



כ' סיון, תשע"ב
10 יוני, 2012

**חוזר מס הכנסה מס' 3/2012 – רשות המסים
בנושא: תיקון מס' 68 לחוק עידוד השקעות הון**

תוכן העניינים

עמוד	נושא
2	1. רקע כללי
3	2. המצב החוקי עד לתיקון 68
4	3. עדכון מטרות החוק
4	4. המצב החוקי לאחר תיקון 68 – תנאי זכאות לקבלת הטבות מס ו/או מענקים במסלול המענקים ובמסלול המס
4	4.1 מסלול מענקים
6	4.2 מסלול הטבות המס
6	4.2.1 הגדרות ותנאים
6	4.2.1.1 חברה מועדפת
7	4.2.1.2 מפעל מועדף
8	4.2.1.3 הכנסה מועדפת
10	4.2.2 סימן ב'1 לפרק השביעי – הטבות מס למפעל מועדף
10	4.2.2.1 חלוקת דיבידנד
11	4.2.2.2 פחת מואץ
11	4.2.3 סימן ב'2 לפרק השביעי – הטבות מס למפעל מועדף מיוחד
13	4.3 נושאים נוספים
13	4.3.1 אישור לעניין סיווג מפעל תעשייתי
13	4.3.2 מתקן תיירותי ללינה
14	4.3.3 ביטול הטבות מס לחברה תעשייתית בהשקעת חוץ
16	4.3.4 בניין תעשייתי
16	4.3.5 תחומי האיזורים
16	4.3.6 חברה שבבעלותה מספר מפעלים תעשייתיים
17	4.3.7 תחולה והוראות מעבר
17	4.3.7.1 חברה בחוק עידוד לראשונה
17	4.3.7.2 חברה שבבעלותה מפעל מאושר במסלול מענקים
18	4.3.7.3 חברה שבבעלותה מפעל מאושר במסלול החלופי או מפעל מוטב במסלול המס
19	4.3.7.4 חלוקת דיבידנד מרווחי מפעל מאושר או מוטב
19	4.3.7.5 מכירת מניות בחברה הזכאית להטבות במס מכוח החוק
20	4.3.7.6 שנת מס מיוחדת



1. רקע כללי

החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "חוק עידוד השקעות הון" או "החוק"), מהווה אמצעי מרכזי במדיניות עידוד והגברת הצמיחה הכלכלית בישראל. בחוק ובתקנות שהותקנו לפיו נקבעו שני סוגי תמריצים: (1) תמריצים שמטרתם העיקרית הינה הגברת הצמיחה במשק – תמריצים אלו מכוונים לעודד השקעות במשק כולו לשם הגברת הצמיחה הכלכלית ושיפור מאזן התשלומים; (2) תמריצים לפריפריה – תמריצים שנועדו להשפיע על פיזור התעשייה ברחבי הארץ והגברת פעילות והשקעות בפריפריה, במטרה לצמצם את אי-השוויון האזורי ולעודד צמיחה בת-קיימא.

עיקר התמריצים לפי החוק, ניתנים לעידוד תעשייה, תיירות ושירותי מחקר ופיתוח תעשייתי לתושבי חוץ. כמו כן, ניתנים תמריצים לעידוד השכרת דירות ולהשקעות חוץ. ההטבות לעידוד התעשייה, התיירות ושירותי המחקר והפיתוח ניתנות בהקמה ובהרחבה של מפעל תעשייתי ושל מפעל תיירותי, בשני מסלולים מרכזיים – מסלול מענקים ומסלול הטבות במס.

מסלול המענקים מופעל על ידי מרכז ההשקעות, ומכוחו ניתן מענק השקעה לחבר בני אדם שהוא בעל "מפעל מאושר". במסלול זה ניתנות גם הטבות מס מסוימות, לתקופה מוגבלת.

מסלול הטבות המס מופעל על ידי רשות המסים, ומכוחו ניתנות ל"חברה מוטבת" שבבעלותה "מפעל מוטב" הטבות מס לתקופה מוגבלת. הטבות אלו גדולות יותר ככל שמדובר בהשקעות באזורי פיתוח ובהשקעות חוץ. בעבר, עד לתיקון 60 לחוק¹, נדרש גם למסלול הטבות המס אישור ממרכז ההשקעות. בשנת 2005, במסגרת תיקון מס' 60 לחוק, בוטלה הדרישה לקבלת אישור ממרכז ההשקעות לקבלת הטבות במסלול המס, והמסלול הפך ל"מסלול ירוק", כך שהדרישה להטבות נכללת בדוח המוגש לרשות המסים, ופקיד השומה הוא הגורם הבודק את הזכאות בהתאם לתנאים הקבועים בחוק.

בתחילת שנת 2010 מינו שר האוצר ושר התעשייה המסחר והתעסוקה, ועדה לבחינת מדיניות הטבות המס והמענקים הניתנים לפי החוק, במטרה לגבש את הדרכים למיצוי המיטבי של התקציב המיועד לעידוד השקעות בתעשייה (להלן: "הוועדה"). בראש הוועדה עמד המנהל הכללי של משרד האוצר, ובין חבריה היו מנכ"ל משרד התעשייה המסחר והתעסוקה, נציג רשות המסים, מנהל מרכז ההשקעות במשרד התעשייה המסחר והתעסוקה, ונציגים נוספים משני המשרדים.

ביום 29 בדצמבר 2010 נתקבל בכנסת, חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2011 (להלן: "חוק ההסדרים" או "תיקון 68" או "התיקון"). חוק ההסדרים כלל תיקון נרחב בהוראות החוק לעידוד השקעות הון, אשר בא על בסיס

¹ נקבע במסגרת חוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2005 (תיקוני חקיקה), התשס"ה - 2005.



ממצאי הוועדה ומסקנותיה וכדי לתת מענה כולל והולם יותר לאתגרים הכלכליים העומדים כיום בפני המשק בכלל, ובפני המגזר התעשייתי בפרט. חוזר זה תכליתו לסקור את עיקרי התיקון בהוראות החוק.

במסגרת התיקון נקבעו ועודכנו, בין היתר, הוראות בנושאים הבאים:

- 1.1 עדכון מטרותיו של החוק המופיעות בסעיף 1 לחוק.
- 1.2 ביטול הפטור ממס ותקופת ההטבות, שחלו על מפעלי תעשייה, לגבי מפעלים מאושרים או מפעלים מוטבים כהגדרתם בחוק.
- 1.3 קביעת שיעורי מס מועדפים שיחולו על כלל הכנסתו של המפעל המועדף מפעילותו הייצורית בישראל, בהתאם למיקום המפעל וללא צורך בחישוב "יחס המחזורים", כפי שהיה קבוע בסעיף 74 לחוק לצורך חישוב חבות המס של המפעל, עד לתיקון 68 לחוק.
- 1.4 ביטול הדרושה ל"השקעה מזערית מזכה" וביטול ההודעה על "שנת בחירה" כתנאי לתביעת הטבות המס.
- 1.5 הפעלת מבחן פיזור השווקים המופיע בסעיף 18א לחוק ("מפעל בר תחרות") – המבחן נשאר בעינו אך הוא ייבחן אל מול כלל המחזור של המפעל בשנה הנבדקת.
- 1.6 ניתנה האפשרות ליהנות מהטבות המס במקביל לקבלת מענקים ממרכז השקעות למפעלים הממוקמים באז"פ א'.
- 1.7 בוטל פרק שביעי 3 שעניינו "הטבות במס לחברה תעשייתית בהשקעת חוץ".

הוראות המעבר לתיקון 68, קבעו שעל מנת ליהנות מההטבות הקבועות בתיקון 68 לחוק, יש לוותר על כל ההטבות במסגרת החוק עובר לתיקון 68 ולהחיל את הוראות התיקון על כל הכנסתו של המפעל. קביעה זו, נועדה למנוע מורכבות יתר בחישוב חבות המס של המפעל בהתאם להוראות התיקונים השונים שהיו בחוק על פני השנים. הודעת ויתור כאמור, תימסר הן לפקיד השומה והן לנציבות מס הכנסה על גבי טופס 908, בלא זכות חזרה ממנה.

לכל המונחים המופיעים בחוזר זה, תהיה המשמעות הקבועה בחוק ו/או בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").

2. המצב החוקי עד לתיקון 68

לפני התיקון, ניתנו הטבות מס במסגרת שני מסלולים עיקריים:

- 2.1 מסלול מענקים - מענק בגובה אחוז מסוים מהשקעה שאושרה בהתאם לאזור הפיתוח² בו מוקם המפעל המאושר, ובכפוף לתנאים נוספים שנקבעו על ידי מנהלת מרכז ההשקעות. נוסף על המענק, ניתנו הטבות במס למפעל המאושר.

² אזור פיתוח א' או אזור פיתוח ב'.



2.2. מסלול הטבות המס - הטבות מס נוספות, כתחליף לויתור החברה על המענק. ההטבות שניתנו נקבעו בהתאם לאזור הפיתוח בו מוקם המפעל המוטב (א', ב' או אחר). הטבות המס ניתנו לתקופה מוגבלת בכפוף לתנאים הקבועים בחוק³.

הכנסתו של המפעל הייתה מחולקת לתכניות השונות לפי "מבחן יחס המחזוריים" שחושב בהתאם להפרשי הרחבה על פי המנגנון שהיה קבוע בסעיף 74 לחוק, ובהתאם לכך חושבה חבות המס של המפעל⁴.

3. עדכון מטרות החוק

עד לתיקון 68 הושם דגש במטרות החוק על משיכת הון לישראל ועידוד יוזמות כלכליות והשקעות הון-חוץ והון מקומי לשם:

- פיתוח כושר הייצור של משק המדינה, ניצול יעיל של אוצרותיה ויכולתה הכלכלית וניצול מלא של כושר ייצורם של מפעלים קיימים;
- שיפור מאזן התשלומים של המדינה, הקטנת היבוא והגדלת היצוא;
- קליטת עליה, חלוקה מתוכננת של האוכלוסייה על פני שטח המדינה ויצירת מקורות עבודה חדשים.

במסגרת תיקון 68 הוחלט לתת מענה כולל והולם יותר לאתגרים הכלכליים העומדים בפני המשק הישראלי בכלל ובפני המגזר התעשייתי בפרט. על כן, הוחלפו מטרות החוק כך שהדגש יושם על חדשנות ופעילות באזורי פיתוח לשם פיתוח כושר הייצור של המשק, שיפור יכולת התחרות של המגזר העסקי בשווקים בין לאומיים, ויצירת מקומות תעסוקה.

4. המצב החוקי לאחר תיקון 68 – תנאי זכאות לקבלת הטבות מס ו/או מענקים במסלול

המענקים ובמסלול המס

4.1 מסלול מענקים

בהתאם לממצאי הוועדה, החוק בנוסחו עד לתיקון 68, נתן עדיפות למטרות שלא הותאמו לאתגרים הכלכליים העדכניים של המשק הישראלי. כך למשל, ההגבלה של מסלול המענקים לסיוע במימון השקעות בהון פיזי, צמצמה את השימושים שניתן לעשות במסלול המענקים במגזרים מסוימים של התעשייה, ויצרה העדפה של מגזרים אחרים. בנוסף, במסלול המענקים ניתנו הטבות לחברות להפקת מחצבים ולכרייתם, אשר אין אפשרות מעשית להעתקת פעילותן למקום אחר. הטבות ניתנו גם לחברות שבעלות מלאה של המדינה, אשר מיקום פעילותן נקבע על ידי הממשלה בלי קשר לתמריצים ממשלתיים שניתנים לפי החוק.

³ ראו פירוט נרחב בחוזר מס הכנסה מס' 2/2006 - תיקון מספר 60 לחוק לעידוד השקעות הון (להלן: "חוזר 2/06").
⁴ ראו פירוט נרחב בחוזר מס הכנסה מס' 3/2006 - ייחוס ההכנסה החייבת במפעלים מעורבים (להלן: "חוזר 3/06").



במטרה למנוע כפל הטבות, קבע סעיף 40א לחוק (כנוסחו טרם תיקון 68), כי "מענק השקעה לא ישולם למי שבחר במסלול הטבות חלופי על פי סעיף 51". במסגרת תיקון 68, נקבעו בחוק העקרונות הבאים:

4.1.1 ההסדר שחל לעניין מענקים לתעשייה הורחב גם לגבי השקעות שאינן בהון פיזי במטרה להרחיב את ההסדר לתחומים נוספים שיש בהם כדי לפתח את התעשייה, כגון הכשרת עובדים ופיתוחם. סעיף 18ג לחוק מסמך את השרים⁵, באישור ועדת הכספים של הכנסת, ובהתייעצות עם המינהלה או לפי הצעתה, להרחיב את מסלולי המענקים לתחומים נוספים ולאשר מענקים או הלוואות להשקעות של מפעלים תעשייתיים המקדמים את מטרות החוק. המסלולים הנוספים חייבים לכלול את הפרטים המופיעים בסעיף 18ג לחוק, ולהתפרסם ברשומות.

4.1.2 המינהלה תוכל לאשר אך ורק תכניות שהוגשו בתוך שנת התקציב או בשנת התקציב שלפניה. תכנית שהוגשה למינהלה וטרם אושרה בתוך שתי שנות תקציב מיום הגשת הבקשה - לא תוכל המינהלה לאשר אותה.

4.1.3 במסגרת התיקון נקבע כי אין עוד צורך לעודד מפעלים לכרייה, להפקת מחצבים ולחיפוש נפט ולהפקתו, ועל כן נקבעה הגדרה אחידה למונח מפעל תעשייתי בסעיף 51 לחוק. ההגדרה רלוונטית הן לעניין מסלול המענקים והן לעניין מסלול הטבות המס.

4.1.4 חברה בבעלות ממשלתית מלאה, אגודה שיתופית שכל החברים בה הם חברות כאלה, ושותפות שכל השותפים בה הם חברות כאלה, לא יהיו זכאיות למענק. לגבי אגודה שיתופית שבין החברים בה יש גם חברות בבעלות ממשלתית מלאה, ושותפות שבין השותפים בה יש גם חברות בבעלות ממשלתית מלאה, הן יהיו זכאיות למענק חלקי לפי חלקם של החברים או השותפים, לפי העניין, שאינם חברה בבעלות ממשלתית מלאה.

4.1.5 המינהלה לא תאשר תכנית או חלק ממנה לגבי מפעל תעשייתי אלא אם הוא עומד בתנאי "מפעל בר תחרות" (מבחן פיזור השווקים). סעיף 18א(ב) מעניק למינהלה את הסמכות לבחון את התקיימות מבחן פיזור השווקים הקבוע בסעיף 18א(ג) לחוק (כפי שהיה קבוע בחוק בנוסחו לפני תיקון 68), כדלקמן:

- בהקמת מפעל - חישוב מבחן פיזור השווקים יבחן על נתוני שנת המס השוטפת או על ממוצע שלושת השנים שמסתיימות בשנת המס.
- בהרחבת מפעל - מבחן פיזור השווקים יבוצע על נתוני חלק המפעל שנוסף בשל הרחבת מפעל.

⁵ כהגדרת מונח זה במסגרת סעיף 1א לחוק.



קביעת המינהלה לעניין זה, תחול אך ורק לעניין זכאות המפעל התעשייתי למענק השקעה במסגרת מסלול המענקים, ולא תחול על בחינת זכאותו של המפעל התעשייתי להטבות המס המוענקות ל"מפעל מועדף" (עליו יחול מבחן פיזור השווקים ביחס לכלל הכנסתו בשנת המס, ראו סעיף 4.2.1.2 להלן).

4.1.6 המינהלה תאשר תכניות באזור פיתוח א' בלבד.

4.1.7 המגבלה שבסעיף 40 לחוק, לפיה לא ישולם מענק השקעה במקרים מסוימים, נותרה בתוקף רק לגבי מפעל תיירותי אשר בחר במסלול ההטבות החלופי הקבוע בסימן ב' לפרק שביעי לחוק (מסלול חלופי או מפעל מוטב), וכן לגבי מפעל תעשייתי אשר בחר להישאר במסלול ההטבות הקבוע בסימן ב' לפרק שביעי לחוק (חלופי או מוטב) בנוסחו לפני תיקון 68. ביתר המקרים לא תהיה מניעה, כי מפעל תעשייתי יהיה זכאי למענק לצד הטבות במס שייקבעו בסימן ב'1 או ב'2 לפרק השביעי, כמוצע בפסקה 4.2 שלהלן.

4.2 מסלול הטבות המס

החוק בנוסחו ערב תיקון 68, קבע מנגנון הטבות מורכב ביותר, אשר יצר במקרים רבים חוסר ודאות אצל המשקיעים ביחס לשיעורי המס שהיה עליהם לשלם בפועל, ועל כן היה בו כדי לפגוע באופן משמעותי ביכולתה של המדינה למשוך השקעות לתעשייה. במסגרת תיקון 68, נערך שינוי מקיף בסעיף 51 לחוק. בנוסף לסימן ב' (הטבות במס בשל מפעל מוטב) בפרק השביעי לחוק אשר ככלל, נותר רלוונטי לגבי מפעלי תיירות בלבד, נוסף סימן ב'1 לחוק (הטבות במס בשל מפעל מועדף) שבו עוגנו הסדרי הטבות המס ל"חברה מועדפת" שבבעלותה "מפעל מועדף", וכן נוסף סימן ב'2 לחוק (הטבות במס לחברות בשל מפעל מועדף מיוחד) שבו עוגנו הסדרי הטבות המס ל"חברה מועדפת" שבבעלותה "מפעל מועדף מיוחד".

4.2.1 הגדרות ותנאים

4.2.1.1 חברה מועדפת

במסגרת תיקון 68, התווספה לסעיף 51 לחוק, הגדרת המונח "חברה מועדפת" שהיא חברה בעלת "מפעל מועדף", שאינה חברה בבעלות ממשלתית מלאה (כך שלמעשה חברות כאמור אינן זכאיות עוד להטבות המס מכח החוק), ואשר מתקיימים בה כמה תנאים נוספים, כפי שיפורטו להלן. חברה כזו תהיה זכאית להטבות מס.

במסגרת הגדרת "חברה מועדפת" נקבע כי "חברה מועדפת", יכול ותהיה אגודה שיתופית או שותפות רשומה לפי פקודת השותפויות, ובלבד ששותפות בה רק חברות שהתאגדו בישראל. שותפות שברצונה לקבל מעמד של "חברה מועדפת" אינה יכולה להיות שותפות שכל השותפות בה הן חברות בבעלות ממשלתית מלאה. אין חובה על



החברות המחזיקות בשותפות הבאה בגדר המונח "חברה מועדפת", להיות בעליהן של "מפעל תעשייתי" ואין כל מניעה שאחת או יותר מהשותפים בשותפות רשומה שהיא חברה מועדפת, תהיה חברת החזקות, חברת שירותים וכיוצ"ב.

שותפות בה מחזיקות מספר חברות, תעמוד בהגדרת "חברה מועדפת", רק אם השותפות עצמה היא בעלת "מפעל מועדף". יובהר כי, לא יראו בשותפות כ"חברה מועדפת", כאשר החברות השותפות (אחת או יותר) הן בעליו של המפעל התעשייתי ולא השותפות עצמה. "חברה מועדפת" צריכה לעמוד בתנאים הקבועים בסעיף 51 לחוק הקובעים בין היתר: כי החברה צריכה להיות רשומה בישראל, השליטה והניהול על עסקיה מופעלים בישראל, היא בעלת "מפעל מועדף", ועוד.

4.2.1.2 מפעל מועדף

הגדרת המונח "מפעל מועדף" במסגרת סעיף 51 לחוק, החליפה למעשה את הגדרת המונח "מפעל מוטב" (כנוסחו עד לתיקון 68), אך רק לעניין "מפעל תעשייתי" שאינו "מפעל תיירותי" כהגדרת מונח זה במסגרת סעיף 40 לחוק.⁶

"מפעל מועדף" הוא "מפעל תעשייתי" העומד בתנאי "מפעל בר תחרות" המופיעים במסגרת סעיף 18 לחוק, או שהוא בא בגדר המונח "מפעל בר תחרות בתחום האנרגיה המתחדשת" כפי שהוגדר בסעיף 51 לחוק. בהתאם להוראות סעיף 18 לחוק, יש לבחון את עמידת המפעל בתנאי ההגדרה על כל הכנסתו בשנת המס מהמפעל המועדף. בנוסף, בוטלה האפשרות שהייתה קיימת עד לתיקון 68 לבחינת תנאי "מפעל בר תחרות" בחישוב ממוצע של שלוש שנות מס או בחישוב החלק הנוסף בשל הרחבת המפעל. התיקון לחוק קובע כי הבחינה תיעשה בכל שנה לגבי מחזור המפעל בשנת המס השוטפת בלבד.

יובהר כי לגבי "מפעל מועדף", לא קיימת דרישה לביצוע "השקעה מזערית מזכה" בנכסים יצרניים, וכן לא קיימת דרישה לבצע "הקמה" או "הרחבה" של מפעל, או להודיע על "שנת בחירה" כפי שהיה נדרש מ"מפעל מוטב", ערב התיקון לחוק.

⁶ לגבי מפעל מוטב שהוא מפעל תיירותי, ראו התייחסות בסעיף 4.3.2 להלן.



לאור הוראות סעיף 18א לחוק כנוסחו לאחר תיקון 68, תנאי "מפעל מועדף" יבחנו בכל שנה ושנה כאשר הטבות המס יינתנו בכל שנה בה המפעל עומד בתנאים הקבועים בחוק. בחינת התנאים יבוצעו ביחס לכלל הכנסתה המועדפת של החברה וללא חלוקת מחזור ההכנסות של החברה לרבדים שונים בהתאם למפעליה המאושרים והמוטבים של החברה.

4.2.1.3 הכנסה מועדפת

"הכנסה מועדפת" היא הכנסה הנובעת מפעילותו בישראל של המפעל המועדף. תיקון 68 הוציא למעשה לפועל, את מדיניותה של רשות המסים כפי שהייתה נהוגה עובר לתיקון 68, בה נקבע שהטבות המס מכח החוק יחולו רק על פעילותו של המפעל בישראל. פעילות ייצורית שאינה מבוצעת בישראל הן באופן ישיר על ידי המפעל (באמצעות אתר ייצור מחוץ לישראל) והן על ידי שימוש עקיף באמצעות קבלני משנה מחוץ לישראל - תביא לפגיעה בהטבות המס של המפעל על פי חלקה היחסי של פעילות הייצור המבוצעת מחוץ לישראל מתוך סך פעילות הייצור של המפעל, וזאת באמצעות מנגנונים שנקבעו ופורסמו בהחלטות מיסוי שונות בעבר⁷. עוד יצוין כי, לגבי חברה מועדפת שהיא שותפות שבין השותפות בה יש חברה ממשלתית בבעלות ממשלתית מלאה, ולגבי חברה מועדפת שהיא אגודה שיתופית שמחילה עליה את הוראות סעיפים 61 או 62 לפקודה, ושבין חבריה יש חברה בבעלות ממשלתית מלאה – יראו כהכנסה מועדפת רק את חלק ההכנסה כאמור, המיוחס לחברות שאינן חברות בבעלות ממשלתית מלאה. הגדרת המונח "הכנסה מועדפת" כוללת מספר חלופות, כמפורט להלן:

4.2.1.3.1 הכנסה ממכירת מוצרים

הכנסה ממכירת מוצרים המיוצרים במפעל, לרבות הרכיבים המרכיבים את המוצר ומיוצרים במפעל אחר. הגדרת "הכנסה מועדפת" ממעטת הכנסה שהופקה או נצמחה במכירת רכיבים שמקורם במכרה, במפעל אחר להפקת מחצבים או במפעל לחיפוש או להפקה של נפט.

⁷ ראו החלטות מיסוי 53/06, 94/06, 9/07, ועוד.



4.2.1.3.2 הכנסה ממכירת מוצרים שהם מוליכים למחצה שיוצרו

במפעל אחר

הכנסה ממכירת מוצרים שהם מוליכים למחצה, שיוצרו במפעל אחר, שאינו בבעלות קרוב של בעל המפעל, על פי ידע שפותח במפעל.

4.2.1.3.3 הכנסה מתמלוגים

הכנסה הנובעת ממתן זכות שימוש בידע שהתקבלה בשל שימוש בידע או תוכנה שפותחו במפעל, וכן הכנסה מתמלוגים שהתקבלו בעד שימוש כאמור.

יצוין כי לגבי כלל ההכנסות האמורות שמקורן בחלופה (3) להגדרת המונח "הכנסה מועדפת" שבסעיף 51 לחוק, נדרש אישור המנהל כי הכנסות אלו נלוות לפעילות הייצורית של המפעל המועדף בישראל (יובהר כי חברה לא תוכל לכלול במסגרת הכנסתה המועדפת הכנסה מתמלוגים במידה ופעילותה אינה כוללת פיתוח המגיע לכדי עסק, וכאשר הכנסתה תסווג כהכנסה מכח סעיף 72(7) לפקודה).

4.2.1.3.4 הכנסה משירות נלווה

הכנסה משירות נלווה למכירות כאמור בסעיפים 4.2.1.3.1 – 4.2.1.3.2 לעיל, וכן משירות נלווה לזכות השימוש בידע או בתוכנה או לתמלוגים כאמור בסעיף 4.2.1.3.3 לעיל.

4.2.1.3.5 הכנסה ממחקר ופיתוח תעשייתי בעבור תושב חוץ

הכנסה ממחקר ופיתוח תעשייתי בעבור תושב חוץ, שאישר ראש המחקר למינהל ופיתוח תעשייתי. קביעת הכנסה כאמור כ"הכנסה מועדפת" באה בהמשך למדיניות רשות המסים לאשר הטבות מס מכח החוק לגבי הכנסה משירותי מו"פ שאושרה על ידי המדען הראשי כפי שהייתה נהוגה גם קודם לתיקון 68.

יש לוודא שתושב החוץ הזכאי לקבל את זכויות פרי המחקר והפיתוח המבוצע על ידי מפעל מועדף, הוא "בעל הזכות שביושר", ואין זה שירות הניתן לתושב ישראל בעקיפין (שכן, במקרה כאמור, הכנסה ממו"פ לתושב ישראל איננה באה בגדר "הכנסה מועדפת").



4.2.2 סימן ב'1 לפרק השביעי - הטבות מס למפעל מועדף

במסגרת תיקון 68, נקבע שיעור מס מועדף על כלל הכנסתו המועדפת של המפעל המועדף, וללא חלוקת ההכנסה לתכניות שונות כפי שהיה הדין עובר לתיקון. שיעור המס שיחול הוא השיעור הקבוע בסעיף 51טז לחוק⁸, בהתאם למיקום המפעל בשנת המס. הטבות המס יחולו על "הכנסתו המועדפת" של "מפעל מועדף" בהתאם להגדרת מונחים אלו בחוק, ובלבד שבכל שנה משנות ההטבה צורף לדו"ח המס השנתי טופס 901א. הטבות המס יינתנו בכל שנת מס בה "מפעל המועדף" יעמוד בתנאים הנדרשים בחוק, וללא מגבלה של תקופת הטבות. בהתאם לכך, יש לבדוק זכאות להטבות המס בכל שנת מס. בשנה בה לא עמד המפעל בתנאי מהתנאים הנדרשים בחוק, לא יינתנו הטבות המס בהתאם לחוק העידוד באותה שנה. להלן שיעורי המס⁹ המועדפים:

מיקום המפעל		שנת מס
אזור שאינו אז"פ א'	אז"פ א'	
15%	10%	2011 - 2012
12.5%	7%	2013 - 2014
12%	6%	2015 ואילך

4.2.2.1 חלוקת דיבידנד

הוראות סעיף 51 לחוק שעניינו "חלוקת דיבידנד" חלות אך ורק לעניין חלוקת דיבידנד ע"י חברה מוטבת, ולא יחולו על חלוקת דיבידנד מרווחי "מפעל מועדף". על דיבידנד שמקורו ב"הכנסה מועדפת", יחולו הוראות סעיף 51 לחוק, הקבוע כי על אף האמור בסעיף 125ב לפקודה, הכנסה מדיבידנד כאמור, תחויב בשיעור מס של 15%. על רווחי המפעל המועדף לא תוטל חבות מס נוספת בעת חלוקת הדיבידנד (כגון: השלמת מס חברות) מלבד חבות המס של בעל המניות.

הוראות סעיף 126(ב) לפקודה יחולו על דיבידנד שמקורו ב"הכנסה מועדפת" של "מפעל מועדף", שישולם לחבר בני אדם. על דיבידנד כאמור, אין חובת ניכוי מס במקור כפי שהיה נדרש בעת חלוקת דיבידנד לחבר בני אדם מתוך רווחי מפעל מאושר ומפעל מוטב לפי האמור בסעיפים 47(ב)(2) ו- 51 לחוק. למען הסר ספק, על חלוקת דיבידנד שמקורו ברווחי מפעל מאושר ו/או ברווחי מפעל מוטב יחולו הוראות החוק הרלוונטיות¹⁰ (הן לעניין מס חברות והן לעניין מס דיבידנד).

⁸ בשנות המס 2011 - 2014 יחולו שיעורי המס הקבועים בהוראת השעה כנוסחה בסעיף 38 לחוק ההסדרים, כפי שיפורטו להלן.
⁹ נכון למועד פרסום חוזר זה.

¹⁰ ראו סעיפים 47 ו- 51 לחוק עידוד השקעות הון, כמו כן ראו סעיף 4.3 לחוזר 2/06.



יודגש כי החברה תהא רשאית לבחור את שנת המס שמרווחיה יחולק סכום הדיבידנד, בין אם החלוקה מרווחי מפעל מאושר ו/או מפעל מוטב¹¹ ובין אם החלוקה מרווחי מפעל מועדף.

4.2.2.2 פחת מואץ

הטבה נוספת שהעניק המחוקק ל"חברה מועדפת" בסעיף 51ז לחוק, היא פחת מואץ על פי השיעורים והתנאים הקבועים בסעיף 42 לחוק. החברה רשאית לדרוש פחת מואץ רק על הנכסים היצרניים המשמשים את המפעל, בתקופה של עד חמש שנות מס, מיום הפעלת הנכס ועד לגובה המחיר המקורי של הנכס. החברה תהא זכאית לדרוש את הפחת המואץ רק בשנים בהן המפעל עומד בתנאי החוק. בנוסף, יובהר כי סעיף 43 לחוק שעניינו "ניכוי פחת במקרה של בלאי בלתי רגיל", אינו חל על נכסי "חברה מועדפת" (לגבי בלאי בלתי רגיל בנכסי חברה מוטבת אין שינוי בתיקון זה). פחת מואץ, כמו גם פחת רגיל, בשנת המס הראשונה להפעלתו של הנכס - יינתן מיום הפעלת הנכס ועד לתום שנת המס באופן יחסי. בסעיף 51ז נקבע במפורש, כי לא יינתן פחת מעבר למחיר המקורי של הנכס. הסעיף הינו סעיף מבהיר בהתאם לפרשנות רשות המסים לאורך השנים בסוגיה זו.

4.2.3 סימן ב'2 לפרק השביעי - הטבות מס למפעל מועדף מיוחד

"מפעל מועדף מיוחד" הינו "מפעל מועדף" העומד בתנאים המפורטים בסימן ב'2 לחוק שעניינו "הטבות במס חברות בשל מפעל מועדף מיוחד". "חברה מועדפת" תהא זכאית להטבה בשיעור מס החברות שיחול על הכנסתו המועדפת מ"המפעל המיוחד", אשר יקבע בהתאם למיקום המפעל בשנת המס ויהיה כלהלן:

אז"פ א'	אזור שאינו אז"פ א'
5%	8%

מעבר להטבה בשיעורי המס כאמור, זכאית חברה מועדפת לפחת מואץ בשל נכסים יצרניים המשמשים את המפעל המועדף המיוחד שבבעלותה, בהתאם להוראות סעיף 51כא(ב) לחוק. הטבות המס בשל מפעל מועדף מיוחד הינן לתקופה של עשר שנות מס המתחילות ב"שנת האפס"¹² (להלן: "תקופת ההטבות").

¹¹ חלוקת רווחי המפעל המאושר ו/או המפעל המוטב תעשה בהתאם להוראות סעיף 74(ד)(4) לחוק, כנוסחו לפני תיקון מס' 68 לחוק.



על מנת שחברה מועדפת תקבל מעמד של "מפעל מועדף מיוחד" עליה לעמוד בכל התנאים המפורטים בסימן ב'2 לחוק. קבלת מעמד של "מפעל מועדף מיוחד" כפופה לאישור תכנית עסקית שתוגש למנהלים¹³ (מנכ"ל משרד האוצר, מנכ"ל משרד התמ"ת, ומנהל רשות המסים), אשר תכלול לפחות אחת מהחלופות המפורטות בסעיף 51כ(ב) לחוק (בסעיף זה מפורטים גם היקפי ההשקעה ו/או מסי העובדים הנדרש, בכל אחת מהחלופות):

4.2.3.1 השקעה בנכסים יצרניים (כהגדרתם בסעיף 51 לחוק), למעט בניינים, בתקופה של עד שלוש שנות מס המתחילות ב"שנת האפס";

4.2.3.2 השקעה במחקר ופיתוח בכל אחת משנות המס בתקופת ההטבות;

4.2.3.3 העסקת מספר עובדים חדשים ביחס למספר העובדים ב"שנת האפס" בכל אחת משנות המס בתקופת ההטבות. לעניין סעיף זה, ייחשב כעובד גם מי שמועסק על ידי החברה שלא באופן ארעי (עובדי קבלן, עובדים עצמאיים וכו'), ובלבד שהחברה משלמת את שכרו, בין במישרין ובין בעקיפין.

לצורך הזכאות להטבות האמורות, על "חברה מועדפת" המחזיקה ב"מפעל מועדף מיוחד", לעמוד בתנאים המפורטים בסעיפים 51כא(ג) לחוק, ו – 51כא(ה) לחוק, בכל אחת משנות המס שבתקופת ההטבות. חברה מועדפת שלא תעמוד באחד מהתנאים המפורטים בסימן ב'2 לחוק, יחולו עליה הסנקציות המפורטות בסעיף 51כא בסעיפים קטנים (ד) עד (ו) לחוק.

למנהל רשות המסים ניתנה הסמכות לבחון את עמידת המפעל המועדף המיוחד בתכנית העסקית והתאמת פעילותו והישגיו בהתאם לתכנית שאושרה על ידי המנהלים. מנהל רשות המסים רשאי לקבוע כי המפעל אינו עומד בתנאים ולשלול את הטבות המס של המפעל המועדף המיוחד, החל משנת המס שלאחר הבדיקה. שלילת מעמדו של המפעל המועדף המיוחד תהיה בכפוף לתנאים המפורטים בסעיף 51כג לחוק.

לפקיד השומה נתונה הסמכות לבחינת עמידתו של המפעל המועדף המיוחד בתנאים הקבועים בסימן ב'2 לחוק, בכל אחת משנות המס שבתקופת ההטבות, ולבחון את מתן הטבות המס להן זכאי המפעל המועדף המיוחד. באם מצא פקיד השומה כי המפעל המועדף המיוחד אינו מקיים את אחד או יותר מהתנאים הנדרשים - יעדכן את מחלקת חוקי העידוד שבחטיבה

¹² כמשמעות מונח זה בסעיף 51כב לחוק.
¹³ בהתאם להגדרת המונח **מנהלים** בסעיף 51יט לחוק.



המקצועית ברשות המסים, על מנת שזו תבחן את השלכות אי העמידה בתנאים לגבי המשך תקופת ההטבות.

4.3 נושאים נוספים

4.3.1 אישור לעניין סיווג מפעל תעשייתי

סעיף 51טו לחוק קובע כי אישור מראש לעמידה בתנאי "מפעל תעשייתי" שניתן ממנהל רשות המסים לפי סעיף 51ט לחוק או אישור ממינהלת מרכז השקעות למטרת קבלת מענק או הלוואה מכח החוק - יהיו מחייבים לשתי הרשויות, כלומר, אישור מנהל רשות המסים יחייב את המינהלה (לעניין קבלת הלוואה או מענק לפי חוק עידוד השקעות הון), ולהיפך. זאת, בכפוף לתנאים שנקבעו במסגרת סעיף 51טו(ג) לחוק, שעיקרם: לא חלפו 5 שנים מיום מתן האישור, לא השתנו הנסיבות המהותיות הנוגעות לאישור, לא הושמטו פרטים מהותיים מהפרטים שנדרשו לאישור, וכו'.

למען הסר ספק, מובהר כי, האישור הינו לעניין עמידה בתנאי הגדרת "מפעל תעשייתי" בלבד והוא אינו מחייב לעניין יתר ההגדרות בחוק לרבות לעניין קביעת "מפעל מועדף", "מפעל מוטב", "הכנסות מועדפות", "הכנסות מוטבות", וכיוצ"ב.

4.3.2 מתקן תיירותי ללינה

במסגרת תיקון 66 לחוק¹⁴ בוטלה הגדרת "בית מלון" שהייתה קבועה בסעיף 18 לחוק, ונקבעה במקומה הגדרת "מתקן תיירותי ללינה". תיקון 68, השאיר על כנו את המונח "מפעל מוטב" (במסגרת סעיף 51 לחוק), אך הגדרת מונח זה קובעת כי "מפעל תיירותי" (כהגדרתו בסעיף 51 לחוק), עשוי לבוא בגדר "מפעל מוטב". כל ההטבות שהיו קבועות בחוק בסימן ב' (לפרק השביעי) שעניינו "הטבות במס בשל מפעל מוטב" כנוסחו עד לתיקון 68, נותרו בעינם לגבי "מפעל מוטב" כהגדרתו בסעיף 51 לחוק¹⁵, מלבד ההטבות במס במסלול האסטרטגי שבוטל במסגרת התיקון, בכפוף להוראות המעבר לעניין זה המפורטות במסגרת סעיף 4.3.7 להלן.

לגבי הטבות מס למפעל תיירותי הבא בגדר המונח "אטרקציה"¹⁶, יחול סימן א' לפרק השביעי בלבד.

בחינת הזכאות להטבות ל"מתקן תיירותי ללינה" נותרה ללא שינוי (לעומת בחינת הזכאות שחלה לגבי "בית מלון" לפני תיקון 66 לחוק) - 25% מסד הלינות באותה שנה או בשלושת השנים האחרונות הן לינות של תושבי חוץ.

¹⁴ מתוך חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט-2009

¹⁵ להרחבה בנושא זה, ראו חוזר 2/06.

¹⁶ כהגדרת מונח זה בסעיף 44 לחוק.



סעיף 40 לא לחוק שעניינו "ויתור של מפעל תיירותי על מענק" קובע ש"מפעל תיירותי" (ובתוך כך גם מתקן תיירותי ללינה) לא יוכל לבחור במסלול ההטבות החלופי על פי סימן ב' לחוק, ובנוסף לקבל מענק השקעה.

נדגיש, כי במסגרת תיקון 68, בוטל פרק שביעי 3 לחוק שעניינו "הטבות במס לחברה תעשייתית בהשקעת חוץ", כשהמשמעות מכך היא ש"מפעל מוטב" לא יוכל ליהנות מההטבות שהיו קבועות בחוק עובר לתיקון 68 בגין השקעות חוץ (הטבות שכללו בין היתר: שיעור מס מופחת, הארכת תקופת ההטבות ועוד), לגבי תכניות חדשות (הקמה ו/או הרחבה) ש"ההשקעה המזערית המזכה" לגביהן לא החלה לפני יום התחילה של תיקון 68, קרי עד ליום 31 בדצמבר 2010. לעניין זה, ראו הרחבה במסגרת סעיף 4.3.3 להלן.

בהתאם לאמור בסעיף 41(א) לחוק, פרק שביעי סימן א' שעניינו "הטבות במס בשל מפעל מאושר שהוא מפעל תיירותי" חל רק על מפעל מאושר שהוא מפעל תיירותי. יחד עם זאת, סעיף 41(א) אינו בא למנוע הטבות שניתנו לחברות טרם תיקון 68 אשר בחרו להמשיך ולתבוע הטבות במסגרת החוק כנוסחו עובר לתיקון¹⁷.

4.3.3 ביטול הטבות המס לחברה תעשייתית בהשקעת חוץ

במסגרת התיקון לחוק, בוטל פרק שביעי 3 לחוק אשר העניק הטבות במס לחברה תעשייתית בהשקעת חוץ. ביטול הפרק חל גם על "מפעלים מוטבים" שהם מפעלים תיירותיים שלא יוכלו ליהנות עוד מהטבות המס שניתנו לחברות כאמור.

"מפעלים מוטבים" ו"מפעלים מאושרים" שבחרו להמשיך ולהחיל על עצמם את הוראות החוק כנוסחו עובר לתיקון 68, יוכלו להמשיך ולתבוע את הטבות המס המוענקות לחברה בהשקעת חוץ, בהתאם למפורט להלן:

- **לגבי מפעלים מוטבים** – רק לגבי מפעלים ששנת הבחירה לגביהם לא תאוחר משנת המס 2012, ושה"השקעה המזערית המזכה" לגביהם החלה לא יאוחר משנת המס 2010.
- **לגבי מפעלים מאושרים** – רק לגבי מפעלים שאושרו ע"י מנהלת מרכז ההשקעות עד ליום 31.12.2010, ובכפוף לאמור בהוראת המעבר שנקבעה לעניין זה, במסגרת סעיף 39(ב) לחוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו – 2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א – 2011.

¹⁷ ראו הוראת המעבר שנקבעה לעניין זה, במסגרת סעיף 39(ב) לחוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו – 2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א – 2011.



יובהר כי, חברה תעשייתית ומפעל מוטב שהוא מפעל תיירותי שהפכו לחברה תעשייתית בהשקעת חוץ החל משנת המס 2011 - לא יזכו בהטבות המס המוענקות מכח פרק זה הכוללות בין היתר: הארכת תקופת ההטבות ושיעור מס חברות מופחת.

לגבי מפעלים שיזכו להטבות המס הניתנות לחברה תעשייתית בהשקעת חוץ בהתאם לאמור לעיל, שיעור השקעת החוץ יבחן בכל שנה בתקופת ההטבות אך הוא לא יעלה על השיעור שיקבע ביום 31 בדצמבר 2010. להלן דוגמאות (בדוגמאות אלו יש להניח כי מלבד הנתונים המפורטים, לא התבצעו שינויים נוספים בשיעורי האחזקה):

4.3.3.1 ביום 31.12.2010 שיעור השקעת החוץ בחברה המוטבת הינו 5%. בשנת 2011 שיעור השקעת החוץ בחברה עלה ל 100%. במצב זה, החברה לא תחשב לחברה בהשקעת חוץ בשנת 2011 ואילך, הואיל ושיעור השקעת החוץ הנדרשת ע"מ להיחשב "חברה בהשקעת חוץ" הוא 25%.

4.3.3.2 ביום 31.12.2010 שיעור השקעת החוץ בחברה המוטבת הינו 70%. בשנת 2011 שיעור השקעת החוץ בחברה עלה ל 100%. במצב זה, החברה תחשב לחברה בהשקעת חוץ בשיעור 70% החל משנת 2011 ועד לתום תקופת ההטבות. במידה והחברה בחרה את שנת 2012 כשנת בחירה, החברה תחשב לחברה בהשקעת חוץ בשיעור 70% גם לגבי תכנית זו.

4.3.3.3 ביום 31.12.2010 שיעור השקעת החוץ בחברה המוטבת הינו 100%. בשנת 2011 שיעור השקעת החוץ בחברה ירד ל 70%. במצב זה, החברה תחשב לחברה בהשקעת חוץ בשיעור 70% בשנת 2011 ועד לתום תקופת ההטבות.

4.3.3.4 ביום 31.12.2010 שיעור השקעת החוץ בחברה המוטבת הינו 5%. החברה המוטבת בחרה בשנת 2012 כשנת בחירה בהתאם להוראות המעבר (השקעה מזערית מזכה בוצעה בשנים 2010-2012). בשנת 2012 שיעור השקעת החוץ בחברה עלה ל 100%. במצב זה, החברה לא תחשב לחברה בהשקעת חוץ בשנת 2012 ואילך.

4.3.3.5 ביום 1.1.2010 שיעור השקעת החוץ בחברה המוטבת הינו 5%. ביום 31.12.2010 שיעור השקעת החוץ בחברה המוטבת הינו 100%. במצב זה, החברה תחשב לחברה בהשקעת חוץ בשיעור 100% החל משנת 2011 ועד לתום תקופת ההטבות. במידה והחברה בחרה את שנת 2012 כשנת בחירה, החברה תחשב לחברה בהשקעת חוץ בשיעור 100% גם לגבי תכנית זו.



4.3.4 בניין תעשייתי

עובר לתיקון 68, בניין תעשייתי, כהגדרתו בסעיף 40א לחוק, היה זכאי להטבות במסלול המענקים אשר כללו שילוב של מענקי מדינה עם הטבות במס מכוח סימן א' לפרק השביעי. במסגרת התיקון, שונה סימן א' לפרק השביעי באופן שמעניק הטבות במס אך ורק למפעל תיירותי. יודגש, כי לאחר התיקון בניין תעשייתי יהא זכאי למענקי מדינה בלבד בכפוף להוראות החוק, וללא זכאות להטבות כלשהן במס.

4.3.5 תחומי האזורים

סעיף 40ד לחוק כנוסחו לפני התיקון, הסמיך את השרים לקביעת תחומי האזורים. בעקבות התיקון, שונה הסעיף המסמיך וכיום הגדרת אזורי הפיתוח מעוגנת בתוספת השנייה לחוק. לשרים ניתנה הסמכות לשנות את התוספת או לקבעה מחדש. בכל מקרה, תוספת כאמור לא תיקבע לתקופה של פחות משנתיים.

מפעל שמעמדו הורע בעקבות שינוי בתוספת השנייה לחוק, או מאחר והישוב או האזור בו הוא ממוקם אינו עומד עוד בתנאים המנויים בהגדרת האזורים שבתוספת השנייה - יראו את מעמדו לפי הקבוע בתוספת השנייה כפי שהיה לפני שהורע מעמדו כאמור, כממשיך לחול לגביו, למשך שנה נוספת. מובהר בזאת, כי לגבי "מפעל מועדף" לא יחולו הוראות צו עידוד השקעות הון (קביעת התחומים של אזורי פיתוח), התשס"ג – 2002, לרבות הוראות המעבר שנקבעו במסגרת סעיף 6 לצו זה.

4.3.6 חברה שבבעלותה מספר מפעלים תעשייתיים

יתכנו מקרים בהם חברה מועדפת תחזיק במספר מפעלים נפרדים אשר אינם קשורים בתחום פעילותם. מנגד, יתכנו מקרים בהם חברה מועדפת תחזיק במספר מפעלים בעלי תחום פעילות זהה, אך עם הבדלים שונים אשר יתכן ויסווגו כמגזרים נפרדים.

במקרים אלו, יש לשמור על אחידות הדיווח במהלך השנים בהתאם לנסיבות, ובכפוף לאמור להלן:

4.3.6.1 במידה והוכח להנחת דעתו של פקיד השומה שמדובר בשני מפעלים שונים, יש להקפיד על אופן הדיווח הנפרד בין המפעלים השונים לכל דבר ועניין, גם כאשר המדובר בחברה מועדפת.

4.3.6.2 במידה והוכח להנחת דעתו של פקיד השומה שמדובר במפעל אחד, יש לדווח על הכנסותיו כהכנסות מאוחדות של המפעל המועדף בחברה המועדפת.



סיווג המקרים המתוארים לעיל, ישפיע בין היתר, על בחינת תנאי "מפעל בר תחרות" לעניין סעיף 18א לחוק. במקרים המתוארים לעיל, ניתן להיוועץ עם מחלקת חוקי עידוד שבחטיבה המקצועית ברשות המסים.

4.3.7 תחולה והוראות מעבר

הוראות תיקון 68 יחולו לגבי הכנסה מועדפת של מפעל מועדף שהופקה או שנצמחה בידי חברה מועדפת, החל מיום 1 בינואר 2011 (להלן: "יום התחילה"). הוראות המעבר מפורטות במסגרת סעיף 39 לחוק ההסדרים. להלן תמצית הוראות המעבר, בצירוף הנחיות אופרטיביות הרלוונטיות לכניסה ו/או יציאה, וכו', ממסלולי ההטבות השונים:

4.3.7.1 חברה בחוק עידוד לראשונה

חברה שתבחר להחיל עליה את הוראות החוק כנוסחו לאחר התיקון ואין ולא היו בבעלותה מפעלים מאושרים ו/או מפעלים מוטבים - תגיש את דוחותיה לשנת המס 2011 יחד עם **טופס 901א – קיום הוראות סעיף 18א בשנת המס¹⁸**, ועם ביאור על הטבות המס אותן היא תובעת. חברה כאמור, לא תהיה חייבת בהגשת הודעה מיוחדת לפקיד השומה וההטבות יינתנו לה במסגרת דוח המס שיוגש.

4.3.7.2 חברה שבבעלותה מפעל מאושר במסלול מענקים

חברה כאמור, יחולו עליה הוראות החוק כנוסחו לפני תיקון 68, עד לתום תקופת הצינון הקבועה במסגרת סעיף 39 לחוק ההסדרים. לעניין שיעורי המס הנקובים בסעיף 47 לחוק, שיעור המס שיחול יהיה שיעור מס החברות הקבוע בסעיף 126 לפקודה, ולגבי "חברת משקיעי חוץ" - בשיעורים הקבועים בסעיף 47(א) לחוק. בתום תקופת הצינון, רשאית החברה להמשיך את הטבות המס מכח החוק כנוסחו לפני תיקון 68, ועד לתום תקופת ההטבות, או לבחור להחיל על עצמה את הוראות החוק כנוסחו לאחר התיקון. תקופת הצינון מוגדרת כחמש שנים מיום תחילת שנת ההפעלה של התכנית. לגבי מפעל שאושר לפני יום 1 באפריל 2005 - שלוש שנים מיום תחילת שנת ההפעלה.

חברה כאמור לעיל, יכולה לבחור להחיל על עצמה את הוראות החוק כנוסחו לאחר התיקון ללא תקופת צינון, באם הודיעה לפקיד השומה ולמחלקת חוקי העידוד ברשות המסים כי בחרה להחיל על עצמה את הוראות סימן ב'1 או סימן ב'2 לחוק. הודעה כאמור, כוללת את

¹⁸ ניתן להוריד טופס זה מאתר רשות המסים <http://147.237.72.111/taxes>.



הצהרתה של החברה כי היא ויתרה על הטבות המס המגיעות לה מכח הוראות החוק כנוסחו לפני תיקון 68. ההודעה הוגשה על גבי טופס 908 – הודעה בדבר החלת הוראות מפעל מועדף¹⁹, לא יאוחר מיום 30 ביוני 2011, והיא תהיה ללא זכות לחזרה ממנה (להלן: "הודעת ויתור"). הודעת הויתור תחול לגבי שנת המס 2011 ואילך. במקרה ובחרה החברה כאמור, יחולו ההטבות עפ"י נוסחו של החוק לאחר תיקון 68 (במסגרת סימן ב'1 או סימן ב'2 לחוק), על הכנסתו של המפעל שהופקה או נצמחה ביום התחילה ואילך.

4.3.7.3 חברה שבבעלותה מפעל מאושר במסלול החלופי או מפעל מוטב

במסלול המס

חברה כאמור לעיל, יכולה לבחור להחיל על עצמה את הוראות החוק כנוסחו לאחר התיקון באם תודיע לפקיד השומה ולמחלקת חוקי עידוד שבחטיבה המקצועית ברשות המסים, כי בחרה להחיל על עצמה את הוראות סימן ב'1 או סימן ב'2 לחוק. הודעה כאמור, תכלול את הצהרתה של החברה כי היא מוותרת על הטבות המס המגיעות לה מכח הוראות החוק כנוסחו לפני תיקון 68. ההודעה תוגש על גבי טופס 908, והיא תהיה ללא זכות לחזרה ממנה (להלן בסעיף זה: "הודעת ויתור"). הודעת הויתור תוגש עד למועד הקבוע בסעיפים 131 ו-132 לפקודה (ללא אורכות, קרי 31 למאי) והיא תחול לגבי שנת המס שלאחר שנת המס שלגביה הוגש הדוח.

משלא עשתה כן, יחולו עליה הוראות החוק לפני תיקון 68, לרבות מס חברות בשיעור 25%²⁰, ולעניין "חברת משקיעי חוץ" – יחולו שיעורי המס הנקובים בסעיף 47(א1) לחוק.

חברה שהחלה בביצוע "השקעה מזערית מזכה" לשם הקמתו או הרחבתו של מפעל עד ליום 31 בדצמבר 2010, תהא רשאית להגיש הודעה על שנת בחירה שתיקבע לא יאוחר משנת המס 2012. יובהר כי חברה שבחרה בשנת המס 2010 כשנת בחירה לא תהא רשאית לבחור שנת בחירה נוספת.

חברה שבחרה להחיל עליה את הוראות סימן ב'1 או סימן ב'2 לחוק, לא תוכל לחזור בה מהודעת הויתור ולבקש שיחולו לגביה הוראות סימן ב' לחוק כנוסחו לפני תיקון 68.

¹⁹ ניתן להוריד טופס זה מאתר רשות המסים <http://147.237.72.111/taxes>.

²⁰ סעיף 47 ו/או 51 לחוק, לפי העניין.



4.3.7.4 חלוקת דיבידנד מרווחי מפעל מאושר או מוטב

בהוראות המעבר לתיקון 68, נקבע כי, לגבי דיבידנד המשולם לחבר בני אדם תושב ישראל, מתוך הכנסה חייבת של חברה בעלת מפעל מאושר או מפעל מוטב ו/או הכנסה פטורה של חברה בעלת מפעל כאמור, אשר מסרה הודעת ויתור עד ליום 30 ביוני 2015, לאחר שנוכה ממנה מס החברות בו הייתה חייבת לפי סעיפים 47 או 51 לחוק - יחולו הוראות סעיף 126(ב) לפקודה, ולא יחולו לגביה הוראות החוק בעניין שרשור דיבידנד (וכך גם לא תהיה חובת ניכוי מס במקור מהדיבידנד המשולם לפי הוראות סעיף 47(ב)(2) ו- 51(ג)(1) ו- (ד) לחוק).

יודגש כי הוראה זו לא תחול על חברה שבבעלותה רק מפעלים מאושרים שתקופת ההטבות בגינם הסתיימה לפני שנת המס 2011, וכן על מפעלים מאושרים ו/או מוטבים שהם מפעלים תיירותיים.

4.3.7.5 מכירת מניות בחברה הזכאית להטבות במס מכוח החוק

הוראות סעיף 94 לפקודה קובעות כי שיעור המס שיחול על חלק רווח ההון הריאלי בגובה "הרווחים הראויים לחלוקה"²¹ שנצברו לאחר המועד הקובע, יהיה שיעור המס שהיה חל עליהם אילו היו מתקבלים כדיבידנד בסמוך לפני המכירה²².

במכירת מניות של חברה הזכאית להטבות במס מכוח החוק, על ידי חברה אחרת, יחולו הוראות סעיף 94 לפקודה, בשינויים הנדרשים, כאשר שיעור המס על חלק רווח ההון הריאלי בגובה הרווחים הראויים לחלוקה שנצברו לאחר המועד הקובע, יהיה שיעור המס שהיה חל עליהם אילו היו מתקבלים כדיבידנד בסמוך לפני המכירה²³. לאור האמור, בעת מכירת מניות חברה כאמור על ידי חברה אחרת, יש לבחון את שיעור המס שהיה חל על הדיבידנד, בהתאם להוראות החוק (לרבות הוראות המעבר לתיקון 68, והאמור בסעיף 4.3.7.4 לחוזר זה) ובהתאם לכך לקבוע את חבות המס כפועל יוצא מהוראות סעיף 94 לפקודה.

בהמשך לאמור, יצוין כי כאשר מוכרת המניות היא חברה ובהתאם לאמור לעיל חויבו הרווחים הראויים לחלוקה בשיעור של 15%, בשל זכאותה של החברה הנמכרת להטבות לפי חוק עידוד השקעות הון, הרי שבעת חלוקת סכום הרווחים הראויים לחלוקה שחויבו בידי

²¹ כהגדרת המונח בסעיף 94 לפקודה.

²² ראו סעיף 94(א)(1) לפקודה.

²³ ראו סעיף 94(א)(1) לפקודה.



המוכרת בשיעור מס של 15%, יחולו על המוכרת הוראות החוק הקשורות לשרשור דיבידנד (שנקבעו במסגרת סעיפים 47(ב)(2) ו- 51ב(ד) לחוק), על כל המשתמע מכך.

יובהר כי כאשר מוכר המניות, בחברה הזכאית להטבות מס על פי החוק, הוא יחיד, שיעור המס שיחול על חלק רווח ההון הריאלי, בגובה הרווחים הראויים לחלוקה שנצברו לאחר המועד הקובע, יהיה שיעור המס שהיה חל עליהם, אילו היו מתקבלים כדיבידנד בסמוך לפני המכירה, לפי סעיף 125ב לפקודה.

דוגמה: יחיד א' וחברה ב' מחזיקים בשיעורים שווים במלוא המניות של חברה ג' הזכאית להטבות במס מכוח החוק. בשנת 2010, בעת מכירת מניות חברה ג', יחיד א' יהא חייב מס בשיעור 25% על חלקו ברווחים הראויים לחלוקה של חברה ג', ואילו חברה ב' תהא חייבת מס בשיעור 15% על חלקה ברווחים הראויים לחלוקה של חברה ג'. במידה וחברה ב' תחלק כדיבידנד את רווח ההון שנוצר לה כתוצאה ממכירת מניות ג' לבעלי מניותיה שהינם יחיד ד' וחברה ה', החברה תישם את הוראות סעיף 51ב(ד) לחוק, תנכה מס בשיעור 25% על הדיבידנד שהתקבל בידי יחיד ד' ותנכה מס בשיעור 15% על הדיבידנד שהתקבל בידי חברה ה' (ותהא זכאית לנכות את הדיבידנד שחלקה מהכנסתה החייבת בשל הרווחים הראויים לחלוקה שחויבו בשיעור מס של 15%).

4.3.7.6 שנת מס מיוחדת

חברה ששנת המס המיוחדת 2010 מסתיימת לגביה עד ליום 31 במרץ 2011 - תוכל להחיל על עצמה את הוראות סימן ב'1 או סימן ב'2 לחוק, החל משנת המס המיוחדת 2011 (קרי החל מהמועד בו מתחילה לגביה שנת המס המיוחדת 2011).

חברה ששנת המס המיוחדת שלה 2011 מסתיימת החל מיום 1 באפריל 2011²⁴ ועד ליום 31 בדצמבר 2011 - תוכל להחיל את הוראות החוק לגבי הכנסתה המועדפת שהופקה או נצמחה החל מיום 1 בינואר 2011. ההכנסה המועדפת תחושב כמכפלת ההכנסה החייבת לשנת המס המיוחדת 2011 כשהיא מוכפלת במנה המתקבלת מסך הימים שמיום 1 בינואר 2011 ועד לתום שנת המס המיוחדת 2011 (מונה) חלקי 365 (מכנה).

²⁴ בהתאם להוראות סעיף 241 לפקודה, תקופת שומה מיוחדת תצוין במספר השנה של ה - 1 באפריל שבתוך אותה תקופת שומה מיוחדת.



החלת סימן ב'1 או סימן ב'2 לחוק על הכנסתה המועדפת של החברה בגין החלק היחסי של הכנסתה החייבת כאמור לעיל, לא תפגע בזכאות להטבות המס מכח סימן ב' לחוק כנוסחו לפני תיקון 68 לחוק לגבי יתרת ההכנסה החייבת (שהופקה או נצמחה לפני שנת המס 2011) שאינה מוגדרת כ"הכנסה מועדפת"²⁵.

טופס 908 של חברה בעלת תקופת שומה מיוחדת מכח סעיף 7 לפקודה - יוגש בהתאם למועדים שנקבעו בהוראות המעבר ובהתאמה לתקופת השומה המיוחדת, דהיינו, עד חמישה חודשים מתום שנת המס שלפני שנת המס שלגביה רוצים להחיל את הוראות סימן ב'1 או סימן ב'2 לחוק.

בברכה,

רשות המסים בישראל

²⁵ החלטת מיסוי 7812/11 שפורסמה בנושא, מנחה כיצד יש לבצע את בחינת עמידת החברה בתנאים לקבלת ההטבות הן לגבי "מפעל מועדף" והן לגבי אופן חישוב ההטבות של "מפעל מוטב" לשנת המס 2011 של חברה המחילה על עצמה שנת מס מיוחדת בהתאם להוראות סעיף 7 לפקודה.