

תאריך: 12 בינואר, 2011
סימוכין: 24827

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות
מס' 4.2011

א.ג.ב.,

הנדון: רפורמה בחוק לעידוד השקעות הון – תיקון מס' 68

במסגרת חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א–2010, אשר פורסם בספר החוקים 2271 מיום 6 בינואר 2011, אושר תיקון מקיף ביותר (תיקון מס' 68) לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "החוק").

התיקון לחוק משנה את עולם ההטבות לו חשופות חברות, המוגדרות כחברות תעשייתיות וקובע, בין היתר, כדלקמן:

- חברה, שפועלת באזור א' תוכל מעתה ליהנות במקביל הן ממסלול המענקים והן ממסלול הטבות המס.
- תנאי הזכאות להטבות המס שונו וכן הגדרת הישויות הזכאיות להטבות אלן, כאשר השינוי המשמעותי הינו ביטול הדרישה להשקעה מזערית מזכה.
- חישוב יחס המחזורים בוטל, כך שחברה שתעמוד בתנאי החוק, תזכה להטבות מס על כלל המחזור שלה ובשיעור מס קבוע.
- בוטל מסלול הפטור ממנו נהנו עד כה חברות רבות.
- הטבות המס שניתנו רק לתושבי חוץ ולחברות שתושבי חוץ הן בעלי המניות שלהן בוטלו.
- דיבידנד, שיחולק מתוך הכנסה מועדפת, לבעל מניות שהינו חברה ישראלית, יהיה פטור מתשלום מס (כמו דיבידנד שמחולק מרווחים "רגילים"), בשונה מהוראות החוק לגבי הכנסה מוטבת או מאושרת.

להלן מובאים עיקרי התיקון:

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: 03-5759555 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 for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu Limited and its member firms.

כללי

- מטרת החוק שונתה, כך שהיא לא מבוססת עוד על משיכת הון לישראל וכעת היא מתמקדת בשלושה גורמים עיקריים:
 - פיתוח כושר הייצור של המשק.
 - שיפור יכולתו של המגזר העסקי להתמודד בתנאי תחרות בשווקים הבינלאומיים.
 - יצירת תשתית למקומות עבודה חדשים ובני קיימא.
- כפועל יוצא, הטבות המס, שהיו זמינות רק לתושבי חוץ ולחברות שתושבי חוץ הן בעלי המניות שלהן, בוטלו.
- הוראות החוק לא השתנו עבור חברה המוגדרת כמפעל תיירותי וכל השינויים המפורטים לא מתייחסים לחבה שכזאת.
- נקבעה הגדרה אחידה אחת למונח "מפעל תעשייתי". מההגדרה הקודמת מועטו מכרה, מפעל להפקת מחצבים, מפעל לחיפוש או להפקה של נפט, ועל כן הם לא יהיו זכאים יותר להטבות.
- נקבע כי ישות משפטית שהיא חברה בבעלות ממשלתית מלאה או שותפות שכל החברות ששותפות בה הן חברות בבעלות ממשלתית מלאה, לא תהיה זכאית למענק או להטבות מס כלשהן מתוקף החוק.
 - במידה והבעלות על אותה ישות משפטית הינה רק בחלקה ממשלתית, תהיה זכאית הישות למענק או להטבות מס באופן יחסי לשיעור ההחזקה בה, של הגורמים, שאינם גורמים ממשלתיים.
- הוספת סעיף 51 טו לחוק - נקבע, כי חברה, שקיבלה אישור מרשות המסים לגבי היותה "מפעל תעשייתי", תיראה בעיני מינהלת ההשקעות ככזאת גם כן, לענין קבלת הלוואה או מענק. המצב הפוך תקף גם הוא: חברה, שהמינהלה אישרה לה תכנית השקעה ושקיבלה מענק או הלוואה, שאינו נמוך מ-10% מסך המענק או ההלוואה המאושרים, תיחשב בעיני רשות המסים כמפעל תעשייתי.
 - להקלה זו התניית זמן של חמש שנים מרגע מתן האישור ע"י הגורם הראשון, או של רלוונטיות ונכונות המידע שנמסר לו.

מסלול מענקים

- תכנית השקעה או הרחבה תאושר אך ורק לחברה שהפעילות היצרית שלה היא באזור א.
- חברה תוכל לקבל סיוע, עפ"י החוק, בגין השקעות שונות שיקדמו את מטרת החוק, כאשר סיוע כזה יוכל להינתן גם בצורה של מענק וגם בצורה של הלוואות.
- השקעה של חברה, שתהא זכאית למענק מתוקף החוק, תיחשב גם כהשקעה בהון אנושי או בכל דרך שמגשימה את מטרת החוק.
- שיעור המענק יהיה בגובה של עד 24% (20% מסכום ההשקעה המאושרת ובנוסף לכך 4% מענק מינהלי).

- החוק מאפשר לשרים, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להגדיל את מענק ההשקעה בשיעור של עד 10%, בגין תכנית השקעות.

מסלול המס

- מסלולי המס השונים בוטלו ובמקומם נקבעו שיעורי מס קבועים כמפורט בסעיף הבא על כל המחזור היצרני של החברה (להבדיל משיעורי מס מוטבים או פטור על הגידול במחזור הנובע מתכנית מאושרת או מוטבת, כפי שהיה עד כה). לפיכך, בוטל מסלול הפטור ממנו נהנו עד כה חברות רבות.
- החל משנת 2015, מפעל תעשייתי, שעומד בהוראות החוק בשנת המס, ייהנה משיעורי מס של 6% ושל 12% במידה והוא מצוי באזור א' (הפריפריה) ובאזור שאינו איזור א', בהתאמה. שיעור המס יפחת בהדרגה החל משנת 2011 כדלהלן:
 - בשנים 2011-2012 שיעור המס יעמוד על 10%-15%, בהתאמה.
 - בשנים 2013-2014 שיעור המס יעמוד על 7%-12.5%, בהתאמה.

לנוחיותכם, רצ"ב בטבלה שיעורי המס החדשים והשוואתם לשיעור מס החברות הרגיל באותן שנים

שנת מס	אזור א' לפי החוק	אזור אחר לפי החוק	מס חברות רגיל
2011	10%	15%	24%
2012	10%	15%	23%
2013	7%	12.5%	22%
2014	7%	12.5%	21%
2015	6%	12%	20%
2016 ואילך	6%	12%	18%

- הגדרת ההטבות מתבססת על הגדרת חברה, מפעל והכנסה כ"מועדפים", בשונה מהחוק לפני תיקונו, שם דובר עליהם כעל "מוטבים". באופן עקרוני מדובר על תנאים מאוד דומים עם שינויים מסוימים:
- ההגדרה ל"מפעל מועדף" - מפעל תעשייתי שמתקיימות בו הוראות סעיף 18א(ב) ו-(ג) לעניין היותו מפעל בר-תחרות התורם לתוצר המקומי הגולמי או מפעל בר-תחרות בתחום האנרגיה המתחדשת.
- הכנסה מועדפת תיחשב ככזו אך ורק אם הופקה או נצמחה מפעילות בישראל.
- הכנסה ממכירת מוצרים שמקור רכיביהם במכרה, במפעל אחר להפקת מחצבים או במפעל לחיפוש או להפקה של נפט, לא תיחשב להכנסה מועדפת.

- הובהר, כי הכנסה ממחקר ופיתוח תעשייתי בעבור תושב חוץ, ובלבד שניתן לגביהם אישור מאת המדען הראשי, זכאית להטבות.
- ישות שזכאית ליהנות מהטבות החוק הינה גם שותפות שכל השותפות בה הן כאלו שהתאגדו בישראל.
- הכנסה מתמלוגים תיחשב ככזו שזכאית להטבות, רק במידה והתקבל אישור ממנהל רשות המסים כי מדובר בהכנסה נלווית לפעילות הייצורית של המפעל המועדף בישראל. עד כה לא נדרש האישור הנ"ל על מנת ליהנות מההטבות על הכנסה מתמלוגים.
- דיבידנד, שיחולק מתוך הכנסה מועדפת, לבעל מניות שהינו חברה ישראלית, יהיה פטור מתשלום מס (כמו דיבידנד שמחולק מרווחים "רגילים"), בשונה מהוראות החוק לגבי הכנסה מוטבת או מאושרת.
- במידה ודיבידנד יחולק ליחיד או לישות שאינה חברה ישראלית, הוא ימוסה בשיעור של 15% (בכפוף לאמנות המס להן ישראל מחויבת).
- בוטלה הדרישה ל"השקעה מזערית מזכה" - אין יותר חשיבות לגובה ולסוג הנכסים בהם משקיעה חברה, שמבקשת ליהנות מהטבות החוק.

החוק מאפשר לחברה לקבל הן מענק עבור השקעה והן ליהנות מהטבות המס, שהחוק מעניק במסגרת מעמד של "מפעל מועדף".

אזורי העדיפות

הארץ חולקה ל-2 אזורי עדיפות: א' ואזור עדיפות אחר. משמעות העניין, שאזור פיתוח ב' בוטל (פרט למפעל תיירותי, לגביו אזור פיתוח ב' עדיין רלבנטי).

אזור פיתוח א' מוגדר כדלהלן:

- תחומי רשויות מקומיות במחוזות ירושלים, הדרום, הצפון ובנפת חיפה שמתקיימים בהם שני אלה:
 - רמה חברתית כלכלית נמוכה לפי אשכול 1 עד 3.
 - שיעור אבטלה שנתי ממוצע של 10% ומעלה. תנאי זה לא יחול על רשות מקומית שהיא מועצה אזורית.
- העיר ירושלים לגבי מפעלים עתירי טכנולוגיה.
- אזורי תעשייה מרחביים בתחומי מחוז הצפון, מחוז הדרום והעיר ירושלים; ואולם בנפת אשקלון רק אזורי תעשייה מרחביים בתחומי הרשויות המקומיות שבהן רמה חברתית כלכלית נמוכה לפי אשכול 1 עד 4.
- אזורי תעשייה ביישובי מיעוטים, משמע ישובים שבהם 80% תושבים שאינם יהודים.

- היישובים במועצות האזוריות שער הנגב, חוף אשקלון, שדות נגב ואשכול, אשר בתיהם, כולם או חלקם, שוכנים עד 7 ק"מ מגדר המערכת המקיפה את רצועת עזה וכן אזור תעשייה מרחבי כהגדרתו בפסקה (3), שמבניו, כולם או חלקם, שוכנים עד 7 ק"מ מהגדר האמורה.

נקבע, כי לאחר תקופת מינימום של שנתיים, תינתן לשרים, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לשנות את מפת אזורי העדיפות. יחד עם זאת נקבע, כי מפת העדיפות תמשיך לחול עוד שנה אחת נוספת על חברה שהורע מצבה עקב השינוי.

מפעל מועדף מיוחד

במידה ומפעל עומד בכל התנאים המפורטים להלן בשנת מס כלשהי, הוא ייחשב למפעל מועדף מיוחד:

- סך ההכנסה המועדפת של המפעל היא 1.5 מיליארד ש"ח או יותר.
- סך הכנסות החברה המועדפת הוא 20 מיליארד ש"ח או יותר.
- רשות המס קבעה, כי לפי התכנית העסקית שהוגשה לה, המפעל המועדף יתרום תרומה מהותית לפעילות הכלכלית בישראל ויש בו כדי לקדם יעדים לאומיים במשק המדינה. התכנית העסקית תכלול אחד מהבאים:
 - השקעה ברכישת נכסים יצרניים, למעט בניינים, בהיקף של 400 מיליון שקלים חדשים לפחות באזור פיתוח א' ו-800 מיליון שקלים חדשים באזור פיתוח שאינו אזור פיתוח א', בתוך שלוש שנות מס מתחילת תקופת הזכאות.
 - השקעה במחקר ופיתוח בהיקף של 100 מיליון שקלים חדשים לפחות באזור פיתוח א' ו-150 מיליון שקלים חדשים לפחות באזור פיתוח שאינו אזור פיתוח א', בכל שנת מס במהלך תקופת הזכאות להטבות.
 - העסקה של 250 עובדים חדשים לפחות באזור פיתוח א' ו-500 עובדים חדשים לפחות באזור פיתוח שאינו אזור פיתוח א', בכל שנת מס במהלך תקופת הזכאות להטבות.
- חברה מועדפת מיוחדת תהא זכאית לשיעור מס מופחת בגובה של 5% ושל 8% במידה והיא פועלת באזור פיתוח א' או באזור אחר, בהתאמה. כמו כן תהא זכאית לפחת מואץ, בדומה לחברה מועדפת "רגילה".
- הטבות המס והפחת המואץ, להן זכאית חברה מועדפת מיוחדת, יינתנו לה בשנת מס ספציפית, במידה ותעמוד בשלושת הבאים:
 - סך ההכנסה המועדפת של המפעל היא 1.5 מיליארד ש"ח או יותר.
 - סך הכנסות החברה המועדפת הוא 15 מיליארד ש"ח או יותר.
 - אישור רשות המס להיות החברה מועדפת מיוחדת, לא בוטל.

תחולה והוראות מעבר

- תוקפו של החוק הוא מיום 1 בינואר 2011.
- על חברה שמעוניינת לבחור בהטבות מתוקף התיקון לחוק, לבחור בכך וכפועל יוצא תווך על יתרת ההטבות מתוקף החוק טרם תיקונו. הודעת הויתור תימסר בטופס שקבע מנהל רשות המסים, לא יאוחר מהמועד הקבוע להגשת הדוח השנתי והיא תחול **לגבי שנת המס שלאחר שנת המס שלגביה הוגש הדוח ואילך, בלא**

זכות חזרה ממנה.

- חברה שלא תשלח הודעת ויתור, תמשיך ליהנות מהטבות החוק טרם תיקונו.
- ניתן להמשיך וליהנות מהוראות החוק הישן עד וכולל שנת 2012, לענין קביעת שנת בחירה **למפעל מוטב נוסף**, כל עוד ההשקעה המזערית המזכה החלה בשנת 2010.
- כדי לעודד חברות לוותר על תחולת הדין הישן, נקבע שחברה שתודיע עד ליום 30.06.2015, כי היא מחילה על עצמה את הוראות התיקון לחוק, תהא זכאית לחלק דיבידנד מתוך הכנסה מוטבת או מאושרת, שהיא כאמור הכנסה עליה התקבלו הטבות מס, **לאחר תשלום מס החברות עליה** (באם ההכנסה היתה פטורה, המשמעות היא שלילת הפטור ותשלום מס חברות בשיעור של 25%-10%) **לבעל מניות, שהינו חברה תושבת ישראל בלבד**, ללא חבות נוספת במס, בניגוד ובאופן מקל בהתייחס להוראות החוק טרם תיקונו הקובעות מס נוסף של 15% על מקבל הדיבידנד.
- נקבעה תקופת צינון לחברות שהן **תחת מסלול מענקים**, כך שחברה שאושרה לה תוכנית לפני יום 01.04.2005 וחברה שאושרה לה תוכנית החל מאותו מועד - תחול עליה תקופת צינון של 3 ושל 5 שנים, בהתאמה. תקופות הצינון שונות, כיוון שחברות, שאושרו להן תוכנית לפני יום 01.04.2005, לא ידעו על מגבלת הצינון של 5 שנים לגבי מעבר ממסלול מענקים למסלול מס, מגבלה ששולבה בחוק בתיקון מס' 60. רק בסיום תקופת הצינון תהיה רשאית החברה לבחור להחיל עליה את החוק החדש ללא זכות חזרה או להמשיך להחיל עליה את הוראות החוק הישן.
- **ואולם, חברה כאמור יכולה להגיש בקשה עד ליום 30.06.2011 להחלת החוק בנוסחו החדש, ללא זכות חזרה.**

- חברה (שאינה חברת משקיעי חוץ), שפועלת תחת מסלול המענקים מתוקף החוק טרם תיקונו ושמצויה בתקופת הצינון כפי שהיא מתוארת מעלה, תהנה בתקופת המס המופחת משיעור מס החברות ולא משיעור המס לפי החוק טרם תיקונו - 25%, שכן הוא גבוה יותר משיעור המס המצוין בפקודה.
- חברה, שפועלת במסלול החלופי לפי החוק טרם תיקונו - כיוון שתקופת הצינון לא חלה על חברה כזו, רשאית היא לבקש להחיל עליה את הוראות החוק החדש ולוותר על הטבות החוק הישן לגבי חלק מהחברות המשמעות היא ויתור על הפטור (המותנה באי חלוקת דיבידנד) על חלק מהכנסותיהן, אך לגבי חלק מהחברות

המשמעות תהא "יותר" על מס בשיעור של 25% בתקופת המס המופחת (הרלבנטית לחברות שאינן מאזור א' לאחר מיצוי תקופת הפטור), שהוא גבוה יותר ממס החברות לפי הפקודה החל משנת 2011.

סיכום

הרפורמה בחוק משנה את כללי המשחק ומציעה אפשרויות נוספות לחברות. בשנים הקרובות תעמוד בפני החברות האפשרות לבחור בין החלת החוק החדש בלא זכות חזרה לבין המשך החלת החוק במתכונתו לפני תיקון החוק. ניתן יהיה לבחור שנת בחירה חדשה עד וכולל שנת 2012, ובכך להתחיל תקופת הטבות נוספת עפ"י הכללים לפני התיקון. לכן, יש לשקול ולקחת בחשבון פרמטרים שונים על מנת להגיע למיקסום ההטבות שיחולו על החברה. מדובר, בין היתר, בשיקולי חלוקת דיבידנד, שיעור מס משוקלל, יצוא על כלל המחזור, קיזוזי הפסדים, זכאות להטבות, היכולת לקבל מענקים ועוד.

למידע ופרטים נוספים:

רו"ח נדב גיל, מנהל מחלקת תמריצים, טל: 03-6085378, דוא"ל: ngil@deloitte.co.il
רו"ח גלעד קרוננברג, מחלקת תמריצים, טל: 03-6086192, דוא"ל: gkronenberg@deloitte.co.il

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.

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

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'
רואי חשבון

Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited