



חוק עידוד - חוק האנג'לים החדש - סעיף 3 לחוק - פטור ממס ליחיד בשחלוף

השקעות במניות חברות טכנולוגיה

היחיד, לאשר כי מניין התקופה של 12 חודשים תתחיל ביום קבלת התשלום בעד המניות (שהרי נדרש כי ההשקעה בחברת המו"פ תהא במזומן).

סכום ההשקעה המוטב (הסכום הכולל, מכל ההשקעות בחברות המו"פ, שינוכה מהתמורה בחישוב רווח ההון) לא יעלה על רווח ההון הריאלי במכירה המזכה של מניות החברה הטכנולוגית.

אולם, לגבי כל אחת מההשקעות, **בכל אחת מחברות המו"פ**, שאת סכומה ניתן לנכות מהתמורה, כאמור, נקבעה תקרה נוספת (פר השקעה) והיא מוגבלת לסכומים שלהלן (כנמוך שבהם):

1. הסכום ששילם היחיד במזומן בביצוע ההשקעה במניות חברת המו"פ;
 2. סך של 5.5 מיליון ₪. מסכום זה יופחתו השקעות אחרות שביצע המשקיע או קרובו (במישרין או בעקיפין) באותה חברת המו"פ, שנוכו בהתאם לסעיף זה או ניתן בגינן זיכוי לפי סעיף 2 להוראת השעה.
- כמו כן, מסכום ההשקעה המוטב יופחתו סכומים שקיבל היחיד מחברת המו"פ בתקופת ההטבה (כאמור בסעיף 3(ד) להוראת השעה לעניין זיכוי ממס לפי סעיף 2).

על חברת המו"פ (כהגדרתה בסעיף 1 להוראת השעה-ראו הרחבה במבזק מס' 981) לעניין הטבת הפטור בסעיף 3 כאמור לעמוד גם בתנאים שנקבעו בסעיף 2(ב)(1) עד (4) לחוק: ההשקעה שולמה במזומן בתמורה להקצאת מניות חברת המו"פ, רו"ח אישר כי במועד ההשקעה החברה הינה חברת מו"פ, מטרת ההשקעה אינה לצורך הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה ואין מדובר בהשקעת "קרוב" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה.

תנאי חשוב נוסף - המשקיע (היחיד) חייב להחזיק במניות המוקצות לו ע"י חברת/ ות המו"פ לתקופה של 6 חודשים לפחות ממועד ההשקעה בה ואם מכר אותן ל"קרוב" - לתקופת ההטבה, כהגדרתה בסעיף 2(קרי), מתחילת שנת המס שבה חל מועד ההשקעה עד תום 3 שנים ממועד זה).

ביום 31.7.2023 פורסם החוק לעידוד תעשייה עתירת ידע (הוראת שעה), התשפ"ג-2023 (להלן - "הוראת השעה" או "החוק"), במסגרתו נקבעו מספר הטבות מס למשקיעים וחברות בענף המו"פ.

במבזקים הראשון בנושא (מס' 978 מיום 3.8.2023) סקרנו באופן מקיף את כלל ההטבות שנקבעו בחוק. במבזק הקודם בנושא (מס' 981 מיום 24.8.2023) התעמקנו בהטבות למשקיעים בחברות מו"פ, בהתאם לקבוע בסעיף 2 לחוק (המעניק זיכוי ממס). במבזק זה נתמקד בהטבת המס שנקבעו בסעיפים 3 ו-4 לחוק.

סעיף 3 לחוק מעניק הטבת מס מסוג פטור ממס על רווח הון (בצורת מנגנון דחיית מס על רווח הון המוכר לנו משחלוף נכסים עפ"י סעיף 96 לפקודה), **שנובע ליחיד** ממכירת מניות של חברה מועדפת, שהיא בעלת מפעל טכנולוגי (להלן - "מניות החברה הטכנולוגית") כהגדרתם בחוק עידוד השקעות הון (להלן - **מכירה מזכה**) אשר ההסכם למכירתן נחתם בתקופת הוראת השעה. במידה ו-4 חודשים לפני החתימה על הסכם המכר או 12 חודשים לאחריה, ביצע **היחיד** השקעה בחברת/ ות מו"פ (כהגדרתה להלן), היחיד רשאי לבחור כי בחישוב רווח ההון מהמכירה המזכה של מניות החברה הטכנולוגית, ינוכה מסכום התמורה סכום ההשקעה שביצע במזומן בחברת / ות מו"פ (הוגדר בחוק כ- "סכום השקעה מוטב").

מטרת החקיקה של הפטור האמור לפי דברי ההסבר: "היא לתמרץ משקיעים, אשר להם ניסיון בהשקעה בחברות טכנולוגיות, להשקיע בחברות מו"פ מתחילות, מתוך הנחה שמשקיעים אלה מביאים עימם ניסיון עסקי וניהולי אשר חשוב במיוחד לחברות המו"פ שמצויות בתחילת דרכן".

יש להדגיש כי המועד הקובע לעניין תחולת הסעיף הינו מועד החתימה של הסכם המכר במכירה המזכה של מניות החברה הטכנולוגית והוא נדרש להיות בתקופת הוראת השעה (קרי, מיום 31.7.2023 עד 31.12.2026). עם זאת, במידה והיחיד לא קיבל את תמורת המכירה או חלקה בתוך 30 יום ממועד חתימת הסכם המכר, רשאי פקיד השומה, לבקשת

חברים נכבדים אנו מתכבדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 984

נושאי השבוע:

חוק עידוד

חוק האנג'לים החדש - סעיף 3 לחוק - פטור ממס ליחיד בשחלוף השקעות במניות חברות טכנולוגיה

מיסוי בינלאומי

הליכי הסכמה הדדית באמנות המס, חוזר רשות המיסים

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



בחברת המו"פ, הוא יעדיף את ההטבה לפי סעיף 3.

3. סכום ההשקעה בחברת המו"פ (ליחיד הסגולה שעומדים בתקרות ובמגבלות האחרות ובכל שאר התנאים של שני הסעיפים): סעיף 3 מאפשר קיזוז סכום השקעה מוטב בחברת מו"פ של עד 5.5 מיליון ₪ לעומת זיכוי ממס לפי סעיף 2 עד לסכום **השקעה מירבי** של 4 מיליון ₪, לפי סעיף 2.

4. כוונות היחיד המשקיע להחזיק את מניות חברת המו"פ המוקצות לטווח קצר בלבד: במידה והיחיד מתכוון להחזיק את המניות שהוקצו לו בחברת המו"פ לתקופה קצרה (בכל מקרה, לא פחות מ- 6 חודשים), יעדיף לבחור בהטבה לפי סעיף 3. ההטבה על פי סעיף 2 דורשת, **בתנאי**, החזקת מניות חברת המו"פ בכל תקופת ההטבות (מתחילת שנת המס שבה חל מועד ההשקעה עד תום 3 שנים ממועד זה). כמובן, במקרה זה, ההטבה אינה משמעותית, שהרי במכירת ההשקעה בחברת המו"פ, תוקטן העלות והדחיה בחבות המס הינה קצרת מועד.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח רונית בר ולרו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא, ממשרדנו.

ככל ויתקיימו כל התנאים להלן, הרי שהמחיר המקורי של מניות חברת/ ות המו"פ יופחת בכל סכום ההשקעה המוטב שקוזז מהתמורה לפי סעיף זה. היחיד המשקיע שזכאי **בשל אותה השקעה בחברת מו"פ** להטבה הן לפי סעיף 2 (זיכוי ממס) הן לפי סעיף 3, חייב לבחור באחת מהן, ולהודיע על בחירתו לפקיד השומה. הוא אינו רשאי לחזור בו מבחירתו. **השיקולים להחלטה:**

1. הרכב הכנסות ו/או רווחי ההון של היחיד: סעיף 2 מעניק ליחיד **זיכוי ממס**, שניתן לקיזוז כנגד חבות המס הכוללת של המשקיע, החל משנת ההשקעה. סכום שלא קוזז, יועבר לשנים הבאות. מנגד, פטור המס בהתאם לסעיף 3 הינו מוגבל לעסקת מכירת מניות של חברה מועדפת, שהיא בעלת מפעל טכנולוגי, בתקופת זמן הסמוכה למועד ההשקעה בחברת/ ות המו"פ.
2. שיעור החזקה (כבעל מניות מהותי או "רגיל") בחברה המועדפת בעלת המפעל הטכנולוגי (שמניותיה נמכרות, בהתאם לסעיף 3), לעומת שיעור החזקה בחברת המו"פ (ככל שעומדים בתקרות ובכל שאר התנאים): ככל שהוא בעל מניות מהותי בחברה המועדפת בעלת המפעל הטכנולוגי שמניותיה נמכרות ובעל מניות "רגיל"

מיסוי בינלאומי - הליכי הסכמה הדדית באמנות המס, חוזר רשות המיסים

ישראל, בפרט לאור הצטרפותה של ישראל לאמנת ה-MLI (ראו מבזקינו מס' 698, 887, 913 ו-975). לפני מספר חודשים, פרסמה רשות המיסים את **חוזר 1/2023** שמסביר ומבהיר היקף הליכי ההסכמה ההדדית באמנות שישראל צד להן, וכן את נוהל הגשת בקשה לקיום הליך והטיפול בה. להלן עיקרי הדברים, כאשר במבזקנו הבא, נתייחס ביתר פירוט לטיפול במקרה פרטני.

מי רשאי לפנות להליך הסכמה הדדית:

נישום תושב ישראל יפנה לרשות המוסמכת בישראל - המחלקה למיסוי בינלאומי בחטיבה המקצועית של רשות המיסים. במקרים מסוימים, אם נקבע כך באמנה, ניתן לפנות **בנוסף** גם למדינת האזרחות, כשמדובר בטענת אי-אפליה (לעניין טענת אי הפליה, ראו מבזקנו מס' 947).

באמנות המס שישראל צד להן, נכלל סעיף הקובע "נוהל הסכמה הדדית" - הליך ייחודי שמטרתו מניעת חיוב במס שאינו תואם את הוראות האמנה. כמו כן, הליך זה בא לאפשר למדינות המתקשרות ליישב בהסכמה הדדית קושי או ספק בדבר פירושה או תחולתה של האמנה, וכן מקרים שאין לגביהם הוראות באמנה. הוראות בעניין הליכי הסכמה הדדית מופיעות בסעיף 25 לאמנת המודל של ה-OECD. חלק גדול מאמנות המס של ישראל מכילות הוראות דומות לאמנת המודל. נוסח הסעיף באמנת המודל עודכן בשנת 2017 בעקבות פרויקט ה-"BEPS" אשר קבע שיש לשפר את הנוהל ליישוב מחלוקות באופן שיהיה נגיש ויעיל יותר. לפיכך, החל משנת 2019, יחולו שינויים בסעיף הליכי הסכמה הדדית בחלק מאמנות המס של

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



לא ניתן להגיש בקשה אם המבקש אינו תושב ישראל, או כאשר שמדובר בשנים שקדמו למועד כניסתה לתוקף של האמנה הרלבנטית.

מתי פונים להליך הסכמה הדדית:

הנישום הישראלי יפנה להליך הסכמה הדדית כאשר נוצר לו כפל מס, כאשר בשל פעולה של אחת המדינות המתקשרות באמנת המס, או שתיהן, נוצר לו כפל מס. החוזר מתייחס לנושאים נפוצים שבעטיים מתנהלים הליכי הסכמה הדדית:

- ייחוס הכנסה עודפת באחת המדינות בשל הוראות מחירי העברה, מבלי שבוצעה ההתאמה המקבילה במדינה האחרת;

- שאלת קיומו מוסד קבע וייחוס הכנסות לאותו מוסד הקבע;

- הכרעה בנושא תושבות יחיד או חבר בני אדם;

- סיווג שונה של הכנסה (בפרט לעניין ניכוי במקור במדינה הזרה), למשל סיווג הכנסה כרווחי עסקים בישראל בעוד שזו סווגה כתמלוגים במדינה האחרת;

- היווצרות כפל מס בשל החלת הוראות מס יציאה. במקצת האמנות קיימת התייחסות ספציפית למס היציאה באמנה, אולם במרביתן לא קיים סעיף ספציפי.

דגשים נוספים:

- הליך ההסכמה ההדדית אינו מהווה תחליף למיזוי דרישות מנהליות לקבלת ההקלה או החזר המס במדינה האחרת, כל עוד אין בדרישות המנהליות כדי להפלות את הנישום. נושא זה רלבנטי בפרט, כאשר המדינה האחרת ניכתה במקור מס בשיעור גבוה יותר מהקבוע באמנה. דוגמא נוספת היא כאשר בשל סיווג שונה של ההכנסה במדינה האחרת מנוכה שם מס במקור בשיעור הקבוע באמנה לגבי פריט הכנסה זה.

לעניין זה, ראו פסי'ד חוסטצקי במבזקנו מס' 982. רק אם הנישום נקט בצעדים המתאימים במדינה האחרת אולם נענה בשלילה שלא בהתאם להוראות האמנה, או אז יהא זה מוצדק לפנות לרשות הישראלית להליך הסכמה הדדית.

- יש להגיש בקשה במועד, אחרת הבקשה לא תתקבל: ככלל, פרק הזמן להגשת הבקשה הוא 3 שנים "ממועד ההודעה הראשונה על הפעולה שהביאה לידי חיוב במס שלא בהתאם להוראות האמנה". אם מדובר בשילוב פעולות של שתי המדינות – מניין 3 השנים יחל מההודעה הראשונה על הפעולה המאוחרת מבין הפעולות של שתי המדינות. לדוגמא: אם נוכה מס במקור בגין תמלוגים במדינה א', בחלוף 4 שנים נעשית שומה במדינה ב' ונשלל הזיכוי בשל מחלוקת על סיווג ההכנסה כתמלוגים – מניין 3 השנים יחל עם ההודעה הראשונה של מדינה ב' בדבר שלילת הזיכוי. כאשר לא מצויין מועד באמנה – יש להגיש בתוך זמן סביר. מצויין בחוזר, שהודעה שהוגשה בתוך 3 שנים תיחשב לכזו שהוגשה בתוך זמן סביר. הנישום נדרש לכלכל את צעדיו, שכן יתכן שמיצוי ההליך בישראל יארך מעבר למועד האחרון להגשת בקשה להליך הסכמה הדדית. אין להמתין לפס"ד חלוט, ויש להגיש בקשה לפני חלוף 3 שנים מההודעה הראשונה, כדי שלא להימצא במצב של כפל מס חלוט.

- גם אם לאחר מאמצים סבירים מצד הרשות המוסמכת בישראל, לא היה שיתוף פעולה מצד הרשות המוסמכת במדינה האחרת, או ששתי הרשויות לא הצליחו להגיע לפתרון מוסכם ביניהן, ולפיכך כשלו מאמציה הסבירים של הרשות המוסמכת לקיים הליכים להסכמה הדדית או שההליכים הסתיימו ללא פתרון מוסכם, רשות המסים בישראל אינה חייבת למנוע כפל מס באופן חד צדדי, אם מצאה שהמיסוי בישראל תואם את הוראות הדין הישראלי ואמנת המס הרלבנטית. כך לדוגמא, במקרה של סיווג פריט הכנסה מסויים על פי דיניה הפנימיים של המדינה האחרת בשונה מסיווגו בישראל, שהביא לניכוי במקור באותה מדינה, כפל המס עלול להיוותר בעינו.

- הליך הסכמה הדדית, לא עוצר את מירוץ המועדים לעניין הגשת דוחות, הגשת השגה, ערעורים וכיו"ב. השומה עלולה להתיישן במהלך ההליך, ותוצאתו כבר לא תהיה רלבנטית, אלא אם קיימת הוראה ספציפית באמנה הרלבנטית. נכון להיום, ברוב

האמור במבזק זה,
אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ

מבזק מס

מבזק מס מספר 984

14 בספטמבר 2023

Artzi Hiba Elmekiesse Cohen
TAX SOLUTIONS Ltd.

Web site: www.ahec-tax.co.il



ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ

E - mail: ahec@ahec-tax.co.il



האמנות יש הוראה שמתגברת על התיישנות. כמו כן, הליך הסכמה הדדית לא גורע מסמכות רשות המסים בישראל להפעיל הליכי גביה! **לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (עו"ד) גדי אלימי, ממשרדנו.**

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,
ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ