



י"א חשון תשפ"ו

02 נובמבר 2025

חוזר מס הכנסה מספר 8/2025 – רשות המיסים

בנושא: ייחוס הכנסות למרכזי מחקר ופיתוח

תוכן עניינים

1.	הקדמה.....	2
2.	שינוי שיטת מחירי העברה במסגרת שומה	2
3.	הגדלת מרווח על בסיס הוצאות מעל 14%.....	4
4.	מסלול החלטות מיסוי פרטניות במקרים של רכישת חברה ישראלית ע"י תאגיד זר ומעבר למודל פעילות של מתן שירותי מחקר ופיתוח בסיכון מוגבל תוך מכירת הקניין הבלתי מוחשי של החברה הנרכשת	5
5.	מתן החלטות מיסוי פרטניות הקובעות כי השיפוי אותו מקבלת חברה ישראלית העוסקת במתן שירותי מחקר ופיתוח בסיכון מוגבל לתאגיד זר קשור, הינה בהתאם לתנאי שוק.....	7
6.	הסדרי APA.....	8



1. הקדמה

- 1.1 לחברות רב לאומיות הפועלות בישראל חשיבות רבה ותרומה משמעותית לתעשיית ההיי טק, אשר מהווה נדבך חשוב ומרכזי בכלכלה הישראלית. במקרים רבים בוחרות חברות רב לאומיות זרות לפעול בישראל באמצעות חברה בת מקומית (להלן: "**מרכז מחקר ופיתוח**" או "**החברה הישראלית**"), שעל פי דיווחיה עיסוקה בהספקת שירותי מחקר ופיתוח רוטיניים תוך לקיחת סיכון מוגבל (להלן: "**שירותי מחקר ופיתוח**"), וזאת עבור תאגיד זר קשור, אשר נושא בסיכוני המחקר הפיתוח והמימון, והינו בעל יכולת לשלוט ולהפעיל סיכונים אלו. בהיות העסקה בין החברה הישראלית לתאגיד הזר, עסקה בין לאומית שבה מתקיימים בין הצדדים יחסים מיוחדים, העסקה כפופה להוראות סעיף 85א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**").
- 1.2 בחוזר זה (להלן: "**החוזר**") יוצג כלי בקרה פנימי הנוגע לעריכת שומות לחלק ממרכזי המחקר והפיתוח, וכן מתווה למתן החלטת מיסוי במקרה של רכישת החברה הישראלית על ידי חברה זרה, מכירת הקניין הבלתי מוחשי שלה והפיכתה לחברה למתן שירותי מחקר ופיתוח. מטרת החוזר היא להגדיל את הודאות של סביבת המס בישראל, להתוות מדיניות אחידה, למנוע כפל מס, והכל תוך הבטחת תשלום מס ראוי בישראל.

2. שינוי שיטת מחירי העברה במסגרת שומה

- 2.1 סעיפים 2.2-2.5 לחוזר חלים במקום שבו שיטת מחירי העברה על פיה מדווחת החברה הישראלית, במסגרת שומתה העצמית, על העסקה הבין לאומית בגין מתן שירותי מחקר ופיתוח, היא שיטה המשווה את שיעור הרווחיות, כאמור בתקנה 2(א)(2), לתקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006 (להלן: "**תקנות מחירי העברה**"), ושיעור הרווחיות הינו לפי חלופה 3(א) כאמור בתקנה 1 לתקנות מחירי העברה (השיטה ושיעור הרווחיות יכוננו יחדיו בחוזר זה "**מרווח על בסיס הוצאות**").¹
- 2.2 בחינת שינוי שיטת מחירי העברה של העסקה למתן שירותי מחקר ופיתוח לשיטה שאינה שיטת מרווח על בסיס הוצאות² (להלן: "**שינוי שיטת מחירי העברה**"), ביחס לנישום שעומד בתנאים המנויים בסעיף 2.4 לחוזר, תלווה על ידי רפרנט מהחטיבה המקצועית³ של רשות המיסים בטרם תוצג הטענה בפני הנישום. הוצאת שומה לפי מיטב השפיטה בהתאם להוראות סעיף 145 לפקודה (להלן: "**שומה בשלב א'**") תאושר בכתב על ידי מנהל תחום בכיר בחטיבה המקצועית⁴ והוצאת שומה בצו בהתאם להוראות סעיף 152 לפקודה (להלן: "**שומה בשלב ב'**") תאושר בכתב על ידי מנהל אגף בכיר בחטיבה המקצועית⁵ (להלן: "**מנהל החטיבה המקצועית**").

¹ לחברות המפעילות מרכז מחקר ופיתוח השיטה המקובלת היא transactional net margin method ו- markup on total costs בתור ה- PLI.

² יובהר כי בקשה להמצאת חומרים וקבלת הסברים איננה מהווה שינוי שיטת מחירי העברה ואיננה דורשת אישור מקדים מטעם החטיבה המקצועית.

³ או גורם בדרגה גבוהה יותר בחטיבה המקצועית.

⁴ או גורם בדרגה גבוהה יותר בחטיבה המקצועית.

⁵ או גורם בדרגה גבוהה יותר בחטיבה המקצועית.



יודגש כי הדרישה לאישור האמור הינו לעניין שינוי שיטת מחירי העברה בלבד, ולא לגבי הרכיבים השונים בגינם יהיה שיפוי, גובה המרווח או כל סוגיה אחרת שתעלה במסגרת בדיקת השומה.

2.3 בחינת שינוי שיטת מחירי העברה על ידי פקיד השומה, ביחס לנישום העומד בתנאים המנויים בסעיף 2.4 לחוזר זה, ובמקרים בהם סך ההכנסות בדוחותיה המאוחדים של החברה האם האולטימטיבית⁶ (להלן: "**חברת האם האולטימטיבית**") כפי שנקבעו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים לשנת המס הנבדקת, היה מעל 10 מיליארד ש"ח⁷, תקבל את אישורו בכתב של מנהל החטיבה המקצועית בטרם תוצג הטענה בפני הנישום⁸. במקרים אלה, הוצאת שומה בשלב א' לעניין שינוי שיטת מחירי העברה תאושר בכתב על ידי מנהל החטיבה המקצועית וזאת לאחר התייעצות עם סמנכ"ל תכנון וכלכלה ויועץ מקצועי למנהל רשות המיסים, והוצאת שומה בשלב ב' תאושר בכתב על ידי מנהל רשות המיסים.

2.4 התנאים בהם שינוי שיטת מחירי העברה תלווה בהתאם לאמור לעיל הינם בהתקיימות כל התנאים הבאים:

2.4.1 חברת האם האולטימטיבית היא חברה שהתאגדה מחוץ לישראל והיא תושבת מדינה זרה שהיא צד להסכם בין-לאומי, כמשמעות מונח זה בסעיף 214א לפקודה. חברת האם האולטימטיבית היא החברה העומדת בראש הקבוצה ומחזיקה במלוא הזכויות, במישרין או בעקיפין, הן בחברה הישראלית והן בחברה לה מספקת החברה הישראלית שירותי מחקר ופיתוח (להלן: "**החברה מזמינת השירותים**")⁹.

2.4.2 תושבי ישראל או תושבי ישראל לשעבר, במישרין או בעקיפין, אף אם יבחנו כולם יחדיו, אינם מחזיקים 10% או יותר מאמצעי השליטה לבדם, או יחד עם אחר¹⁰. בחברת האם האולטימטיבית¹¹ במועד כלשהו ממועד הקמת החברה הישראלית ועד לשנת השומה הנבדקת. אולם, במקום בו נרכשו מלוא הזכויות בהון של החברה הישראלית או שאלה נרשמו למסחר בבורסה, הבחינה האמורה תעשה החל ממועד רכישת הזכויות או רישום הזכויות למסחר, לפי העניין. לעניין זה "תושבי ישראל לשעבר" – מי שהיו תושבי ישראל בעבר ואילו היו שבים לישראל לא היו זכאים למעמד של תושב חוזר ותיק כהגדרתו בסעיף 14(א) לפקודה¹².

⁶ לעניין חוזר זה חברת האם האולטימטיבית הינה ישות-אם סופית כהגדרתה בסעיף 85(א) לפקודה, שאינה שקופה לצרכי מס. לא יראו בקרן השקעות כחברה האם האולטימטיבית.

⁷ לעניין כללי תרגום, ראה נייר עמדה מקצועי מס' 02/2024 בנושא: חוק עידוד השקעות הון מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד – כללי תרגום.

⁸ יובהר כי האישור האמור יינתן בפעם הראשונה בה פ"ש סובר כי יש לשנות את שיטת מחירי העברה ולא יינתן אישור נוסף בשלב ב' ככל וניתן אישור בשלב א'.

⁹ במקרים מסוימים החברה האם האולטימטיבית תהיה החברה מזמינת השירותים.

¹⁰ אמצעי שליטה ויחד עם אחר כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה. יובהר כי הבחינה האמורה תעשה גם באחזקה בעקיפין דרך חבר בני אדם או בדרך אחרת.

¹¹ ככל ומדובר בחברה הרשומה למסחר בבורסה לני"ע בארץ או בחו"ל, בבחינה ילקחו בחשבון (במונה) רק מניות של תושבי ישראל או תושבי ישראל לשעבר שהם נושאי משרה או בעלי עניין בה.

¹² במקום בו לא עומדים בתנאי זה ניתן יהיה לפנות לחטיבה המקצועית בבקשה להחלטת מיסוי פרטנית להחלת הוראות פרק 2 לחוזר זה, על אף אי העמידה בתנאי האמור. בקשה כאמור תיבחן בהתאם לנסיבות המקרה הספציפי.



2.4.3 שיעור הרווחיות הנבחר לפי חלופה (3)(א) כאמור בתקנה 1 לתקנות מחירי העברה הינו מדד של רווח תפעולי חלקי עלויות גולמיות ותפעוליות (markup on total costs as (PLI).

2.4.4 הכנסת החברה הישראלית נובעת ממתן שירותי מחקר ופיתוח בעבור תושב חוץ.

2.4.5 בדוח המס השנתי המוגש מכוח סעיף 131 לפקודה, הצהירה החברה הישראלית, במסגרת טופס 1385, כי בהתאם להוראות סעיף 85א לפקודה, שיטת ייחוס הרווחים, בגין עסקת מתן שירותי המחקר ופיתוח, המתאימה ביותר היא מרווח על בסיס הוצאות וכי החברה הישראלית יישמה אותה לצורך חישוב הכנסתה.

2.4.6 החברה הישראלית תצרף לדוח המס השנתי המוגש על ידה מכוח סעיף 131 לפקודה, העתק מההסכם למתן שירותי המחקר והפיתוח, וכן עבודת חקר תנאי שוק מלאה כנדרש מכוח סעיף 85א לפקודה ותקנות מחירי העברה. יובהר כי חקר תנאי השוק יכלול, בין היתר, ניתוח פונקציות ה-DEMPE (התומכים) בשיטת מחירי העברה (שנבחרה) וכן את מטריצת חברות ההשוואה שנתקבלו או נדחו לצורך קביעת המרווח על בסיס ההוצאות ובלבד שהדוח מכוח סעיף 131 לפקודה הוגש לאחר פרסום חוזר זה.

2.4.7 חברה ישראלית המבקשת להחיל על עצמה את הוראות פרק 2 לחוזר זה, תצרף ביאור לדוח ההתאמה לצרכי מס מכוח סעיף 131(ג) ו/או תעדכן בתחילת הליך השומה בהודעה בכתב את המפקח המטפל בשומה ואת רכז החוליה, כי היא עומדת בכל התנאים המפורטים בו, הצהרה אשר יכול ותיבדק ע"י פקיד השומה.

2.5 למען הסר ספק מובהר, כי אין באמור לעיל קביעה או אמירה, כי מרווח על בסיס הוצאות איננו המודל הנכון לייחוס הרווחים מכוח סעיף 85א לחברה ישראלית המספקת שירותי מחקר ופיתוח, אשר איננה עומדת בהוראות האמורות בסעיף 2.4 לחוזר זה.

2.6 נוהל זה יהיה בתוקף בגין דו"חות של שנות המס הפתוחות לשומה ועד לדו"ח המס שיוגש עד תום שנת המס 2029. הארכת הנוהל, הפסקתו או שינוי בו יבחנו על ידי רשות המיסים בשנת 2029.

3. הגדלת מרווח על בסיס הוצאות מעל 14%

3.1 מקום בו חברה ישראלית עומדת בתנאים האמורים בסעיף 2.4 לחוזר זה ופקיד שומה מבקש לקבוע בשומה בשלב א' או בשומה בשלב ב', כי על גובה המרווח על בסיס הוצאות להיות גבוה מ- 14%, רפרנט מהחטיבה המקצועית¹³ יאשר בכתב הוצאת שומה בשלב א' ומנהל החטיבה המקצועית¹⁴ יאשר בכתב הוצאת שומה בשלב ב'.

3.2 נוהל זה יהיה בתוקף בגין דו"חות של שנות המס הפתוחות לשומה ועד לדו"ח המס שיוגש עד תום שנת המס 2029. הארכת הנוהל, הפסקתו או שינוי בו יבחנו על ידי רשות המיסים בשנת 2029.

¹³ או גורם בדרגה גבוהה יותר בחטיבה המקצועית.

¹⁴ או גורם בדרגה גבוהה יותר בחטיבה המקצועית.



4. מסלול החלטות מיסוי פרטניות במקרים של רכישת חברה ישראלית ע"י תאגיד זר ומעבר למודל פעילות של מתן שירותי מחקר ופיתוח בסיכון מוגבל תוך מכירת הקניין הבלתי מוחשי של החברה

הנרכשת

4.1 פרק זה בחזור עוסק בחברות תושבות ישראל העוסקות בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב (להלן: "**חברת המטרה**") כהגדרתו בסעיף 51כד לחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959 (להלן: "**חוק עידוד**"), אשר נרכשות על ידי חברה אם אולטימטיבית זרה או חברות אחרות בבעלותה הישירה או העקיפה (להלן: "**עסקת רכישת המניות**").

4.2 לעיתים, פעולה נלווית לרכישת הזכויות בחברת המטרה, אשר תעשה פעמים רבות לאחר ובסמוך למועד רכישת הזכויות, תהא מכירת הקניין הבלתי מוחשי¹⁵ של חברת המטרה (להלן: "**הקניין הבלתי מוחשי הנמכר**") לחברת האם האולטימטיבית או לחברה זרה אחרת בבעלותה המלאה, במישרין או בעקיפין (להלן: "**רוכשת הקניין הבלתי מוחשי**"). לאחר מכירת הקניין הבלתי מוחשי, תספק חברת המטרה שירותי מחקר ופיתוח לרוכשת הקניין הבלתי מוחשי וזאת במסגרת שינוי המבנה העסקי של חברת המטרה. במקום בו עומדים בתנאים האמורים בסעיף 4.3 להלן והתמורה המיוחסת לקניין הבלתי מוחשי הנמכר שווה או גדולה מתוצאת החישוב האמור בסעיף 4.4, יראו את התמורה המיוחסת לקניין הבלתי מוחשי הנמכר כעומדת בתנאי שוק כנדרש מכוח סעיף 85א לפקודה.

לשם מתן אישור וקבלת ודאות לאמור בסעיף 4.2 לעיל, תפנה חברת המטרה לקבלת החלטת מיסוי (להלן: "**ההחלטה**") ממחלקת הערכות שווי ושינוי מודל עסקי שבחטיבה המקצועית ברשות המיסים. ההחלטה תאשר כי התמורה המיוחסת לקניין הבלתי מוחשי הנמכר עומדת בתנאי שוק כנדרש מכוח סעיף 85א לפקודה. בנוסף, ההחלטה תאשר כי שיטת ייחוס הרווח בגין פעילות מתן שירותי המחקר ופיתוח, שמקורם בהמשך פיתוח הקניין הבלתי מוחשי הנמכר, תהיה מרווח על בסיס הוצאות וזאת לתקופה המתחילה ממועד ה-closing של עסקת רכישת הון המניות של חברת המטרה (להלן: "**מועד הסגירה**"), ומסתיימת עם תום שנת המס השביעית שלאחר מכן (להלן: "**תקופת האישור במסלול מכירת IP**").

4.3 ההחלטה תינתן בכפוף לקיום כל התנאים הבאים:

- 4.3.1 כוח האדם של חברת המטרה יספק לאחר הרכישה שירותי מחקר ופיתוח לרוכשת הקניין הבלתי מוחשי, ו/או לחברות אחרות בקבוצת חברת האם האולטימטיבית, בין במישרין ובין באמצעות חברה ישראלית אחרת בקבוצה¹⁶.
- 4.3.2 חברת המטרה עמדה, עובר למועד הרכישה, בתנאים האמורים בחוק עידוד ביחס לסיווגה כמפעל טכנולוגי מועדף, הכנסתה הייתה הכנסה טכנולוגית והקניין הבלתי מוחשי הנמכר שהיה ברשותה כלל בתוכו נכס בלתי מוחשי

¹⁵ לרבות כל הפעילויות המועברות הכרוכות בו.

¹⁶ יובהר כי אירוע מס כתוצאה מהעברת פעילות מתן שירותי המו"פ מחברת המטרה מהווה אירוע נפרד למכירת הקניין הבלתי מוחשי הנמכר ולא נכלל במסגרת הנוסחא האמורה בסעיף 4.4.



מוטב¹⁷, גם אם לא תבעה הטבות מכוח חוק עידוד ולאחר מועד הסגירה סווגה כמפעל טכנולוגי מועדף מיוחד. לעניין זה, "מפעל טכנולוגי מועדף", "הכנסה טכנולוגית", "נכס לא מוחשי מוטב", ו"מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד" כהגדרתם בסעיף 51כח לחוק עידוד.

4.3.3 למועד הסגירה התקיימו בחברת המטרה הוראות סעיפים 51כז(א)(2), 51כח לחוק עידוד לרבות קבלת אישור מהרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית כנדרש בסעיף 51כח לחוק עידוד.

4.3.4 שיעור המס החל על רווח ההון הריאלי הנובע ממכירת הקניין הבלתי מוחשי הנמכר הוא בשיעור של 6% מכוח סעיף 51כז(א)(2).

4.3.5 חברת המטרה תקיים את התנאים האמורים בסעיף 2.4 לחוזר במשך כל תקופת האישור במסלול מכירת IP.

4.3.6 הישות הרוכשת תהיה חברה תושבת חוץ או חברה תושבת ישראל, ובלבד שאם מדובר בחברה תושבת ישראל, התקבל אישור מפורש לעניין זה במסגרת ההחלטה. תנאי לאישור שהחברה הרוכשת תהא חברה תושבת ישראל, הוא שמקור כספי רכישת חברת המטרה נובע מהון מוחץ לישראל או רווחים אשר התחייבו במס בישראל, ועל הרכישה להתבצע מהונה העצמי של החברה הרוכשת.

4.3.7 החברה הרוכשת תחזיק לאחר הרכישה במלוא הזכויות בחברת המטרה.

4.3.8 חברת האם האולטימטיבית ו/או בעלי מניות מהותיים בה אינם שולטים (החזקה מעל 50% באחד מהזכויות האמורות בסעיף 88 לפקודה) בחברת המטרה טרם ביצע הרכישה. כמו כן, חברת המטרה ו/או בעלי מניותיה אינם מהווים בעלי מניות מהותיים בחברת האם האולטימטיבית. לעניין זה, "בעל מניות מהותי", כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה.

4.3.9 חברת המטרה מכרה את מלוא זכויותיה בקניין הבלתי מוחשי הנמכר, שהיה בבעלותה טרם הרכישה, לרוכשת הקניין הבלתי מוחשי וזאת תוך 180 ימים ממועד הסגירה, כאשר במסגרת הסכם המכירה נקבע כי תוקפו יהיה החל ממועד הסגירה.

4.3.10 החל ממועד הסגירה ייחוס הרווחים לחברת המטרה יהא על פי מודל מתן שירותי מחקר ופיתוח כנותנת שירותים בסיכון מוגבל בגין המשך פיתוח הקניין הבלתי מוחשי הנמכר.

4.4 תמורת השווי המינימלית המיוחסת לקניין הבלתי מוחשי הנמכר לצורך יישום חוזר זה:

$$85\% \cdot (A - B + C + D)$$

=A = התמורה הכוללת בעסקת רכישת הזכויות בחברת המטרה^{18,19}.

¹⁷ יובהר כי במקרה בו לחברה לא קיימת הכנסה הבחינה תעשה אילו הייתה לה הכנסה מכוח סעיף 112 לפקודה.

¹⁸ תמורה כוללת תכלול גם תמורה בגין רכישת מניות וגם תמורה בגין זכויות אחרות (כגון אופציות) ותחושב בהתאם לעקרונות האמורים בחוזר מס הכנסה שמשפרו 15/2018 בנושא "שינוי מבנה עסקי בקבוצות רב לאומיות".

¹⁹ במקום בו החברה הרוכשת החזיקה טרם הרכישה זכויות בחברה הישראלית הנרכשת התמורה הכוללת תתוקן ל-100%.



B = מזומנים ושווה מזומנים

C = סכום ההתחייבות הבאות: הלוואות, הפרשה לפיצויים, הכנסות מראש, רכיב חוב של מניות בכורה.

D = התחייבות לתשלומים לרשות החדשנות ו/או בונוס לעובדים ונותני שירותים וזאת גם אם אינם רשומים במאזן החשבונאי של החברה.

הפרמטרים לצורך חישוב הנוסחה האמורה יילקחו ממאזן הבוחן של חברת המטרה שיוכן למועד הסגירה.

4.5 הבקשה להחלטה תוגש למחלקת הערכות השווי ושינוי מבנה עסקי שבחטיבה המקצועית. במסגרת הפנייה להחלטת מיסוי תגיש חברת המטרה את המסמכים הנדרשים כאמור בסעיף 85א(ד) לפקודה, כדי לקבוע כי מחיר העברה של הקניין הבלתי מוחשי הנמכר בשווי שוק, וכי שיטת מחירי העברה בגינה היא משופה בעבור מתן שירותי המחקר ופיתוח שמקורם בהמשך פיתוח הקניין הבלתי מוחשי הנמכר, צריכה להיות מרווח על בסיס הוצאות. בפרט תכלול הבקשה את האסמכתאות המפורטות בנספח המצורף לחוזר זה. יובהר, כי יתכן ובמסגרת בחינת הבקשה יבקש המנהל מסמכים נוספים. החלטת המיסוי תהא כפופה למסגרת הזמנים האמורה בסעיפים 85א(ד)(4) ו- 85א(ד)(5) לפקודה.

4.6 הרווח ממכירת קניין הבלתי מוחשי הנמכר יסווג כרווח הון בעסק לעניין סעיף 28(ב) לפקודה.

4.7 יובהר, כי אין במסלול זה כדי למנוע מנישום אשר עומד בתנאים לעיל, לטעון כי השווי המיוחס לקניין הבלתי מוחשי הנמכר נמוך יותר, בין אם במסגרת שומתו העצמית ובין באם באמצעות פנייה להחלטת מיסוי פרטנית שלא במסגרת מסלול זה. טענה זו תבחן על פי הנסיבות והעובדות הספציפיות של אותו מקרה. כמו כן יובהר, כי נישום אשר לא עומד בתנאים האמורים לעיל, יכול להגיש פנייה להחלטת מיסוי פרטנית, בבקשה לקבוע כי השווי המיוחס לקניין הבלתי מוחשי הנמכר על ידו הינו בהתאם לתנאי שוק, כאמור בסעיף 85א(ד) לפקודה.

4.8 למען הסר ספק, אין באמור לעיל כל קביעה או אמירה באשר לשווי הקניין הבלתי מוחשי הנמכר ו/או לשיטת ייחוס הרווחים, במקום בו חברת המטרה לא עומדת בתנאים האמורים בסעיף 4.3 לחוזר זה וטענה כי פעילות מתן שירותי המחקר ופיתוח שמקורם בהמשך פיתוח הקניין הבלתי מוחשי הנמכר איננה צריכה להיות בהתאם לשיטת מרווח על בסיס הוצאות.

5. מתן החלטות מיסוי פרטניות הקובעות כי השיפוי אותו מקבלת חברה ישראלית העוסקת במתן

שירותי מחקר ופיתוח בסיכון מוגבל לתאגיד זר קשור, הינה בהתאם לתנאי שוק

5.1 סעיף 85א(ד)(1) לפקודה קובע כי צד לעסקה בין צדדים שיש ביניהם יחסים מיוחדים, רשאי לפנות למנהל ולבקש אישור מוקדם כי מחיר של עסקה מסוימת, כפי שהוסכם בין הצדדים, הוא בהתאם לתנאי שוק. סעיף 85א(ד)(4) לפקודה קובע את המועדים בהם על המנהל להודיע על החלטתו לפונה, וסעיף 85א(ד)(5) לפקודה קובע כי ככל והמנהל לא השיב



על הבקשה בתוך המועדים האמורים יראו בכך אישור לכאורה שהעסקה נעשתה בתנאי שוק.

5.2 חברות ישראליות המספקות שירותי מחקר ופיתוח לצד קשור שאיננו תושב ישראל, בין אם השירותים עומדים בתנאים האמורים בפרק 2 לחוזר זה ובין אם לאו, רשאיות לפנות לחטיבה המקצועית ולבקש את אישור המנהל במסגרת החלטת מיסוי מקדמית כי מחיר העסקה הוא בהתאם לתנאי שוק כאמור בסעיף 85א לפקודה. ככל והבקשה להחלטת מיסוי תוגש בשנים 2025 - 2029 וככל ולא תהיה הסכמה בין החברה לבין הגורם המטפל בבקשה, תינתן לפונה האפשרות למשוך את הבקשה.

6. הסדרי APA

6.1 נישום המתקשר בעסקה עם צד קשור שהוא תושב מדינה גומלת, רשאי לבקש להגיע להסכם בין מדינתי (בילטרלי או מולטיליטרלי לפי העניין) לעניין קביעת מחירי העברה ("APA" - Advanced Pricing Agreement), המשלב הסכם מחייב בין רשויות המס הרלוונטיות לעסקה ולנישום, והכל בכפוף ובהתאם להוראות אמנת המס בין המדינות. היתרון בהסכם מסוג זה הוא בכך שרשות המיסים בישראל ובמדינות האחרות הרלוונטיות לעסקה הן חלק מההסכם, והוא מחייב הן את הנישום והן את המדינות. בהסכם מסוג זה, מסכימות רשויות המס על מחירי העברה של העסקה או העסקאות העתידיות בין הצדדים הקשורים נשוא הבקשה בכל אחת מהמדינות, באמצעות קביעה של קריטריונים מתאימים (שיטה, נתוני השוואה, הנחות יסוד ועוד). יובהר, כי לאור העובדה שהסדרי APA נשענים על הסעיפים הנוגעים להליכי ההסכמה ההדדית שבאמנות המס, פנייה לבקשות להסדרים כאמור, אינה כפופה למסגרת הזמנים האמורה בסעיפים 85א(ד) ו- 85א(ד5) לפקודה.

רשות המיסים מעודדת הסדרה של מחירי עסקאות באמצעות הליך APA. חלופה זו הינה חלופה נוספת העומדת בפני חברות מחקר ופיתוח לצורך קבלת וודאות לעניין תמחור עסקת מתן שירותי מחקר ופיתוח.

בברכה,

רשות המיסים בישראל



נספח – האסמכתאות הנדרשות לבקשת החלטת מיסוי כמפורט בסעיף 4 לחוזר זה

1. הערכת שווי של המוכרים ששימשה לצורך עסקת רכישת המניות.
 2. מצגת לרוכשים (road show).
 3. מודל הרכישה (acquisition model) - תחזית עסקית מפורטת של חברת המטרה ששימשה את הרוכשת לצורך עסקת רכישת המניות.
 4. מצגת להנהלת הרוכשת לאישור עסקת רכישת המניות (FGNG) של חברת המטרה.
 5. מאזן חברת המטרה למועד הסגירה.
 6. הסכם רכישת מניות חברת המטרה (SPA) לרבות נספחים מלאים.
 7. קובץ אקסל עם פירוט כלל התמורות בעסקת רכישת המניות – במזומן, בהחלפת זכויות, בסכומים נדחים או מותנים וכדומה.
 8. פירוט מלא של התחייבויות למועד הסגירה: כגון חובות, בונוסים לעובדים, החלפת אופציות לא בשלות וכדומה.
 9. דוחות כספים מאוחדים של חברת המטרה בשלוש השנים שקדמו למועד הסגירה.
 10. דוחות כספים סולו של חברות הקבוצה הנרכשת בשלוש השנים שקדמו למועד הסגירה.
 11. כל עבודת חקר שוק במחירי העברה (TP studies) שנערכו עבור חברת המטרה לפני ואחרי מועד הרכישה.
 12. הסכמים בין חברתים בין חברת המטרה לצדדים קשורים שקדמו למועד הסגירה.
 13. פירוט חישוב הנוסחה האמורה בסעיף 4.4 לרבות הפניות לסעיפים הרלוונטיים באסמכתאות המצורפות לשם ביסוס הערכים בנוסחה.
- ** כאמור בסעיף 4.5 תתכן דרישת מסמכים נוספת.**