



אם אינך רואה מייל זה לתף כאן



CLIENT UPDATE



בית המשפט העליון הכריע שיש לכלול ההוצאה בגין הקצאת מניות לעובדים במסגרת הסדרי Cost+

2/5/18

המשך לחוזר משרדנו מיום 30/12/2015, בעניין הכללת שווי אופציות לעובדים בבסיס העלות של עסקאות Cost+, ברצוננו להביא לידיעתכם כי לאחרונה ניתן פסק הדין של בית המשפט העליון בשני ערעורים בסוגיה זו. פסק הדין אימץ את הקביעה העקרונית של בית המשפט המחוזי לפיה יש לכלול את ההוצאה בגין הקצאת מניות לעובדים במסגרת הסדרי Cost+.

הרקע לפסק הדין

1. הוראות סעיף 85א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 ("הפקודה") והתקנות מכוחו ("התקנות") קובעות, כי עסקה בינלאומית בין צדדים עם יחסים מיוחדים תדווח לצרכי מס בהתאם לתנאי השוק. כלומר, מחיר העסקה ייקבע בהתאם לתנאים ולמחיר שהיו נקבעים בין צדדים בלתי קשורים בנסיבות דומות (עיקרון "אורך הזרוע" – "Arm's length").

2. התקנות קובעות מספר שיטות אפשריות לקביעת מחיר השוק, אשר אחת מהן, הרווחת מאוד בחברות הייטק בכלל, ובחברות שנותנות שירותי מחקר ופיתוח בפרט, היא שיטת השוואת שיעור הרווחיות (Comparable Profit Method), אשר לשם יישומה משתמשים פעמים רבות במודל ה-Cost+. כלומר, התמורה הנקבעת היא בהתאם להוצאות ביצוע הפעילות בתוספת שיעור הרווח שנקבע בהתבסס על שיעורי רווח בפעילויות בעלות מאפיינים דומים.

3. בשני פסקי דין מחוזיים (בעניין קונטירה טכנולוגיות ובעניין פיניסאר ישראל) נדונו מקרים של חברת בת ישראלית, שנתנה שירותי מחקר ופיתוח לחברת אם אמריקאית בתמורה לכיסוי העלויות בתוספת מרווח (לפי שיטת ה-Cost+). בשני המקרים הוענקו לעובדי חברת הבת אופציות לרכישת מניות חברת האם האמריקאית במסלול רווח הון (עם נאמן) בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודה. בשני המקרים נפסק, כי לצורך חישוב הרווח, על חברת הבת הישראלית לכלול גם את ההוצאות בגין הקצאת האופציות לעובדים כחלק מבסיס העלות. החברות ערערו על החלטות אלו לבית המשפט העליון.

א. עיקרי פסק הדין של בית המשפט העליון

4. על מנת להכריע האם יש לכלול את ההוצאות בגין האופציות לצורך חישוב הרווח, נדרש בית המשפט לבחינה דו-שלבית בה נקבע, שההוצאה בגין הקצאת האופציות היא הוצאה הכרוכה ושלובה באספקת השירות לחברת האם ונועדה על מנת לתמרץ את העובדים ומשכך יש להכניסה בבסיס העלות לצורך חישוב הרווח. כמו כן, קיבל בית המשפט את טענת פקיד השומה, כי נתוני הרווחיות התפעולית של מרבית החברות בנות-ההשוואה שנסקרו בחקרי השוק של החברות המערערות עצמן כללו את ההוצאות בגין הקצאת האופציות לעובדים (לאור התקנים החשבונאיים הרלוונטיים הדורשים לכלול הוצאות אלו כהוצאות תפעוליות). לפיכך, יש לכלול בבסיס העלות את הוצאות הקצאת האופציות לעובדים לצורך חישוב שיעור הרווח.

5. בית המשפט לא קיבל את טענות המערערות שניסו להיבנות מכך שלפי הוראות סעיף 102 לפקודה ההוצאות של החברה בגין אופציות שהוענקו במסלול רווח הון אינן מותרות בניכוי. כלומר, תוצאת פסק הדין בהקשר זה היא שההוצאות בגין הקצאת אופציות במסלול רווח הון תשמנה לצורך חישוב הרווח של החברה, אך לא תותרנה בניכוי לצרכי מס.

6. בית המשפט העליון קיבל את הערעור שכנגד של פקיד השומה בעניין קונטירה וקבע שמשחרג המחיר שיושם על ידי החברה מהטווח הרלוונטי, על העסקה להיות ממוסה לפי הערך חציוני של הטווח הרלוונטי ובעניין הספציפי העמיד את שיעור הרווח על 9.1%.

7. עוד קבע בית המשפט העליון, כי משנקבע שמחיר השוק של השירותים שנתנה חברת הבת הישראלית לחברת האם האמריקאית עולה על הסכום שדווח, משמעות הדבר היא שנוצר חוב של חברת האם לחברת הבת וממילא יש לחייב בריבית בגין חוב זה ("התאמה משנית"). לפיכך, בדין חייב פקיד השומה את חברת הבת הישראלית בגין הכנסת הריבית הרעיונית שנצמחה לה.

8. פסק הדין התייחס גם לנטל השכנוע ולחובת הראיה וקבע, כי על אף לישונו של סעיף 85א(ג)(2) לפקודה המטיל את **חובת הראיה** על פקיד השומה, גם מקום בו הנישום מסר לפקיד השומה את התיעוד הרלוונטי (לרבות חקר מחיר השוק), **נטל השכנוע** נותר על כתפי הנישום. אין די בעצם המצאת מסמכים כלשהם כדי להעביר את נטל השכנוע לפקיד השומה. בניסיונות פסק הדין, נטל זה לא הורם על ידי המערערות.

ב. הארות ותובנות

9. המשמעות המעשית של פסק הדין היא ייחוס הכנסה גדולה יותר לחברה הישראלית בשיטת ה-Cost+, שכן גם ההוצאות בגין תגמול הוני ייכללו בבסיס העלות. במקביל, ההוצאה בגין הקצאת מניות במסלול רווח הון לפי סעיף 102 לפקודה לא מוכרת לצרכי מס, כך שהגדלת ההכנסה החייבת עשויה להיות משמעותית.

10. פסק הדין אינו סותם את הגולל על השימוש בשיטת ה-Cost+ או על אי הכללת התגמול ההוני לעובדים בבסיס העלות, ובלבד שהחברה תוכל להוכיח כי התמורה המתקבלת בידה לפי הנוסחה בה היא נוקטת משקפת תמורה בשווי שוק עבור סוג הפעילויות המבוצעות על ידה. נקיטה בעמדה זו עשויה להיות עמדה טעונת דיווח, ויש להניח כי היא צפויה להיות חשופה יותר לניסיונות תקיפה על ידי רשויות המס.

11. עוד יצוין, כי על אף הפשטות והנוחות התפעולית של שיטת ה-Cost+ לרבות ביחס למתן שירותי מחקר ופיתוח, הרי שלאור עקרונות כלליים הנובעים מכללי ה-BEPS לגבי בעלות כלכלית בקניין רוחני המפותח במרכזי מחקר ופיתוח (שאינה תמיד חופפת את הבעלות המשפטית), מומלץ לשקול את התאמתה של שיטה זו למודל הפעילות הרב לאומית של הקבוצה.

12. בתכנון לעתיד, שיטות אחרות לקביעת מחיר השוק אשר אינן מבוססת על פרמטר של עלות (אלא למשל השוואת מחיר, חלוקת רווח וכד') עשויות לאפשר הותרת שולי רווח נמוכים יותר בחברת הבת הישראלית.

13. כנגד הגדלת ההכנסה בישראל (הנובעת מהכללת ההוצאות בגין האופציות בחישוב הרווח) קיימת הגדלה של ההוצאה של חברת האם הזרה כאשר ייתכן ורשויות המס במדינת התושבות של החברה הזרה לא תקבלנה הגדלה זו ולא תכרנה בהוצאה לצרכי מס (מצב שיכול להביא למיסוי כפול). במקרה של חשש כזה מוצע לשקול ליזום הליך הסכמה הדדית בין מדינת התושבות של חברת האם לבין ישראל.

14. לאור פסיקת בית המשפט העליון וההשלכות האפשריות, מוצע לבחון את התאמת הסדרי

התמחור הנוהגים בין חברות שונות בקבוצה, כדי לוודא עמידתם בעקרונות אשר נקבעו בפסק הדין.

פרטי קשר:

מאיר אקוניס, שותף
מחלקת מסים

Makunis@meitar.com | 03-6103186

אלדר בן רובי, שותף
מוביל מחלקת המסים

Eldarb@meitar.com | 03-6103615

קרן שטרית, שותפה
מחלקת מסים

Kerens@meitar.com | 03-6103890

שאול גרוסמן, שותף
מחלקת מסים

Sgrossman@meitar.com | 03-6103199

ד"ר מיכאל בריקב, יועץ לפירמה
מחלקת המסים

michaelb@meitar.com | 03-6103898

למידע נוסף אודות מחלקת המסים במשרדנו, [לחץ כאן](#).

מטרת המזכר הינה להביא לידיעתכם מידע מעודכן בנושאי מס. המזכר אינו מהווה יעוץ משפטי ועל כן אין ליישם את האמור בו מבלי להיוועץ בגורם המקצועי המתאים לכך במשרדנו.



להצטרפות לעדכוני לקוחות לחץ כאן

מיתר ליקוורניק גבע לשם טל ושות', עורכי-דין | אבא הלל סילבר 16 | רמת גן | 5250608 | ישראל | 03-6103100

הסר | [דווח כספאם](#)