

פרק 22 מחירי העברה

נכתב ונערך על ידי שי מויאל, עו"ד ונטע בקר, עו"ד

תוכן עניינים

עמוד	
402	22.1 מבוא - מחירי העברה ככלי לתכנון מס
402	22.2 מחירי העברה בישראל
402	22.2.1 רקע
402	22.2.2 חקיקת מחירי העברה
403	22.2.3 התנאים לתחולת התקנות
404	22.2.4 יישום התקנות בפועל
404	22.2.5 איתור וזיהוי עסקה דומה
407	22.2.6 איתור וזיהוי צד נבדק
407	22.2.7 עריכת השוואה בין העסקה הבינלאומית לעסקה הדומה שנבחרה
410	22.2.8 בחינת התוצאות בהתאם לטווח הערכים שנתקבל
411	22.2.9 מסקנות
411	22.2.10 חריגים - עסקה חד פעמית
411	22.3 חובת הדיווח
411	22.3.1 חובת דיווח מצומצמת
412	22.3.2 חובת דיווח מורחבת
413	22.4 בקשה לאישור מקדמי
413	22.5 הוראות מעבר ותחולה
413	22.6 הדין החל על הלוואות ועל שטרי הון בראי מחירי העברה

22. מחירי העברה

22.1 מבוא - מחירי העברה ככלי לחנון מס

המונח "מחירי העברה" מתייחס למחירים הנקבעים במכירת נכסים מוחשים, נכסים בלתי מוחשים ו/או מתן שירותים בעסקאות בין צדדים קשורים. על מחירי העברה לייצג מחירי שוק אובייקטיביים שהיו מתקבלים בין מוכר מרצון לקונה מרצון. עם זאת, ייתכן וקבוצת חברות הפזורות במדינות שונות יתאמו ביניהן את מחיר העברת הנכס ו/או מתן השירות, על מנת שמירב הרווח יוסט למשטרי מס מועדפים. בצורה זו עלול להוצר עיוות מס, לפיו המחירים, ובעקבותם שיעור המס החל עליהם, ייקבעו באופן שונה מאשר היו נקבעים במהלך העסקים הרגיל בין צדדים שאינם קשורים.

לבד משוני בשיעורי המס, קיימים שיקולי מס נוספים העשויים להביא להקלת נטל המס הכולל כאשר מבוצע תיכנון מקדים של מחירי העברה, כגון: הפסדים צבורים באחת החברות בקבוצה, הקלות מס רגולטוריות באחת החברות (כדוגמת הטבות המס הניתנות למפעל מאושר בישראל ועוד).

22.2 מחירי העברה בישראל

22.2.1 רקע

עובר לתיקון 132¹ לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), במסגרתו נחקק סעיף 85א לפקודה, המחוקק עיגן את יכולת רשויות המס להתערב בקביעת מחיר העסקה בסעיפים שונים. כך, למשל, נחקקו בפקודה סעיפים 111, 112, 114 ו-85, 88, בחוק מיסוי מקרקעין נחקק סעיף 1 ובחוק מע"מ נחקק סעיף 10.

המשותף לכל הסעיפים לעיל הנו מתן אפשרות לרשות המס להתערב במחיר העסקה לצורכי מס ולמסות את העסקה בהתאם למחיר שיקבע.

22.2.2 חקיקת מחירי העברה

תחום מחירי העברה בישראל, הדרן בעסקאות בינלאומיות בין צדדים קשורים וקובע חובת דיווח ותשלום מס בהתאם לתנאי שוק, חדר לדין המקומי באמצעות תיקון 132 לפקודה ובעקבות כניסתם לתוקף של תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006 (להלן: "התקנות") ושל סעיף 85א לפקודה.

כשלוש שנים לאחר אישורן של התקנות, ניצבות רשויות המס בפני אתגר ראשוני של בחינת הדוחות הכספיים לשנים 2006 ואילך באספקלריה של מחירי העברה, תוך יישום עקרון תנאי השוק (Arm's Length Principle), כפי שיוסבר להלן, בהתאם למתודות השונות הקבועות בהנחיות ה-OECD, אשר חלחו לדין המקומי, במידה מסוימת, באמצעות התקנות.

סעיף 85א לפקודה קובע כדלקמן:

"בעסקה בינלאומית שבה מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים שבשלהם נקבע מחיר לנכס, לזכות, לשירות או לאשראי, או שנקבעו תנאים אחרים עסקה, באופן שהופקו ממנה פחות רווחים מאשר היו מופקים בנסיבות העניין, אילו נקבעו המחיר או התנאים בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים (להלן - תנאי השוק), תדווח העסקה בהתאם לתנאי השוק ותחויב במס בהתאם".

סעיף 85א לפקודה קובע חובת דיווח ותשלום מס במידה והעסקה הבינלאומית נעשתה על-ידי צדדים קשורים ביניהם "יחסים מיוחדים", שבעטיים נקבעו מחירים או תנאים אחרים השונים מאלו שהיו נקבעים אלמלא קיום היחסים המיוחדים. כניסת הסעיף לתוקף הותנתה בהתקנת התקנות אשר פורסמו ב-29 בנובמבר 2006.

¹ חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 132), התשס"ב-2002

התכלית אשר עמדה לנגד עיני המחוקק בקביעת תקנות אלה הייתה הרצון לקבוע מחיר שוק אובייקטיבי, כפי שהיה נקבע אילו העסקה הייתה נעשית בין מוכר מרצון לקונה מרצון.

קיימת קשת רחבה של עסקאות בינלאומיות אשר יכולות להיות מושא לבחינה, כגון:

1. מכירת נכסים מוחשיים ;
2. מכירת נכסים בלתי מוחשיים ;
3. מתן שירותים ;
4. מתן אשראי (לרבות מתן ערבויות).

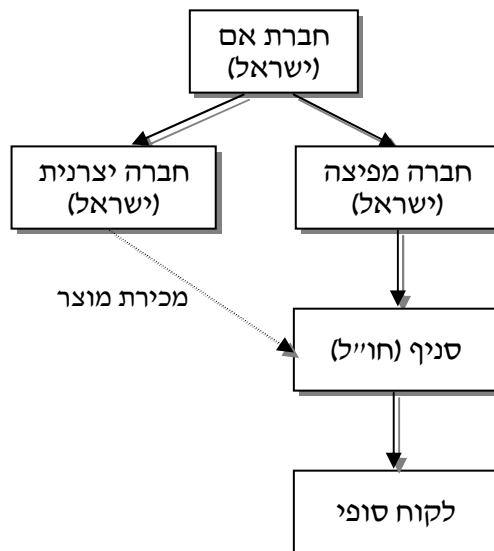
22.2.3 התנאים לתחולת התקנות

בכדי שתקום חובת הדיווח, כמו גם חובת תשלום המס המתחייב מהתאמת התוצאות העסקיות להוראות התקנות, על התנאים הבאים להתקיים במצטבר:

א. קיומה של עסקה בינלאומית

עסקה תחשב כעסקה בינלאומית, אם אחד או יותר מהצדדים לעסקה הינו תושב חוץ או אם ההכנסה מהעסקה, כולה או חלקה חייבת במס גם מחוץ לישראל. דוגמא למצב מסוג זה ניתן למצוא בסטואציה בה קיימת עסקה בין חברה יצרנית לחברה מפיצה אשר שתייהן תושבות ישראל, והחברה היצרנית מוכרת את המוצר הסופי לסניף של החברה המפיצה, הנמצא מחוץ לישראל.

להלן תרשים לשם הדגמת המצב שתואר לעיל, לפיו, על אף ששני הצדדים הנם תושבי ישראל (שתי חברות ישראליות), עדיין רואים עסקה זו כעסקה בינלאומית, מאחר וחלק מהעסקה יתחייב במס מחוץ לישראל:



ב. קיומם של "יחסים מיוחדים" בין הצדדים

יחסים יכנסו לגדר הגדרת יחסים מיוחדים אם, בין היתר, צד אחד לעסקה שולט (בשיעור של 50% לפחות), במישרין או בעקיפין, בצדדים לעסקה או אם בין הצדדים יש יחסי קרבה משפחתית (בן זוג, אח, אחות, הורה, הורי הורה, צאצא וצאצאי בן הזוג ובן הזוג של כל אחד מאלה).

ג. מבחן התוצאה

על פי התקנות, יש לבחון האם תוצאת העסקה מעלה כי הופקו בפועל בישראל פחות רווחים מאשר היו מופקים בתנאי שוק. במידה ועל פי התוצאות הופקו בפועל פחות רווחים מאשר היו מופקים בתנאי שוק, הרי שמדובר בעסקה אשר נכנסת לגדרו של סעיף 85א לפקודה. יצויין כי פרשנות דווקנית של הסעיף מובילה לכאורה למסקנה כי מקום בו הופקו יותר רווחים בעסקה זו, אזי הוראות התקנה לא תחולנה (מצב זה בהחלט אפשרי מקום בו יש עסקה בין שתי חברות קשורות והאחת הינה מפעל מאושר ולפיכך, קיים אינטרס להסיט רווח לישראל).

22.2.4 יישום התקנות בפועל

תקנה 2(א) לתקנות קובעת כדלקמן:

"לצורך קביעה האם עסקה בין-לאומית שנעשתה היא עסקה בתנאי שוק, יערך חקר תנאי שוק שבו תשווה עסקה בין-לאומית לעסקאות דומות של הצד הנבדק לפי אחת השיטות המפורטות להלן".

בהתאם לקבוע בתקנה 2(א) לעיל יש לבצע סדרת פעולות כדלקמן:

1. איתור וזיהוי "עסקה דומה".
2. איתור וזיהוי צד נבדק.
3. בחירת השיטה המהימנה ביותר לנסיבות העסקה ועריכת השוואה בין העסקה הבינלאומית לבין עסקה הדומה שנבחרה.
4. שימוש בשיטת השוואת מחיר. במידה ולא ניתן להפעיל שיטה זו:
 - א. שימוש בשיטת השוואת שיעור רווחיות, או -
 - ב. שימוש בשיטת חלוקת הרווחיות. במידה ולא ניתן להפעיל שיטות אלו:
 - ג. שימוש בשיטה אחרת המתאימה בנסיבות העניין
5. בחינת התוצאות.
6. מסקנות.

22.2.5 איתור וזיהוי עסקה דומה

עסקה דומה מוגדרת בתקנה 1 לתקנות באופן הבא:

"עסקה דומה" - כל אחת מאלה ובלבד שאם לא היו מאפייני ההשוואה זהים, נעשו התאמות, כך שהשפעת ההבדל במאפייני ההשוואה על התוצאות שהתקבלו - תתבטל:

1. עסקה בין הצד הנבדק לבין מי שאין לו עמו יחסים מיוחדים, שבה מאפייני ההשוואה זהים, כולם או מרביתם, למאפייני ההשוואה בעסקה הבין לאומית.

2. לא היתה עסקה כאמור בפסקה (1) - **עסקה בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים** שבה מאפייני השוואה זהים או דומים, כולם או מרביתם, למאפייני השוואה בעסקה שביצע הצד הנבדק;

בהתאם לתקנה מתבצעת השוואת העסקה הנבדקת לעסקה אחרת, כאשר יש קדימות להשוואה בה מעורב אחד הצדדים לעסקה. בהשוואה זו נבדקים **מאפייני השוואה** מסוימים כלדקמן:

סעיף 1 לתקנות מגדיר "מאפייני השוואה" ככל אחד מאלה:

- תחום הפעילות, לרבות ייצור, שיווק, מכירה, הפצה, מחקר ופיתוח, יעוץ ומתן שירותים;
- סוג הנכס או השירות;
- תנאי העסקה הבין-לאומית;
- סיכונים, לרבות סיכונים גאוגרפיים, סיכונים פיננסיים וסיכוני אשראי;
- הסביבה הכלכלית;
- השפעת קיומו של מוניטין או של נכס בלתי מוחשי אחר.

חוזר מס הכנסה מס' 3/2008 – מחירי העברה (להלן: "**חוזר מס הכנסה**") מפרט את המאפיינים שיש לבחון לצורך ביצוע השוואה לעיל:

א. **תחום הפעילות** (לרבות ייצור, שיווק, מכירה, הפצה, מחקר ופיתוח, יעוץ ומתן שירות) - בחינה של המגזר הייחודי שבו פועל הצד הנבדק בעסקה הבין לאומית, וסוג הפעילות המבוצעת. לצורך הבנת העסקה הבין לאומית יש להגדיר באופן ברור, בין היתר, את סוג התעשייה המדוברת היות שהתחומים השונים דורשים תשומות, התמחויות ונכסים שונים.

ב. **סוג הנכס או השרות** - בחינה של סוג הנכס או סוג השירות כגון: ביצוע מחקר ופיתוח, ייצור, תמיכה, יעוץ, שיווק והפצה, אחריות, שרותי הנהלה, יעוץ, מימון ועוד.

קביעת המחיר המיוחס לסוג הנכס והשרות תהיה בהתאם למכלול הפעולות שעושה הצד הנבדק ביחס לפעילויות הכוללות בקבוצה, לדוגמא: ניהול מלאי, רכישת חומרים וציוד, בנית תקציבים, בקרת איכות, אריזה, משלוח, אחריות, עובדים, שרותי מנהלה, בקרה חשבונאית, ביטוחים ועוד.

ג. **תנאי העסקה הבין לאומית** - בחינה של תנאי העסקה השונים, לא רק מחיר - עסקה בין לאומית כוללת פרמטרים שונים ומגוונים המשפיעים על מחיר העסקה. בין פרמטרים אלו ניתן למצוא את היקף העסקה מבחינה כמותית (היקף גדול מאפשר בד"כ הנחת כמות), היקף כספי, אחריות לטיב המוצר/שרות, תקופת אחריות, תמיכה נלוות למוצר/שרות, אחריות על משלוח, זמן אספקה, תקופת אשראי וכדומה.

ד. **סיכונים** (לרבות סיכונים גיאוגרפיים, פיננסיים וסיכוני אשראי) - בחינת הסיכונים בעסקאות - הרווח שמוצג על ידי הצד הנבדק מושפע מהסיכונים החלים עליו. הסיכונים שיכולים להשפיע על צד לעסקה נובעים גם ממכירות בתנאי שוק לא ודאיים. יש לקבוע מי נושא בסיכונים, ומהי רמת הסיכון בכל שלב בחיי המוצר. ככל שהצד הנבדק נושא בסיכונים רבים יותר, כך קיימת ציפייה למחיר שיוביל לרווח גבוה יותר. יש לוודא שלצד הנבדק הנושא בסיכונים קיים הון עצמי מספיק, על מנת לעמוד בסיכונים במידה ויוצרו.

הסיכונים העיקריים הינם:

1. **סיכוני שוק** - רמת הסיכון נקבעת בהתאם למבנה השוק, רמת תחרותיות, היכולת של הצד הנבדק להשתנות בהתאם לאופי הענף, תנאי מקרו כלכליים בהם מתבצעת העסקה הבין לאומית ועוד.

2. **סיכוני מלאי** - בעיקר בנושא של חומרי גלם ומוצרים גמורים. לעיתים יש לבחון גם מוצרים בתהליך. הפרשות לירידת ערך המלאי יכולות להעיד על הנושא בסיכון המלאי. ככל שרמת המלאי נמוכה יותר יורדת רמת החשיפה לסיכון.
3. **מוצרים פגומים ואחריות** - אחריות לתיקונים / מוצרים פגומים, תמיכה לאחר מכירה, עלויות החזרה.
4. **סיכוני מימון** - מינוף פיננסי, סיכוני גביה, סיכוני שער חליפין, סיכוני אשראי.
5. **סיכונים גיאוגרפיים** - סיכונים סביבתיים (רעידת אדמה, זיהום סביבתי וכד'), סיכונים פוליטיים, השפעות של תמריצים כלכלים מקומיים ועוד.
- ה. **הסביבה הכלכלית** - בחינת הסביבה הכלכלית בהן מבוצעות העסקאות - הסביבה הכלכלית מושפעת מגודל השוק, צורת השיווק (סיטונאי מול קמעונאי), עוצמת התחרותיות, מצב הענף (התרחבות מול הצטמצמות) ועוד.
- ו. **נכסים בלתי מוחשיים** (לרבות מוניטין) - בחינת השפעתם של נכסים בלתי מוחשיים כגון מוניטין, פטנטים, ידע, סימן מסחרי, שם מוצר/חברה, זיכיונות, רישיונות, רשימת לקוחות, חוזים לאספקת שרות לאחר מכירה, כוח אדם.

מקובל לחלק את הנכסים הבלתי מוחשיים לשתי קבוצות עיקריות:

1. קשורים לייצור - כגון פטנט, ידע - נכסים שנצברו לחברה כתוצאה מפעילות ממחקר וביצוע שבוצעה.
 2. קשורים לשיווק - סימן מסחרי, שם מוצר/חברה, זיכיונות, רישיונות, רשימת לקוחות, חוזים לאספקת שרות לאחר מכירה, כוח אדם.
- לא תמיד נכסים אלו מופיעים בדוחות הכספיים, לאחר גמר הפחתתם או בשל העובדה שהם נוצרו ולא נרכשו.
- יש לציין כי אם מאפייני ההשוואה לא זהים, יש לערוך התאמות כך שהשפעת ההבדל במאפייני ההשוואה על התוצאות שהתקבלו תתבטל (סיום ציטוט מתוך החוזר פ.ק.).

ניתוח פונקציונאלי

בכדי להבין את **מאפייני ההשוואה** של העסקה יש לאסוף אינפורמציה אודות הצדדים ולבצע ניתוח פונקציונאלי שלהם.

ניתוח מסוג זה מורכב משלושה חלקים:

- א. בדיקת הפעולות המתבצעות על ידי כל אחד מהצדדים לעסקה.
- ב. זיהוי הסיכונים שכל צד לעסקה חשוף להם. לדוגמה: סיכון שוק, סיכון מטבע, סיכון אשראי, סיכוני מלאי, סיכון לתביעת אחריות בגין מוצרים פגומים ועוד.
- ג. מידת השקעת המשאבים והשימוש בנכסים (כולל נכסים בלתי מוחשיים) של כל אחד מהצדדים לעסקה.

לעניין זה יצוין כי בבחירת עסקאות להשוואה, יש לבחור עסקאות דומות שבוצעו **לא מוקדם משלוש שנות מס שקדמו לביצוע העסקה הנבדקת**. יודגש כי על פי תקנה 23(2) לתקנות, ניתן, באישור פקיד השומה, להאריך את התקופה, לקצרה או להשתמש רק בחלק מהשנים, במידה ובאותן שלוש השנים האמורות היה שינוי מהותי במאפייני ההשוואה.

22.2.6 איתור וזיהוי צד נבדק

צד נבדק מוגדר בתקנה 1 לתקנות באופן הבא;

"צד נבדק" - צד לעסקה בין-לאומית, שמתקיימים לגביו שני אלה:

1. ניתן להניח שהשוואת העסקאות הדומות שביצע, תניב את התוצאה המהימנה ביותר לענין קביעת מחיר השוק.
2. קיים לגביו מידע מתאים, נאות ומהימן יותר מאשר לגבי כל צד אחר.

לצורך ההשוואה יש להשתמש בנתוני העסקאות המהימנים ביותר, הדורשים מידת התאמות מינימאלית. במרבית המקרים הצד הנבדק יהיה הצד "הפשוט יותר", שאין בבעלותו נכסים מוחשיים ובלתי מוחשיים משמעותיים, ופעילותו קלה יותר לאפיון.

22.2.7 עריכת השוואה בין העסקה הבינלאומית לעסקה הדומה שנבחרה

תקנה 2 לתקנות מפרטת את השיטות להשוואה וקובעת היררכיה ברורה בין השיטות. יודגש כי המעבר משיטה לשיטה הינו לאחר שלילת השיטה הקודמת בהיררכיה הקבועה בתקנות.

להלן פירוט של שיטות ההשוואה המנויות בתקנה 2 לתקנות, כפי שהובאו בחוזר מס הכנסה:

(1) שיטת השוואת המחיר - Comparable Uncontrolled Price (CUP) - (תקנה 2(א)(1)):

שיטת השוואת המחיר היא שיטת הבכורה. שיטה זו משווה את התמורה בעסקה בין לאומית לעסקאות דומות עם צדדים בלתי קשורים. בשיטה זו בוחנים מחיר לעסקאות בודדות.

בהתאם להגדרת עסקה דומה, בוחנים תחילה עסקאות של הצד הנבדק עם צדדים בלתי קשורים המתאימים להשוואה. במקרים בהם לא מוצאים עסקאות מסוג זה יש לבחון עסקאות בין צדדים חיצוניים בעלי מאפייני השוואה דומים לעסקה הבין לאומית.

השיטה מחייבת זהות במאפייני ההשוואה, אולם ניתן להשתמש בשיטה זו גם כאשר ההבדלים מזערניים, ההבדלים זוהו והשפעתם נוטרלה.

השיטה אינה מתאימה כאשר קיים שוני בטיב ובסוג המוצרים המשווים, בתנאי החוזה או בתנאים הכלכליים וכן במקרים בהם המוצרים הנמכרים מאגדים בתוכם נכסים בלתי מוחשיים שונים.

נראה בהמשך כי במקרים בהם משתמשים בשיטת השוואת המחיר ואין הבדלים במאפייני ההשוואה בין העסקה הנבדקת לעסקאות הדומות, אזי טווח המחיר שבו יכול להימצא המחיר בעסקה הבין לאומית הוא בתוך טווח הערכים ולא רק בחלק ממנו, כפי שיפורט בהמשך.

דוגמה:

חברה תושבת ישראל מעניקה זיכיונות למכירת תוכנה לחברה קשורה הפועלת בחוף המזרחי של ארה"ב וזיכיון נוסף לצד שלישי הפועל בחוף המערבי של ארה"ב.

נצפה לראות כי חישוב התמלוגים המגיעים לחברה תושבת ישראל יהיה זהה לתמלוגים המגיעים מהחברה שהינה צד שלישי וזאת בהנחה שאין הבדלים משמעותיים בין השוק המזרחי לשוק המערבי בארה"ב.

(2) שיטת שיעור הרווחיות (תקנה 2(א)(2)):

שיטה זו ושיטת חלוקת הרווח (ראה ס"ק (3) להלן) נמצאות באותה רמה ולכן תיבחר מביניהן השיטה המתאימה יותר בנסיבות העניין. שיטה זו בוחנת האם עסקה בין לאומית התבצעה במחיר

שוק על ידי השוואת מדדים של שיעור רווחיות בין העסקה הבינלאומית לבין עסקאות בודדות דומות או לבין פעילות של גופים העוסקים בתחומים דומים.
מכוח הקביעה בתקנה 2(א)2, יש לקבוע את מדד הרווחיות בהתאם לנסיבות העניין כך שהמדד והשוואה ישקפו בצורה הנאותה ביותר את הרווחיות של הצד הנבדק בעסקה הבין לאומית.

סוגי/מדדי שיעור הרווחיות נקבעו בתקנה 1 בהגדרת "שיעור הרווחיות" - שיעור רווח או הפסד שייקבע לפי אחת מהשיטות הבאות:

א. שיטת הרווח בשיעור קבוע המתווסף לעלויות הישירות (Cost Plus Method).

ב. שיטת הרווח הגולמי בשיעור קבוע מהמכירות.

אם לא ניתן לקבוע את שיעור הרווח בשיטות דלעיל -

ג. שיעור רווחיות אחר לפי אחד ממדדי הרווחיות שלהלן, המתאים ביותר לסוג הפעילות בעסקה הבינלאומית -

1. יחס רווח תפעולי למכירות.

2. יחס רווח לנכסים/התחייבויות/הון.

3. מדד רווחיות אחר המתאים ביותר בנסיבות העניין.

פירוט:

א. שיטת הרווח בשיעור קבוע המתווסף לעלויות הישירות (Cost Plus Method)

על פי התקנה, בתחום פעילות שבו נהוגה שיטה הקובעת מחיר לעסקה כרווח בשיעור קבוע המתווסף לעלויות הישירות, תבוצע השוואה בין השיעור בעסקה הבינלאומית לבין השיעור הקבוע שהתקבל בעסקאות הדומות.

השיטה משווה בעצם את שיעור (אחוז) הרווח כאשר שיעור זה מחושב כרווח ביחס לעלויות הישירות המושקעות בפעילות מסוימת. השיטה מתאימה ליצרן או נותן שרות, שאינו "מוביל" את העסקה הבין לאומית, ולכן נושא בסיכונים שוק נמוכים יחסית. בשיטה זו, מחיר העסקה מחושב על דרך הוספת הרווח (על בסיס שיעור הרווח) לעלות הייצור/מתן השרות של המוצר/שרות המועבר.

השיטה מתאימה למקרים בהם לא קיימות מכירות שניתן להשוותן והרוכש בעסקה עושה פעולות שהם מעבר להפצת המוצר או במקרים בהם היצרן עושה שימוש משמעותי בנכסים לא מוחשיים.

דוגמה:

חברה אם ובת עשו עסקה בינלאומית לייצור מוצר מיוחד. עלות הייצור הישירה הייתה \$60,000. הרווח ביחס לעלויות המקובל באותו ענף פעילות (לאחר בדיקה של עסקאות דומות) הוא 66.67%. לאור זאת, מחיר העסקה בתנאי השוק במכירה לצד הקשור יהיה \$100,000 (1.6667*60,000=100,000\$).

ב. שיטת הרווח הגולמי בשיעור קבוע מהמכירות (Resale Price Method)

על פי התקנה, בתחום פעילות שבו נהוגה שיטה הקובעת מחיר לעסקה כרווח גולמי בשיעור קבוע ממכירות הצד הרוכש הוא הצד הנבדק או צד דומה לו, תבוצע השוואה בין השיעור בעסקה הבינלאומית לבין השיעור הקבוע שהתקבל בעסקאות הדומות.

השיטה משווה את אחוז הרווח הגולמי, ביחס למכירות, בעסקה בין לאומית לעסקאות דומות. השיטה מתאימה בצד לעסקה העוסק בשיווק והפצה, ואינו מוסיף ערך משמעותי למוצר (כמו אריזה, אחסון וכד'). השיטה מתמקדת בשיעור הרווח של המפיץ הנדרש לכיסוי הוצאותיו

הישירות בתוספת רווח מקובל בענף. השיטה אינה יעילה במידה ולמפיץ יש נכסים בלתי מוחשיים כגון שמות מסחריים, זיכיונות בלעדיים וכדומה.

דוגמה :

חלקי חילוף שונים נמכרים על ידי מפיץ ברווח גולמי בשיעור 33% לצדדים לא קשורים. יצרן חלקי חילוף מוכר אותם למפיץ קשור אליו, והמפיץ מוכר אותם לצרכנים לא קשורים בסכום של \$150,000. העסקה הבינלאומית לגביה נדרש בחינת המחיר היא העסקה בין היצרן למפיץ.

לאור שיעור הרווח הגולמי למפיץ שחושב על בסיס עסקאות דומות, המחיר בתנאי שוק של חלקי החילוף הנמכרים על ידי היצרן למפיץ הקשור יהיה $100,000 = 150,000 * 33.33\% - 150,000$.

ג. שיטת השוואת הרווחיות (Comparable Profits Method)

על פי התקנה, כאשר המדדים הקודמים לא מתאימים, יש לבחור באחד ממדדי הרווחיות שיפורטו להלן.

השיטה משווה רווחיות כוללת של צד נבדק לרווחיות הכוללת של צדדים לא קשורים וזאת על סמך מדדי רווחיות אובייקטיבים הנובעים מצדדים לא קשורים העוסקות בפעילות עסקית דומה תחת נסיבות דומות (בהתאם למאפייני ההשוואה). מדדי הרווחיות לקוחים מנתוני הדוחות הכספיים.

השיטה בוחנת את הרווחיות הכוללת של הצד הנבדק ולא את נתוני העסקה הספציפית. לאור זאת, שיטה זו פחות רגישה להבדלים בטיב המוצר/שרות ונהוג להשתמש בה בעסקאות של העברת נכסים מוחשיים ובלתי מוחשיים.

היחסים הפיננסיים המקובלים המפורטים בתקנה :

ג(1) - יחס הרווח התפעולי למכירות (Operating Margin)

מדד זה משווה את הרווח התפעולי כאחוז מהמכירות. הרווח התפעולי הינו הרווח לפני הוצאות/הכנסות מימון, כפי שמופיע בדוח רווח והפסד אשר נערך לפי תקני חשבונאות ישראלים, בין לאומיים או אמריקאים מקובלים. השימוש במדד זה מקובל בחברות העוסקות במכירות והפצה.

ג(2) - יחס רווח תפעולי לנכסים תפעוליים

מדד זה משווה את שיעור התשואה על הנכסים התפעוליים (return on capita employed). השימוש ביחס זה עדיף כאשר הנכסים התפעוליים משמעותיים ויש להם תפקיד עיקרי ביצירת הרווחים. אמינות השימוש במדד זה גוברת כאשר הצדדים האחרים להשוואה משתמשים בנכסים תפעוליים דומים לזו של צד הנבדק.

על פי ההגדרה בתקנות, ניתן להשתמש אף ביחס בין הרווח להתחייבויות או הון (או חלק מהם), לפי העניין.

נהוג להגדיר את המונחים כדלקמן :

הוצאות תפעוליות - כל ההוצאות שאינן נכללות בעלות המכר, למעט הוצאות ריבית ומסים וכל הוצאה אחרת שאינה מיוחסת לפעילות השוטפת של העסק. הוצאות תפעוליות כוללות בדרך כלל הוצאות פרסום, שיווק, מכירה, הפצה, הנהלה וכלליות ופחת.

נכסים תפעוליים - ערך הנכסים הקשורים לפעילות העסק הנבדק לרבות נכסים קבועים (כגון ציוד ומבנים), נכסים שוטפים (כגון מזומן, שווי מזומן, לקוחות, מלאי) אך למעט השקעות בחברות בנות, השקעות לטווח ארוך והשקעות בתיק ההשקעות.

(ג) - מדדי רווחיות אחרים

על פי התקנה ניתן להשתמש בכל מדד רווחיות אחר המתאים בנסיבות העניין. מוכרים מדדי רווחיות כגון: יחס רווח תפעולי לעלות המכר, יחס רווח תפעולי להוצאות הנהלה מכירה וכלליות, יחס רווח גולמי להוצאות הנהלה מכירה וכלליות (Berry ratio) וכו'.

(3) שיטת חלוקת הרווח (Profit Split Method) (תקנה 2(א)(2)(ב)):

שיטה זו ושיטת שיעור הרווחיות שפורטה לעיל נמצאות באותה רמה ולכן תיבחר מביניהן השיטה המתאימה יותר בנסיבות העניין. שיטה זו מתאימה לבחינת רווחיות בעסקאות בהן תרומתו של צד אחד שלובה בתרומתו של הצד השני, דהיינו - הצדדים הקשורים פועלים **כחיידה כלכלית אחת** בעסקה של מיזם משותף. בדרך כלל תתאים השיטה במקרים בהם כל צד הוא הבעלים של נכס לא מוחשי בעל ערך, התורם באופן משמעותי לרווח או ההפסד (התפעולי בדרך כלל) המשותף.

שיטה זו בוחנת האם עסקה בין לאומית התבצעה במחיר שוק על ידי השוואת חלוקת הרווח/ההפסד בין הצדדים לפעילות המשותפת לבין אופן החלוקה הנהוג בעסקאות דומות, בהתחשב בתרומתו של כל צד לעסקה, לרבות חשיפתו לסיכונים ולרבות זכויותיו בנכסים הקשורים לעסקה.

השיטה בוחנת את ההקצאה בין הצדדים של הרווח התפעולי הכולל מהעסקה. חלוקת הרווח תתייחס לערך המוסף שהוסיף כל צד לעסקה, לפעילויות שביצע, לסיכונים שנשא ולמשאבים שהושקעו על ידו.

קיימות שתי שיטות מקובלות לחלוקת הרווח:

א. רווח בר השוואה - מציאת אחוז הרווח של כל צד בעסקאות דומות, ויחוס הרווח התפעולי המאוחד של העסקה הבין לאומית באופן יחסי בין הצדדים הקשורים.

ב. הרווח העודף - יחוס הרווח מתבצע בשני שלבים:

1. ניתוח התשומות שמשקיעים הצדדים הקשורים בעסקה הבין לאומית, וזיהוי תשומות שגרתיות (תשומות הדומות לתשומות שמשקיעים צדדים שאינם קשורים בעסקאות מקבילות), וחלוקת הרווח המקובל בשוק בהתאם לתשומות שזוהו.

2. הקצאת הרווח המאוחד העודף בין הצדדים בעסקה, בהתאם לתשומות הלא שגרתיות של כל צד בעסקה.

שיטות אחרות (תקנה 2(א)(3)):

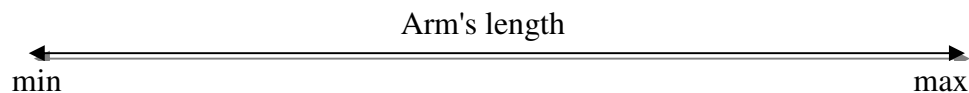
אם לא ניתן להפעיל את השיטות שפורטו עד כה, ניתן להשתמש בכל שיטה אחרת המתאימה בנסיבות העניין לצורך השוואה בין העסקה הבינלאומית לעסקאות דומות.

השימוש בשיטות האחרות ייעשה רק לאחר שכל השיטות שצוינו לעיל לא הניבו מידע מהימן או שאינן ישימות.

לאור העובדה ששיטה זו נדחית בפני שיטות אחרות, חל נטל הנמקה והוכחה על מי שקבע את המחיר לעסקה בהתבסס על שיטות שלא פורטו בתקנה (סיום ציטוט מתוך החוזר. פ.ק.).

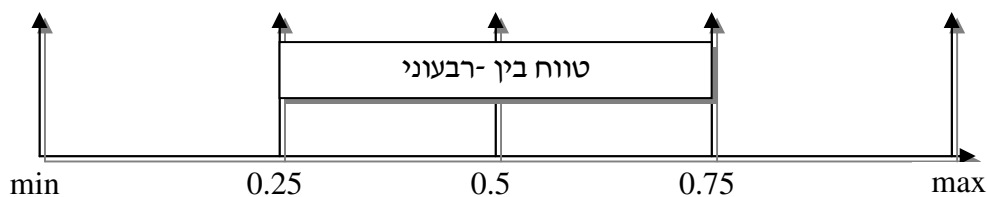
22.2.8 בחינת התוצאות בהתאם לטווח הערכים שנתקבל

במקרה בו נעשה שימוש בשיטת השוואת המחיר - אזי יראו עסקה בין לאומית כעסקה בתנאי שוק אם המחיר לא חרג מטווח הערכים שנצפו בעסקאות דומות, וזאת בתנאי שבבחינת שיטת השוואת המחיר, לא בוצעו התאמות לביטול השפעת ההבדל על מאפייני ההשוואה. לעניין זה יצוין כי **טווח ערכים** הוא הטווח בין הערך הגבוה ביותר לערך הנמוך ביותר כפי שהתקבלו בהשוואה לעסקאות דומות.



במקרה בו נעשה שימוש בשיטה אחרת - יראו עסקה בין לאומית כעסקה אשר נערכה בתנאי שוק במידה ובעקבות ההשוואה לא חרגה התוצאה שתקבלה מהטווח הבין רבעוני. לעניין זה יצוין כי הטווח הבין רבעוני הינו טווח ערכים המצוי בין המאון ה-25 למאון ה-75 בטווח זה.

במסגרת הבדיקה האם קיימות עסקאות דומות, מתקבלות מספר תצפיות, כך שבסופו של ההליך התצפיות יוצרות טווח ערכים מסוים. אם התוצאה של העסקה הנבדקת הינה בתוך הטווח שבין המאון ה-25 למאון ה-75, יראו את העסקה הבינלאומית כעסקה שנעשתה בתנאי שוק.



22.2.9 מסקנות

במידה והתוצאה של הצד הנבדק היא בתוך הטווח הרלוונטי (טווח ערכים או טווח בין רבעוני), יראו את העסקה כעסקה שנעשתה בתנאי שוק ולפיכך, לא יחול שינוי במחיר העסקה.

לעומת זאת, אם התוצאה של הצד הנבדק חורגת מהטווח הרלוונטי (טווח ערכים או טווח בין רבעוני), יראו את העסקה כעסקה שלא נעשתה בתנאי שוק ולפיכך, מחיר העסקה ייקבע בהתאם לערך המצוי **בחציון** הטווח הרלוונטי, וידווח כך לצרכי מס הכנסה.

22.2.10 חריגים - עסקה חד פעמית

תקנה 4 לתקנות קובעת כי כאשר מדובר בעסקה בין-לאומית חד פעמית, אין לבצע את ההליכים שפורטו לעיל, לעניין עריכת חקר תנאי שוק, ובלבד שנתקבל אישור מראש מפקיד השומה המאשר כי מדובר בעסקה חד פעמית. בהתאם לחוזר מס הכנסה, חד פעמיותה של העסקה יתבטא בתדירות נמוכה מאד ובהיותה בעלת היקף נמוך שלעצמה וביחס לעסקאותיו האחרות של הנישום.

22.3 חובת הדיווח

הוראות סעיף 85א לפקודה והתקנות קובעות שתי חובות דיווח כדלקמן:

22.3.1 חובת דיווח מצומצמת

בהתאם לתקנה 5 לתקנות על הנישום לדווח במסגרת הגשת הדוח השנתי על ביצוע עסקה בין לאומית, בגין מחירה ותנאיה והאם הם נעשו בתנאי שוק.

ביום 17 לאוקטובר 2007 פורסם **טופס 1385 "הצהרה על עסקאות בינלאומיות כמשמעותן בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה"**. הטופס מהווה נספח לדוח השנתי.

ביום 22 באוקטובר 2007 פירסמה רשות המסים הבהרה לפיה נספח זה יהווה חלק מהדוח השנתי המוגש לרשות המסים החל משנת המס 2007 ואילך.
על פי חוזר מס הכנסה, על הדיווח בדוח השנתי לכלול את הנתונים הבאים:

א. שמות ומקום מושב הצדדים הקשורים עימם נעשו עסקאות בין לאומיות בשנת המס.

- ב. מהות/סוג העסקה לדוגמה, עסקת מכר מחשבים, מתן שרותי שיווק.
- ג. מחיר העסקה.
- ד. הצהרת מנהלי החברה כי, העסקאות הבין לאומיות נעשו במחיר שוק בצרוף חתימתם.
- ה. ציון האם העסקה הבין לאומית הנה עסקה חד פעמית (באישור פקיד השומה).

22.3.2 חובת דיווח מורחבת

בהתאם לתקנה 5 לתקנות, על הנישום להגיש לפקיד השומה, תוך 60 יום מיום דרישתו, דו"ח מפורט ובו נתונים הנוגעים לעסקה (חקר תנאי שוק). הדוח יפרט את הנתונים כדלקמן:

1. פרטי הנישום, לרבות בעלי הזכויות השולטים בו, במישרין או בעקיפין, כל חבר-בני-אדם המוחזק על ידיו במישרין או בעקיפין, כל חבר-בני-אדם שהוא והנישום מחזיקים בהם ופרטי הנהנים או המוטבים בזכויות כאמור; לענין פסקה זו יפורש המונח "שליטה" ו"החזקה" - כהגדרת "שליטה" שבסעיף 85א לפקודה;
2. הצדדים לעסקה הבין-לאומית, תושבותם וציון היחסים המיוחדים שיש לנישום עמם;
3. התנאים החוזיים של העסקה הבין-לאומית לרבות פירוט הנכס, השירות שניתן, המחיר שניתן, תנאי הלוואה, האשראי וערבויות;
4. תחום הפעילות של הנישום וההתפתחויות בו;
5. הסביבה הכלכלית שבה פועל הנישום והסיכונים שלהם הוא חשוף;
6. שימוש בנכסים בלתי מוחשיים, במישרין או בעקיפין;
7. פירוט כל העסקאות שעשה הנישום עם צד לעסקה, לרבות הלוואות, תשלום דמי ניהול, שותפויות, מיזמים משותפים, מתנות, ערבויות, הסכמי נאמנות וכל הסכם אחר;
8. עסקאות דומות, שיטת ההשוואה שנבחרה ומאפייני ההשוואה שעל פיהם נקבעו טווח הערכים והטווח הבין רבעוני, לפי הענין, פירוט ההתאמות שנעשו למאפייני ההשוואה והסבר לבחירת ההשוואה ולהתאמות שנעשו, פירוט התוצאות שהתקבלו בעקבות ההשוואה, הצגת טווח הערכים או הטווח הבין רבעוני, לפי הענין, וכן המסקנות הנובעות מההשוואה לעסקאות הדומות;
9. אופן הדיווח על העסקה במדינת החוץ, לרבות במסגרת בקשה להחלטה מקדמית, אם הוגשה, וכן דיווח על הנתונים של העסקה במדינת חוץ ואם היה פער בין הדיווח במדינת חוץ לדיווח בישראל - הסברים לקיומו של הפער האמור.

על פי חוזר מס הכנסה, לדוח המפורט יצורפו חוזי העסקה, החוזים האחרים בין הצדדים שיש עמם יחסים מיוחדים, מסמכים אחרים לאימות הנתונים שנמסרו, חקר תנאי שוק וניתוח מחירי העברה ותנאי שוק שנערכו בהתאם לתקנות, חקר תנאי שוק או הערכה שנערכו לצורך הגשה לרשות מס זרה, הדוח שהוגש במדינת חוץ וכל קביעה שהייתה לרשות מס וכן חוות דעת של רואה חשבון או עורך דין אם ניתנה.

לגבי מי שביצע עסקה חד פעמית, קיימת חובת דיווח ותיעוד מצומצמת. אין צורך לקיים את סעיף (8) לעיל, אולם יש לקיים את יתר הדרישות. כמו כן, במידה ונערך חקר תנאי שוק וניתוח פונקציונלי – על הנישום מוטלת חובה לצרפם.

22.4 בקשה לאישור מקדמי

בהתאם לסעיף 85א(ד) לפקודה לצד לעסקה בינלאומית רשאי לפנות לרשויות המס בישראל ולבקש אישור מוקדם לכך (Pre-Ruling) שמחיר עסקה מסוימת (או מספר עסקאות), כפי שהוסכם בין הצדדים שיש ביניהם יחסים מיוחדים הוא בהתאם לתנאי השוק.

על תשובה מרשות המיסים הכוללת את הנימוקים להחלטה להתקבל בתוך 120 ימים מיום הגשת הבקשה (מנהל רשות המסים יכול להאריך מועד זה עד 180 ימים).

במידה ולא נתקבלה תשובה בפרק זמן זה, יראו בכך אישור לכאורה שהעסקה נעשתה בתנאי שוק. יודגש כי לא יהיה באישור זה מלפטור את הצד לעסקה מחובות הדיווח כאמור.

22.5 הוראות מעבר ותחולה

תחולת תקנות יחולו ביחס לעסקאות בין לאומיות שנערכו החל מיום 29 לנובמבר 2006. עם זאת, במידה וצד לעסקה בין לאומית כבר ביצע חקר שוק עובר למועד זה ובהתאם לקווי ההנחיה של ארגון ה-OECD, ניתן יהא לעשות שימוש בחקר זה, וזאת עד ליום 29.11.2008. **קרי, לגבי דוחות שיוגשו בשנת 2010 לעניין עסקאות שנערכו במהלך שנת 2009 לא יחולו הוראות המעבר ומשכך, נישומים יידרשו להכין חקר תנאי שוק בהתאם לדין הישראלי.**

22.6 הדין החל על הלוואות ועל שטרי הון בראי מחירי העברה

רקע

הלוואות בין חברתיות מהוות אמצעי מימון מרכזי ומקובל בעולם העסקים של ימינו. קיימים סוגים מגוונים של הלוואות בין חברתיות, בתנאי פריסה ובשיעורי ריבית שונים. המחוקק נתן דעתו לעניין חבות המס שתחול על הלוואות בין חברתיות, כפי שיפורט להלן, תוך שימת דגש על שמירת איזון בין האינטרס הכלכלי של הנישום למימון עסקיו מחד, ובין האינטרס הציבורי שבגביית מס אחידה מאידך.

יודגש כי ברשימה זו נעסוק בהלוואות בין חברתיות שהוענקו מחברה ישראלית לחברה זרה הקשורה לה, תוך מתן התייחסות לחבותו של נותן הלוואה, תושב ישראל. לאור העובדה כי סעיף 85 לפקודה חל על עסקאות בין חברתיות במישור הבינלאומי בלבד, בסקירתנו זו נמנע מלהתייחס למצבים בהם חברה ישראלית מעניקה הלוואה לחברה ישראלית הקשורה לה.

להלן תובא סקירת קצרה בנוגע לשינויים שחלו לאחרונה בעניין חבות המס בגין הלוואות בין חברתיות, וזאת בעקבות כניסתו לתוקף של סעיף 85 לפקודה ושל תיקון מס' 164 לפקודה.

הדין שחל עד לשנת 2007 – ערב כניסתו לתוקף של סעיף 85 לפקודה

1. כללי

טרם כניסתו לתוקף של סעיף 85 לפקודה ושל התקנות הנלוות לו, ניתן היה לזהות התייחסות שונה מבחינת רשויות המס לשלוש קטגוריות של הלוואות בין חברתיות שהוענקו, כמפורט להלן:

א. הלוואות אשר הוענקו בריבית בשיעור שקבע שר האוצר - שיעור עליית המדד או שינוי שער החליפין של הדולר, אשר חל במקרה בו נישום הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה כי ההלוואה שנתן צמודה במלואה לשער החליפין של הדולר של ארה"ב, בתוספת 4% (להלן: **"השיעור שקבע שר האוצר"**)², או בשיעור גבוה מכך.

² לעניין שיעורי הריבית החדשים כפי שנקבעו בתקנות מס הכנסה (קביעת שיעור ריבית לעניין סעיף 33(א)(תיקון)), התשס"ט-2009 ראה פרק 15 למדריך המס.

ב. הלוואות אשר הוענקו בריבית בשיעור שהיה נמוך מהשיעור שקבע שר האוצר, אשר נכנסו לגדרו של סעיף 3(י) לפקודה.

ג. אגרות חוב ו/או שטרי הון שנחשבו לנכס קבוע בידי המלווה, אשר הוצאו מגדר תחולתו של סעיף 3(י) לפקודה בהתאם לקבוע בס"ק (3) להוראה זו, עליהם חלו הוראות חוק התיאומים.

2. קטגוריה ראשונה - הלוואות שהוענקו בריבית בשיעור שקבע שר האוצר או למעלה מכך

הלוואות בין חברתיות אשר הוענקו בריבית אשר קבע שר האוצר או בשיעור הגבוה מכך, לא נכנסו לגדרו של סעיף 3(י) לפקודה, כפי שיפורט להלן. בידי נותן ההלוואה, שהינו תושב ישראל, נצמחה הכנסה מריבית אשר התחייבה במס חברות.

3. קטגוריה שנייה - הלוואות ללא ריבית או הלוואות שהוענקו בריבית הנמוכה מהשיעור שקבע שר האוצר, אשר נכנסו לגדרו של סעיף 3(י) לפקודה

הלוואות בין חברתיות (למעט הלוואות אשר נחשבו כנכס קבוע בידי המלווה, כפי שיפורט להלן) היו מחויבות לעמוד בשיעור ריבית כפי שנקבע על ידי שר האוצר. במידה והלוואות ניתנו ללא ריבית או בריבית נמוכה מהשיעור לעיל, הפרש הריבית נחשב כהכנסה רעיונית אשר נרשמה בספרים. על הכנסה רעיונית זו הוטלה סנקציה שהינה חבות מס בשיעור של 40%, ללא זכות לפטור, ניכוי או קיזוז.

4. קטגוריה שלישית - אגרות חוב ו/או שטרי הון שנחשבו לנכס קבוע בידי המלווה עליהם חלו הוראות חוק התיאומים

על פי הוראות פרק ב' לחוק התיאומים, הגדרת "נכס קבוע" כללה שטרי הון ואגרות חוב שהנפיק חבר בני אדם, תושב חוץ, לחבר בני אדם אחר, תושב ישראל, שהינם לתקופה של שנה אחת לפחות, ואשר הריבית השנתית על הלוואות מסוג זה (לרבות הפרשי הצמדה) אינה עולה על 30% משיעור עליית המדד בשנת המס. בענייננו נתייחס לאשראי שניתן על ידי חברה ישראלית לחברה זרה קשורה לה, בתמורה להנפקת שטר הון לחברה הישראלית המלווה. על נכסים קבועים כאמור, המהווים הלוואות "זולות", לא חלו הוראות סעיף 3(י) לפקודה, לאור הוראות ס"ק (3) להוראה זו. החברה אשר העניקה את ההלוואה התחייבה בהכנסה בגובה תוספת בשל אינפלציה בלבד, בשל סיווג ההלוואה כנכס קבוע. בהתאם לכך, חברות רבות בחרו ליהנות מ"ההטבה" הגלומה במתן הלוואה לחברות זרות קשורות להן, אשר לא נשאה ריבית ואשר לא התחייבה במס על ריבית, באמצעות הנפקת שטר הון שנכנס לגדרו של פרק ב' לחוק התיאומים.

הדין בשנת 2007 - עם כניסתו לתוקף של סעיף 85 לפקודה

הדין החל על הלוואות ושטרי הון - התנגשות בין סעיף 85 וסעיף 3(י) לפקודה

עם כניסתו לתוקף של סעיף 85 לפקודה, נוצרה התנגשות ביחס לתחולת סעיף 3(י) או סעיף 85 לפקודה, לעניין הלוואות בין חברתיות שניתנו באמצעות שטרי הון בתאגידים בינלאומיים, כאשר הצד שהעניק את ההלוואה הינו חברה תושבת ישראל. הסוגיה שבמחלוקת הייתה האם הלוואות כאמור חייבות בריבית בשיעור שקבע שר האוצר, בכפוף להוראות סעיף 3(י) לפקודה, או שמא חייבות הלוואות אלה בריבית בהתאם לעקרון מחיר השוק (Arm's Length Principle), וזאת בכפוף להוראות סעיף 85 לפקודה.

האבחנה במקרה זה עשויה להיות משמעותית כאשר שיעור הריבית על פי מחיר השוק הינו גבוה באופן ניכר מהשיעור הקבוע בסעיף 3(י) לפקודה. לדוגמא, כאשר שיעור הריבית המקובל על פי מחיר השוק עמד על כ-10%, בעוד ששיעור הריבית על פי הוראות סעיף 3(י) עמד, כאמור, על 4% בתוספת שיעור עליית המדד או שינוי שער החליפין של הדולר³. יוצא, איפוא, שהפרש הריביות

³ לעניין שיעורי הריבית החדשים כפי שנקבעו בתקנות מס הכנסה (קביעת שיעור ריבית לעניין סעיף 3(י)) (תיקון), התשס"ט-2009 ראה פרק 15 למדריך המס.

עשוי להיות משמעותי עבור החברה הישראלית המלווה, שכן, עלולה להצמח לחברה הישראלית הכנסה רעיונית בגובה מחיר השוק.

פתרון ההתנגשות – תיקון מס' 164

פתרון ההתנגשות חל בשנת 2008, עם כניסתו לתוקף של תיקון מס' 164 לפקודה, במסגרתו תוקן סעיף 3(ג) לפקודה. בהתאם לתיקון, **הלוואה שהינה עסקה בינלאומית כמשמעותה בסעיף 85א לפקודה הוצאה מגדר תחולתו של סעיף 3(ג) לפקודה ונכנסה לגדר תחולת סעיף 85א לפקודה.**

הפתרון החקיקתי להתנגשות כאמור חל החל מ-1 בינואר 2008, עם תיקונו של סעיף 3(ג) לפקודה. אולם, בהתאם לחוזר מס הכנסה מס' 3/2008 מיום 14 ליולי, לאור היותו של סעיף 85א לפקודה דין ספציפי ומאוחר, יש לראות את הוראותיו כגוברות על הוראות סעיף 3(ג) לפקודה, ובהתאמה, יש לקבוע את הריבית בגין עסקאות אשראי בינלאומיות בין צדדים קשורים, **אשר ניתנו החל מיום 1 לינואר 2007**, בהתאם לתנאי ההלוואה ולתנאי השוק (at Arm's Length).

הדין החל על הלוואות ועל שטרי הון שנחשבו כנכס קבוע ביד המלווה על פי חוק התיאומים בשנת המס 2007 בהתאם להבהרת רשות המיסים

עם כניסתו לתוקף של סעיף 85א לפקודה היה על נישום לדווח על הלוואה אשר ניתנה לחברה קשורה בחו"ל והונפק בגינה שטר הון על פי מחיר השוק שלה (at Arm's Length). לפיכך, לכאורה, חובת הדיווח בהתאם למחיר השוק (והסנקציות הנלוות לה) חלה גם על שטרי הון שנחשבו כנכס קבוע בידי המלווה על פי פרק ב' לחוק התיאומים.

עם זאת, ביום 10 במרץ 2008 פרסמה רשות המיסים הבהרה, לפיה, בעקבות ההבנה כי שטר הון הינו מכשיר מימוני שכוח ובעל חשיבות עסקית לגופים רבים בישראל, הוחלט ליזום הליך חקיקה בו יקבע כי בהתאם לקריטריונים שיפורטו בחוק, שטר הון יסווג כהשקעה ולא כהלוואה, לעניין סעיף 85א לפקודה. על פי ההבהרה, במסגרת הליך החקיקה יקבעו הוראות מעבר אשר יאפשרו לגופים השונים תקופת התארגנות.

בהמשך הוחלט ברשות המיסים לפרש את החוק כך **שעד תום שנת המס 2007 סעיף 85א לפקודה לא יחול על שטרי הון שנחשבו כנכס קבוע ביד המלווה (הלוואה שחברה ישראלית העבירה לחברה בחו"ל והונפק בגינה שטר הון על ידי החברה הזרה בשנת 2007).**

סיכום לעניין שנת 2007

1. על פי חוזר מס הכנסה (מ"ה 3/08), לאור היותו של סעיף 85א לפקודה דין ספציפי לעסקאות בינלאומיות ולאור היותו דין מאוחר, יש לראות את הוראותיו כגוברות על הוראות סעיף 3(ג) לפקודה. לפיכך, יש לקבוע את הריבית בגין עסקאות אשראי בינלאומיות בין צדדים קשורים שהוענקו בשנת 2007 בהתאם לתנאי השוק.

2. לאור הבהרת רשות המיסים מיום 10 למרץ 2008, סעיף 85א לפקודה לא יחול על הלוואות שהוענקו בשנת 2007 אשר נחשבו לנכס קבוע ביד המלווה על פי חוק התיאומים.

הדין בשנת 2008 ואילך

הדין החל על הלוואות שניתנו בשנת 2008 ואילך

על הלוואות ושטרי הון שניתנו בשנת 2008 על ידי חברה ישראלית לחברה זרה הקשורה לה יחולו הוראות סעיף 85א לפקודה.

מבלי לפגוע באמור לעיל, בהמשך להודעתה מיום 10 במרץ 2008 בדבר תחולת סעיף 85א לפקודה על הלוואות שניתנו לחו"ל והונפקו בגין שטרי הון, פרסמה רשות המיסים ביום 18 בפברואר 2009 הודעה לפיה בכוונתה להמליץ בפני שר האוצר על תיקון חקיקה לסעיף 85א לפקודה, כך שבשנות המס 2008 ו-2009 **לא יראו** שטרי הון ואגרות חוב שהנפיקה חברה לחברה קשורה לה בחו"ל עד תום שנת המס 2008 **כאשראי** לעניין סעיף 85א לפקודה, ובלבד שהתקיים בשטר ההון או באגרת החוב אחד מאלה:

1. הם אינם נושאים ריבית או הפרשי הצמדה;
2. לעניין שטרי הון הצמודים לשער מטבע זר – הריבית השנתית עליהם אינה עולה על השינוי בשער החליפין.

על פי הודעת רשות המסים, החקיקה המוצעת צפויה לכלול הוראות מעבר שיאפשרו להתאים את תנאי השטרות שהונפקו עד למועד כניסתה לתוקף של החקיקה החדשה. על פי הודעתה, הרשות תפעל על פי האמור לעיל אף בטרם תושלם מלאכת החקיקה ועד לתום שנת המס 2009 או עד למועד השלמת מלאכת החקיקה בעניין תיקון סעיף 85א לפקודה, לפי המוקדם. הרשות הדגישה כי יש לראות בשטרות העומדים בתנאים כאמור כעסקה בינלאומית כמשמעותה בסעיף 85א לפקודה, ולא כהלוואות הנכנסות לגדרו של סעיף 3(ג) לפקודה.

להרחבה בנושא ראה פרק 15 למדריך המס.