

קורס במיסוי בינלאומי - מכללת משלב:

עקרונות בתכנון מס במבנים רב לאומיים, מחירי העברה, ומיסוי חברות תושבות  
חוץ בישראל

עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי  
24 דצמבר 2024

אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.

## נושאי המצגת

עקרונות בתכנון מס במבנים רב לאומיים;  
מחירי העברה;

- סעיף 85א לפקודה, חוזרי רשות המסים לעניין קביעת תנאי שוק וחובות דיווח;
- חובות דיווח ותיעוד לגבי פעילות קבוצות רב לאומיות - תיקון 261 לפקודה;  
פעילות של חברות חוץ בישראל – סניף ומוסד קבע
- הוראות האמנה ועמדת רשות המסים – החלטות מיסוי
- פעילות כסניף ישראלי
- דגשים לקראת פעילות עסקית מחוץ לישראל

**עקרונות בתכנון מס במבנים רב  
לאומיים - מיסוי הכלכלה הדיגיטלית  
וקביעת שיעור מס מינימלי גלובלי**

# דו"ח ה-MLI

- ***Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting***
- MLI הינה אמנה מולטילטרלית אשר מטרתה ליישם אמצעים הנוגעים לאמנות מס למניעת שחיקת בסיס והסטת רווחים. תופעה זו התעצמה בעידן הגלובליזציה והיא מתבטאת בהעברה מלאכותית של רווחים מהמקום בו נוצר הערך הכלכלי למקומות בהם המס המוטל עליהם יפחת (דוח 15 לפרויקט ה-BEPS).
- The BEPS MLI offers concrete solutions for governments to close the gaps in existing international tax rules by transposing results from the [OECD/G20 BEPS Project](#) into bilateral tax treaties worldwide. It also implements agreed minimum standards to [counter treaty abuse](#) and to [improve dispute resolution](#) mechanisms while providing flexibility to accommodate specific tax treaty policies.

# דו"ח ה-MLI

- ה-MLI חל אך וכאשר ישנה אמנת מס בין שתי המדינות והמדינות הודיעו שהן מעוניינות שה-MLI יחול על האמנה למניעת כפל המס שביניהן.
- יודגש, כי ה-MLI חל לצד אמנות המס ומשנה את אופן יישומן על ידי הוספת הוראות או החלפת הוראות קיימות.
- ה-MLI כולל סעיפים המתייחסים לסעיפים שונים באמנות המס. במסגרת ה-MLI נקבע מנגנון המאפשר למדינות לבחור אילו סעיפים מבין מבחר סעיפי ה-MLI הן **מבקשות להחיל** באמנות שלהן עם מדינות אחרות ומאילו סעיפים הן **מסתייגות**. כמו כן, ניתן להסתייג ממספר סעיפים, כולם או חלקם או לבחור נוסח חלופי מבין האפשרויות המפורטות ב-MLI.
- מסעיפים המהווים סטנדרט מינימלי של BEPS לא ניתן להסתייג (מטרת האמנה, ניצול לרעה של אמנות, חובת דיווח של קבוצות רב לאומיות).

## דו"ח ה-MLI

- המלצות ה- BEPS בתחום אמנות המס באות לידי ביטוי גם בתיקון אמנת המודל של ה-OECD לפי נוסחה משנת 2017. יחד עם זאת, שינויים באמנת המודל כשלעצמם אינם גורמים לשינוי או תיקון של אמנות בילטרליות ולכן, על אף שהמודל תוקן, התיקון אינו משנה אוטומטית את סעיפי האמנות הקיימות המבוססות עליו.

- ב- 7 ביוני 2017 מדינת ישראל חתמה על האמנה המולטילטרלית ליישום אמצעים הנוגעים לאמנות מס למניעת שחיקת בסיס והסטת רווחים. האמנה אושררה על ידי הכנסת ביום 16 ביולי 2018, הופקדה ביום 13 בספטמבר 2018 ונכנסה לתוקף ביום 1 בינואר 2019.

- **יישום פרטני לכל אמנת מס בנפרד**

- <https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm>

- חוזר מס הכנסה 01/2022 בנושא האמנה המולטילטרלית ליישום אמצעים הנוגעים לאמנות מס למניעת שחיקת בסיס והסטת רווחים (להלן: "MLI" או "אמנה מולטילטרלית") (להלן: "חוזר 01/22").

# דו"ח ה-MLI – קישורים לאתר ה-OECD

• קישור ל-MLI:

<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

• קישור לדברי ההסבר ל-MLI:

<https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

• קישור למדינות החתומות:

<https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

• חוזר מס הכנסה 01/2022:

[https://www.gov.il/BlobFolder/policy/inst-itc-0122/he/IncomeTax\\_inst-itc-0122.pdf](https://www.gov.il/BlobFolder/policy/inst-itc-0122/he/IncomeTax_inst-itc-0122.pdf)

# אמנות המס בעקבות מסמך ה- MLI

על מנת שתיקונים הנ"ל יחולו על אמנה בילטרלית שלגביה חל ה- MLI על שתי המדינות לא להסתייג משינוי זה. אמנות המס של ישראל שנחתמו לאחרונה כללו בעיקרון את הסעיפים הנ"ל וישראל לא הסתייגה מסעיף זה של המכשיר המולטילטרלי.

## הוראות השינוי העיקריות של המכשיר המולטילטרלי:

- מניעת ניצול לרעה של אמנה - חובה
- שובר שוויון לתושבות של ישויות
- ישויות שקופות
- מוסד קבע
- דיבידנד
- רווח הון ממכירת מניות שעיקר ערכן מנכסי מקרקעין
- שיטת מניעת כפל מס באמנות המס
- התאמות לעניין גופים קשורים
- הליכי הסכמה הדדית
- מבוא חדש לאמנה למניעת כפל מס - חובה
- בוררות – ישראל הסתייגה מהסעיף הנ"ל



# סעיפים מרכזיים בדו"ח ה-MLI

- מניעת ניצול לרעה של אמנות מס – סעיף 29(9) לאמנת המודל (זכאות להטבות)/ סעיף 7 MLI  
Principle purpose Test “PPT”
- הוראת הסעיף קובעת כי אין להעניק הטבה, שאמורה להינתן על ידי אמנת מס, באותם מקרים שבהם סביר להסיק כי אחת מהמטרות העיקריות של הסדר כלשהו או של עסקה כלשהי הייתה להשיג את ההטבה הניתנת על ידי האמנה. זאת מתוך מטרה להבטיח שאמנת המס תחול בהתאם למטרה שלשמה היא נחתמה. ישראל אימצה - סטנדרט מינימאלי

# סעיפים מרכזיים בדו"ח ה-MLI

**מניעת ניצול לרעה של אמנות מס – סעיף 29(9) לאמנת המודל (זכאות להטבות) / סעיף 7 MLI**  
**Principle purpose Test “PPT”**

**דוגמה מסעיף 20.5 לחוזר 01/22**

- חברת SCo היא חברה ציבורית תושבת מדינה S אשר מניותיה נסחרות בבורסה במדינה S.
- חברה SCo היא תאגיד פיננסי העוסק במתן הלוואות.
- לצורך מתן הלוואה לחברת TCo שהיא תושבת מדינה T, הקימה חברת SCo את חברת הבת Rco תושבת מדינת R.
- שיעור הניכוי במקור על ריבית אשר קבוע באמנות המס, שבין מדינות R למדינות T ו-S, נמוך משמעותית משיעור הניכוי במקור על ריבית בין המדינות S ל-T.
- הלוואה לחברת TCo תוענק על ידי חברת RCo באמצעות הלוואה מקבילה שאותה תעמיד חברת Sco לחברת Rco, כך שהריבית תשולם מחברת TCo לחברת RCo ומשם תשורשר לחברת Sco (הלוואות Back 2 Back).
- **ככל שניתן יהיה להניח כי אחת מהמטרות העיקריות בהקמת חברת RCo ומתן הלוואה באמצעותה, הינה השגת הטבת מס, יש להחיל את הוראות הסעיף ולמנוע את הטבת המס הניתנת על פי האמנות בין מדינות R למדינות T ו-S.**

# סעיפים מרכזיים בדו"ח ה- MLI וחוזר 1/2022

- כלל נגד ניצול לרעה למוסדות קבע הנמצאים במדינה שלישיות - סעיף 29(8) לאמנת המודל (זכאות להטבות)/סעיף 10 MLI-Anti abuse rule for permanent establishments situated in third States"
- בכפוף לחריגים ספציפיים, הסעיף קובע כי מדינת המקור לא תיתן הטבות אמנה לגבי הכנסה המופקת בתחומה ואשר פטורה ממס במדינת התושבות של מקבל ההכנסה אם הסיבה לפטור במדינת התושבות היא שההכנסה מיוחסת למוסד קבע שיש למקבל ההכנסה במדינה שלישית ובלבד שהמס שחל על ההכנסה המיוחסת למוסד הקבע במדינה השלישית הוא פחות מ-60 אחוזים מהמס שיוטל על אותו פריט הכנסה, אילו אותו מוסד קבע היה ממוקם במדינת התושבות. במקרה כזה תפעיל מדינת המקור את הוראות הדין הפנימי שלה בנוגע לאותה הכנסה.
- הסעיף לא יחול אם ההכנסה קשורה או נלווית לניהול פעיל של עסק באמצעות מוסד הקבע (למשל מו"פ של פטנט).
- ישראל בחרה להחיל את הוראות הסעיף ללא הסתייגויות.
- ההוראה מופיעה בסעיף 29(8) לאמנת המודל.

# סעיפים מרכזיים בדו"ח ה- MLI וחוזר 1/2022

**כלל נגד ניצול לרעה למוסדות קבע הנמצאים במדינה שלישיות - סעיף 29(8) לאמנת המודל (זכאות להטבות) - דוגמה מסעיף 19.1.3 לחוזר 01/22 -**

- חברה תושבת ישראל, משלמת תמלוגים לחברה א', תושבת מדינה א' שהינה מדינת אמנה.
- שיעור המס שחל במדינה א' על הכנסות מתמלוגים הינו 30%.
- לפי האמנה בין ישראל לבין מדינה א', שיעור הניכוי במקור מתמלוגים מוגבל ל-10%.
- **נכסים בלתי מוחשיים של החברה תושבת מדינה א' בגינם משולמים התמלוגים, ממוקמים במוסד קבע במדינה ב'.**
- **המס המוטל במדינה ב' על הכנסות מתמלוגים הינו בשיעור 5%.** במדינה א' חלה שיטת הפטור על נכסים המיוחסים למוסד קבע (כלומר, בגין הכנסות תושב מדינה א' המיוחסות למוסד קבע לא משולם מס במדינה א').
- חברה א', בהיותה בעלת הזכות שביושר לתמלוגים המופקים על ידה באמצעות מוסד קבע, זכאית לכאורה, למיסוי בישראל בשיעור 10% על הכנסותיה מתמלוגים (הטבת אמנה).
- **המסקנה: הואיל והכנסותיה מיוחסות למוסד הקבע המצוי במדינה ב', חברה א' פטורה ממס במדינה א' ולא יוטל עליה מס בשיעור העולה על 5% במדינה ב'. לפיכך הכלל הקבוע בסעיף יחול במקרה זה.**

# מיסוי הכלכלה הדיגיטלית

מיסוי הכלכלה הדיגיטלית הינו פרויקט משותף של ה-OECD ומדינות ה-G20 המהווה את דרך הפעולה של פרויקט ה-BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) למניעת שחיקת בסיס המס והסטה של רווחים בקבוצות רב לאומיות.

משנת 2017, המדינות החברות ב-Inclusive Framework החלו בגיבוש גישת "שני העמודים" שמטרתה לפתור את הקושי המיסויי העולה מהדיגיטליזציה של הכלכלה.

באוקטובר 2020 פורסמו שתי תוכניות מפורטות:

Pillar 1 - ייחוס רווחים וקביעת זיקה.

Pillar 2 - חוקים המסדירים שיעור מס מינימלי גלובלי.

ביולי 2021 מדינות ה-Inclusive Framework פרסמו את הנקודות העיקריות של רפורמת המס הגלובלית, שכללו מספר שינויים בעקרונות המיסוי הבינלאומי ומחירי העברה.

# מיסוי הכלכלה הדיגיטלית

בחודש אוקטובר 2021 ישראל הצטרפה להצהרה שריכז ארגון ה-OECD הכוללת הסכמה על עקרונות הפרויקט, יחד עם עוד 137 מדינות.

<https://www.gov.il/he/pages/digital-economy-taxtion>

**פילאר 1 - מציע מנגנון לפיו ניתן יהיה למסות חלק מרווחי קבוצה רב לאומית במדינת המקור בה קרי, המדינה בה הקבוצה נותנת שירותים או מספקת מוצרים.**

**מנגנון פילאר 1 יחול על קבוצות רב-לאומיות עם מחזור מכירות גלובלי מעל 20 מיליארד אירו ורווחיות מעל 10%.**

רף המחזור יופחת ל-10 מיליארד אירו לאחר 7 שנים, מותנה ביישום מוצלח.

החרגות: משאבי טבע ושירותים פיננסיים מוסדרים.

**חלק ההכנסה שייחוס למדינות המשתתפות בהתאם לפילאר 1 נקרא "סכום A" והוא מחושב כ-25% מהרווח השירי.**

# מיסוי הכלכלה הדיגיטלית

## פילאר 1 – המשך –

הרווח השיורי מחושב כרווח העולה על 10% ביחס: רווח חלקי מחזור.

**חלוקת סכום A** בין המדינות המשתתפות – נקבעו הוראות לעניין מקור ההכנסה בהתאם לשוק הסופי שבו נעשה שימוש בסחורות או שנצרכו השירותים. נקבעו כללי מקור מפורטים עבור קטגוריות שונות של עסקאות. הקצאת סכום A למדינה מותנית בהכנסות של מיליון אירו לפחות שמקורן באותה מדינה (עבור מדינות עם תמ"ג נמוך מ-40 מיליארד אירו, הסף נקבע על 250 אלף אירו).

רווח או הפסד של הקבוצה ושל החברות בה ייקבע בהתאם להכנסה לפי כללי חשבונאות מקובלים (ולא בהתאם להוראות המס), עם מספר קטן של התאמות שמטרתן לצמצם את ההפרש מול הרווח/הפסד לצרכי מס.

ביטול כפל מס – מדינות התושבות של חברות הקבוצה להן רווח מהמחזור מעל 10% (רווח שיורי) ידרשו למנוע כפל מס. כלומר, ישראל תידרש לתת זיכוי מס על רווח כאמור במקרה של קבוצה ישראלית.

# מיסוי הכלכלה הדיגיטלית

פילאר 1 – המשך - יש לציין שלצורך יישום המנגנון רואים את כל החברות שהן תושבות אותה מדינה כישות אחת.

פילאר 1 יעוגן באמנה רב-צדדית MLC - Multilateral Convention עליה יחתמו המדינות. האמנה מיועדת לצמצם מחלוקות בין המדינות בהן תושבות החברות בקבוצה הרב לאומית. המנגנון קובע את סכומים A ו-B כסכומי הכנסה שייחוסו למדינות המשתתפות:

סכום B	סכום A
הצעת מנגנון חילופי לעניין מחירי העברה בין חברות בקבוצה רב לאומית.	בהתאם להוראות אמנות המס, החיוב במס נעשה במדינה בה פועל העסק. במקרה בו לעסק מוסד קבע הפועל במדינה אחרת, זכאית מדינה אחרת זו למסות את מוסד הקבע. לעניין זה נקבעו כללים מתי מוסד קבע פועל במדינה השנייה. כללים אלה מבוססים על פעילות פיזית במדינה השנייה. ואולם, הדיגיטציה של הכלכלה ופיתוחים טכנולוגיים אחרים מאפשרים לעסקים להיות מעורבים מאוד בחיים הכלכליים של מדינה ללא נוכחות פיזית בה. בנוסף, בחלק מעסקים אלה תרומת המשתמשים היא התורמת ליצירת המותג, ליצירה של נתונים יקרי ערך ולבניית מסה קריטית של משתמשים אשר מסייעת ליצירת כוח השוק של העסק.



## מיסוי הכלכלה הדיגיטלית

**פילאר 2** – נועד למניעת תכנוני מס שמטרתם שחיקת בסיס המס או הסטת רווחים מפעילות של קבוצות רב לאומיות למקלטי מס ובכך לשים קץ לתופעת "המרוץ לתחתית" של מדינות בקביעת שיעורי המס, על ידי קביעת מס מינימלי של 15%.

כלל ה-GLOBE

מטרת פילאר 2 היא להבטיח כי קבוצות רב לאומיות בעלות מחזור הכנסה גלובלי מאוחד של 750 מיליון אירו או יותר, ישלמו מס מינימלי אפקטיבי בשיעור של 15% לפחות (להלן: "שיעור המינימום"), בכל מדינה שבה הן פועלות באמצעות החברות של הקבוצה. מטרה זו תושג על ידי השלמת המס של חברות הקבוצה שמשלמות מס בשיעור נמוך משיעור המינימום במדינות התושבות של חברות אחרות בקבוצה.

החרגות - לא יחול על ספנות בינלאומית.

# מיסוי הכלכלה הדיגיטלית

## שלושה מנגנונים ליישום פילאר 2

מיסוי ברמת מדינת התושבות Qualified Domestic Minimum Top Up Tax - QDMTT מדינת התושבות של חברה בקבוצה רב לאומית רשאית לקבוע, בדין הפנימי, הוראות לגביית השלמת המס, על מנת ש**שום זה ישולם לה** ולא למדינה אחרת (ההוראות בדין הפנימי נדרשות לעמוד בקריטריונים שנקבעו על ידי ה-OECD).

מיסוי על ידי חברה אם - Income Inclusion Rule IIR גביית השלמת המס ברמת חברת האם - חברת האם תשלם את השלמת המס, בגין חברות הקבוצה שפועלות במדינה אחרת ובה הן משלמות מס אפקטיבי בשיעור נמוך משיעור המינימום, לרשויות המס של המדינה בה היא תושבת. באופן זה, ברמת הקבוצה הרב לאומית, המס האפקטיבי על חברות הקבוצה לא יפחת מ-15%.

מיסוי על ידי כלל החברות בקבוצה - Undertaxed Payments Rule - UTPR חל במצב שבו מנגנון ה-IIR לא חל באופן מלא, ובהתאם גביית המס מתבצעת באופן יחסי באמצעות החברות האחרות בקבוצה. כלומר, חברות אחרות בקבוצה הרב לאומית ישלמו לרשויות המס במדינה בה הן תושבות את השלמת המס ל-15% בגין חברות הקבוצה שפועלות במדינות שבהן הן משלמות מס בשיעור נמוך משיעור המינימום.

# מיסוי הכלכלה הדיגיטלית

## הודעת רשות המסים בדבר יישום פילאר 2 - החלת כללי ה-STTR - Subject to Tax Rule - עדכון אמנות המס עם מדינות מתפתחות

"ביולי 2023, פורום המדינות המורחב בהובלת ארגון ה-OECD קיבל החלטה המחייבת את כלל המדינות החברות בפורום, להוסיף הוראה לאמנות המס שלהן עם מדינות מתפתחות אשר מחילה את כללי ה-"STTR", אם יתבקשו לעשות כן ע"י המדינה המתפתחת המתקשרת. ישראל חברה בפורום המדינות המורחב ומחויבת ליישום כללי ה-STTR והחלתן. לפיכך, צפוי שלפחות בחלק מאמנות המס של ישראל עם מדינות מתפתחות בעולם תיווסף בשנים הקרובות הוראה כאמור. **נכון למועד זה, המדינות המתפתחות אשר לישראל יש עמן אמנה ולגביהן קיים פוטנציאל להחלת הוראות ה-STTR הינן:** אוזבקיסטן, אוקראינה, אזרבייג'ן, אלבניה, ארמניה, בלארוס, גיאורגיה, דרום אפריקה, הודו, מקסיקו, סרביה, פיליפינים, פנמה, סין, צפון מקדוניה, רומניה, רוסיה, תאילנד ותורכיה (להלן: "מדינה מתפתחת"). כללי ה-STTR מהווים נדבך נפרד ועצמאי של "פילאר 2", ולפיכך התחולה של כללי ה-STTR אינה תלויה בהחלה של כללי המיסוי המינימאלי (GloBE) בישראל, ומועדי התחילה של שני הנדבכים אינם תלויים זה בזה."

# מיסוי הכלכלה הדיגיטלית

## הודעת רשות המסים בדבר יישום פילאר 2 - החלת כללי ה-STTR - המשך

"ה-STTR הינה הוראת אמנה המאפשרת למדינת המקור, המדינה שבה נצמחה ההכנסה, להטיל מס מוגבל נוסף בעסקאות בין "צדדים קשורים", כאשר בעל ההכנסה (להלן: "המקבל") כפוף במדינת תושבתו לשיעור מס חברות הנמוך מ-9%. ההוראה חלה רק על סוגי הכנסות שנקבעו מראש ("Covered income") שיעור המס המרבי שמדינת המקור תוכל להטיל הוא 9% ממחזור ההכנסות בניכוי שיעור המס המוגבל שנקבע באמנה מלכתחילה על ההכנסה הספציפית, ובניכוי שיעור מס החברות שחל במדינת התושבות של המקבל."

"כללי ה-STTR אינם חלים על יחידים, כלומר, ההוראה לא תחול אם המשלם או המקבל של התשלום הוא יחיד. הכללים חלים רק כאשר מדובר בעסקאות בין "צדדים קשורים" כאשר ישות אחת מחזיקה מעל 50% בישות אחרת במישרין או בעקיפין."

**הוראות ה-STTR יחולו על הכנסות מהסוגים הבאים:** ריבית, תמלוגים, תשלומים עבור זכויות הפצה וכן עבור השימוש או הזכות לשימוש במוצר או שירות, תשלומי פרמיות על ביטוחים ועל ביטוחי משנה, דמי ערבות פיננסית או עמלה כספית אחרת, שכירות או תשלום אחר עבור השימוש או הזכות להשתמש בציוד תעשייתי מסחרי או מדעי, כל הכנסה אחרת שהתקבלה עבור הספקת שירותים.

# מיסוי הכלכלה הדיגיטלית

## הודעת רשות המסים בדבר יישום פילאר 2 - החלת כללי ה-STTR - Subject to Tax Rule - המשך

"אימוץ סעיפי STTR באמנות המס של ישראל עם מדינות מתפתחות יכנס לתוקף לבקשת אותן מדינות, אם ירצו בכך. רשימת האמנות שיתוקנו ומועדי תחולה אינם ידועים בשלב זה והם תלויים בפנייה יזומה של המדינות המתפתחות. נספח א' להנחיה זו מציג את ההכנסות הרלוונטיות לחיוב על פי כללי STTR אם וכאשר יעשה תיקון לאמנת מס של ישראל עם מדינות המתפתחות. אשר על כן, נבקש להביא לידיעתכם שייתכן ויוטל מס על חברות תושבות ישראל במצבים מסוימים: חברה שחלות עליה הוראות חוק עידוד ויש לה הכנסות ממדינות מתפתחות הנכללות ב-"Covered Income" ושיעור המס בגין בישראל הוא פחות מ-9% עלולה להתחייב במס נוסף. מובהר, כי השלמת מס ה-STTR תחול רק על סוגי הכנסות ששיעור המס החל עליהן בהתאם להוראות חוק עידוד הוא 7.5% (תוספת מרבית של 1.5%) או 6% (תוספת מרבית של 3%)."

# מחירי העברה Transfer Pricing

# סעיף 9 – מיזמים משולבים

## סעיף 9(1):

1. Where

a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or

b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,

and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.

## סעיף 9 – מיזמים משולבים

### סעיף 9(1) – מיזמים משולבים (אמנה עם אוסטרליה):

1. מקום:

(א) שמיזם של מדינה מתקשרת משתתף, במישרין או בעקיפין, בניהול, בשליטה או בהון של מיזם של המדינה המתקשרת האחרת; או

(ב) שאדם אחד או יותר משתתפים, במישרין או בעקיפין, בניהול, בשליטה או בהון של מיזם של מדינה מתקשרת ושל מיזם של המדינה המתקשרת האחרת,

ובכל אחד מהמקרים קיימים תנאים, או נקבעו או הוטלו ביחסים המסחריים או הכספיים בין שני המיזמים תנאים, השונים מאלה הצפויים להתקיים או להיקבע בין מיזמים בלתי תלויים המנהלים זה עם זה עסקים באופן בלתי תלוי לגמרי, כי אז כל הרווחים שאלמלא התנאים הללו היה צפי שייצמחו לאחד המיזמים ובשל אותם תנאים לא נצמחו כך, ניתן לכלול אותם ברווחי אותו מיזם ולהטיל עליהם מס בהתאם.

- הסעיף מיישם את עקרון ה"זרוע הארוכה" וקובע כי כאשר שני התנאים לעיל מתקיימים, ניתן לכלול ברווחי המיזם את כל הרווחים שהיו נצמחים לו אלמלא תנאים אלו.



## סעיף 9 – מיזמים משולבים

### סעיף 9(2):

2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.

## סעיף 9 – מיזמים משולבים

### סעיף 9(2):

"2. מקום שמדינה מתקשרת כוללת ברווחי מיזם של אותה מדינה - ומטילה עליהם מס בהתאם - רווחים שעליהם חויב מיזם של המדינה המתקשרת האחרת במס באותה מדינה מתקשרת אחרת, והרווחים שנכללו כך הם רווחים שהיו צפויים להיצמח למיזם של המדינה הנזכרת ראשונה לו היו התנאים הקיימים בין המיזמים אלה הצפויים להתקיים בין מיזמים בלתי תלויים המנהלים זה עם זה עסקים באופן בלתי תלוי לגמרי, כי אז אותה מדינה אחרת תבצע התאמה נאותה בסכום המס שהוטל בה על רווחים אלה. בקביעת התאמה כאמור, תהיה התחשבות נאותה בהוראות האחרות של אמנה זו, והרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות תיוועצנה זו בזו במידת הצורך".

## סעיף 9 – מיזמים משולבים

- הוראת הסעיף מורה כי אם מדינה מתקשרת א' כוללת ברווחי המיזם (ומטילה מס בהתאם) רווחים שעליהם מיזם של מדינה מתקשרת ב' חויב בה במס, והרווחים שכללה מדינה מתקשרת א' כאמור, היו נצמחים למיזם שלה לולא היה קשר בין שני המיזמים, על מדינה מתקשרת ב' לערוך התאמה נאותה לגבי המס שהוטל בה על אותן רווחים.
- עוד קובע הסעיף כי בקביעתה של ההתאמה כאמור, תתייחס המדינה להוראות האמנה ובמידת הצורך תתייעצנה הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות.

## מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה 132 חוקק סעיף 85א לפקודה. במסגרת סעיף זה התייחס המחוקק באופן מפורש ולראשונה בפקודה, לקביעת המחיר בעסקאות בין-לאומיות הנערכות בין צדדים שקיימים ביניהם יחסים מיוחדים (צדדים קשורים). החוק נכנס לתוקף בחודש נובמבר 2006.

**"עסקה בין-לאומית" – עסקה נושא הבדיקה שמתקיימים בה כל אלה:**

- (1) היא נעשתה בין צדדים שיש ביניהם, כולם או מקצתם, יחסים מיוחדים;
- (2) אחד או יותר מהצדדים לעסקה הוא תושב חוץ, או שההכנסה מהעסקה, כולה או חלקה, היא הכנסה חייבת במס גם מחוץ לישראל;"

### **חוזר מס הכנסה 3/2008:**

מטרת סעיף 85א והתקנות מכוחו, להבטיח כי מחיר ו/או תנאים שנקבעו בעסקה שהתבצעה בין צדדים שמתקיימים ביניהם "יחסים מיוחדים" נקבע באותו מחיר ו/או תנאים שהיה נקבע אילו הייתה העסקה מתבצעת בין צדדים שלא מתקיימים ביניהם יחסים מיוחדים - העסקה נעשתה בתנאי שוק.

## מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

**85א. (א) בעסקה בין-לאומית שבה מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים שבשלהם נקבע מחיר לנכס, לזכות, לשירות או לאשראי, או שנקבעו תנאים אחרים לעסקה, באופן שהופקו ממנה פחות רווחים מאשר היו מופקים בנסיבות הענין, אילו נקבעו המחיר או התנאים בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים (להלן - תנאי השוק), תדווח העסקה בהתאם לתנאי השוק ותחויב במס בהתאם.**

(ב) לענין סעיף זה וסעיפים 85ב ו-85ג –

"אמצעי שליטה" ו"יחד עם אחר" – כהגדרתם בסעיף 88;

"אשראי" – לרבות כל חוב;

"יחסים מיוחדים" – לרבות יחסים שבין אדם לקרובו, וכן שליטה של צד אחד לעסקה

במשנהו, או שליטה של אדם אחד בצדדים לעסקה, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר;

"שליטה" - החזקה, במישרין או בעקיפין, ב-50% או יותר באחד מאמצעי השליטה ביום אחד לפחות בשנת

המס;

# מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

## סעיף 88 לפקודה -

"אמצעי שליטה", בחבר-בני-אדם - כל אחת מאלה:

(1) הזכות לרווחים;

(2) הזכות למנות דירקטור או מנהל כללי בחברה, או בעלי תפקידים דומים בחבר-בני-אדם אחר;

(3) זכות הצבעה באסיפה כללית בחברה, או בגוף מקביל לה בחבר-בני-אדם אחר;

(4) הזכות לחלק ביתרת הנכסים לאחר סילוק החובות בעת פירוק;

(5) הזכות להורות למי שלו זכות מן הזכויות האמורות בפסקאות (1) עד (4) על הדרך להפעלת זכותו;

והכל, בין שהיא מכוח מניות, זכויות למניות או זכויות אחרות, ובין בכל דרך אחרת, לרבות באמצעות הסכמי הצבעה או נאמנות;

"יחד עם אחר" – יחד עם קרובו, וכן יחד עם מי שאינו קרובו ויש ביניהם שיתוף פעולה דרך קבע על פי הסכם בענינים מהותיים של חבר-בני-האדם, במישרין או בעקיפין;

## מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

"**קרוב**", לענין זה - בן-זוג, אח, אחות, הורה, הורי הורה, צאצא וצאצאי בן-הזוג, ובן-זוגו של כל אחד מאלה"

"(ד) (1) צד לעסקה רשאי לפנות למנהל, ולבקש אישור מוקדם כי מחיר של עסקה מסוימת או של סדרת עסקאות דומות, כפי שהוסכם בין הצדדים שיש ביניהם יחסים מיוחדים, הוא בהתאם לתנאי השוק."

## מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

"סעיף 85א מאמץ את עקרון הזרוע הארוכה. "The Arm's Length Basis" לאור כלל זה, "אורך הזרוע" של עסקה בין צדדים קשורים יבחן באופן הטוב ביותר על ידי השוואת תוצאות העסקה בין צדדים קשורים לתוצאות עסקה דומה בין צדדים בלתי קשורים" – חוזר 3/2008

"85א. (ג)(1) נישום יהיה חייב להמציא לפקיד השומה, לפי דרישתו, את כל המסמכים והנתונים המצויים בידי הנוגעים לעסקה או לצד לעסקה שהוא תושב זר וכן את דרך קביעת מחיר העסקה.  
(2) מסר הנישום מסמכים כאמור בפסקה (1) ומסמכים שנקבעו לפי סעיף קטן (ה), תחול על פקיד השומה חובת הראיה אם קבע קביעות השונות מההסכמות בין הצדדים."

תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006 (להלן: "התקנות"):  
"5(א) נישום שהינו צד לעסקה בין-לאומית שלא חלים עליה כללים שקבע המנהל לפי סעיף 85א(ה1) לפקודה, יגיש לפקיד השומה על פי בקשתו של פקיד השומה, בתוך 30 ימים, דוח שבו יפרט את הנתונים כדלקמן:



## מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

בע"א 943/16 קונטירה טכנולוגיות בע"מ נגד פקיד שומה ת"א 3 (ניתן ביום 22.4.2018) נקבע כי:

- "נטל השכנוע בהקשר לסעיף 85א לפקודה ולתקנות מכוחו, מוטל אפוא על כתפו של הנישום אשר נדרש לבסס כי מחיר ותנאי העסקה הנדונה עולים בקנה אחד עם תנאי השוק. באותו אופן, בהתאם להוראות סעיף 85א(ג)(1), על הנישום מוטל בשלב הראשוני גם נטל הבאת הראיה" (פסקה 48)
- "... אין די בשיתוף פעולה ובאספקת המסמכים כשלעצמם, אלא נדרש כי המסמכים יבססו באופן מספק את טענת הנישומות, לפיה מחיר העסקה ותנאיה נקבעו על פי המחיר והתנאים שהיו מתקבלים במשא ובמתן בין צדדים בלתי קשורים הכפופים לכוחות השוק" (פסקה 50).

# מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

- הכלל: סעיף 85א חל על כלל העסקאות

- החריג – סעיף 85א(ו)(1) לפקודה:

הוראות סעיף זה לא יחולו על הלוואה שמתקיימים בה כל אלה:

(1) מקבל הלוואה הוא חבר בני אדם בשליטתו של נותן הלוואה;

(2) הלוואה אינה צמודה למדד כלשהו ואינה נושאת ריבית או תשואה כלשהי; לעניין זה לא יראו את שער המטבע כמדד, לגבי הלוואה שניתנה במטבע מדינת התושבות של מקבל הלוואה;

(3) הלוואה אינה ניתנת לפירעון לפני תום תקופה של חמש השנים ממועד נתינתה;

(4) פירעון הלוואה נדחה בפני התחייבויות אחרות וקודם רק לחלוקת נכסים לבעלי המניות בפירוק;

## מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

- המשך – חריג שטר ההון: סעיף 85א(ו)(1) לפקודה:

ע"מ 54727-02-17 האחים ברזני (1974) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים:

אין להתעלם מהסכמי הלוואה קודמים ומהדין הפנימי של החברה שקיבלה את ההלוואה (באותו עניין רומניה לא הכירה בשטר הון).

**"מטרת החקיקה של ס"ק ו(1) שבסעיף 85א לפקודה הייתה להחריג מן הכלל המורה על חיוב במס של עסקה בינלאומית בין צדדים בעלי יחסים מיוחדים, בהתאם למס שהיו משלמים צדדים זרים זה לזה, הלוואות של חברות אם לחברות בנות שמתקיימים בהם תנאים שיבטיחו כי מדובר בשטרי הון על כל היבטיו."**

# מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006

חוזר 1/2020

- החוזר נועד להבהיר באילו מקרים דיווחי הנישום ימלאו את דרישת החוק והתקנות, ויביאו להעברת נטל הראיה לכתפי פקיד השומה, כמפורט בסעיף 85א(ג).
- חקר מחירי העברה צריך להיות מוגש **תוך 30 ימים** מדרישת לכלול את כל המידע שנדרש לפי תקנה 5 לתקנות
- **השלכות הגשת דיווח שלא מילא את תנאי סעיף 85א לפקודה – פקיד השומה יהיה רשאי להוציא שומה לפי מיטב שפיטה על בסיס אומדנים, הערכות, ניסיון אישי וכן על בסיס המידע שנכלל בדיווח.**

# מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006

## חובת עריכת חקר תנאי שוק – תקנה 2

"(א) לצורך קביעה אם 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:"

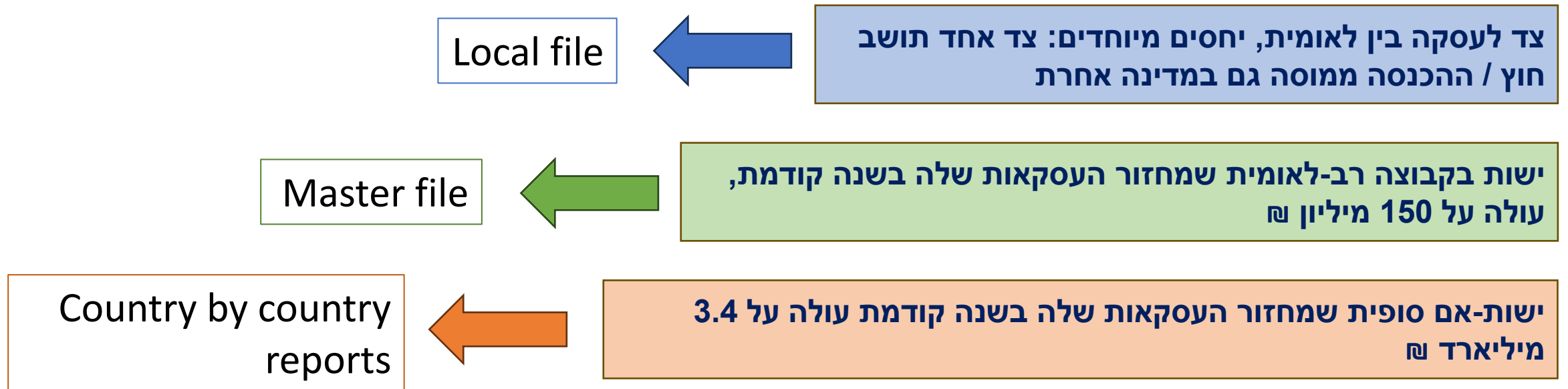
- השוואת המחיר לעסקה דומה;
- השוואת שיעור רווחיות לעסקה דומה;
- השוואה בין העסקה לבין עסקה דומה על פי החלוקה הנהוגה של הרווח או ההפסד בין צדדים לפעילות משותפת, בהתחשב בתרומתו של כל צד לעסקה, לרבות חשיפתו לסיכונים וזכויותיו בנכסים...;
- בהיעדר אפשרות להשתמש בשיטות לעיל, שיטה מתאימה אחרת.

העסקה תחשב ככזו שנעשתה בתנאי שוק, או לא, בהתאם ל"טווח הערכים" – טווח הערכים שבין הערך הנמוך ביותר לבין הערך הגבוה ביותר, כפי שהתקבלו בהשוואה לעסקאות דומות;"

"התקנות קובעות מדרג של שיטות שונות לקביעת המחיר והן נוקטות בגישת "השיטה הטובה ביותר" המטילה על הנישום להוכיח כי השיטה שבחר הינה השיטה המתאימה ביותר בנסיבות העניין" – חוזר 3/2008

# מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

## מודל דיווח "תלת שכבתי"



## מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

<u>חריג</u>	<u>פירוט</u>	חובת דיווח	נישום מדווח
עסקה חד פעמית – תקנה 4 – באישור פקיד השומה תדווח כעסקה רגילה <b>מסלול ירוק – חוזר 12/2018</b>	מוגש באמצעות טופס 1385 המצורף לדוח השנתי יש לפרט בין היתר לגבי כל עסקה בטופס נפרד: תיאור העסקה, שיטת מחירי העברה, שיעור הרווחיות, סכום העסקה. יש לסמן אם העסקה מדווחת לפי הוראות חוזר 12/2018 יש לסמן אם קיים חקר תנאי שוק למועד הגשת הדוח	תקנות 5(10)-(1) <b>Local File</b>	צד לעסקה בינלאומית
	הצהרה על היותו של נישום "ישות בקבוצה רב לאומית" על גבי טופס 1585 יש לפרט אודות ישות האם הסופית, לגבי טווח מחזור העסקאות של הקבוצה, ואם חלה על הקבוצה חובת הגשת דוח Country by country ("CBCr")	תקנות 5(א)(10)(א)-(ה) <b>Master File</b>	ישות בקבוצה רב לאומית
סעיף 85ג(ה) – פטור במקרה שהדיווח נעשה על ידי ישות אם חלופית	פירוט בטבלה בטופס 1685 - סקירה כללית של הקצאת הכנסות, מסים ופעילויות עסקיות על פי תחום שיפוט/ מדינה	סעיף 85ג(ג) לפקודה <b>Country by country Report</b>	ישות אם סופית

# מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

## תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006 – המידע הנדרש לגבי עסקה בינלאומית (תקנה 5)

- 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
- תיאור המבנה הארגוני של הנישום, הכולל חלוקה לתחומי פעילות מהותיים בקשר למבנה הארגוני, והסבר מפורט לגבי בעלי התפקיד בקבוצה הרב-לאומית שאליהם כפוף הנישום, לרבות פירוט תפקידם והמיקום הגאוגרפי של משרדם;
- הצדדים לעסקה הבין-לאומית, תושבותם וציון היחסים המיוחדים שיש לנישום עמם, התנאים החוזיים של העסקה הבין-לאומית לרבות פירוט הנכס, השירות שניתן, המחיר שניתן, תנאי הלוואה והאשראי וערבביות; תחום הפעילות של הנישום וההתפתחויות בו; הסביבה הכלכלית שבה פועל הנישום והסיכונים שלהם הוא חשוף; רשימת מתחרים עיקריים של הנישום, אם קיימים; שימוש בנכסים בלתי מוחשיים, במישרין או בעקיפין; פירוט כל העסקאות שעשה הנישום עם צד לעסקה, לרבות הלוואות, תשלום דמי ניהול, שותפויות, מיזמים משותפים, מתנות, ערבביות, הסכמי נאמנות וכל הסכם אחר, וכן סכומי התשלומים והתקבולים בשל עסקאות כאמור;



# מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

## תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006 – המידע הנדרש לגבי עסקה בינלאומית

- "(8) עסקאות דומות, שיטת ההשוואה שנבחרה ומאפייני ההשוואה שעל פיהם נקבעו טווח הערכים והטווח הבין-רבעוני, לפני 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;"
- "5(ב) לדוח האמור בתקנת משנה (א) 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 אלה, חקר תנאי שוק או הערכה שנערכו לצורך הגשה לרשות מס זרה, הדוח שהוגש במדינת חוץ וכל קביעה שהיתה לרשות מס וכן חוות דעת של רואה חשבון או עורך דין אם ניתנה."

## מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

### תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006 - המידע הנדרש לגבי ישות בקבוצה רב לאומית

לגבי נישום שהוא "ישות בקבוצה רב-לאומית" שמחזור העסקאות שלה, בשנה שקדמה לשנת הדיווח, עולה על 150 מיליון שקלים חדשים" – יכלול בדוח גם סקירה של הקבוצה הרב-לאומית שהנישום משתייך אליה, ובכלל זה ... בין היתר:

- תרשים המציג את מבנה האחזקות של הקבוצה הרב-לאומית, לרבות מיקום גאוגרפי של הישויות בקבוצה וצורת ההתאגדות או הפעילות, לפי העניין, .
- תיאור כללי של עסקי הקבוצה הרב-לאומית, ובכלל זה את כל אלה: מנועי צמיחה עיקריים, תיאור שרשרת האספקה של חמשת המוצרים או השירותים שמציעה הקבוצה הרב-לאומית שמהם נובעת לה ההכנסה הגבוהה ביותר, וכן של מוצרים ושירותים נוספים אשר ההכנסה מעם עולה על 5 אחוזים ממחזור הקבוצה הרב-לאומית; פירוט הסכמים עיקריים למתן שירותים, למעט שירותי מחקר ופיתוח, בין ישויות הקבוצה הרב-לאומית, וכן מדיניות קביעת מחירי העברה בעסקאות בין ישויות הקבוצה הרב-לאומית; ....

# מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

## תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006 – המידע הנדרש לגבי ישות רב לאומית

מידע לגבי נכסים בלתי מוחשיים של הקבוצה הרב-לאומית, ובכלל זה את כל אלה: תיאור מדיניות הקבוצה הרב-לאומית בנושא פיתוח, החזקה וניצול הנכסים הבלתי מוחשיים שלה, לרבות פירוט מיקומם של המפעלים העיקריים העוסקים במחקר ופיתוח ומיקומה של הנהלת המחקר והפיתוח; פירוט רשימת הנכסים הבלתי מוחשיים העיקריים בקבוצה הרב-לאומית והישויות המחזיקות בהם; רשימת ההסכמים העיקריים בין ישויות בקבוצה הרב-לאומית הנוגעים לנכסים בלתי מוחשיים; מדיניות קביעת תנאי השוקף מימון, נכסים בלתי מוחשיים ...

צירוף 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 אלה, חקר תנאי שוק או הערכה שנערכו לצורך הגשה לרשות מס זרה, הדוח שהוגש במדינת חוץ וכל קביעה שהיתה לרשות מס וכן חוות דעת של רואה חשבון או עורך דין אם ניתנה.

# מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

## חוזר מס הכנסה 11/2018 – פעילות הקשורה למכירות, שיווק והפצה הנעשית באמצעות ישות בישראל של קבוצה רב לאומית ("חוזר השיטות")

- אופן זיהוי וניתוח הפעילות ושיטת מחירי העברה המתאימה ביותר לקביעת חלקה של הישות הישראלית;
- הנחיות לביצוע של ניתוח פונקציונלי של הפעילות – פונקציות, נכסים וסיכונים – "FAR" בהתאם לשיטות השונות ביחס לפעילות מכירה שיווק והפצה; לרבות הנחיות לביצוע הניתוח ביחס לפעילות המכירה מתוך פעילות החברה כללית והחלוקה בין ישויות הקבוצה הרב לאומית.
- סקירת שיטות לקביעת תנאי שוק – שיטת ההשוואה, שיטת שיעור הרווחיות המכילה 3 תת שיטות : COST +, שיעור קבוע מהרווח הגולמי, שיעור הרווחיות בהתאם למדדי רווחיות.
- דגשים ביחס למודלים שונים של מכירות ואופן התמחור – לרבות ביחס לפעילות הפצה ופעילות שיווקית.

# מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

## חוזר מס הכנסה 12/2018 – שיעורי רווחיות בעסקאות מסוימות

- החוזר מציג את עמדת רשות המסים לגבי מספר סוגי עסקאות מסוימות ומאפשר הקלה בדרישות התיעוד והדיווח כ"מסלול ירוק", כך שנישום שמדווח לפי הוראות החוזר יוכל להימנע מהגשת חקר מחירי העברה ;
- החוזר מתבסס על מסמך קווי הנחיה שפורסם על ידי ה-OECD, כמקור פרשני.
- **החוזר מכיל אפיון של שירותים "המוסיפים ערך נמוך"- וקובע שיעורי רווחיות לגבי שירותים מסוימים.**
  - שירותים בין חברתיים, לא מסופקים לצדדים שאינן קשורים
  - אינם חלק מליבת הפעילות של הקבוצה, בעלי אופי "תומך"
  - שירותים שלא בקשר לשימוש או יצירה של נכסים בלתי מוחשיים ואינם כרוכים בנטילת שליטה או סיכון;

שירותים שמוסיפים ערך נמוך <u>אינם</u>	דוגמאות לשירותים שמוסיפים ערך נמוך
שירותי מחקר ופיתוח, ייצור, ניהול, מכירות, שיווק, הפצה, ביטוח, פיננסים, רכישת חומרי גלם לצורך ייצור	שירותי כוח אדם, שירותים משפטיים ושירותי מסים, תחזוקת מערכות מחשוב לצורך פעילות הארגון

# מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

## חוזר מס הכנסה 12/2018 – שיעורי וטוחי רווחיות בעסקאות מסוימות

הקלה בדרישות הדיווח והתיעוד – נישומים שביצעו עסקה בינלאומית של מתן שירותים מסוימים המוסיפים ערך נמוך כמפורט החוזר, והעסקה עומדת בתנאים המפורטים, ודיווחו עליה בהתאם לשיעורי הרווחיות המפורטים בחוזר ביחס לאותם שירותים, ייהנו מהקלה ולא יחולו לגביהם הוראות תקנה 5(א)(8) לתקנות.

שירותים – על פי חוזר 12/2018	חישוב הרווחיות בעסקה בינלאומית על פי החוזר
שירותים המוסיפים ערך נמוך – סעיף 3.1 לחוזר	סך ההוצאות הכרוכות בהפקתם * 5%
שירותי שיווק – סעיף 4.3 לחוזר השיטות	סך ההוצאות הכרוכות בהפקתם * 10-12%
שירותי הפצה בעלי סיכון נמוך – סעיף 4.2 לחוזר השיטות	סך מחזור המכירות בשווקים הרלוונטיים * 3-4%

**המדווח על עסקאות בינלאומיות לפי שיעורים שונים מהמפורטים לעיל – יצרף לדיווח עבודת חקר מחירי העברה מלאה כמפורט בתקנה 5.**

# מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

## מחירי העברה – תיקון 261 לפקודה והרחבת חובות הדיווח לגבי פעילות בינלאומית

- בשנת 2015 פורסמה תכנית פעולה 13 – Action 13 – על ידי ארגון ה-OECD ומדינות ה-20-G, במסגרת פרויקט ה-BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) אשר נועד להתמודד עם שחיקת המס עקב הסטת רווחים בין מדינות על ידי תאגידי רב לאומיים. תכנית 13 עוסקת בכללי התייעוד והדיווח הנדרשים.
- התפתחות משמעותית בתחום מחירי העברה בעקבות התפתחות האמצעים הטכנולוגיים ועלייה בחלקם היחסי של תאגידי חברי קבוצות רב לאומיות בסחר העולמי והתחזקות של יכולת השיתוף פעולה בין חברות הקבוצה.
- קבוצות רב לאומיות מסוגלות לקבוע את תנאי העסקאות הבין חברתיות כדי לצמצם את המיסוי למינימום. התיקון נועד להגביר את הודאות לגבי מיסוי עסקאות אלה וכן לאפשר לרשות המסים לקבל מידע רב יותר בדבר פעילותם של תאגידי רב לאומיים בישראל ובעולם. כן יתאפשר לישראל ליישם את ההסכם המולטיטראלי בדבר דיווחי Country by country אליו התחייבה ב-2016.
- תחולה – דוחות לשנת המס 2022, רשות למי שמבקש לדווח לפי התיקון גם את 2021

## מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

בתיקון 261 הוספו ההגדרות הבאות לסעיף 85א:

"ישות" – חבר בני אדם, לרבות יחידה עסקית של חבר בני אדם שלגביה נערכים דוחות כספיים נפרדים;  
"קבוצה רב-לאומית" – קבוצה המורכבת משתי ישויות או יותר אשר מתקיימים לגביהן שני אלה:

(1) אחת מהן לפחות היא תושבת חוץ;

(2) אחת מהן מחזיקה, במישרין או בעקיפין, באמצעי השליטה של כל אחת מהישויות האחרות, כך שמתקיים בהן אחד מאלה:

(א) יש ביניהן יחסים מיוחדים;

(ב) בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים או בהתאם לדין החל עליהן היה עליהן להכין דוחות כספיים מאוחדים, או שהיו נדרשות לעשות זאת אם אחת מהן הייתה נסחרת בבורסה;

"שליטה" – החזקה, במישרין או בעקיפין, ב-50% או יותר באחד מאמצעי השליטה ביום אחד לפחות

בשנת המס;



## מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

בתיקון 261 הוסף סעיף 85ג:

85ג. (א) בסעיף זה, "ישות-אם סופית" – חבר בני אדם המחזיק, במישרין או בעקיפין, ברוב אמצעי השליטה בישויות האחרות בקבוצה רב-לאומית, כך שהיה עליו להכין דוחות כספיים מאוחדים, לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל, או שהיה נדרש לעשות זאת אם היה נסחר בבורסה, ובלבד שלא מחזיק בו חבר בני אדם אחר הנכלל בקבוצה הרב-לאומית שמתקיים בו התנאי האמור.

(ב) נישום שהוא ישות בקבוצה רב-לאומית, יצהיר על כך בטופס שיקבע המנהל; ההצהרה כאמור תכלול פרטים הדרושים לביצוע סעיפים 85א עד 85ג ותצורף לדוח כאמור בסעיף 131.

(ג) ישות-אם סופית שהיא תושבת ישראל ושייכת לקבוצה רב-לאומית שמחזור עסקאותיה בשנה שקדמה לשנת הדיווח עלה על 3.4 מיליארד שקלים חדשים או סכום נמוך יותר שקבע שר האוצר לעניין זה באישור ועדת הכספים של הכנסת (בסעיף זה – ישות חייבת בדיווח), תגיש למנהל, באופן מקוון, בטופס שיקבע המנהל, דוח על אודות הקבוצה ופעילותה בכל מדינה לכל שנת מס, בתוך שנה מתום שנת המס.

## מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

החלטת מיסוי 9001/20 בנושא: "קביעת מועד תושבות בישראל לראשונה ליחיד וזכאות להטבות בשל כך, ומיסוי שירותים שהעניק היחיד לחברה זרה שבשליטתו לאחר מועד העלייה – החלטת מיסוי בהסכם"

יחיד רווק אשר נולד מחוץ לישראל בסוף שנות ה-80. הגיע לישראל במהלך חודש אוגוסט 2019 (להלן: "מועד העלייה"). היחיד הינו בעל שליטה בחברה זרה שהוקמה לפני מועד העלייה העוסקת בתחום הטכנולוגיה הדיגיטלית.

לטענת היחיד, עד למועד העלייה היחיד עבד בחברה הזרה אולם לא תוגמל בפועל ולא היו לו הכנסות כלשהן מהחברה מיום הקמתה. מיום העלייה המשיך היחיד להעניק שירותים לחברה הזרה ללא תגמול.

הוחלט בין היתר כי שווי השירותים אותם העניק היחיד לחברה הזרה החל ממועד העלייה הינם הכנסה של היחיד שהופקה ונצמחה בישראל. עוד נקבע כי ככל שהיחיד יעניק שירותים לחברות זרות שבשליטתו, במישרין או בעקיפין, הם יינתנו במחיר שוק בהתאם לסעיף 85א לפקודה.

# מחירי העברה - חובות דיווח

# מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

**טופס 1385 – דיווח על עסקה בינלאומית – יוגש על ידי צד לעסקה בינלאומית** בין-לאומית  
מספר עיוני 2577 סעיף 85א לפקודת מס הכנסה והתקנות (1) מכוחו

נספח לדוח השנתי לשנת המס \_\_\_\_\_

## א. פרטי הנישום

מספר טלפון	מספר תיק ניכויים	מספר תיק במס בכנסה	שם הנישום
/			
משרד פקיד השומה ניכויים	משרד פקיד השומה	כתובת העסק	

## ב. פרטי הצד הקשור

כתובת	מספר זיהוי לצרכי מס בחו"ל (TIN)	שם הצד הקשור

## ג. פרטי העסקה הבין-לאומית עם צדדים קשורים בחו"ל - יש למלא את כל הסעיפים

	מספר העסקה <sup>(2)</sup>
	תיאור העסקה <sup>(3)</sup>
	השיטה שננקטה <sup>(4)</sup>
	שיעור הרווחיות <sup>(5)</sup>
	סכום העסקה <sup>(6)</sup>

# מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

## טופס 1385 – המשך

ד. מחיר העסקה הבין-לאומית נקבע בהסתמך על אחד מאלה:

<input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא	העסקה המדווחת היא עסקה חד פעמית בהתאם לתקנה 4 לתקנות
<input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא	העסקה מסוג שירותים המוסיפים ערך נמוך, עומדת בתנאים המפורטים בחוזר 12/2018 ומדווחת בהתאם לקבוע בו
<input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא	העסקה מסוג שירותי שיווק, עומדת בתנאים המפורטים בחוזר 12/2018 ומדווחת בהתאם לקבוע בו
<input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא	העסקה מסוג שירותי הפצה, עומדת בתנאים המפורטים בחוזר 12/2018 ומדווחת בהתאם לקבוע בו
<input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא	קיים דיווח חקר תנאי שוק בהתאם לתקנה 5 לתקנות, למועד הגשת הדו"ח

ה. הצהרה

הנני מצהיר/ה כי העסקה עם הצדדים הקשורים בחו"ל המפורטים בטופס זה נערכה בהתאם לתנאי השוק כפי שהוגדרו בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה והתקנות מכוחו וכי כל הפרטים בטופס זה נכונים, שלמים ומדויקים.

ר"ג, אגף בכיר טכנ

חתימה

תפקיד

שם

תאריך

# טופס 1485

1485



## הצהרה על הלוואות בעסקאות בינלאומיות כמשמעותן בסעיף 85א(ו) לפקודת מס הכנסה נספח לדוח השנתי לשנת \_\_\_\_\_

### א. פרטי הנישום

שם הנישום	מספר תיק במס הכנסה	מספר תיק ניכויים	מספר טלפון
כתובת	משרד פקיד השומה	משרד פקיד השומה ניכויים	/

### ב. מידע על הלוואות שניתנו<sup>1</sup>

3	2	1	
			שם חבר בני אדם מקבל הלוואה
			מספר מזהה של מקבל הלוואה
			מדינת התושבות של מקבל הלוואה
			סוג המטבע
			יום מתן הלוואה
			שער המטבע ביום מתן הלוואה
			סכום הלוואה במטבע חוץ
			סכום הלוואה בש"ח ביום מתן הלוואה <sup>2</sup>
			סך מצטבר של הכנסות והוצאות הפרשי שער שדווחו כהכנסה או הוצאה עד לשנת 2010 בגין הלוואה זו <sup>3</sup>

# טופס 1485

## ג. מידע על הלוואות שהתקבלו<sup>1</sup>

3	2	1	
			שם נותן הלוואה
			מספר מזהה של נותן הלוואה
			מדינת התושבות של נותן הלוואה
			סוג המטבע
			יום קבלת הלוואה
			שער המטבע ביום קבלת הלוואה
			סכום הלוואה בש"ח ביום קבלת הלוואה
			סך מצטבר של הכנסות והוצאות מהפרשי שער שתואמו בדוחות לצרכי מס בגין הלוואה זו

## ד. הצהרה

הנני מצהיר/ה כי הלוואות המפורטות בטופס זה, הן כמשמעותן בסעיף 85א(ו)(1) לפקודת מס הכנסה

ר"י, החטיבה לארגון ומערכת מידע (מערך ל - 8.2018)

תאריך	שם	מספר מזהה	חתימה
-------	----	-----------	-------

- 1 יש למלא בגין כל הלוואה בנפרד
- 2 סכום זה יהווה מחיר מקורי בחישוב רווח ההון שיבוצע במועד פרעון הלוואה, בהתאם לאמור בסעיף 85א(ו)(2) ובחוזר 13/2018
- 3 במקרים בהם דווחו לצרכי מס, הכנסות או הוצאות מהפרשי שער עד לשנת 2010, יש לצרף בנספח בשנת המס הראשונה להגשת טופס זה, נייר עבודה עם חישוב הסכום הנ"ל כולל אסמכתאות. יש לצרף סכום זה למחיר המקורי בחישוב רווח ההון כאמור בסעיף הקודם
- 4 יש למלא בגין כל הלוואה בנפרד

# מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

## טופס 1585 – הצהרה על היות הנישום חלק מהקבוצה בינלאומית

### הצהרה על היותו של הנישום חלק מקבוצה רב-לאומית

כמשמעותה בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה והתקנות<sup>(1)</sup> מכוחו נספח לדו"ח השנתי לשנת \_\_\_\_\_<sup>(2)</sup>.

#### 1. פרטי הנישום

מספר טלפון	מספר תיק ניכויים 9	מספר תיק במס הכנסה	שם הנישום
משרד השומה בו מתנהל התיק במס הכנסה	משרד פקיד השומה בו מתנהל תיק ניכויים	כתובת העסק	
		מספר	רחוב
		ישוב	מיקוד

#### 2. פרטי הקבוצה הרב לאומית

תושבות ישות האם הסופית	מספר מזהה ברשות המס במדינת התושבות (TIN)	שם ישות האם הסופית <sup>(3)</sup>
האם הנישום הוא ישות האם הסופית: <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא		שם הקבוצה הרב לאומית



# מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

טופס 1585

3. פרטים לגבי החובה להגיש דוח ישות אם סופית כמשמעותה בסעיף 85ג או סקירה של הקבוצה הרב לאומית כמשמעותה בתקנה 5(א)(10)

א. טווח מחזור העסקאות של הקבוצה בשנה שקדמה לשנת המס הוא :

עד 150 מיליוני ₪

בין 150 מיליוני ₪ ועד 3.4 מיליארד ₪

מעל 3.4 מיליארד ₪

ב. אם לקבוצה הרב לאומית קיימת חובת הגשת דוח ישות אם סופית (להלן: "CBCr") בישראל או במדינה זרה:

כן, יש לפרט:

באיזו מדינה יוגש הדוח לשנת המס: \_\_\_\_\_

באיזו מדינה הוגש הדוח לשנה שקדמה לשנת המס \_\_\_\_\_

אם לא הוגש יש לציין סיבה: \_\_\_\_\_

לא

4. הצהרה

הנני מצהיר/ה על נכונות הפרטים המופיעים בטופס זה

# מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

## טופס 1685 – יוגש על ידי ישות אם סופית



### דוח ישות אם סופית (להלן: CBCr) בהתאם לסעיף 85א(ג) לפקודה

1685

סקירה כללית של הקצאת הכנסות, מסים ופעילויות עסקיות על פי תחום שיפוט/ מדינה

שם הקבוצה הרב-לאומית			שנת המס		מטבע		נכסים מוחשיים למעט מזומנים ושווה מזומנים	מספר עובדים	עודפים שנצברו	הון מוצהר	הוצאות מס הכנסה מצטבר - שנה נוכחית	מס הכנסה ששולם (על בסיס מזומנים)	רווח (הפסד) לפני מס הכנסה	הכנסות			תחום שיפוט / מדינה
תחום שיפוט / מדינה	מישויות שאינן בתוך הקבוצה הרב לאומית	מישויות בתוך הקבוצה הרב לאומית	סך הכל														

רשימת הישויות של הקבוצה הרב-לאומית הנכללות בכל תחום שיפוט

שם הקבוצה הרב-לאומית

שנת המס

# מחירי העברה – סעיף 85א לפקודה

**טופס 1685 – המשך**

רשימת הישויות של הקבוצה הרב-לאומית הנכללות בכל תחום שיפוט

שנת המס												שם הקבוצה הרב-לאומית		
פעילויות עסקיות עיקריות												תחום שיפוט / מדינה	ישויות שהן תושבות בתחום השיפוט / מדינה	תחום שיפוט / מדינה של מקום ההתאגדות או הייסוד אם שונה מתחום השיפוט / מדינה של התושבות
אחר (*)	רדום	מניות החזקה או מכשירים הוניים אחרים	ביטוח	שירותי מימון מפוקחים	מימון בתוך הקבוצה הרב לאומית	אספקת שירותים לצדדים שאינם בתוך הקבוצה הרב לאומית	שירותי ניהול, אדמיניסטרציה או תמיכה	מכירות, שיווק או הפצה	ייצור או הפקה	קנייה או רכש	החזקה או קניין רוחני			
														1
														2
														3
														1
														2
														3

ר"ג, אגף בכיר, טכנולוגיות דיגיטליות מידע (מעודכן ל- 6.2023)

(\*) יש לציין את אופי הפעילות של הישות בחלק "מידע נוסף".

מידע נוסף

שנת המס												שם הקבוצה הרב-לאומית		
יש לכלול בקצרה כל מידע נוסף או הסבר הנדרש לדעתכם להבנת המידע שנמסר בשאר חלקי התוספת.														

# פעילות חברות תושבות חוץ בישראל

## מקום הפקת ההכנסה – סעיף 4א

4א. (א) המקום שבו הופקה או נצמחה הכנסה, השתכרות או רווח מכל אחד מהמקורות המפורטים להלן יהיה – מקום הפקת ההכנסה - הכנסות אקטיביות:

- (1) לגבי הכנסה מעסק - המקום שבו מתקיימת הפעילות העסקית מניבת ההכנסה;
- (2) לגבי הכנסה מעסקה/ מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי - המקום שבו מתבצעים העסקה או העסק;
- (3) לגבי הכנסה ממשלח יד - מקום ביצוע השירות;
- (4) לגבי הכנסה מעבודה - מקום ביצוע העבודה;
- (9) לגבי הכנסה מחקלאות - מקום הנכס מניב ההכנסה;

# מקום הפקת ההכנסה – סעיף 4א

## מקום הפקת ההכנסה – הכנסות פאסיביות:

(5) לגבי ריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה - מקום מושבו של המשלם;

(6) לגבי דמי שכירות או דמי שימוש בנכס - מקום השימוש בנכס;

(7) לגבי השתכרות או רווח, לרבות תמלוגים, שמקורם בנכס לא מוחשי - מקום מושבו של המשלם;

(8) לגבי קצבה, מלוג ואנונה - מקום מושבו של המשלם;

(10) לגבי דיבידנד - מקום מושבו של חבר בני האדם משלם הדיבידנד;

(11) לגבי השתכרות או רווח מהימורים, מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים, כאמור בסעיף 2א – מקום מושבו של משלם ההשתכרות או הרווח כאמור.

## מקום הפקת ההכנסה - רווח הון – סעיף 89

"89. (א) דין תמורה כדין הכנסה לפי סעיף 2 ודין ריווח הון כדין הכנסה חייבת, והכל בשינויים המחוייבים לפי הענין ובאין פירוש אחר מפורש או משתמע מהוראות חלק זה או חלק ה1.  
89. (ב)

(1) תושב ישראל חייב במס על רווח הון שנצמח או שהופק בישראל או מחוץ לישראל; לענין זה, "תושב ישראל" – לרבות אזרח ישראלי כמשמעותו בפסקאות (1), (3) ו-(4) להגדרה "אזרח ישראלי" בסעיף 3א, שהוא תושב אזור כהגדרתו בסעיף האמור;  
(2) תושב חוץ חייב במס על רווח הון שנצמח או שהופק בישראל;

## מקום הפקת ההכנסה – רווח הון – סעיף 89

89. (ב)(3) מקום הפקתו או צמיחתו של רווח הון יהיה בישראל באחד מאלה:

(א) הנכס הנמכר נמצא בישראל;

(ב) הנכס הנמכר נמצא מחוץ לישראל והוא בעיקרו זכות, במישרין או בעקיפין, לנכס, או למלאי או שהוא זכות בעקיפין לזכות במקרקעין או לנכס באיגוד מקרקעין הנמצא בישראל (בסעיף זה - הרכוש), לענין חלק התמורה הנובע מהרכוש הנמצא בישראל;

(ג) מניה או זכות למניה בחבר בני אדם תושב ישראל;

(ד) זכות בחבר בני אדם תושב חוץ, שהוא בעיקרו בעל זכות, במישרין או בעקיפין, לרכוש הנמצא בישראל - לענין חלק מהתמורה הנובע מהרכוש הנמצא בישראל.



# מקום הפקת ההכנסה – תושב חוץ

לאור האמור, תושב חוץ יתחייב במס בישראל בגין -

- הכנסה הנובעת מביצוע פעילות עסקית בישראל;

- הכנסת עבודה בישראל;

- ריבית, דיבידנד, קצבה – המשולמים לתושב חוץ מידי תושב ישראל;

- דמי שכירות בין נכס בישראל;

- רווח הון שנצמח בישראל, לרבות: ממכירת נכס שמצוי בישראל, וממכירת מניות חברה ישראלית, לרבות נכס שמצוי מחוץ לישראל או זכות בחבר בני אדם תושב חוץ שמהווה "בעיקרו" זכות לרכוש או לנכס שנמצא בישראל.

# פעילות כ"סניף ישראלי" של חברה זרה

# סניף ישראלי של חברה זרה

לעתים תושב חוץ מקיים פעילות בישראל שעל פניו לא עולה כדי "מוסד קבע". בדומה, תאגידיים זרים בוחרים לפעול בישראל מבלי להקים חברה ישראלית, או באמצעות שותפות שהינה ישות תאגידיית שאינה נישומה, כשלעצמה, לצורכי מס (ישות שקופה). הפעילות המקומית, על אף שאינה מאוגדת או שמתבצעת על ידי ישות שקופה, תחשב כסניף ישראלי של התאגיד הזר.

- ככלל, קיימת לסניף חובת רישום כ"חברת חוץ" על פי סעיף 346 לחוק החברות
- מיסוי הכנסות המיוחסות לסניף יכול שייעשה באופן חד שלבי שכן הסניף אינו בגדר ישות עצמאית.

# סניף ישראלי של חברה זרה

חברה ישראלית	מוסד קבע/סניף ישראלי	
כן	לא	אישיות משפטית נפרדת
תושבת ישראל	לא	תושבות במדינה גומלת
תושבת ישראל	כן	פעילות בישראל עולה על רף הנוכחות הדרוש
תושבת ישראל	כן	חובת רישום ברשות המסים

# מוסד קבע

## סעיף 5 – מוסד קבע:

" 1. למטרות הסכם זה, המונח "מוסד קבע" פירושו מקום עסקים קבוע שבאמצעותו מתנהלים עסקי מיזם, כולם או חלקם."

"2. המונח "מוסד קבע" כולל במיוחד:

(א) מקום הנהלה;

(ב) סניף;

(ג) משרד;

(ד) בית חרושת;

(ה) בית מלאכה; וכן

(ו) מכרה, באר נפט או באר גז, מחצבה או כל מקום אחר להפקה של משאבים טבעיים."

"3. אתר בנייה או מבנה או פרוייקט בנייה או התקנה או מתקן קידוח או ספינת קידוח, המשמשים לפעילויות הקשורות לניצול משאבי טבע, מהווים מוסד קבע רק אם הם נמשכים לתקופה של יותר משנים

עשר חודשים."

## מוסד קבע

### סעיף 5(4) – מוסד קבע [לדוגמה אמנת מס עם גרמניה]:

"4. על אף ההוראות הקודמות של סעיף זה, המונח "מוסד קבע" יראוהו כאילו אינו כולל:

- (א) שימוש במתקנים אך ורק לצורכי אחסנה, תצוגה או מסירה של טובין או של סחורה השייכים למיזם;
- (ב) החזקת מלאי של טובין או של סחורה השייכים למיזם, אך ורק לצורכי אחסון, תצוגה או מסירה;
- (ג) החזקת מלאי של טובין או של סחורה השייכים למיזם, אך ורק לשם עיבודם על ידי מיזם אחר;
- (ד) החזקת מקום עסקים קבוע אך ורק לשם רכישת טובין או סחורה, או לשם איסוף מידע, עבור המיזם;
- (ה) החזקת מקום עסקים קבוע אך ורק למטרות ביצוע, עבור המיזם, כל פעילות אחרת שטיבה הכנה או עזר;
- (ו) החזקת מקום עסקים קבוע אך ורק לצורך צירוף כלשהו של פעילויות המאזכרות בתת-ס"ק א) (עד ה), ובלבד שהפעילות הכוללת של מקום העסקים הקבוע הנובעת מצירוף זה טיבה הכנה או עזר".

- הסיבה המרכזית לכך שפעילות הכנה או עזר אינה יוצרת מוסד קבע היא, שקיים קושי לקבוע את הרווחים המיוחסים לאותה פעילות. הקריטריון להבחנה בין פעילות של הכנה או עזר לפעילות שאינה כזו הוא היותה של הפעילות חלק מהותי וחשוב (essential and significant) בפעילות המיזם בכללותו.

## מוסד קבע

### סעיף 5(5) – מוסד קבע [גרמניה]:

5. על אף הוראות ס"ק 1 ו-2, מקום שאדם - שאינו סוכן בעל מעמד עצמאי שס"ק 6 חל עליו - פועל בשם מיזם, ויש לו סמכות במדינה מתקשרת לחתום על חוזים בשם המיזם והוא משתמש בה בקביעות, יראו את המיזם כאילו יש לו מוסד קבע במדינה זו ביחס לכל הפעילויות שאותו אדם מקבל על עצמו מטעם המיזם, אלא אם כן, פעילויות האדם האמור מוגבלות לאלה הנזכרות בס"ק 4, אשר אילו בוצעו ממקום עסקים קבוע לא היו הופכות את מקום העסקים הקבוע הזה למוסד קבע לפי הוראות אותו ס"ק."

- יובהר כי אם פעולות המכירה של אותו סוכן, כולל פעולות נלוות, מתבצעת מחוץ למדינה המארחת ורק פעולת המסירה מתבצעת בה, אזי הסוכן התלוי לא ייחשב כמוסד קבע של המיזם במדינה המארחת.

# סניף ישראלי של חברה זרה

- ככלל תאגיד זר הפועל בישראל, אולם פעילותו בישראל שולית ואינה משמעותית -קרי, אינו עולה כדי "מוסד קבע" שבאמנות המס ואינו ממוסה בישראל.
- הכנסה מפעילות עסקית שהופקה על ידי תאגיד זר שפעילותו בישראל עולה כדי "מוסד קבע", חייבת במס בישראל, אלא אם כן מוגדרת כעזר או הכנה.
- ככלל תאגיד זר הפועל בישראל באמצעות חברה ישראלית ישלם מס חברות על הכנסות החברה המקומית, בחלוקת רווחי החברה הישראלית לתאגיד הזר, בכובעו כבעל המניות בחברה הישראלית, התאגיד הזר ישלם **מס נוסף בגין הכנסתו מדיבידנד**.
- לעומת זאת, תאגיד זר הפועל באמצעות סניף מקומי ישראלי (שותפות או שאינו מאוגד) ישלם מס חברות על הכנסות הסניף הישראלי בלבד.
- העדר מס סניף



# סניף ישראלי של חברה זרה

## שיקולים לפעילות חברה זרה בישראל – כסניף או כחברה ישראלית

- אופי הפעילות – ככלל אם יש פעילות מהותית חובה להרשם כ"חברת חוץ" על פי חוק החברות.
- מי יכול להיות "סניף" בלבד – מי שאין לו פעילות עסקית או מקום עסקים בישראל. למשל חברה שמבצעת פרויקט נקודתי בשטח ישראל לזמן מוגבל. **סניף שהוא מוסד קבע – ידווח על חלק ההכנסות שהופק בישראל – בהתאם לתנאי השוק.**
- דרישות רגולטוריות של מדינת החברה הזרה – לעתים תדרש דווקא פעילות באמצעות ישות מקומית ולעתים תידרש פעילות במסגרת התאגיד הזר עצמו, מטעמים מסחריים, דיני ניירות ערך, רגולציות של תחומים מסוימים שבפיקוח ממשלתי.
- שיקולי מס ישראליים וזרים

# סניף ישראלי של חברה זרה

סעיף 15 לחוק מס ערך מוסף:

"(א) יראו שירות כניתן בישראל אם נתקיימה אחת מאלה:

(1) נתן אותו מי שעסקו בישראל; מי שיש לו סוכן או סניף בישראל יראוהו, לענין זה, כמי שעסקו בישראל;"

סעיף 60 לחוק מס ערך מוסף:

"חייב במס שהוא תושב חוץ, שיש לו עסקים או פעילות בישראל, ימנה תוך שלושים יום לאחר שהחל לעסוק

או לפעול בארץ נציג שמקום מגוריו הקבוע הוא בישראל, יודיע על כך למנהל ויצרף הסכמתו של הנציג בכתב"

"בסעיף זה, "תושב חוץ" - כהגדרתו בסעיף 1, לרבות -

(1) לגבי יחיד - יחיד השוהה בישראל על פי אשרה או רשיון לישיבה שאינה ישיבת קבע, כפי שיורה המנהל.

(2) לגבי חבר בני אדם - אם נתקיים אחד מאלה:

(א) תאגיד שהשליטה בו וניהולו מופעלים מחוץ לישראל; (ב) חברה הרשומה בישראל כחברת חוץ; לענין זה,

"חברת חוץ" - כהגדרתה בסעיף 1 לחוק החברות, התשנ"ט-1999.

"תושב חוץ" - (1) לגבי יחיד - יחיד היושב דרך קבע מחוץ לישראל; (2) לגבי חבר בני אדם - חבר בני אדם

שנרשם או התאגד רק מחוץ לישראל;"

# סניף ישראלי של חברה זרה

## דיווח על ידי סניף ישראלי שאינו עולה כדי "מוסד קבע"

- כאשר פעילות הסניף במהותה או חלקו של הסניף בפעילות הקבוצה העולמית אינו עולה כדי מוסד קבע, אולם נדרש דיווח על ניכויים על ידי הסניף או ניכוי מס במקור מתשלומים לחו"ל קיימת אפשרות להירשם ברשות המסים כתושב חוץ לטובת פתיחת תיק ניכויים.

רשות המסים רשאית לסרב לרשום תושב חוץ בטענה שנדרשת בנסיבות העניין פתיחת חברת חוץ על פי חוק החברות.

האם הרישום כ"סניף ישראלי" שולל אפשרות להיות מוסד קבע? לא.

חוזר 4/2016 - נוכחות דיגיטלית משמעותית

# AMPELI

TAX LAW OFFICES

## תודה על ההקשבה!

## שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

[office@ampeli-tax.co.il](mailto:office@ampeli-tax.co.il)

[meori@ampeli-tax.co.il](mailto:meori@ampeli-tax.co.il)

[www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il)

מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן