

תאריך: 9 ביולי, 2012  
סימוכין: 60976

אל: לקוחות המשרד

**חוזר לקוחות**  
**מס' 28.2012**

א.ג.נ.,

**הנדון: תזכיר חוק- הוראת שעה לתשלום מס מופחת על "רווחים כלואים"**  
**לפי החוק לעידוד השקעות הון**

**רקע**

ביום 8 ביולי 2012 פורסם תזכיר חוק ובו הוראת שעה לחוק לעידוד השקעות הון (להלן- "החוק" או "החוק לעידוד") המעניקה תשלום מס מופחת בגין הכנסות פטורות שנצברו עד ליום 31.12.2010 וטרם חולקו כדיבידנד ואשר זכו לכינוי "רווחים כלואים". מאחר שחברות שצברו הכנסות פטורות אלו, נמנעו מחלוקת דיבידנד, בשל שלילת הפטור, כפי שקבע החוק, מוצעת הוראת שעה הקובעת שיעור מס מופחת למי שישלם מס על הרווחים הכלואים בתקופת הוראת השעה (שעל פי התזכיר נקבעה מיום פרסום החוק ועד ליום 31.12.2013).

בהמשך החוזר מובאות דוגמאות להמחשת האמור בתזכיר החוק.

**נציין, שמדובר בתזכיר חוק בלבד, ואין כל וודאות מה יהיה הנוסח הסופי שיאושר ע"י הכנסת, אם בכלל.**

**עיקרי תזכיר החוק<sup>1</sup>**

החוק לעידוד, טרם תיקונו בתיקון מס' 68 מיום 6 בינואר 2011, קבע בסעיף 47 את שיעורי המס החלים על **חברה בעלת מפעל מאושר**. 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(א1) לחוק קובע תקופת פטור דומה ממס חברות לגבי חברת משקיעי חוץ שהיא בעלת מפעל מאושר באזור פיתוח א'.

<sup>1</sup> על פי דברי ההסבר שצורפו לתזכיר.

משרד ראשי - תל אביב	משרד רמת-גן	משרד ירושלים	משרד חיפה	משרד באר שבע	משרד אילת
מרכז עזריאלי 1 תל אביב, 67021 ת.ד. 16593 תל אביב, 61164	הרקון 6 רמת-גן, 52521	שרי ישראל 12 ירושלים, 94390	מעלה השחרור 5 ת.ד. 5648 חיפה, 31055	פארק תעשיות עומר, בנין 10, ת.ד. 1369 עומר, 84965	המרכז העירוני ת.ד. 583 אילת, 88104
טלפון: 03-6085555 פקס: 03-6094022 info@deloitte.co.il	טלפון: 03-7551500 פקס: 03-5759955 info-ramatgan@deloitte.co.il	טלפון: 02-5018888 פקס: 02-5374173 info-jer@deloitte.co.il	טלפון: 04-8607333 פקס: 04-8672528 info-haifa@deloitte.co.il	טלפון: 08-6909500 פקס: 08-6909600 info-beersheva@deloitte.co.il	טלפון: 08-6375676 פקס: 08-6371628 info-eilat@deloitte.co.il

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity.

Please see [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu Limited and its member firms.

יחד עם זאת, סעיף 47(א2) לחוק קובע, כי בעת חלוקת דיבידנד מתוך הכנסה של מפעל שהושגה בתקופה שבה הייתה החברה פטורה ממס חברות לפי סעיפים 47(א5) או (א1), תהיה חייבת החברה, בשנת המס שבה חולק הדיבידנד, במס חברות על סכום הדיבידנד המחולק, בשיעור מס החברות שהייתה חייבת בו אילולא הייתה פטורה ממס חברות בשנה שבה הופקה ההכנסה.

סעיף 51א לחוק קובע את שיעורי המס החלים על **חברה מוטבת** (בעלת מפעל מוטב). סעיף קטן(א), פסקאות (1)-(3), קובע תקופות פטור מתשלום מס חברות, בהתאם לאזור הפיתוח שבו נמצא המפעל (בין שנתיים לעשר שנים).

יחד עם זאת, בדומה לסעיף 47(א2), סעיף 51ב (ובדומה גם סעיף 51ח) טרם תיקונו בתיקון מס' 60 לחוק, קובע כי בעת חלוקת דיבידנד מתוך הכנסה של מפעל שהושגה בתקופה שבה הייתה החברה פטורה ממס לפי סעיף 51א(א), תהיה חייבת החברה, בשנת המס שבה חולק הדיבידנד, במס חברות על סכום הדיבידנד המחולק, בשיעור מס החברות שהייתה חייבת בו לפי הוראות סעיף 47, אילולא הייתה פטורה ממס חברות בשנה שבה הופקה ההכנסה.

המצב המתואר לעיל גרם לכך שחברות שקיבלו פטור ממס לפי החוק, נמנעו מחלוקת דיבידנד על מנת שלא לשאת במס החברות בעת החלוקה.

ביום 6 בינואר 2011 פורסם תיקון מס' 68 לחוק (להלן- "**תיקון 68**"), אשר שינה משמעותית את החוק לעידוד, כך שבטל המתווה המתואר לעיל ובמקומו יחולו שיעורי מס קבועים של 6% ו-12%, החל משנת המס 2015, וזאת בהתאם לאזורי הפיתוח שבהם מצויים המפעלים (אזור פיתוח א' או ב'), וללא קשר לשיעור השקעת החוץ בחברה.

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.

#### ההצעה בתזכיר

**בתזכיר חוק זה מוצע לחייב הכנסה שהושגה בתקופה שבה הייתה החברה פטורה ממס כאמור לעיל בשיעור מס מוטב, וזאת בתקופת ההטבה בלבד (התקופה שמיום פרסום החוק ועד ליום 31 בדצמבר 2013).** על הכנסות פטורות שלא ישולם עליהם מס לפי הוראת שעה זו, ישולם בעתיד מס חברות בהתאם לשיעורים הקבועים בסעיף 47.

מטרת ההצעה היא לסייע למשק הישראלי בעת הזו, בהתחשב גם בתיקון מס' 68 והמעבר למסלול חדש בחוק עידוד.

הגדרת "הכנסה צבורה" – מוצע לקבוע כי הכנסה אשר תזכה לשיעור מס מוטב היא הכנסה פטורה (כמשמעותה בחוק) שנצברה עד ליום 31 בדצמבר 2010, הואיל והדוחות לשנה זו כבר הוגשו. כן מוצע לקבוע כי החברה טרם חויבה במס בגינה לפי סעיפים 47, 51 כנוסחו עד תיקון מס' 60 ו-51ב.

הגדרת "יחס הפשרה" – "חלק ההכנסה הצבורה שהחברה מבקשת לשלם עליה מס חברות מוטב לפי סעיף זה (להלן – הכנסה מיועדת), מחולק בסך הכנסתה הצבורה"; הגדרה זו נועדה על מנת לזהות את חלק ההכנסה שעליו מעוניינת החברה לשלם את מס החברות המוטב.

"מס חברות מוטב" – מס החברות שחל על החברה לפי הוראות סעיף 47, כשהוא מוכפל במקדם המס; "מקדם המס" – אחד פחות שיעור ההטבה; "שיעור ההטבה" – יחס ההפשרה מוכפל בשלושים אחוזים בתוספת ארבעים אחוזים;

בתזכיר החוק מוצע כי ישולם מס חברות מוטב על הכנסתה הפטורה של החברה, עליה היא מבקשת לשלם מס חברות. מס החברות המוטב ייקבע בהתאם לחלק ההכנסה שאותה מבקשת החברה להפשיר, ביחס לכלל ההכנסה הפטורה של החברה. ככל שהחברה תבקש להפשיר חלק גדול יותר מהכנסתה, כך תגדל הטבת המס לה תזכה. **שיעור ההטבה המזערי שלו תזכה החברה הינו 40% (כך שהחברה תשלם מס חברות בשיעור של 60% ממס החברות שאותו הייתה נדרשת לשלם לולא הוראת השעה), בעוד שהשיעור המרבי יהיה 70% (כך שהחברה תשלם מס חברות בשיעור של 30% ממס החברות שאותו הייתה נדרשת לשלם לולא הוראת השעה).**

מוצע כי חברה שהייתה לה בשנת המס הכנסה מיועדת (חלק ההכנסה הצבורה שהחברה מבקשת לשלם עליה מס חברות מוטב), תשלם עליה מס חברות מוטב, על פי בקשתה, ובלבד שלחברה יש מפעל בישראל (מפעל מועדף, מאושר או מוטב) בתקופת ההטבה והיא שילמה את מס החברות המוטב בתקופות הקבועות בסעיף, וכן בתנאי שביצעה השקעה בישראל (במהלך תקופה של חמש שנים שתחילתן בשנת המס שבה ביקשה החברה לשלם מס חברות מוטב לפי הוראת השעה) בנכסים יצרניים או במחקר ופיתוח או על ידי העסקת עובדים חדשים בהתאם לתנאים הקבועים בסעיף.

מוצע להבהיר, כי על הכנסה צבורה שלא שולם בגינה מס חברות מוטב לפי סעיף זה, ישולם מס חברות בשיעורים הקבועים בסעיף 47.

מוצע לקבוע הוראה דומה להוראה הקבועה בסעיף 47(ב) לחוק, לפיה על דיבידנד ששולם בניכוי מס החברות לפי סעיף זה, ישולם מס בשיעור של 15%. על פי תזכיר החוק, אין חובה לשלם את הדיבידנד בפועל.

**דוגמאות להמחשה לפי יחסי הפשרה שונים ושיעורי השקעת חוץ שונים**

100%	80%	60%	40%	20%		יחס ההפשרה
70%	64%	58%	52%	46%		שיעור ההטבה (יחס ההפשרה מוכפל ב 30% בתוספת 40%)
30%	36%	42%	48%	54%		מקדם המס
<b><u>שיעור מס חברות מוטב בתקופת הוראת השעה<sup>2</sup>:</u></b>						
					שיעור מס במקרה של חלוקת דיבידנד (ללא הוראת השעה)	שיעור השקעת חוץ בחברה
7.5%	9%	10.5%	12%	13.5%	25%	0%-49%
6%	7.2%	8.4%	9.6%	10.8%	20%	49%-74%
4.5%	5.4%	6.3%	7.2%	8.1%	15%	74%-90%
3%	3.6%	4.2%	4.8%	5.4%	10%	90% ומעלה

**המלצות**

מומלץ לחברה שמתעתדת לחלק דיבידנד בתקופה הקרובה וצברה רווחים כלואים, להמתין עם החלוקה עד שיאושר נוסח החקיקה הסופי.

לקבלת פרטים נוספים אנא צרו קשר עם:  
רו"ח דני גבאי, מנהל המחלקה המקצועית בחטיבת המס  
בטלפון: 03-6085532, או בדואר אלקטרוני: [dqabbay@deloitte.co.il](mailto:dqabbay@deloitte.co.il)

רו"ח נדב גיל, מנהל מחלקת תמריצים, חטיבת המס  
בטלפון: 03-6085378, או בדואר אלקטרוני: [ngil@deloitte.co.il](mailto:ngil@deloitte.co.il)

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.

אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'  
רואי חשבון  
Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited

<sup>2</sup> שיעור מס במקרה של חלוקת דיבידנד (ללא הוראת השעה) כשהוא מוכפל במקדם המס.