

# כנס המיסים והעסקים 2022

## מיסוי בינלאומי ומחירי העברה

שי מויאל, עו"ד (ישראל, ניו-יורק)  
שותף, מנהל תחום מיסוי בינלאומי  
פאהן קנה ושות' – Grant Thornton Israel

16 נובמבר 2022

# נושאי ההרצאה



- רילוקשיין
- מחירי העברה
  - עדכוני חקיקה
  - עדכוני פסיקה

# חילוקשיין

# רילוקשיין – תושבות יחיד לצורכי מס

## תושב ישראל

1. מבחן "מרכז החיים" (משפחה, מגורים, בית קבע, עסקים וכו')

2. חזקות הניתנות לסתירה (\*):

א- שהייה בישראל 183 ימים או יותר בשנת המס.

ב- שהייה בישראל 30 ימים או יותר בשנת המס ובסך הכל ביחד עם השנתיים הקודמות 425 ימים.

(\* החזקות הינן "חד כיווניות" – קובעות רק מי הוא תושב ישראל, ולא מיהו תושב חוץ!

(\* חובות דיווח – טופס 1348: מי שנופל בגדר חזקות הימים, אך טוען כי אינו תושב מכוח מבחן "מרכז החיים".

לדוגמא תושב ישראל המבקש לנתק את תושבותו הישראלית ולהגר למדינה זרה, ימנע משהייה של יותר מ- 30 יום בשנת 2023 (ולכל המאוחר יעזוב את ישראל ב 29 לינואר 2023 – ללא ביקורים בשנה זו).

## תושב חוץ

1. מי שאינו תושב ישראל (בהתאם למבחן "מרכז החיים"). או

2. שהה בחו"ל 183 ימים לפחות בשנה הראשונה והשנייה, ו"מרכז חייו" לא היה בישראל בשנת המס השלישית והרביעית. יחשב כתושב חוץ רטרואקטיבית מיום העזיבה בשנה הראשונה

לדוגמא: מי שישהה בשנים 2023-2024 בחו"ל 183 ימים ומעלה, ובשנים 2025-2026 "מרכז חייו" בחו"ל – תושב חוץ משנת 2023

החלטת מיסוי 2519/17 – עובדי Relocation: רק עובד הנשלח לתקופה של 3 שנים לפחות, "יום ניתוק" יחול בהתקיים תנאים נוספים!.

# רילוקשיין – תושבות יחיד לצורכי מס

## הצעה לרפורמה בכללי המיסוי הבינלאומי - רילוקיישן

הצעה למעבר לחזקות **חלוטות** המבוססות על כמות הימים:

1. מינימום ימי שהייה בישראל כדי להיחשב **תושב ישראל**
2. מקסימום ימי שהייה בישראל כדי להיחשב **תושב חוץ**
3. מבחן "**מרכז החיים**" (והחזקות הכמותיות הניתנות לסתירה) יוותר על כנו - הכרעה במקריי ביניים.

תושב חוץ (מקס' ימי שהייה בישראל)	מרכז החיים	תושב ישראל (מינ' ימי שהייה בישראל)
30 ימים בשנה במשך 4 או 3 שנים ברצף (החל משנה ראשונה/שנייה)		<u>מבחן דו שנת</u> : 183 ימים בשנה במשך שנתיים רצופות
60 ימים בשנה יחיד ובן/בת זוג במשך 4 או 3 שנים ברצף (מהשנה ראשונה או השנייה)		100 ימים בשנה כאשר בן הזוג הינו תושב ישראל
100 ימים בשנה יחיד ובן/בת זוג במשך 3-4 שנים ברצף (החל משנה ראשונה או השנייה) <b>ובתנאי</b> : תושבות ושהייה של 183 ימים במדינת אמנה		<u>מבחן תלת שנת</u> : לפחות 100 ימים בשנת המס וביחד עם השנתיים שקדמו לה 450 ימים <b>חריג</b> : תושבות ושהייה של 183 ימים בכל 3 השנים במדינת אמנה

# רילוקשיין – מס יציאה – סעיף 100א

## הדין היום:

- א- יראו "נכס" כנמכר יום לפני ניתוק התושבות (בעיית נזילות) [נכס: ני"ע, אופציות, חברות ישראליות/זרות, נדל"ן בחו"ל]
- ב- אם לא שולם המס יראו את היחיד כמי שביקש לדחות את תשלום המס ליום מכירת הנכס בפועל (לינארי, חשיפה לכפל מס, אמנה?)
- ג- מי שחזר לישראל בטרם המימוש בפועל – לא חל מס יציאה!

## הצעה לתיקון: קביעת חובות דיווח ותשלום מס מידי לנישומים עתירי נכסים

שווי נכסים מעל 3 מ' ₪	שווי נכסים עד 3 מ' ₪
<ul style="list-style-type: none"><li>ני"ע סחירים – תשלום מידי</li><li>מקרקעין בחו"ל – דחיית המס + ערבויות</li><li>נכסים אחרים – דחיית מס + ערבויות ודיווחים</li></ul>	ממשיכים עם השיטה הלינארית + חובות דיווח

## מקרים מיוחדים נוספים:

- א- רווחים שנצברו בחברה ישראלית – יחשב כדיבידנד שמחולק מיידית!
- ב- אופציות לעובדים – אופציות חו"ל לפי משך ההבשלה. אופציות 102 הוני לחברה ישראלית – כל הרווח חייב בישראל!
- ג- מי שחזר תוך 5 שנים – לא יחול מס יציאה

# מחירי העברה – תיקוני חקיקה

# מחירי העברה – הרחבת חובות הדיווח

תיקון הפקודה והתקנות: שינויים בחובת דיווח ותיעוד של תאגידים רב-לאומיים (תחולה – 2022)

## Local File •

- הרחבת המידע אודות עסקאות שביצעה ישות מקומית בקבוצה הרב לאומית.
- דוח מפורט לרבות סכומים, בעלי תפקידים, הסכמים, מתחרים וכו' (לרבות הפרטים המקובלים ב- TP Study).
- מועד המצאת הדוח לפקיד השומה – **תוך 30 יום מדרישה** (חלף 60 יום)

## Master File •

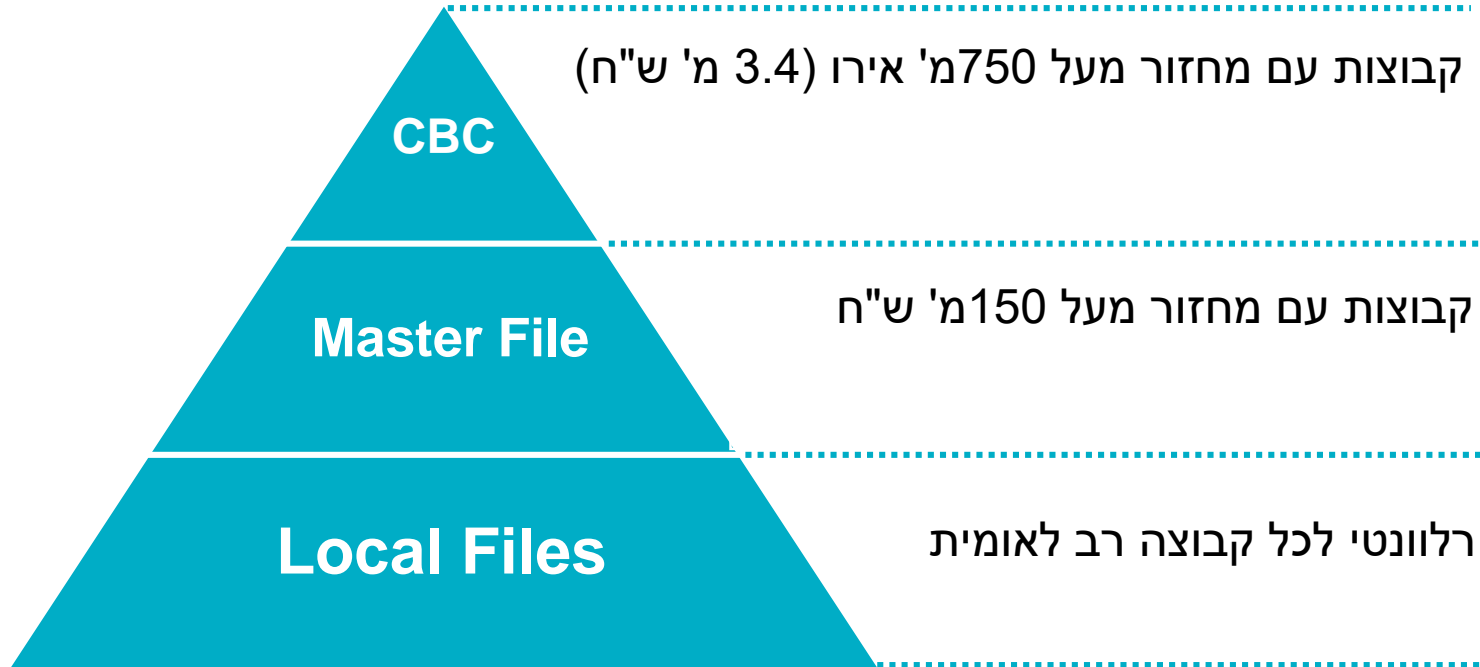
- עבור חברה, בקבוצה שמחזור עסקאותיה עולה על **150 מיליון ש"ח** בשנה.
- דוח הדורש סקירה של **הקבוצה** הרב לאומית בכללותה, לרבות:
- תרשים מבנה ארגוני; **מנועי צמיחה**, שרשרת אספקה של **5 המוצרים** המובילים, **פירוט הסכמים** עיקריים, תיאור השווקים והתרומה של כל ישות בקבוצה ליצירת ערך, שינויי מבנה, מידע לגבי **נכסים בלתי מוחשיים**, מידע על פעילות **המימון** בקבוצה, צירוף **דוחות כספיים** מאוחדים, פירוט של **החלטות מיסוי** בארץ ובעולם

## • **CBCr : Country by Country report** - קבוצות עם מחזור מעל **3.4 מיליארד ש"ח** בשנה

- מידע פיננסי על כל חברות הקבוצה בכל טריטוריה. כולל מידע על הכנסות, רווחים, מסים.
- דיווח אוטומטי.



# מחירי העברה – הרחבת חובות הדיווח



# מחירי העברה - פסיקה

# פסיקת בית המשפט בנושאי מחירי העברה

פסק דין	שנה	זוכה	נפסק
ג'יטקו	2017	פקיד השומה	<p><b>העברת עובדים ויתר הפונקציות (FAR) – חייבת במס</b>. בסמוך לרכישת המניות, הפסיקה החברה את פעילותה העיקרית, מכרה את כל קניינה הרוחני, והעבירה את עובדיה לחברה קשורה (הפכה "לקליפה תאגידית חסרת תוכן"). עסקה רחבת היקף ממכירת קניין רוחני בלבד. שווי העסקה נגזר מעסקת מכירת המניות שקדמה לה (פעמיים מס), מרכיב הסינרגיה יילקח בחשבון בקביעת שווי הנכסים</p>
קונטירה	2018	פקיד השומה	<p><b>אופציות לעובדים: מרכיב עלות אופציות לעובדים ייכלל במנגנון חיוב Cost +</b>, גם במסלול הוני 102 (הוצאה אינה מוכרת)</p> <p><b>התאמה משנית: הכנסה נוספת</b>, כאשר מחיר השירותים בהתאם לקביעת מחירי העברה גבוה מהסכום שחויב - נוצר חוב של הצד הקשור לחברה בישראל, אשר יישא ריבית רעיונית.</p>
ברודקום	2019	החברה	<p><b>שינוי מודל עסקי – לא סווג כמכירת "נכס" לחברת האם</b> – לאחר רכישת מניותיה ע"י חב' אמריקאית, נחתמו הסכמים בינחברתיים למתן שירותי מו"פ ושיווק על בסיס Cost+, וכן הסכם רישיון לשימוש בקניין הרוחני הישן בתמורה לתמלוגים. פעילות החברה התרחבה, הכנסותיה ורווחיה גדלו, מצבת כוח האדם גדלה. מאוחר יותר נמכר הקניין הרוחני הישן בסכום ניכר.</p>

# סי איי סופטוור ישראל בע"מ (אוקטובר 2022) הערכת שווי

- החברה הוקמה ב 1990. פיתחה תוכנות בתחום אבטחת המידע. בסוף שנות ה-90 נרכשה על ידי CA Inc בתמורה ל-400 מ' דולר. שמרה על הקניין הרוחני הישן שלה, והחלה להעניק שירותי מו"פ ב-קוסט + 12.5% לחברת האם.
- בשנת 2010 חברת הבת הישראלית מכרה את הקניין הרוחני הישן שלה לחברת האם האמריקאית בתמורה ל-110 מ' ש. פקיד השומה טען ששווי הממכר הינו 670 מ' ש.
- **האם המחיר תואם לשווי שוק בהתאם לכללי מחירי העברה, או שהושפע מהיחסים המיוחדים לצורך הפחתת המס?**
- **מרכז המחלוקת:** האם ה-IP צפוי לצמוח ולהישאר רלוונטי למשך שנים, או שמדובר ב-IP גוסס, שנשארו לו שנים מעטות.
- בית המשפט בחן את הערכות השווי שהומצאו על ידי הצדדים – **פסק לטובת פקיד השומה:**
  - בית המשפט דן בקושי של בחינת חוות דעת כלכליות, ובמיוחד לפי שיטת ה DCF, המבוססות על הנחות עבודה שונות. ההלכה: בימ"ש לא יאזן בין חוות הדעת, אלא יבחר בתום ההליך באחת משתי חוות הדעת, או לחילופין ימנה מומחה מטעמו – רולטה מבחינת הנישום.
  - ביהמ"ש התקשה להכריע בין חו"ד אולם, מה שהכריע את הכף לדחיית הערעור היה בקשה תמימה/סטנדרטית שהוגשה ב 2009 לאישור **ניכוי הוצאות לפי סעיף 20א**, במסגרתה נתנה החברה תיאור כי פוטנציאל השוק של הטכנולוגיה שלה הינו מעל מיליארד דולר (המערערט טענה שמדובר בטעות, ובהעתק הדבק של חומר שיווקי ובקשה אחרת שהוגשה בנוגע לשירותי מו"פ שמוענקים לתושב חוץ).
  - הערכת השווי שנערכה בזמן אמת על ידי החברה היתה לקונית וחסרת פירוט בנוגע לדרך קביעת המחיר.

# סי איי סופטוור ישראל בע"מ (אוקטובר 2022) הערכת שווי

## התאמה משנית:

- נקבע כי הפרש התמורה שלא שולם (כ- 560 מ' ש"ח) הינו למעשה הלוואה שהעניקה החברה לחברת האם, אשר נושאת ריבית רעיונית בשיעור של 2.25% משנת 2010 – האם בסמכות פ"ש? האם לפי סעיף 3(ט) / 85א?
- בית המשפט מסכים עקרונית עם החברה, אבל לאור פסיקת בית המשפט העליון בעניין קונטירה, נאלץ לפסוק לטובת פקיד השומה:  
"משנקבעה הלכה בעניין קונטירה בסוגיה כמעט זהה, אין לי אלא לדחות את טענות המערערת גם בהקשר זה, ולקרוא לבית המשפט העליון להתעמק בדבר ולדון לגופו של עניין בשאלת הסמכות להתאמה משנית לפי סעיף 85א לפקודה."

"...ואף אם שווי העסקה לצורך מס גבוה יותר, אין משמעות הדבר שהחברה העולמית הייתה צריכה לשלם למערערת את היתרה בפועל. ההתאמה "הראשית" נעשתה ביחס לפעולה שאכן התרחשה בעולם - העברת הקניין הרוחני לחברה העולמית. ... עם זאת, ההתאמה "המשנית", נעשית ביחס לפעולה שלא התרחשה ולא מחויבת להתרחש - תשלום עבור אותו קניין רוחני שהועבר. לא בכדי, הוראת סעיף 85א(א) לפקודה עוסקת אך ורק בדיווח לרשויות המס בקשר לעסקה שאכן התרחשה: "תדווח העסקה בהתאם לתנאי השוק ותחויב במס בהתאם". על כן, ספק אם יש מקום לבצע התאמה משנית על בסיס תשלום שלא שולם ואין כל חובה שישולם, שכן הדבר מהווה מעין "פיקציה על פיקציה" והוא אינו מתחייב בהכרח מדברי החוק"

# פס"ד מדינגו (מאי 2022) – שינוי מודל עסקי

מדינגו, חברת מיכשור רפואי ישראלית, פיתחה משאבת אינסולין אלחוטית. במאי 2010 מניותיה נרכשו ע"י רוש (Roche) בסך של **160 מ' \$**

חצי שנה לאחר רכישת המניות נחתמו מול רוש מספר הסכמי שירותים בתוקף רטרואקטיבית ממאי 2010 ועד 2013:

– שירותי מו"פ (לפיתוח "קניין רוחני חדש" שיהיה בבעלות רוש) – קוסט + 5%

– שירותי ייצור, שיווק ותמיכה בתמורה – קוסט + 5%

– הסכם רישיון לשימוש "בקניין הרוחני הישן" ע"י רוש בתמורה ל 2% מהמכירות.

• בתום שנת 2013 הופסקה פעילות מדינגו כתוצאה מצמצומים מתוכננים באתרי רוש בעולם, והקניין הרוחני הישן נמכר לרוש בתמורה לכ- **160 מ' \$**.

## • טענות פקיד השומה:

– כבר בשנת 2010 בוצעה בפועל העברת עיקר הפונקציות, הנכסים והסיכונים (FAR) לרוש, החברה הפכה מחברה עצמאית לאתר פיתוח של רוש, ומכאן שמדובר במכירה חייבת במס.

– התמורה בגין עסקת ה FAR הינה בסך 480 מ' \$, ולא 160 מ' \$, את התמורה יש לגזור מעסקת המניות שבוצעה בשנת 2010.

– הלכה למעשה מדובר בהעברה הדרגתית של הקניין הרוחני הישן מבלי לשלם בגינו את מלוא המס (לתת לו להישחק ולהתיישן לאורך השנים לצורך רכישה במחיר מופחת)

# פס"ד מדינגו (מאי 2022) – שינוי מודל עסקי

בית המשפט פסק לטובת החברה (בהתאם לפס"ד ברודקום) – יש שתי שאלות עיקריות שיש לבחון:

## (1) האם ההסכמים הבינחברתיים עוסקים במכירת "הפעילות" לרוש?

- מדינגו לא העבירה את מלוא הסיכונים המסחריים במוצר לרוש (אחוז מהמכירות);
- כוח האדם של החברה צמח ולא הצטמצם; פונקציות הניהול והפיתוח נשארו בחברה. הכנסותיה של החברה נסקו! והיא הפכה לרווחית
- הקניין הרוחני הישן נשאר בפועל בבעלות מדינגו;

## (2) אף אם התשובה לשאלה הראשונה שלילית, האם לאור היחסים המיוחדים בין הצדדים, יש לראות בהסכמים הלכה למעשה, כהסכמים מכירת פעילות?

- נקודת המוצא לבחינת הסכמים בינחברתיים הוא לשונם, אולם מדובר רק בתחילת התהליך ולא בסופו. רק אם ההסכמים **חסרי תוחלת מסחרית** ("הסכמים מופרכים מיסודם") ונועדו להפחתת מס יתערב בית המשפט. גם אם ישנן חלופות עסקיות נוספות לעסקה שבוצעה, ביהמ"ש לא יתערב ויבחר בין החלופות, אלא רק אם קיימת חלופה **שברור (clearly) שהיא כדאית יותר** באופן שמאיים את ההיגיון העסקי מהעסקה שבוצעה.
- נקבע כי הסכמים הבינחברתיים מקובלים בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים:
- הסכמים כאלו הינם פרקטיקה מקובלת בשוק, הן לעניין התמלוגים והן לעניין שירותי המו"פ. היה היגיון כלכלי להעביר את שלב המסחור והשיווק היקרים לחברת רוש בעלת הכיסים העמוקים.
- יתרה מזאת, הצדדים התנהלו בפועל באופן שתואם את האמור בהסכמים.

**לסיכום:** גם אם שווי הקניין הרוחני הישן פחת לגישת פקיד הושמה – פקיד השומה היה צריך לתקוף את **תמחור** עסקת התמלוגים והשירותים ולא את סיווג העסקה. אולם פקיד השומה לא העלה טענות לגבי אחוז הקוסט פלוס או שיעור התמלוג, ולכן הנושא לא נדון בבית המשפט.

# מחירי העברה – דגשים

מוקדם ככל הניתן. עדכון וריענון העבודות מעת לעת, לרבות עמידה בחקיקה החדשה	<b>ביצוע עבודות מחירי העברה</b>
<p>עמידה בנטל הראיה, הרחבת דרישת המסמכים          נטל השכנוע לעניין סעיף 85א מוטל על הנישום, אשר נדרש לבסס כי מחיר ותנאי העסקה עולים בקנה אחד עם תנאי השוק. רק אם הנישום המציא את כלל המסמכים הדרושים וערך חקר שוק, יועבר נטל הבאת הראיה אל פקיד השומה (פס"ד קונטירה עליון)</p>	<b>חוזר מ"ה 1/2020</b>
מפורטים ובזמן אמת (התואמים את המצב בשטח)	<b>עריכת הסכמים בין חברתיים</b>
תומן בחובו סיכון לסיווג מחדש כהסכם מכר (דוגמא, תשלום קבוע ללא תלות בתוצאות העסקיות).	<b>הסכם תמלוגים</b>
בחינת הפונקציות (אנשי המפתח) האם הגיוני לקוּסט פלוס או Profit Split?	<b>מרכזי מו"פ והסדרי קוּסט פלוס</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• הפסקת פעילות, או מעבר מחברה עצמאית לחברת שמעניקה שירותי פיתוח בקוּסט פלוס</li> <li>• העברת עובדים</li> <li>• העברת נכסים בלתי מוחשיים</li> </ul>	<b>שינוי מודל עסקי (חוזר מ"ה 15/2018)</b>



# Grant Thornton Global



US\$5.76bn

הכנסות (לשנת 2021)



62,000

עובדי Grant Thornton



מעל 750

סניפים



מעל 140

מדינות

Grant Thornton International Ltd הינו אחד מהארגונים המובילים בעולם המאגד משרדי ראיית חשבון אשר מעניקים שירותי ביקורת בלתי תלויה, מסים וייעוץ בתחומי בקרה וכלכלה.

המשרדים החברים ברשת, עוזרים לארגונים דינאמיים להעצים את פוטנציאל הצמיחה שלהם על ידי מתן ייעוץ פרקטי וצופה פני עתיד. הצוות הבכיר בארגון, משלב תובנה ואינטואיציה עסקית, לצורך הבנת הבעיות המורכבות עימן מתמודדים הלקוחות מהסקטור הפרטי, הציבורי והממשלתי ומסייע להם למצוא פתרונות.

באמצעות חברותנו ברשת הבינלאומית Grant Thornton מקיים משרדנו קשרים אדוקים עם משרדים רבים ברחבי העולם החברים ברשת. המומחיות בשוק המקומי המשולבת ביכולות של ארגון עולמי חזק עומדת לרשות לקוחות המשרד ומסייעת רבות בביצוע עסקאות, השקעות והתקשרויות עם גורמים בחו"ל, הנפקות וגיוסי הון בבורסות בעולם וייעוץ בסוגיות מיסוי בינלאומי.

# מחלקת מיסוי בינלאומי

- תכנוני מבני מס בינלאומי
- פעילות של חברות זרות בישראל
- ליווי בעסקאות
- דיוני שומות והשגות
- רילוקשיין וניתוק תושבות
- מומחי חוץ
- תושבים חוזרים ועולים חדשים
- מחירי העברה – חקר תנאי שוק
- מיסוי נאמנויות