



י"ד אייר, תשע"ט

19 מאי, 2019

**חוזר מס הכנסה מספר 3/2019 - רשות המסים**

**בנושא: דגשים לעניין הפרדה או איחוד מפעלים לצורך קבלת הטבות בחוק לעידוד**

**השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "החוק")**

**תוכן עניינים**

- 1.1. רקע כללי
- 1.2. מהו "מפעל תעשייתי"?
3. מבחנים המצביעים על מפעלים נפרדים
- 5.4. סוגיות לעיון



## 1. רקע כללי

- 1.1. לכל מונח בחוזר זה, תהא המשמעות האמורה בחוק.
- 1.2. החוק מעניק הטבות מס לחברות העומדות בתנאים הקבועים בו. אחד מהתנאים הקבועים בחוק הינו קיומו של "מפעל תעשייתי" כהגדרתו בסעיף 51. מעבר לכך, זיהוי ה"מפעל התעשייתי" של החברה משמעותי על מנת לבחון את יתר התנאים והקריטריונים הקבועים בחוק לצורך קבלת הטבות המס והתמריצים הקבועים בחוק וביניהם, עמידה בתנאי "מפעל בר תחרות" הקבוע בסעיף 18א(ג) לחוק, קביעת ה"הכנסה המועדפת" של המפעל וזיהוי פעילותו בין אזור פיתוח (להלן: "אז"פ") א' לאזור שאינו אז"פ א' ובין פעילות המבוצעת בישראל ומחוץ לישראל.
- 1.3. קיימים מקרים בהם חברה אחת מחזיקה בבעלותה מספר מפעלים נפרדים או מפעל אחד הפועל במספר מגזרי פעילות. המטרה של חוזר זה היא לקבוע אמות מידה על בסיסן ניתן לזהות מהו ה"מפעל התעשייתי" שבבעלותה של החברה, והאם היא מחזיקה בבעלותה מפעל אחד או יותר.
- 1.4. לאחר קביעה וזיהוי של המפעלים שבבעלותה של החברה (אחד או יותר), יש לבחון את התקיימות התנאים הקבועים בחוק לצורך קבלת הטבות המס. יש לשים לב שחלק מהתנאים הם ביחס לחברה עצמה וחלקם הם ביחס למפעל. תנאי שנקבע במסגרת החוק ל"מפעל" ייבחן לכל מפעל בנפרד, כך שייטכן ובחברה שיש בבעלותה מספר מפעלים, חלקם יעמדו בתנאים הקבועים בחוק וההכנסה מהם תהא זכאית להטבות המס הקבועות בחוק, וחלקם לא יעמדו בתנאים ועל כן ההכנסה מהם תהא חייבת במס חברות בשיעור הקבוע בסעיף 126 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").
- 1.5. היה והחברה מחזיקה בבעלותה מספר מפעלים, יש לבחון את ייחוס ההכנסות וההוצאות עבור כל מפעל בנפרד ולחשב את ההכנסה החייבת לכל אחד ממפעליה של החברה.

## 2. מהו "מפעל תעשייתי"?

- 2.1. מפעל תעשייתי מוגדר במסגרת סעיף 51 לחוק כלהלן:  
**"מפעל תעשייתי - מפעל בישראל שעיקר פעילותו בשנת המס היא פעילות ייצורית, [...]; בהגדרה זו, "פעילות ייצורית" - לרבות ייצור ופיתוח מוצרי תוכנה ומחקר ופיתוח תעשייתי בעבור תושב חוץ, ובלבד שניתן על כך אישור מאת ראש המינהל למחקר ופיתוח תעשייתי [...]"**



2.2. פעילותו של המפעל תיבחן על פי שרשרת הערך שלו על כל שלביה החל משלב המחקר והפיתוח ועד לשלב הייצור הסופי של המוצר (לעיתים מדובר במוצרים לא מוחשיים כך ששלב הייצור בא לידי ביטוי לרוב בעדכונים, התאמות והמשך תהליך הפיתוח של המוצר הלא מוחשי).

2.3. בהתאם לכך, המפעל או המפעל התעשייתי (להבדיל מהחברה עצמה) אשר אותו יש לבחון בכל מקום בו נקבעה בחוק אמת מידה ל"מפעל" או ל"מפעל התעשייתי" (כדוגמת תנאי בר תחרות בסעיף 18א(ג) לחוק, פעילות המפעל בישראל שבהגדרת המונח "הכנסה מועדפת" שבסעיף 51 לחוק וכיוצ"ב), הוא מקום בו מתבצע תהליך הפיתוח והייצור של המוצר לרבות מוצרים לא מוחשיים (ראה לעניין זה הגדרת "נכס לא מוחשי מוטב" שבסעיף 51כד לחוק).

2.4. במקרים מסוימים יש צורך להבדיל בין פעילות ייצורית של מפעל אחד הפועל במספר אתרים לבין פעילות ייצורית המתבצעת בכמה מפעלים נפרדים שכולם בבעלותה של אותה החברה.

### 3. מבחנים המצביעים על מפעלים נפרדים

3.1. להלן רשימה של מבחנים שונים שיש בהם בכדי להצביע על קיומם של **מפעלים**

#### **נפרדים** באותה חברה:

3.1.1. המוצרים המיוצרים במפעלי החברה שונים באופן מהותי זה מזה. ככל ומדובר במפעלים העוסקים בפיתוח תוכנה או בייצור מוצרים בעלי אופי טכנולוגי, אזי יש לבחון את ההבדל הטכנולוגי והשוני גם על התוכנות וגם על המוצרים כאמור בכל מפעל;

3.1.2. הטכנולוגיות בהן משתמשים במסגרת תהליך הפיתוח והייצור בכל אחד ממפעליה של החברה שונות באופן מהותי זו מזו;

3.1.3. חומרי הגלם העיקריים בהם משתמשים בתהליך הפיתוח והייצור שונים בכל מפעל;

3.1.4. המיקום של המפעלים שונה. לעניין זה, מיקום שונה יכול ויהיה גם במסגרת אותו מבנה אך ניתן לזהות הפרדה במתחמים המשמשים כל מפעל (קומה נפרדת, אולמות ייצור נפרדים וכדומה);

3.1.5. ישנו שוני בלקוחות ובספקים של המפעלים של החברה;

3.1.6. העובדים המועסקים בכל מפעל הם עובדים שונים בעלי מיומנויות שונות, ואין תחלופת עובדים בין המפעלים;

3.1.7. קיים מטה ניהול נפרד לכל מפעל;



- 3.1.8. החברה שומרת על הנהלת חשבונות נפרדת לכל אחד ממפעליה;
- 3.1.9. המפעלים אינם מהווים "מפעלים תעשייתיים בני קו ייצור אחד" כאמור בחלופה 2 להגדרה כאמור שבסעיף 1 לחוק עידוד התעשייה (מיסים), התשכ"ט-1969. מפעלים כאמור, מהווים למעשה שרשרת ערך אחת אשר לא ניתן לראות בכל אחד מחלקיה, כמפעל נפרד;
- 3.1.10. בחינת כלל הנסיבות לרבות נסיבות מיוחדות ככל שקיימות.
- 3.2. במסגרת בדיקת המבחנים כאמור בסעיף 3.1 לעיל (להלן: "**מבחני המפעל**"), יש לזכור כי מדובר ברשימת קריטריונים איכותיים בעיקר, ומשכך יש להפעיל שיקול דעת במסגרת בחינת המקרה ולבחון על פי הנסיבות הכוללות את הקביעה הרלוונטית. אין מדובר ברשימה סגורה של מבחנים והעמידה של החברה בכלל המבחנים, ברובם או מקצתם, יכולה להעיד על קיומם של שני מפעלים נפרדים (או יותר). ניתן לבחון את הדיווחים של החברה לרשויות השונות במסגרת הדוחות הכספיים שלה או דיווחים אחרים בהם החברה מחויבת וכפי שהוגשו בזמן אמת (ככל ומדובר בחברה ציבורית, ניתן להיעזר בדוח המתאר את פעילות התאגיד או בתשקיף אותו הגישה החברה לבורסה וכיוצ"ב).
- 3.3. חזקה היא שמפעל שבבעלותו של תאגיד מסויים (חברה או שותפות), יהיה נפרד ממפעל שבבעלותו של תאגיד אחר, גם אם הוא צד קשור. עם זאת, אין מדובר בחזקה חלוטה וייתכנו מקרים ייחודיים בהם יתאפשר לבדוק את תנאי החוק לגבי מפעל שבבעלות מספר תאגידיים באופן מאוחד ובתנאי שחלקי המפעל שלובים זה בזה באופן מלא ומוחלט. חריג למבחן זה הוא מצב שבו מפעל אחד פוצל באופן מלאכותי בין שני תאגידיים ללא הפרדה אמיתית של המפעלים.
- 3.4. היה ולחברה שתי פעילויות: האחת, פעילות ייצורית והשנייה, פעילות שאינה ייצורית, ושתי הפעילויות קשורות ושלובות אחת עם השנייה, לא תתאפשר הפרדה לשני מגזרים נפרדים (מגזר אחד בעל פעילות ייצורית ומגזר שני בעל פעילות שאינה ייצורית), אלא רק אם תתבצע הפרדה תאגידית מלאה. הדרישה להפרדה תאגידית נועדה לאפשר בחינת פעילותו של כל מגזר פעילות ברמת וודאות גבוהה. כך לדוגמה, חברה בעלת פעילות מסחרית של רכישה ומכירה של מוצרי חשמל, וכן, פעילות ייצורית של ייצור מוצרי חשמל דומים לאלו של הפעילות המסחרית, המתבצעות באותו המיקום ולרוב, על ידי אותם עובדים, ועיקר פעילותה הוא במגזר המסחרי, לא ניתן יהיה לקבוע שבבעלותה "מפעל תעשייתי". עם זאת, ככל והחברה תבצע הפרדה מלאה של מגזר הפעילות הייצורית לחברה נפרדת, ניתן יהיה לבחון כל אחת מהחברות בנפרד.



#### 4. סוגיות לעיון

##### 4.1. מפעל בר תחרות

סעיף 18א(ג) לחוק קובע שעל מנת להיות מפעל תעשייתי שהוא מפעל בר-תחרות, צריך להתקיים **במפעל** בכל שנת מס אחד משלושת התנאים המפורטים בסעיף 18א(ג)(1) לחוק. התנאי בסעיף בודק את שיעור מכירותיו של המפעל בשווקים השונים<sup>1</sup> ("שוק" כהגדרתו בסעיף 18א לחוק). נדרש כי שיעור המכירות של המפעל לשוק מסוים שמתקיים בו האמור בסעיף 18א(ג)(1)(ג), יהיה לפחות 25% (תנאי גודל השוק) או ששיעור המכירות של המפעל לשוק מסוים, לא יעלה על 75% (תנאי פיזור השווקים) מכלל ההכנסות של המפעל בשנת המס כאמור בסעיף 18א(ג)(1)(ב) לחוק. לאחר בדיקת מבחני המפעל, **התנאים האמורים ייבחנו לגבי כל מפעל ולא לגבי החברה בכללותה.**

##### 4.2. מנגנון ביזור

כאשר חברה פועלת באזורים שונים בישראל (אז"פ א' ואזור שאינו אז"פ א'), הכנסותיה תיוחסנה לאזורים השונים באמצעות מנגנון ביזור (להלן: "**מנגנון הביזור**"). יש ליישם את מנגנון הביזור על המפעל כולו בין אם הוא פועל ביותר מאתר אחד ובין אם הוא פועל באמצעות קבלני משנה. ככל ועולה ממבחני המפעל כי בחברה ישנם מספר מפעלים, ניישם את מנגנון הביזור לכל מפעל בפני עצמו.

##### 4.3. שינוי מודל עסקי

שינוי מודל עסקי הינו שינוי האופן בו החברה מניבה את ההכנסות שלה. בדרך כלל שינוי מודל עסקי נעשה במסגרת שינוי מבנה בו חברה בקבוצה רב לאומית מעבירה פונקציות, נכסים וסיכונים לחברה כלשהיא בקבוצת חברות ממדינה אחרת. במסגרת שינוי המבנה, חברות רב לאומיות מארגנות ו/או מסדירות מחדש יחסים מסחריים או פיננסיים בקבוצה ומשנות את ההסדרים שהיו קיימים. קיימים מקרים בהם חברות בעלות נכס בלתי מוחשי (להלן: "**ה-IP**"), הופכות להיות מרכז פיתוח של חברות מחוץ לישראל ללא מכירת ה-IP שבבעלותן, כך שה-IP עדיין מניב הכנסות לחברה. לאחר שינוי המודל העסקי כאמור, לחברה שתי פעילויות: האחת, מתן זכות שימוש בגין ה-IP שקיים בחברה טרם השינוי (שהחברה לא ממשיכה בפיתוח), והשנייה, מתן שירותי מחקר ופיתוח (להלן: "**מו"פ**") על הפיתוח החדש (עבור ה-IP שמפותח עבור חברה אחרת) כמרכז פיתוח עבור הקבוצה. **היה ולפי**

<sup>1</sup> למעט מפעל הפועל בתחום הביוטכנולוגיה או הננוטכנולוגיה בהתאם לאמור בסעיף 18א(ג)(1)(א) לחוק שלגבי לא נדרשת בדיקת המכירות בשווקים השונים.



בדיקת מבחני המפעל 2 המגזרים (הכנסות מה-IP ומרכז הפיתוח) מהווים 2 מפעלים נפרדים, כל מפעל צריך לעמוד בהגדרת "מפעל תעשייתי", לצורך קבלת הטבות מכוח החוק. רשות המסים פרסמה בנושא זה את [חוזר מס הכנסה מספר 15/2018](#) שעניינו "שינוי מבנה עסקי בקבוצות רב לאומיות" העוסק בהשלכות השונות של שינוי מודל עסקי ובו ישנה גם התייחסות לנושא הטבות המס מכח החוק.

#### 4.4. "מפעל טכנולוגי"<sup>2</sup>

סימן ב3 לחוק שחוקק במסגרת תיקון 73<sup>3</sup> קבע מסלול הטבות חדש לחברות עתירות ידע. ההטבות ניתנות ל"חברה מועדפת" שהיא בעלת "מפעל טכנולוגי". אחד מהתנאים לצורך עמידה בהגדרת "מפעל טכנולוגי" הינו שהוצאות המו"פ של המפעל בשלוש שנים שקדמו לשנת המס היו בשיעור 7% לפחות בממוצע לשנה מסך הכנסות החברה. חברה בעלת מספר מפעלים, בבואה לבדוק את התנאי האמור לעיל, תיקח את הוצאות המו"פ של כל מפעל בנפרד ביחס לכלל הכנסות החברה (לעניין זה ראה הרחבה במסגרת הוראות [חוזר מס הכנסה מספר 9/2017](#) שעניינו "תיקון 73 לחוק עידוד השקעות הון"). אם מבדיקת מבחני המפעל עולה כי לחברה מפעל אחד, יש לבחון את כלל הוצאות המו"פ של המפעל ביחס להכנסות החברה.

מעבר לסוגיות שפורטו בסעיף 4 לעיל, יתכנו השלכות נוספות לקביעה של מפעלים נפרדים.

בברכה,

רשות המסים לישראל

<sup>2</sup> כהגדרתו בסעיף 51כד לחוק.

<sup>3</sup> תיקון 73 חוקק במסגרת חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2017 ו-2018, התשע"ז-2016.