



## טיטת חוזר XX/2025 ייחוס הכנסות למרכזי מו"פ

### **1. הקדמה**

1.1 לחברות רב לאומיות הפועלות בישראל חשיבות רבה ותרומה משמעותית לתעשיית ההייטק, אשר מהווה נדבך חשוב בכלכלה הישראלית. במקרים רבים בוחרות חברות רב לאומיות זרות לפעול בישראל באמצעות חברה בת מקומית (להלן: "מרכז מחקר ופיתוח" או "החברה הישראלית"), שעיסוקה בהספקת שירותי מחקר ופיתוח רוטיניים בסיכון מוגבל (להלן: "שירותי מו"פ") עבור תאגיד זר קשור, כאשר מלבד מתן שירותי מו"פ לא נעשית פעילות נוספת בישראל ע"י החברה הישראלית, והתאגיד הזר נושא בסיכונים המחקר והפיתוח והמימון והינו בעל יכולת לשלוט ולהפעיל סיכונים אלו. בהיות העסקה בין החברה הישראלית לתאגיד הזר, עסקה בין לאומית שבה מתקיימים בין הצדדים יחסים מיוחדים, העסקה כפופה להוראות סעיף 85א' לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").

1.2 במסגרת חוזר זה יסקרו כלים שונים שיכולים לסייע לחברה הישראלית בקבלת וודאות מיסויית בישראל, כי עסקת מתן שירותי מו"פ הינה בהתאם לתנאי השוק כנדרש בסעיף 85א' לפקודה. בחוזר זה נעדכן את הציבור בדבר מתווה למתן החלטת מיסוי במקרה של רכישת חברה ישראלית על ידי חברה זרה, מכירת הקניין הבלתי מוחשי שלה והפיכתה לחברה למתן שירותי מו"פ, וכן בדבר כלי בקרה פנימי הנוגע לעריכת שומות לחלק ממרכזי המחקר והפיתוח. כל זאת במטרה להפחית מקרים של כפל מס תוך הבטחת תשלום מס ראוי בישראל.

### **2. נהלי ביקורת במסגרת השומה**

2.1 במרבית המקרים, על פי הניסיון הנצבר, שיטת מחירי העברה שעל פיה תדווח החברה הישראלית על העסקה הבין לאומית, במסגרתה מוענקים על ידה שירותי מו"פ, היא שיטה המשווה את שיעור הרווחיות, כאמור בתקנה 2(א)(2)(א), לתקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006 (להלן: "תקנות מחירי העברה") ושיעור הרווחיות הינו לפי חלופה 1(א)(3) כאמור בתקנה 1 לתקנות מחירי העברה (השיטה ושיעור הרווחיות יכוננו יחדיו בחוזר זה "מרווח על בסיס הוצאות")<sup>1</sup>.

2.2 במקרה בו הנישום עומד בתנאים האמורים בסעיפים 2.10-2.4 לחוזר זה, כאשר במסגרת עריכת השומה פ"ש סובר כי יש לבחון את שינוי שיטת מחירי העברה לשיטה אחרת שאינה שיטת מרווח על בסיס הוצאות<sup>2</sup>, רפרנט מהמחלקה המקצועית ילווה את נושא בחינת שינוי שיטת מחירי העברה עוד בטרם העלאת הטענה בפני הנישום.

<sup>1</sup> לחברות שהם מרכז מחקר ופיתוח נהוג להתבסס על markup on total costs as PLI-transactional net margin method  
<sup>2</sup> יובהר כי בקשה להמצאת חומרים וקבלת הסברים איננה מהווה שינוי שיטה ואיננה דורשת אישור מקדים מטעם החטיבה המקצועית



2.3 היה ופ"ש מבקש להוציא שומה לפי מיטב השפיטה, הכוללת שינוי שיטת מחירי העברה וייחוס רווחים אחר לחברה הישראלית עקב שינוי שיטת מחירי העברה (להלן: "שינוי מחירי העברה"), הרי שבמקרה בו הנישום עומד בתנאים האמורים בסעיפים 2.4-2.10 לחוזר זה, השומה תאושר על ידי מנהל תחום בכיר בחטיבה המקצועית<sup>3</sup> והוצאת שומה בצו תאושר על ידי מנהל אגף בכיר בחטיבה המקצועית<sup>4</sup> (להלן: "מנהל החטיבה המקצועית") לעניין שינוי מחירי העברה. במקרה בו מחזור ההכנסה לשנת המס הנבדקת בדוחותיה של החברה האולטימטיבית<sup>5</sup> (להלן: "חברת האם האולטימטיבית"), כפי שהשתקף בדוחותיה המאוחדים, היה מעל 10 מיליארד ש"ח, ובמקרה בו פ"ש סובר כי יש לבחון את שינוי שיטת מחירי העברה לשיטה שאינה מרווח על בסיס הוצאות, מנהל החטיבה המקצועית יאשר את בחינת שינוי שיטת מחירי העברה טרם העלאת הטענה בפני הנישום.<sup>6</sup>

הוצאת שומה לפי מיטב שפיטה תאושר על ידי מנהל החטיבה המקצועית לעניין שינוי מחירי העברה וזאת לאחר שהיועץ עם סמנכ"ל תכנון וכלכלה ויועץ מקצועי למנהל רשות המיסים והוצאת שומה בצו תאושר על ידי מנהל רשות המיסים לעניין שינוי מחירי העברה. נוהל זה יהיה בתוקף לשנים 2025-2028. הארכת הנוהל, הפסקתו או שינוי בו יבחנו על ידי רשות המיסים בשנת 2028.

2.4 חברת האם האולטימטיבית הינה חברה זרה, תושבת מדינה גומלת, העומדת בראש הקבוצה ואשר מחזיקה במלוא הזכויות במישרין או בעקיפין, הן בחברה הישראלית והן בחברה לה מספקת החברה הישראלית שירותי מו"פ (להלן: "החברה מזמינת השירותים").<sup>7</sup>

2.5 תושבי ישראל או תושבי ישראל לשעבר<sup>8</sup>, אף אם יבחנו כולם יחדיו, אינם מחזיקים יותר מ-10% מאמצעי השליטה לבדם או יחד עם אחר<sup>9</sup>, בחברת האם האולטימטיבית<sup>10</sup> ממועד הקמת החברה הישראלית ועד לשנת השומה הנבדקת. אולם במקום בו נרכשו מלוא הזכויות בהון של החברה הישראלית, הבחינה האמורה תעשה החל ממועד רכישתם.

<sup>3</sup> או גורם בדרגה גבוהה יותר בחטיבה המקצועית.

<sup>4</sup> או גורם בדרגה גבוהה יותר בחטיבה המקצועית.

<sup>5</sup> יובהר כי החברה האם האולטימטיבית הינה ישות-אם סופית כהגדרתה בסעיף 85ג' לפקודה, אולם עליה להיות להיות חבר בני אדם שאינו שקוף לצרכי מס, יובהר כי לא יראו בדוחותיה המאוחדים של קרן השקעות כחברת אם אולטימטיבית.

<sup>6</sup> יובהר כי האישור האמור ינתן בפעם הראשונה בה פ"ש סובר כי יש לשנות את שיטת מחירי העברה ולא ינתן אישור נוסף בשלב ב' ככל וניתן אישור בשלב א'.

<sup>7</sup> במקרים מסוימים החברה האם האולטימטיבית תהיה החברה מזמינת השירותים.

<sup>8</sup> תושבי ישראל ב-10 שקדמו לשנת השומה הנבדקת.

<sup>9</sup> אמצעי שליטה ויחד עם אחר כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה. יובהר כי הבחינה האמורה תעשה גם באחזקה בעקיפין דרך חבר בני אדם או בדרך אחרת.

<sup>10</sup> היה וחברת האם האולטימטיבית הינה חברה שמניותה רשומות למסחר בבורסה לני"ע בארץ או בחו"ל, לא יראו בבעלי מניות מקרב הציבור, כלומר מי שרכש את מניותיו במסגרת המסחר בבורסה, איננו נושא משרה בחברה ואיננו בעל עניין בה כתושבי ישראל וזאת אף אם יתכן ובקרובם ישנם בעלי מניות שהינם תושבי ישראל.



- 2.6 הכנסתה ועיסוקה של החברה הישראלית הינה מתן שירותי מו"פ לחברה מזמינת השירותים בלבד, ואין לה פעילות ו/או נכסים שלא קשורים לפעילות מתן שירותי מו"פ ובפרט קניין בלתי מוחשי (IP)<sup>11</sup>.
- 2.7 בהתאם להסכם בין החברה הישראלית לחברה מזמינת השירותים, החברה הישראלית משופה על כלל עלויותיה בתוספת מרווח.
- 2.8 הכנסת החברה הישראלית ממתן שירותי מו"פ, הינה הכנסה מועדפת כהגדרתה בחלופה (5) להגדרת הכנסה מועדפת בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959 (להלן: "חוק עידוד"), והיא עומדת בכל התנאים הנדרשים לזכאות לשיעורי מס מופחתים מכוח החוק האמור.
- 2.9 במסגרת דוח המס השנתי המוגש מכוח סעיף 131 לפקודה, הצהירה החברה הישראלית במסגרת טופס 1385, כי בהתאם להוראות סעיף 85א' לפקודה והנחיות ה-OECD, שיטת ייחוס הרווחים בגין מתן שירותי המו"פ צריכה להיות שיטת מרווח על בסיס הוצאות והדבר אף תואם לדוחותיה הכספיים.
- 2.10 החברה הישראלית תצרף לדוח המס השנתי, המוגש מכוח סעיף 131 לפקודה, העתק מההסכם למתן שירותי מו"פ, עבודת חקר תנאי שוק מלאה כנדרש מכוח סעיף 85א' ותקנות מחירי העברה. יובהר כי חקר תנאי השוק יכלול, בין היתר, ניתוח פונקציות ה-DEMPE (התומכים בשיטת מחירי העברה שנבחרה) וכן מטריצת חברות ההשוואה שנתקבלו או נדחו לצורך קביעת המרווח על בסיס ההוצאות.
- 2.11 ההוראות האמורות בפרק 2 לחוזר זה יחולו גם על שומות אשר פ"ש החל לקיים דיון בהם, בין אם בשלב א' ובין אם בשלב ב', ובלבד שממועד פרסום חוזר זה ועד למועד התיישנות השומה, בין אם מכוח סעיף 145 לפקודה ובין אם מכוח סעיף 150 לפקודה, נותרו למעלה מ-6 חודשים.

### **3. פנייה להחלטת מיסוי פרטנית במקרה בו חברה ישראלית נרכשת על ידי תאגיד זר והופכת**

#### **לחברת מתן שירותי מו"פ בסיכון מוגבל לאחר הרכישה**

- 3.1 במקרים רבים, חברה ישראלית העוסקת בפיתוח קניין בלתי מוחשי שהינה מפעל טכנולוגי מועדף כהגדרתו בחוק עידוד והיא בעלת הקניין הבלתי מוחשי ונושאת בכל סיכוני הפיתוח של הקניין האמור (להלן: "החברה הנרכשת"), נרכשת במלואה על ידי החברה האם האולטימטיבית או חברה בבעלותה (להלן: "החברה הרוכשת"). בסמוך לרכישה, מוכרת החברה הנרכשת את הקניין הבלתי מוחשי שלה לחברת האם האולטימטיבית או לחברה זרה אחרת בבעלותה המלאה, במישרין או בעקיפין, של חברת האם האולטימטיבית

<sup>11</sup> יובהר כי אין בהחזקה בחברה ישראלית אחרת, במישרין או בעקיפין, על ידי החברה האם האולטימטיבית (בנוסף לחברת מרכז הפיתוח) ואשר בה פעילות אחרת כדי לפגוע בקיום תנאי זה.



- (להלן: **"החברה מזמינת השירותים"**)<sup>12</sup> ולאחר מכן הופכת החברה הנרכשת לחברה המספקת שירותי מו"פ לחברה מזמינת השירותים.
- 3.2 חברה הנרכשת העומדת בתנאים המפורטים בסעיפים 3.3-3.10 תפנה למחלקת הערכות שווי ושינוי מבנה עסקי ולמחלקת מחירי העברה שבחטיבה המקצועית לצורך קבלת החלטת מיסוי פרטנית<sup>13</sup>. ככל והיא תעמוד בעקרונות המפורטים להלן היא תקבל החלטת מיסוי אשר תאשר כי שיטת מחירי העברה אשר תחול על החברה הנרכשת בגין שירותי המו"פ הינה מרווח על בסיס הוצאות, את שיעור המרווח וכי התמורה שיוחסה למכירת הקניין הרוחני של החברה הנרכשת לחברה מזמינת השירותים, הם כולם בתנאי שוק וזאת למשך תקופת האישור אשר תעמוד על 8 שנים (**"תקופת אישור במסלול מכירת IP"**).
- 3.3 החברה הנרכשת הייתה עובר לרכישה מפעל טכנולוגי מועדף, הכנסתה הייתה הכנסה טכנולוגית והקניין הבלתי מוחשי שהיה ברשותה כלל בתוכו נכס בלתי מוחשי מוטב כהגדרתם בחוק עידוד<sup>14</sup>.
- 3.4 החברה הישראלית מקיימת את ההצהרות האמורות בסעיפים 2.2-2.7 לחוזר זה לאחר הרכישה ובמשך כל תקופת אישור במסלול מכירת IP.
- 3.5 החברה הרוכשת יכול ותהיה חברה תושבת חוץ או חברה תושבת ישראל. אולם על מקור כספי רכישת החברה הנרכשת להיות מחוץ לישראל או רווחים אשר התחייבו במס בישראל, וכן על הרכישה להתבצע מהונה העצמי של החברה הרוכשת.
- 3.6 חברת האם האולטימטיבית ו/או בעלי מניות מהותיים בה אינם בעלי מניות מהותיים בחברה הנרכשת טרם ביצוע הרכישה. כמו כן, החברה הנרכשת ו/או בעלי מניותה אינם בעלי מניות מהותיים בחברת האם האולטימטיבית.
- 3.7 החברה הנרכשת מכרה את מלוא זכויותיה בקניין הבלתי מוחשי אשר היה בבעלותה ערב הרכישה לחברה מזמינת השירותים וזאת תוך 30 ימים ממועד החלפת המניות<sup>15</sup> נשוא עסקת רכישת מניות החברה הנרכשת.
- 3.8 תמורת השווי המיוחסת לקניין הבלתי מוחשי הנמכר<sup>16</sup> (להלן: **"TPIP"**) תעמוד, לכל הפחות, על 85% כפול תוצאת חיבור התמורה הכוללת בעסקת רכישת הזכויות בחברה הנרכשת<sup>17,18</sup>, בתוספת התחייבויות מאזניות עודפות והתחייבויות חוץ מאזניות לרשות החדשנות או בנוס לעובדים ובניכוי מזומנים ושווה מזומנים (להלן: **"NIP"**)<sup>19</sup> חלקי 1 פחות שיעור המס<sup>20</sup> וזאת כמוצג בנוסחא להלן.

<sup>12</sup> במקרים מסוימים החברה האם האולטימטיבית תהיה החברה מזמינת השירותים.

<sup>13</sup> החלטת המיסוי שתצא תהיה משותפת למחלקת הערכות שווי ושינוי מבנה עסקי ולמחלקת מחירי העברה שבחטיבה המקצועית.

<sup>14</sup> יובהר כי במקרה בו לחברה לא קיימת הכנסה חייבת הבחינה תעשה אילו היתה לה הכנסה חייבת מכוח סעיף 2(1) לפקודה.

<sup>15</sup> מועד ה-closing.

<sup>16</sup> TPIP מחיר העברה (אורך הזרוע) של הקניין הבלתי מוחשי הנמכר.

<sup>17</sup> תמורה כוללת תכלול גם תמורה בגין רכישת מניות וגם תמורה בגין זכויות אחרות (כגון אופציות) ותחושב בהתאם לעקרונות האמורים בחוזר מס הכנסה שמספרו 15/2018 בנושא "שינוי מבנה עסקי בקבוצות רב לאומיות".

<sup>18</sup> במקום בו החברה הרוכשת החזיקה טרם הרכישה זכויות בחברה הנרכשת התמורה הכוללת תתוקנן ל-100%.

<sup>19</sup> הערך מתוצאת הסכימה המתוארת ובניכוי המזומנים ולאחר כפילתו ב- 85% יקרא NIP.

<sup>20</sup> מיוצג על ידי האות t בנוסחא.



$$TPIP = \frac{(NIP)}{(1 - t)}$$

3.9 בכל תקופת אישור במסלול מכירת IP, החברה הנרכשת תשמש כנותן שירותי מו"פ לחברה מזמינת השירותים וזאת בגין המשך פיתוח הקניין הבלתי מוחשי הנמכר.

3.10 היקף כוח האדם ועלות העסקת כוח האדם המועסק בחברה הנרכשת במתן שירותי מו"פ לאחר הרכישה, לא יפחת ביותר מ-20% מהיקף כוח האדם ועלות העסקת כוח האדם שעסק בפיתוח הקניין הבלתי מוחשי הנמכר מכפי שהיה בשתי שנות המס שקדמו לשנת הרכישה<sup>21</sup> וזאת במשך כל תקופת האישור במסלול מכירת IP. היה ושיעור הצמצום יהיה גדול מ-20% הוא יותר רק במקום בו שיעור הצמצום בחברה הנרכשת נמוך משיעור הקיטון שחל בקבוצה<sup>22</sup>.

3.11 במסגרת הפנייה להחלטת מיסוי תגיש החברה הנרכשת את המסמכים הנדרשים כאמור בסעיף 85א(ד) לפקודה, הן בגין מתן שירותי מו"פ והן בגין תמחור שווי ה-IP. יובהר, כי יתכן ובמסגרת בחינת הבקשה יבקש המנהל מסמכים נוספים.

3.12 נוהל זה יהיה בתוקף לשנים 2025-2028. הארכת, הפסקת או שינוי הנוהל יבחנו על ידי רשות המיסים בשנת 2028.

#### **4. מתן החלטות מיסוי פרטניות הקובעות כי השיפוי אותו מקבלת חברה ישראלית העוסקת במתן שירותי מו"פ בסיכון מוגבל לתאגיד זר קשור, הינה בהתאם לתנאי שוק**

4.1 סעיף 85א(ד)(1) לפקודה קובע כי צד לעסקה בין צדדים שיש ביניהם יחסים מיוחדים, רשאי לפנות למנהל ולבקש אישור מוקדם כי מחיר של עסקה מסוימת כפי שהוסכם בין הצדדים, הוא בהתאם לתנאי שוק. סעיף 85א(ד)(4) לפקודה קובע את המועדים בהם על המנהל להודיע על החלטתו לפונה וסעיף 85א(ד)(5) לפקודה קובע כי ככל והמנהל לא השיב על הבקשה בתוך המועדים האמורים יראו בכך אישור לכאורה שהעסקה נעשתה בתנאי שוק.

4.2 חברות מרכז מחקר ופיתוח, אשר עומדות בתנאים האמורים בפרק 2 לחוזר זה, רשאיות לפנות למנהל ולבקש את אישור המנהל במסגרת החלטת מיסוי מקדמית כי המחיר שהתקבל בידם כנגד מתן שירותי המו"פ לצד עימו יש להם יחסים מיוחדים הוא בהתאם לתנאי שוק. ככל ובמסגרת פניה כאמור ימצא הגורם המטפל בבקשה כי שיטת ייחוס ההכנסה הראויה לטעמו צריכה להיות על בסיס חלוקת הרווח, לא תצא החלטת מיסוי שלא בהסכם אלא לאחר אישור מנהל החטיבה המקצועית.

#### **5. הסדרי APA**

5.1 נישום תושב ישראל המתקשר בעסקה עם תושב מדינת אמנה רשאי לבקש להגיע להסכם בין מדינתו לעניין קביעת מחירי העברה ("BAPA" - Bilateral Advanced Pricing)

<sup>21</sup> עלות שכר כוח האדם תמווד לפי מדד המחירים לצרכן משנת ההשוואה (שתי שנות המס שקדמו לשנת הרכישה) ועד לשנה הנבדקת.

<sup>22</sup> שיעור הקיטון הממוצע שהיה בחברת האולטימטיבית וחברות המוחזקות במלואן על ידה, במישרין או בעקיפין.



Agreement) המשלב הסכם מחייב בין מדינות אמנה והסכם בין רשות המסים לנישום. היתרון בהסכם מסוג זה הוא בכך שרשות המס של מדינת האמנה היא חלק מההסכם והוא מחייב את שתי המדינות. הנישום רשאי לפנות לקבלת החלטת מיסוי בי-לטראלית ואף מולטילטראלית. בהסכם מסוג זה קובעות רשויות המס את התימחור של עסקה או עסקאות עתידיות בין צדדים קשורים בכל אחת מהמדינות באמצעות קביעה של קריטריונים מתאימים (שיטה, נתוני השוואה, הנחות יסוד ועוד). יובהר כי לאור העובדה כי הסדרי APA נשענים על הסעיפים הנוגעים להליכי ההסכמה ההדדית שבאמנות המס, נישומים הפונים בבקשות להסדרים כאמור, אינם מוגבלים במסגרת הזמנים האמורה בסעיף 85א(ד)(4) לפקודה. המחלקה המקצועית מעודדת פנייה כאמור במקרה בו הנישום סבור כי יש בכך צורך. חלופה זו הינה חלופה נוספת העומדת בפני חברות מחקר ופיתוח לצורך קבלת וודאות לעניין תמחור עסקת מתן שירותי מו"פ.

בברכה,

רשות המסים בישראל