

תאריך: 1 במאי, 2005
סימוכין: 785550

חוזר לקוחות מיסים 7.2005

אל: לקוחות המשרד

הרפורמה בחוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 60)

במסגרת חוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2005 (תיקוני חקיקה), התשס"ה 2005 (להלן - חוק המדיניות הכלכלית) (פורסם בספר החוקים 1997 מיום 11 באפריל 2005) נקבע תיקון מקיף לחוק עידוד השקעות הון (תיקון מס' 60). תיקון החוק הינו המקיף והרחב ביותר בתיקונים ובשינויים שבוצעו בחוק במהלך העשור האחרון.

מטרת התיקון הייתה הוספת מסלולי סיוע אטרקטיביים יותר למשקיעים זרים, הסרת מכשולים ביוורקטיים ופישוט הליכים, וייעול מתכונת ההפעלה ע"י קביעת קריטריונים ברורים לגבי הזכאות להטבות.

מוקדם לדון באם התיקון ישיג את מטרותיו ועיון מעמיק בנוסח התיקון מורה שידרשו עוד הבהרות רבות, תיקונים נוספים ובעיקר ניסיון ופרקטיקה בישום הסעיפים השונים מול רשות המיסים.

מטרתו של חוזר זה להציג את עיקרי השינויים, התוספות והכללים החדשים שנקבעו תוך השוואה לנוסח החוק הקודם ולכללים שהיו נקודים עד כה.

1. השינויים העיקריים

- * הוספת מסלולי סיוע חדשים במסגרת סעיף 51 (המסלול החלופי) באזורי עדיפות בלבד.
- * העברת סמכויות הביצוע במסלול החלופי ממרכז ההשקעות שבתמ"ת לרשות המיסים.
- * קביעת קריטריונים לזכאות להטבות.
- * הארכת תוקף החוק עד ליום 31.12.07.

2. מסלולי הטבות חדשים (במסגרת המסלול החלופי)

2.1 הוספת מסלול לתשלום מס מופחת במקום הפטור

המסלול החלופי במתכונתו הנוכחית הורחב ולמפעלים באזור פיתוח א' נוסף מסלול חדש לבחירה ("מסלול תשלום מס מופחת" בהשוואה למסלול ה"פטור"). מפעל מוטב (מפעל מאושר מקודם) יכול לבחור במקום הפטור ממס על הכנסתו החייבת (במסלול החלופי), בתשלום מס חברות בשיעור של 11.5% (מסלול מס מופחת). מי שיבחר באפשרות זו ישלם

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu, a Swiss Verein, its member firms, and their respective subsidiaries and affiliates. As a Swiss Verein (association), neither Deloitte Touche Tohmatsu nor any of its member firms has any liability for each other's acts or omissions. Each of the member firms is a separate and independent legal entity operating under the names "Deloitte", "Deloitte & Touche", "Deloitte Touche Tohmatsu", or other related names. Services are provided by the member firms or their subsidiaries or affiliates and not by the Deloitte Touche Tohmatsu Verein.

בעת חלוקת דיבידנד, מרווחים אלו, מס הכנסה בשיעור של 15% באם הוא תושב ישראל או 4% באם הוא תושב חוץ.

בהשוואה למתכונת הקודמת של המסלול החלופי, חברות שבמסגרת מדיניותן העסקית מתכוונות לחלק את רווחיהן כדיבידנד, מסלול זה מביא לחסכון ניכר במס הסופי על ההכנסה המחולקת.

להלן טבלה המשווה את תוצאת המס הסופית בבחירה בכל אחת משתי החלופות: (מפעל באזור פיתוח א')

<u>מסלול פטור</u>	<u>מסלול מס מופחת</u>	
		<u>תושב ישראלי</u>
0	11.5%	נטל מס לפני חלוקת דיבידנד
		בחלוקת דיבידנד:
25%	-	מס חברות
15%	15%	מס הכנסה (על היתרה לאחר מס חברות)
<u>36.25%</u>	<u>24.77%</u>	נטל מס כולל לאחר חלוקת דיבידנד
		<u>תושב חוץ</u>
0	11.5%	מס חברות
		<u>בחלוקת דיבידנד</u>
		בחברה ששיעור משקיעי החוץ הינו:
20%	-	74%-49%
15%	-	90%-75%
10%	-	מעל 90%
15%	4%	מס הכנסה (על היתרה לאחר מס חברות)
<u>23.5%, 28%, 32%</u>	<u>15%</u>	נטל מס כולל בהתאמה לשיעור משקיעי חוץ(*)

* במקרה של חברה בהשקעת חוץ שיעורי המס הנקובים היו חלים גם על תושב ישראלי.

2.2 המסלול האסטרטגי

על מנת למשוך השקעות ענק זרות התווסף מסלול המעניק פטור מלא ממס חברות ומס הכנסה על דיבידנד על השקעות בהיקף של 600 מליון ₪ ומעלה המבוצעות בפריפריה הרחוקה, או 900 מליון ₪ בשאר אזור א'. השרים רשאים בתנאים מסוימים להורות שתנאי סעיף יחולו גם על מפעל שאינו באזור א'.

3. הזכאות להטבות המס

3.1 קריטריונים בסיסיים לקיום הזכאות להטבות

לפי התיקון בחוק הזכאות להטבות במסגרת המסלול החלופי (מסלול הפטור ומסלול המס המופחת) הינה אוטומטית באם מתקיימים שני תנאים בסיסיים:

(א) יצוא- המפעל מייצא לפחות 25% ממחזור המכירות שלו (בהמשך יורחב הדיון בנושא הגדרת היצוא)

(ב) השקעה מזערית – המפעל השקיע במהלך 3 השנים שקדמו לשנה שבה בחר לראשונה לקבל הטבות, סכום מינימלי בנכסים יצרניים המשמשים את המפעל (בהמשך יורחב הדיון לגבי היקף ההשקעה המינימלי).

בהתקיים 2 התנאים שלעיל יהיה זכאי המפעל לדרוש את ההטבות במסגרת החוק באופן אוטומטי וללא אישור מראש ("מסלול ירוק"), למרות זאת ניתן לפנות לרשות המיסים בבקשה לקבלת פרה רולינג (הרחבה בהמשך).

3.2 יצוא

לשם עמידה בתנאי היצוא צריכות להיות הכנסותיו של מפעל אחת מאלו:

- הכנסותיו משוק מסוים לא תעלנה על 75% מכלל הכנסותיו באותה שנה.
- 25% או יותר מהכנסותיו הינן משוק מסוים המונה לפחות 12 מליון תושבים.
- לגבי בית מלון – 25% לפחות מכלל הלינות בו בשנה מסוימת או בממוצע בשלוש השנים האחרונות, הן לינות של תושבי חוץ.

מפאת הסכמי הסחר שיש למדינת ישראל עם ארה"ב ועם השוק האירופאי המשותף, הסכמים האוסרים סבסוד של יצוא אליהן, נאלץ המחוקק להגדרה מפותלת בענין היצוא. הגדרה זו מביאה למספר מקרים אבסורדיים שלהם מן הסתם יידרש אישור חריג ומראש. מהגדרות אלו עולה ש:

- מפעל המוכר את כלל תוצרתו למדינה זרה אחת המונה פחות מ- 12 מליון תושבים אינו נחשב ליצואן. למשל, מי שמייצא לשוק הירדני בלבד במסגרת הסכם ה-QIZ, אינו נחשב ליצואן מבחינת החוק ולא מגיעות לו הטבות במסגרת החוק.

- בבתי מלון ההגדרה אינה תלויה בהיקף ההכנסות אלא בכמות הלינות, אך בהבדל מהחוק הקודם יש כאן חובה למינימום לינות של תיירים, קריטריון שקודם לכן לא היתה לגביו הקפדה יתרה.

3.3 השקעה מזערית

כהשקעה מזערית תחשב השקעה בסך של 300,000 ₪ או 12% מהיתרה המופחתת המתואמת (לפי שעור הפחת שנקבע בתקנות מס הכנסה (פחת) 1941) של כל הנכסים היצרניים של המפעל (למעט מבנים וכלי רכב) לפי הגבוה מביניהם. (האחוז לפיו תחושב ההשקעה המיזערית משתנה בהתאם להיקף הנכסים בחברה, 12% עד 140 מיליון ₪, 7% בין 140 ל- 500 מיליון ₪ ו-5% מעל 500 מיליון ₪) בהגדרת בסיס החישוב להיקף הנכסים היצרניים שמהם תיגזר ההשקעה המזערית, יכללו גם נכסים המשמשים את המפעל אך אינם בבעלותו (ליסינג). מאידך גיסא, לא ניתן לכלול נכסים שאינם בבעלות המפעל בסך ההשקעה המזערית. הנוהלים שקדמו לתיקון חוק זה לא נתנו מענה ברור לגבי מעמדם של נכסים שאינם בבעלות המפעל, בא תיקון החוק והרע את המצב. בהקמת מפעל ההשקעה המזערית היא 300,000 ₪. לא ניתן לכלול בסך הנכסים נכסים משומשים (למעט כלי רכב) שהשימוש הקודם בהם היה בישראל. יתרה מכך נכסים אלו יגרמו לפגיעה בהטבות המס בדרך של יחס נכסים.

3.4 קבלני משנה

קבלני משנה בכל אזורי הארץ זכאים להטבות במסגרת המסלול החלופי באם מרבית מכירות המפעל הינם למפעלים מוטבים ששיעור היצוא בהם גבוה. שיעור היצוא העקיף נמדד בדרך של שקלול המכירות ליצואן הישיר ושיעור היצוא של היצואן הישיר. במסגרת הנוהלים שהיו קודם לתיקון החוק קבלני משנה באזור פיתוח א' בלבד היו זכאים לקבל הטבות במסגרת החוק.

3.5 מרכזי פיתוח

מרכזי פיתוח של חברות זרות יחשבו גם הם כמפעל יצרני לענין חוק זה. הגדרה זו מתייחסת לכל אותם מרכזי פיתוח של חברות היטק רב לאומיות הפועלות בארץ וכל עיסוקן הוא מו"פ מוזמן ע"י החברה האם מחו"ל.

לשון החוק אינה ברורה בנוגע למרכזי פיתוח השייכים בעקיפין לגורמים ישראלים, שלצורך קביעת מיקומו של הקנין הרוחני שלהן בחו"ל, הן פועלות באמצעות חברה זרה שיש לה חברת בת בישראל. החוק לא קבע מה יהיה שעור הרווח הנדרש בחברות אלו לעומת הדרישה הנוכחית של מרכז ההשקעות לפיה הרווח על עלות המו"פ צריך להיות 12.5% (cost+12.5%).

הכנסה מוטבת

.4

הגדרת ההכנסה המוטבת הורחבה ביותר וסוגי הכנסות מסוימות שקודם לכן נדרשו להגדרות יצירתיות על מנת שלא תוצאנה מחוץ למפעל המאושר קיבלו בתיקון החוק "חותמת כשרות". סוגי ההכנסות המוטבות: הכנסה ממכירת מוצרים שיוצרו במפעל גם אם רכיביהם יוצרו במקום אחר. הכנסות ממתן זכויות שימוש בידע או תוכנה שפותחו במפעל וכן הכנסה מתמלוגים. הכנסות משירותים נלווים למוצרים הראשיים כגון תמיכה, פיתוח נוסף לבקשת הלקוח, הכנסה מהתאמת המוצרים לפי דרישת הלקוח, תחזוקה וכדומה. תיקון החוק בא והכשיר גם את הכנסותיהן של כל החברות שהינן יצרניות של רכיבים מוליכים למחצה שאין בבעלותם אמצעי ייצור והייצור מבוצע בשלמותו אצל קבלן משנה בחו"ל (FABLESS FAB).

כל ההכנסות לעיל תקפות לענין החוק בתנאי שהן הופקו או נצמחו במהלך העסקים הרגיל של המפעל. הפרקטיקה לאורך השנים ועמדת מרכז ההשקעות ורשות המיסים הינה שההכנסות תהינה מוגדרות כהכנסות פירותיות.

חברת משקיעי חוץ

.5

תיקון החוק הכניס שתי הגדרות חדשות, שבהשוואה לחוק הקודם יכולה להיות להן השפעה מכרעת במקרים מסוימים.

השינויים הם:

א. ההון הזר המזערי הינו 5 מליון ₪.

ב. רכישת מניות של חברה מוטבת מבעל מניות אחר (להבדיל מהשקעה בחברה), גם נחשבת כהשקעת חוץ (בתוקף רטרואקטיבי משנת 2003).

שאר ההגדרות הקובעות מהי השקעת חוץ תקפות (כגון שעור גבוה מ-25% בהון, במינוי מנהלים וברווחים).

לגבי הנושא הראשון, ההשפעה המכרעת הינה לגבי כל אותן חברות שהיקף ההשקעה הזרה בהן הוא פחות מחמישה מיליון ש"ח והן נחשבות כחברות בהשקעת חוץ לכל ענין ודבר. מתיקון חוק זה ואילך, השקעות נמוכות מחמישה מיליון ש"ח לא תקננה לחברה המוטבת את ההטבות המגיעות לחברת משקיעי חוץ.

הנושא השני הינו עקרוני ביותר לאותן חברות שנרכשו ע"י משקיעי חוץ בדרך של רכישת מניותיהן וללא השקעה ישירה בחברה עצמה ע"י המשקיעים הזרים. עד כה השקעה בדרך זו לא איפשרה (לפי עמדת רשויות המס) לחברה ולבעלי המניות ליהנות מההטבות שניתנו למשקיעי חוץ. מעתה (בתחולה רטרואקטיבית משנת המס 2003) יראו את הרכישה של המניות כהשקעה זרה וזאת בתנאי שההון הנפרע של החברה גדול מ- 5 מליון ₪.

בדומה לפקודת מס הכנסה, לא יראו כתושב חוץ חברה הנשלטת במישרין או בעקיפין על ידי תושב ישראל.

הטבות נוספות שניתנו לחברת משקיעי חוץ בהשוואה לחברה רגילה, פרט לשיעורי מס מופחתים ותקופת הטבות של 10 שנים במקום 7 שנים, הינם:

- אין מגבלה לגבי התקופה שבה ניתן למשוך דיבידנד מהכנסה מוטבת בשיעור מס נמוך, בעוד שבחברה רגילה הדיבידנד צריך להיות משולם בתוך 12 שנים מתום תקופת ההטבות.
- לחברה עתירת השקעות חוץ (השקעה מעל 20 מיליון דולר ומעל 74% מוחזקים בידי תושבי חוץ), באיזור פיתוח א', פטור ממס חברות במשך 15 שנים או מס חברות מופחת של 11.5% לתקופה של 15 שנים.

הקמה, הרחבה וחברות קשורות

6.

על מנת שהחברה תקבל מעמד של הקמה בעת תחילת פעילותה עליה להשקיע לפחות 300,000 ₪ בנכסים יצרניים.

כהרחבה של מפעל יראו הגדלת כושר ייצור או רכישת טכנולוגיה חדשה שלא שימשה את המפעל קודם לכן. בבתי מלון מדובר בהוספת חדרים לשם הגדלת מספר הלינות. כאמור לצורך עמידה בתנאי החוק יש לעמוד בתנאי ההשקעה המזערית כמוסבר לעיל.

חברות חדשות שהחוק יראה בהן חברה קשורה לא תקבלנה מעמד של הקמה אלא של הרחבה. באילו תנאים תחשב חברה לחברה קשורה:

- * אם יש לה בעלות משותפת במפעל אחר באותו תחום.
- * היתה קודם לכן בעלות משותפת במפעל אחר באותו תחום או שהיה בבעלות החברה מפעל אחר באותו תחום.

מפעל לא יחשב כמפעל קשור באם יתקיימו בו 4 התנאים המצטברים הבאים:

- * מייצר מוצר שונה באופן משמעותי.
- * מייצר בטכנולוגיה שונה.
- * ממוקם בנפרד או באם ממוקם באותו מקום כל לקוחותיו ונכסיו חדשים הם.
- * 60% או יותר מעובדיו הם עובדים חדשים.

התניות אלו הינן בעייתיות ביותר בחברות היטק הקשורות ביניהן וקשורות לאותם משקיעים, והסיכוי שהקמת מיזם חדש באותו תחום טכנולוגי יקבל מעמד של מפעל לא קשור הוא נמוך, במקרים אלו במידה וכלל הכנסות קבוצת החברות יגדלו אזי המיזם החדש יקבל הטבות. במידה וכלל הכנסות הקבוצה לא יגדלו או יגדלו בהיקף נמוך מסך המכירות של המיזם החדש, אזי ההטבה שיקבל תהיה חלקית או שלא יקבל כלל.

אופן חישוב ההטבות

.7

הצורה הבסיסית של חישוב המחזור המוטב נשארה כפי שהיתה קודם לכן בהתאם ליחס המחזוריים בגין כל תוכנית ותוכנית, למעט מספר שינויים כלהלן:

א. אופן חישוב ההכנסה החייבת פושט ואין צורך יותר לפצל את הרווח לפני הפחת ואחר כך ליחס את הפחת לכל אחד מהתוכניות השונות.

ב. חלוקת ההכנסה החייבת נעשית לאחר כל ההפחות והניכויים בהתאם ליחס המחזוריים.

ג. במפעלים חדשים (הקמה) נוסח החוק המתייחס למחזור המוטב בעייתי ולמעשה הוא הופך את ההקמה לבעלת מחזור בסיס שאינו מוטב.

ד. יחס נכסים- כל נושא חלוקת המחזוריים המוטבים בהתאם ליחס הנכסים בוטל, למעט במקרים בהם רכש המפעל, במהלך השנים שבה בוצעה השקעה המזכה, ציוד משומש מקומי. במקרה זה, לא ינתנו הטבות לגבי חלק מההכנסות בהתאם ליחס הנכסים המשומשים מסך כלל הנכסים (בהתאם לכללים שיקבע מנהל רשות המיסים).

ה. במידה ובשנה מסוימת לא התקיימו התנאים לקבלת הטבות המס, החברה לא תהיה זכאית להטבות באותה שנה ושנה זו הולכת לאבוד משום שהיא נספרת במנין שנות ההטבה.

שנת בחירה ומחזור בסיס

.8

שנת הבחירה או כפי שכונתה קודם לכן, שנת הפעלה, תיבחר ע"י החברה עצמה, באם התקיימו התנאים הבסיסיים שבסעיף 3 לעיל, אך לא לפני שחלפו שלוש שנים משנת הבחירה הקודמת אם המפעל באזור פתוח א', או שנתיים אם המפעל במרכז הארץ.

ככלל, מחזור הבסיס שמעליו יחשבו ההטבות יהיה המחזור הממוצע של שלוש השנים שקדמו לשנת הבחירה. מחזור הבסיס יתואם בכל אחת משנות ההטבה מתום שנת הבסיס ועד לתום שנת המס.

במקרה שבו נעשתה ההשקעה המזערית המזכה בתקופה של שנתיים, יהיה מחזור הבסיס- המחזור הממוצע בשנתיים שקדמו לשנת הבחירה. באם ההפרש בין המחזוריים של אותן שנתיים היה גבוה מ-12.5%, יהיה מחזור הבסיס הגבוה מביניהם.

9. אישור מראש להטבות- פרה רולינג

באותם מקומות שקיים ספק לגבי אופי מעמדה של חברה או השקעה מסוימת בכל הקשור לגבי היותה הקמה או הרחבה, מפעל קשור או חברה תעשיתית, או שיש ספק בנוגע לפרשנות העתידית של פקיד השומה ביחס להטבות המגיעות לחברה במסגרת חוק זה, ניתן לפנות לרשות המיסים בבקשה לאישור מראש. הבקשה צריכה להיות מוגשת לא יאוחר משישה חודשים מתום שנת הבחירה והיא תחוייב בתשלום אגרה שסכומה טרם נקבע.

התשובה צריכה להינתן בתוך 90 ימים.

במידה והחברה רואה עצמה מקופחת מהחלטת מנהל רשות המיסים ניתן לערור בפני ועדת ערר בתוך 30 ימים.

10. שלילת הטבות

באם החברה או בעל תפקיד בה הורשעו בעשר השנים שקדמו לשנת הבחירה או בתקופת ההטבות בעבירה לפי פקודת מס הכנסה, חוק מע"מ וחוק מיסוי מקרקעין, תשללנה ההטבות המגיעות לחברה.

11. נושאים נוספים

11.1 מפעלים בפריפריה שאינם עומדים בתנאי היצוא לא יקבלו הטבות. מפעלים אלו שהוקמו בעבר בפריפריה בעידוד החוק ותמיכתו, לא יהיו זכאים להטבות במסגרת המסלול החלופי בעתיד.

11.2 פיצול של הטבות וייחוסן לחברות שונות שהתפצלו מאותה חברה – החוק לא מתייחס באופן ישיר לנושא זה וניתן ללמוד לגביו באופן עקיף מתוך הגדרת "הרחבה" בסעיף 51.

11.3 הוסרה הדרישה להקצאת הון מניות נפרע.

11.4 נוהל שחיקת מחזור הבסיס במפעלים המאופיינים במחזוריות טכנולוגית גבוהה חודש וניתן להגיש בקשות במסגרת נוהל זה מחדש.

12. תחולה והוראות מעבר

תחילתו של התיקון לחוק העידוד הינו ביום 1 באפריל 2005.

החל משנת 2004 ניתן לפעול בהתאם לתיקון חוק זה ובלבד שמתקיימים הכללים השונים לשנת בחירה וחלפו 3 שנים משנת ההפעלה הקודמת במסגרת החוק הקודם.

לגבי מפעלים במסלול חלופי במרכז הארץ נוצרה כאן בעיה, משום שהם צריכים בתקופת המעבר להמתין 3 שנים עד לשנת הבחירה הקרובה ולא שנתיים כפי שמצוין בחוק עצמו.

סימן ב' לפרק שביעי בחוק לעידוד (סעיף 51 החדש לחוק העידוד) כנוסחו בסעיף 8)49 לחוק המדיניות הכלכלית (אשר במסגרתו פורסם התיקון לחוק העידוד) יחול על מפעל חדש ועל הרחבת מפעל ששנת הבחירה לגביהם היא שנת המס 2004 ואילך, כמפורט בסעיף 51 בסימן האמור, אלא אם כן נכללו בתכנית שאישרה המינהלה לפי החוק לעידוד עד ליום 31 בדצמבר 2004; ואולם, חברה שביקשה הטבות לפי הוראות סעיף 51 לחוק לעידוד, כנוסחו עד יום תחילתו של התיקון (להלן-יום התחילה), לא תהא רשאית לבחור כשנת בחירה לפי הוראות סעיף 51 לחוק, כנוסחו בסעיף 8)49 בחוק המדיניות הכלכלית, שנת מס שטרם חלפו לגביה שלוש שנים משנת ההפעלה של המפעל שבשלו ביקשה החברה את ההטבות כאמור.

סעיף 74 בחוק לעידוד כנוסחו עד יום התחילה ימשיך לחול גם לגבי תכניות שאישרה המינהלה ולגבי השקעות שנעשו, עד ליום 31 בדצמבר 2004, אלא אם כן היתה, במפעל המעורב, הרחבה לאחר יום התחילה; היתה במפעל הרחבה כאמור, יחולו הוראות סעיף 74 בחוק לעידוד כנוסחו עד יום התחילה, רק על חלק ההכנסה החייבת שיוחס לפי הוראות סעיף 74 כנוסחו בסעיף 14)49 בחוק זה, לחלק המפעל שאושר לפני יום התחילה.

אין להיזקק לתוכן חוזר זה מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת חוזר זה אלא להפנות את תשומת הלב לאמור בו

להבהרות והסברים נוספים ניתן לפנות ל:

דני יוניסיאן, רו"ח – מחלקת תמריצים טל. 03-6085452
דני גבאי, רו"ח – מחלקת מיסים טל. 03-6085532

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור
רואי חשבון