

**מחירי העברה
ודמי ניהול/הוצאות מטה
הלכה למעשה
מפגש בוגרים, קסלמן וקסלמן**

יוני 2011

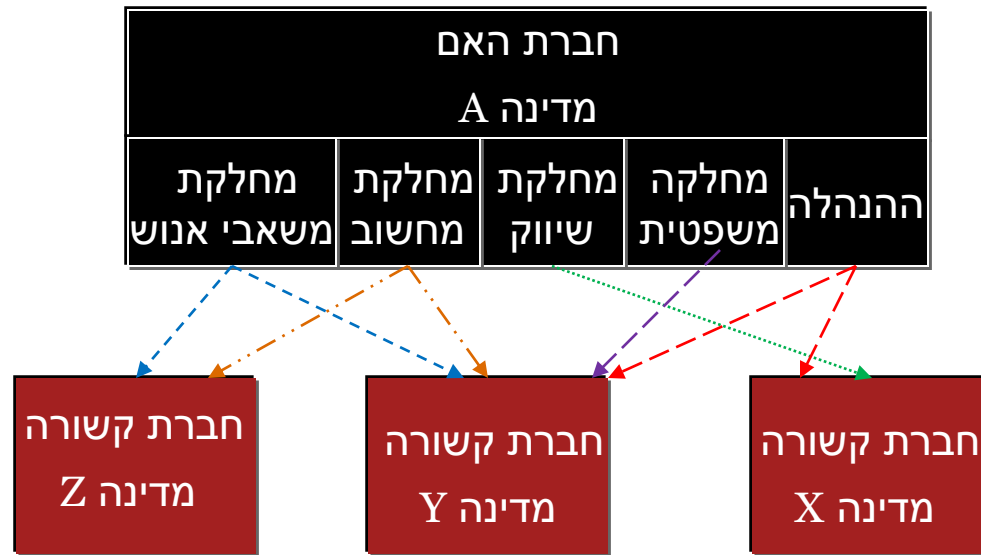
עמרי יניב

שותף מיסוי בינלאומי, מחלקת מסים,

PwC Israel

שירותי ניהול/שירותי מטה

לעיתים ישנם מצבים בהם חברה מסויימת מקבוצת חברות (בדרך כלל חברת האם) מספקת שירותים לחברות אחרות בקבוצה. מצבים כאלו יכולים להתרחש היות ולעיתים לחברות מסוימות בקבוצה אין את המשאבים הזמינים או הצוות הנדרש על מנת לבצע את הפעילות בעצמן.



- ← יעוץ משפטי
- ← יעוץ שיווקי
- ← איחוד דו"חות כספיים
- ← שירותי מיזוגים ורכישות (M&A)
- ← שירותי הדרכה
- ← שירותי תמיכה במחשבים

במצב כזה, מתעוררות הסוגיות הבאות:

1. האם נדרש חיוב עבור השירות המדובר?
2. במידה וכן, מהו החיוב ההולם?

תמחור שירותי ניהול/מטה

1. שיקולים לבחינת הצורך בחיוב עבור השירות:

✓ **תועלת כלכלית:** האם השירות הבינחברתי מעניק למקבל השירות תועלת כלכלית? או, במילים אחרות: האם מקבל השירות היה מוכן לשלם לצד ג' עבור ביצוע השירות? במידה וכן, יש להניח כי מקבל השירות אכן מפיק תועלת כלכלית מאותו השירות ולכן, ניתן להסיק כי מדובר בחיוב בינחברתי מוצדק.

✓ **חפיפה בפעילות:** האם השירות הבינחברתי חופף לפעילות שמקבל השירות כבר מבצע בעצמו? ככלל, היות ומקבל השירות לא היה מוכן לשלם עבור אותו השירות פעמיים, החיוב הבינחברתי לא יהיה מוצדק.
עם זאת, במקרים חריגים, כאשר שירות חופף מפחית סיכון עסקי, למשל, במקרה של חוות דעת שנייה לגבי סוגיית מס רגישה, החיוב כן יהיה קביל.

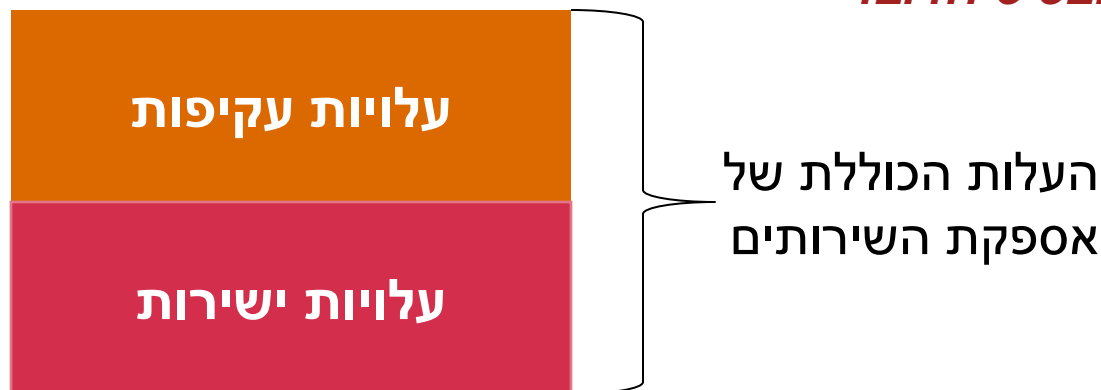
תמחור שירותי ניהול/מטה - (המשך)

2. במידה והחייב מוצדק, קביעת אופן החיוב ההולם:

המחיר = המחיר שמקבל השירות היה משלם לצד ג' כדי לבצע את אותו השירות

באופן כללי, המחיר יורכב מבסיס של עלות השירות עם תוספת מרכיב של רווח המתאים לסוג השירות. את הרווח יש לקבוע על בסיס מחקר מחירי העברה.

✓ **קביעת הבסיס לחיוב:**



לדוגמא:

העלות באספקת שירותי תמיכה אינה מורכבת מערך השכר וההטבות בלבד אלא כוללת גם עלויות תקורה של צוות הניהול כגון: עלות המחשבים, פחת ומסים על נכסים.

תמחור שירותי ניהול/מטה - (המשך)

שיטות חיוב מקובלות לקביעת בסיס העלויות:

1. שיטת החיוב הישיר - לפי שיטה זו, חברות קשורות מחויבות עבור שירותים ספציפיים. כאשר העלויות מזוהות כשייכות למקבל השירות, העלויות משויכות ישירות לאותו מקבל השירות. שיטה זו ישימה בדרך כלל עבור עלות צד ג' כגון תשלומים עבור שירותים מקצועיים שהינם ספציפיים לישות מסוימת. באופן כללי, שיטת החיוב הישיר הינה שימושית, היות ושיטה זו מאפשרת זיהוי ברור של השירות המבוצע ובסיס התשלום. למרות זאת, בפועל, שיטת החיוב הישיר הינה קשה ליישום, היות ובדרך כלל הוצאות תקורה רבות משמשות את הצדדים הקשורים, כאשר לא ניתן לחייב את הצדדים הקשורים באופן ישיר עבור עלויות אלו.

2. שיטת החיוב העקיף - שיטה זו בדרך כלל תתאים למצב בו העלויות של השירותים הניתנים מתייחסות למספר רב של ישויות. השיטה מתחשבת במכלול העלויות ומחשבת את הנתח ההולם של כל מקבל שירות על-ידי "**מפתח חלוקה**". מפתח החלוקה ישקף את הקשר בין התבנית של צריכת השירות לבין עלות אספקת אותו השירות.

תמחור שירותי ניהול/מטה - (המשך)

דוגמא למפתח חלוקה

- שירותי תמיכה במחשבים - מפתח סביר לחישוב העלות הינו מספר מחשבים המקבלים את השירות

סה"כ עלות מחלקת תמיכה: 1000

הישות	חב' קשורה א'	חב' קשורה ב'	חב' קשורה ג'	סה"כ
מס' מחשבים	15	25	10	50
חיובים	300	500	200	1000

דוגמאות נוספות למפתחות:

- שירותי שיווק - יחס מכירות
- שירותי משאבי אנוש - מס' עובדים
- שירותי מיזוג ורכישות (M&A) - זמן אנשי המטה (לדוגמא: CEO, CFO)
- המושקע בחברות הבנות

שירותי Stewardship

חברה בקבוצה, בדרך כלל, חברת האם, מבצעת פעילות הקשורה באופן ישיר לתפקידה כחברת האם.

הגדרת הוצאות Stewardship לפי התקנות

התקנות הישראליות	OECD Guidelines	Section 482
אין הגדרות ספציפיות להוצאות Stewardship לפי התקנות הישראליות אך באופן כללי התקנות הישראליות תואמות ל - Section 482 של ה- U.S. IRC וה- OECD Guidelines, במיוחד בנוגע לשירותים בינחברתיים	The sole effect of the activity is either to protect the renderer's capital investment in the recipient or in other members of the controlled group, or to facilitate compliance by the renderer with reporting, legal, or regulatory requirements applicable specifically to the renderer, or both.	An intercompany service would be considered a stewardship activity if it is rendered for the sole purpose of the renderer's ownership interest in one or more other group members.

שירותי Stewardship - (המשך)

דוגמאות ל-פעילות של "בעלי המניות"/Stewardship

- איחוד דו"חות כספיים
- עמידה בדרישות של תקנות
- תכנון מס קבוצתי
- ארגון ישיבות דירקטוריון

✓ לפי **עקרון התועלת הכלכלית** - היות ושירותים אילו אינם נדרשים ואינם מספקים תועלת כלכלית למקבלי השירותים כגוף נפרד (Stand alone), וכמו כן, מאחר שמקבלי השירותים לא יהיו מוכנים לשלם לצד ג' עבור השירותים הללו, ניתן להסיק כי חיוב עבור שירותים אילו לא יהיה מוצדק.

סיכום - אופן החיוב

אופן החיוב

עלויות חברת האם

סוג הפעילות

חיובים ישירים

עלויות ישירות

פעילות ספיציפית הניתנת לזיהוי ומדידה ושאינה כוללת עלויות תקורה

עלויות שלא ניתן לחייב

עלויות "בעלי המניות"/
Stewardship

פעילויות לתועלת הכלכלית של בעלי המניות/חברת האם

עלויות הניתנות להקצאה (בדרך כלל, מחויבות לפי $\text{cost} +$ לפי מפתח חלוקה הולם)

דמי השירותים
המקצועיים
("דמי הניהול")

פעילויות/שירותים בעלי תועלת כלכלית עבור חלק/כל חברות הקבוצה, כאשר לא ניתן לזהות באופן ישיר את הנתח ההולם של כל מקבל שירות, בתוספת עלויות תקורה

טיפול בדמי ניהול/הוצאות מטה - הלכה למעשה

זיהוי עלויות הקשורות למתן שירותים עבור חברות קשורת אחרות בקבוצה

זיהוי השירותים המבוצעים

זיהוי החברות המקבלות תועלת מהשירותים

בחירת השיטה המתאימה ביותר (CUP, Cost+) וכן אופן החיוב, כדי שהעסקה תקבע בתנאי שוק

בדיקה כי המדיניות הנקבעת תהיה מקובלת על רשויות המס בכל המדינות הקשורות לעסקה

הכנת דיווח הולם לפי דרישות/המלצות רשויות המס בכל מדינה: TP Study, IC Agreement

טיפול בהטמעת המדיניות

שימו לב:
נדרש לנכות הוצאות
במדינות היעד

החקיקה בעולם - נושאים נוספים על הפרק

- תקנות המתחדשות בעולם כגון, תקנות השירותים החדשות בארה"ב (New Service Regulations), בתוקף החל משנת 2009, המאפשרות לפצות ספק שירותים בארה"ב בעלות ללא תוספת רווח, בתנאי שאותם שירותים נחשבים כ - Low Level לפי הקריטריונים שנקבעו.
- הוצאות Stewardship - הוצאות חברת אם שלא ניתן לחייב בהן את חברות הבנות, ב-2009, הוצאות אילו הוגדרו מחדש תחת Section 482, ע"י ה- IRS, תוך שימת דגש על ההוצאות הספיציפיות שמביאות תועלת כלכלית לחברת האם באופן בלעדי.
- במדינות לא מפותחות, כגון מדינות רבות בדרום אמריקה, לא קיימת חקיקה לגבי דמי ניהול. חיובי דמי ניהול עבור שירותים מקצועיים בינחברתיים אינה מוכרת כהוצאה ולא ניתן לנכות מסים בגין הוצאות אילו, דבר המקשה על קבוצות רב-לאומיות עם חברות קשורות במדינות הללו.
- סוגיות "מיוחדות" בהקשר לבסיס העלויות של ספק שירותים בישראל: א. החרגת עלות האופציות (חשבונאי או מיסויי); ב. הוצאות עודפות; ג. הפרשות.

תודה רבה!

עמרי יניב

שותף, מיסוי בינלאומי, PwC Israel

PwC firms provide industry-focused assurance, tax and advisory services to enhance value for their clients. More than 162,000 people in 154 countries in firms across the PwC network share their thinking, experience and solutions to develop fresh perspectives and practical advice. See www.pwc.com for more information.

"PwC" is the brand under which member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) operate and provide services. Together, these firms form the PwC network. Each firm in the network is a separate legal entity and does not act as agent of PwCIL or any other member firm. PwCIL does not provide any services to clients. PwCIL is not responsible or liable for the acts or omissions of any of its member firms nor can it control the exercise of their professional judgment or bind them in any way.

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, Kesselman & Kesselman, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

©2010 Kesselman & Kesselman. All rights reserved.

In this document, "PwC" refers to Kesselman & Kesselman, which is a member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity.

