

עדכוני חקיקה ופסיקה יולי 2017

מרצה: מאורי עמפלי, עו"ד (רו"ח)

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.

עדכוני פסיקה

עדכוני פסיקה – תושבות יחיד

ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון

- פסק הדין בעניין פלוני ניתן ביום 22 בפברואר 2017 בבית המשפט העליון. כבוד השופט יורם דנציגר אישר את פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר שבע מאת הנשיא כבוד השופט יוסף אלון, שקבע כי המערער היה "תושב ישראל" בשנות המס 2005 ועד 2007.

עובדות

- המערער נולד בחו"ל ועלה ארצה בגיל 11. הוא התחתן בשנת 1977 ונולדו לו ארבעה ילדים. עד שנת 1991 עבד בישראל כשכיר וניהל עסקים משלו. בשנים 1991-2002 ניהל עסקים בשתי מדינות זרות, ובשנת 2002 הוא העתיק את עיקר פעילותו העסקית לאחת מאותן מדינות. המערער אף ניהל מערכות יחסים ממושכות עם שתי נשים באותן מדינות, אך נותר נשוי לאשתו הישראלית - לדבריו בשל מנהגי הקהילה אליה הוא משתייך ומתוך רצון שלא לפגוע בילדיו.

עדכוני פסיקה – תושבות יחיד

ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון

טענות המערער

- המערער טען כי כבר משנת 1994 מרכז חייו נותק מישראל עת עבר להתגורר במדינה זרה וניהל שם מערכת יחסים מחוץ לנישואין, ובמשנה תוקף משנת 2000 כאשר נפרד מעשית מאשתו הישראלית.
- בהתאם, בכל אחת משנות המס הנדונות (2005-2007), המערער שהה בישראל פחות מ-183 ימים בשנה. על בסיס עובדות אלו המערער טען, כי בשנות המס הרלוונטיות הוא לא היה תושב ישראל לצרכי מס.

עדכוני פסיקה – תושבות יחיד

ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון טענות המשיב (פ"ש אשקלון)

- פקיד השומה טען מנגד, כי המערער נותר תושב ישראל מן הטעמים הבאים:
- בשנת 2003 המערער שהה בישראל 172 ימים, בשנת 2004 - 170 ימים, בשנת 2005 - 164 ימים, בשנת 2006 - 158 ימים ובשנת 2007 - 163 ימים.
- כפועל יוצא מכך, החזקה השנייה (425 ימים על פני שלוש שנים), התקיימה בעניינו של המערער בשנים 2005-2007, כך שחזקה כי מרכז חיו של המערער היה בישראל בשנים הרלוונטיות.
- באשר למבחן מרכז החיים, למערער בית קבע בישראל והוא נשוי לאישה תושבת ישראל ואב לארבעה ילדים המתגוררים בישראל.
- בנוסף לעסקיו בחו"ל, למערער היו אינטרסים כלכליים משמעותיים גם בישראל.
- המערער אינו משלם מיסים במדינה אחרת, ואין לו מעמד במדינה כשלהי זולת ישראל.

עדכוני פסיקה – תושבות יחיד

ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון

בית המשפט:

נקבע כי המערער לא הצליח להפריך את החזקה הכמותית השנייה וכי הזיקות המהותיות של הנישום מצביעות על מרכז חיים בישראל:

- בשנות המס המערער הגיע בקביעות לתקופות החג וחלק מסופי השבוע לישראל, ובמהלך שהייתו בישראל התגורר עם רעייתו ועם ילדיו בביתם שבישראל. ביתו בישראל היה זמין בכל עת למערער, משפטית ופיזית, וזה הקריטריון המהותי לבחינת בית קבע בישראל, אף אם לצד זה היו למערער בתי קבע אחרים בעולם העונים בו-זמנית לקריטריון הנ"ל.
- מחויבות של המערער לקהילה ולילדיו בישראל.
- למערער היו השקעות משמעותיות ונכסים רבים גם בישראל.
- למערער אין מעמד כאזרח או כתושב באף מדינה בעולם מלבד ישראל, והוא אף סירב להצהיר כי הוא משלם מס במדינה אחרת.

עדכוני פסיקה - שינוי מודל עסקי

פסק הדין בעניין ג'יטקו נ' פקיד שומה כפר סבא (ע"מ - 49444-01-13) (6 ביוני 2017)

העובדות:

- המערערת ג'יטקו בע"מ היא חברה ישראלית שהוקמה בשנת 1992 ועסקה במתן פתרונות בתחום התמיכה הטכנית והאוטומטית ליצרני ציוד אלקטרוני.
- בחודש נובמבר 2006 נחתם הסכם לרכישת מניות המערערת על ידי מיקרוסופט העולמית במחיר של **90** מיליון דולר.
- זמן קצר לאחר מכן הועברו עובדי המערערת לחברת מיקרוסופט ישראל.
- בתאריך 1 ביולי 2007 נחתם הסכם בין המערערת ובין מיקרוסופט למכירת הקניין הרוחני (IP) בתמורה לסך של **26.6** מיליון דולר. הריווח שנוצר באותה עסקה קוזז כנגד הפסדים שהיו למערערת.
- לגישתו של המשיב התמורה שנקבעה בהסכם ה- IP (**26.6 מיליון דולר**) אינה משקפת את השווי האמיתי של העסקה כפי שנקבע בעסקת המניות (**90** מיליון דולר). מאחר שמדובר בעסקה שנערכה בין צדדים קשורים, יש למסות את העסקה לפי שווי שוק.

עדכוני פסיקה - שינוי מודל עסקי

פסק הדין בעניין ג'יטקו - המשך:

עיקרי טענות המערערת:

- המערערת טענה, כי בעסקת המניות שילמה פרמיה שהיא מעבר לשווי השוק של נכסי המערערת וזאת משום ציפייתה ל**סינרגיה** – שימוש במשאביה של המערערת לצורך פיתוח מוצר ה-OneCare ויש לנטרלה מתמורת עסקת המניות.
- עובדים אינם נכס או קניין שניתן להעביר אותו מתאגיד אחד למשנהו ועל כן לא ניתן לייחס "**פונקצית כוח אדם**" שנמכרה למיקרוסופט.
- מיקרוסופט התכוונה להמשיך את פעילותה של המערערת ואף להגדילה הגם שבפועל עסקיה קרסו כתוצאה מנטישת לקוחות.
- יש להפחית מהתמורה את שווי הנכסים המוחשיים (מזומנים).
- יש להפחית את הבונוס לעובדים והתשלום המותנה ששולם למנכ"ל ומייסד המערערת.
- המערערת הותירה קניין בלתי מוחשי אשר לא הועבר למיקרוסופט.

עדכוני פסיקה - שינוי מודל עסקי

פסק הדין בעניין ג'יטקו - המשך:

פסק הדין – הערעור נדחה ברובו:

- על בסיס סעיף 85א לפקודה ותקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק) ,התשס"ז – 2006 נקבע כי יש לקבוע את **שווי השוק** בשל היחסים המיוחדים שבין המערערת למיקרוסופט לאחר עסקת רכישת המניות.
- עסקת המניות משקפת, לכאורה, באופן המיטבי את שווי השוק של נכסי המערערת.
- לדידו של בית המשפט יש לברר **מהי העסקה** שבין המערערת לבין מיקרוסופט – האם מכירת IP בלבד, או שמא מכירת כלל נכסיה ופעילותה של המערערת (הפונקציות, הנכסים והסיכונים – FAR) בסופה הפכה המערערת ל**כלי ריק**. בנוסף, **מהו שווי השוק של הנכסים שהועברו באותה עסקה**.
- על בסיס סעי' 6.30 של קווי ההנחיה של ה- OECD לעניין מחירי העברה של קניין רוחני מסיק בית המשפט כי מבחינה מהותית (פונקציונלית) **העסקה רחבת היקף הרבה יותר מעסקת IP בלבד**.
- המערערת לא הציגה עסקה דומה בין המערערת לבין צד שלישי.

עדכוני פסיקה - שינוי מודל עסקי

Section 6.30 - Special Considerations for Intangibles

- **“In cases involving the use or transfer of intangibles, it is especially important to ground the comparability and functional analysis on an understanding of the MNE’s global business and the manner in which intangibles are used by the MNE to add or create value across the entire supply chain.”**

עדכוני פסיקה - שינוי מודל עסקי

פסק הדין בעניין ג'יטקו - הערעור נדחה ברובו המשך:

מרכיב הסינרגיה:

- מקווי ההנחיה של ה-OECD עולה כי יש להתחשב בתרומתה של הסינרגיה לרווחיות וכגורם השוואתי בקביעת מחירי העברה, כאשר אין לייחסה בהכרח לקניין הרוחני.
- גם אם הסינרגיה אינה נכס בבעלות החברה המוכרת אין כאמור חולק על כך שהיא משפיעה על שווים של הנכסים שבידה.
- אם הסינרגיה אינה נכס בידי החברה המערערת, כלום היא נכס בידי בעלי מניותה?

מרכיב פונקצית כוח האדם:

- בסופו של יום העברת העובדים, בשילוב העברת הקניין הרוחני, היא שהביאה לכך כי פניה של החברה השתנו עד שלבסוף התפוגגה.
- במסגרת העברת העובדים ויתרה החברה על פונקציה משמעותית ובעלת ערך כלכלי רב, אשר השתקף היטב בתמורת עסקת המניות ועל כן צריך לבוא לידי ביטוי גם במסגרת עסקת העברת הטכנולוגיה.
- פונקציה זו מתאימה לעובדי המערערת כמכלול אך לא לעובדים באופן אינדיבידואלי וקונקרטי ועל כן יש לנטרל את הבונוס לעובדים והתשלום המותנה.

מס רכישה על דירת מגורים שנרכשה למטרת הריסה

- הגדרת "דירת מגורים" בסעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין:
"דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה."
- ההגדרה שמה דגש על ההיבט הסובייקטיבי – האם בכוונת הרוכש להשתמש בדירה למגורים.
- כיצד תיחשב רכישה של דירת מגורים אשר בכוונת הרוכש להרוס אותה – האם כדירת מגורים או כזכות במקרקעין שאינה דירת מגורים?

מס רכישה על דירת מגורים שנרכשה למטרת הריסה

פסק הדין בעניין הרצברון (ו"ע 15-06-18942) – מאי 2017

- חלקה של 3 דונם שעליה היה בנוי בית מגורים בשטח 130 מ"ר. הנישומים רכשו את בית המגורים וחלק מזכויות הבניה בחלקה, ודיווחו על רכישת דירת מגורים. **מנהל מיסוי מקרקעין קבע שהרכישה הייתה של קרקע, לאור כוונת הרוכשים להרוס את המבנה הקיים לצורך הקמת בניין למגורים.**
- הרוכשים טענו שהם עונים על המבחן הסובייקטיבי של כוונה למגורים, שהרי ממועד הרכישה ואילך שימש הנכס הנמכר למגורים, וגם אם לרוכשים הייתה כוונה להרוס את בית המגורים, אין לכך נפקות שכן הבחינה נעשית בעת הרכישה.
- ועדת הערר דחתה את עמדת הרוכשים **וקבעה שהכוונה המוצהרת שלהם, שעולה מהמסכת החוזית ומבקשת היתר הבניה, הייתה להרוס את דירת המגורים. העובדה שהדירה לא נהרסה עדיין אינה מאיינת את המטרה המקורית.**

מנגנוני שימור עובדים – חוזר 5/2017

- רשות המיסים פרסמה ביום 12 ביוני את חוזר מס הכנסה 5/2017 בעניין מנגנוני שימור ומגבלות על מייסדים ועובדי מפתח, הנפוצים בענף ההיי-טק.
- פרקטיקה ידועה היא כי בעת הקמת חברה ו/או בעת כניסת משקיע לחברה נדרשים מייסדים/עובדי מפתח (להלן: "אנשי מפתח") להכפיף את המניות שלהם בחברה, או את התמורה בגין מכירתן, להמשך עבודתם בחברה במהלך תקופת מגבלות מוגדרת מראש.
- מאחורי פרקטיקה זו עומדת ההבנה כי ישנם אנשי מפתח שהמשך מעורבותם בחברה חיוני ממש להצלחתה ולמימוש פוטנציאל ההשקעה בה. סיווגן של המניות כתמורה המותנית בהמשך עבודתם בחברה, עלול לחייב אותם במס על הכנסה פירותית (מס שולי – עד 50%), עם השחרור מההכפפה ו/או בעת מימוש המניות על ידי אנשי המפתח.
- בחוזר 5/2017 קובעת רשות המסים באילו תנאים יישמר סיווגן ההוני (שיעור מס של 25% עד 33%) של המניות בידי אנשי המפתח, במסגרת המנגנונים הידועים Holdback-ו Reverse Vesting.

מנגנוני שימור עובדים – Reverse Vesting

מנגנון ה-Reverse Vesting

- מנגנון זה מגדיר את התנאים ותקופת המגבלות במהלכה לחברה ו/או לבעלי מניות אחרים בה, עומדת הזכות לרכוש בחזרה את כל/חלק ממניות אנשי המפתח לפי מחיר קבוע מראש (לרוב בערך הנקוב של המנייה), וזאת כתמריץ לאנשי המפתח להמשיך ולהיות מעורבים בפיתוח החברה. המגבלה משתחררת על פני תקופת עבודתם בחברה.
- התנאים לפיהם לא ישתנה סיווג ההחזקה של אנשי המפתח מהוני לפירותי:
 1. המנגנון **נקבע מראש ובכתב במועד ייסוד החברה** (או בסמוך למועד זה ועד חצי שנה ממועד ייסוד החברה), או **אגב השקעה מהותית** בחברה (לפחות 5% מהון המניות המונפק לאחר ההשקעה);
 2. רק החברה **עצמה או בעלי המניות האחרים** זכאים לרכוש את המניות, והכל **כפי שהוסכם מראש ובכתב**;
 3. מניות אנשי המפתח מסווגות כמכשירים הוניים והן מניות **רגילות** (ולא מניות בכורה או מניות אחרות);
 4. מדובר במניות, אשר אילו היו נמכרות טרום קביעת המנגנון היה הריבוי ממכירתן מסווג כרווח הון.

מנגנוני שימור עובדים – Holdback

מנגנון ה-Holdback

- מדובר בהסדר המקובל בעסקאות למכירת מניות בחברות היי-טק, לפיו הרוכש/המשקיע מתנה חלק מהתשלומים המשולמים על ידו בהמשך מתן שירותי ייעוץ וליווי ע"י בעלי המניות אנשי מפתח בחברה גם בתקופה שלאחר הרכישה. בהתאם, חלק מהתמורה מופקד בנאמנות או מוחזק ע"י הרוכש/המשקיע, ומשולם בהדרגתיות (או בפעימה אחת) עד לסוף התקופה האמורה, וזאת לצד השכר ההולם המשולם בשוטף בגין עבודתם.

מנגנוני שימור עובדים – Holdback

פסק דין הלמן (ע"מ 14-01-47255)

- פס"ד הלמן ניתן ביום 15 באוקטובר 2015 בעניין מנגנון ה-Holdback.
- דובר שם על מכירת כל מניות חברת אקס אי וי בע"מ לחברת IBM. בשונה משאר בעלי המניות, הוסכם שבנוסף למחיר המניה בעסקת המכירה, אנשי המפתח בחברה יקבלו **תמורה נוספת** (בשיעור של 5% מסכום הרכישה הכולל) שתשולם להם על פני תקופה של שלוש שנים בכפוף לכך שימשיכו לעבוד בחברת IBM לאורך התקופה הנ"ל (ומעבר לתשלום משכורת רגילה במהלך העסקתם).
- בית המשפט המחוזי ראה בתמורה הנוספת ששולמה לאנשי המפתח **כהכנסת עבודה** היות ומתקיימת זיקה ישירה בין העסקתם ע"י חברת IBM לבין התמורה הנוספת.
- פס"ד הלמן גרם לאי-וודאות אצל חברות ואנשי המפתח בעניין השימוש במנגנוני השימור בכלל, ובעקבות זאת רשות המיסים הבהירה את עמדתה **בהחלטת מיסוי 4253/16** ולאחר מכן **בטיוטת חוזר מס הכנסה "מנגנוני שימור ומגבלות על מייסדים ועובדי מפתח"** שפורסמה ביולי 2016, אשר היוו את הבסיס לחוזר 5/2017.

מנגנוני שימור עובדים – Holdback

מנגנון ה-Holdback – התנאים לסיווג הוני בידי בעל המניות

1. מניות אנשי המפתח מסווגות כמכשירים הוניים והן מניות רגילות (ולא מניות בכורה או מניות אחרות) אשר אלמלא הסדר ה-Holdback הייתה מכירתן מסווגת כרווח הון;
2. מניות אנשי המפתח הוחזקו על ידם במשך שנה לפחות לפני חתימת העסקה;
3. מניות אנשי המפתח נמכרות במסגרת עסקת מכירה של כלל הזכויות בחברה, לרבות במסגרת שינוי מבנה;
4. תמורת ה-Holdback אינה מהווה תגמול נוסף, אלא המחיר שישולם בעדן הינו זהה למחיר למניה שישולם לשאר בעלי המניות הרגילות בחברה;
5. אנשי המפתח מתקשרים בהסכם חדש החל ממועד השלמת העסקה, או ממשיכים לעבוד תחת הסכם העבודה הקיים, או הסכם מתוקן, ולפיו יקבלו שכר ראוי שלא יפחת משכרם לפני העסקה;
6. החברה הרוכשת תייחס בדיווחי המס שלה את תשלום ה-Holdback כתשלום עבור רכישת מניות במסגרת העסקה, ולא תתבע הוצאות לצרכי מס בגין תשלום ה-Holdback.

מע"מ – פטור ממע"מ במכירת נכס מקרקעין

ע"מ 14-07-10304 אי.פי.אף. יזמות והשקעות בע"מ נ' מס ערך
מוסף תל אביב 1 (2017):

עובדות פסק הדין:

- המערערת עוסקת בתחום הנדל"ן. בשנת 2006 היא רכשה את מרבית הזכויות בבניין המצוי ברחוב בן עטר בתל אביב. בבניין היו דירות מגורים ויחידות מסחריות אשר הושכרו לצדדים שלישיים. כעבור כשלוש שנים, בשנת 2009, מכרה המערערת את זכויותיה בנכס.
- לעמדת המערערת, יש לפטור ממע"מ את עסקת המכירה בשל העובדה שלא ניתן היה לקזז תשומות בעת הרכישה (סעיף 31(1) + 31(4) לחוק מע"מ.
- לעמדת מנהל מע"מ, לא חל פטור ממס בעת מכירת הדירות, שכן חל סעיף 5(ב) לחוק מע"מ.

מע"מ – פטור ממע"מ במכירת נכס מקרקעין

ע"מ 10304-07-14 אי.פי.אף. יזמות והשקעות בע"מ - המשך:
פסק הדין (הערעור התקבל):

- אין להתעלם מן הייעוד המיידני של התשומות ואין להתמקד אך בשימוש הסופי בלבד, שמא ניקלע לכשל לוגי ביישום הסעיף 31(4) לפיו ייעוד ארוך טווח לשימוש בעסקה חייבת יגרום מניה וביה לשלילת הפטור לפי הסעיף.
- הראיות במקרה זה מצדדות בעמדת המערערת כדלקמן: ראשית, לא נסתרו דבריו של מנהל המערערת לפיהם הנכס לא נרכש על מנת למכור בניין חדש שייבנה תחת הבניין הישן. שנית, חלפו, כאמור, כשלוש שנים בין מועד הרכישה ובין מועד חתימת הסכם המכירה, וכפי שנראה להלן חלפו כשש שנים עד להשלמת עסקת המכירה ומסירת החזקה לידי קבוצת הרוכשים. במהלך כל התקופה האמורה הושכרו היחידות השונות, או למצער, רובן. המשך קבלת דמי השכירות במשך פרק זמן ארוך היה קשור למבנה עסקת המכר. שלישית, נראה כי בתקופת בעלותה של המערערת בנכס אכן חודשו חוזי שכירות, או חלקם לפחות, ואף התחלפו דיירים באחדות מן היחידות. רביעית, נראה כי בין מועד רכישת הבניין בחודש אוגוסט 2006 ובין מועד חתימת הסכם המכר בחודש יוני 2009 לא פעלה המערערת באופן נמרץ לקידום התכניות להשבחת הנכס.

מע"מ - חובת ההנמקה והשימוע

- ע"מ 10304-07-14 אי.פי.אף. יזמות והשקעות בע"מ – המשך:
- "ההחלטה בהשגה ניתנה ביום 7.5.2014 או בסמוך לו. ההחלטה כוללת שישה סעיפים קצרים. ארבעת הסעיפים הראשונים להחלטה מציינים בתמצית את עובדות המקרה. הסעיף החמישי מפנה לתנאי הסכם המכר משנת 2009... הסעיף השישי מצטט את האמור בסעיף 5(ב) לחוק ומציין את מועד תחולת החקיקה ובכך מסתיימת ההחלטה.
 - אין בהחלטה בהשגה כל מענה או התמודדות עם הטענה העיקרית של המערערת לפיה עסקת המכר פטורה מכוח סעיף 31(4) לחוק.

חובת ההנמקה והשימוע

ע"מ 10304-07-14 אי.פי.אף. יזמות והשקעות בע"מ – המשך:

- העד מטעם המשיב, אשר קיבל את ההחלטה בהשגה, ניסה בחקירתו הנגדית להצדיק את ניסוח ההחלטה בכך כי ממילא כל הסוגיות לובנו בדיונים בעל פה שהתקיימו עם ב"כ המערערת בין מועד הגשת ההשגה לבין מועד קבלת ההחלטה בהשגה. ייתכן שכך היה אולם חילופי דברים בדיון בעל פה אינם תחליף לרישום החלטה מנומקת בתום הדיון...
- החלטה בהשגה איננה חייבת להיות ארוכה אך היא ודאי חייבת להיות מנומקת, וחייב להינתן בה מענה לפחות לטענותיו העיקריות של האזרח. חשיבות ההנמקה היא משולשת: היא מקיימת את זכות האזרח לדעת מדוע עמדתו נדחת על ידי השלטון (פן הדחייה היא שרירותית או נובעת משיקולים זרים); היא מגדירה את עמדת המשיב שעליה רשאי האזרח להגיש ערעור לבית המשפט המחוזי ובכך היא מסייעת להגשמת זכות הגישה לערכאות; ועצם כתיבת הנימוקים עשויה לתרום לזיקוק הטענות המועלות על ידי המשיב בשם המדינה.

היטל מעסיקים

עניין שלמה סעד עליון (28 במרץ 2017):

- "ככל שהירהרנו בדבר במהלך הדיון ולאחריו, סברנו כי אותה "עמימות מצבית" של המסתננים שהוחלט שלא להרחיקם לעת הזאת בשל המצב במקומותיהם, אולי מצדיקה מעין "מדרגת ביניים", שהרי פליטים אינם, אך גם לא עובדים זרים חוקיים, לא "תושבים" במובן הרגיל על פי פרשנות פשוטה - אך הם בני אנוש שישראל הכירה בנסיבותיהם הקשות בהחליטה שלא להרחיקם, ובתקופה זו עליהם להתפרנס כדי לא להידרדר לפשע."
- בנסיבות אלו והגם שהמדינה התנגדה לכך, דורש בית המשפט העליון מן המדינה לבחון דרך אמצע, אשר לא תטיל את כל חומר הדין והמס על מבקשי המקלט ומעסיקיהם. נכון למועד מצגת זו טרם ניתנה תשובת המדינה וממילא טרם ניתן פסק דין על ידי בית המשפט העליון.
- ע"א 4946/16 + ע"א 6952/16 + ע"א 8249/16 + ע"א 9810/16 + ע"א 9812/16 + ע"א 9814/16 + ע"א 9842/16 + ע"א 9843/16 + ע"א 9922/16 + ע"א 982/17, שלמה סעד ואח' נ' פקיד שומה אשקלון ואח', מיסים לא/2 ה-119 (2017).

היטל מעסיקים

- ביום 1 במאי 2017, נכנס לתוקפו תיקון לחוק עובדים זרים, התשנ"א-1991, הקובע בסעיף 1יא1 לחוק עובדים זרים כי מעסיק של עובד זר שהוא מסתנן יפקיד עבורו פיקדון חודשי בשיעור של 36%, המורכב מחלק מעביד (16%) ומחלק עובד (20%).
- ביום 25 באפריל 2017 פורסם על ידי רשות האוכלוסין וההגירה נוהל פיקדון לעובדים זרים שהם מסתננים:

https://www.gov.il/BlobFolder/policy/deposit_mones_for_infiltrators_procedure/he/9.0.0004.pdf

עדכוני חקיקה

**מיסוי בעל מניות מהותי
שימוש בנכסי חברה (סע'
3(ט1) לפקודה)**

מיסוי בעל מניות מהותי: שימוש בנכסי חברה – סעי' 3(ט)1

"משיכה מחברה" – משיכה של כספים מחברה על ידי בעל מניות מהותי או קרובו, או העמדת נכס של חברה לשימושם, והכל במישרין או בעקיפין, למעט משיכה או העמדה לשימוש כאמור המהווה הכנסה אשר חויבה במלוא המס;

- "נכס" לצרכי הסעיף: (1) דירה/כלי טיס/כלי שיט שעיקר השימוש בהם לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי (גם מחוץ לישראל); (2) חפצי אומנות/תכשיטים;
- דירה (כהגדרתה בחוק המכר (דירות) – "חדר או מערכת חדרים שנועדו למגורים, לעסק או לכל צורך אחר";
- דירת נופש?
- דירה פנויה רוב השנה?
- חנות/ משרדים
- עיקר השימוש ביאכטה?

מיסוי בעל מניות מהותי: שימוש בנכסי חברה – סע' 3(ט)

– "מועד החיוב במס"

- במשיכת כספים מחברה – בתום שנת המס שלאחר שנת המס שבה נמשכו (שוטף + שנה).

- בהעמדת נכס לשימוש – בתום שנת המס שבה הועמד הנכס לשימוש ובתום כל שנה לאחר מכן, עד להשבת הנכס (שוטף תמידי).

מיסוי בעל מניות מהותי: שימוש בנכסי חברה – סעי' 3(ט)

– "השבת כספים ומשיכה חוזרת" –

הכלל: כספים שהושבו לחברה עד מועד החיוב ונמשכו מחדש בתוך שנתיים מהמועד שבו הושבו, יראו אותם, עד גובה הסכום שהושב מחדש כאילו לא הושבו. החריג: כספים שנמשכו באופן חד פעמי והוחזרו בתוך 60 ימים.

• "השבת נכסים ושימוש חוזר" –

הכלל: נכס שהועמד לרשות בעל המניות המהותי והושב לחברה עד מועד החיוב, ולאחר מכן הועמד לשימוש מחדש בתוך שלוש שנים מהמועד שהושב – יראו אותו כאילו לא הושב. דגש: לא מוזכר "עיקר השימוש".

• יתרת זכות שנוכתה –

- הכלל: יתרת זכות שנוכתה מהכנסה ונפרעה בתוך 18 חודשים מהמועד שבו נוכתה – עד גובה הסכום שנפרע, יראו כאילו לא נוכתה.

מיסוי בעל מניות מהותי – שימוש בנכסי חברה –

הוראות מעבר

השבה של נכס מסוג דירה –

- הוראות התיקון יחולו על נכס מסוג דירה שהועמד לשימוש בעל המניות המהותי ערב יום התחילה, לפי החלופות הבאות:
- חלופה ראשונה (השבת הדירה) - בחר בעל המניות המהותי להשיב את הדירה באופן מלא לרשות החברה, עד ליום 31 בדצמבר 2018, לא יחולו עליו הוראות סעיף 3(ט) לפקודה. בגין השימוש בדירה מיום התחילה ועד ההשבה תיזקף לבעל המניות המהותי הכנסת עבודה או הכנסה ממקור אחר (2(10)), לפי הגבוה מבין: (1) שווי השוק בגין השימוש בנכס או (2) השיעור שנקבע לפי סעי' 3(ט) לעניין הלוואה (3.41%), כשהוא מוכפל בעלות הנכס ובניכוי תשלום בשל השימוש.
- חלופה שנייה (המשך שימוש) - בחר בעל המניות המהותי להמשיך ולהשתמש בדירה, תחולנה הוראות הסעיף ויראו את מועד החיוב ביום 31 בדצמבר 2018.
- חלופה שלישית (העברת בעלות ודחיית מס שבח)
- חלופה רביעית – העברת בעלות לבעל המניות המהותי ובחירה בתשלום מס השבח במועד העברה

מיסוי בעל מניות מהותי – שימוש בנכסי חברה

דוגמאות מספריות:

נתונים:

- דירה נרכשה על ידי חברה רגילה (לא משפחתית) ב- 1/1/2000 תמורת 1 מיליון ש"ח. הרכישה מומנה כולה ממזומנים שנבעו מרווחי החברה.
- לחברה בעל מניות אחד העושה בדירה שימוש פרטי.
- ביום 31/12/2018 שווי הדירה 3 מיליון ₪.
- ביום 31/12/2020 שווי הדירה 3.5 מיליון ₪.
- נתעלם מעליית המדד ומפחת.

מיסוי בעל מניות מהותי – שימוש בנכסי חברה

דוגמאות מספריות - המשך:

- **חלופה ראשונה** – בעל המניות בוחר להשיב את הדירה לחברה עד ליום 31/12/2018. יחול מס על דמי השכירות הרעיוניים עד ליום ההשבה (מס שולי).
- **חלופה שנייה** – בעל המניות בוחר להמשיך ולהשתמש בדירה גם לאחר 31/12/2018. במועד זה יחויב בעל המניות במס על הכנסה (דיבידנד/הכנסת עבודה/הכנסה מעסק) בסך מיליון ₪. כמו כן, ימשיך לחול מס שולי על דמי השכירות הרעיוניים.

מיסוי בעל מניות מהותי – שימוש בנכסי חברה

דוגמאות מספריות - המשך:

- **חלופה שלישית** - בעל המניות בוחר להעביר את הדירה לבעלותו ביום 31/12/2018, ללא תשלום מס שבח, ומכר את הדירה ביום 31/12/2020. יחולו המיסים הבאים:
 - יחול מס שולי על דמי השכירות הרעיוניים עד ליום ההעברה.
 - ביום ההעברה יחול מס על הכנסה (דיבידנד/הכנסת עבודה/הכנסה מעסק) בסך מיליון ₪.
 - ביום המכירה יחול מס שבח. שווי המכירה הוא 3.5 מיליון ש"ח; יום הרכישה הוא 1/1/2000 ושווי הרכישה הוא 1 מיליון ₪. את השבח הריאלי בסך 2.5 מיליון ₪ יש לפצל, כך ש- 19/21 מתוכו ימוסו במס שולי (47%), והשאר ימוסה במס שבח של 25%. מס השבח יהיה בסך 1,122,619 ₪.
- $2,500,000 * (19/21 * 47% + 2/21 * 25%) = 1,122,619$
- מס יסף.

מיסוי בעל מניות מהותי – שימוש בנכסי חברה

דוגמאות מספריות - המשך:

• **חלופה רביעית** - בעל המניות בחר להעביר את הדירה לבעלותו ביום 31/12/2018, תוך תשלום מס שבח, ומכר את הדירה ביום 31/12/2020. יחולו המיסים הבאים:

- יחול מס שולי על דמי השכירות הרעיוניים עד ליום ההעברה.
- ביום ההעברה יחול מס על הכנסה (דיבידנד/הכנסת עבודה/הכנסה מעסק) בסך מיליון ₪.
- ביום ההעברה יחול מס שבח. שווי המכירה הוא 3 מיליון ש"ח; יום הרכישה הוא 1/1/2000 ושווי הרכישה הוא 1 מיליון ₪. על כל השבח הריאלי בסך 2 מיליון ₪ יוטל מס שולי (47%). מס השבח יהיה בסך 940,000 ₪.
- ביום המכירה יחול מס שבח. שווי המכירה הוא 3.5 מיליון ש"ח; יום הרכישה הוא 31/12/2018 ושווי הרכישה הוא 3 מיליון ₪. על כל השבח הריאלי בסך חצי מיליון ₪ יוטל מס בשיעור 25%. מס השבח יהיה בסך 125,000 ₪.

מיסוי בעל מניות מהותי – שימוש בנכסי חברה – הוראות מעבר

הוראות מעבר – נכס מסוג דירה

- הוראות סע' 71 לחוק מיסוי מקרקעין לא יחולו על נכס מסוג דירה שהועמד לשימוש בעל המניות המהותי בשנת המס 2015 ואילך.
- במכירת הדירה בחלופה השלישית לא יחולו הפטורים על דירת מגורים (פרק חמישי 1).
- חריג לפיצול הליניארי החדש על בעל מניות מהותי - חברות משפחתיות או חברות בית מיום ההתאגדות ועד יום העברה ושבעלי המניות בהן במועד העברה יחידים. במקרה זה יחולו שיעורי מס השבח הרגילים על יחיד בסעיף 48א(ב) או (ב1) לחוק מיסוי מקרקעין.

הוראת שעה – חלוקת דיבידנד בשיעור מוטב

מיסוי חברות ארנק – הוראת שעה

הוראת שעה:

שיעור המס על הכנסה מדיבידנד בידי יחיד שהוא בעל מניות מהותי, או בידי חברה משפחתית שהנישום, כמשמעותו בסעיף 64א לפקודה הוא בעל מניות מהותי, במישרין או בעקיפין, בחברה ששילמה את הדיבידנד, שמקורו ברווחים שנצברו עד יום 31 בדצמבר 2016 יהיה בשיעור סופי של 25%, ובלבד שמתקיימים כל התנאים הבאים:

(1) מגבלת הזמן: ההכנסה התקבלה בתקופה שמיום 1 בינואר 2017 ועד ליום 30 בספטמבר 2017.

(2) בחינה עתידית: בכל אחת משנות המס 2017-2019, הסכום הכולל של הכנסת עבודה, דמי ניהול, הפרשי הצמדה או ריבית ותשלומים אחרים ששולמו למקבל ההכנסה מדיבידנד על ידי החברה מחלקת הדיבידנד, במישרין או בעקיפין, בהפחתת ההכנסה מדיבידנד שחויבה במס לפי סעיף זה (לעניין שנת המס 2017), לא פחת מממוצע סכום התשלומים כאמור ששולמו במישרין או בעקיפין בשנים 2015-2016.

(3) מגבלת קיזוז: לא יתאפשר קיזוז הפסד הון מניירות ערך כנגד הדיבידנד.

מיסוי חברות ארנק – הוראת שעה

חוזר 1/2017 - הוראת שעה לעניין חלוקת דיבידנד לבעל מניות מהותי עד ליום 30.9.2017:

- יובהר כי רווחים צבורים בחברות תושבות ישראל לא יכללו חלוקה המסווגת כהפחתת הון או רווחי שיערוך אלא רווחים שחויבו במס חברות או מהכנסות פטורות ממס בלבד. **תחולת ההוראה על משיכת דיבידנד מחברות זרות?**
- מקור הדיבידנד יכול ויהא מרווחים צבורים עד ליום 31.12.2016 **בחברות מוחזקות** על ידי החברה מחלקת הדיבידנד המוטב, ובלבד שחולקו לחברה המחלקת וליחיד בעל המניות המהותי או לחברה המשפחתית עד ליום 30.9.2017.
- החברה **שילמה** את ההכנסה מהדיבידנד המוטב לבעל המניות המהותי בתקופה שמיום 1 ינואר 2017 ועד ליום 30 בספטמבר 2017 בלבד (דגש: **תשלום בפועל ולא העמדת יתרת זכות**).

מיסוי חברות ארנק – הוראת שעה

חוזר 1/2017 - הוראת שעה לעניין חלוקת דיבידנד לבעל מניות מהותי עד ליום 30.9.2017 - המשך :

- מובהר כי לעניין הוראת השעה בלבד, לא יראו בקיזוז ההכנסות מהדיבידנד המוטב כנגד אותו חלק מיתרת החובה או מדירה שהועמדה לשימוש של בעל המניות המהותי מקבל הדיבידנד, כהפרה של תנאי זה בהוראת השעה ויראו את הדיבידנד כמשולם על ידי החברה ובלבד שמקורה של יתרת החובה של בעל המניות המהותי היא במשיכות מהחברה לאחר תאריך 1.1.2013.

מיסוי חברות ארנק – הוראת שעה

חוזר 1/2017 - הוראת שעה לעניין חלוקת דיבידנד לבעל מניות מהותי עד ליום 30.9.2017 - המשך – ממוצע הכנסות:

- סכום ההכנסות שיקבל בעל המניות המהותי מאת החברה המחלקת, במישרין או בעקיפין, **בכל אחת** מן השנים 2017 עד 2019 למעט ההכנסות מדיבידנד, **לא יפחת** מממוצע ההכנסות שהתקבל בידו בשנות המס 2015 ו-2016, מאת החברה המחלקת, במישרין או בעקיפין. סוגי ההכנסות שיכללו בבדיקה האמורה (הן בשנות 2015-2016 והן בשנות המס 2017-2019), לא יכללו הכנסות מדיבידנד, לרבות מהדיבידנד המוטב.
- הבדיקה האמורה לעיל **לא תבוצע** לגבי השנים בהן החברה מצויה **בהליכי פירוק** או לגבי השנים בהן מקבל הדיבידנד המוטב **חדל להיות בעל מניות מהותי** בחברה המחלקת.
- הפרת תנאי זה על ידי אחד מבעלי המניות המהותיים בחברה מחלקת הדיבידנד **לא תשלול** את הזכאות לדיבידנד המוטב משאר בעלי המניות המהותיים בחברה.

מיסוי חברת ארנק בעל מניות בחברת מעטים

מיסוי חברות ארנק

סימן ב'1: בעל מניות מהותי בחברה מעטים - סעי' 62א לפקודה:
הכנסה חייבת של חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה (שאינה חברת משלח יד זרה), הנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל מניות מהותי בה, תיחשב כהכנסתו של היחיד במצבים הבאים:
המצב הראשון (שינוי מצב קיים) -

- הכנסה מיגיעה אישית לפי סעי' 2(1), 2(2) או 2(10), לפי העניין - אם הכנסת חברת המעטים נובעת מפעילות היחיד בחבר בני אדם אחר, לרבות בצד קשור לאותו חבר בני אדם, כנושא משרה או הענקת שירותי ניהול וכיו"ב, והיחיד או חברת המעטים היו נושאי משרה באותו חבר בני אדם ובלבד שהיחיד אינו בעל מניות מהותי באותו חבר בני אדם.
- בעל המניות בחברת המעטים הוא זה שמשמש בפועל כנושא משרה בחבר בני אדם אחר.

מיסוי חברות ארנק

**סימן ב'1: בעל מניות מהותי בחברה מעטים - סע' 62א לפקודה:
המצב השני (תחילתו של קשר עסקי) -**

- הכנסה מיגיעה אישית לפי סע' 2(2) - אם הכנסת חברת המעטים נובעת מפעילות אותו יחיד בעבור אדם אחר, לרבות בעבור צד קשור לאותו אדם, והיא מסוג עובד עבור מעסיקו, ובלבד שהיחיד אינו בעל מניות מהותי או שותף ב"אדם האחר".

- **חזקה: יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו, על אף כל דין או הסכם, אם מקורן של 70% או יותר מסך כל הכנסתה או הכנסתה החייבת של חברת המעטים בשנת המס, למעט הכנסות מיוחדות או רווחים מיוחדים, הוא בשירות שניתן על ידי היחיד או קרובו כהגדרתו בסעיף 76, לרבות עובדי החברה, במישרין או בעקיפין, לרבות באמצעות חברת מעטים קשורה, לאדם אחד או לקרובו כהגדרתו בסעיף 88, במשך 30 חודשים לפחות, מתוך תקופה של ארבע שנים.**

מיסוי חברות ארנק

- סימן ב'1: בעל מניות מהותי בחברה מעטים - סעי' 62א לפקודה:
- בתום 30 חודשים יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו מיום תחילת מתן השירות (לצורך דיני המס בלבד).
- הכנסות מיוחדות / רווחים מיוחדים - תמורה לעניין רווח הון, שווי מכירה לצרכי שבח במיסוי מקרקעין ודיבידנד.
- לא יראו שירות שניתן על ידי שותף בשותפות, לאותה שותפות, כשירות ש"ניתן לאדם אחד".
- הוראות החזקה לא יחולו על חברת מעטים המעסיקה ארבעה מועסקים -
 - הועסק אדם לא יותר מארבע שעות ביום – ייחשב לחצי מועסק.
 - הועסק אדם חלק משנת המס - חישוב יחסי.
 - אדם וקרובו ייחשבו למועסק אחד.
- הוראות תחולה – לעניין מניין 30 החודשים תימנה גם התקופה שלפני יום התחילה.

מיסוי חברות ארנק – סוגיות פתוחות

- "לפי העניין"
- יחסי הגומלין בין החלופות
- שאלת ניכוי מס במקור של המשלם (קרן תל אביב לפיתוח - ע"מ -28320-05-12)
- שאלת ביטוח לאומי
- מתן שירותים באמצעות חברת ארנק מחוץ לישראל
- בעל מניות מהותי (חריג)
- שותף בשותפות (חריג)

מפעל טכנולוגי מועדף

חוק ההסדרים – תיקון 73 לחוק עידוד

הוספת סימן ב'3 (סעי' 51כד) - מפעל טכנולוגי מועדף

- על רקע המלצות ה OECD - Action 5 – Countering Harmful Tax Practices - בנוגע למיסוי קניין רוחני ועל מנת לעודד חברות בינלאומיות גדולות, בעיקר בתחום ההיי טק, לעבור לישראל ולפתח את הקניין הרוחני שלהן בשטח ישראל, מסגרת חוק ההסדרים תוקן חוק העידוד ובסעיף 51כד לחוק נוספה ההגדרה – "מפעל טכנולוגי מועדף".

חוק ההסדרים – תיקון 73 לחוק עידוד

הוספת סימן ב'3 (סעי' 51כד) - מפעל טכנולוגי מועדף

• "הכנסה טכנולוגית" - הכנסה של מפעל טכנולוגי שהופקה או נצמחה במהלך עסקיו הרגיל של המפעל **מנכס לא מוחשי מוטב** שבבעלות מלאה או חלקית של המפעל, או שהמפעל הוא בעל זכות שימוש בו, לרבות כל אחת מאלה:

- הכנסה ממתן זכות לשימוש בנכס הלא מוחשי המוטב;
- הכנסה משירות המבוסס על תוכנה;
- הכנסה ממוצר אשר בייצורו נעשה שימוש בנכס הלא מוחשי המוטב;
- הכנסה ממוצר נלווה או תומך לתוכנת מחשב, הקשור לנכס הלא מוחשי המוטב;
- הכנסה משירות נלווה או תומך למתן זכות שימוש, לשירות או למוצר;
- הכנסה משירותי מו"פ שאינה עולה על 15% מהכנסות המפעל;
- הכנסות נוספות שיקבעו לפי אמות מידה בין-לאומיות.

חוק ההסדרים – תיקון 73 לחוק עידוד

הוספת סימן ב'3 (סע' 51כד) - מפעל טכנולוגי מועדף

- **"נכס לא מוחשי מוטב"** - כל אחד מאלה:
 - זכות לפי חוק הפטנטים;
 - תוכנת מחשב המוגנת לפי חוק זכויות יוצרים;
 - זכות לפי חוק זכות מטפחים של זני צמחים;
 - זכויות לפי חוקים אחרים שיקבעו בצו;
 - זכויות לפי חוקי מדינות חוץ בעניינים המפורטים לעיל.
 - ידע שפותח בישראל בידי המפעל הטכנולוגי, והרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית קבעה שהוא כשיר להיות נושא לתוכנית מחקר ופיתוח ובלבד שסך ההכנסות של החברה בעלת המפעל בשנת המס לא עלה על 32 מיליון ₪, או שמחזור העסקאות של הקבוצה לא עלה על 211 מיליון ₪, אם החברה בעלת המפעל נמנית על קבוצה.
- **"קבוצה"**: קבוצה המורכבת משתי ישויות או יותר ואחת מהן מחזיקה במישרין או בעקיפין באמצעי השליטה של כל אחת מהישויות האחרות כך שמתקיימים ביניהן "יחסים מיוחדים" לפי סע' 85א לפקודה, או שבהתאם לכללי חשבונאות מקובלים או הדין החל היה עליהן להכין דוחות מאוחדים.

חוק ההסדרים – תיקון 73 לחוק עידוד

הוספת סימן ב'3 (סע' 51כד) - מפעל טכנולוגי מועדף

- "**מפעל מועדף טכנולוגי**" – הינו מפעל שסך ההכנסות בשנת המס של הקבוצה עמה נמנית החברה בעלת המפעל **היה נמוך מ-10 מיליארד שקלים** חדשים והמפעל היה מפעל בר-תחרות בהתאם לסעיף 18א(ג)(1) או (2), ובנוסף המפעל עומד באחת החלופות הבאות:
 - חלופה 1: הוצאות המו"פ של החברה בעלת המפעל עמדו על **לפחות 7%** מסך הוצאות החברה בשלוש שנים שקדמו לשנת המס, או עלו על **75 מיליון ₪** בשנה (ואם המפעל הוקם במהלך שלוש שנות המס, האמור יחול על התקופה ממועד ההקמה) ובנוסף החברה בעלת מפעל שעומדת באחד או יותר מהתנאים הבאים:
 - **20%** מהעובדים המועסקים בחברה לפחות או **200 עובדים** מועסקים במו"פ.
 - קרן הון סיכון" השקיעה בחברה **8 מיליון ₪** לפחות והחברה לא שינתה את תחום עיסוקה.
 - במשך 3 השנים האחרונות, הכנסותיה של החברה צמחו **ב- 25%** בממוצע ביחס לשנה הקודמת ובלבד שמחזור מכירות החברה היה **10 מיליון ₪** או יותר.
 - במשך 3 השנים האחרונות, מספר העובדים בחברה עלה **ב- 25%** בממוצע ביחס לשנה הקודמת ובלבד שהחברה העסיקה **50 עובדים** לפחות בכל אחת משלוש השנים שקדמו לה.

חוק ההסדרים – תיקון 73 לחוק עידוד

מפעל טכנולוגי מועדף

- חלופה 2: החברה קיבלה אישור מהרשות הלאומית לחדשנות כי היא עומדת בתנאים של מפעל המקדם חדשנות (בהתאם לדרישות המדען הראשי).

משמע, באפשרותו כל מפעל אשר אינו עומד בתנאים האמורים בחלופה 1 לפנות לרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית ולקבל אישור כי הוא מפעל טכנולוגי מועדף אף שאינו עומד בתנאים האמורים לעיל, אם הוא מפעל המקדם חדשנות לפי תנאים שקבע המדען הראשי במשרד הכלכלה והתעשייה בהתייעצות עם המנהל הכללי של משרד האוצר ובאישור שר האוצר.

מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד

- מפעל בו התקיימו כל התנאים האמורים ב"מפעל טכנולוגי מועדף", אך במקום תנאי למחזור המקסימלי של 10 מיליארד שקל של הקבוצה, יהיה זה מחזור מינימאלי. כלומר, סך ההכנסות של הקבוצה עמה נמנית החברה בעלת המפעל הינו 10 מיליארד שקל או יותר.

טבלה מסכמת- שיעורי מס החברות ודיבידנד

החלים בחוק עידוד לאחר תיקון 73

ניכוי מס במקור על דיבידנד	מס רווח הון (בכפוף לתנאים)	מס חברות אזור פיתוח א'	מס חברות מרכז	
20%		7.5%	16%	חברה מועדפת
20% (5% בשנות המס 2017-2019 לחברת אם שהיא תושבת חוץ)		5%	8%	חברה מועדפת בעלת מפעל מועדף מיוחד
20% (4% דיבידנד לחברה תושבת חוץ – בתנאים מסוימים)	12%	7.5%	12%	הכנסה טכנולוגית מועדפת של חברה מועדפת בעלת מפעל טכנולוגי מועדף
20% (4% דיבידנד לחברה תושבת חוץ – בתנאים מסוימים)	6%	6%	6%	הכנסה טכנולוגית מועדפת של חברה מועדפת בעלת מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד

תקנות לעידוד השקעות הון

תקנות לעידוד השקעות הון (הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי), התשע"ז-2017

ביום 16 במאי 2017 אישרה ועדת הכספים של הכנסת את תקנות עידוד השקעות הון (הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי), התשע"ז-2017 (להלן: "התקנות"). התקנות קובעות את הכללים הנדרשים לצורך יישום מסלולי הטבות המס האמורים בתיקון 73, לרבות:

- קביעת נוסחת הייחוס של חלק ההכנסה המוטבת (רווח מפעילות טכנולוגית או רווח הון מוטב)
- התייחסות למצב של פיתוח בחו"ל
- התייחסות למצב של רכישת נכסים לא מוחשיים שפותחו בישראל ובחו"ל וכו'.

תקנות לעידוד השקעות הון

הכנסה טכנולוגית מועדפת: חלק ההכנסה הטכנולוגית הנובע ממחקר ופיתוח בישראל, והכול בהתאם לתקנות שיקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, הועמדות באמות מידה בין-לאומיות לעניין משטר המס;

תקנה 2 - קביעת נוסחת הייחוס של חלק ההכנסה המוטבת (רווח מפעילות טכנולוגית או רווח הון מוטב) כדלקמן:

- **מונה:** הוצאות המו"פ המוכרות לפי התקנות (כמפורט בהמשך) *130%
- **מכנה:** כלל הוצאות המו"פ בפיתוח הנכס המוטב (לרבות באמצעות צד ג')
+ עלות רכישת הנכס המוטב (בתקנות נקבעו כללים המאפשרים לסווג, במצבים שנקבעו, את התשלומים האמורים (כולם או חלקם) כהוצאות מו"פ מוכרות) + **תמלוגים** ששולמו עבור זכות השימוש בנכס המוטב

תקנות לעידוד השקעות

תקנה 3 - הוצאות מוכרות

(1) לא ייכללו הוצאות מחקר ופיתוח אשר מפעל טכנולוגי שהוצאותיו כאמור חושבו לפי תקנה 10 הוציא עובר ליום ג' בטבת התשע"ז (1 בינואר 2017) – בכפוף להוראת שעה;

(2) יראו הוצאות מוכרות בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב כסכום הוצאות מחקר ופיתוח שהוצאו לביצוע פעילות מחקר ופיתוח בישראל במישרין בידי המפעל הטכנולוגי או באמצעות קבלת משנה, לרבות סוגי ההוצאות האלה ובהתקיים התנאים המפורטים להלן:

(א) יראו כהוצאות מוכרות בפיתוח נכס לא מוחשי, הוצאות מפעל טכנולוגי ששימשו במחקר ופיתוח מחוץ לישראל אם התקיים אחד מאלה:

(1) פעילות מחקר ופיתוח בוצעה במישרין בידי המפעל הטכנולוגי, באמצעות מפעל קבע של החברה בעלת המפעל הטכנולוגי או עובד המפעל הטכנולוגי;

(2) פעילות המחקר והפיתוח בוצעה באמצעות אחד מאלה: (א) קבלן משנה שאינו צד קשור למפעל הטכנולוגי; (ב) משנה תושב ישראל שהוא צד קשור למפעל, ובלבד שהוצאותיו של קבלן המשנה היו הוצאות מוכרות אילו היה הוא המפעל הטכנולוגי;

תקנות לעידוד השקעות

תקנה 4 - רכישת נכסים לא מוחשיים שפותחו בישראל

א) על אף האמור בתקנה 2, נרכש נכס לא מוחשי מוטב בידי מפעל טכנולוגי, יחולו לעניין תקנה 3 הוראות אלה:

(1) נרכש הנכס מתושב ישראל, רשאי המפעל הטכנולוגי לייחס את הוצאות המחקר והפיתוח של המוכר, כאילו היו הוצאותיו שלו ובלבד שהמוכר זכאי היה לייחס את ההוצאות בדרך זו אילו היה הוא המפעל הטכנולוגי והיו בידי מסמכים לפי הוראות תקנה 8 לעניין דרישות תיעוד ומעקב, ואולם יראו לעניין זה רק את הוצאות המוכר על מחקר ופיתוח שבוצע בישראל כהוצאות מוכרות בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב של המפעל הטכנולוגי ואילו שאר הוצאות המחקר והפיתוח של המוכר יבואו בחשבון לעניין הוצאות מחקר ופיתוח שאינן הוצאות מוכרות של המפעל הטכנולוגי;

תקנות לעידוד השקעות

תקנה 4 - רכישת נכסים לא מוחשיים שפותחו בישראל

(2) **נרכש הנכס מתושב חוץ**, רשאי המפעל הטכנולוגי לייחס את הוצאות המחקר והפיתוח של המוכר, כאילו היו הוצאותיו שלו, אם היו בידי מסמכים לפי הוראות תקנה 8 לעניין דרישות תיעוד ומעקב, כך שהוצאות המחקר ופיתוח בעד מחקר ופיתוח שבוצע בישראל יבואו בחשבון לעניין הוצאות מוכרות בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב ואילו שאר הוצאות המחקר והפיתוח יבואו בחשבון לעניין הוצאות מחקר ופיתוח שאינן הוצאות מוכרות, **והכול אם היו לתושב החוץ הוצאות מחקר ופיתוח מוכרות לפיתוח הנכס בעד מחקר ופיתוח שבוצע בישראל בשיעור העולה על 75% מכלל הוצאות המחקר ופיתוח של תושב החוץ לפיתוח הנכס;**

(3) ייחס מפעל טכנולוגי הוצאות מחקר ופיתוח כאמור בפסקאות (1) ו-(2), בהתקיים התנאים המפורטים בהן, לא תובא בחשבון לצורך חישוב הכנסה טכנולוגית מועדפת ההוצאה בעד רכישת נכס לא מוחשי מוטב.

תקנות לעידוד השקעות

- **תקנה 5** – ייחוס הכנסות והוצאות על פי מוצר או קבוצת מוצרים –
- ההכנסה הנובעת מהמוצר כוללת הכנסה מכמה נכסים לא מוחשיים.
- יש קושי להפריד בין הנכסים הלא מוחשיים.
- **תקנה 6** – חזקה היא שההכנסה המיוחסת לייצור של מפעל טכנולוגי שווה לסכום המתקבל מהוספת רווח בשיעור 10% לעלויות הייצור הישירות.
- **תקנה 7** – צירוף עסקים של חברה תושבת חוץ.
- **תקנה 8** – תיעוד ומעקב.

שאלות ?
תודה !

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

<http://www.ampeli-tax.co.il/>