

תאריך: 13 באוגוסט 2012  
סימוכין: 62701

אל: לקוחות המשרד

**חוזר לקוחות**  
**מיסים 37.2012**

א.ג.ב.,

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

**א. כללי**

ביום 6 באוגוסט 2012 פורסמה [הצעת חוק לעידוד השקעות הון \(תיקון מס' 69 והוראת שעה\)](#), התשע"ב-2012 (להלן: "[הצעת החוק](#)").<sup>1</sup> הצעת החוק באה בעקבות [תזכיר החוק](#), שפורסם ביום 8 ביולי 2012, אשר עיקריו פורסמו [בחוזר מיסים 28.2012](#) של משרדנו.<sup>2</sup>

הצעת החוק קובעת תשלום מס מופחת בגין הכנסות פטורות שנצברו עד ליום 31 בדצמבר 2011 וטרם חולקו כדידידנד, ואשר זכו לכינוי "רווחים כלואים". מאחר שחברות שצברו הכנסות פטורות אלה נמנעו מחלוקת דידידנד, בשל שלילת הפטור, כפי שקובע החוק כיום, קובעת הצעת החוק הוראת שעה הקובעת שיעור מס מופחת למי שישלם מס על הרווחים הכלואים בתקופת הוראת השעה (שנה מיום פרסום הוראת השעה).

בהמשך החוזר מובאות דוגמאות להמחשת האמור בהצעת החוק.

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

**ב. הרקע להצעת החוק<sup>3</sup>**

החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "[החוק](#)"), טרם תיקונו בתיקון מס' 68 מיום 6 בינואר 2011, קובע 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(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 דידידנד מתוך הכנסה של מפעל שהושגה בתקופה שבה הייתה החברה פטורה ממס חברות לפי סעיפים 47(א)(5) או 47(א)(1), תהיה חייבת החברה, בשנת המס שבה חולק הדידידנד, במס חברות על סכום הדידידנד המחולק, בשיעור מס החברות שהייתה חייבת בו אילולא הייתה פטורה ממס חברות בשנה שבה הופקה ההכנסה.

סעיף 51 לחוק קובע את שיעורי המס החלים על **חברה מוטבת** (בעלת מפעל מוטב), במסלול החל לעניין זה טרם תחילת של תיקון מס' 68. סעיפים 51(א)(1) עד 51(א)(3) קובעים תקופות פטור מתשלום מס חברות, בהתאם לאזור הפיתוח שבו נמצא המפעל (בין שנתיים לעשר שנים).

<sup>1</sup> הצעת חוק הממשלה מס' 722.

<sup>2</sup> למען הנוחות, שיוניים שחלו בין תזכיר החוק להצעת החוק, כפי שהיא תפורט להלן בחוזר זה, יצוינו בהערות שוליים.

<sup>3</sup> על פי דברי ההסבר שצורפו להצעת החוק.

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, בניין 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

עם זאת, בדומה לסעיף 47(א2) לחוק, ובדומה לסעיף 51(ח) לחוק טרם תיקונו בתיקון מס' 60, קובע סעיף 51ב לחוק 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.

שיעור מס החברות שחל על החברות במועד חלוקת דיבידנד, נע בין 10% ל- 25% (לפי שיעור השקעת החוץ בחברה), ואילו שיעור המס החל על מקבל הדיבידנד הוא 15%, קרי מס אפקטיבי שנע בין 23.5% ל- 36.25%.

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

ביום 6 בינואר 2011 פורסם תיקון מס' 68 לחוק, אשר שינה משמעותית את הוראות החוק, כך שבוטל המתווה המתואר לעיל ובמקומו נקבע כי יחולו על **מפעל מועדף** שיעורי מס קבועים של 6% ו-12%, במהלך מדורג שסימו 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. ההסדר החדש לא קבע הוראות בדבר מיסוי מיוחד החל על חברה המחלקת דיבידנד מתוך רווחי המפעל המועדף, מאחר שכאמור הוא כבר לא מקנה פטור ממס על ההכנסות. חברה תושבת ישראל המקבלת דיבידנד שמקורו ברווחי מפעל מועדף אינה חייבת במס בשל הכנסה זו.

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.

## **ג. עיקרי הצעת החוק**

**החוק המוצע בא לאפשר לחברה לשלם מס חברות על הכנסה שהושגה בתקופה שבה הייתה החברה פטורה ממס כאמור לעיל, בשיעורים מופחתים, וזאת למשך שנה אחת מיום פרסומו של החוק המוצע<sup>4</sup>. על הכנסות פטורות כאמור שלא ישולם עליהן מס לפי החוק המוצע, ישולם בעתיד מס חברות בהתאם לשיעורים ולמועדים הקבועים בסעיף 47 לחוק.**

מטרת הצעת החוק היא לנסות ולהתגבר על בעיית הרווחים הפטורים שנצברו בחברות אשר חוסות תחת ההסדר שתואר לעיל, ואשר אינם מחולקים ולא משולם מס בגינם. כמו כן, הצעת החוק נועדה לאפשר מעבר של חברות להסדר שנקבע בתיקון מס' 68, מבלי שהחברות תגרורנה אחריהן רווחים מההסדר הישן.

### **הגדרת הכנסה צבורה נבחרת**

הגדרת "הכנסה צבורה", שבשלה ניתן לבקש לשלם שיעור מס חברות מופחת בהתאם לחוק המוצע:

- הכנסה אשר תזכה חברה לשיעור מס חברות מופחת בהתאם לחוק המוצע היא הכנסה פטורה (כמשמעותה בחוק, כפי שתואר לעיל), **שנצברה עד ליום 31 בדצמבר 2011<sup>5</sup>**, והאיל רוב הדוחות לשנה זו כבר הוגשו לרשות המיסים על ידי החברות וניתן לברר את ההכנסה הצבורה עד למועד זה.
- החברה טרם חויבה במס חברות בשל אותה הכנסה בעקבות חלוקת דיבידנד, **לרבות במקרים שאותם רואה החוק כחלוקת דיבידנד אף אם לא חולק בפועל**, לפי סעיפים 47(א2), 51(ג) או (ח) כנוסחו לפני תחילת תיקון מס' 60 וסעיף 51ב. לעניין זה יובהר, כי אם החברה חילקה כבר דיבידנד, לרבות בהתאם לחזקות הקבועות בסעיף 51ב(ב), הרי שהיא לא תוכל לחסות תחת החוק המוצע (לגבי סכום ההכנסה שחולק), מאחר שהוא בא לעודד חלוקת רווחים צבורים שטרם חולקו וטרם חויבו במס כאמור.

<sup>4</sup> בתזכיר החוק הוצע שניתן יהיה לשלם את מס החברות המופחת מיום פרסום החוק ועד ליום **31 בדצמבר 2013**.

<sup>5</sup> בתזכיר החוק הוצע שהכנסה צבורה תהא הכנסה פטורה שנצברה עד ליום **31 בדצמבר 2010**.

מוצע לקבוע, כי חברה שהייתה לה בשנת המס הכנסה צבורה, תשלם עליה, כולה או חלקה, מס חברות לפי החוק המוצע, על פי בחירתה שעליה תודיע למנהל רשות המיסים (להלן: "הכנסה צבורה נבחרת"), ובלבד שבמועד הגשת ההודעה (להלן: "מועד הבחירה"), יש לחברה מפעל מועדף או מפעל מוטב או מפעל מאושר כהגדרתם בחוק.

#### שיעור מס חברות מופחת על הכנסה צבורה נבחרת

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 הייתה פטורה ממס (קרי בין 10% ל-25%, בהתאם לשיעור השקעת החוץ בחברה), 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<sup>6</sup>;
- "יחס ההפשרה" – ההכנסה הצבורה הנבחרת כשהיא מחולקת בסך ההכנסה הצבורה.

מס החברות המופחת ייקבע באופן לינארי, כך שכל שהחברה תבקש להפשיר חלק גדול יותר מהכנסתה, כך תגדל הטבת המס שלה היא תזכה. שיעור ההטבה המזערי שלו תזכה חברה הוא 30% (כך שחברה תשלם מס חברות בשיעור 70% ממס החברות שאותו הייתה נדרשת לשלם לולא החוק המוצע), ואילו השיעור המרבי יהיה 60% (כך שהחברה תשלם מס חברות בשיעור 40% ממס החברות שאותו הייתה נדרשת לשלם לולא החוק המוצע).

**בכל מקרה, שיעור המס המופחת לא יפחת מ-6%**, שהוא שיעור המס הנמוך ביותר החל על מפעל מועדף לאחר תיקון 68.

על כן, ניתן להגיע לשיעור המס המופחת על פי הנוסחה הכללית הבאה:

$$\text{שיעור המס המופחת} = \text{שיעור המס אלמלא הפטור} \times \left\{ 1 - \left[ \left( \frac{\text{הכנסה צבורה נבחרת}}{\text{סך הכנסה צבורה}} \times 0.3 \right) + 0.3 \right] \right\}$$

אך לא פחות מ-6%.

**מוצע לקבוע כי חברה רשאית לבחור לשלם מס חברות לפי הוראות החוק המוצע, בתוך שנה מיום פרסומו, בהודעה שתגיש למנהל רשות המיסים לעניין זה.** המנהל רשאי לקבוע הוראות לעניין אופן מתן ההודעה על בחירה כאמור, לרבות מסמכים ואישורים שיש לצרפם להודעה.

חברה שתבחר לשלם מס חברות כאמור, לא תוכל לחזור בה מבחירתה. את מס החברות יהא על החברה לשלם בתוך 30 ימים מיום הבחירה.<sup>7</sup>

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

<sup>6</sup> בתזכיר החוק הוצע כי יחס ההטבה יהא יחס ההפשרה כשהוא מוכפל ב-0.3 בתוספת 0.4. כפועל יוצא, שיעור ההנחה במס המוצע בהצעת החוק נמוך יותר מזה שלו הייתה זוכה החברה, בהתאם להצעה שבתזכיר החוק. לפי התזכיר שיעור ההנחה אמור היה להיות בטווח שבין 40% ל-70%.

<sup>7</sup> יצוין, כי בתזכיר החוק הוצע לקבוע כי חברה תוכל לשלם מס חברות מופחת, בתנאי, בין היתר, שביצעה השקעה בישראל, במהלך תקופה של חמש שנים שתחילתן בשנת המס שבה ביקשה החברה לשלם מס חברות מופחת, בנכסים יצרניים או במחקר ופיתוח או על ידי העסקת עובדים חדשים. תנאי זה אינו נכלל בהצעת החוק הנוכחית.

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

100%	80%	60%	40%	20%		יחס ההפשרה
60%	54%	48%	42%	36%		יחס ההטבה (יחס ההפשרה מוכפל ב- 0.3 בתוספת 0.3)
40%	46%	52%	58%	64%		מקדם המס
שיעור מס חברות מופחת שישולם על על ההכנסה הצבורה הנבחרת <sup>8</sup> :						
					שיעור המס במקרה של חלוקת דיבידנד (ללא תחולת החוק המוצע)	שיעור השקעת חוץ בחברה
10%	11.5%	13%	14.5%	16%	25%	0%-49%
8%	9.2%	10.4%	11.6%	12.8%	20%	49%-74%
6%	6.9%	7.8%	8.7%	9.6%	15%	74%-90%
6%	6%	6%	6%	6.4%	10%	90% ומעלה

**חלוקת דיבידנד מתוך הכנסה צבורה נבחרת**

מוצע לקבוע כי אם קיבל אדם דיבידנד ששולם מתוך הכנסה נבחרת צבורה, יהיה חייב עליו במס הכנסה בשיעור של 15%, ויחולו לעניין זה הוראות סעיף 47(ב)(2) לחוק ומנגנון הזיכוי שבו, בשינויים המחויבים.

בנוסף, מוצע לקבוע כי שיעור המס של 15% כאמור לעיל לא יחול בחלוקת דיבידנד בין חברות (דהיינו קבלת דיבידנד ע"י חברה תושבת ישראל מתוך הכנסה צבורה נבחרת תהא פטורה ממס נוסף אצל החברה המקבלת), כפי שנקבע בהוראות המעבר לתיקון מס' 68 לחוק, שכן בהוראות מעבר אלה קבועות הוראות מקלות לחברה שתבחר לעבור להסדר החדש המוצע בתיקון האמור.

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

על פי הצעת החוק אין חובה לשלם את הדיבידנד בפועל, על מנת להבטיח את תשלום המס הופחת על ההכנסה הצבורה הנבחרת.

<sup>8</sup> שיעור מס במקרה של חלוקת דיבידנד (ללא החוק המוצע) כשהוא מוכפל במקדם המס, ולא פחות מ- 6%.

## **ד. המלצות**

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

### **לפרטים ומידע נוסף:**

רו"ח דני גבאי, מנהל המחלקה המקצועית, חטיבת המס, בטלפון: 03-6085532 או בדוא"ל: [dgabbay@deloitte.co.il](mailto:dgabbay@deloitte.co.il)  
רו"ח נדב גיל, מנהל מחלקת תמריצים, חטיבת המס, בטלפון: 03-6085378 או בדוא"ל: [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**