

# פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 23 אי-ודאות לגבי טיפולי מסים על ההכנסה

## IFRIC Interpretation 23

# Uncertainty over Income Tax Treatments

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקנים שפורסמו עד 31 במאי 2025 ושמועד תחילתם אינו מאוחר מיום 1 בינואר 2026.

### תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2026

פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 23 והמסמכים הנלווים אליה תוקנו על ידי:

- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* (פורסם באפריל 2024) (מועד תחילה 1 בינואר 2027).

מועד התחילה של התיקונים האלה הוא לאחר 1 בינואר 2026, ולכן הם לא שולבו במהדורה זו, אלא נכללו בנפרד בכרך ג במסגרת תקנים ותיקונים נוספים.

## תוכן העניינים

החל מסעיף

**פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 23  
אי-ודאות לגבי טיפולי מסים על ההכנסה**

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
9	קביעת הכנסה חייבת (הפסד לצורכי מס), בסיסי מס, הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו, זיכויי מס שטרם נוצלו 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  
הדיווח הכספי הבינלאומיים\*<sup>†</sup>

דוגמאות להמחשה\*

בסיס למסקנות\*

\* לא תורגם לעברית

<sup>†</sup> התיקון לתקן דיווח כספי בינלאומי 1 שנכלל בנספח זה בעת פרסום הפרשנות שולב בתקן דיווח כספי בינלאומי 1.

## פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 23 אי-ודאות לגבי טיפולי מסים על ההכנסה

פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 23 אי-ודאות לגבי טיפולי מסים על ההכנסה מפורטת בסעיפים 1–14 ובנספחים א, ב ו-ג. פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 23 מלווה בדוגמאות להמחשה ובבסיס למסקנות. התחולה והמעמד המחייב של הפרשנויות מפורטים בהקדמה לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים.

### 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 ונדחים ולגבי התחייבויות מסים שוטפים ונדחים. ישות מיישמת את הדרישות בתקן חשבונאות בינלאומי 12 בהתבסס על חוקי המס שחלים.
2. ייתכן שלא יהיה ברור כיצד חוק מס חל על עסקה מסוימת או בנסיבות מסוימות. הקבילות של טיפול מס מסוים לפי חוק מס עשויה שלא להיות ידועה עד שרשות המס הרלוונטית או בית משפט יקבלו החלטה בעתיד. כתוצאה מכך, מחלוקת או בדיקה לגבי טיפול מס מסוים הנערכת על ידי רשות המס עשויות להשפיע על הטיפול החשבונאי של ישות לגבי נכס מסים שוטפים או נדחים או לגבי התחייבות מסים שוטפים או נדחים.
3. בפרשנות זו:
  - (א) המונח "טיפול מס" מתייחס לטיפולים שנעשה בהם שימוש על ידי ישות או שישות מתכננת לעשות בהם שימוש בדיווחי המסים על ההכנסה שלה.

- (ב) המונח "רשות מס" מתייחס לגוף או לגופים אשר מחליטים אם טיפולי מס הם מקובלים לפי חוק המס. זה עשוי לכלול בית משפט.
- (ג) המונח "טיפול מס לא ודאי" הוא טיפול מס שלגביו קיימת אי-ודאות אם רשות המס הרלוונטית תקבל את טיפול המס לפי חוק המס. לדוגמה, החלטה של ישות שלא להגיש דיווח מסים על ההכנסה כלשהו בתחום שיפוט מיסויי או שלא לכלול הכנסה מסוימת בהכנסה החייבת היא טיפול מס לא ודאי אם הקבילות שלה אינה ודאית לפי חוק המס.

## תחולה

4. פרשנות זו מבהירה את אופן יישום דרישות ההכרה והמדידה בתקן חשבונאות בינלאומי 12 כאשר קיימת אי-ודאות לגבי טיפולי מסים על ההכנסה. בנסיבות כאלה, ישות תכיר בנכס המסים השוטפים או הנדחים או בהתחייבות המסים השוטפים או הנדחים שלה ותמדוד אותם תוך יישום הדרישות בתקן חשבונאות בינלאומי 12 בהתבסס על הכנסה חייבת (הפסד לצורכי מס), בסיסי מס, הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו, זיכויי מס שטרם נוצלו ושיעורי מס, הנקבעים תוך יישום פרשנות זו.

## סוגיות

5. כאשר קיימת אי-ודאות לגבי טיפולי מסים על ההכנסה, פרשנות זו דנה בסוגיות הבאות:
- (א) אם ישות מביאה בחשבון טיפולי מס לא ודאיים בנפרד;
- (ב) ההנחות שישות מניחה לגבי הבדיקה של טיפולי מס על ידי רשויות מס;
- (ג) כיצד ישות קובעת 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, בהתבסס על הגישה שמספקת תחזיות טובות יותר בקשר להתבררות של אי-הוודאות. בקביעת הגישה שמספקת תחזיות טובות יותר בקשר להתבררות של אי-הוודאות, ישות עשויה להביא בחשבון, לדוגמה, (א) את האופן שבו היא מכינה את דיווחי המסים על ההכנסה שלה ומבססת טיפולי מס; או (ב) את האופן שבו הישות צופה שרשות המס תבצע את בדיקתה ותפתור סוגיות אשר עשויות לנבוע מבדיקה זו.
7. אם, ביישום סעיף 6, ישות מביאה בחשבון יותר מטיפול מס לא ודאי אחד ביחד, הישות תקרא את האזכורים ל"טיפול מס לא ודאיים" בפרשנות זו כמתייחסים לקבוצה של טיפולי המס הלא ודאיים שהישות מביאה בחשבון ביחד.

## בדיקות על ידי רשויות מס

8. בעת בחינה 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 ושבעת ביצוע בדיקות אלה, יהיה ברשותה ידע מלא של כל המידע המתאיח.

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

9. ישות תשקול אם צפוי שרשות מס תקבל טיפול מס לא ודאי.
10. אם ישות מגיעה למסקנה שצפוי שרשות המס תקבל טיפול מס לא ודאי, הישות תקבע 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 המסים על ההכנסה שלה.
11. אם ישות מגיעה למסקנה שאין זה צפוי שרשות המס תקבל טיפול מס לא ודאי, הישות תשקף את ההשפעה של אי-ודאות בקביעת ההכנסה החייבת המתאיחסת (ההפסד לצורכי מס המתאיחס), בסיסי המס המתאיחסים, ההפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו המתאיחסים, זיכויי

המס שטרם נוצלו המתייחסים ושיעורי המס המתייחסים. ישות תשקף את ההשפעה של אי-ודאות לגבי כל טיפול מס לא ודאי באמצעות אחת מהשיטות הבאות, בהתאם לשיטה שהישות צופה שתספק תחזיות טובות יותר בקשר להתבררות של אי-הודאות:

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

(ב) התוחלת – הסיכום של הסכומים המשוקללים בהסתברות בטווח של תוצאות אפשריות. התוחלת עשויה לספק תחזית טובה יותר בקשר להתבררות של אי-הודאות אם קיים טווח של תוצאות אפשריות שאינן בינאריות ושאינן מרוכזות בערך אחד.

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

### שינויים בעובדות ובנסיבות

13. ישות תבחן מחדש שיקול דעת או אומדן הנדרשים על ידי פרשנות זו אם העובדות והנסיבות, ששיקול הדעת או האומדן התבססו עליהם, משתנים או כתוצאה ממידע חדש אשר משפיע על שיקול הדעת או על האומדן. לדוגמה, שינוי בעובדות ובנסיבות עשוי לשנות את המסקנות של ישות לגבי הקבילות של טיפול מס או את אומדן הישות של ההשפעה של אי-ודאות או את שניהם. סעיפים א1–א3 מפרטים 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* כדי לקבוע אם שינוי אשר התרחש לאחר תקופת הדיווח הוא אירוע מחייב תיאום או אירוע שאינו מחייב תיאום.

## נספח א הנחיות יישום

נספח זה הוא חלק בלתי נפרד מפרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 23, ויש לו את אותה סמכות כמו לחלקים האחרים של פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 23.

### שינויים בעובדות ובנסיבות (סעיף 13)

- 1א. ביישום סעיף 13 לפרשנות זו, ישות תבחן את הרלוונטיות ואת ההשפעה של שינוי בעובדות ובנסיבות או של מידע חדש בהקשר של חוקי המס שחלים. לדוגמה, התוצאה של אירוע מסוים עשויה להיות בחינה מחדש של שיקול דעת או של אומדן שבוצעו לטיפול מס אחד, אך לא לאחר, אם טיפולי מס אלה כפופים לחוקי מס שונים.
- 2א. דוגמאות לשינויים בעובדות ובנסיבות או למידע חדש אשר, בהתאם לנסיבות, יכולים לגרום לבחינה מחדש של שיקול דעת או של אומדן הנדרשים על ידי פרשנות זו, כוללות את הדוגמאות הבאות, אך אינן מוגבלות אליהן:
- (א) בדיקות או פעולות על ידי רשות מס. לדוגמה:
- (i) הסכמה או אי-הסכמה של רשות המס לטיפול מס או לטיפול מס דומה שנעשה בו שימוש על ידי הישות;
- (ii) מידע על כך 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 מס.
- (ג) פקיעה של זכות של רשות מס לבדוק או לבדוק מחדש טיפול מס.
- 3א. אין זה סביר שהיעדר הסכמה או היעדר אי-הסכמה של רשות מס לטיפול מס, כשלעצמם, יהוו שינוי בעובדות ובנסיבות או מידע חדש אשר משפיע על שיקולי הדעת ועל האומדנים הנדרשים על ידי פרשנות זו.

## גילוי

- 4א. כאשר קיימת אי-ודאות לגבי טיפולי מסים על ההכנסה, ישות תקבע אם לתת גילוי:
- (א) לשיקולי הדעת שהופעלו בקביעת הכנסה חייבת (הפסד לצורכי מס), בסיסי מס, הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו, זיכויי מס שטרם נוצלו ושיעורי מס, תוך יישום סעיף 122 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים; וכן
- (ב) למידע לגבי ההנחות והאומדנים שבוצעו בקביעת הכנסה חייבת (הפסד לצורכי מס), בסיסי מס, הפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו, זיכויי מס שטרם נוצלו ושיעורי מס תוך יישום סעיפים 125–129 לתקן חשבונאות בינלאומי 1.
- 5א. אם ישות מגיעה למסקנה שצפוי שרשות מס תקבל טיפול מס לא ודאי, הישות תקבע אם לתת גילוי להשפעה הפוטנציאלית של אי-הוודאות כתלויה המתייחסת למס תוך יישום סעיף 88 לתקן חשבונאות בינלאומי 12.

## נספח ב מועד תחילה והוראות מעבר

נספח זה הוא חלק בלתי נפרד מפרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 23, ויש לו את אותה סמכות כמו לחלקים האחרים של פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 23.

### 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, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

1.א. [סעיף זה מתייחס לתיקונים שעדיין אינם בתוקף, ולכן אינו נכלל במהדורה זו.]<sup>§</sup>

### הוראות מעבר

2. ביישום לראשונה, ישות תיישם פרשנות זו:

(א) למפרע תוך יישום תקן חשבונאות בינלאומי 8, אם הדבר אפשרי ללא שימוש ב"ראייה לאחור"; או

(ב) למפרע כאשר ההשפעה המצטברת של היישום 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 היישום לראשונה של הפרשנות כתיאום ליתרת הפתיחה של העודפים (או של רכיב אחר של הון, כפי שמתאים). מועד היישום לראשונה הוא תחילת תקופת הדיווח השנתית שבה הישות מיישמת לראשונה פרשנות זו.

<sup>§</sup> סעיף זה נוסף על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים (מועד תחילה 1 בינואר 2027).

