

Finding
opportunity
in change



LOOKING FORWARD TO 2023

דגשים והערכות לשנת המס הבאה

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING

שיף הזנפרץ ושות' רואי חשבון



דגשים והערכות לקראת סוף שנת המס 2023 ותחילת שנת המס 2024

תוכן עניינים

2	הקדמה
3	הארכת מועדים ודחיית תקופות דיווח בהליכי מס בעקבות מלחמת "חרבות ברזל"
5	שינוי תושבות של יחידים בעקבות מלחמת "חרבות ברזל"
6	הטבת מס חדשה למשכירים דירה יחידה
7	החייאת חוק האנג'לים
9	מחירי העברה – הרחבת חובות הדיווח לתאגידי רב לאומיים
10	השקעה בחברות במכשיר ה-SAFE
11	נספח מיסוי כללי



A world leader in
audit, tax and
consulting services.

דגשים והערכות לקראת סוף שנת המס 2023 ותחילת שנת המס 2024

לקוחות יקרים,

כבכל שנה, אנו מתכבדים להביא בפניכם עלון מידע הכולל סקירה תמציתית של סוגיות שונות ועדכונים מהשנה החולפת.

עלון מידע זה נערך במהלך חודש נובמבר 2023, עת מלחמת "חרבות ברזל" בעיצומה ולבנו נע בין שמחה על החטופים ששבו הביתה לבין צער עמוק על כל אותם חללים שנפלו ודאגה גדולה לחטופים שעדיין מוחזקים בשבי.

במדינת ישראל, ניכרת האטה בפעילות הכלכלית וירידה בהשקעות זרות, בין היתר, כתוצאה מהשפעות מלחמת "חרבות ברזל".

נתוני בנק ישראל לרבעון השני של 2023 הצביעו על צמיחה של 3% שנבעה בעיקרה מהשקעות, בעוד הצריכה הפרטית והיצוא גדלו רק בשיעור מתון. שוק העבודה אופיין ברמה גבוהה של משרות פנויות, שיעור התעסוקה בגילי העבודה העיקריים היה גבוה ושיעור האבטלה נמוך בהשוואה לרמות ששררו טרם משבר הקורונה. ניתן לומר, כי אלמלא פרצה המלחמה, התפתחויות אלו היו תומכות בהעלאת תחזית הצמיחה ל-2023.

בהמשך וכחלק בלתי נפרד מהמבזקים שפרסמנו במהלך התקופה האחרונה בכל הנוגע להוראות, להנחיות ולהקלות השונות בעקבות מלחמת "חרבות ברזל", מצאנו לנכון להביא בפניכם נושאים נוספים הנוגעים למלחמה, וכן נושאים שונים וסוגיות, אשר יש בהם כדי להשפיע על התנהלות נבונה בשנת המס הבאה, ואשר יאפשרו את היערכותכם המיטבית לקראת שנת המס 2024, ובכלל כן –

■ הארכת מועדים ודחיית תקופות דיווח בהליכי מס בעקבות מלחמת חרבות ברזל

■ שינוי תושבות של יחידים בעקבות מלחמת חרבות ברזל

■ הטבת מס חדשה למשכירים דירה יחידה

■ החייאת חוק האנג'לים

■ מחירי העברה – הרחבת חובות הדיווח לתאגידים רב לאומיים

■ השקעה בחברות במכשיר ה-SAFE

אנו סמוכים ובטוחים שעלון המידע יהא לכם לעזר בבואכם לקבל החלטות עסקיות וכן יספק מידע בכל הנוגע לדיווחים שוטפים לרשות המסים בקשר עם הפעילות העסקית.

אנו מאחלים לכולם ימים שקטים ובטוחים יותר, שנה פורייה ורווית אתגרים וכמו תמיד נשמח להמשיך ולעמוד לרשותכם ולהעניק ייעוץ מיסויי וכל מידע נוסף שיידרש על ידי מיטב המומחים.



מחלקת המיסים במשרדנו מעניקה שירותים מקיפים בתחומי המיסוי המקומי והבינלאומי ובכלל זה: ייעוץ בבחירת מבנה התאגדות אופטימלי ייעוץ וליווי בעסקאות מקומיות ובינלאומיות, שינויי מבנה (מיזוגים פיצולים), ייעוץ בתחום המיסוי הבינלאומי, מיסוי נאמנויות והקלות במיסוי לעולים חדשים ולתושבים חוזרים, ייעוץ בנושא חוק עידוד השקעות הון, פניות לקבלת החלטות מיסוי ומתן חוות דעת מקצועיות בסוגיות מס שונות

לייעוץ, מידע ותיאום, ניתן לפנות למזכירות מחלקת מיסים במשרדנו בטלפון: 03-7919104

הארכת מועדים ודחיית תקופות דיווח בהליכי מס בעקבות מלחמת חרבות ברזל

ביום 28 בנובמבר 2023, פורסם חוק הארכת תקופות ודחיית מועדים (הוראת שעה - חרבות ברזל) (הליכי מס ומענקי סיוע), התשפ"ד-2023 ("החוק"), וזאת כחלק משורת הקלות שנועדו לסייע לציבור בתקופת מלחמת חרבות ברזל. במסגרת החוק הוארכו תקופות קצובות בזמן שנקבעו בדיני המס בקשר עם הליכים שונים (מס הכנסה, מס ערך מוסף, מיסוי מקרקעין, חוקי עידוד ועוד), המתנהלים בין נישומים לבין רשות המסים, וכן נקבעו הוראות ספציפיות בקשר עם מועד ההתיישנות לעניין דוחות לשנת המס 2022.

להלן יפורטו השינויים העיקריים שכולל החוק:

א. הארכת תקופות ודחיית מועדים

בחישוב התקופות הקצובות שקובעים דיני המס השונים לא תבוא במניין "**התקופה הקובעת**" המוגדרת בחוק "**כ"תקופה של שלושה חודשים שתחילתה ביום כ"ב בתשרי התשפ"ד (7 באוקטובר 2023)**", קרי התקופה שבין 7.10.2023 ועד 7.1.2024, כפוף להתקיימותם של שני תנאים מצטברים:

1. מועד תחילת התקופה שנקבע בהוראות החיקוקים המנויים בחוק חל עד ליום 7.1.2024 (כלומר עד ליום האחרון של התקופה הקובעת); ו-

2. מועד סיום התקופה האמורה חל בתוך התקופה הקובעת או עד ליום 6.3.2024.

בהתקיים התנאים הנ"ל, יידחה היום האחרון למשך תקופה שאורכה כאורך התקופה הקובעת, דהיינו המועד יידחה בשלושה חודשים.

עיקרי התקופות עליהן יחולו הארכת התקופות ודחיית המועדים:

מס הכנסה -

■ סעיף 3(ט) – תקופת השבת כספים לחברה שמועד החיוב בגינה אמור היה להיות ביום 31.12.2023 יידחה ליום 31.3.2024. יחד עם זאת, ככל שהשבת הכספים לא תבוצע עד ליום 31.3.2024, אזי יראו את מועד החיוב בגינה כמועד החיוב המקורי (31.12.2023).

■ סעיפים 64 ו-64א – תקופות להגשת הודעות בקשר עם חברת בית וחברה משפחתית.

■ תקופת הדיווח של יישות-אם בקבוצה רב-לאומית.

■ תקופות להגשת ערעורים שונים לוועדה לקבילות פנקסים.

■ תקופות שונות בקשר עם קביעת שומות מס הכנסה, שומות ניכויים והגשת השגות.

חוק מס ערך מוסף

■ תקופות שונות למתן החזר (בהתאם להוראות סעיף 39 לחוק מע"מ).

■ תקופות למתן החלטות שונות של מנהל מע"מ.

■ תקופות שונות בקשר עם הוצאת שומות, הגשת השגות והגשת ערר על החלטות שונות של מנהל מע"מ.

חוק מיסוי מקרקעין

■ תקופות בקשר עם הפחתת שיעורי מקדמת מס שבח.

■ תקופות למתן הודעות בקשר עם מכירת אופציה, מכירת זכויות במתחם פינוי בינוי ולפי תמ"א 38 והקצאה באיגוד מקרקעין.

■ תקופות שונות בקשר עם מכירת זכות במקרקעין.

■ תקופות שונות בקשר עם תיקון שומה, הגשת השגה והגשת ערר.

חוק עידוד השקעות הון

■ תקופה למתן הודעה על שנת בחירה לחברה מוטבת.

■ תקופה להגשת בקשה לאישור מראש לזכאות להטבות ולהחלטת המנהל בבקשה כאמור.

ב. הארכת תקופות לעניין דירת מגורים יחידה ומזכה

הארכה של שלושה חודשים מהיום האחרון של התקופה הקובעת או שלושה חודשים מהיום שבו הייתה אמורה להסתיים התקופה הרלוונטית לגבי משפרי דיור היכולים להחזיק בשתי דירות מגורים ועדיין להיחשב כבעלים של דירה יחידה לצורך הטבות מס הניתנות לבעלי דירה יחידה. ההארכה תינתן לנישום גם אם התקופה שנקבעה לו חלה בתקופה הקובעת וגם אם סיומה לא בתקופה הקובעת. לפיכך, מי שעבורו המועד האחרון למכירת הדירה הינו ביום 8.10.2023, אזי יעמדו לרשותו 3 חודשים נוספים מהיום האחרון של התקופה הקובעת, קרי מיום 7.1.2024 ועד ליום 7.4.2024; ומי שעבורו המועד האחרון למכירת הדירה חל ביום 1.3.2023, יעמדו לרשותו 3 חודשים נוספים, קרי עד ליום 1.6.2024.

ג. התיישנות לעניין דוחות לשנת המס 2022

החוק קובע, כי דוח שנתי לשנת המס 2022, אשר יוגש בתקופה שמיום 1.1.2024 ועד ליום 31.1.2024, ייחשב לעניין הוראות פקודת מס הכנסה כאילו הוגש ביום 31.12.2023, בכפוף לכך שנישום שהיה חייב בהגשת דוח לשנות המס 2020 ו-2021, הגיש את הדוח לשנת המס 2021 במהלך שנת המס 2021 (קרי, עד ליום 31.12.2022).

ד. הנחיות רשות המסים בנושא התיישנות הליכי שומה וביקורת

נוכח הוראות החוק והעובדה שהוארכה תקופת ההתיישנות של דוחות שנתיים שאמורים היו להתיישן בסוף שנת המס 2023, ובהתאם להנחיות רשות המסים בעבר, פורסמה הנחייתה של סמנכל"ית שומה וביקורת ברשות המסים, לפיה הליכי שומה לגבי הדוחות האמורים יהיו אפשריים אך ורק אם נפתחו הליכי ביקורת גלויים משמעותיים לפני ה- 31.10.2023, פרט למקרים חריגים בהתאם לבקשת פקיד השומה או סגנו ובאישור הרפרנט המקצועי, בהם ניתן יהיה לפעול עד מועד ההתיישנות החדש – 31.3.2024.



שינוי תושבות של יחידים בעקבות מלחמת חרבות ברזל

מלחמת חרבות ברזל הביאה עמה תנועה מוגברת של יחידים המבקשים לעלות או לחזור לישראל, ומנגד גם יחידים המבקשים לעזוב את ישראל לצמיתות או באופן זמני. בנוסף, היינו עדים ליחידים שאינם תושבי ישראל אשר הגיעו לישראל במטרה להתגייס לצה"ל בתקופת המלחמה.

בהקשר זה נדגיש, כי לעניין יחידים אשר חזרו לישראל בעקבות קריאתם למילואים בצו 8, פורסמה הודעת רשות המסים, לפיה הוראות תקנה 3(3) לתקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), תחול גם בעניינם של יחידים אלה. תקנה זו קובעת, כי בעקרון יראו כתושב חוץ יחיד שהגיע לישראל לשם שירות בצבא הגנה לישראל – עד לסיום שירותו הצבאי, זאת בהתקיים כל התנאים הבאים: הוא אינו עולה חדש, בחמש השנים הקודמות לשנת המס היה תושב חוץ והוא ביקש שלא להיחשב תושב ישראל. החידוש בהודעת רשות המסים הוא עצם החלת התקנה גם לגבי יחידים שהגיעו לישראל עקב קריאתם למילואים בצו 8, וזאת עד לתום שירות המילואים ובכפוף להודעה לרשות המיסים אשר יכולה להינתן גם במועד מאוחר יותר.

באשר לסוגיית התושבות באופן כללי נציין, כי פקודת מס הכנסה מקנה הטבות מס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים – עולים חדשים ותושבים חוזרים וותיקים (מוגדרים כמי שלא היו תושבי ישראל 10 שנים לפחות), זכאים להטבות של פטור ממס ופטור מדיווח על נכסים והכנסות מחוץ לישראל; תושבים חוזרים (מוגדרים כמי שלא היו תושבי ישראל 6 שנים לפחות), זכאים לפטור ממס מצומצם יותר על הכנסות מחוץ לישראל. זכאות להטבות אלה מצריכה עמידה בתנאים רבים הכוללים, בין היתר, העתקת תושבות מחוץ לישראל לתקופה מינימלית, כפי שצוין לעיל. רשות המיסים אינה מאשרת בזמן אמת את העמידה בתנאים אך ביכולתה לבחון זאת בדיעבד, ולכן קיימת חשיבות רבה לבחינה מקדימה של עמידה בתנאים לצורך זכאות להטבות המס. כמו כן, יש לשים לב ודגש משמעותי כאשר מדובר ביחידים המעתיקים את מרכז חייהם לישראל, אשר בעצם המעבר שלהם עלולים לחשוף חברות זרות הקשורות אליהם לחבות מס בישראל.

יודגש, כי שינוי סטטוס התושבות של יחידים העוזבים את ישראל יכול לגרור אחריו השלכות מס רבות, ובכלל כך מיסי יציאה וכפל מס הנובע מכפל תושבות. רשות המיסים עלולה לאתגר את מועד העזיבה ואף לא לקבל את טענת הנישום לניתוק תושבותו. המשמעות היא, כי רשות המיסים תמשיך לראות ביחיד שכזה כתושב ישראל החייב במס בישראל על כלל הכנסותיו בארץ ובעולם, וזאת אף אם מדינה אחרת תראה באותו יחיד כתושב שלה הכפוף למס על הכנסותיו בה.

יחיד החוזר לישראל לאחר מספר שנים בחו"ל ורואה עצמו כזכאי להטבות החלות על תושבים חוזרים / תושבים חוזרים ותיקים, עלול למצוא עצמו בדיון מול רשות המיסים בקשר למועד ניתוק התושבות אשר ישפיע על זכאותו להטבות המס. כדי להימנע ולהפחית את הסיכונים למחלוקות שכאלו, מומלץ לקבל ייעוץ מתאים, לערוך תכנון מקדים, וייתכן שאף להגיש דיווחים מתאימים לרשות המסים.

הטבת מס חדשה למשכירים דירה יחידה

כידוע, יחיד שלו הכנסה מהשכרת דירה המשמשת למגורים בישראל, יכול ליהנות מתשלום מס בשיעור של 10% במקום מס שולי, ככל שהכנסתו מדמי שכירות אינה הכנסה מעסק. יחיד הבוחר מסלול מיסוי זה אינו זכאי לנכות פחת או כל הפחתה אחרת בשל הדירה, או הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה מדמי השכירות. כמו כן, במסלול זה, יחיד אינו זכאי לקיזוז, לזיכוי או לפטור מההכנסה מדמי השכירות או מהמס החל עליה, והכל בהתאם להוראות סעיף 122 לפקודת מס הכנסה.

במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024), התשפ"ג-2023 ("**חוק ההסדרים**"), אשר פורסם ביום 31.5.2023, תוקנו, בין היתר, הוראות סעיף 122 לפקודת מס הכנסה במטרה להקל על בעלים שלו דירה יחידה אותה הוא משכיר ובמקביל שוכר דירת מגורים אחרת, תוך שיותר לו, בתנאים מסוימים, לנכות הוצאות מסוימות, כפי שיפורט להלן.

במסגרת תיקון הוראות סעיף 122 לפקודה, התווספה הטבה המאפשרת ליחיד שהפיק הכנסה מדמי שכירות בהשכרת דירתו היחידה בישראל לנכות מהכנסתו זו סכומים ששילם באותה שנה בגין השכרת דירת מגורים אחרת למגוריו בישראל ("**הוצאות השכירות**") או בגין תשלומים בעד החזקת היחיד או בן-זוג המתגורר עימו בבית אבות או בבית חולים גריאטרי ("**התשלום השנתי**"), וזאת עד לסכום הכנסתו מדמי השכירות באותה שנה או עד לסכום של 90 אלף ₪ בשנה (קרי, 7,500 ₪ לחודש), לפי הנמוך ביניהם. כל זאת, בלבד שדמי השכירות ששילם או חלקם לא נדרשו בניכוי בחישוב הכנסתו החייבת של היחיד או אדם אחר, וכן שהוצאות השכירות או התשלום השנתי לא שולמו לקרובו של היחיד. יש לשים לב, כי ככל שהוצאות השכירות או התשלום השנתי שהיחיד שילם עולים על דמי השכירות שקיבל, לא ייווצר ליחיד הפסד לקיזוז.

למעשה, בהתקיים התנאים, ההטבה מאפשרת ליחיד המשכיר את דירתו היחידה בישראל ושוכר דירת מגורים אחרת, לשלם מס בשיעור של 10% רק על יתרת ההכנסה לאחר קיזוז דמי השכירות המשולמים על ידו, ולכך עשוי להיות חיסכון משמעותי במס.

כך לשם המחשה, יחיד שעבר עם משפחתו מדירת מגורים יחידה שבבעלותו אותה הוא משכיר תמורת 10,000 ₪ בחודש ומנגד שוכר דירה בעיר אחרת בעלות של 7,000 ₪ בחודש. בהתאם להוראות סעיף 122 בנוסחו הישן, היחיד היה משלם מס בסך של 1,000 ₪ עבור כל חודש. לעומת זאת, בהתאם להוראות סעיף 122 לפקודה לאחר התיקון, תעמוד ליחיד האפשרות לקזז בין הכנסותיו מדמי שכירות לבין הוצאות שכר הדירה, כך שבסופו של יום ישלם מס בשיעור של 10% על הכנסה חודשית בסך של 3,000 ₪ בלבד, קרי מס בסך של 300 ₪ - חיסכון של 700 ₪ בתשלום המס.

חשוב לציין, כי בהתאם לחוק ההסדרים, תחולת ההטבה המוקנית במסגרת סעיף 122 לפקודה בנוסחו החדש הינה רטרואקטיבית לגבי הכנסה מדמי שכירות שהתקבלה מתחילת שנת המס 2023 ואילך.

החייאת חוק האנג'לים

התחרות בין מדינות על מיקום פעילותן של חברות רב לאומיות בעיקר בתחום הטכנולוגיה, מצריכה הקצאת משאבים לשימור ישראל כיעד אטרקטיבי להשקעות. לשם השגת מטרה זו, עבה, ביום 31.7.2023, החוק לעידוד תעשייה עתירת ידע (הוראת שעה), התשפ"ג-2023 ("חוק האנג'לים החדש"), אשר מביא עמו בשורה מעודדת מאוד לתעשיית ההייטק הישראלית שספגה ירידה משמעותית במהלך השנים 2022-2023. יודגש, כי תקופת הוראת השעה הינה החל מיום 31.7.2023 ועד ליום 31.12.2026.

במסגרת חוק האנג'לים החדש ניתנות הטבות מס למשקיעים בחברות היי-טק ישראליות הנמצאות בשלבי המחקר והפיתוח הראשוניים, וכן הטבות בגין רכישת חברות אחרות או מיזוג עם חברות אחרות, ובכלל כן:

א. זיכוי מס בגין השקעה בחברת מו"פ

ההסדר הראשון המוצע בחוק, מקנה למשקיעים פרטיים, שותפויות וחברות מעטים המבצעים השקעות בחברות מו"פ **זיכוי ממס בגובה סכום ההשקעה המוכפל בשיעור מס רווח ההון החל על המשקיע**, ובכך, למעשה מוזיל את עלות ההשקעה בחברות אלה. יצוין, כי זיכוי מס שלא נוצל באותה שנת מס, ניתן יהיה לנצל בשנות המס הבאות בזו אחר זו.

חברה תוגדר כחברת מו"פ באם תעמוד בתנאים מסוימים, ובכלל כן (אולם לא רק):

- היקף ההכנסות הטכנולוגיות הכולל של החברה מיום התאגדותה עד תום השנה שקדמה לשנת המס לא עלה על 4.5 מיליון ₪, והיקף ההכנסות הכולל של החברה באותה תקופה לא עלה על 12 מיליון ₪.
 - מסלול ההטבה נועד לכלול השקעת האנג'ל (המשקיע) בחברות מו"פ המצויות בשלבים הראשונים של פעילותן (עד לשלב ה-seed) ואשר ממלאות את החובות המוטלות עליהן לפי דיני המס.
 - סכום השקעה מירבי לא יעלה על ארבעה (4) מיליון ₪ למשקיע בכל חברה.
 - החברה אינה נסחרת בבורסה.
 - היקף ההשקעות בחברה, וההלוואות שניתנו לה מיום התאגדותה, אינו עולה על 12 מיליון ₪.
 - המשקיע ישלם במזומן לחברת המו"פ את מלוא סך ההשקעה כנגד מניות בחברת המו"פ.
 - הנכס בפיתוח וכל הזכויות הנובעות ממנו הם בבעלות החברה מיום היווצרו.
- יובה, כי ההטבה ניתנת במסגרת "מסלול ירוק" קרי, אין צורך ב-Pre-ruling.

ב. פטור ממס בחילוף מניות חברה מועדפת בעלת מפעל טכנולוגי

ההסדר השני המוצע בחוק, **מאפשר דחייה של תשלום המס על רווח ההון** (עד לסך של 5.5 מיליון ש"ח), במכירה של חברה טכנולוגית העונה להגדרת חברה מועדפת בעלת מפעל מועדף בהתאם לחוק עידוד השקעות הון, לבעל מניות אשר משתמש בחלק מהתמורה מהמכירה לצורך השקעה בחברת מו"פ אחרת.

התנאים לקבלת ההטבה כוללים, בין היתר, דרישה כי ההשקעה המזכה תבוצע בתוך 12 חודשים ממועד מכירת המניות של החברה הנמכרת, או בתקופה של ארבעה חודשים לפני המכירה; המשקיע נדרש להחזיק במניות המוקצות לתקופה מינימאלית של 6 חודשים ממועד השקעה (וככל שנמכרו לקרוב, עליו להחזיק את המניות המוקצות לתקופה של 3 שנים לפחות).

יובה, כי משקיע שזכאי להטבה לפי ההסדר הראשון או השני, בגין אותה השקעה, יידרש לבחור באחד ממסלולי ההטבה דלעיל, ולאחר הודעה לא יוכל לחזור בו מבחירתו.

ג. התרת השקעה במניות חברה כהוצאה לצרכי מס

השקעה שביצעה חברה טכנולוגית ברכישת שליטה בחברה טכנולוגית אחרת, **תותר כהוצאה לצרכי מס**. תקופת ההפחתה של עלות ההשקעה היא תקופה של חמש שנות מס המתחילות בשנה שלאחר שנת השגת השליטה או ביצוע התשלום בפועל לפי המאוחר (20% פחת לשנה).

בין יתר התנאים לקבלת ההטבה: החברה הרוכשת והנרכשת הינן חברות מועדפות בעלות מפעל טכנולוגי מועדף כהגדרתן בחוק עידוד השקעות הון; מתן אפשרות מיזוג בין החברה הרוכשת והנרכשת עד תום תקופת ההטבה; מתן אפשרות לרכישה בחלקים, כך שיוכרו רכישות שבוצעו בתוך 12 חודשים, ובלבד שבסיומן לחברה הרוכשת יהיו לכל הפחות 80 אחוזים בכל אחד מאמצעי השליטה בחברה המזכה.

ד. פטור ממס לריבית לגוף פיננסי זר

גוף פיננסי זר **יהיה פטור ממס על הכנסתו מתשלומי ריבית**, דמי ניכיון או הפרשי הצמדה המתקבלים מחברה טכנולוגית ישראלית, בכפוף לעמידה בתנאים הקבועים בסעיף, ובכלל כן: הכנסה טכנולוגית מועדפת העולה על סך של 30 מיליון ש"ח; סכום הלוואה הוא 10 מיליון דולר לפחות, הלווה והמלווה אינם צדדים קשורים ולא התקיימו ביניהם "יחסים מיוחדים" בכל תקופת הלוואה ובמהלך 4 השנים שקדמו לה.

ה. הארכת תחולת סעיף 92א לפקודת מס הכנסה

נקבע בסעיף 92א, כי סכום ההשקעה במניות אשר נרכשו במסגרת הנפקה לציבור של חברת מחקר ופיתוח יוכר למשקיע כהפסד הון בר-קיימא בשנת המס בה ביצע את ההשקעה או עד תום שלוש (3) שנות מס שלאחריה, וזאת עד לסכום השקעה כולל של 5 מיליון ₪.

מחירי העברה הרחבת חובות הדיווח לתאגידים רב לאומיים

לפני כשנה פורסמו עדכונים בנוגע לחקיקה ולתקנות בנושא מחירי העברה – עדכוני חקיקה משמעותיים אותם נדרש להחיל וליישם החל משנת 2022.

בהתאם לתקנות ולשינויים בחקיקה, רשות המסים פרסמה נוסח מעודכן לטופס 1385 (הצהרה על עסקה בין-לאומית), וכן טופס חדש בדבר הצהרת נישום על היותו חלק מקבוצה רב-לאומית (טופס 1585).

הצהרה על עסקה בין-לאומית – נוסח מעודכן (טופס 1385)

עם הרחבת הדרישות לביצוע חקר תנאי שוק והוספת רכיבי מידע מהותיים נוספים במסגרת התקנות, כגון פירוט המבנה הארגוני, פירוט בעלי התפקידים בקבוצה והמיקום הגיאוגרפי של משרדם, פורסם נוסח מעודכן של טופס 1385, במסגרתו נדרש לציין האם הישות מילאה אחר הדרישה לבצע דוח חקר תנאי שוק נכון למועד הגשת דוח המס. לא למותר לציין, כי טופס זה נחתם על ידי בעל תפקיד בחברה המצהיר באופן אישי, בין היתר, על כך שהעסקה "נערכה בהתאם לתנאי השוק כפי שהוגדרו בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה והתקנות מכוחו וכי כל הפרטים בטופס זה נכונים, שלמים ומדויקים". לעניין זה יש לזכור, כי רק עבודת מחירי העברה מלאה העומדת בכל דרישות התקנות תיחשב לחקר תנאי שוק המעביר את נטל הראייה לפקיד השומה ומסייע במניעת קנסות. עוד נזכיר בהקשר זה, כי במסגרת התיקון קוצר פרק הזמן בו נדרש נישום להגיש עבודת מחירי העברה לפי דרישות פקיד השומה ל- 30 ימים בלבד (במקום 60 ימים כפי שהיה עד לתיקון).

הצהרת נישום על היותו חלק מקבוצה רב-לאומית (טופס 1585)

כחלק מתיקוני החקיקה פורסם טופס 1585 הכולל הצהרה על היותו של נישום חלק מקבוצה רב-לאומית ומידע נלווה. טופס זה יוגש מדי שנה כחלק מדוח המס של כל נישום ישראלי שהינו חלק מקבוצה רב-לאומית, כולל קבוצות בהם חברת האם היא ישראלית, וזאת החל מדוח המס לשנת 2022.

טופס זה נועד לצורך זיהוי חברות החייבות בהגשת דוח **Master File** - שכזכור הינו דיווח הנדרש מתאגיד הממשיך לקבוצה רב לאומית שמחזור עסקאותיה בשנה הקודמת לשנת הדיווח עלה על 150 מיליון ש"ח, ובדוח **CBCR** - בהגשתו מחויבת חברת אם סופית תושבת ישראל השייכת לקבוצה רב לאומית שמחזור עסקאותיה בשנה שקדמה לשנת הדיווח עלה על 3.4 מיליארד ש"ח. כמו כן, במסגרת הצהרה זו נדרשת הישות לדווח האם הקבוצה הרב-לאומית עומדת בדרישות הגשת דוח CBCR בישראל או במדינה זרה, וככל שכן, היכן יוגש הדוח בשנת המס, היכן הוגש הדוח בשנה הקודמת, וככל שלא הוגש - מה הסיבה לכך. לא למותר לציין, כי גם על טופס זה חותם בעל תפקיד בחברה המצהיר באופן אישי, כי כל פרטי הדיווח נכונים.

כפי שכבר ציינו, שינויים מהותיים אלה מיושמים החל מדוחות לשנת המס 2022, ונוכח חשיבותם והשלכותיהם, אנו ממליצים לבחון בקפדנות את כלל הדיווחים הנדרשים בעניין זה, לרבות את עמידתם בדרישות הוראות החוק.

השקעה בחברות במכשיר ה-SAFE

בשנים האחרונות אנו עדים יותר ויותר לגיוס כספים על ידי חברות צעירות באמצעות **SAFE**, שמשמעותו **Simple Agreement for Future Equity**.

הסכם ה-SAFE מאפשר לחברות לגייס כספים בתמורה לזכות לרכוש אחוזים (Equity) בחברה בשלב מאוחר יותר, וזאת בהתאם לתנאים מסוימים שנקבעים מראש במסגרת הסכם ה-SAFE. השקעה מסוג זה רלוונטית בעיקר במקרים בהם לא ניתן לאמוד את שווי החברה במועד גיוס הכספים, ולכן נקבע כי המניות יוקצו למשקיעים בשלב מאוחר יותר בהתקיים תנאי ההסכם.

נוכח אי הוודאות ששררה באשר לסיווג השקעות באמצעות ה-SAFE (הוני? /התחייבות?) וכנגזרת באשר לחביונות המס הנובעות ממימוש הסכם מסוג זה, פורסמה לאחרונה עמדת רשות המסים בנושא.

בתמצית הדברים, המשקיע בהסכם SAFE משקיע מזומנים בחברה בתמורה למניות אשר יוקצו לו בסבב גיוס הון עתידי במחיר מוזל בהשוואה למשקיעים אחרים. נשאלה השאלה האם מדובר למעשה בהלוואה שנתן המשקיע ולפיכך יש לסווג את ההנחה כהכנסת ריבית או כהשקעה במניות מהיום הראשון?

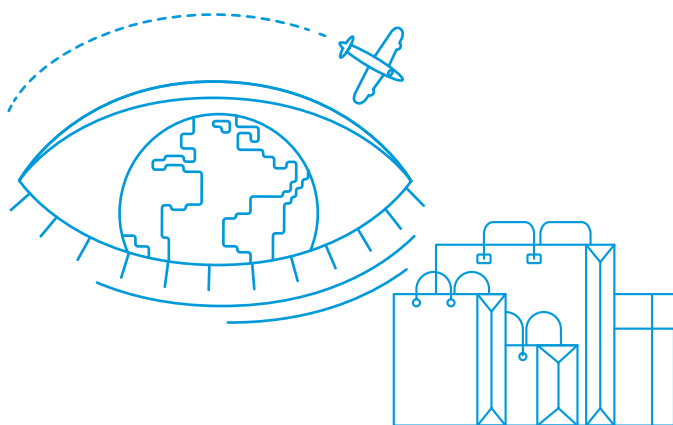
■ אם יראו בהשקעה כהלוואה עד למועד ההמרה למניות, אזי ההנחה תסווג כריבית ולמשקיע תנבע הכנסה חייבת במס במועד ההמרה למניות.

במכירת המניות ימוסה המשקיע במס רווח הון על עליית ערך המניות מיום ההמרה למניות ועד מכירתן

■ אם יראו את ההשקעה כהשקעה במניות כבר מהיום הראשון, כאשר רק כמות המניות תיקבע בהמשך, אזי אירוע המס יהא רווח הון במועד מכירת המניות על עליית ערך המניות מיום ההשקעה ועד ליום המכירה. יודגש, כי ככלל רווח הון ממכירת מניות פטור בידי משקיעים תושבי חוץ ולכן סיווג כאמור יהיה פטור בידי תושבי חוץ.

רשות המיסים קבעה בהבהרה שפורסמה על ידה, כי בהתקיים מספר תנאים הזרמת ההון על ידי המשקיע תסווג כמקדמה לרכישת המניות, ולפיכך (א) ההמרה למניות לא תיחשב כאירוע חייב במס ולא תהיה חובת ניכוי במקור לחברה המנפיקה; וכן (ב) כל פיצוי שיקבל המשקיע ביחס למימוש המניות, כגון ההנחה, יראו כחלק מהתמורה שהתקבלה עבור מכירת המניות.

ההבהרה שפורסמה מביאה בשורה טובה לכלל המשקיעים, אך חרף זאת יש לציין כי רשות המיסים התנתה גישה זו בעמידה בתנאים רבים ובכללם תנאים בקשר לפרופיל החברה מקבלת ה-SAFE, תנאים להמרה עתידית של ה-SAFE, תנאים למימוש המניות על ידי משקיע, וכן מגבלות בקשר לסכום ה-SAFE, עבירותו וסחירותו, הזכות להיפרע ממנו שלא בדרך של המרה למניות ובקשר לסדר הנשייה ביחס לבעלי חוב בחברה. לאור זאת, מומלץ לבחון באופן פרטני כל הסכם השקעה מסוג SAFE כדי לוודא את התקיימות התנאים בו.



נספח מיסוי כללי

א. שיעורי מס – יחידים

שיעורי המס החלים על יחיד בהתאם להוראות סעיף 121 לפקודת מס הכנסה, הינם כדלקמן:

מדרגות המס השנתיות (לשנים 2022/2023) על הכנסה שאינה מיניעה אישית		מדרגות המס השנתיות (לשנים 2023/2024) על הכנסה מיניעה אישית	
שיעור המס	הכנסה שנתית	שיעור המס	הכנסה שנתית
31%	עד 260,520 ₪	10%	עד 81,480 ₪
35%	מ- 260,521 ועד 542,160 ₪	14%	מ- 81,481 ועד 116,760 ₪
47%	מ- 542,160 ועד 698,280 ₪	20%	מ- 116,761 ועד 187,440 ₪
150%	על כל שקל מעל 698,280 ₪	31%	מ- 187,441 ועד 260,520 ₪
		35%	מ- 260,521 ועד 542,160 ₪
		47%	מ- 542,160 ועד 698,280 ₪
		50% ²	על כל שקל מעל 698,280 ₪

ב. רווחי הון – יחידים

יחיד		ההכנסה
בעל מניות מהותי	בעל מניות	
30%	25%	דיבידנד
רווח הון (למעט ני"ע סחירים ושבח מקרקעין) –		
שיעור מס שולי	שיעור מס שולי	חלק רווח ההון עד ליום 1.1.2003
25%	20%	חלק רווח ההון מיום 1.1.2003 ועד ליום 1.1.2012
30%	25%	חלק רווח ההון החל מיום 1.1.2012
30%	25%	רווח הון ממכירת ני"ע סחירים
25%	25%	מוניטין שלא שולם בעדו
25% או מס שולי במקרים מסוימים	25%	ריבית
15% או מס שולי במקרים מסוימים	15%	ריבית על נכס שאינו צמוד למדד

1 שיעור מס זה כולל מס יסף, אשר נכון לשנת 2023 הינו בשיעור של 3% על הכנסה חייבת אשר עולה על סך של 698,280 ₪.
2 ראה הערה 1 לעיל.

ג. שיעורי מס – חברות

סעיף 126(א) לפקודה קובע כי שיעור מס החברות לשנות המס 2023/2024 יעמוד על 23%, וזהו גם שיעור המס החל על רווחי הון בידי חברה.

ד. חוק עידוד השקעות הון

מס דיבידנד	מס חברות	תנאים	מסלול
20% 0% (בינחברתי)	16% / 7.5%	לגבי כל אחד מן המסלולים, החוק קובע תנאים ספציפיים.	מפעל מועדף
20% 0% (בינחברתי) 5% לחברת אם זרה (הוראת שעה)	8% / 5% יציבות ל- 10 שנים		מפעל מועדף מיוחד
20% 0% (בינחברתי) 4% לבעלי מניות זרים (מעל 90%)	12% / 7.5%		מפעל מועדף טכנולוגי
20% 0% (בינחברתי) 4% לבעלי מניות זרים (מעל 90%)	6%		מפעל מועדף טכנולוגי מיוחד
* ניתן לקבל יציבות הטבות ל- 10 שנים על בסיס אישור מנהל ורכישת IP מחברה זרה בסכום של מעל 500 מיליון ש"ח.			





THE POWER
OF BEING UNDERSTOOD

AUDIT | TAX | CONSULTING

משרדי RSM שיף הזנפרץ ושות', רואי חשבון
www.rsmisrael.co.il rsmisrael@rsmisrael.co.il

חיפה

שדרות הפלי"ם 2 בניין אורן
חיפה, 33095102
טל: 04-8671926
פקס: 04-8668103

תל אביב - משרד ראשי

דרך מנחם בגין 52
מגדל סנוול ת"א 6713701
טל: 03-7919111
פקס: 03-7919112

RSM שיף הזנפרץ ושות' רואי חשבון הינה חברה ברשת RSM, התאגדות של פירמות ייעוץ וראיית חשבון העומדות ברשות עצמן. כל פירמה פועלת על אחריותה. RSM אינה מתקיימת באף רשות שיפוט כישות משפטית נפרדת.