

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

1. **כללי:**

- ♦ ביום 1 בינואר, 2011 נכנס לתוקפו תיקון 68 לחוק לעידוד השקעות הון (להלן: "התיקון" או "החוק החדש"), בו נקבעו הוראות בדבר החלת חקיקת מפעל מועדף לפי סימן **ב1** או **ב2** לפרק השביעי לחוק לעידוד השקעות הון (להלן "החוק"). כמו כן, נקבעו הוראות תחולה ומעבר הקובעות, בין היתר, את המועדים והתנאים להחלת החוק החדש, אגב האבחנה בין מפעלי התעשייה שפעלו עובר לתיקון כמפעלים מוטבים או מאושרים במסלול המענקים שחלה עליהם "תקופת צינון".
- ♦ במסגרת התיקון בוצעה רפורמה מקיפה בחוק בה נקבעו, בין היתר, הוראות ועדכונים בנושאים העיקריים הבאים:
 - עודכנו מטרות החוק.
 - בוטל הפטור ממס שחל על מפעלי התעשייה המאושרים או המוטבים.
 - נקבעו שעורי מס מועדפים שיחלו על כלל הכנסתו של המפעל המועדף מפעילותו הייצורית בישראל, בהתאם למיקום המפעל וללא הצורך בחישוב יחס המחזוריים כפי שהיה קבוע בסעיף 74 לחוק עד לתיקון.
 - בוטלו הדרישות לביצוע "השקעה מזערית מזכה" ולמסירת הודעה על "שנת בחירה" כתנאים לתביעת הטבות במס. כמו כן, בוטלה תקופת ההטבות הקבועה בחוק למפעלי התעשייה עובר לחקיקת המפעל המועדף.
 - ניתנה אפשרות ליהנות מהטבות במס ובמקביל לקבלת מענקים ממרכז השקעות למפעלי תעשייה הממוקמים באזור עדיפות לאומית א' בלבד.
- הוראות המעבר לתיקון, קבעו שעל מנת ליהנות מהטבות המפעל המועדף, יש לוותר על כל ההטבות במסגרת החוק, עובר לתיקון 68 ולהחיל את הוראות התיקון על כלל הכנסתו המועדפת של המפעל.
- הודעת וויתור (טופס 908) תימסר עד למועד הקבוע בחוק להגשת הדוח השנתי, ללא התחשבות באורכות למייצגים. משנמסרה ההודעה לא ניתן יהיה לחזור ממנה.

2. חוזר מס הכנסה מס' 3/2012 (להלן "החוזר"):

ביום 10 ביוני, 2012 פרסמה רשות המסים חוזר מקצועי בנושא התיקון לחוק, בו נערכה סקירה מקיפה של המצב עד ולאחר התיקון, תיאור מסלול הטבות המס החדש ונושאים נוספים.

בחוזר מבהירה רשות המסים את עמדתה ביחס למספר סוגיות כדלהלן:

♦ הכנסה מועדפת

- הכנסה מועדפת היא הכנסה הנובעת מפעילות המפעל בישראל. במקרים בהם מבוצעת פעילות יצורית מחוץ ישראל, הן במישרין על ידי המפעל והן בעקיפין על ידי שימוש בקבלני משנה, תחושב הזכאות להטבות המס כאמור בחוק בהתאם למנגנונים הכלולים בהחלטות מיסוי שפורסמו בעבר.
- בחינת תנאי "פיזור השווקים" המופיע בסעיף 18א לחוק (מפעל מועדף שהוא "מפעל בר תחרות") תיערך בכל שנה בפני עצמה, ללא אפשרות לחישוב ממוצע תלת שנתי.
- עבור כל אחת מההכנסות האמורות בחלופה 3 להגדרת "הכנסה מועדפת" – **תמלוג, זכות שימוש בידע או בתוכנה שפותחו במפעל**, נדרש אישור ממנהל רשות המסים כדי שיחשבו כהכנסה מועדפת.

♦ מו"פ תעשייתי לתושב חוץ

סעיף 51 לחוק מאפשר לחברות אשר מספקות שירותי מחקר ופיתוח תעשייתי עבור תושב חוץ להיחשב כמפעל תעשייתי מועדף ובלבד שקיבלו אישור מראש לכך מראש המינהל למחקר ופיתוח תעשייתי. מובהר בזאת כי במקרים בהם מרכזי הפיתוח מוחזקים בעקיפין על ידי תושבי ישראל בשיעור של יותר מ-25%, יש לוודא כי שרותי המחקר והפיתוח הניתנים לתושב החוץ אינם ניתנים בעקיפין לתושב ישראל. במקרים אלו ההכנסה ממחקר ופיתוח לתושב החוץ לא תחשב כהכנסה מועדפת.

♦ ביטול פרק ההטבות לחברה תעשייתית בהשקעות חוץ – ביטול פרק שביעי 3

מפעלים מאושרים ומוטבים שבחרו להמשיך ולהחיל על עצמם את הוראות החוק כנוסחו עובר לתיקון, יוכלו להמשיך וליהנות מהטבות המס לחברה בהשקעות חוץ, בהתאם למפורט להלן:
מפעל מוטב – רק לגבי מפעלים ששנת הבחירה לגביהם לא תאוחר משנת המס 2012, וש"ההשקעה המזערית המזכה" לגביהם החלה לא יאוחר משנת המס 2010.
במפעל מאושר – רק לגבי מפעלים שאושרו ע"י מנהלת מרכז ההשקעות עד ליום 31.12.2010.

מעמדו של המפעל במסגרת פרק זה יקבע על פי שיעור השקעת החוץ במפעל נכון ליום 31.12.2010. השקעת חוץ שתבוצע לאחר התאריך האמור לעיל לא תשפר את מעמדו של המפעל לעניין זה, אולם ירידה בשיעור השקעת החוץ תשפיע לרעה, הן לעניין שעורי המס והן לעניין תקופת ההטבות כאמור בפרק זה.

♦ חברה שבבעלותה מספר מפעלים תעשייתיים

יתכנו מקרים בהם חברה מועדפת פועלת במספר מגזרים נפרדים שאינם קשורים בתחום פעילותם. במקרים אלו כאמור, יחשב כל מגזר כ"מפעל" נפרד, לרבות בחינת תנאי "מפעל בר תחרות" לעניין סעיף 18א לחוק.

◆ **מעמד שותפות כ"חברה מועדפת"**

שותפות תחשב כ"חברה מועדפת" רק כאשר השותפות עצמה היא בעלת המפעל התעשייתי ולא החברות השותפות בה.

◆ **חלוקת דיבידנד**

הוראת המעבר לפיה לא תחול חבות במס / ניכוי מס במקור בחלוקת דיבידנד על ידי מפעל מועדף, לא תחול על רווחים של מפעל מאושר שתקופת ההטבות בגינו נסתיימה עד ליום 31.12.2010.

◆ **מכירת מניות בחברה הזכאית להטבות במס מכוח חוק עידוד**

בחישוב הרווחים הראויים לחלוקה (להלן "ר"ל") שנצברו לאחר היום הקובע (1.1.03) יחולו שיעורי מס כדלקמן –
 במכירה של מניה על ידי **חברה** – יבחן איזה שיעור מס היה חל על הדיבידנד אילו היה מתקבל בסמוך למכירה (לרבות השלכת הוראות המעבר לתיקון 68).
 כאשר הר"ל חויב בידי החברה המוכרת בשיעור מס של 15% הרי כשזו תמשיך ותחלק אותו כדיבידנד, יחולו עליה הוראות החוק הקשורות ל"שרשור" דיבידנד (סעיפים 47(ב)(2) ו-51(ד) לחוק, על כל המשתמע מכך.
 במכירת מניה של חברה כאמור על ידי **יחיד** – יחול שיעור המס הקבוע בסעיף 125ב לפקודה על הר"ל (דהינו 25%, 30% לפי העניין).

◆ **פחת מואץ**

הזכאות לתביעת פחת מואץ לפי השעורים והתנאים בסעיף 42 לחוק תיבחן מידי שנה בכפוף לעמידתו של המפעל בתנאים המנויים בחוק באותה שנה.

◆ **שנת מס מיוחדת**

חברה ששנת המס המיוחדת שלה 2011 מסתיימת החל מיום 1 באפריל 2011 ועד ליום 31.12.2011 תוכל לתבוע הטבות כמפעל מועדף על הכנסה שהופקה או נצמחה החל מיום 1.1.2011.
 חישוב ההכנסה המועדפת יבוצע לפי חישוב מכפלת ימים בהתאם.

חברה ששנת המס המיוחדת שלה 2010 מסתיימת לאחר יום 1.1.2011 לא תוכל לתבוע הטבות במפעל מועדף בשנת מס זו.

◆ **קביעת תחומי אזורי עדיפות לאומי**

התוספת השנייה לחוק המגדירה את תחומי האזורים איננה מעניקה יציבות לאזור העדיפות הלאומית בו פועל המפעל. הבחינה תיערך בכל שנה ושיעורי המס החלים על המפעל יתכן ויהיו שונים מידי שנה.
 לפיכך, אזורים שמסווגים כמרכז הארץ לעניין "הקמות" ואזור א' לעניין "הרחבות" לא ייהנו מסטטוס אזור עדיפות לאומית א' במפעל המועדף. יחד עם זאת, מפעל שהורע מעמדו כאמור, יוכל ליהנות משנה אחת נוספת של הטבות כפי שהיה זכאי להן לפני שהורע מעמדו.

**בכבוד רב,
 קרלמן רואי חשבון**