

הצעת חוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 69 והוראת שעה), התשע"ב-2012

הוספת סימן ד' 1. בחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959¹ (להלן – החוק העיקרי) אחרי סעיף 52 בפרק שביעי יבוא:

ד ב ר י ה ס ב ר

המצב המתואר לעיל גרם לכך שחברות שקיבלו פטור ממס לפי החוק, נמנעו מחלוקת דיבידנד כדי שלא לשאת במס האפקטיבי הגבוה בעת החלוקה. כך למעשה, במהלך תקופה ארוכה מאוד לא נגבו כלל מסים בשל ההכנסות הפטורות.

ביום א' בשבט התשע"א (6 בינואר 2011) פורסם תיקון מס' 68, אשר שינה משמעותית את הוראות החוק, כך שבוטל המתווה המתואר לעיל ובמקומו נקבע, בסעיף 51טו ובסימנים ב' ו-ב'2 לפרק השביעי בחוק, כי יחולו שיעורי מס קבועים של 6% ו-12%, במהלך מדורג שסיומו בשיעורי מס אלה בשנת המס 2015 ואילך, וזאת בהתאם לאזורי הפיתוח שבהם מצויים המפעלים (אזור פיתוח א' או ב'), ובלא קשר לשיעור השקעת החוץ בחברה. כמו כן נקבע כי בעת חלוקת דיבידנד יחול שיעור מס של 15% בלבד. כלומר ההסדר החדש אינו מקנה פטור ממס אלא שיעורי מס מופחתים, ובמקביל אינו קובע הוראות בדבר מיסוי מיוחד בעת חלוקת דיבידנד.

יובהר כי תיקון מס' 68 לא חייב את החברות לעבור למסלול הקבוע בו ואף לא קבע הוראות מעבר לגבי הרווחים הצבורים של חברות שיבחרו לעבור למסלול זה.

החוק המוצע בא לאפשר לחברה לשלם מס חברות על הכנסה שהושגה בתקופה שבה היתה החברה פטורה ממס כאמור לעיל, בשיעורים מופחתים, וזאת למשך שנה אחת מיום פרסומו של החוק המוצע. על הכנסות פטורות כאמור שלא ישולם עליהן מס לפי החוק המוצע, ישולם בעתיד מס חברות בהתאם לשיעורים ולמועדים הקבועים בסעיף 47 לחוק.

מטרת החוק המוצע לנסות ולהתגבר על בעיית הרווחים הפטורים שנצברו בחברות אשר חוסות תחת ההסדר שבסימנים א' ו-ב' לפרק השביעי לחוק, שתואר לעיל, ושכאמור אינם מחולקים ולא משולם מס בשלהם. ההסדר האמור שלפיו ניתן פטור ממס מותנה ולאחר מכן חל מס בשיעור גבוה אינו משיג את מטרתו ואף יוצר תמריץ שלילי לשלם מס בגין הרווחים הפטורים, ולפיכך נדרש מענה לקשיים שמעורר הסדר זה, כמוצע בהצעת חוק זו. מענה לקשיים כאמור נדרש ביתר שאת בשל העובדה כי תיקון מס' 68 נכנס לתוקף לאחרונה ויש לשאוף למצב שבו החברות יעברו להסדר הקבוע על פיו, בסעיף 51טו ובסימנים ב' ו-ב'2 לפרק השביעי בחוק, בלא שהן גוררות אחריהן את הרווחים מההסדר הישן.

כללי חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן – החוק), קובע בסעיף 47 (שבסימן א' לפרק השביעי) את שיעורי המס החלים על חברה בעלת מפעל מאושר, במסלול החל בעניין זה טרם תחילתו של תיקון מס' 68 לחוק, במסגרת חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2012 (ס"ח התשע"א, עמ' 138) (להלן – תיקון מס' 68). סעיף 47(א)(5) לחוק קובע תקופת פטור של שנתיים מתשלום מס חברות, לחברה בעלת מפעל מאושר באזור פיתוח א', בהתאם לתנאי הסעיף. סעיף 47(א)(1) לחוק קובע תקופת פטור דומה ממס חברות לגבי חברת משקיעי חוץ שהיא בעלת מפעל מאושר באזור פיתוח א'.

עם זאת, סעיף 47(א)(2) לחוק קובע, כי אם חולק דיבידנד מתוך הכנסה של מפעל שהושגה בתקופה שבה היתה החברה פטורה ממס חברות לפי סעיפים 47(א)(5) או (א)(1), תהיה חייבת החברה, בשנת המס שבה חולק הדיבידנד, במס חברות על סכום הדיבידנד המחולק, בשיעור מס החברות שהיתה חייבת בו אילו לא היתה פטורה ממס חברות בשנה שבה הופקה ההכנסה.

סעיף 51 לחוק (שבסימן ב' לפרק השביעי) קובע את שיעורי המס החלים על חברה מוטבת (בעלת מפעל מוטב), במסלול החל לעניין זה טרם תחילתו של תיקון מס' 68. סעיף קטן (א) של הסעיף האמור קובע, בפסקאות (1) עד (3) שבו, תקופות פטור מתשלום מס חברות, בהתאם לאזור הפיתוח שבו נמצא המפעל (בין שנתיים לעשר שנים).

עם זאת, בדומה לסעיף 47(א)(2) לחוק, ובדומה גם לסעיף 51 לחוק טרם תיקונו בתיקון מס' 60 לחוק במסגרת חוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2005 (תיקוני חקיקה), התשס"ה-2005 (ס"ח התשס"ה, עמ' 346) (להלן – תיקון מס' 60), קובע סעיף 51 לחוק כי בעת חלוקת דיבידנד מתוך הכנסה של מפעל שהושגה בתקופה שבה היתה החברה פטורה ממס לפי סעיף 51(א), תהיה חייבת החברה, בשנת המס שבה חולק הדיבידנד, במס חברות על סכום הדיבידנד המחולק, בשיעור מס החברות שהיתה חייבת בו לפי הוראות סעיף 47, אילו לא היתה פטורה ממס חברות בשנה שבה הופקה ההכנסה.

שיעור מס החברות שחל על החברות במועד חלוקת דיבידנד, נע בין 10% ל-25% (לפי שיעור השקעת החוץ בחברה), ואילו שיעור המס החל על הדיבידנד הוא 15%, קרי מס אפקטיבי מרבי של 36% (בחישוב של 25% מס חברות ו-15% מס על הדיבידנד לאחר ניכוי מס החברות).

¹ דיני מדינת ישראל, ס"ח התשי"ט, עמ' 234.

”סימן ד’: מס חברות על הכנסה צבורה נבחרת

– הוראת שעה

מס חברות על
הכנסה צבורה
נבחרת

52.א. (א) בסעיף זה, ”הכנסה צבורה” – סך הכנסתה של חברה שנצברה עד יום ה’ בטבת התשע”ב (31 בדצמבר 2011), שמתקיימים לגביה שניים אלה:

(1) היא הכנסה שהיתה פטורה ממס חברות בשנת המס שבה הופקה, לפי סעיף 47(א)(5) או (א)(1), לפי סעיף 51(ב) כנוסחו לפני תחילתו של פרק י’ לחוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2005 (תיקוני חקיקה), התשס”ה–2005² (בהגדרה זו – תיקון מס’ 60), או לפי סעיף 51(א)(1)(א), (2) או (3);

(2) החברה טרם חבה בשלה במס חברות לפי סעיף 47(א)2, סעיף 51(ג) או (ח) כנוסחו לפני תחילתו של תיקון מס’ 60, או סעיף 51ב.

(ב) על אף ההוראות לפי פרק זה, חברה תהיה זכאית לשלם בשל הכנסתה הצבורה, כולה או חלקה, בהתאם לבחירתה לפי סעיף קטן (ד) (בסימן זה – הכנסה צבורה נבחרת), מס חברות בשיעור כאמור בסעיף קטן (ג), ובלבד שבמועד הגשת ההודעה למנהל רשות המסים על בחירתה כאמור, לפי אותו סעיף קטן (בסימן זה – מועד הבחירה), יש לחברה מפעל מועדף או מפעל מוטב כהגדרתם בסעיף 51, או מפעל מאושר.

ד ב ר י ה ס ב ר

שנצברה עד יום ה’ בטבת התשע”ב (31 בדצמבר 2011), זאת מכיוון שרוב הדוחות לשנה זו כבר הוגשו לרשות המסים על ידי החברות וניתן לברר את ההכנסה הצבורה עד למועד זה.

כמו כן מוצע לדרוש לגבי אותה הכנסה כי החברה טרם חויבה במס חברות בשלה בעקבות חלוקת דיבידנד, לרבות במקרים שאותם רואה החוק כחלוקת דיבידנד. לעניין זה יובהר, כי אם החברה חילקה כבר דיבידנד, לרבות בהתאם לחזקות הקבועות בסעיף 51(ב), הרי שהיא לא תוכל לחסות תחת החוק המוצע מכיוון שהחוק המוצע בא לעודד חלוקת רווחים צבורים שטרם חולקו וטרם חויבו במס כאמור.

לסעיף קטן (ב)

מוצע לקבוע כי חברה שהיתה לה בשנת המס הכנסה צבורה, תשלם עליה, כולה או חלקה, מס חברות לפי החוק המוצע, על פי בחירתה שעליה תודיע למנהל רשות המסים (“הכנסה צבורה נבחרת”), ובלבד שלחברה יש מפעל מועדף או מפעל מוטב או מפעל מאושר כהגדרתם בחוק.

לאור האמור, מוצע בהצעת חוק זו לקבוע, כי שיעורי המס בהסדר המוצע לא יפחתו מ-6% – שיעור המס המינימלי לפי החוק החדש למפעל מועדף רגיל.

יצוין כי מצב שבו לא משולם מס בגין הרווחים הצבורים במשך תקופה ארוכה יוצר שחיקה של הכסף שכן בתקופה זו מממנת המדינה למעשה את מחיר האשראי של השארת המס המגיע לה בידי החברות. החוק המוצע יביא לגביית מס מיידית שתעשיר את קופת המדינה והערך של קבלת המס באופן מיידית עם ההטבה המוצעת הוא בעל חשיבות רבה בייחוד כאשר מעריכים את נכס המס כשהוא מהוון לאחור.

סעיף 1 לסעיף 52 המוצע לסעיף קטן (א)

מוצע להגדיר מהי “הכנסה צבורה” שבשלה ניתן לבקש לשלם שיעור מס חברות מופחת בהתאם לחוק המוצע. לעניין זה, מוצע לקבוע כי הכנסה אשר תזכה חברה לשיעור מס חברות מופחת בהתאם לחוק המוצע היא הכנסה שהיתה פטורה ממס לפי סימנים א’ ו-ב’ לפרק השביעי בהתאם להסדר הקבוע בהם, שתואר לעיל,

² ס”ח התשס”ה, עמ’ 346.

(ג) מס החברות שתשלם חברה על ההכנסה הצבורה הנבחרת יהיה בשיעור מס החברות שהיה חל על אותה הכנסה לפי הוראות סעיף 47, בשנה שבה הופקה, אילולא היתה פטורה ממס חברות בשנה זו, כשהוא מוכפל במקדם המס, ולא פחות מ-6%; לעניין זה –

“מקדם המס” – אחד פחות יחס ההטבה;

“יחס ההטבה” – יחס ההפשרה כשהוא מוכפל ב-0.3, בתוספת 0.3;

“יחס ההפשרה” – ההכנסה הצבורה הנבחרת כשהיא מחולקת בסך ההכנסה הצבורה.

(ד) חברה רשאית לבחור לשלם מס חברות לפי הוראות סעיף זה, בתוך שנה מיום פרסומו של חוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 69 והוראת שעה), התשע"ב–2012, בהודעה שתגיש למנהל רשות המסים לעניין זה; מנהל רשות המסים רשאי לקבוע הוראות לעניין אופן מתן ההודעה על בחירה כאמור, לרבות מסמכים ואישורים שיש לצרפם להודעה.

(ה) בחרה החברה לשלם מס חברות על הכנסה צבורה נבחרת, לפי הוראות סעיף זה, לא תוכל לחזור בה מבחירתה; החברה תשלם את מס החברות כאמור בתוך 30 ימים ממועד הבחירה.

ד ב ר י ה ס ב ר

לסעיף קטן (ג)

תזכה. שיעור ההטבה המזערי שלו תזכה החברה הוא 30% (כך שהחברה תשלם מס חברות בשיעור של 70% ממס החברות שאותו היתה נדרשת לשלם לולא החוק המוצע), ואילו השיעור המרבי יהיה 60% (כך שהחברה תשלם מס חברות בשיעור של 40% ממס החברות שאותו היתה נדרשת לשלם לולא החוק המוצע).

כמו כן מוצע כי בכל מקרה שיעור המס המוטב לא יפחת מ-6%. כפי שהוסבר בחלק הכללי, זהו שיעור המס הנמוך ביותר החל על מפעל מועדף רגיל לאחר תיקון 68.

לסעיף קטן (ד)

מוצע לקבוע כי חברה רשאית לבחור לשלם מס חברות לפי הוראות החוק המוצע, בתוך שנה מיום פרסומו, בהודעה שתגיש למנהל רשות המסים לעניין זה.

לסעיף קטן (ה)

מוצע לקבוע כי חברה שבחרה לשלם מס חברות לפי החוק המוצע, לא תוכל לחזור בה מבחירתה. כמו כן מוצע לקבוע כי החברה תשלם את מס החברות בתוך 30 ימים מיום הבחירה.

מוצע לקבוע כי מס החברות שתשלם חברה על ההכנסה הצבורה הנבחרת יהיה בשיעור מס החברות שהיה חל על אותה הכנסה בשנה שבה הופקה אילולא היתה פטורה ממס (קרי בין 10% ל-25% בהתאם לשיעור השקעת החוץ בחברה, כמפורט בחלק הכללי לדברי ההסבר), כשהוא מוכפל במקדם המס ולא פחות מ-6%. לעניין זה מוצע להגדיר את המונחים האלה:

“מקדם המס” – מקדם השווה לאחד פחות יחס ההטבה. תוצאה זו תוכפל בשיעור המס המקורי של החברה ותניב את שיעור המס הסופי של החברה בהתאם לחוק המוצע.

“יחס ההטבה” ו“יחס ההפשרה” – יחס ההטבה מוגדר כיחס ההפשרה כשהוא מוכפל ב-0.3, בתוספת 0.3. בהצעת החוק מוצע כי ישולם מס חברות מופחת על הכנסתה הפטורה של החברה, שעליה היא בוחרת לשלם מס חברות לפי החוק המוצע. מס החברות המופחת ייקבע בהתאם ליחס ההפשרה השווה לחלק ההכנסה שאותה מבקשת החברה להפשיר (הכנסה צבורה נבחרת), ביחס לכלל ההכנסה הפטורה של החברה (הכנסה צבורה). מס החברות המופחת ייקבע באופן ליניארי, כך שככל שהחברה תבקש להפשיר חלק גדול יותר מהכנסתה, כך תגדל הטבת המס שלה

(ו) על חלק ההכנסה הצבורה של החברה שאינו הכנסה צבורה נבחרת ישולם מס חברות בשיעורים ובמועדים הקבועים בסעיף 47.

52.ב. (א) קיבל אדם דיבידנד ששולם מתוך הכנסה צבורה נבחרת, יהיה חייב עליו במס הכנסה בשיעור של 15% ויחולו לעניין זה הוראות סעיף 47(ב)(2), בשינויים המחויבים.

(ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו בחלוקת דיבידנד שחל עליה סעיף 39(ה)(2)(ג) לחוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2011.³

(ג) חברה המחלקת דיבידנד מתוך הכנסה צבורה נבחרת תנכה במקור את מס ההכנסה ממקבל הדיבידנד ויחולו על מס זה כל ההוראות המתייחסות לניכוי במקור"

חלוקת דיבידנד
מתוך הכנסה צבורה
נבחרת

ד ב ר י ה ס ב ר

לסעיף קטן (ב)

מוצע לקבוע כי שיעור המס של 15% כאמור בסעיף קטן (א) המוצע לא יחול בחלוקת דיבידנד בין חברות, כפי שנקבע בהוראות המעבר שבסעיף 39(ה)(2)(ג) לתיקון מס' 68, שכן בהוראות מעבר אלה קבועות הוראות מקלות לחברה שתבחר לעבור להסדר החדש המוצע בתיקון האמור.

לסעיף קטן (ג)

מוצע לקבוע כי יחולו הוראות ניכוי במקור על חברה המחלקת דיבידנד לפי הוראות החוק המוצע.

לסעיף קטן (ו)

מוצע להבהיר כי על הכנסה צבורה שלא שולם בשלה מס חברות מוטב לפי החוק המוצע, ישולם מס חברות בשיעורים ובמועדים הקבועים בסעיף 47 לחוק.

לסעיף 52 המוצע

לסעיף קטן (א)

מוצע לקבוע הוראה דומה להוראה הקבועה בסעיף 47(ב) לחוק, שלפיה על דיבידנד ששולם בניכוי מס החברות לפי החוק המוצע, ישולם מס בשיעור של 15%, ויחולו לעניין זה הוראות סעיף 47(ב)(2) לחוק ומנגנון הזיכוי שבו, בשינויים המחויבים.

³ ס"ח התשע"א, עמ' 138.