

תאריך: 14 בנובמבר 2012
סימוכין: 64887

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות
מיסים 42.2012

א.ג.ב.,

הנדון: הוראת שעה לתשלום מס מופחת על הכנסה צבורה נבחרת ("רווחים כלואים") לפי החוק לעידוד השקעות הון

א. כללי

בספר החוקים 2385 מיום 12 בנובמבר 2012 פורסם [החוק לעידוד השקעות הון \(תיקון מס' 69 והוראת שעה\)](#), התשע"ג-2012 (להלן: "התיקון" או "תיקון 69"). התיקון שאושר שונה במקצת מהצעת חוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 69 והוראת שעה), התשע"ב-2012 (להלן: "הצעת החוק")¹, אשר עיקריה פורסמו [בחוזר מיסים 37.2012](#) של משרדנו² ומתזכיר [החוק](#), אשר עיקריו פורסמו [בחוזר מיסים 28.2012](#) של משרדנו.

בתיקון נקבעה הוראת שעה לתקופה של שנה מיום פרסום התיקון (דהיינו עד ליום 11.11.2013), המעניקה תשלום מס מופחת בגין הכנסות פטורות שנצברו עד ליום 31.12.2011 וטרם חולקו כדיבידנד ואשר זכו לכינוי "רווחים כלואים" (הכנסה צבורה).

על פי התיקון, מס החברות המופחת ייקבע בהתאם לחלק ההכנסה שאותה מבקשת החברה להפשיר, ביחס לכלל ההכנסה הפטורה של החברה (הכנסה צבורה נבחרת). ככל שהחברה תבקש להפשיר חלק גדול יותר מהכנסתה, כך תגדל הטבת המס לה תזכה. שיעור ההטבה המזערי שלו תזכה החברה הינו 30% (כך שהחברה תשלם מס חברות בשיעור של 70% ממס החברות שאותו הייתה נדרשת לשלם לולא הוראת השעה), בעוד שהשיעור המרבי יהיה 60% (כך שהחברה תשלם מס חברות בשיעור של 40% ממס החברות שאותו הייתה נדרשת לשלם לולא הוראת השעה). ואולם, בכל מקרה, שיעור המס המופחת, לא יפחת מ- 6% (שיעור המס המזערי).

חברה שבחרה לשלם מס חברות מופחת, תהא חייבת להשקיע במהלך תקופה של חמש שנים שתחילתן בשנת המס שבה חל "מועד הבחירה", השקעה בסכום לפי נוסחה שפורטה בתיקון (השקעה מיועדת) במפעל תעשייתי, לשם אחד או יותר מאלה: נכסים יצרניים, הוצאות מו"פ בישראל או תשלום שכר עבודה לעובדים חדשים שיתווספו למפעל.

בהמשך החוזר מובאות דוגמאות להמחשת האמור בתיקון.

¹ הצעת חוק הממשלה מס' 722 מיום 6 באוגוסט 2012.

² למען הנוחות, שינויים שחלו בין החוק שאושר לבין הצעת החוק, יצוינו בהערות שוליים.

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

ב. הרקע לתיקון³

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 דיבידנד מתוך הכנסה של מפעל שהושגה בתקופה שבה הייתה 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 שהייתה חייבת בו אילולא הייתה פטורה ממס חברות בשנה שבה הופקה ההכנסה.

סעיף 51 לחוק⁴ קובע את שיעורי המס החלים על **חברה מוטבת** (בעלת מפעל מוטב), במסלול החל לעניין זה טרם תחילתו 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)⁵.

עם זאת, בדומה לסעיף 47(א)(2) לחוק, ובדומה לסעיף 51(ח) לחוק טרם תיקונו בתיקון מס' 60, קובע סעיף 51 לחוק כי בעת חלוקת דיבידנד מתוך הכנסה של מפעל שהושגה בתקופה שבה הייתה החברה פטורה ממס לפי סעיף 51(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 כולל 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 שבטל המתווה המתואר לעיל ובמקומו נקבע כי יחולו על **מפעל מועדף** 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. 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.

³ מבוסס בעיקר על דברי ההסבר שצורפו להצעת החוק.

⁴ כנוסחו בתיקון 60 לחוק שפורסם ביום 11.4.2005.

⁵ לפני תיקון 60 לחוק, חברה יכלה לקבל פטור על הכנסותיה ממפעל מאושר במסלול החלופי, לפי סעיף 51(ב) לחוק.

ג. עיקרי תיקון 69

התיקון מאפשר לחברה לשלם מס חברות על הכנסה שהושגה בתקופה שבה הייתה החברה פטורה ממס כאמור לעיל, בשיעורים מופחתים, וזאת למשך שנה אחת מיום פרסומו של התיקון. על הכנסות פטורות כאמור שלא ישולם עליהן מס לפי התיקון, ישולם בעתיד מס חברות בהתאם לשיעורים ולמועדים הקבועים בסעיף 47 ובסעיף 51 לחוק, לפי העניין.

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

1. הגדרת הכנסה צבורה נבחרת

הגדרת "הכנסה צבורה", שבשלה ניתן לבקש לשלם שיעור מס חברות מופחת בהתאם לתיקון (תנאים מצטברים):

- הכנסה פטורה⁶ שנצברה עד ליום 31 בדצמבר 2011.
- 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(א), 51(ג) או (ח) כנוסחו לפני תחילת תיקון מס' 60 או סעיף 51ב.
- ואולם, מגבלה זו לא תחול על חבות במס בשל סכום שנתנה החברה לחבר בני אדם המוחזק על ידה, או שזקפה אותו לחובתו, בין במישרין ובין בעקיפין, לרבות רכישתו מצד שלישי⁷. לעניין זה "החזקה" - כהגדרתה בפסקה (3) להגדרה "קרוב" בסעיף 88 לפקודה⁸.

בתיקון נקבע כי חברה שהייתה לה בשנת המס הכנסה צבורה, תשלם עליה, כולה או חלקה (על פי בחירתה), מס חברות בשיעור מופחת לפי התיקון (להלן: "הכנסה צבורה נבחרת"). החברה צריכה להודיע על בחירתה למנהל רשות המיסים⁹.

2. שיעור מס חברות מופחת על הכנסה צבורה נבחרת

מס החברות שתשלם חברה על הכנסה 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 החוק בחברה), כשהוא מוכפל במקדם המס ולא פחות מ-6% (להלן- "שיעור המס המזערי"). 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.

מס החברות המופחת ייקבע באופן לינארי, כך שככל שהחברה תבקש להפשיר חלק גדול יותר מהכנסתה הפטורה, 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 ללא תיקון 49), ואילו השיעור המרבי יהיה 60% (כך שהחברה תשלם מס חברות בשיעור 40% ממס החברות שאותו הייתה נדרשת לשלם ללא תיקון 49).

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

⁶ הכנסה שהייתה פטורה ממס חברות בשנת המס שבה הופקה, לפי סעיף 47(א)(5) או (א)(1), לפי סעיף 51(ב) כנוסחו לפני תחילתו של תיקון 60, או לפי סעיף 51(א)(1)(א), (2) או (3). ראה הסברים לעיל ברקע לתיקון.

⁷ סייג זה הוסף רק בגירסתו הסופית של החוק ולא היה כלול בהצעת החוק המקורית.

⁸ "החזקה" - במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר, ב-25% לפחות באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה.

⁹ נציין שבחוק שאושר, הוסר אומנם התנאי שנקלל בהצעת החוק לפיו "ובלבד שבמועד הגשת ההודעה, יש לחברה מפעל מועדף או מפעל מוטב או מפעל מאושר כהגדרתם בחוק", ואולם בשל החובה שהוטלה לבצע "השקעה מיועדת" במפעל תעשייתי, הרי שלמעשה נותרה החובה שלחברה ימשיך להיות מפעל תעשייתי, אם כי הוא לא חייב להיות מפעל מועדף/מוטב/מאושר.

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

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

אך לא פחות מ-6%.

נקבע כי חברה רשאית לבחור לשלם מס חברות לפי הוראות התיקון, בתוך שנה מיום פרסומו (כלומר עד ליום 11.11.2013), בהודעה שתגיש למנהל רשות המיסים לעניין זה (להלן: "מועד הבחירה"). המנהל רשאי לקבוע הוראות לעניין אופן מתן ההודעה על בחירה כאמור, לרבות מסמכים ואישורים שיש לצרפם להודעה.¹⁰

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

עוד הובהר בתיקון, כי על הכנסה צבורה שלא שולם בשלה מס חברות מופחת לפי האמור בתיקון, ישולם מס חברות בשיעורים ובמועדים הקבועים בסעיפים 47 ו-51 לחוק.

3. 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 ההכנסה הצבורה הנבחרת ¹¹ :						
					שיעור המס במקרה של חלוקת דיבידנד (ללא תחולת התיקון לחוק)	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

4. חובה לבצע "השקעה מיועדת" במשך תקופה של עד חמש שנים¹²

חברה שבחרה לשלם מס חברות מופחת על הכנסה צבורה נבחרת, חייבת להשקיע במהלך תקופה של חמש שנים שתחילתן בשנת המס שבה חל "מועד הבחירה", השקעה בסכום שיפורט להלן (להלן: "השקעה מיועדת") במפעל תעשייתי, לשם אחד או יותר מאלה:

- (1) רכישת נכסים יצרניים כהגדרתם בסעיף 51 לחוק, למעט בניינים;
- (2) השקעה במחקר ופיתוח בישראל;
- (3) תשלום שכר עבודה לעובדים חדשים שנוספו למפעל, ביחס למספר העובדים שהועסקו במפעל בתום שנת המס 2011, למעט שכר עבודה לנושא משרה בחברה;

¹⁰ טרם נקבעו הוראות ע"י מנהל רשות המיסים.

¹¹ שיעור מס במקרה של חלוקת דיבידנד (ללא התיקון לחוק) כשהוא מוכפל במקדם המס, ולא פחות מ-6%.

¹² חובת ביצוע השקעה מיועדת הופיעה רק בתזכיר לחוק, נשמטה מהצעת החוק ואושרה בסופו של דבר בנוסח הסופי של התיקון.

סכום ההשקעה (לגבי חברה שלא חל עליה שיעור המס המזערי) - סכום ההשקעה המיועדת יהיה בסכום השווה ל- 30% מההכנסה הצבורה הנבחרת כשהוא מוכפל ביחס ההפשה ובשיעור מס החברות שהיה חל על אותה הכנסה בשנה שבה הופקה אילולא היתה פטורה ממס חברות.

לפיכך, הנוסחה לסכום ההשקעה המיועדת הינה:

סכום ההשקעה המיועדת = מס חברות אילולא הפטור X יחס ההפשה X הכנסה צבורה נבחרת X 30%

דוגמה א' להמחשה:

נתון: הכנסה צבורה של 1,000; יחס הפשה 100%; שיעור מס חברות אלמלא הפטור-25%.
 הטבת המס בגין הוראת השעה: $1000 * (25\% - 10\%) = 150$
 סכום ההשקעה המיועדת הנדרש: $30\% * 1000 * 100\% * 25\% = 75$
 אחוז ההשקעה המיועדת מסכום הטבת המס: $75 / 150 = 50\%$

דוגמה ב' להמחשה:

נתון: הכנסה צבורה של 1,000; יחס הפשה 80%; שיעור מס חברות אלמלא הפטור-25%.
 הטבת המס בגין הוראת השעה: $1000 * 80\% * (25\% - 11.5\%) = 108$
 סכום ההשקעה המיועדת הנדרש: $30\% * 800 * 80\% * 25\% = 48$
 אחוז ההשקעה המיועדת מסכום הטבת המס: $48 / 108 = 44.4\%$

דוגמה ג' להמחשה:

נתון: הכנסה צבורה של 1,000; יחס הפשה 20%; שיעור מס חברות אלמלא הפטור-25%.
 הטבת המס בגין הוראת השעה: $1000 * 20\% * (25\% - 16\%) = 18$
 סכום ההשקעה המיועדת הנדרש: $30\% * 200 * 20\% * 25\% = 3$
 אחוז ההשקעה המיועדת מסכום הטבת המס: $3 / 18 = 16.7\%$

מסקנה מהדוגמאות: ככל ששיעור ההפשה נמוך יותר, כך אחוז ההשקעה המיועדת מתוך סכום הטבת המס נמוך יותר.

סכום ההשקעה לגבי חברה שחל עליה שיעור המס המזערי - סכום ההשקעה המיועדת יהיה ההפרש שבין סכום הטבת המס שקיבלה החברה בשל שיעור המס המזערי ובין הסכום המתקבל ממכפלה של 30% במס החברות שהיה חל על ההכנסה לפי הוראות סעיף 47, ובהכנסה הצבורה הנבחרת. לעניין זה, "סכום הטבת המס" - ההפרש שבין שיעור מס החברות שהיה חל על ההכנסה לפי הוראות סעיף 47 ובין שיעור המס המזערי, כשהוא מוכפל בהכנסה הצבורה הנבחרת.

דוגמה ד' להמחשה:

נתון: הכנסה צבורה של 1,000; יחס הפשה 80%; שיעור מס חברות אלמלא הפטור-10%.
 סכום הטבת המס בגין הוראת השעה: $1000 * 80\% * (10\% - 6\%) = 32$
 סכום ההשקעה המיועדת הנדרש: $32 - (30\% * 10\% * 1000 * 80\%) = 8$
 אחוז ההשקעה המיועדת מסכום הטבת המס: $8 / 32 = 25\%$

הסנקציה על אי ביצוע בפועל של ההשקעה המיועדת - לא השקיעה החברה את מלוא ההשקעה המיועדת עד לתום תקופת חמש השנים, תחוייב במועד זה על ההכנסה הצבורה הנבחרת, במס חברות נוסף על המס המופחת ששילמה לפי הוראת השעה, בגובה ההפרש שבין ההשקעה המיועדת לבין ההשקעה שהשקיעה בפועל. מס החברות הנוסף ישולם בתוך 30 ימים מתום תקופת חמש השנים ובתוספת ריבית והפרשי הצמדה מיום ההודעה למנהל ועד יום התשלום.

5. חלוקת דיבידנד מתוך הכנסה צבורה נבחרת

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, נקבע 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.

כן יחולו הוראות ניכוי במקור על חברה המחלקת דיבידנד לפי הוראות התיקון לחוק.

נדגיש, ההודעה על הכנסה צבורה נבחרת, אינה מחייבת לחלק את הדיבידנד בפועל לבעלי המניות (ועל כן תשלום מס של 15% על ידי בעל המניות), על מנת להבטיח את תשלום המס המופחת על אותה הכנסה, על פי הוראת השעה

ד. המלצות

1. מומלץ לחברה שצברה רווחים כלואים, לבדוק את כדאיות ההודעה למנהל רשות המסים על הכנסה צבורה נבחרת, הכנסה שבגינה היא מעוניינת לשלם את מס החברות המופחת, גם אם הוא טרם יחולק בפועל כדיבידנד, בתוך שנה מיום פרסום התיקון לחוק.
2. לפי עמדת רשות המסים, מתן כספים לחברה המוחזקת על ידה (בשיעור של 25% לפחות), או שזקפה אותו לחובתו, בין במישרין או בעקיפין וכן מצב בו נרכשה חברה מוחזקת מצד שלישי, נחשב לחלוקת דיבידנד לענין שלילת הפטור על ההכנסה¹³, ועל כן אם היה מצב כזה, יש לשקול לשלוח את הודעת הבחירה ולשלם בהתאם את המס המופחת.
3. במקרים גבוליים, בהם לא ברור האם כספים שנתנה החברה בעבר עלולים להיחשב כדיבידנד ששולם לפי הוראות החוק טרם תיקונו, אף אם לא הוכרז דיבידנד פורמלי, מומלץ לשקול פניה לקבלת החלטה מקדמית מרשות המסים (Ruling).

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.

לפרטים ומידע נוסף:

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

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

¹³ פרשנות זו של רשות המסים שנויה במחלוקת וטרם נדונה בפסיקה.