



החטיבה המקצועית
מחלקת מחירי העברה

פורום שווי הוגן
מיסוי לוקאלי של גופים רב לאומיים
עקרונות הקצאת נכסים לא מוחשיים ורווחים

עיריית ליאו, רו"ח
מנהלת מחלקת מחירי העברה

מחירי העברה - Transfer PRICING

פירוש המונח

מחיר שנקבע בעסקאות בינלאומיות הנערכות בין צדדים שיש ביניהם יחסים מיוחדים.

תיאור הבעיה

בשל היחסים המיוחדים נקבעים מחירים או תנאים שאינם תואמים את מחיר השוק כך שבפועל מופקים פחות רווחים החייבים במס.

תיאור הפתרון

יצירת כלים להתמודדות עם עסקאות בינלאומיות, במקרים של הפחתת מס בישראל.

מחירי העברה

כלים שעוגנו בחקיקה

- ▶ סעיף 85א לפקודת מס הכנסה
- ▶ תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז - 2006
- ▶ פורסם תזכיר להצעת חוק לעדכון דרישות התייעוד במחירי העברה בפקודה ובתקנות והתאמתן למתווה המקובל בעולם (master file, דוחות CBC וכד')

מחירי העברה

חוזרים מקצועיים שפורסמו

- ▶ 03/2008 - מחירי העברה
- ▶ 4/2016 – פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות האינטרנט
- ▶ 11/2018 - קביעת שיטת מחירי העברה המתאימה בפעילות הקשורה להפצה, שיווק ומכירות של קבוצה רב לאומית בשוק המקומי
- ▶ 12/2018 - מחירי העברה – שיעורי וטווחי רווחיות בעסקאות מסוימות
- ▶ 13/2018 - הלוואה בריבית נמוכה, יישום הוראות סעיפים 3(ט), 3(י) ו-85א לפקודה לאור תיקונים 164 ו-185 לפקודה
- ▶ 15/2018 – שינוי מבנה עסקי
- ▶ 1/2020 - מחירי העברה - סעיף 85א(ג) לפקודה

כלי פרשנות

- ▶ קווי ההנחיה של ה-OECD כפי שבאים לידי ביטוי ב-OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax administrations"
- ▶ סעיפים רלוונטיים באמנות המס

עקרונות מנחים של ה-OECD בתחום מחירי העברה

- עקרון אורך הזרוע - “The Arm's Length Principle”
 - פתרון בעיות כפל מס באמצעות סעיפים ספציפיים באמנות מס והליכי הסכמה הדדיים
- ישראל התחייבה ליישם עקרונות אלו במסגרת הצטרפותה ל-OECD

עקרון אורך הזרוע – תנאי השוק

ההגדרה של עקרון אורך הזרוע

השוואת העסקאות שנערכו בין צדדים קשורים מול העסקאות הנערכות בין צדדים שאינם קשורים.

סעיף 85א, התקנות שהותקנו מכוחו והחוזרים המקצועיים שפרסמה עד כה רשות המיסים מאמצים את עקרון אורך הזרוע.

פרויקט ה-BEPS

בשנים האחרונות חלו התפתחויות משמעותיות בתחום מחירי העברה בארץ ובעולם, ובראשן תכניות הפעולה אשר פורסמו על ידי ה-OECD יחד עם מדינות ה-G-20, במסגרת פרויקט Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).

רקע:

מצבים בו חברות רבות מסתמכות על מיתוג וחדשנות ולא רק על נכסים פיסיים, אשר מקבלות תשואות כספיות בהתבסס על הנכסים הבלתי מוחשיים, יצרו אתגרים חדשים בפני רשויות המס.

המטרה של פרויקט ה-BEPS הינה למסות רווחים על בסיס הפעילות ומקום של יצירת הערך, לעומת על בסיס של בעלות משפטית ומיקומם הפיזי של הנכסים הבלתי מוחשיים.

חברות רב לאומיות מסוגלות להעביר כיום בקלות רבה יותר בעלות משפטית על נכסים בלתי מוחשיים ולהפרידם מהפעילויות היוצרות והשומרות על אותם נכסים. כן, קיימת מוטיבציה כלכלית ומשפטית לרכז את הבעלות על הנכסים הבלתי מוחשיים בישות מרכזית אחת.

תחרות בין משטרי מס על הכנסות הנובעות מרישום הנכסים הבלתי מוחשיים בתחום שיפוטן, הביאה למצב שמדינות החלו לחוקק חוקים של משטרי מס מועדפים, בגין אחזקות של נכסים בלתי מוחשיים.

רמה כזאת של תחרות הביאה לשחיקת בסיס המס המתקבל מפעילות של תאגידים רב לאומיים ובעצם יצרה תחרות בלתי נאותה על ליבם של אותם תאגידים.

המלצות פרויקט ה-BEPS מנסות למנוע תופעה זאת, כפי שבא לידי ביטוי בצעדים 8-10 וכן 13, אשר הוטמעו בקווי ההנחיה של ה-OECD.

הפרויקט שם את הדגש על מהות כלכלית אמיתית ועל הקביעה כי יש לייחס את הרווחים למקום יצירת הערך.

נכסים בלתי מוחשיים קווי הנחיה של ה-O.E.C.D

הגדרה

נכס שאינו מוחשי או נכס פיננסי, אשר ניתן לבעלות או שליטה במסגרת פעילות עסקית, אף אם היה מסווג אחרת בכללי חשבונאות מקובלים ושהשימוש בו או העברתו היו מתוגמלים במסגרת עסקה בין צדדים לא קשורים בנסיבות דומות.

נכסים בלתי מוחשיים כוללים, בין היתר: פטנטים, ידע וסודות מסחריים, סימני מסחר ומותגים, רישיונות זכויות דומות בבלתי מוחשיים, מוניטין ושווי עסק חי.

הבחנה בין בעלות כלכלית לבעלות משפטית

קווי הנחיה של ה-O.E.C.D

קביעת הבעלות המשפטית מהווה **שאלה נפרדת** משאלת הפיצוי על פי עיקרון אורך הזרוע. כך, הבעלות המשפטית של נכסים בלתי מוחשיים לבדה אינה מבטיחה כי לבעלים החוקי ייוחסו מלוא התשואות המופקות מנכסים אלו, אף אם הן מוענקות לו מכוח זכותו המשפטית או החזית לניצולו.

חייב להתקיים **קשר** בין התשואה שנשארת בידי הבעלים החוקי של הנכס הבלתי מוחשי לפעילויות שהוא מבצע, הנכסים בהם הוא עושה שימוש והסיכונים שחלים עליו לעומת התרומה של שאר חברי הקבוצה הרב-לאומית ביחס לפעילויות, הנכסים והסיכונים.

ניתן להגדיר בעלות כלכלית באופן הבא:

בעלות על הזכות ליהנות מהתשואות המתקבלות כתוצאה מניצול הנכס הבלתי מוחשי.

במקרים בהם פעילות של ישות מקומית הינה משמעותית, ייחודית ובעלת ערך, אזי יכולה להיווצר לה בעלות כלכלית על הנכסים הבלתי מוחשיים, כך שתהיה זכאית לחלק מהרווחים למרות שאין לה בעלות משפטית עליהם וזאת בהתאם לעיקרון אורך הזרוע.

יודגש כי היעדר ייחוס בעלות כלכלית לאחד הצדדים בעסקה, לא מונע חלוקת רווחים שונה מהאופן בה דיווח משלם המיסים. כך למשל במקרה של שינוי שיטה או של סיווג עסקה מחדש.

פעילויות ה- DEMPE

קווי הנחיה של ה- O.E.C.D

במסגרת הניתוח הפונקציונלי, כאשר מעורבים נכסים בלתי מוחשיים, יש לתת ביטוי לפעילויות הבאות:

- ▶ **פיתוח (Development)** - פעולות ותהליכים המיוחסים לפיתוח הראשוני של הידע הטכנולוגי. לרבות תכנון, ניהול וביצוע הליך פיתוח ראשוני, פיתוח עסקי, פיקוח על תהליכי ייצור, בחינת איכות וכדומה.
- ▶ **שיפור (Enhancement)** - פעולות ותהליכים המיוחסים להמשך שיפור הידע הטכנולוגי מעבר לשלב הראשוני. לרבות ביצוע בחינות שוטפות, ניתוח טכנולוגיות מתחרות, ניהול מחזור חיי הנכס וכדומה.
- ▶ **תחזוקה (Maintenance)** - פעולות ותהליכים אשר מבוצעים על מנת להמשיך ולהבטיח כי הידע הטכנולוגי יניב הכנסות. לרבות פיתוח שוטף על מנת להתאים לדרישות השוק, תמיכה שוטפת ושירות לקוחות, פיתוח מדיניות וניהול החזרות ואחריות, מימון הפרשה לאחריות וכדומה.
- ▶ **הגנה (Protection)** - פעולות ותהליכים אשר מבוצעים על מנת לשמור על ערכו של הידע הטכנולוגי. לרבות ניהול תהליך הגשת פטנט, פעולות אכיפה והגנה על פטנט וכדומה.
- ▶ **ניצול (Exploitation)** - פעולות הקשורות בניצול ההטבות הכלכליות השוטפות הקשורות לידע הטכנולוגי. לרבות ניהול מערך שיווק, תמחיר וכדומה. במקרים של פיתוח עצמי, יכולות לכלול: ניהול תקציב, ניתוב וניהול משימות יצירתיות, תכנון ושליטה על מחקר ושיווק.

פעילויות חשובות בקבוצה רב לאומית

בהתאם לקווי ההנחיה כאשר **פעילויות חשובות** לפעילות הקבוצה, מועברות לישות אחרת בתוך אותה קבוצה, אשר תבצע אותם כמיקור חוץ. אזי הצד המבצע יהיה זכאי לזכויות כלכליות הנובעות מהן.

פעילויות חשובות אלו, תורמות בדרך כלל באופן מהותי לערך של הנכסים הבלתי מוחשיים.

לפיכך, פעילויות אשר מבצעות על ידי מיקור חוץ בתוך הקבוצה תזכה את הצד המבצע בפיצוי בהתאם ובאופן יחסי לרווחים שתקבל הקבוצה הרב לאומית מניצול אותם נכסים בלתי מוחשיים.

פעילויות חשובות יכולות לכלול:

- ניהול ושליטה על תקציבים
- תכנון ושליטה על תכניות מו"פ, שיווק, ייצור לוגיסטיקה וכדומה
- ניהול וקביעת סדרי עדיפויות במהלכים יצירתיים (creative undertakings), כולל במחקר "Blue Sky" (מחקר ללא מטרה מוגדרת)
- שליטה בהחלטות אסטרטגיות הנוגעות לתוכניות פיתוח של הנכסים הבלתי מוחשיים
- החלטות חשובות בנוגע להגנה על הנכסים הבלתי מוחשיים

ניתוח השוואתי- מחירי העברה

מתוך קווי ההנחיה של ה- O.E.C.D

מקורות:

פונקציות, נכסים וסיכונים (ניתוח פנ"ס - ניתוח FAR)

מטרה:

השגת הבנה על:

▶ היחסים המסחריים או הפיננסיים

▶ התנאים החוזיים

▶ הנסיבות הכלכליות

התוצאה:

הגדרה ואפיון של העסקה הבין-לאומית

שלבי ניתוח פנ"ס (FAR)

מתוך קווי ההנחיה של ה-O.E.C.D

- (1) זיהוי הגורמים התורמים ליצירת הערך בקבוצה רב לאומית
- (2) זיהוי ההסדר המשפטי שנקבע בהקשר לגורמים התורמים ליצירת הערך **(המהות המשפטית)**
- (3) זיהוי ההתנהלות בפועל בהקשר לגורמים התורמים ליצירת הערך **(המהות הכלכלית)**
- (4) ביצוע השוואה בין המהות המשפטית (סעיף 2) למהות הכלכלית (סעיף 3)
- (5) הקצאת פונקציות, נכסים וסיכונים התואמת את התנהלות הצדדים בפועל
- (6) קביעת מחיר העסקה

מאפיינים של מבנה מרכזי של בעלות על נכסים בלתי מוחשיים

דוגמאות לתכונות של מבנה מרכזי המחזיק בבלתי מוחשיים (ב- IP):

- הנכס הבלתי מוחשי מוגן מבחינה משפטית ומרוכז במקום אחד.
- הישות שהינה הבעלים המשפטי המרכזי מממן את פיתוחו של הקניין הרוחני.
- פעילות תפעולית מוגבלת של בעל הקניין הרוחני עצמו, בנוגע לבקרה של הביצועים וההוצאה לפועל בכל בקשור לנכס הבלתי מוחשי.
- הפעילות המתבצעת בישות המרכזית נעשית בדרך כלל על ידי מספר עובדים מצומצם או דירקטוריון וייתכן גם שתעשה על ידי מיקור חוץ שנותן שירותים לאותה ישות מרכזית.
- שירותים בין חברתיים ניתנים ע"י חברות הקבוצה לישות המרכזית, בין היתר שירות הכולל פעילות של ייצור, הפצה ולעיתים אף מחקר ופיתוח.

מרכז מו"פ מקומי

חברות רבות מקיימות פעילות ענפה של מחקר ופיתוח בישראל. חלק מהם מבוצעים באמצעות ישות מקומית המשתייכת לקבוצה רב לאומית - **מרכז מו"פ מקומי**.

מאפיינים שניתן למצוא במרכזי מו"פ בישראל:

- א- פעילות מחקר ופיתוח שהינה ייחודית (Unique) לדוגמה – תעשיית הרכב (בינה מלאכותית), תקשורת, תעשייה ביטחונית, תעשיית פרמצבטיקה, סייבר.
- ב- הפעילות מאופיינת בסינרגיה ובאינטגרציה עם פעילות מחקר ופיתוח המתבצעת בחו"ל.
- ג- התאגידים הרב לאומיים אינם נוהגים לשכור את שירותם קבלני משנה מצד ג' כמיקור חוץ.
- ד- עובדים ישראלים נוסעים ללמד במקומות שונים בעולם בכדי להכשיר מרכזים חדשים.
- ה- המנהלים בישראל הינם לעתים מנהלים בדרג תיכון ומעלה, ולעיתים מנהלים קבוצות עובדים מחוץ לישראל.
- ו- עבודת ניהול בצורת מטריצה- עובדים מוקצים באופן דינמי לפרויקטים שונים לפי דרישה ומנוהלים מקצועית על-ידי גורם אחד, אך כפופים בהתאם לפרויקט מסוים לגורם אחר.

שיטת חלוקת הרווח - Profit Split

מתוך קווי ההנחיה של ה-O.E.C.D

בשנת 2018 פרסם ה-OECD דו"ח הכולל הנחיות חדשות ומתקנות בנוגע ליישום שיטת **חלוקת הרווח Profit Split** - הנחיות אלו קבעו באופן מפורש את הצורך בשימוש בשיטת חלוקת הרווח במקרים מסוימים.

מרבית המדינות החברות ב-OECD יישרו קו עם ההנחיות שיצאו בשנת 2018 בנוגע ליישום שיטת חלוקת הרווח.

שיטת חלוקת הרווח-Profit Split

מתוך קווי ההנחיה של ה-O.E.C.D

מקרים בהם ניתן ליישם את שיטת חלוקת הרווח:

▶ **תרומות ייחודיות-** הפעילות של מרכז המחקר והפיתוח הינה ייחודית, מתבססת על ידע ספציפי שנצבר אצל קבוצת עובדים מסוימת, והינה בעלת ערך משמעותי לארגון. כך, שלא ניתן לאתר כדוגמתה אצל קבלני משנה בלתי קשורים.

▶ **שילוב ותלות הדדית-** פעילות של מרכז המחקר והפיתוח מקיימת רמה גבוהה של שילוב ותלות הדדית עם פעילויות בישויות אחרות בקבוצה.

בדרך כלל, הפעילויות לא ניתנות להפרדה, היות ומדובר בפעילויות בשיטת ניהול של מטריצה. לפיה הצוותים במרכזי הפיתוח בישראל עובדים יחד עם מרכזים אחרים.

▶ **סיכונים** - מרכז המחקר והפיתוח נושא בחלק מהעלויות הקשורות לפיתוח של הנכסים הבלתי מוחשיים.

ייחודיות מרכזי המחקר ופיתוח המקומי נעוצה בעיסוק הקשור בפיתוח של הנכסים הבלתי מוחשיים, המיועדים לפעילות של הקבוצה הרב לאומית. הנכסים הבלתי מוחשיים הינם **מחוללי רווח** משמעותיים בחברות הרב לאומיות.

שאלה:

מה הן השלכות המס כאשר קיימת פעילות של מרכז מחקר ופיתוח בעת ניתוח הפעילויות, הנכסים והסיכונים לצרכי מחירי העברה? כיצד יש לתמחר את פעילות מרכז המו"פ המקומי?