

מחירי העברה של קניין רוחני

מגמת האכיפה של מחירי העברה גוברת משנה לשנה. כיצד לתכנן את התמורה בעסקאות בין חברות קשורות בכל הקשור לקניין רוחני כדי להקטין את חבות המס?

מאת איל בר-צבי ויריב בן-דב

עסקה בין-לאומית בין צדדים שיש ביניהם "יחסים מיוחדים" (בדרך כלל החזקה של 50% ומעלה), צריכה להיות מתועדת על-ידי חקר תנאי שוק (המכונה ב'רגון המקצועי' "study") ומלווה בהסכם בין-חברתי מתאים, המבוסס עליו, המוכיחים לרשויות המס כי העסקאות בין אותם צדדים מתבצעות בתנאי שוק (at arm's length), או מסבירים מדוע אין הן עומדות בכך.

הוראות אלה עולות בקנה אחד עם דרישות רוב מדינות העולם, וכמובן גם תואמות את דרישות ה-OECD, אם כי ישנן מדינות בהם ה"יחסים המיוחדים" מוגדרים בצורה שונה, כמו גרמניה למשל, שם ישנם מקרים בהם אחזקה של 25% מספיקה כבר לצורך כניסה להגדרת "מחירי העברה". אי החזקת התיעוד הנאות הינה עבירה בפני עצמה, אך היא גם מהווה חשיפה משמעותית, שבצידה קנסות, סכנה לכפל מס על אותה הכנסה תוך התעלמות מאמנות, תיקון רטרואקטיבי בתוצאות החברות, וכדומה.

מגמת האכיפה של מחירי העברה גוברת משנה לשנה. אם בעבר התרכזו רשויות המס בעסקאות של שיווק והפצה, מו"פ, הלוואות וכדומה, הרי שכיום הן שמות דגש, בנוסף, גם על עסקאות קניין רוחני. נציג בכיר של

בה נניח כי חברת BMW הגרמנית מקימה חברה בת ישראלית לצורך שיווק מכוניותיה בישראל. אילו עסקאות מתקיימות בין החברה האם הגרמנית לחברה הבת הישראלית? ובכן, הרבה יותר עסקאות ממה שבדרך כלל מקובל לחשוב. אם טריוויאלי יחסית להבין כי צריך לקבוע את מחירי העברה בין החברה האם לחברה הבת ביחס למכונות הנמכרות ולחלקי החילוף שלהן, הרי שישנן כמה וכמה עסקאות, חלקן בקניין רוחני, ה"מתחבאות" בתוך העסקה הגדולה, כגון תשלום בגין השימוש בסימן המסחר והמוניטין, תשלום בגין חומר פרסומי, תשלום בגין הדרכה של מוסכים וצוותי מכירות, תשלום בגין שימוש בשיטות שיווק, ועוד.

מחירי העברה והדין הישראלי

מחירי העברה הינם המחירים הנקבעים ביחס לעסקאות בין חברות קשורות. למעשה, מדובר בכל עסקה שהיא, כאשר הנפוצות ביותר הינן מכירת מוצרים, מתן שירותים (שיווק והפצה, שירותי ניהול, מחקר ופיתוח וכדומה), עסקאות פיננסיות, העברת ידע ושימוש בקניין רוחני (למשל, בשם החברה).

פקודת מס הכנסה ותקנות מחירי העברה, קובעות למעשה כי כל

רשויות המס האמריקניות (ה-IRS) התבטא לאחרונה בנושא והודיע כי מחירי העברה בעסקאות קניין רוחני הם אחד הדגשים החשובים ביותר בביקורת מס המבוצעות בגופים עם פעילות בין-לאומית בין חברתית. במקביל, נודע כי הן Google והן Symantec נחקרות על ידי רשויות המס בגין העברת תשלומים לא ראויים עבור השימוש בקניין רוחני. זאת, כשנה לאחר הפשרה הסנסציונית בין ה-IRS ובין חברת הפרמצבטיקה GlaxoSmithKline (GSK), בה שילמה GSK לרשויות המס סכום של 3.4 מיליארד דולר (!) וויתרה על נכס מס בשווי 1.8 מיליארד דולר נוספים, בשל תשלום נמוך מידי מחברת האם הבריטית לחברה הבת האמריקנית, בגין קניין רוחני (בתחום השיוק) אשר לטענת ה-IRS פותח בארה"ב על ידי החברה הבת.

קיימת נטייה שגויה לחשוב כי התמורה בכל עסקת קניין רוחני הינה בתמלוגים. למרות שאכן ישנן עסקאות רבות בין גופים קשורים, אשר התגמול הרלוונטי להן נקבע באמצעות תמלוגים, הרי ישנן עסקאות בהן התמורה בין הצדדים נקבעת לפי שיטות אחרות כמו חלוקת רווחים

איתור עסקאות בקניין רוחני

חלק מעסקאות הקניין הרוחני המבוצעות בתוך קבוצת חברות הינן ברורות מעליהן. כך למשל, אם חברה מסוימת מחליטה להעניק לחברה בת שלה רישיון לייצור המוצר, ברור שיש כאן עסקה בקניין הרוחני של החברה. עם זאת, אחד הקשיים העיקריים בחברות בין-לאומיות הוא איתור עסקאות בין-חברתיות בקניין רוחני, אשר עשויות להתבצע מבלי משים, ולכן ללא התיעוד הנאות הנדרש לפי החוק וללא שיטת תמחור נכונה לעסקאות מסוג זה. דוגמאות לעסקאות כאלה הן שימוש על-ידי חברה בת במאגרי מידע של החברה האם (כולל הפניית לקוחות לחברה קשורה, למשל), העברת know how או שימוש במידע טכנוני כלשהו מחברה אם לחברה בת, ואפילו סיוע של חברה אחת לחברה קשורה אחרת בפיתוח או מחקר כלשהו. בהמשך למקרה GSK המוזכר לעיל, גם פיתוח אסטרטגיות, מאגר לקוחות או שיטות שיווק, עשוי להיחשב כקניין רוחני. בעבור כל אחת מהפעולות האלה יש לתגמל את הצד הרלבנטי לעסקה בגין תרומתו, בתמורה הראויה לפי מחיר השוק.

מחירי העברה הינם המחירים הנקבעים ביחס לעסקאות בין חברות קשורות. למעשה, מדובר בכל עסקה שהיא, כאשר הנפוצות ביותר הינן מכירת מוצרים, מתן שירותים, עסקאות פיננסיות, העברת ידע ושימוש בקניין רוחני

אחד ההיבטים החשובים ביותר במסגרת תחום מחירי העברה של קניין רוחני, ואחד התחומים עליהם שמות רשויות המס דגש במיוחד, הוא איתור הבעלים הכלכלי של הקניין הרוחני. יש לדעת, כי הבעלים הכלכלי של קניין רוחני, עשוי להיות שונה מהבעלים ה"משפטי" שנקבע בין הצדדים לצרכי נוחות או הפחתת מס (או מסיבה היסטורית), וכי במקרים אלה, אי הערכה נכונה של הבעלים מבחינת מחירי העברה מהווה חשיפה רצינית.

תמחור עסקאות קניין רוחני

בתחום מחירי העברה נהוגות מספר שיטות לתמחור התגמול הבין-חברתי בגין שימוש בקניין רוחני. שיטות אלה קבועות בכללי ה-OECD ובחקיקה הרלוונטית לכל מדינה. לתרחיש מסוים עשויים להיות פתרונות שונים. כך למשל, חברה ישראלית אשר מחליטה להעביר קו ייצור לחברת הבת שלה מחוץ לישראל, כדי שחברת הבת תייצר את המוצר של החברה הישראלית (שהיא בעלת הקניין הרוחני). בתרחיש אחד חברת הבת תשמש כ"קבלן משנה" לייצור המוצר והחברה הישראלית תמכור את המוצר בשוק העולמי. בתרחיש אחר, החברה הישראלית תעניק לחברת הבת רישיון לייצר ולמכור את המוצר בשוק בו פועלת חברת הבת, ובתמורה לשימוש בקניין הרוחני תקבל תמלוגים מחברת הבת. תרחיש נוסף אפשרי, הוא שהחברה הישראלית תמכור את הקניין הרוחני לחברת הבת. לכל תרחיש ומקרה שיטות תמחור משלהם, ויש לשים לב כי לא תמיד נעשה שימוש בשיטות התמלוגים.

ואכן, קיימת נטייה שגויה לחשוב כי התמורה בכל עסקת קניין רוחני הינה בתמלוגים. למרות שאכן התגמול הרלוונטי בעסקאות רבות בין גופים קשורים להן נקבע באמצעות תמלוגים (למשל שימוש בסימן מסחר), הרי

טווח תמלוגים למותג כגון BMW? על כל פנים, הניתוח המשפטי של כל הסכם שכזה הינו קריטי לקביעת תמחור העסקה, משום שרשויות המס עשויות לפסול חברות משוות, או הסכמים אשר נכללו בטווח המחיר לפיו פועלת החברה, אם יחשבו שתחום הפעולה, חלוקת הסיכונים, או קביעת האחרייות (לרבות בנושאי הגנה על קניין רוחני, שיפוי, מלאי וכדומה), שונים מהמצב הנהוג בחברה הנבחנת. ייתכן אף מצב בו רשות מס אחת תקבל את התוצאות, בעוד רשות המס האחרת תדחה אותן, והחברה עלולה כתוצאה מכך לחוב במס כפול.

לזהות עסקאות מועד

לסיכום, באופן טבעי, חברות מנסות לתכנן את מחירי ההעברה בקבוצה כך שחבות המס תקטן, בהתאם לשיעורי המס במדינות בהן פועלת החברה. לכן, אחת המטרות הראשונות כיום לתקיפה על ידי רשויות המס, הן אותן עסקאות בין-לאומיות בין חברתיות. התפתחות חשובה בתחום האכיפה בישראל הינה הדרישה של רשויות המס כי החברה תחתום על טופס, לפיו היא מצהירה כי עסקאות עם גופים קשורים מתקיימות במחירי שוק לפי הוראות הפקודה והתקנות. לפיכך, יש להקפיד לזהות את עסקאות הקניין הרוחני מבעוד מועד ולתכנן את תמחורן ככל הניתן מראש, תוך זיהוי הבעלים הרלוונטי של הקניין הרוחני. אופן קביעת המחיר הנכון לעסקה צריך להתבצע לפי הדינים החלים על העסקה במדינות הרלוונטיות ותוך הקפדה על תיעוד מתאים לפי החוקים והתקנות החלים. חשוב לזכור כי תחום מחירי העברה הינו רחב ביותר ואינו מתמצא אך ורק בניהול סיכונים ובאכיפה, אלא גם עשוי לטמון בחובו הזדמנויות ניהוליות ותכנוניות לחברה.

שכדאי לשים לב כי ישנן עסקאות בהן יש לקבוע את התמורה בין הצדדים לפי שיטות שונות, כגון Profit Split, Cost Sharing וכו'. גם אם מגיעים למסקנה כי אכן יש להשתמש במקרה הספציפי בתשלום תמלוגים בין הצדדים הקשורים, הרי שלצורך קביעת שיעורם יש לפנות למומחה אשר יבדוק מהו "מחיר השוק", על ידי ניתוח הסכמים משפטיים רלוונטיים ושימוש במאגרי מידע בין-לאומיים, אשר לעתים ניתן להיעזר בהם כמקור לקביעת טווח מחיר השוק, לפי הדינים החלים על העסקה.

אם בעבר היה נהוג לומר באופן שרירותי יחסית כי שיעור תמלוגים של 5%, או כל מספר אחר, הוא "מקובל", הרי שהמצב השתנה מן הקצה אל הקצה. כיום, כדי לקבוע מהו שיעור התמלוגים הראוי, יש להכין בדרך כלל סקר מחירי שוק (זהו אותו study המוזכר לעיל), המתבסס כאמור על הסכמים דומים, ובאמצעותו לקבוע טווח של שיעורי תמלוגים, המהווה את "מחיר השוק".

מידי פעם מתעוררות בתחום התמלוגים שאלות מעניינות הקשורות באופן בחירת החברות המרכיבות את אותו "טווח". כך למשל, אם כדי למצוא מהו טווח התמלוגים המקובל בתעשייה מסוימת יש לפנות ולקרוא הסכמים מקבילים של חברות דומות, האם ניתן לעשות שימוש בהסכמים של חברות אלה גם מתחומים אחרים? אם ניקח למשל את דוגמת BMW מתחילת המאמר, האם ניתן, בעת קביעת שיעור התמלוגים הנאות המשתלם לחברה האם, להתחשב בהסכמים של חברת מרצדס, שאינם מתייחסים לכלי רכבים פרטיים, אלא למשאיות למשל? או אולי בהסכמי מזכרות (merchandise) של חברת מרצדס? שאלה אחרת עשויה להיות, למשל, האם ניתן לעשות שימוש בהסכמי תמלוגים של מותגים אחרים מעולם הרכב, הנחשבים ליוקרתיים פחות, כאשר קובעים