



## חוק עידוד - צו לעידוד השקעות הון ב"מפעל טכנולוגי מועדף"

חברים נכבדים אנו מתכבדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 758

### נושאי השבוע:

#### חוק עידוד

צו לעידוד השקעות הון ב"מפעל טכנולוגי מועדף"

#### מיסוי בינלאומי

שינוי מודל עסקי- חוזר מקצועי חדש, תובנות חדשות - חלק ב'

#### ביטוח לאומי

מוות במהלך הליכה שגריתית הוכר כפגיעה בעבודה בשל הנסיבות המיוחדות

#### מיסוי מקרקעין

לא ניתן לפתוח לפי סעיף 85, שומה בהסכם 4 שנים לאחר שנחתמה

#### האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

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

ביום 29/12/2016 אושר בכנסת, חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית, לשנות התקציב 2017 ו- 2018), התשע"ז-2016, הכולל, בין היתר, את **תיקון 73 לחוק עידוד השקעות הון, התשי"ט-1959** (להלן: התיקון או החוק, בהתאמה) (לעניין זה ראה מבזקינו מס' 710 ו- 672). תחולת התיקון מיום 1.1.2017. ביום 5.11.2017 פורסם חוזר מ"ה בעניין יישום הוראות תיקון 73 לחוק עידוד השקעות הון (להלן: החוזר). לאחרונה, ביום 6.11.2018, פורסם צו לעידוד השקעות הון (ניכוי הכנסות המועברות לאחר במפעל טכנולוגי), התשע"ט-2018 (להלן: "הצו") העוסק בהגדרת הכנסות החברה. כידוע, במסגרת התיקון הורחבה קשת סוגי ההכנסות הזכאיות להטבות במפעל טכנולוגי מועדף, ובסעיף 4.1.6 (2) בחוזר נקבע כי "גם במקרים בהם הכנסותיה של החברה בעלת המפעל הטכנולוגי מקורן במתן שירותים שבמהותם מבוססי תוכנה אשר מפותחת במפעל הטכנולוגי, וגם במקרה בו לא מוענק כל רישיון אלא ניתנת גישה לתוכנה באמצעות מחשב ענן על גבי האינטרנט, יראו בכך הכנסה טכנולוגית". לדוגמא: פרסום באינטרנט, פיננסים, שרותי בניית אתרים ושירות לאחסון ושיתוף מידע. הכנסה ממתן שירותים כגון אלו תחשב כ"הכנסה טכנולוגית" בתנאי שהיא במהותה אכן נובעת מהתוכנה עצמה והכל תחת תנאי הסף שבתיקון ובהנחה שמדובר בחברת פיתוח תוכנה ולא חברת שירותים. אחד התנאים לקיומו של "מפעל טכנולוגי מועדף" כמשמעותו בסעיף 51כד לחוק הינו כי ההוצאות המסווגות כהוצאות מחקר ופיתוח לפי כללי החשבונאות המקובלים של המפעל, בשלוש השנים שקדמו לשנת המס, היו בשיעור של 7% לפחות בממוצע לשנה מסך הכנסות החברה בעלת המפעל (להלן: תנאי ממוצע המו"פ).

במקרים מסוימים, הכנסות החברה בעלת המפעל כוללות למשל, הכנסה מפרסום באינטרנט באמצעות

התוכנה כחלק מהסכם התקשרות בין לקוח החברה לבין ספק החברה בעל שטח פרסום באינטרנט שמקבל שירותים באמצעות התוכנה. מצב זה "מנפח" את הכנסות החברה, דבר העשוי להביא לאי עמידה בתנאי ממוצע המו"פ ולמנוע את ההטבות להן זכאית החברה. שר האוצר שהוסמך במסגרת התיקון להוסיף או להחריג סוגי הכנסות מהגדרת "הכנסה טכנולוגית" לעניין העמידה בתנאי ממוצע המו"פ, השתמש בסמכותו ופרסם צו זה.

הצו מאפשר לנכות מהכנסות החברה (לעניין החישוב האמור) הכנסה הנובעת משירותי פרסום המבוססים על התוכנה המועברת מהלקוח לספק על בסיס הסכמי התקשרות למתן שרותי פרסום. הצו למעשה מקל על החברה ומנטרל את "ניפוח" הכנסות החברה הנגרם כתוצאה משירות נלווה שהיא נותנת ללקוח שלה באמצעות ספק המשתמש בתוכנה שלה. יש לשים לב כי הצו מנטרל את הכנסות החברה לעניין בחינת התנאי בלבד.

להלן דוגמא מספרית להמחשת הדבר לשנת 2017 (סה"כ 3 שנים אחרונות 2016-2014):

הכנסות החברה 1 מיליון ₪ לרבות הכנסות הנובעות ממתן שירותי פרסום מבוססי תוכנה המועברות מהלקוח לספק דרך החברה בסך של 200 אלף ₪. הוצאות מו"פ 60,000 ₪.

אי התקיימות התנאי לפני החלת הצו:  
 $7\% > 6\% = 60,000 / 1,000,000$

התקיימות התנאי לאחר החלת הצו:  
 $7\% < 7.5\% = 60,000 / 800,000$

תחולתו של הצו נקבעה רטרואקטיבית מיום תחולת תיקון 73, היינו מיום 1.1.2017.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח אייל כרמי ורו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא, ממשרדנו.



## מיסוי בינלאומי - שינוי מודל עסקי - חוזר מקצועי חדש, תובנות חדשות - חלק ב'

יש לקבוע התאמה משנית בדמות חלוקת דיבידנד (למעשה לעמדת הרשות, יש לראות את החברה הנרכשת כמי שמכרה את נכסיה והרווח שנוצר במכירה מחולק כדיבידנד לבעלים).

בעניין זה נציין, כי לעתים ישנה עדיפות לפעול בישראל באמצעות חברה זרה בעלת מוסד קבע בישראל, כך שבמקרה של מכירה רעיונית כזו, לא תידרש התאמה משנית בדמות חלוקת דיבידנד.

כמו כן לפי החוזר, במקרה של שינוי מודל עסקי המבוצע בחברה בת זרה של חברה ישראלית, יש לראות ברווח הסמוי המחושב כמחולק כדיבידנד לחברה הישראלית.

ראשית, ככל שמדובר בחברה תושבת מדינת אמנה, יש לבחון האם אותו רווח הון סמוי מהווה חלק מרווחי החברה לצורכי חני"ז בהתאם להגדרת "דיני המס החלים" שבסעיף 175 לפקודה, ולעמדתנו רק אלו עשויים להיות חייבים במישור החברה הישראלית כדיבידנד רעיוני מחני"ז.

שנית, במקרה כזה יש לשקול פירוק החברה הזרה במסגרת שינוי המודל, ככל שהדבר רלוונטי, על מנת לסווג את הרווח הרעיוני בחברה הישראלית כרווח הון וכך לאפשר קיזוזם של הפסדי הון מועברים, ככל שקיימים.

בהמשך, לפי פס"ד בעניין דלק הונגריה (ראה מבזקנו מספר 745), גם במקרה כזה ניתן יהיה לדרוש את מס החברות הזר תחת חלופת הזיכוי העקיף בסעיפים 126(ג) ו-203 לפקודה.

בנוסף, יש להתייחס לשאלת הזיכוי העקיף: לעתים נכון יהיה לבצע התאמות לדוח המס של החברה הזרה כך שישולם מס חברות בפועל באותה מדינה בגין אותו רווח אשר יינתן כזיכוי בעת קביעת הדיבידנד הרעיוני (לרבות ניכוי במקור שאפשר ויוטל), במקום לשלם מס רק בישראל ולהישאר חשוף לקביעת שומה במדינת המושב של החברה הזרה בעתיד, דבר העשוי להביא לכדי מיסוי כפול לקבוצה.

שימור ה-IP בחברה הנרכשת - לעתים יש לבחון במסגרת השינויים המבניים, אפשרות, המקובלת

במבזקנו הקודם מספר 757, התייחסנו לסוגיות מס העולות מתוך חוזר מספר 15/2018 העוסק בשינוי מבנה עסקי בקבוצות רב לאומיות. להלן סוגיות מעניינות נוספות העולות מתוך החוזר:

1. "שווי הסינרגיה" - החוזר מעלה את נושא הסינרגיה אותו לוקחת בחשבון הקבוצה הרוכשת את החברה הנרכשת או את פעילותה (הערך המוסף שייווצר לה בעקבות שילוב העסק או הנכסים הנרכשים עם פעילותה הקיימת). מבחינת הרוכשת, לסינרגיה יש ערך כלכלי בפני עצמו, גם אם הנרכשת לא נהנית ממנה.

לעמדת רשות המסים, הנשענת גם על קביעת בית המשפט בעניין גייטקו (ראה מבזקנו מספר 690), ערך הסינרגיה מהווה חלק ממחיר השוק של נכסי החברה הנרכשת מכיוון שיש לבחון את הדברים מנקודת ראות הרוכשת. לעומת זאת למשל, רשות המסים מבקשת להוסיף לשווי העסקה נשוא שינוי המודל העסקי גם פעילויות ופונקציות שחוסלו לאחר הרכישה (למשל, כאשר אלו אינן נדרשות לרוכשת), ונשאלת השאלה מדוע הסינרגיה שהיא בעלת ערך כלכלי לרוכשת משפיעה לחיוב על שווי העסקה, ופעילויות שאינן נדרשות עבור הרוכשת לא מפחיתות את ערך העסקה.

שאלה מעניינת בהקשר הפוך, הוא מה הדין במצב בו הרוכשת רכשה את הנרכשת או את פעילותה במחיר הנמוך ממחיר השוק - למשל במצב בו הרוכשת מהווה מונופול או שחקן מרכזי המסוגל לאיים על עסקי הנרכשת באם לא תיווצר עסקה, או שקיימת למשל הוראה רגולטורית או חוזית המחייבת את בעלי הנרכשת למכור את מניותיהם. האם אז לשינוי מבנה עסקי העוקב לרכישת מניות או פעילות יש לייחס את מחיר השוק הנמוך כנקבע בעסקת הרכישה, או את שווי השוק האובייקטיבי שעשוי להיות גבוה יותר?

2. "התאמה משנית" - רשות המסים מזכירה, כי לכל קביעת חזקת מכירה בעת שינוי מודל עסקי

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

בכסד רב,

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



שנקבעו בפסיקה בנושא, כך שכל מקרה לגופו בעניין זה.

החוזר כולל התייחסויות רבות נוספות, אשר קצרה היד מלפרטן במבזק, לרבות בכל הנוגע להשלכות שינוי המודל על הטבות הניתנות מכוח חוקי עידוד בישראל (חוק עידוד השקעות הון, חוק עידוד תעשייה, חוק האנג'לים וכיו"ב).

בכל מקרה, לפני כל ביצוע שינויים עסקיים מהותיים כאמור, מומלץ לקבל ייעוץ על מנת לבחון את החלופות הקיימות.

**לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטן) אייל סנדו לשאר חברי המחלקה למיסוי בינלאומי, משרדנו.**

גם על ידי רשות המסים בנסיבות המתאימות, לבצע באופן יזום את שינוי מערך ההסכמים בקבוצה, כך שהחברה הנרכשת תשמר את הבעלות על ה-IP הקיים והשימוש בו יניב לחברה הכנסות מתמלוגים בהתאם לשווים ההוגן. באופן זה, תמנע החברה קיומן של טענות אפשריות בדבר מכירה מוחלטת של נכסיה (הטומנת בחובה חשיפת מס מהותית), והמחלוקות הפוטנציאליות תצומצמנה לדיון בשיעורי התמלוגים או באופן קביעתם.

יחד עם זאת, יש לציין כי לא כל הסכם תמלוגים שנחתם בין החברות בקבוצה יעיד בהכרח על עסקת מתן זכות שימוש. ייתכנו מקרים שגם הסכם מתן זכות שימוש כזה יעיד על מכירה כלכלית בפועל של ה-IP, בהתאם למבחנים

## ביטוח לאומי - מוות במהלך הליכה שגרתית הוכר כפגיעה בעבודה בשל הנסיבות

- אלמנה זכאית לגמלת תלויים ללא מבחן הכנסה. אלמן שאין עמו ילדים כהגדרתם בחוק, זכאותו לגמלה מותנית במבחני הכנסה. על פי הלכות של ביה"ד הארצי לעבודה, על מנת שאוטם שריר הלב יוכר כתאונת עבודה, יש להוכיח קרות אירוע חריג בעבודה בסמוך לפני קרות האוטם.
- ככלל, מתח מתמשך בעבודה, אפילו שמשטרע על פני ימים או שבועות, אינו עולה כדי אירוע חריג.
- אירוע חריג יוכר גם על רקע של מתח מתמשך, כאשר בסמוך לפני האירוע נוצרו "שיא" או "עליית מדרגה" חריגים באותו מתח מתמשך, והם שייחשבו כאירוע החריג.

### שיעורי הגמלה

גמלת תלויים מחושבת באחוזים מקצבת נכות מעבודה בשיעור 100% - שהיא 75% מהשכר (או מהכנסה החייבת בדמי ביטוח) שהיה לנפגע בשלושת החודשים שקדמו ל-1 בחודש שבו הפסיק את עבודתו בשל הפגיעה, לחלק ל-3 ובמקרה שלנו מקרה המוות. קצבת הנכות המרבית מעבודה היא - 32,936 ש"ח (11/2018), וזו גמלת התלויים המרבית לאלמנה עם 3 ילדים או יותר כהגדרתם בחוק.

ביה"ד האזורי לעבודה (בי"ל 16-06-32735) קיבל ביום 06/11/2018 את תביעתה של לולו חדד (להלן: "המבוטחת") לתשלום גמלת תלויים, לאחר שבעלה המנוח (להלן: "המנוח") נפטר במהלך הליכה שגרתית שלא בזמן העבודה. זאת, כיוון שהוכח הקשר הסיבתי בין האירוע לבין אוטם שריר הלב שממנו נפטר המנוח.

### רקע חוקי

- "תאונת עבודה" - "תאונה שאירעה תוך כדי עבודתו ועקב עבודתו או מעבידו או מטעמו, וכעובד עצמאי - תוך כדי עיסוקו במשלח ידו ועקב עיסוקו במשלח ידו".
- גמלת תלויים משולמת לבני משפחתו של מבוטח, שהיה עובד שכיר או עובד עצמאי ונפטר כתוצאה מפגיעה בעבודה.
- בני המשפחה הזכאים לגמלת תלויים: אלמן, אלמנה וילדים של מבוטח, שעונים על תנאי הזכאות. בתנאים מסוימים יהיו זכאים לגמלה הורים, אחים, סב או סבתא, ככל שהמבוטח היה מפרנסם.

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

בכבוד רב,

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



## תמצית עובדתית

- לדעת ביה"ד, המומחה התייחס בפירוט לגורמי הסיכון מהם סבל המנוח והגיע למסקנה כי לולא המתח הנפשי בו היה שרוי, צפוי היה המנוח להמשיך ולהאריך ימים, זאת לאור בדיקת המאמץ התקינה אותה עבר המנוח בשנת 2011, והן לאור העובדה כי טרם פטירתו, לא התלונן על כאבים בחזה או קוצר נשימה ומצבו היה יציב.
- המומחה הרפואי אף ציין כי ללא האירוע החרגי, "התסמונת הקלינית של המנוח הייתה מתבטאת כתעוקת חזה יציבה, והמנוח היה מקבל טיפול תרופתי או התערבותי מתאימים כך שהיה ניתן למנוע אוטם בשריר הלב ומוות פתאומי".
- ביה"ד שוכנע כי הלחץ בו היה שרוי המנוח לפני הפגישה, היווה שיא או עליית מדרגה בלחץ המתמשך בו היה שרוי המנוח ויש לראות בכך אירוע חריג, שכן מדובר היה במכרז בהיקף גדול מאוד, שיצר אצל המנוח לחץ רב בשל היקפו, וכן בשל העובדה כי סמוך למכרז זה הפסיד שני מכרזים גדולים. המכרז היה חשוב ביותר עבור המנוח בכל הנוגע לעמידה ביעדים שלו, לאור כשלונות העבר כאמור, ועל רקע רכישת החברה ע"י קונצרן עולמי.
- התביעה התקבלה.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח אורנה צח-גלרט, מר חיים חיטמן ורו"ח (משפטן) ישי חיבה, ממשרדנו.

- בתקופה הרלוונטית שימש המנוח כמנכ"ל חברה גדולה. בתפקידו היה אחראי בין היתר על מכרזים גדולים שבהם השתתפה החברה.
- ביום ראשון 16/11/2014 בבוקר הייתה אמורה להתקיים פגישה בין המנוח לנציגי חברה גדולה אחרת. באותה פגישה הייתה אמורה להתקבל החלטת החברה האחרת בדבר קבלה או דחייה של הצעת החברה שבה הועסק המנוח במכרז גדול של עשרות מליוני ש"ח, אליו ניגשה.
- ביום 15/11/2014 יצא המנוח להליכה כדרכו (3 פעמים בשבוע), שבמהלכה התמוטט ומת.
- תביעת המבוטחת להכיר באירוע כתאונת עבודה ותשלום גמלת תלויים נדחתה ע"י המוסד לביטוח לאומי (להלן: "המל"ל").
- ביה"ד לעבודה קבע שיש למנות מומחה - יועץ רפואי לבחינת הקשר הסיבתי שבין האירוע לבין הליקוי בלב, בסמוך לאירוע.

## דיון והחלטה

- ביה"ד נוהג לייחס משקל רב לחוות דעת של מומחה רפואי מטעם ביה"ד משום האובייקטיביות המלאה שלו.
- המומחה הרפואי שמונה ע"י ביה"ד בחן את נתוניו הרפואיים של המנוח בהתאם למסמכים הרפואיים והגיע למסקנה כי יש קשר סיבתי בין האירוע בעבודה לבין אוטם שריר הלב ופטירתו של המנוח.
- ביה"ד דחה את טענת המל"ל כי המומחה לא התייחס לגורמי הסיכון של המנוח או לעובדה כי יצא להליכה שגרתית.

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

בכבוד רב,

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





## מיסוי מקרקעין - לא ניתן לפתוח לפי סעיף 85, שומה בהסכם 4 שנים לאחר שנחתמה

אישורו של המנהל לשומה עצמית שהוגשה, שומת מיטב השפיטה, תיקון טכני של שומה; לפי סעיף 87(ג) - בעניין מס רכישה -כנ"ל; לפי סעיף 82 - שומת מיטב שפיטה בעניין שבח או רכישה, בהעדר הצהרה.

קרי - הסכם שומות ככל שנעשה בין נישום לבין מנהל מסמ"ק אשר הושג בעקבות התדיינויות שונות ביניהם, לרבות ניהול דיונים בהשגה וארכות, לא ניתן לפותחו בחלוף 4 שנים מיום חתימת הסכם השומה, ולעיתים לא ניתן כלל לבצע פתיחה השומה המוסכמת זאת לאור הדיוק בלשון הסעיף כי מניין 4 השנים ימנה מיום שהוצאו השומות לפי הסעיפים דלעיל, ולא מיום חתימת הסכם השומות. יצוין כי שימוש בסעיף הכללי בחוק המתייחס להארכת מועד - סעיף 107, לצורך הארכת מועד לסעיף 85 מעבר לאותן 4 שנים הנקובות בו - הינו סוגיה גדולה ומוכרת, וטרם נאמרה בה המילה האחרונה בבתי המשפט. (ראה לעניין זה מבזקי מס 700,686,685,345 ועוד).

**לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטן) ישי חיבה, ממשרדנו.**

סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין הינו המקבילה של סעיף 147 לפקודת מס הכנסה ומאפשר פתיחת שומות במקרים קיצוניים מסוימים שקרו. וזו לשונו של סעיף 85:

(א) המנהל רשאי, בין ביזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן שומה שנעשתה לפי סעיף 78(ב) או (ג) או לפי סעיף 82, תוך ארבע שנים מיום שאושרה כשומה עצמית או מיום שנקבעה שומה לפי מיטב השפיטה, לפי העניין, בכל אחד מהמקרים האלה:

(1) נתגלו עובדות חדשות העשויות, לבדן או ביחד עם החומר שהיה בידי המנהל, בעת עשיית השומה, לחייב במס או לשנות את סכום המס;

(2) המוכר מסר הצהרה בלתי נכונה שהיה בה כדי לשנות את סכום המס או למנוע תשלום מס;

(3) נתגלתה טעות בשומה.

(ההדגשים אינם במקור)

ה"ידיעה" הרווחת היא כי תיקון שומה בהתקיים אחד התנאים המפורטים לעיל, אפשרי בתוך 4 שנים מיום שיצאה השומה. ואולם עיון מדוקדק מראה כי הדבר אינו מדויק:

הסעיף מאפשר פתיחת שומה בתוך 4 שנים, רק לגבי שומות שנעשו לפי סעיף 78(ב) - בעניין מס שבח - מתן

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

בכבוד רב,

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