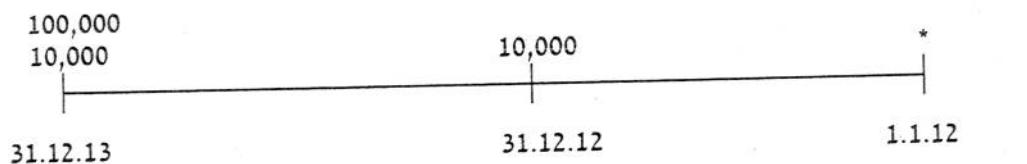
ניתוח הדוגמא:

הטיפול החשבוני באג"ח להמרה בהתאם להוראות IAS 32:

96,619	אג"ח רגיל *
10,715	אופציית המרה

107,334	

* לוח סילוקין ל-1.1.12:



הטיפול בהנפקה לצורכי מס:

מס הכנסה לא מפריד את האג"ח להמרה לרכיב התcheinבותי ולרכיב הוני, אלא מתיחס לכל האג"ח להמרה בכלל התcheinבות.

107,334	אג"ח רגיל *
0	אופציית המרה

107,334	

חישוב הריבית האפקטיבית לצורכי מס:

$$110,000 / (1 + X)^2 + 10,000 / (1 + X) = 107,334$$

$$X = 6\%$$

12 IAS קובע כי אם נוצר הפרש בין סכום האג"ח בספרים לסכום של האג"ח לצורכי מס יש לפתח על הפרש עתודה במס שתציג לאורך חי האג"ח. העתודה במס תיפתח נגד ההון העצמי, שכן היא הפרש בין מס הכנסה בספרים נוצר בגין התקבולים ע"ח אופציית המרה.

פקודת יומן בספרי חברת א' בע"מ:

ח. מזומנים	107,334
ז. אג"ח נתו	96,619
ז. עתודה במס	2,679
ז. הון עצמי – התקבולים ע"ח אופציית המרה של אג"ח	8,036

אופן סגירת העתודה במס:

טבלת היפוך:

31.12.13	2013	2012	1.1.12	מס הכנסה
ספרים				
(100,000)	(3) 3,774	(1) 3,560	(107,334)	96,619
(100,000)	(4) (1,786)	(2) (1,595)	(96,619)	2,679
-----	-----	-----	-----	-----
=	5,560	5,155	(10,715)	8,036
		(103,774)	(1)	
		(110,000 / 1.06) – (107,334) = 3,560	(2)	
		(98,214)		
		(110,000 / 1.12) – (96,619) = (1,595)	(3)	
		(100,000) – (103,774) = 3,774	(4)	
		(100,000) – (98,214) = (1,786)		

דו"ח רווח והפסד לשנת 2012:

רוווח לפני מס	100,000
מסים על הכנסה	* (25,000)
-----	-----
רוווח נקי	75,000

*** הטיפול במסים על הכנסה לשנת 2012:**

דו"ח התאמת לצורכי מס:

רוווח לפני מס	100,000
הוצאות מימון על אג"ח	5,155
-----	-----
מסים שותפים	105,155
	25%

	(26,289)

פקודות יומן לשנת 2012:

1. ח. הוצאות מס שוטף 26,289
ז. מס הכנסה לשלם 26,289

2. ח. עתודה למס $1,289 \times 25\% = 322.25$
ז. הכנסות מס נדחה 1,289

דו"ח רוח והפסד לשנת 2013:

רוח לפני מס	100,000
*(25,000)	

רוח נקי	75,000

***הטיפול במסים על הכנסה לשנת 2013:**

דו"ח התאמה לצורכי מס:

רוח לפני מס	100,000
הוצאות מימון על אג"ח	5,560

masim shovtfeim	105,560
	25%

masim shovtfeim	26,390

פקודות יומן לשנת 2012:

1. ח. הוצאות מס שוטף 26,390
ז. מס הכנסה לשלם 26,390

2. ח. עתודה למס $1,390 \times 25\% = 347.5$
ז. הכנסות מס נדחה 1,390

יש לציין כי בישראל מס הכנסה מכיר בהפרדה בין התחרויות לבין רכיב הוני, ולכן אין צורך לפתח מסים נדחים בתאריך ההנפקה.

שאלה 2 (30%)

להלן נתונים כספיים המתייחסים לחברת א' בע"מ:

א. הרווח לפני מס בדוח' רווח והפסד נפרד לשנת 2014 הסתכם לסך של 584,000 ש"ח. בדוחות הנפרדים יישמה חברת א' בע"מ על השקעותה בחברות השונות את שיטת העלות.

ב. הוצאות המימון לשנת 2014 כוללות סך של 65,000 ש"ח בגין הוצאות ריבית על הלואת שנת לקבלת מתושב חוץ.

עפ"י סעיף 18 (ה) לפקודת מס הכנסה, הוצאות ריבית מהוות הכנסה בידי תושב חוץ, מותרות בגין המש שאליה הן מתייחסות, רק אם הסכום שולם באותה שנה מס או שהמס נוכה תוך 3 חודשים מיום המש, והוא עבר לפיקד השומה.

הלואת שנלקחה ע"י חברת א' בע"מ תיפרע בשנת 2016, הריבית בגין תיפרע במועד פירעון הקرون, והמס ינוכה במועד הניל.

ג. במהלך שנת 2014 מכירה החברה מקרקעין לעודד, מייסד החברה המחזיק 25% ממניות החברה. הרווח שנבע לחברה כתוצאה מביצוע עסקה הסתכם לסך של 100,000 ש"ח. שיעור המש החל על רווחי הון הוא 25%.

ד. ב-1.1.13 רכשה חברת א' בע"מ 40% ממניות חברת ג' בע"מ תמורת 92,250 ש"ח. כל ההפרש המקורי ברכישת המניות בסך של 8,250 ש"ח מייצג מוניטין.

הרוחחים של חברת ג' בע"מ בשנים 2013 ו-2014 הסתכמו לסך של 80,000 ש"ח ו-120,000 ש"ח בהתאם. הנה/י כי הרוחחים מתפלגים באופן שווה על פני השנה.

בתום שנת 2013 נתקבלה החלטה ע"י הנהלת חברת א' בע"מ לפיה ההשקעה בחברה ג' בע"מ תמומש בשנת 2014. בדוחות הנפרדים לא נפתחו מסים נדחים כנגד מימוש ההשקעה.

השווי הוגן בגין עליות מכירה של ההשקעה בחברה ג' בע"מ ל-31.12.13 הוא 110,000 ש"ח.

ב-1.1.14 מומשה ההשקעה תמורת סך של 180,000 ש"ח. שיעור המש על רווחי הון הוא 25%.

ה. 1.1.14 העניקה החברה לכ"א מעשרה מנהליה 10,000 אופציות בתנאי שהם ישלימו 3 שנים עבודה רצופות בחברה. האופציות ניתנות למימוש ביחס של 1 : 1 תמורת תשלום שלא צמודה של 30 ש"ח עד 31.12.14. נכון ל-31.12.14 נותרו בחברה 8 מנהלים. הנהלת החברה צופה כי בשנים 2015-2016 יעצבו את החברה שני מנהלים נוספים. לצורך מס הוצאות שכר בגין הענקת אופציות לעובדים מוכראות עפ"י שיטת הערך הפנימי בתאריך המימוש של汗 בפועל.

להלן נתונים נוספים לגבי האופציות המוענקות:

שווי הוגן של כל אופציה ב-1.1.14 ללא שקלול הסבירות של עזיבת מנהלים	15
שווי הוגן של כל אופציה ב-1.1.14 כולל שקלול הסבירות של עזיבת מנהלים	18
שווי הוגן של מניהת חברת א' בע"מ ל-1.1.14	50

ו. ב-1.1.13 רכשה החברה רכוש קבוע תמורת 400,000 ש"ח. הרכוש הקבוע הופחת בספרים את הרכוש הקבוע הניל. הנהלת החברה צופה כי חזוי כי המימוש יבוצע בתוך השנה הקרובה. השווי הוגן בגין עליות מכירה במשך כל שנת 2014 הוא 250,000 ש"ח. לצורך מס הפרשה לירידת ערך. אינה מותרת בגין.

ג. ב-1.1.13 הנפקה החברה 300,000 ש"ח ע.נ אג"ח להמרה תמורה סך של 330,000 ש"ח.
האג"ח לא צמוד וניתן להמרה ביחס של 1:10 עד 31.12.14. האג"ח נושא ריבית שנתית לא
צמודה בשיעור של 10% המשולמת כל 1.12.31. שיעור הריבית המקובל להיוון תזרימי מזומנים
ברמת סיכון זהה לא הוצאות הנפקה ל-1.1.13 הוא 8.8%. הוצאות ההנחה הסתכמו לסך של
5,760 ש"ח. לצורך מס כל התמורה עבר הנפקת האג"ח להמרה מהויה התchiaיות. האג"ח
נפדה במלואו ב-31.12.14.

ח. ב-1.1.14 רכשה חברת א' בע"מ 40% מהמניות של חברת ד' בע"מ תמורה שווין המזוני.
חברה ד' בע"מ פועלת בארא"ב, ומטבע הפעולות שלה הוא דולר. מטיב הפעולות של חברת א'
בע"מ הוא ש"ח. לצורך מימון השקעה לוותה חברת א' בע"מ 100,000 דולר. ש"ח ל-1.1.14
ול-14.3.8 4-31.12.14 הוא 3.8%. הנחי כי הפרשי התרגומים על השקעה בחברה ד' בע"מ
גדולים בערכם המוחלט מהפרש השער שנבע על ההלוואה. רוחוי האקווטי על השקעה
בחברה ד' בע"מ לשנת 2014 הסתכמו לסך של 200,000 ש"ח.

ב-13.12.31 רכשה חברת א' בע"מ 100% מהמניות של חברת ב' בע"מ תמורה 373,000 ש"ח.

להלן נתונים כספיים המתיחסים לחברת ב' בע"מ:

- א. ההון העצמי של חברת ב' בע"מ לתאריך הרכישה הסתכם לסך של 300,000 ש"ח.
- ב. נכוון לתאריך הרכישה ישנה בחברה ב' בע"מ מכונה אשר שוויו ההוגן הוא 55,000 ש"ח.
המכונה נרכשה ב-1.1.13 תמורת 40,000 ש"ח, והופחתה בקו ישיר במשך 8 שנים ללא ערך גרט.
- ג. נכוון ל-31.12.13 ישנו לחברת ב' בע"מ הפסד מועבר בסך של 100,000 ש"ח כתוצאה מהשכרת
מבנה ייחיד שבבעלותה.

סעיף 28 (ח) לפકודת מס הכנסה קובע כי "הפסד שהיה לאדם מהשכרת בניין ניתן לקיזוז רק
כנגד הכנסתו מאותו הבניין בשנים הבאות".

הויאל ונכוון ל-31.12.13 טרם נמצא שוכר חדש למבנה, החברה לא יצרה בדוחות הכספיים
מסים נדחים בגין הטבת המס הגלומה בהפסד הנ"ל.

בתאריך צירוף העסקים סבורה הנהלת חברת א' בע"מ כי חברת ב' בע"מ תצליח לפחות 30%
מהפסדים המועברים מהשכרת הבניין.

ד. **להלן דוחה ההתאמה לצורכי מס של חברת ב' בע"מ לשנת 2014 :**

הכנסה חייבת	הפסד מועבר מהשכרת מבנה	הכנסות מהשכרת מבנה*	רווח לפני מס בדו"ח רווח והפסד
677,500	(100,000)	412,500	365,000

* ב-1.10.14 הוושכר המבנה האמור בסעיף ג' לתקופה של 3 שנים תמורה סך של 450,000
ש"ח, אשר התקבלו ביום תחילת השכירות. עפ"י סעיף 8 ב. לפוקודת מס הכנסה, הכנסה
מהשכרת מבנה "תיכلل בהכנסתו החייבת של הנישום בשנת המס שבה קיבל אותה בפועל,
גם אם היא הכנסה מרأس".

נתונים נוספים:

1. חברות נוהגות לפתח מסים נדחים על כל ההפרשים הזמינים עפ"י הוראות 12 IAS.
2. שיעור מס החברות הוא 30%. שיעור מס רווחי הון הוא 25%.

נדرش:

1. להציג דוחה התאמה לצורכי מס של חברת א' בע"מ לשנת 2014.
2. לחשב את סעיף מסים על הכנסה בדוחות רווח והפסד נפרדים של חברות א' ו-ב' בע"מ לשנת 2014.
3. לחשב את הרווח **המאוחד** לפני מס לשנת 2014.
4. לחשב את סעיף מסים על הכנסה בדוח' רווח והפסד **מאוחד** של חברת א' בע"מ לשנת 2014.
5. להציג את יתרות המסים הנדחים במאזן המאוחד ל- 31.12.13 ו- 31.12.14.
6. להציג את הביאור **המאוחד** על המס התיאורתי לשנת 2014.

