



רשות ניירות ערך
ISRAEL SECURITIES AUTHORITY

www.isa.gov.il מחלקת תאגידיים

ינואר 2017

החלטת אכיפה חשבונאית 5-17

נושא ההחלטה:

רישום הוצאות מסים שוטפים ונדחים בחברה שקופה.

תאריך ההחלטה:

מאי 2014.

סוג ותאריך הדיווח:

דוחות כספיים ליום 31 בדצמבר 2013.

תיאור המסכת העובדתית והטיפול החשבונאי שיושם:

החברה התאגדה באיי הבתולה הבריטיים ועוסקת, במישרין ובעקיפין באמצעות חברות המוחזקות על ידה, בתחום השקעות בפרויקטיים יזמיים למגורים בניו יורק.

ככלל החברה וחברות המוחזקות על ידה חייבות במס בארה"ב כאילו הן חברות אמריקאיות אך החברות בחרו, בהתאם לאפשרות המוקנית להן לפי דיני המס האמריקאים, להיחשב כשקופות לצרכי מס (look through entity). המשמעות הינה שחבות המס בגין רווחיה מושתתת במישרין על בעלי מניותיה של החברה, מבלי שהחברה עצמה חבה במס על רווחיה. בהתאם להוראות הדין, ע"פ מצגי החברה, אחת שחבות המס מושתתת על בעלי המניות והחברה הינה שקופה לצרכי מס, לא תהיה לחברה חבות במס גם במקרה של כשל בתשלום המס על ידי בעלי המניות.

כמו כן, הוסכם כי החברה תשלם לבעלי מניותיה סכום השווה לחבות המס שהייתה חלה עליה אילו לא הייתה בוחרת להיות חברה שקופה והייתה משלמת בעצמה את המס לרשויות המס בארה"ב (להלן - "ההסכם").

במסגרת ההסכם הובהר כי לא תערך כל התחשבות בין החברה לבין בעלי המניות בגין סכומי המס המשולמים על ידם בפועל, ככל שאלה יהיו שונים מהסכום ששולם להם, בין היתר לאור העובדה שחבות המס של בעלי המניות מושפעת מהכנסותיהם ממקורות אחרים.

במסגרת דוחותיה הכספיים, החברה חישה והציגה מסים נדחים ושוטפים, בסכומים השקולים לאלו שהיו חלים עליה אילו הייתה מתמסה באופן עצמאי. במילים אחרות, החברה ראתה בהסכם בינה לבין בעלי מניותיה, כהסכם אשר יצר לה חבות מס כלפי רשויות המס.

לעמדת החברה, אין בתשלומים לבעלי המניות משום הטבה, שכן, מחד החברה נהנית מהטבה מבעלי המניות אשר משלמים במקומה את המס בגין הכנסותיה החייבות, ומאידך - לבעלי המניות קיימת הטבה "מקזזת" מאחר והחברה משלמת להם, בהתאם להסכם, את סכום המס שהיה חל עליה לו החברה היתה נישומה.

החלטת סגל הרשות:

לעמדת הסגל, הצגת סכומים המשולמים על ידי החברה לבעלי מניותיה מכוח הסכם, כהוצאות מסים שוטפים ונדחים, על אף שלחברה לא קיימת חבות מס ישירה בהתאם להוראות הדין בארה"ב, אינה נאותה.

בסיס להחלטה:

סעיף 5 לתקן חשבונאות בינלאומי 12, **מסים על הכנסה** (להלן - "**IAS 12**" או "**התקן**"), מגדיר **מיסים שוטפים** כסכום המסים על הכנסה שיש לשלם (שניתן להשיב) בגין **ההכנסה החייבת** (הפסד לצורך מס) לתקופה. **הכנסה חייבת** היא (הוא) הרווח (ההפסד) לתקופה, כפי שנקבע בהתאם לחוקים שנחקקו על ידי **רשויות המס**, עליו לשלם (ניתן להשיב) מסים על הכנסה.

התקן מתייחס באופן מפורש למקרים בהם לחברה הכנסה חייבת (הפסד) לצרכי מס לתקופה מסויימת אך אינו עוסק במקרה דנן, לפיו, חברה נחשבת כשקופה לצרכי מס והחבות כאמור אינה חלה עליה אלא על בעלי מניותיה. במקרה כזה יש לבחון אם על החברה לרשום בדוחותיה הכספיים הוצאות מיסים שוטפים ונדחים על אף שהחברה אינה משלמת דה פקטו את הוצאות המס או לאו, לאור זאת שאינה אינה נושאת דה פקטו בהוצאות המס.

לעמדת הסגל, במקרה זה יש לבחון **בעיקר** על מי חל נטל "**סיכון המס**" ומהן **החשיפות** הקיימות לחברה בקשר עם חבות המס - האם הנטל הינו על בעלי המניות של החברה או שמא על החברה עצמה והיא זאת שחשופה. ככל שהחברה אינה חשופה וסיכון המס חל על בעלי המניות שלה ולרשויות המס אין יכולת חזרה לחברה בכל הקשור לחבויות מס כאלו או אחרות, החברה לא תרשום בדוחותיה הכספיים הוצאות מיסים שוטפים ונדחים¹.

¹ נדגיש כי אלו המקרים בהם חבות המס מושתתת על בעלי המניות והמיסים אותם הם משלמים אינם מהווים חבות של החברה אשר משולמים "בשם החברה" (on the entity's behalf).

במקרה דנן בהתאם לעמדת החברה, סיכון המס אינו חל על החברה כלל לאור אי יכולת רשויות המס לדרוש תשלומי מיסים מהחברה במידה והגורם החייב במס (בעלי המניות) אינו עומד בהתחייבויותיו. כמו כן, אין לרשויות המס יכולת לדרוש מהחברה לבצע תשלומי מס נוספים או לחילופין, להיות זכאית להחזרי מס, ככל והוכח שהתשלום שבוצע לא התבסס על חישוב שבוצע באופן נאות.

ההסכם החל בין בעלי המניות של החברה לבינה, באשר "להתחשבנות המס", אינו משית חבות מס על החברה בהתאם לדיני המס, אלא יוצר לחברה התחייבות כלפי בעלי מניותיה שיתכן וסכומה מבוסס על חישובי חבות מס. משכך, בהתאם לעמדת הסגל, תשלומים הנובעים מכח ההסכם יחשבו כתשלום לבעלי מניות, אשר יאושר בהתאם להוראות הדין ויטופל חשבונאית בהתאם, ולא יוצג בדוחות הכספיים כהוצאות מיסים שוטפים ונדחים.

תיאור התיקון:

החברה קיבלה את עמדת סגל הרשות כמתואר לעיל וביצעה התאמה בדרך של הצגה מחדש בדוחותיה הכספיים לשנת 2013, על מנת לשקף בהם את הטיפול החשבונאי הנאות בהסכם עם בעלי המניות.