

IFRIC's Agenda Decision

השלכות מס מרובות להשבה של נכס

(תקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על ההכנסה)

אפריל 2020

הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC) קיבלה פנייה לגבי מסים נדחים כאשר ההשבה של הערך בספרים של נכס יוצרת השלכות מס מרובות. בתבנית העובדות המתוארת בפנייה:

- א. ישות רוכשת נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגדר (רישיון) כחלק מצירוף עסקים. הערך בספרים של הרישיון בהכרה לראשונה הוא 100 ש"ח. הישות מתכוונת להשיב את הערך בספרים של הרישיון באמצעות שימוש וערך השייר הצפוי של הרישיון בעת פקיעה הוא אפס.
- ב. חוק המס המתאים קובע שני משטרי מסים (tax regimes): משטר מסים על ההכנסה ומשטר מסים על רווחי הון. מסים המשולמים בהתאם לכל אחד מהמשטרים מקיימים את ההגדרה של מסים על ההכנסה בתקן חשבונאות בינלאומי 12. להשבה של הערך בספרים של הרישיון יש את השלכות המס הבאות:
 - (i) במשטר מסים על ההכנסה – הישות משלמת מסי ההכנסה על ההטבות הכלכליות שהיא מקבלת מהשבה של הערך בספרים של הרישיון באמצעות שימוש, אך אינה מקבלת ניכוי מס בהתייחס להפחתה של הרישיון (הטבות כלכליות חייבות במס משימוש); וכן
 - (ii) במשטר רווחי הון – הישות מקבלת ניכוי מס בסך 100 ש"ח כאשר הרישיון פוקע (ניכוי רווח הון).
- ג. חוק המס המתאים אוסר על הישות להשתמש בניכוי רווח הון על מנת לקזז את ההטבות הכלכליות החייבות במס מהשימוש בקביעת ההכנסה החייבת.

בפנייה נשאלה הוועדה (IFRIC) איך הישות קובעת את בסיס המס של הנכס וכתוצאה מכך איך היא מכירה ומודדת מסים נדחים.

העיקרון היסודי בתקן חשבונאות בינלאומי 12

העיקרון היסודי שעליו מבוסס תקן חשבונאות בינלאומי 12 (כפי שנקבע בסעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 12) הוא "שעל ישות, למעט מספר מצומצם של חריגים, להכיר בהתחייבות (נכס) מסים נדחים בכל מצב שבו ההשבה או הסילוק של הערך בספרים של נכס או של התחייבות יגרמו לתשלומי מס עתידיים גדולים (קטנים) יותר מאשר מצב שבו להשבה זו או לסילוק זה לא היו השלכות מס כלשהן."

יישום העיקרון היסודי לתבנית העובדות

ההשבה של הערך בספרים של הנכס יוצרת שתי השלכות מס מובחנות – התוצאה היא הטבות כלכליות חייבות במס משימוש וניכוי רווח הון שאינו ניתן לקיזוז בקביעת ההכנסה החייבת. בהתאם לכך, ביישום העיקרון היסודי בתקן חשבונאות בינלאומי 12, ישות משקפת בנפרד את השלכות המס המובחנות של השבת הערך בספרים של הנכס.

הישות מזהה הפרשים זמניים באופן המשקף את השלכות המס המובחנות האלה על ידי השוואה בין:

- א. החלק של הערך בספרים של הנכס אשר יושב במשטר מס אחד; לבין
- ב. ניכוי המס שהישות תקבל תחת אותו משטר מס (אשר משתקפים בבסיס המס של הנכס).

בתבנית העובדות המתוארת בפנייה, הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שהישות מזהה הן:

- א. הפרש זמני חייב במס בסך 100 ש"ח – הישות תשיב את הערך בספרים של הרישיון (100 ש"ח) במשטר מסים על ההכנסה, אך לא תקבל ניכוי מס כלשהם במשטר זה (כלומר, אף חלק מבסיס המס אינו מתייחס לניכויים במשטר מסים על ההכנסה); וכן
- ב. הפרש זמני ניתן לניכוי בסך 100 ש"ח – הישות לא תשיב חלק כלשהו מהערך בספרים של הרישיון במשטר רווחי הון, אך תקבל ניכוי בסך 100 ש"ח בעת פקיעת הרישיון (כלומר, כל בסיס המס מתייחס לניכויים במשטר רווחי הון).

הישות לאחר מכן מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 12 תוך התחשבות בחוק המס המתאים לצורך הכרה ומדידה של מסים נדחים בגין ההפרשים הזמניים שזוהו.

הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שהעקרונות והדרישות בתקן חשבונאות בינלאומי 12 מספקים בסיס מתאים לישות על מנת להכיר ולמדוד מסים נדחים בתבנית העובדות המתוארת בפנייה. כתוצאה מכך, הוועדה (IFRIC) החליטה לא להוסיף נושא זה לסדר היום לתקינה שלה.

תרגום ה-Agenda Decision של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי לעברית מובא לנוחות המדווחים ורואי החשבון. הנוסח המקורי באנגלית הוא הנוסח המחייב וניתן לקרוא אותו באתר האינטרנט של המוסד לתקני דיווח כספי בינלאומיים בכתובת:

<https://cdn.ifrs.org/-/media/project/multiple-tax-consequences-of-recovering-an-asset-ias-12/ias12-multiple-tax-consequences-apr-20.pdf>