

בהחלטת מיסוי 8/07 אף נקבע בנוסף להוראות לעיל, כי על מנת שמפעל לא יהווה "מפעל קשור" צריכה להיות הפרדה מוחלטת גם ביחס למקום אחסון חומרי גלם ותוצרת גמורה.

במקרים בהם מוקם מפעל שלבעליו היה בעבר מפעל באותו תחום, נתונה למנהל רשות המסים הסמכות לקבוע כי המפעל שהוקם אינו בגדר "מפעל קשור", בכפוף לנסיבות המקרה ובכפוף למיטב שיקול הדעת.

הגדרת "מפעל קשור" שונתה במסגרת תיקון 68 לחוק והותאמה כך שתחול רק לגבי מפעלי תיירות.

מפעל קשור הינו אחד מאלה:

1. מפעל שהוא בבעלות חדשה שיש לה, או שהיה לה, מפעל אחר נוסף הפועל באותו תחום.
 2. מפעל שהוא בבעלות חברה אשר בעל השליטה בה הוא גם בעל השליטה בחברה אחרת אשר יש לה, או שהיה לה, מפעל אחר נוסף הפועל באותו תחום.
 3. מפעל שהוא בבעלות חברה אשר בעל השליטה בה היה בעל שליטה בחברה אחרת אשר יש לה, או שהיה לה, מפעל אחר נוסף הפועל באותו תחום.
- במקרים בהם מוקם מפעל שלבעליו היה בעבר מפעל באותו תחום, נתונה לפקיד השומה הסמכות לקבוע כי המפעל שהוקם אינו בגדר "מפעל קשור", אם הוא ממוקם בנפרד מהמפעל האחר ו-60% או יותר מעובדיו, אך לא פחות מעשרה עובדים, הם עובדים חדשים.

י. **"השקעה מזערית מזכה"** - השקעה ברכישת נכסים יצרניים (לגבי מפעל תעשייתי - למעט בניינים), אותה יש לבצע במהלך תקופה שאינה עולה על שלוש שנות מס והמסתיימת בתום "שנת הבחירה", לשם הקמת מפעל חדש או לשם הרחבת מפעל.
 "נכסים יצרניים" הם:

- בניינים.
- מכוונות וציוד שלא נעשה בהם שימוש קודם בישראל או באזור. רכבים פרטיים ו/או רכבים מסחריים לא יהוו נכסים יצרניים.
- מבנים וציוד המצויים בתחומי המפעל והמשמשים מרכזי הכשרה מקצועית או בתי ספר תעשייתיים, או מעונות יום לילדי העובדים.

ובלבד שהנכסים האמורים אינם כלולים בתוכנית שאושרה על ידי המנהלה. בחוזר מס הכנסה 2/06 הובהר כי לצורך חישוב ההשקעה המזערית המזכה, בניינים המשמשים "מפעל תעשייתי" - להבדיל מבניינים המשמשים בתי מלון - לא ייחשבו כנכס יצרני. אולם, בניינים כאמור ייחשבו "נכס יצרני" לכל דבר ועניין אחר על פי החוק (לדוגמא, פחת מואץ וכו').

ההשקעה המזערית המזכה הנדרשת לגבי הקמת מפעל חדש היא 360,415 ש"ח (נכון לשנת 2011) ולגבי הרחבת מפעל היא 360,415 ש"ח (נכון לשנת 2011) או סכום השווה לשיעור המזכה" משווי הנכסים היצרניים (לגבי מפעל תעשייתי - למעט בניינים) של המפעל ביום האחרון של שנת המס שקדמה לשנת המס בה החלה ההשקעה המזערית המזכה, כגובה מביניהם. נקבע כי יראו כנכסים יצרניים של מפעל גם נכסים יצרניים המשמשים את המפעל ואינם בבעלותו של בעל המפעל. שווי הנכסים היצרניים הינו המחיר המקורי שלהם, בניכוי הפחת שנצבר לפי תקנות מס הכנסה (פחת), 1941, מתואם לשיעור עליית המדד מיום רכישת הנכס ועד לתום השנה שקדמה לשנה בה החלה ההשקעה המזערית המזכה. בחוזר מס הכנסה 2/06 הובהר כי לגבי נכסים יצרניים, שאינם בבעלות המפעל ואשר למפעל אין נתונים בנוגע למחירם המקורי ו/או יום רכישתם (צד לא קשור וכו'), יראו את שווי השוק של הנכסים בתום שנת המס, שקדמה לשנה בה החלה ההשקעה המזערית המזכה, כ"שווי הנכס היצרני" לעניין חישוב סכום ההשקעה המזערית המינימאלית.

השיעור המזכה משווי הנכסים היצרניים הינו כדלקמן:

חלק הנכסים (במיליון ש"ח)	שווי היצרניים	שיעור הנדרש הנכסים היצרניים	ההשקעה משווי
עד 140		12%	
140 - 500		7%	
מעל 500		5%	

לדוגמא מי ששווי הנכסיו היצרניים הינו 700 מיליון ש"ח, יידרש לסכום השקעה מזערית של 52 מיליון ש"ח לפי החישוב הבא: $52 = 5\% * (700 - 500) + 7\% * (500 - 140) + 12\% * 140$.

יצוין כי גם ההגדרה האמורה תוקנה בתיקון 68 לחוק כך שהצורך בביצוע השקעה מזערית מזכה, כתנאי להטבות במס, יחול רק לגבי מפעלי תיירות.

יא. **"שנת הבחירה"** - שנת הבחירה היא שנת מס המשמשת בקביעת תקופת ההטבות של המפעל המוטב ואותה בוחרת החברה המוטבת בהודעה לפקיד השומה במסגרת הדוח השנתי לאותה שנה ובכל אופן, לא יאוחר מ-12 חודשים מתום אותה שנת מס, ובלבד שהתקיימו כל התנאים הבאים:

- החברה השקיעה "השקעה מזערית מזכה" בתקופה של עד שלוש שנות מס המסתיימות בתום שנת המס שיראוה כשנת הבחירה.
- באם מדובר בהרחבת מפעל קיים - חלפה תקופה בת שלוש שנים מתחילת שנת הבחירה של ההרחבה הקודמת או של ההקמה (אם ההרחבה הנוכחית הינה הרחבה ראשונה) (להלן: **"שנת הבחירה הקודמת"**), אולם באם נעשתה ההשקעה המזערית המזכה של ההרחבה הנוכחית במהלך שנתיים המסתיימות בשנת הבחירה, חלפה תקופה בת שנתיים מתחילת שנת הבחירה הקודמת. ראה לעניין זה הגדרת המונח "הרחבה" לעיל.
- באם מדובר בהרחבת מפעל קיים, אשר התקבל בגין הקמתו או בגין הרחבה אחרת שלו מענק - חלפה תקופה של ארבע שנים מתום שנת ההפעלה של התוכנית, שבשלה התקבל המענק. ראה לעניין זה הגדרת המונח "הרחבה" לעיל.
- על פי הוראות התחולה, שנת הבחירה המוקדמת ביותר עשויה להיות שנת 2004, אלא אם כן ההקמה או ההרחבה נכללו בתוכנית שאישר מרכז ההשקעות עד ליום 31.3.2005.
- במסגרת הוראות מעבר נקבע כי חברה שביקשה לגבי מפעל שלה הטבות לפי מסלול ההטבות החלופי, קודם לביטולו במסגרת תיקון 60 לחוק, לא תהא רשאית לבחור כשנת בחירה בגין המפעל האמור שנת מס שטרם חלפו לגביה שלוש שנים משנת ההפעלה שלו. הוראת המעבר לא איפשרה "תקופת צינון" של שנתיים כפי שפורט לעיל. בתיקון 65 לחוק תוקנה הוראה זו באופן המאפשר לחברה לבחור כשנת בחירה שנת מס שחלפו לגביה שנתיים מתחילת שנת ההפעלה ובלבד שההשקעה המזערית המזכה נעשתה בתקופה של שנתיים המסתיימות בשנת הבחירה.
- אם שנת ההפעלה של המפעל שבשלו ביקשה החברה הטבה כאמור היא שנת המס 2002, 2003 או 2004 יש להודיע על שנת הבחירה תוך 90 יום מפרסום תיקון 65 לחוק (כאמור לעיל, תיקון 65 לחוק פורסם ביום 16.11.2008).
- במסגרת תיקון 65 לחוק נקבע כי חברה שהונפק לה כתב אישור במסלול מענקים לפני 1.4.2005 תהא רשאית לבחור שנת בחירה של הרחבה עוקבת אחרי 3 שנים מתחילת שנת ההפעלה של התוכנית בגינה התקבל המענק ולא 5 שנים כפי שנקבע בתיקון 60 לחוק (טרם תיקון 65 לחוק) וזאת מאחר והמגבלה ביחס ל"תקופת הצינון" הייתה ידועה לחברה בעת קבלת כתב האישור.
- בתיקון 65 לחוק נקבע ביחס לחברה בעלת מפעל תעשייתי המוכר מוצר, שהוא רכיב במוצר אחר, המיוצר על ידי מפעל תעשייתי אחר, בהתאם לסעיף 18א(ג)(2), תהא רשאית לבחור כשנת בחירה את שנת המס 2004, 2005 או 2006 ובלבד שהודיעה לפקיד השומה על בחירתה בתוך 90 יום מפרסום תיקון 65 לחוק, (כאמור לעיל, תיקון 65 לחוק פורסם ביום 16.11.2008).

18.3.3.3 שיעורי המס המוטלים על הכנסה מ"מפעל מוטב"

שיעור מס החברות המופחת, שיוטל על הכנסות שינבעו מ"המפעל המוטב", נגזר מאזור הפיתוח שבו ממוקם "המפעל המוטב", משיעור השקעת החוץ ב"חברה המוטבת", מסכום "ההשקעה המזערית המזכה" לגבי המפעל המוטב, ומסכום הכנסותיה של החברה המוטבת, כמפורט להלן:

א. איזור פיתוח א'

- ל"חברה המוטבת", שמפעלה ממוקם באזור פיתוח א', נתונה הבחירה בין אחת משתי החלופות הראשונות שלהלן. על החברה המוטבת להודיע על בחירתה במסגרת דוח המס שתגיש לשנת הבחירה, ללא אפשרות לחזור בה מבחירתה במשך כל תקופת ההטבות.
1. **"המסלול החלופי"** - פטור ממס חברות במהלך כל תקופת ההטבות (10 שנים). כאשר החברה תחלק דיבידנד מתוך הרווחים שהיו פטורים ממס, יהא עליה לשלם את מס חברות בשל סכום הדיבידנד המחולק, לרבות סכום מס החברות החל בשל חלוקתו (להלן: **"סכום הדיבידנד המגולם"**), לפי שיעור המס שהייתה מחויבת בו בשנים שמרווחיהן חולק הדיבידנד, אילו המפעל המוטב היה מפעל מאושר.

2. **"מסלול אירלנד"** - מס חברות בשיעור של 11.5% במהלך כל תקופת ההטבות (10 שנים - "מסלול אירלנד"). בחלוקת דיבידנד לא ישולם מס חברות נוסף על סכום הדיבידנד המגולם.
3. **מסלול השקעת ענק ("המסלול האסטרטגי")** - מסלול זה, אשר בוטל במסגרת תיקון 68 לחוק, הקנה ל"מפעל מוטב", שהינו מפעל תעשייתי באזור פיתוח א', פטור ממס חברות במהלך כל תקופת ההטבות לחברה ובלבד שהשקיע השקעה מזערית מזכה לגבי המפעל המוטב בסכום של 900 מליון ש"ח או יותר, כאשר סך הכנסות החברה/הקבוצה היה בסכום של 20 מיליארד ש"ח או יותר בשנה שקדמה לשנה שבה החלה ההשקעה המזערית המזכה, או בממוצע בשלוש השנים שקדמו לשנה זו.
- יחד עם זאת, השרים רשאים להורות כי ההטבות כאמור יינתנו גם אם ההשקעה המזערית המזכה היא בסכום של 600 מליון ש"ח או יותר וסך הכנסות בחברה/בקבוצה הוא 13 מיליארד או יותר, אם מצאו, על סמך חוות דעת כלכלית, שההשקעה תתרום תרומה מהותית לתוצר המקומי הגולמי, לפעילות הכלכלית ולתעשייה בישראל.
- חלוקת דיבידנד מתוך הרווחים הפטורים לא תקים חבות במס חברות בשל "סכום הדיבידנד המגולם".
4. **מסלול השקעת ענק ב"אזור מזכה" ("המסלול האסטרטגי")** - מסלול זה, אשר בוטל אף הוא במסגרת תיקון 68 לחוק, העניק ל"מפעל מוטב", שהינו מפעל תעשייתי באזור פיתוח א' שהינו "אזור מזכה" (אזור המצוי מדרום לקו רוחב 75 או מצפון לקו רוחב 258), פטור ממס חברות במהלך כל תקופת ההטבות לחברה שהשקיעה השקעה מזערית מזכה לגבי המפעל המוטב בסכום של 600 מליון ש"ח או יותר, כאשר סך הכנסות החברה/הקבוצה היה בסכום של 13 מיליארד ש"ח או יותר בשנה שקדמה לשנה שבה החלה ההשקעה המזערית המזכה, או בממוצע בשלוש השנים שקדמו לשנה זו.
- חלוקת דיבידנד מתוך הרווחים הפטורים לא תקים חבות במס חברות בשל "סכום הדיבידנד המגולם".

ב. אזור פיתוח ב'

פטור ממס חברות לתקופה של שש שנים, וביתרת תקופת ההטבות - מס חברות בשיעור שהחברה הייתה מחויבת בו לפי הוראות סעיף 47 לחוק, שהיה חל אילו היה המפעל מפעל מאושר ביום הראשון של שנת הבחירה (שיעור מס הנע בין 10% לבין שיעור שלא יעלה על 25% - תלוי בשיעור השקעת החוץ בחברה המוטבת בשנת הדוח). בחלוקת דיבידנד מתוך רווחים שהיו פטורים ממס תתחייב החברה המוטבת במס חברות על "סכום הדיבידנד המגולם".

ג. אזור אחר

פטור ממס חברות במשך שנתיים, וביתרת תקופת ההטבות - מס חברות בשיעור שהיה חל אילו היה המפעל מפעל מאושר ביום הראשון של שנת הבחירה (שיעור מס הנע בין 10% לבין שיעור שלא יעלה על 25% - תלוי בשיעור השקעת החוץ בחברה המוטבת בשנת הדוח). בחלוקת דיבידנד מתוך רווחים שהיו פטורים ממס תתחייב החברה המוטבת במס חברות על "סכום הדיבידנד המגולם".

ד. חריג - החלטת שרים

טרם תיקון 68 לחוק, היה קיים מסלול נוסף, מסלול השקעת ענק, אשר בוטל בתיקון. מסלול זה חל על מפעל מוטב באזור פיתוח ב' או באזור אחר, ובמסגרתו השרים היו רשאים להורות כי יוענק פטור ממס חברות במהלך כל תקופת ההטבות לחברה שהשקיעה השקעה מזערית מזכה לגבי המפעל המוטב בסכום של 900 מליון ש"ח או יותר, כאשר סך הכנסות החברה/הקבוצה היה בסכום של 20 מיליארד ש"ח או יותר בשנה שקדמה לשנה שבה החלה ההשקעה המזערית המזכה, או בממוצע בשלוש השנים שקדמו לשנה זו. זאת, אם מצאו על סמך חוות דעת כלכלית, שההשקעה תתרום תרומה מהותית לתוצר המקומי הגולמי, לפעילות הכלכלית ולתעשייה בישראל.

חלוקת דיבידנד מתוך הרווחים הפטורים לא תקים חבות במס חברות בשל "סכום הדיבידנד המגולם".

ה. החלטת מיסוי לעניין "אזור פיתוח"

- בהחלטת מיסוי לעניין סיווג המפעל לאזור פיתוח מסוים נקבע כי:
1. במקרה שמפעלה של החברה ממוקם באזור פיתוח א' וכל קבלני המשנה של החברה פועלים באזור פיתוח א', מפעלה של החברה יהא זכאי ליהנות ממעמד של מפעל הפועל באזור פיתוח א'.
 2. בכל מקרה אחר, מעמדו של המפעל ייגזר מהאזור שעדיפותו לצורכי החוק היא נחותה יותר, מבין כל אלה: (א) האזור בו ממוקם מפעל החברה; (ב) האזור בו ממוקמים קבלני משנה.

18.3.3.4 תקופת ההטבות לעניין שיעור מס החברות המופחת ב"מפעל מוטב"

אורכה של תקופת ההטבות, לעניין שיעור מס החברות המופחת, תלוי באזור בו ממוקם המפעל המוטב, בשיעור השקעת החוץ בחברה המוטבת, וכן בהיקף הכנסותיה, כמפורט להלן:

א. אזור פיתוח א' - 10 שנים, שתחילתן בשנה שבה הייתה לחברה המוטבת, לראשונה, הכנסה חייבת מהמפעל המוטב או ב"שנת הבחירה", לפי המאוחר, ובלבד שטרם חלפו 12 שנים מיום תחילתה של "שנת הבחירה"; ואולם לגבי הקמת מפעל באזור פיתוח א', ובלבד שטרם חלפו 14 שנים מיום תחילתה של שנת הבחירה.

ב. אזור פיתוח ב' או אזור אחר - 7 שנים, שתחילתן בשנה שבה הייתה לחברה המוטבת, לראשונה, הכנסה חייבת מהמפעל המוטב או ב"שנת הבחירה", לפי המאוחר, ובלבד שטרם חלפו 12 שנים מיום תחילתה של "שנת הבחירה";

לגבי חברה מוטבת שהייתה "חברה בהשקעת חוץ", כהגדרתה בחוק, בשנת מס כלשהי במהלך 7 השנים האמורות - תקופה נוספת על 7 השנים, שבמהלכה הייתה החברה, ברציפות, "חברה בהשקעת חוץ", אך לא יותר מ-3 שנים מתום 7 השנים האמורות, ובלבד שטרם חלפו 12 שנים מיום תחילתה של "שנת הבחירה";

ג. חברה עתירת השקעות חוץ - חברה עתירת השקעות חוץ תהא זכאית, בכפוף לתנאים שנקבעו, להארכה של 5 שנים בתקופת ההטבות של המפעל המוטב, ובלבד שטרם חלפו 17 שנים מיום תחילתה של שנת הבחירה. כדי שהחברה המוטבת תהא זכאית להארכה בתקופת ההטבות צריך שיתקיימו לגביה התנאים הבאים:

1. החברה המוטבת היא חברה תעשייתית, כמשמעותה בחוק עידוד התעשייה (מיסים), התשכ"ט-1969, שבבעלותה מפעל תעשייתי (להלן: "חוק עידוד התעשייה").
2. השקעות החוץ של תושבי החוץ בחברה המוטבת מקנות לתושבי החוץ שיעור העולה על 74% בכל אחת מהזכויות בחברה וכן שיעור העולה על 74% מהון המניות של החברה. כמו כן, נדרש כי שיעור השקעות החוץ בהון החברה (מניות והלוואות בעלים) יהא גבוה מ-74%.

3. ההשקעה המזערית המזכה וההשקעה בבניינים בתקופת ההשקעה המזערית המזכה הסתכמו כדי סך של 20 מיליון דולר לפחות.

4. בכל אחת מ-5 השנים הנוספות, היו ההכנסות במטבע חוץ, לפחות 80% מכלל הכנסותיה של החברה מהמפעל, על פי חישוב ממוצע. החישוב הממוצע ייעשה לפי ההכנסות של המפעל המוטב בתקופות של עד 3 שנים רצופות, לפי בחירתה של החברה. דהיינו, החברה רשאית, מדי שנה, לשנות את אופן חישוב ממוצע הכנסותיה. החברה רשאית לבחור את מספר השנים הרצופות לגביהן היא מבקשת לחשב את ממוצע ההכנסות (שנה אחת, שנתיים או שלוש שנים) (להלן: "התקופה הנבחרת") והיא רשאית לבחור כל קומבינציה אפשרית של תקופת חישוב ובלבד שהתקופה הנבחרת לא תעלה על שלוש שנים רצופות (כמובן שהשנה לגביה נבחן שיעור המכירות במטבע חוץ צריכה להיכלל בתקופה הנבחרת).

לעניין זה, "שנת הבחירה" נתונה לבחירתה של החברה המוטבת, אולם נדרש כי יתקיימו בה התנאים המפורטים בחוק (בהקשר זה ראה סעיף 18.3.3.2 י"א' לעיל).

ד. החלטת מיסוי 99/06 - בהחלטת מיסוי מס' 99/06 אשר עסקה בחברה פרטית שהעתיקה את מפעלה מאזור פיתוח ב' לאזור פיתוח א' (העתקת המפעל ערכה מספר חודשים), נקבע כי תקופת ההטבות החדשה תעשה לפי חישוב יתרת הטבות המס שטרם נוצלה (שיטת המיצוי) כדלקמן:

בשלב ראשון יש לחשב את "שיעור הטבות המס אשר נוצלו" באזור פיתוח ב' (תקופת ההעתקה מתוך 6 השנים). בשלב שני יש לחשב את המכפלה של "שיעור הטבות המס שטרם נוצלו" בתקופת ההטבות הקבועה לאזור פיתוח א' (10 שנים).

18.3.3.5 חלוקת דיבידנד מרווחי "מפעל מוטב"

עד לתיקון 71 לחוק שיעור המס אשר הוטל על דיבידנד, המחולק מרווחי "המפעל המוטב", נקבע על 15%, ובתנאי שלא חלפו 12 שנים מתום תקופת ההטבות ועד למועד תשלום הדיבידנד (לגבי חברה בהשקעת חוץ לא מוטלת מגבלה לגבי התקופה), פרט לחריגים הבאים:

- (1) אם "החברה המוטבת" בחרה לשלם מס חברות בשיעור 11.5%, אזי שיעור המס שיחול על דיבידנד המשולם לתושב חוץ הינו 4%, בכפוף להוראות האמנה למניעת כפל מס, אם קיימת. לעניין זה, "תושב חוץ" - יחיד תושב חוץ או חבר בני אדם תושב חוץ שהתקיים בו האמור בסעיף 68א לפקודה (שיעור ההחזקה של תושבי ישראל, במישרין או בעקיפין, בחברה תושבת החוץ נמוך מ-25%).
- (2) במסלול הטבות להשקעת ענק בכל אזורי הפיתוח - ההכנסה מדיבידנד תהא פטורה ממס. (חריג זה בוטל במסגרת תיקון 68 בשל ביטול המסלול להשקעת ענק).

יצוין כי נקבעה הוראה, לפיה חברה, אשר קיבלה דיבידנד שחולק מרווחי מפעל מוטב והתחייבה עליו במס ומחלקת אותו, תזכה בהחזרי מס על תשלומי עבר בעת שירשורו של אותו דיבידנד, כפי שהיה קיים לגבי דיבידנד שחולק מרווחי מפעל מאושר לפני תיקון 60 לחוק.

כמו כן, בשנת המס בה מחולק דיבידנד מתוך ההכנסה המוטבת, החברה מתחייבת במס החברות שהיה חל על סכום ההכנסה המחולקת אילו לא הפטור וזאת בנוסף לחובת הניכוי במקור של המס החל על הדיבידנד ממפעל מאושר, והכול בהתאם למיקום המפעל ולמסלול בו בחרה החברה. לעניין זה, "סכום הדיבידנד המחולק" הינו לרבות מס החברות החל בשל חלוקתו. מכאן עולה כי הפטור ממס החברות במסלול החלופי מותנה באי חלוקת דיבידנד מתוך ההכנסה המוטבת. למעשה אין המדובר בפטור מוחלט אלא בדחיית תשלום המס עד לחלוקת הרווחים. נציין כי גישה זו נדחתה בבית המשפט העליון בעניין **מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ**. לפירוט, ראה סעיף 18.3.4.5 להלן.

יחד עם זאת במסגרת תיקון 71 לחוק לעידוד השקעות הון נקבע כי החל מיום 1 בינואר 2014 יעמוד שיעור המס על דיבידנד כאמור לעיל על שיעור של 20% בעבור דיבידנד המחולק מהכנסה של חברה מוטבת שהיא בעלת מפעל מוטב תיירותי שהושגה בתקופת ההטבות שתחילתה בשנת הבחירה שהיא שנת המס 2014 ואילך. שיעור המס שיחול על דיבידנד המחולק ממפעל מוטב שאינו מפעל תיירותי, יהא 15%, גם אם יחולק לאחר ה-1 בינואר 2014 (שכן שנת הבחירה קדמה ליום 1 בינואר 2014).

18.3.3.6 חלוקה רעינית של דיבידנד מרווחים פטורים ממס של "מפעל מאושר" ו"מפעל מוטב"

חלוקת דיבידנד מתוך רווחי מפעל מאושר או מפעל מוטב, שהיו פטורים ממס, עלולה להקים חבות במס חברות על "סכום הדיבידנד המגולם".

במסגרת תיקון 60 לחוק, נכללה הוראה דומה להוראת סעיף 51(ח) לחוק, טרם ביטולו במסגרת התיקון ואשר עניינה בסכומים שרואים אותם כאילו חולקו כדיבידנד מרווחי מפעל מאושר ומפעל מוטב שהיו פטורים ממס. בהקשר זה ראה סעיף 18.3.4.5 להלן. במסגרת התיקון נקבע כי גם במקרים הבאים יראו את החברה, בעלת המפעל המאושר או המפעל המוטב, כמחלקת דיבידנד:

(1) סכום שמקורו ברווחי החברה, שניתן לבעלי מניותיה במהלך פירוקה של החברה ("דיבידנד פירוק"). בחוזר מס הכנסה 2/06 הובהר כי החברה תהא חייבת במס חברות בשל הסכומים שהועברו לבעלי המניות, ואילו בעלי המניות יהיו חייבים במס רווחי הון על הסכומים שקיבלו, וזאת בהתאם להוראות סעיף 93 לפקודה. כמו כן, הובהר כי לצורכי חישוב הרווחים הראויים לחלוקה, יופחת מסכום הרווחים הפטורים הצבורים, מס החברות ששולם על ידי החברה אגב הפירוק בשל אותם הרווחים.

(2) תמורה ששילמה חברה לבעל מניות בה בעד רכישת מניותיה על ידה (רכישה עצמית).

יצוין כי על רקע הדיונים בהצעת החוק לתיקון 69 לחוק (בדבר הוראת השעה לעניין מיסוי של "רווחים כלואים" - ראה סעיף 18.3.5 להלן), פרסם המשנה ליועמ"ש לממשלה חוות דעת שעניינה "מיסוי הכנסות מוטבות לפי חוק עידוד השקעות הון התשי"ט-1959" (להלן: "**חוות הדעת**").

בהתאם לחוות הדעת, מטרת הפטור האמור הינה הפניית הרווחים הפטורים לצורך פיתוחו של המפעל המאושר או המוטב, לפי העניין. בהתאם, כל הוצאה של כספים שמקורם ברווחים הפטורים מהחברה לצד קשור כלשהו, בין אם סיווגה כדיבידנד ובין אם לאו, מפקיעה את הפטור המותנה. עוד נקבע במסגרת חוות הדעת כי כפועל יוצא מקביעה זו, ביצועה של השקעה בחברות בנות או לחילופין רכישה של שליטה בחברה מצדדים לא קשורים ההופכת לחברת בת מפקיעה את הפטור מתשלום מס החברות, מכוח הוראות סעיפים 51(ח) ו-51ב(ב) לחוק, וזאת למעט חריגים ובהנחיית המחלקה המקצועית.

במסגרת **הוראת ביצוע 6/2013** אשר פורסמה על ידי רשות המסים הובאו מספר דוגמאות נוספות לבחינה לצורך ביטול הפטור ממס חברות כאמור. לדידה של רשות המסים, מעבר למקרים האמורים אליהם מתייחסת חוות הדעת מפורשות, קיימים מקרים נוספים של הוצאת כספים מהמסגרת של המפעל המאושר או המוטב שאינם בדרך של רכישה או השקעה בחברת בת אשר לכאורה אף הם אינם מקיימים את תכלית החוק.

בהתאם, ולאור רציונאל חוות הדעת יש לבחון כל מקרה של הוצאת כספים מהחברה בהתאם לתכלית המצוינת בחוות הדעת. להלן מספר דוגמאות לכך-

- הוצאת כספים מהתאגיד לגוף קשור בדרך של מתן הלוואות או חו"ז לטווח ארוך או השקעה בהון מניות בחברות שאינן עונות על הגדרת מפעל מאושר/מוטב בארץ או בחו"ל;
- רכישה של ניירות ערך לרבות רכישתם מצדדים שאינם קשורים אשר כתוצאה מרכישתם החברה הופכת להיות "בעל שליטה" או "קרוב";

- שעבוד מזומנים/נכסים נזילים לטובת חובות של צד קשור ;
 - סכום שמקורו ברווחי החברה שניתן לבעלי מניותיה במהלך פירוקה של החברה ;
 - רכישה עצמית של מניות (אף לפני תיקון 60 לחוק) ;
 - חלוקה שלא מרווח והפחתת הון שניתן לראות בה מבחינת תוכנה חלוקת רווחים ;
 - מקרים של העברת פעילות המפעל המאושר/המוטב בפטור לפי החלק ה-2 לפקודת מס הכנסה ;
 - חלוקת רווחים חשבונאיים שבמהותם הינם רווחים פטורים מהמפעל המאושר/מוטב ;
 - עסקאות עם צדדים קשורים שלא בשווי שוק, בהן ניתן לזהות בעסקה מרכיב של חלוקת רווחים ;
 - ניתוק המפעל מהחברה בה צבורים הרווחים הפטורים, לרבות במכירה לצד שאינו קשור גם אם מדובר בעסקה החייבת במס ואף אם נעשתה בשווי שוק ;
 - חלוקת דיבידנד משנת מס בה הרווח החשבונאי גדול מהרווח לצרכי מס כאשר הפער נובע מהטבות שניתנו למפעל (כגון פחת מואץ) ;
 - החזר הלוואות לבעלי שליטה בנסיבות מסוימות ;
 - הפחתת הון/חלוקה שלא מרווח שמקורה בעודפים פטורים (מהמסלול החלופי) שהוונו להון מניות.
- יודגש כי בהתאם להוראות הביצוע רשימה כאמור לעיל אינה מהווה רשימה סגורה, המדובר רק בדוגמאות למצבים שלגביהם יש לבצע בחינה.
- עוד מובהר במסגרת הוראת הביצוע כי מאחר ומדובר בפרשנות של הדין הקיים, הוראה זו חלה על כלל השומות, הן כאלה שמתייחסות להוצאת כספים לאחר פרסום החוזר והן להוצאת כספים שבוצעה קודם לפרסום הוראות ביצוע כאמור.
- עוד בהקשר זה ולעניין חלוקת דיבידנד כאמור, ראה הוראת שעה המתייחסת ל"רווחים הכלואים" כמפורט בסעיף 18.3.5.

טבלה מסכמת של ההטבות במס טרם תיקון 68 לחוק

המס שיעור שיוטל על רווחים שחולקו מתוך הכנסה שהייתה פטורה ממס	שיעור מס על דיבידנד המחלק במהלך תקופת ההטבות (*)	שיעור מס חברות במהלך תקופת ההטבות	המסלול	אזור הפיתוח שבו ממוקם המפעל
10% ועד שיעור שלא יעלה על 25% כתלות בשיעור השקעת החוץ בחברה	15%	פטור ממס	"המסלול החלופי"	א'
-	15% (4% לגבי דיבידנד המחולק לתושב חוץ)	11.5%	"מסלול אירלנד"	
-	פטור ממס	פטור ממס	"מסלול השקעת ענק" ("המסלול האסטרטגי") (**)	
-	פטור ממס	פטור ממס	"מסלול השקעת ענק" ("המסלול האסטרטגי") (***)	"אזור מזכה" ב- א'
10% ועד שיעור שלא יעלה על 25% כתלות בשיעור השקעת החוץ בחברה	15%	ב-6 השנים הראשונות: פטור ממס; ביתר השנים: 10% ועד שיעור שלא יעלה על 25%, כתלות בשיעור השקעת החוץ		ב' (****)
10% ועד שיעור שלא יעלה על 25% כתלות בשיעור השקעת החוץ בחברה	15%	בשנתיים הראשונות: פטור ממס; ביתר השנים: 10% ועד שיעור שלא יעלה על 25% כתלות בשיעור השקעת החוץ		אחר (****)

(*) אם בעל המניות הוא תושב חוץ, אזי שיעור המס יהא כפוף להוראות האמנה למניעת כפל מס, אם קיימת.

(**) מסלול זה חל על "מפעל מוטב", שהינו מפעל תעשייתי באזור פיתוח א' וההשקעה המזערית המזכה לגביו הינה בסכום של 900 מליון ש"ח או יותר, כאשר סך הכנסות החברה המוטבת, או קבוצת החברות שאליה היא משתייכת, היה בסכום של 20 מיליארד ש"ח או יותר בשנה שקדמה לשנה שבה החלה ההשקעה המזערית המזכה, או במוצא בשלוש השנים שקדמו לשנה זו.

יחד עם זאת, השרים רשאים להורות כי ההטבות כאמור יינתנו גם אם ההשקעה המזערית המזכה היא בסכום של 600 מליון ש"ח או יותר וסך ההכנסות בחברה/בקבוצה הוא 13 מיליארד או יותר, אם מצאו, על סמך חוות דעת כלכלית, שההשקעה תתרום תרומה מהותית לתוצר המקומי הגולמי, לפעילות הכלכלית ולתעשייה בישראל.

מסלול זה בוטל במסגרת תיקון 68 החל מיום 1.1.2011.

(***) מסלול זה חל על "מפעל מוטב", שהינו מפעל תעשייתי באזור פיתוח א' שהינו "אזור מזכה" (אזור המצוי מדרום לקו רוחב 75 או מצפון לקו רוחב 258), וההשקעה המזערית המזכה לגביו הינה בסכום של 600 מליון ש"ח או יותר, כאשר סך הכנסות החברה או קבוצת החברות שאליה היא משתייכת, היה בסכום של 13 מיליארד ש"ח או יותר בשנה שקדמה לשנה שבה החלה ההשקעה המזערית המזכה, או במוצא בשלוש השנים שקדמו לשנה זו.

מסלול זה בוטל במסגרת תיקון 68 החל מיום 1.1.2011.

(****) השרים רשאים להורות כי יחול מסלול "השקעת ענק" על מפעל מוטב באזור פיתוח ב' או באזור אחר, אשר במסגרתו יוענק פטור ממס חברות במהלך כל תקופת ההטבות לחברה שהשקיעה השקעה מזערית מזכה לגבי המפעל המוטב בסכום של 900 מליון ש"ח או יותר, כאשר סך הכנסות החברה או קבוצת החברות שאליה היא משתייכת, היה בסכום של 20 מיליארד ש"ח או יותר בשנה שקדמה לשנה שבה החלה ההשקעה המזערית המזכה, או במוצא בשלוש השנים שקדמו לשנה זו. זאת, אם מצאו על סמך חוות דעת כלכלית, שההשקעה תתרום תרומה מהותית לתוצר המקומי הגולמי, לפעילות הכלכלית ולתעשייה בישראל. חלוקת דיבידנד מתוך הרווחים הפטורים לא תקים חבות במס חברות בשל "סכום הדיבידנד המגולם".

18.3.3.8 מניעת כפל הטבות במס

- א. לא יינתנו הטבות מס למפעל מוטב של חברה מוטבת שהתקיים בה אחד מאלה:
- (1) החברה המוטבת קיבלה מענקים בשל נכסים יצרניים המשמשים את המפעל המוטב. דהיינו, לא ניתן, מחד, לתבוע מענקים בשל נכסים יצרניים של המפעל, ומאידך, לכלול את אותם הנכסים במניין הנכסים הכלולים בהשקעה המזערית המזכה של "תוכנית" אחרת ובהתאם לתבוע הטבות מס בשל מפעל מוטב.
 - (2) בשימוש המפעל המוטב במכונות או ציוד שנתקבל בשלהם מענק על ידי אדם אחר וטרם חלפו 4 שנים מתום שנת המס בה שולם לאותו אדם המענק.
 - (3) בשימוש המפעל המוטב מבנה שבשלו קיבל אדם אחר מענק, ולחברה המוטבת זכות לרכוש את המבנה או שקיימים, לדעת פקיד השומה, יחסים מיוחדים בין החברה המוטבת לבין האדם האחר.

ב. חברה הזכאית להטבות בשל מפעל מוטב, לא תהא זכאית להטבות אחרות לפי החוק. החל משנת הבחירה וכלה בתום תקופת ההטבות. משכך, חברה המבקשת לתבוע הטבות מס בשל מפעל מוטב, לא תהא רשאית לתבוע הטבות מס כלשהן בקשר לתוכניות מאושרות אחרות במסלול מענקים, לרבות אלה שאושרו לפני שנת הבחירה שנקבעה למפעל המוטב. יתרה מזו, החברה לא תוכל לתבוע לאחר שנת הבחירה כל הטבה שהיא לפי מסלול המענקים (בגין הרחבות חדשות) - הטבות מס ו/או מענקים - עד לתום תקופת ההטבות של המפעל המוטב. יחד עם זאת, לאור הוראות סעיף 72א לחוק (יציבות ההטבות), ההוראה הנ"ל לא תחול על תוכניות במסלול מענקים שאושרו לפני ה-1.4.2005. על תוכניות כאמור, יחולו הוראות החוק גם אם לחברה "מפעל מוטב" המזכה בהטבות.

18.3.3.9 אישור מראש ממנהל רשות המסים

- חברה המבקשת הטבות במס לגבי מפעל מוטב, תוכל לפנות למנהל רשות המסים עד תום שישה חודשים מתום "שנת הבחירה", ולבקש אישור מראש לגבי שני עניינים בלבד:
- א. פניה מקדמית על מנת לקבל אישור כי מפעל שבבעלותה או מפעל שבכוונתה להקים או להרחיב, ממלא אחר הגדרת "מפעל תעשייתי".
 - ב. אישור מקדמי לכך שמפעל תעשייתי שבכוונת החברה להקים (מפעל חדש או הרחבה) הוא אינו "מפעל קשור" של מפעל אחר, וכי מתקיימים לגבי אותו מפעל הסייגים הקבועים בחוק לעניין הגדרת "מפעל קשור".

הפניה לאישור מראש תהא כרוכה בתשלום אגרה. בחוזר מס הכנסה 2/06 הובהר כי ניתן יהיה לפנות למחלקה המקצועית שברשות המסים בכל שאלה מקצועית העולה מהוראות החוק, ואולם, אישורים מקדמיים והחלטות מיסוי בשאלות מיסוי אלו יטופלו במסגרת הליך האישור המקדמי הרגיל הקבוע בפקודה.

18.3.3.10 תחולה

הוראות החוק, הדנות בהטבות במס ל"מפעל מוטב", יחולו על מפעל חדש ועל הרחבת מפעל, ש"שנת הבחירה" לגביהם היא שנת המס 2004 ואילך, אלא אם כן נכללו בתוכנית שאישרה מנהלת מרכז ההשקעות עד יום 31.3.2005. ביחס לחברות שקיבלו בעבר כתבי אישור במסלול החלופי ובמסלול המענקים ומעוניינות לקבל הטבות ל"מפעל מוטב", ראה התייחסותנו בסעיף 18.3.3.2 י"א לעיל.

18.3.3.11 מפעל מבוזר

בתיקון 65 לחוק נקבע כי מנהל רשות המיסים רשאי לקבוע כללים לעניין ייחוס הכנסותיו של מי שפועל באזורי פיתוח שונים או של מי שפועל באזור פיתוח ובאזור אחר, בין אזורי הפעילות השונים (להלן: "מפעל מבוזר"). עם זאת, רשאי מנהל רשות המיסים לחרוג מן הכללים שקבע, ולהחליט על ייחוס הכנסות שונה ממה שנקבע בכללים וזאת לפי בקשה שתוגש לו אם שוכנע מהנימוקים שיירשמו. באם מדובר במפעל מאושר יידרש בנוסף על אישור מנהל רשות המיסים גם אישור של מנהלת מרכז ההשקעות.

ייחוס ההכנסה החייבת של מפעל מבוזר נידון במספר החלטות מיסוי כדוגמת 98/06, 96/06. בהחלטות אלו נקבע כי ייחוס ההכנסה החייבת של המפעל המבוזר לאתרים השונים יחושב בכל שנה משנות ההטבה של ההרחבה המוטבת, בהתאם לשקלול של שלושה מבחנים - מבחן הנכסים; מבחן עלות השכר; ומבחן היקף המועסקים בפעילות הייצורית ובפעילות הפיתוח. משקלו של כל מבחן לצורך השקלול יהא 1/3. המבחנים האמורים מחושבים כדלקמן:

- מבחן הנכסים מחושב על פי היחס שבין "שווי הנכסים היצרניים" המופעלים בכל אתר, מדי שנה, לשווי הנכסים היצרניים במפעל כולו.
- מבחן עלות השכר מחושב על פי היחס שבין עלויות השכר של עובדי הייצור והפיתוח בכל אתר לבין עלויות השכר של עובדי הייצור והפיתוח במפעל כולו.
- מבחן היקף המועסקים מחושב על פי היחס שבין מספר עובדי הייצור והפיתוח בכל אתר לבין מספר עובדי הייצור והפיתוח במפעל כולו.

כפועל יוצא של האמור, ההכנסה החייבת שתיוחס לכל אתר תהא המכפלה של ההכנסה החייבת המיוחסת להרחבה בממוצע שלושת המבחנים.

18.3.4 מסלול הטבות חלופי על פי הוראות הדין שקדם לתיקון 60 לחוק (תקציר הוראת ביצוע 32/92)

18.3.4.1 כללי

סעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון מאפשר לוותר על מסלול ההטבות הרגיל של מענקים, ולבחור תחתיו במסלול הטבות חלופי של פטור ממס (להלן: "המסלול החלופי"). תקופת הפטור משתנה בהתאם למיקומו של המפעל באזורי הארץ ובשיעור השקעת החוץ במפעל המאושר. הפטור ממס מותנה באי חלוקת ההכנסה בגינה ניתן הפטור. הבחירה במסלול החלופי נעשית על ידי החברה בשלב שלפני הוצאת כתב האישור, ועם הוצאתו אין החברה רשאית לשנות את בחירתה.

18.3.4.2 תקופת ההטבות

תקופת ההטבות במס הינה 7 שנים (10 שנים - אם מדובר בחברת "משקיעי חוץ") מהשנה שבה נבעה לראשונה הכנסה חייבת מהמפעל המאושר, ובלבד שלא חלפו 12 שנים (בהתאם לגישה מסוימת, 15 שנים - אם מדובר ב"חברת משקיעי חוץ") מהשנה בה הופעל המפעל המאושר ו-14 שנים (בהתאם לגישה מסוימת, 17 שנים - אם מדובר ב"חברת משקיעי חוץ") מתאריך כתב האישור. ראה גם לעניין זה פס"ד סטרלינג סופטוור (ישראל) בע"מ נ' פקיד שומה עכו, כמפורט בסעיף 18.2.6 לעיל.

18.3.4.3 שיעורי המס

תקופת הפטור ממס משתנה על פי מיקומו של המפעל באזורי הארץ כלהלן:

- א. **מפעל באזור פיתוח א'** - פטור ממס במשך 10 שנים מתחילת תקופת ההטבות.
- ב. **מפעל באזור פיתוח ב'** - פטור ממס במשך 6 שנים מתחילת תקופת ההטבות ומס על פי סעיף 47 לחוק (בשיעור שלא יעלה על 25% עד ליום 31.12.2009 ומס חברות החל מיום 1.1.2010) ביתרת תקופת ההטבות.
- ג. **מפעל במרכז הארץ (אזור אחר)** - פטור ממס במשך שנתיים מתחילת תקופת ההטבות ומס על פי סעיף 47 לחוק (בשיעור שלא יעלה על 25% עד ליום 31.12.2009 ומס חברות החל מיום 1.1.2010) ביתרת תקופת ההטבות.

הפטור במסלול החלופי יישלל בהתקיים אחד מהמקרים הבאים:

- (1) החברה שכרה לשימוש המפעל ציוד שבשלו קיבל המשכיר מענק.
- (2) החברה שכרה לשימוש המפעל מבנה שבשלו קיבל המשכיר מענק ולחברה זכות לרכוש את המבנה.
- (3) החברה שכרה לשימוש המפעל מבנה שבשלו קיבל אדם אחר מענק ולדעת פקיד השומה קיימים יחסים מיוחדים בין החברה לבין המשכיר.

18.3.4.4 תנאים נוספים להחלת הפטור

בנוסף לתנאים ולמגבלות המנויים במפורש בחוק ושפורטו לעיל, קיימים תנאים נוספים הקבועים בכתב האישור, או בנספח לו. להלן רשימת תנאים הכלולים בדרך כלל בכתבי האישור:

- א. **השקעת הון עצמי** - בדרך כלל נדרשת השקעת הון עצמי בשיעור של 30% לפחות משווי התכנית שאושרה. המדובר בהשקעה בהון מניות נפרע של החברה. כהשקעה בהון עצמי ייחשבו גם רווחים שהווננו במידה והדבר אושר ע"י המנהלה.
- ב. **תכנית שיווק** - במרבית כתבי האישור, כלולה התחייבות של החברה לעמוד בתנאי שיווק. על פי תכנית השיווק על החברה לייצא לעיתים שיעור מסוים מתוצרתה. אי עמידה בתכנית השיווק על כל מרכיביה עשויה להוות עילה לשלילת ההטבות במס.
- ג. **ניהול ספרים קבילים וזיווח למס הכנסה** - תנאי קבוע בכתב האישור או בנספח לו הוא ניהול ספרים קבילים בשיטה הכפולה והגשת דוחות למס הכנסה על פי פרק ב' לחוק התיאומים. מי שניהל ספרים כדן ורשאי על פי החוק לדווח על פי התקנות הדולריות, יראוהו כעומד בתנאי.

18.3.4.5 חלוקת דיבידנד

בשנת המס בה מחולק דיבידנד מתוך ההכנסה המוטבת, החברה מתחייבת במס החברות שהיה חל על סכום ההכנסה המחולקת אילולא הפטור וזאת כמובן בנוסף לחובת הניכוי במקור של המס החל על דיבידנד ממפעל מאושר (15%). לעניין זה, "סכום הדיבידנד המחולק" הינו לרבות מס החברות החל בשל חלוקתו. מהאמור משתמע, כי חלוקת דיבידנד מתוך הכנסה פטורה גורמת לביטול הפטור ממס חברות, לגבי אותו חלק מההכנסה, שממנה חולק הדיבידנד.

מכאן עולה כי הפטור ממס החברות במסלול החלופי מותנה באי חלוקת דיבידנד מתוך ההכנסה המוטבת. למעשה אין המדובר בפטור מוחלט אלא בדחיית תשלום המס עד לחלוקת הרווחים. נציין כי גישה זו נדחתה בבית המשפט המחוזי בעמ"ה 1053/05 **מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים**. בית המשפט קבע כי החוק לעידוד השקעות הון קובע מפורשות כי אירוע המס שהוא הפקת ההכנסה פטור ממס בתקופות הקבועות בחוק. מס החברות מוטל על

אירוע חלוקת הדיבידנד "בשיעור מס החברות שהייתה חייבת בו על הכנסתה בשנה שבה הופקה ההכנסה אילולא בחרה במסלול ההטבות החלופי" וזאת בנוסף על מס החברות המוטל על חלוקת הדיבידנד. עוד קבע בית המשפט כי עמדת מס הכנסה על פיה מדובר בדחיית מס ולא בפטור ממס אינה מתיישבת לא עם לשון החוק ולא עם תכליתו. לשון החוק נוקטת במפורש במונח פטור ממס החל על ההכנסה החייבת של מפעל שבחר במסלול ההטבות החלופי. נוסף ונאמר כי גישה זו התקבלה גם במסגרת הערעור שנדון בפני בית המשפט העליון²⁰. בית המשפט קבע כי הפטור הקבוע בסעיף 51(ב) הינו פטור מלא העומד בפני עצמו, אשר "פוקע" במועד חלוקת הדיבידנד. זאת, כדי לתמוך חברה שבבעלותה מפעל מאושר להותיר את הכנסותיה מפעילותו בידיה בתקופת ההטבות. כלומר מדובר בפטור מלא ממס שעשוי לפקוע בנסיבות של חלוקת דיבידנד.

במטרה למנוע הוצאת כספים מחברה שבחרה במסלול החלופי בדרכים אחרות מחלוקת דיבידנד, נחקק סעיף 51(ח) לחוק הקובע כי כל סכום שנתן בעל מפעל לקרובו, לבעל שליטה או לתאגיד בשליטתו או זקף אותו לחובתו בין במישרין ובין בעקיפין יראוהו כדיבידנד שחילק בעל המפעל, זולת אם הוא הכנסה חייבת בידי המקבל והמס עליו שולם. נציין כי תשלומים אלו ייחשבו כדיבידנד רק לצורך תשלום מס החברות שהחברה הופטרה ממנו. לעניין החיוב במס בגין חלוקת דיבידנד ראה האמור להלן.

על דיבידנד שחולק מרווחי מפעל מאושר לכל אחד מסוגי בעלי המניות (יחידים וחברות), מוטל מס בשיעור של 15%. זאת, חלף תשלום מס בשיעור של 20%/25% (בהקשר זה ראה סעיף 13.1 למדריך המס) לגבי יחיד ולגבי תושב חוץ (בכפוף להוראות האמנה למניעת כפל מס הרלוונטית) ואי תשלום מס - לגבי חברה "רגילה" תושבת ישראל.

שיעור מס כאמור חל אם הדיבידנד חולק בתוך 12 שנים מתום תקופת ההטבות, כהגדרתה לעיל (אם מדובר בחברת משקיעי חוץ - ההגבלה האמורה אינה חלה).

18.3.4.6 פחת מואץ

בגין ההשקעות ברכוש קבוע, אשר אושרו בכתב האישור, זכאית החברה לתביעת פחת מואץ במהלך 5 שנות המס הראשונות להפעלת הנכסים (ביתרת השנים יתבע פחת לפי שיעור הפחת הרגיל). לגבי מכוונות וציוד הפחת המואץ יהא בשיעור של 200% (או 250% במקרה של בלאי בלתי רגיל) משיעור הפחת "הרגיל" שנקבע בתקנות שהותקנו מכוח סעיף 21 לפקודה ואילו לגבי בניינים הפחת המואץ יהא בשיעור של 400% משיעור הפחת "הרגיל", אך לא יותר מ-20% לשנה. נציין כי עובר לתיקון 68 הייתה קיימת אי בהירות בנוסח החוק שהובילה לפרשנות נוספת לפיה הפחת המואץ יקבע בהתאם לשיעורי הפחת שנקבעו מכוח חוק התיאומים בשל אינפלציה. בתיקון 68 שתחולתו מיום 6.1.11 תוקנה אי הבהירות באופן שבו מצוין במפורש בחוק כי ניכוי הפחת ייעשה בהתאם לסעיף 21 פקודה, קרי בהתאם לתקנות מס הכנסה (פחת), 1941.

18.3.4.7 הטבות יחסיות ל"מפעל מאושר" שלא עמד בתוכנית שיווק - רענון

לאור המציאות הכלכלית והקושי מצד חברות בעלות מפעל מאושר כמשמעותו בחוק עידוד השקעות הון, לעמוד בתנאי שיווק כפי שקבעה מנהלת מרכז השקעות בכתבי האישור (להלן: "מכסת יצוא"), הוסכם בין מנהל מרכז השקעות לבין מס הכנסה כי החל משנת המס 2002 יש לפעול כדלקמן:

- 1) במידה וביצע המפעל בין 100% - 50% ממכסת היצוא, יראוהו כאילו מילא התחייבותו ויוענקו לו הטבות בשיעור 2%, על כל אחוז שביצע מעל מחצית מכסות היצוא המותנית (אך לא יותר מ-100%). הטבות תוענקה על פי הנוסחה הבאה:

$$\text{שיעור ההטבות היחסי} = 2\% * (50 - \frac{\text{שיעור ביצוע היצוא בשנת המס}}{100})$$

שיעור יצוא מותנה

- 2) כאשר תוצאת הנוסחה שלילית המפעל לא יהא זכאי להטבות.
- 3) מפעל אשר לא הגיע לביצוע מחצית מכסת היצוא, כפי שנקבע בכתב האישור, לא יהא זכאי להסדר המפורט בסעיף 1 לעיל.
- 4) למען הסר ספק, במידה ומדובר במפעל מעורב בשיעור ביצוע היצוא בשנת מס יחושב בהתייחס לתוכנית בה הוגבלה מכסת היצוא בלבד.
- 4) הגבלת ההטבות באופן יחסי תהא לעניין שיעורי המס בלבד. למען הסר ספק, פחת מואץ לא יוגבל.

18.3.4.8 הכנסות מ"מפעל מאושר" - תיקון 132 לפקודת מס הכנסה בעקבות הרפורמה במס הכנסה

במסגרת הרפורמה במס הכנסה נקבע כי בחישוב ההכנסות מהמפעל המאושר של החברה יכללו, בין היתר, ההכנסות הבאות:

²⁰ ע"א 2895/08 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ.

א. הכנסה מריבית (על בסיס צבירה) בשנות המס 2003 עד 2005 של חברה בעלת מפעל מאושר, ששולמה על כספים שגייסה מחוץ לישראל באמצעות הנפקה לציבור, אם טרם נעשה בהם שימוש, שאותם הפקידה במוסד בנקאי מחוץ לישראל תחשב כהכנסתה מהמפעל המאושר (האמור הינו הוראת שעה).

הואיל והסעיף קובע כי הכנסות כאמור תיחשבנה כהכנסה מהמפעל המאושר, עמדת מס הכנסה היא כי קביעה זו תהא רלוונטית גם להכנסות ממפעל מאושר הזכאיות לפטור ממס על פי סעיף 51 לחוק העידוד, כנוסחו טרם תיקון 60 לחוק.

במפעל מעורב כמשמעותו בסעיף 74(ו) לחוק יש לייחס את ההכנסות מהריבית להכנסה החייבת על פי חלקי המפעל השונים, היינו הכנסת הריבית תפוצל בין חלקי המפעל השונים ותזכה להטבות במס בהתאם לשיעורי המס של אותם חלקים. יובהר שלעניין חישוב יחס המחזוריים בסעיף 74 לחוק, אין לקחת את הכנסות הריבית כחלק ממחזור המפעל.

הכנסות הריבית כאמור תחשבנה כחלק מהכנסות המפעל לעניין סיווגם כהכנסה מעסק (בתנאי שפעילות המפעל היא מעסק). המשמעות הנגזרת מכך היא שאם לחברה יש הפסד מועבר מעסק, יקוזז הפסד זה כנגד הכנסות הריבית כאמור.

הכנסות ריבית כאמור תיחשבנה כחלק מהכנסת המפעל המאושר אף לעניין תחילת תקופת ההטבות על פי סעיף 45 לחוק העידוד, היינו זכאות לשיעורי מס מופחתים בשל הכנסות הריבית רק לאחר תחילת תקופת ההטבות וכל עוד זו לא הסתיימה. כמו כן, יחולו שיעורי המס המופחתים על דיבידנד המחולק מרווחים אלו באופן זהה לשיעורים המופחתים ותקופת ההטבות החלים על דיבידנד המחולק מרווחי מפעל מאושר.

התיקון האמור מתייחס אך ורק לגבי הכנסות ריבית. הפרשי השער בגין אותם כספים לא יחשבו לחלק מהכנסות המפעל המאושר ויהיו זכאיות לפטור בהתאם ובכפוף לתקנות מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהפרשי שער לחברה ישראלית המוכרת מניות בבורסה מחוץ לישראל), התשמ"א-1981.

הוראת השעה הנ"ל, שתוקפה פג בשנת 2005, חלה על "מפעל מאושר". לאור זאת וכן לאור הגדרת "הכנסה מוטבת", המתייחסת ל"מפעל מוטב", נראה כי הוראת השעה הנ"ל לא תחול לגבי "מפעל מוטב" (בהקשר זה ראה סעיף 18.3.3 לעיל).

ב. בתקופת ההטבות של חברה בעלת מפעל מאושר, מעגל ההכנסות יכלול גם הכנסה ממתן זכות שימוש בידע שפותח במפעל, הכנסה מתמלוגים והכנסה משירות נלווה לזכות שימוש בידע או לתמלוגים ובלבד שמקורם במהלך עסקיו הרגיל של המפעל המאושר.

הרחבת מעגל ההכנסות מהמפעל המאושר והחלתו גם על הכנסות פאסיביות כאמור לעיל תזכה את החברה בשיעור מס מופחת לפי סעיפים 46 ו-47 לחוק עידוד השקעות הון, במקום שיעור המס המלא שהיה קיים ערב הרפורמה.

הוראה זו חלה משנת המס 2003 ואילך.

נציין כי הוראה דומה נכללה בתיקון 60 לחוק בהגדרת "הכנסה מוטבת", המתייחסת ל"מפעל מוטב" (בהקשר זה ראה סעיף 18.3.3.2 לעיל).

ג. במסגרת התיקון שונו סעיפים בחוק עידוד השקעות הון, המתייחסים לחברה משפחתית עקב ביטולה וקביעת עקרונות מיסוי החברה השקופה.

18.3.5 מיסוי הרווחים הכלואים

כפי שפורט לעיל, חלוקת דיבידנד שמקורו בהכנסות פטורות ממס מכוח החוק, הביא לחבויות מס גבוהות הנובעות מהשלמת מס החברות. לפיכך, חברות נמנעו מלחלק את הרווחים הפטורים ודחו את חלוקת הרווחים לבעלי המניות למועד בלתי ידוע. על מנת להביא לכך שחברות יתנהלו משיקולים עסקיים ולא משיקולי מס ולהגשים את מטרת החקיקה המקורית, הוחלט לקבוע כהוראת שעה, מנגנון שיתמרץ את החברות להפשיר את הרווחים הפטורים (להלן – "הרווחים הכלואים").

ביום 5 בנובמבר 2012 אושר תיקון 69 לחוק אשר במסגרתו נקבעה הוראת שעה שמטרתה לעודד חברות לשלם מס מופחת בשל רווחים פטורים שהצטברו בחברה.

המוצע תיקון 69 לחוק לעידוד השקעות הון בא לאפשר לחברה לשלם מס חברות על הכנסה שהושגה בתקופה שבה הייתה פטורה ממס כאמור לעיל, בשיעורים מופחתים, שלא יפחתו מ-6% שהינו שיעור המס המינימאלי לפי החוק החדש למפעל מועדף רגיל, וזאת למשך שנה אחת מיום פרסום החוק (כלומר עד ליום 12 בנובמבר 2012). על הכנסות פטורות שלא ישולם עליהן מס לפי החוק המוצע, ישולם בעתיד מס חברות בהתאם לשיעורים ולמועדים הקבועים בסעיף 47 לחוק.

שיעור המס המוטב ייקבע בהתאם לחלק ההכנסה שאותה מבקשת החברה להפשיר, ביחס לכלל הכנסתה הפטורה, כך שכלל שחברה תבקש להפשיר חלק גדול יותר מהכנסתה כך תגדל הטבת המס לה תהא זכאית.

שיעור הטבת המס המזערית לה תזכה החברה הינו 30% בעוד ששיעור הטבת המס המרבית יהיה 60%. כפועל יוצא מן האמור שיעור מס החברות המוטב אשר בו יחויבו החברות אשר יבחרו

בהפשרתם של הרווחים ה"כלואים" יהיה בטווח שבין 70% ל-40% משיעור מס החברות שהיה אמור לחול אלמלא הוראת השעה, והכול בהתאם לנוסחה הבאה:
שיעור ההטבה = 30% + 30% * יחס ההפשרה

חלק ההכנסה הצבורה אותה מבקשת החברה לחלק

לעניין זה "יחס ההפשרה" הינו -

סך ההכנסה הצבורה

"הכנסה צבורה" – הכנסה פטורה כאמור שנצברה עד ליום 31.12.2011 וטרם שולם עליה מס חברות למעט חבות במס בשל סכום שניתן לתאגיד המוחזק על ידי החברה בשיעור של 25% או יותר, או שנזקף לחובתו, במישרין או בעקיפין, לרבות רכישתו מצד שלישי.
יצוין כי לצורך קבלת שיעור המס המוטב נדרשת עמידה בין היתר בתנאים הבאים:

1. החברה שילמה את מס החברות המופחת כאמור לעיל בתוך 30 יום ממועד הבחירה.
2. החברה השקיעה "השקעה מיועדת" במהלך תקופה של חמש שנים שתחילתן בשנת המס שבה חל מועד הבחירה, במפעל תעשייתי לשם אחד או יותר מאלה -

- רכישת נכסים יצרניים, למעט בניינים;
- השקעה במחקר ופיתוח בישראל;
- תשלום שכר עבודה בגין העסקת עובדים חדשים שנוספו למפעל, ביחס למספר העובדים שהועסקו בשנת המס 2011, למעט שכר עבודה לנושא משרה בחברה.

לעניין זה, "השקעה מיועדת" תהיה בסכום השווה ל-30% מההכנסה הצבורה הנבחרת כשהוא מוכפל ב"יחס ההפשרה" ובשיעור מס החברות שהיה חל על אותה הכנסה לפי סעיף 47, בשנה שבה הופקה, אילולא הייתה פטורה ממס חברות בשנה זו. לגבי חברה שחל עליה שיעור המס המזערי, סכום ההשקעה יהיה סכום הטבת המס (שיעור מס החברות שהיה חל על ההכנסה לפי הוראות סעיף 47 פחות שיעור המס המזערי, מוכפל בהכנסה הצבורה הנבחרת) שקיבלה החברה בשל שיעור המס המזערי בניכוי הסכום המתקבל ממכפלת 30% במס החברות שהיה חל על ההכנסה לפי הוראות סעיף 47, ובהכנסה הצבורה הנבחרת.

יובהר כי במידה ולא ביצעה החברה את מלוא ההשקעה המיועדת עד תום תקופת ההטבה, תחויב במועד זה על ההכנסה הצבורה הנבחרת, במס חברות נוסף על המס לפי סעיף 52א(ג), בגובה ההפרש שבין ההשקעה המיועדת לבין ההשקעה שהשקיעה בפועל.

אדם אשר קיבל דיבידנד מההכנסה הצבורה של החברה בניכוי מס החברות המוטב החל עליה כאמור, יהיה חייב עליו במס של 15%. כמו כן, החברה מחלקת הדיבידנד תנכה מס במקור ממקבל הדיבידנד ויחולו ההוראות המתחייבות לניכוי מס במקור.

חברה הבוחרת לשלם מס חברות מופחת כאמור לעיל נדרשת למלא את טופס שנקבע לעניין זה (טופס מספר 969) בשני העתקים ולהגישו לפקיד השומה בה מתנהל תיקה וכן למחלקת חוקי עידוד ברשות המסים.

חרף האמור לעיל מן הראוי להסב את תשומת הלב להחלטת מיסוי 4457/12 אשר במסגרתה נקבע כי חברה פרטית תושבת ישראל אכן תוכל לשלם את מס החברות המופחת ללא ביצוע השקעה מיועדת, וזאת למרות שהחברה אינה עוסקת עוד בפעילות עסקית ואף אינה עתידה לבצע "השקעה מיועדת".

18.3.6 מפעל מעורב

18.3.6.1 הוראות החוק טרם תיקון 60 לחוק

א. כללי ייחוס ההכנסה החייבת ב"מפעל מעורב"

המונח "מפעל מעורב" לא הוגדר מפורשות בחוק, אולם הפרקטיקה המקובלת הייתה כי מפעל מעורב הינו מפעל שחלקו מפעל מאושר וחלקו אינו מפעל מאושר, או מפעל שיש בו מספר חלקים מאושרים שהוקמו במועדים שונים.

במסגרת הוראות החוק, ניתנה למרכז השקעות הסמכות לקבוע את אופן חישוב ההכנסה החייבת המיוחסת לכל אחד מחלקי המפעל המעורב. ה"הכנסה החייבת" לייחוס הייתה ההכנסה החייבת של המפעל לפני ניכוי הפחת והפחת המואץ ולפני הניכוי הנוסף בשל פחת. הוצאות הפחת והניכוי בשל פחת יוחסו באופן ספציפי למפעל, שבו כלולים הנכסים נשוא הפחת והניכוי בשל פחת. כמו כן על פי עמדת רשות המיסים, השפעות סעיף 7 לחוק התיאומים (ניכוי בשל אינפלציה/תוספת בשל אינפלציה) נלקחו לאחר פיצול ההכנסה החייבת.

הכנסתו החייבת של המפעל המעורב יוחסה לחלקיו השונים בהתאם ל"יחס הנכסים", אלא אם כן נקבע אחרת בכתב האישור של המפעל המאושר. על פי רוב, נקבע בכתב האישור כי הפיצול יבוצע בהתאם ל"יחס המחזוריים". לאור זאת, היה מקובל לפצל את ההכנסה החייבת של המפעל המעורב בהתאם ל"יחס המחזוריים" בשילוב עם "יחס הנכסים", במידה שהיה ניתן לעשות כן.

הכנסה חייבת שיוחסה למפעל המאושר, בהתאם לחלוקה כאמור, חויבה במס חברות בשיעור מופחת, כאמור בסעיף 18.3.4.3 לעיל.

במקום שבו נבע הפסד לצורכי מס מהמפעל מאושר ואשר מקורו בפחת מואץ, הוא היה ניתן לקיזוז רק כנגד הכנסה חייבת שנבעה מאותו מפעל מאושר בשנות המס הבאות.

ב. רכישת נכסים במפעל מאושר

ברכישת נכסים נוספים למפעל, שלא קיבלו אישור, מוצע לשקול בקשה לנטרולם בחישוב יחס הנכסים (במידת האפשר) או לחילופין לשקול בקשה לתוספת לכתב אישור קיים בגינם או כתב אישור חדש לגביהם (הרחבה) זאת, על מנת להקטין את הפגיעה בהטבות המס.

ג. ייחוס ההכנסה החייבת ב"מפעל מעורב" - מבחן יחס המחזוריים

אחת האפשרויות לחלוקת ההכנסה החייבת היא באמצעות חישוב גידול ב"מחזור" המפעל. הגידול במחזור הוא הפער שבין מחזור ההכנסות בשנת הדוח (המתייחס להכנסות מהפעילות נשוא כתב האישור) לבין מחזור שנת הבסיס כשהוא מוצמד למדד המחירים הסיטונאי של התפוקה התעשייתית (להלן: "מדד המחירים הסיטונאי"). הגדרת המונח "מחזור בסיס" הייתה מחזור ההכנסות בשנה הקודמת לשנת ההפעלה של התוכנית המאושרת. הגידול במחזור לעומת מחזור שנת הבסיס המתואם מיוחס לחלק המפעל המאושר (בכפוף ל"יחס הנכסים").

למפעלים אשר מייצאים 90% ומעלה ממחזורם הותר להצמיד את מחזור שנת הבסיס למטבע היצוא (במקום למדד המחירים הסיטונאי).

שיטת החישוב האמורה לעיל פגעה במפעלים אשר מחזור היצוא אצלם קטן מ-90% מהמחזור, עקב יצירת פער בין המדד לבין שער החליפין של מטבע החוץ, אשר גרם לכך שמחזור החלק המאושר נשחק.

שר התעשייה והמסחר ושר האוצר, קבעו (בתחולה משנת המס 1997) כי גם במפעלים ששיעור היצוא שלהם 70% לפחות מהמחזור יהיה ניתן להצמיד את מחזור הבסיס למטבע היצוא. שער החליפין יחושב על פי המטבע העיקרי של תמורת היצוא.

ד. קיזוז הפסדים מן העבר ב"מפעל מעורב" על פי סעיף 74 לחוק עידוד השקעות הון - פס"ד כרמל אולפינים

כרמל אולפינים החלה בפעילותה מאז היווסדה בשנת 1988. לחברה "מפעל מעורב" כהגדרתו בחוק לעידוד השקעות הון, מאחר שיש לה השקעות רגילות והשקעות מאושרות על פי החוק. ההשקעה האחת אושרה ביום 21.10.1988 ב"מסלול מענקים" וחלו בה תוספות ותיקונים בתקופה שבין 11.2.1992 עד 11.8.1993 (להלן: "תוכנית א"). ההשקעה האחרת אושרה ביום 23.7.1995 ב"מסלול חלופי" (להלן: "תוכנית ב").

בשנת המס 1996 נוצרה לחברה לראשונה הכנסה חייבת חיובית. בדוח המס שהגישה לשנה זו היא ייחסה את ההכנסה החייבת להשקעותיה השונות (הרגילה, תוכנית א' ותוכנית ב') בהתאם ליחס הנכסים בכל השקעה, כאמור בסעיף 74 לחוק.

לאחר הייחוס האמור, קיזוז החברה את הפסדי העבר שנצטברו עד שנת 1995, מן ההכנסה החייבת שיוחסה לפעילות הרגילה בלבד. פקיד השומה חלק על שיטת קיזוז ההפסדים של החברה כיוון שלשיטתו יש לקזז את הפסדי העבר מן ההכנסה החייבת הכוללת בטרם תיוחס

להשקעות השונות, כך שהקיצוץ יהיה בעצם מכל ההשקעות באופן יחסי, ולא מההשקעה הרגילה בלבד. על כך הגישה החברה ערעור לבית המשפט המחוזי.

"בית המשפט המחוזי קבע כי יש לפרש את המונח "הכנסה חייבת" בסעיף 74 לחוק זה כמשמעותו בפקודת מס הכנסה, דהיינו, "הכנסה לאחר הניכויים, הקיצוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין". אולם, הוא הוסיף כי יש הצדקה למודיפיקציה במשמעות המונח לצורך סעיף 74 לחוק, כך שהוא לא יכלול קיצוז הפסדים מן העבר. שכן, כך ההתחשבות בהפסדים מועברים מהעבר תביא לטשטוש יחודו של "המפעל" (שאושר במלואו או בחלקו) כיחידה חדשה. היא תגרום לכך שההפסדים העסקיים מהעבר שאינם נובעים מפעילותו השוטפת של המפעל ייוחסו למפעל, שהרי אין מניעה כי הפסדי עסק אחד שבבעלות הנישום ישמשו לקיצוז רווחי עסק אחר שבבעלותו. וכן, קיצוז ההפסדים בשלב קביעת 'העוגה' העומדת לחלוקה, יכול להביא לכך שההטבה המתבטאת בהקטנת שיעורי המס תשחק והנטייה בפסיקה היא להימנע מפרשנות המונעת מהנישום ליהנות ממלוא הטבות המס הניתנות לו". לאור זאת, קיבל בית משפט המחוזי את ערעור החברה, במובן זה שקיצוז ההפסדים מן העבר ייעשה מן ההשקעה הרגילה בלבד לאחר הייחוס על פי סעיף 74 לחוק.

בית המשפט העליון קבע כי השאלה האם "הכנסה חייבת", המוגדרת בסעיף 74 לחוק כ"לפני הפחת והפחת המואץ", היא גם לפני קיצוז הפסד מן העבר או אחריו, תוכרע על פי כללי הפרשנות המקובלים. הכלל המנחה הוא כי חוק מס, כמו כל חוק אחר, יש לפרש על פי התכלית המונחת בבסיסו. לשון החוק היא נקודת ההתחלה ותכלית החוק היא נקודת הסיום, במסלול הפרשני.

בסעיף 74 לחוק אין הגדרה פוזיטיבית מפורשת בדבר משמעות המונח "הכנסה חייבת". לדעת בית המשפט העליון, אין לקבל את טענת פקיד השומה, כי יש הפניה מפורשת לסעיף 1 לפקודה, מכוח סעיף 47 לחוק, מאחר שסעיף זה מצוי בפרק השביעי לחוק ואיננו חל על הפרק העשירי, שבו נמצא סעיף 74 לחוק. כן יש לדחות את טענת החברה, כי לשון החוק דנה מפורשות בשנת המס השוטפת ושוללת כל הפסד מן העבר. הפתיח ברישא של סעיף 74(ב), שדן בהטבות לשנת מס מסוימת, מובן על רקע כך, ששנת מס היא יחידת החישוב והשומה בדיני המס, ואין ללמוד ממנו על שלילה מפורשת של קיצוז הפסדי העבר, כפי שניסתה החברה לטעון.

מבחינת לשון הסעיף, המונח "הכנסה חייבת" סובל הן את פרשנות פקיד השומה, כי הוא כולל קיצוז הפסדים מן העבר והן את פרשנות החברה כי אין הוא כולל קיצוז כאמור. אכן, יש גם טעם בטענות פקיד השומה, כי לשון הסעיף מלמדת על כוונת המחוקק לתת למונח "הכנסה חייבת" בסעיף 74 לחוק משמעות כמשמעות הנודעת לו בסעיף 1 לפקודה, כלומר, בקיצוז ההפסדים מן העבר. אכן, הוצאת ניכוי פחת ופחת מואץ מהגדרת "הכנסה חייבת" מלמדת במידה מסוימת, כי המחוקק כיוון להגדרת "הכנסה חייבת" בסעיף 1 לפקודה. יחד עם זאת, מסקנה זו אינה הכרחית וחד משמעית ויש מקום לפרשנויות נוספות.

אין חולק, כי תכליתו של סעיף 74 לחוק היא להבטיח מתן הטבות על פי החוק לחלק המאושר בלבד. לדעת בית המשפט העליון, כדי להגשים את התכלית האמורה יש לפרש את המונח "הכנסה חייבת" ככולל קיצוז הפסדים מן העבר, ככל שמדובר בהפסדים של "המפעל המעורב". כלומר, הפסדים מן העבר, שנוצרו בטרם הפך המפעל להיות "מפעל מעורב", הם הפסדים שיש לקזזם מן הפעילות שקדמה ל"מפעל המעורב", ואין כל הצדקה תכליתית להחיל עליהם את סעיף 74 לחוק. אולם, הפסדים מן העבר, שנוצרו "במפעל המעורב", הם הפסדים של "המפעל המעורב", ויש לייחסם לכל פעילות "המפעל המעורב", בהתאם לשיטת הייחוס הקבועה בסעיף 74 לחוק. הפסדים מן העבר שנוצרו בתקופת ה"מפעל המעורב", נבעו מכל פעילות "המפעל המעורב", ולכן, אין הצדקה לקזזם רק כנגד הכנסה הרגילה ולהיטיב עם הנישום, כשם שאין הצדקה לקזזם רק כנגד הכנסה המוטבת ולהרע עם הנישום. תכלית החוק מובילה למסקנה כי יש לקזזם גם כנגד הכנסה הרגילה וגם כנגד הכנסה המוטבת, ושיטת הייחוס שתחול לעניין זה היא שיטת הייחוס הקבועה בסעיף 74 לחוק. כך תוגשם תכליתו של סעיף 74 לחוק.

לאור זאת, נשאלת השאלה, מה המועד הרלבנטי לתחילתו של "מפעל מעורב"? מועד התחילה לא יהיה בשנה הראשונה שבה נוצרה לחברה הכנסה חייבת חיובית, שמזכה בשיעור מס מופחת, שכן שיעורי מס מופחתים הם הטבה אחת הניתנת ל"מפעל מעורב" אך לא ההטבה היחידה. "מפעל מעורב", זוכה להטבות שונות, לאחר אישורו, ובכלל זה, ניכוי פחת בשיעורים גבוהים מהרגיל. על-כן, סיווג מפעל כ"מפעל מעורב", לצורך סעיף 74 לחוק, רק מהשנה

הראשונה שבה יש למפעל הכנסה חייבת חיובית, מוביל לקיזוז הפסדים שנבעו מפעילות רגילה ומפעילות הנהנית מהטבות מס מסוימות על פי החוק, כנגד ההכנסה הרגילה בלבד. משמעות הדבר היא מתן הטבה לפעילות רגילה, בניגוד לתכליתו של סעיף 74 לחוק. בהעדר כל טענה אחרת, ובהינתן כי החברה החלה בניכוי פחת מואץ עם מתן האישור להשקעותיה, הרי שיש לראות בה, בנסיבות המקרה דנן, "מפעל מעורב", החל מיום מתן האישור, מבלי שהדבר ימצה את הדיון בשאלה המשפטית בדבר מועד תחילת הסיווג "מפעל מעורב" לצורך סעיף 74 לחוק, בנסיבות שונות.

במקרה שלפנינו, אושרה תוכנית א' ביום 21.10.1988 על פי מסלול ההטבות אשר בסעיף 47 לחוק, והחברה החלה לקבל הטבות על-פי החוק, ובכלל זה, ניכוי פחת בשיעורים גבוהים. על-כן, החל ממועד זה היא "מפעל מעורב" לצורך סעיף 74 לחוק. אין לקבל כי תחילת סיווגה של החברה כ"מפעל מעורב" על פי סעיף 74, הוא בשנת 1996, שבה נוצרה לראשונה הכנסה חייבת חיובית, מאחר שגם קודם לכן היא נהנתה מהטבות על פי החוק. לאור זאת, הפסד שנוצר החל מיום 21.10.1988 יש לקזז מן ההכנסה החייבת של המפעל המעורב, וליחס את ההכנסה החייבת הנותרת בין תוכנית א' ובין הפעילות הרגילה על פי האמור בסעיף 74 לחוק.

תוכנית ב' אושרה ב-23.7.1995 במסלול הטבות על פי סעיף 51 לחוק, והחל ממועד זה התחילה החברה ליהנות מהטבות מסוימות על פי החוק. על כן, החל ממועד זה, החברה היא "מפעל מעורב" שיש לו שלושה חלקים. לאור זאת, הפסד שנוצר החל מ-23.7.1995, יש לקזז מן ההכנסה החייבת של החברה, ואת ההכנסה החייבת הנותרת, יש ליחס על פי סעיף 74 לחוק, בין תוכנית א', תוכנית ב' והפעילות הרגילה.

בצורה זו, מיוחסים הפסדי החברה לפעילות שיצרה את הפסדים, על סמך הנחת המחוקק, כי יחס הנכסים משקף גם את יחס הפסדים. בצורה זו ניתנות ההטבות על פי החוק לפעילות המאושרת בלבד.

בית המשפט העליון ציין כי "שיטת הייחוס" הקבועה בסעיף 74 חלה רק באין קביעה אחרת של המנהלה. בענייננו אין קביעה כזו. על דרך העיקרון נראה לבית המשפט העליון כי במקום שניתן לקבוע שיטת ייחוס מדויקת יותר, על יסוד נתונים קונקרטיים הנוגעים ל"מפעל המעורב", עדיף שהמנהלה תפעיל סמכותה, בין ביוזמתה היא, ובין בעקבות פניה של המפעל המעורב. באופן זה תיקבע ההכנסה החייבת על יסוד הנתונים הנוגעים לחלקי המפעל השונים (המאושר והלא מאושר), ולא על יסוד נוסחה מתמטית המבוססת על יחס שווי הנכסים, נוסחה שלא בהכרח משקפת את היחס האמיתי של ההכנסה החייבת הקיימת בין חלקי המפעל השונים.

לעניין זה ראה גם הוראות חוזר 11/2011 בסעיף ו' להלן.

ה. ייחוס הפסדים להכנסה בשיעורי מס רגילים - פס"ד מודול בטון

חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ (להלן: "המשיבה" או "החברה") הינה חברה העוסקת בייצור ובשיווק מוצרים נלווים לענף הבנייה, ולה מפעל תעשייתי אשר קיבל מעמד של "מפעל מאושר" בהתאם לחוק לעידוד השקעות הון (להלן: "החוק לעידוד"), והכנסותיו פטורות מס בהתאם ל"מסלול חלופי" הקבוע בסעיף 51 לחוק לעידוד (להלן: "הכנסות מוטבות"). בנוסף להכנסות המוטבות, לחברה הכנסות החייבות במס חברות (להלן: "הכנסות רגילות") בהתאם להוראות סעיף 126 לפקודת מס הכנסה.

שנות המס אשר סביבן נסב הערעור הינן השנים 1999 ועד 2002, כאשר בשנים אלה, למעט שנת 2002, החזיקה החברה בכל מניותיה של חברת כלל מודול בטון בע"מ (להלן: "חברת הבת"), אשר לה הכנסות החייבות במס חברות לפי הפקודה, קרי הכנסות רגילות. המשיבה בחרה, מכוח הזכות המוקנית לה על-פי הוראות החוק לעידוד התעשייה (מיסים), התשכ"ט-1969, להגיש דו"ח מאוחד עם חברת הבת לצרכי מס. בהתאם, קיזזה המשיבה, במהלך שנות המס נשוא הערעור, במסגרת הדו"ח המאוחד את הפסדי הבת כנגד הכנסותיה הרגילות, ולא קיזזה כנגד הכנסותיה המוטבות, כך שכל שנה יתרת ההפסדים הועברה על ידי המשיבה לשנות המס הבאות (להלן: "הפסדים המועברים").

פקיד השומה (להלן גם: "המערער") טען כי החברה הייתה חייבת לקזז את ההפסדים העסקיים שהועברו אליה מחברת הבת כנגד כלל הכנסותיה ובכך גם כנגד הכנסותיה המוטבות.

במסגרת ההתדיינות בהליך בפני בית המשפט המחוזי, קבע בית המשפט המחוזי כי עצם עמדתו של פקיד השומה מהווה כרסום בכוחו הממצע של קיזוז הפסדים מועברים ומעקר את התמריץ שאליו התכוון המחוקק בחוקי העידוד הרלוונטיים למקרה זה. יתרה מכך, חיוב מעין זה אליו כיוון פקיד השומה אינו מתיישב עם רעיון המיצוע הגלום בהעברת הפסדים בין הכנסות "דומות" ואף מתנגד עם הסימטריה המתבקשת ושוחק ומטה את הצדק האנכי. לאור קביעות כאמור הוגש ערעור על ידי המדינה אל בית המשפט העליון.

ביום 21 בפברואר 2010 ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין זה אשר אישש את עמדתו של בית המשפט המחוזי.

בקשר עם סוגיית קיזוז הפסדים עסקיים מועברים כנגד הכנסות מוטבות ביסס בית המשפט העליון את קביעותיו על העמדה על פיה במצבים בהם יש ספק בדבר היקף תחולת דיני קיזוז הפסדים אשר יש ליישם, עדיף יהיה להכריע (בדרך כלל) לטובתה של גישה המביאה להרחבת התחולה על פני גישה המביאה לצמצומה. כפועל יוצא מכך קבע בית המשפט העליון כי **אין לחייב את המשיבה לקיזוז הפסדים מפעילותה הרגילה, כנגד הכנסתה המוטבת** שכן יישום שיטתו של המערער יש בה כדי לסכל את מטרת המחוקק להעניק פטור ממס להכנסה במסלול החלופי לפי החוק לעידוד. בכך נפגע התמריץ ליזמים לבחור במסלול החלופי של פטור ממס תמורת ויתור מצידם על מענק השקעה, ובכך נפגעת התכלית שבבסיס החוק האמור. בית המשפט קובע כי סעיף 51(ב) קובע פטור מלא העומד בפני עצמו כאשר בסעיף 51(ג) קבע המחוקק כי הפטור "פוקע" במועד חלוקת הדיבידנד. המטרה הינה לתמרץ חברה שבעלותה מפעל מאושר להותיר את הכנסותיה בתקופת ההטבות בידיה, כאשר חלוקת הדיבידנד משמעה הוצאת רווחי המפעל המאושר לבעלי המניות במקום המשך השקעתם בחברה. חברה בעלת מפעל מאושר במסלול חלופי יכולה להחליט אם לחלק את הדיבידנד ואם לאו ולפיכך אין מדובר בדחיית מס אלא בפטור ממס שעשוי לפקוע בנסיבות של חלוקת דיבידנד. יצוין כי גם העדר של מנגנון שערך והצמדה מעיד כי לא בדחיית מס עסקיין.

יצוין בעניין זה כי במסגרת הדיון הועלתה סוגיית קיזוזם של הפסדים הנובעים מפעילותו של "מפעל מאושר" כנגד הכנסה רגילה, אך יחד עם זאת בחר בית המשפט העליון להותירה בצריך עיון מבלי להיכנס לעומק לדיון.

לעניין זה ראה גם הוראות חוזר 11/2011 בסעיף ו' להלן.

1. חוזר מס הכנסה מספר 11/2011 - קיזוז הפסדים ב"מפעל מעורב"

ביום 23.10.2011 פורסם חוזר מס הכנסה מספר 11/2011 שמטרתו מתן הבהרות בנושא אופן ייחוס וקיזוז הפסדים שמקורם במפעל מעורב לאור סעיף 74 לחוק (על נוסחיו לפני תיקון 60 ואחריו), ולאור ההלכות שנקבעו בפסיקה (כרמל אולפנינים ומודול בטון).

להלן עיקרי הדברים שנקבעו בחוזר:

- על חברה בעלת מפעל מאושר או מוטב שאושר לאחר תיקון 60 שנצברו בה הפסדים עובר לתיקון 60, יחולו הוראות סעיף 74 כנוסחו לאחר תיקון 60, לגבי הפסדים אלו.
- אופן קיזוז הפסדים במפעל מעורב שיש בו חלקים ישנים בלבד (לגביהם יש להחיל את הוראות סעיף 74 הישן) או במפעל מעורב שיש בו חלקים ישנים לצד חלקים חדשים (לגביהם יש להחיל את הוראות המעבר לסעיף 74 מתיקון 60) יבוצע באופן שבו, ההפסד המועבר יקוזז כנגד הכנסות מכלל התוכניות של המפעל שהיו קיימות במועד היווצרות ההפסד לרבות תוכניות שההכנסה מהן פטורה בהתאם להוראות חוק העידוד (הלכת כרמל אולפנינים). במידה ולאחר יישום האמור לעיל, נותרת יתרת הפסד (שאינה נובעת מיחוס פחת מואץ באופן ספציפי בהתאם לסעיף 74 הישן) באחד מחלקי המפעל ומנגד רווח בחלק אחר של המפעל, אזי יש חובה לקיזוז את ההפסד, בהתאם להוראות סעיף 28(א) לפקודה, כנגד הכנסה חייבת הנובעת מאחד מחלקי המפעל האחרים החייבים במס, אם בשיעור מס חברות מופחת ואם בשיעור מס חברות רגיל, וזאת בהתאם להעדפת החברה. במידה ולחברה חלק מפעל אשר יש בו הכנסה פטורה מכח הוראות החוק, לא תהיה חובת קיזוז של יתרת ההפסד השוטף כנגד ההכנסה הפטורה מחלק זה (הלכת מודול בטון) האמור יחול גם לגבי יתרת הפסד שוטף הנוצר מחלק המפעל שאילו היה רווח היה פטור ממס מכוח הוראות החוק. כך, יתרת הפסד שוטף זו, שנוצרה מחלק המפעל שאילו היה רווח היה פטור ממס מכוח הוראות החוק, תהא חייבת בקיזוז כנגד הכנסה חייבת במס חברות בשיעור כלשהו, אולם לא תחול חובת הקיזוז כאמור כנגד הכנסה פטורה שמקורה במפעל המאושר או המפעל המוטב. מקום שלא ניתן לקיזוז את כל ההפסד בשנת המס כאמור, על יתרת ההפסד השוטף שלא קוזז (ואשר הופך להיות הפסד מועבר מהמפעל) יחולו הוראות סעיף 28(ב) לפקודה והלכת כרמל אולפנינים, לרבות קיזוזו כנגד הכנסה פטורה.

- כאשר לחברה הכנסות ממפעלים ישנים ו/או מפעלים חדשים (להלן: "**פעילות תעשייתית**") וכן הכנסות שאינן מהמפעל (להלן: "**פעילות לא תעשייתית**") יתכן ויוצר הפסד מהפעילות התעשייתית ו/או מהפעילות הלא תעשייתית (כגון: פעילות מסחרית, שכר דירה, רווח הון וכו') חברה כאמור תפעל בהתאם להוראות כדלקמן-

(1) הפסד הנובע מאחד או יותר מחלקי המפעל של הפעילות התעשייתית יקוזז כנגד אחד מחלקי המפעל החייבים במס (אך לא כנגד הכנסה פטורה) או כנגד הכנסה החייבת

מהפעילות הלא תעשייתית. הקיזוז יבוצע בהתאם להעדפותיה של החברה כנגד הכנסה בשיעור מס רגיל או בשיעור מס מופחת. הוראות אלו יחולו גם לגבי הפסד הנוצר מחלק המפעל של הפעילות התעשייתית, שאילו היה רווח היה פטור ממס מכח הוראות החוק.

(2) הפסד מהפעילות הלא תעשייתית, יקוזז כנגד אחד מחלקי המפעל החייבים במס (אך לא כנגד הכנסה פטורה מהמפעל), אם בשיעור מס מופחת או במס חברות רגיל, בהתאם להעדפותיה של החברה ובכפוף להוראות סעיף 28 לפקודה.

(3) מקום שלא ניתן לקוזז את כל ההפסד בשנת המס, על יתרת ההפסד שלא קוזז מחלק המפעל, יחולו הוראות סעיף 280ב) לפקודה והלכת כרמל אולפנינים. על יתרת הפסד שלא קוזז מהפעילות הלא תעשייתית, יחולו הוראות סעיף 28ב) לפקודה והחברה תוכל לבחור בשנים הבאות את סדר הקיזוז על פי העדפותיה.

(3) יודגש, כי הפסד שוטף או הפסד מועבר אינם חייבים בקיזוז כנגד הכנסה פטורה מכוח הוראות החוק (למעט הפסד מועבר שמקורו בפעילות המפעל בהתאם להלכת כרמל אולפנינים), אך החברה תהיה רשאית לבחור לקוזז את ההפסד כנגד הכנסה פטורה כאמור לעיל.

ז. חלוקת דיבידנד

חלוקת דיבידנד מהכנסתו החייבת בשנת מס מסוימת של מפעל מעורב (אשר חלקו מאושר וחלקו אינו מאושר) מחייבת **חלוקה יחסית** הן מרווחי החלק המאושר והן מרווחי החלק הלא מאושר (למעט רווחי מפעל מאושר הפטורים ממס לפי המסלול החלופי או לפי מסלול מענקים). חלוקת הדיבידנד המחולק לחלקי המפעל המאושר והלא מאושר נעשית לפי יחס ההכנסה החייבת ממנה חולק הדיבידנד, בניכוי מס החברות החל עליה.

אולם, נציין כי קיימת **פרשנות** לפיה אין חובה בחלוקה מקבילה מהחלק המאושר בעת חלוקת דיבידנד ממפעל מעורב מהחלק הלא מאושר.

חברה אשר קיבלה דיבידנד ממפעל מאושר והתחייבה עליו במס (15%) ומחלקת אותו, תזכה בהחזרי מס על תשלומי עבר בעת שירשורו של אותו דיבידנד. ולפיכך, חברה אשר מקבלת דיבידנד ואשר מעוניינת בחלוקת הדיבידנד המתקבל לבעלי מניותיה, מייחסת חשיבות פחותה לשאלה בנוגע למפעל המאושר ולמס המוטל בעת חלוקתו, מאחר והבחינה מבוצעת לגבי המקבל האחרון.

בהקשר להקטנת הפסד שנבע ממכירת מניות חברה בעלת מפעל מאושר/מעורב בגובה דיבידנד שחולק בשנתיים שקדמו למכירה - ראה סעיף 12.6 למדריך המס.

18.3.6.2 "מפעל מעורב" על פי הוראות תיקון 60 לחוק (תמצית הוראות חוזר מס הכנסה 2006/3)

א. כללי

במסגרת תיקון 60 הוחלף סעיף 74 לחוק. להלן פירוט עיקר השינויים:

- שונתה שיטת ייחוס ההכנסה החייבת במפעל המעורב, ובכלל זה נקבע כי ההכנסה החייבת במפעל מעורב תיוחס בהתאם ל"יחס המחזוריים בלבד" (לעניין זה תוקנה הגדרת "מחזור בסיסי");
- בוטל הייחוס הספציפי של הפחת והניכוי הנוסף בשל פחת;
- בוטל האיסור על קיזוז הפסד ממפעל מאושר או ממפעל מוטב הנובעים מפחת מואץ;
- הייחוס יבוצע לאחר קיזוז הפסדים המועברים משנות מס קודמות.

ב. הגדרת מפעל מעורב

במסגרת התיקון היה צורך להתאים את הגדרת מפעל מעורב עקב הכנסת המושג "מפעל מוטב" במסגרת התיקון. לפיכך, נקבע במסגרת התיקון כי "מפעל מעורב" הוא מפעל שנעשתה בו הרחבה, אחת או יותר, ומתקיים בו אחד מאלה:

- חלקו הוא מפעל מוטב וחלקו אינו מפעל מוטב.
- יש בו מספר חלקים מאושרים או מספר חלקים מוטבים, שהוקמו במועדים שונים.

א. אופן ייחוס ההכנסה החייבת של המפעל המעורב לחלקיו השונים

בתיקון נקבע כי ייחוס ההכנסה החייבת של המפעל המעורב לחלקיו השונים יבוצע באופן בלעדי לפי "יחס המחזוריים" (המכונה בחוק: "הפרש ההרחבה"), כמו כן, בהתאם לפרקטיקה המקובלת מלפני התיקון, נקבע כי יש לייחס את ההכנסה החייבת החל מההרחבה האחרונה וכלה בהרחבה הראשונה, לפי הסדר. על פי הוראות החוק, אין ליישם את "מבחן הנכסים" אלא אם המפעל משתמש במכונות וציוד שנעשה בהם שימוש קודם בישראל (ראה פירוט בסעיף 18.3.6.1 א' לעיל).

על מנת לחשב את ההכנסה החייבת שיש לייחס לכל חלק מאושר ו/או מוטב במפעל המעורב, יש לחשב לכל חלק של המפעל את המחזור הנובע ממנו - המכונה בחוק "הפרש ההרחבה".

סכום ההכנסה החייבת המיוחס לכל חלק מחלקי המפעל המעורב יחושב על פי היחס של כל הפרש הרחבה לכלל המחזור; ובנוסחה מתמטית, המכפלה שבין כלל ההכנסה החייבת של המפעל בשנת המס לבין היחס שבין "הפרש ההרחבה" למחזור המפעל בכללותו. "הפרש ההרחבה", שהוא תוספת המחזור שיש לשייכה לכל הרחבה, יחושב בהתאם לכללים הבאים:

(1) כאשר למפעל הרחבה אחת בלבד - "הפרש ההרחבה" יהא ההפרש שבין מחזור המפעל בשנת המס לבין מחזור הבסיס המתואם של אותה הרחבה. אם ההפרש הינו סכום שלילי, הפרש ההרחבה יהא אפס.

(2) כאשר למפעל מספר הרחבות - לגבי ההרחבה האחרונה בזמן, "הפרש ההרחבה" יחושב בהתאם לאמור בסעיף (1) דלעיל; ולגבי כל הרחבה אחרת, "הפרש ההרחבה" יהא ההפרש שבין מחזור הבסיס המתואם של ההרחבה העוקבת אשר לגביה הפרש ההרחבה הוא חיובי, לבין מחזור הבסיס המתואם של אותה הרחבה. אם ההפרש הינו סכום שלילי, הפרש ההרחבה יהא אפס.

(3) כאשר למפעל הרחבה שהיא "מפעל קשור" - כאמור בהגדרת "הרחבה" שבסעיף 51 לחוק, הרחבה יכול שתבוצע גם על ידי הקמת "מפעל קשור". ככלל, יש ליישם את הוראות סעיף 74 לחוק לגבי כל אחד מהמפעלים - הן המפעל עצמו והן המפעלים הקשורים אליו. עם זאת, נקבעה הוראה אנטי תכנונית שתכליתה למדוד את הטבות המס במצב בו בעל מפעל קיים מעתיק חלק מפעילות המפעל הקיים למפעל שהוא מפעל קשור או ממשיך פעילות עסקית קיימת במפעל אחר שהקים. לפיכך, בהגדרה "הפרש הרחבה" קובע החוק כי בחישוב הפרש ההרחבה של מפעל קשור, יש להפחית ממחזור המפעל הקשור את הירידה במחזורים של המפעל האחר (אם הייתה כזו).

לעניין זה, יצוין כי:

▪ **תיאום מחזור הבסיס:** במסגרת התיקון תוקנה הגדרת "מחזור בסיס", המשמשת בחישוב "יחס המחזורים" ובנוסף נקבע כי הוא יתואם לפי שיעור עליית מדד המחירים הסיטונאיים של התפוקה התעשייתית (כפי שהיה עובר לתיקון) או לפי מדד אחר אותו קבעו השרים.

בחוזר מס הכנסה 3/06 הובהר כי התקנות בדבר בסיס ההצמדה של מחזורי הבסיס - תקנות לעידוד השקעות הון (כללים בדבר שיעור הצמדה לעניין חישוב ההכנסה החייבת של חלק מאושר במפעל מעורב), התשנ"ח-1997 - עדיין בתוקף.

▪ **שחיקת מחזורים:** השרים הוסמכו לקבוע הוראות בקשר להפחתת מחזור הבסיס. ראה לעניין זה סעיף 18.3.6.3 להלן.

▪ **ההכנסה החייבת לייחוס:** ההכנסה החייבת לייחוס לפי "יחס מחזורים" הינה הכנסה חייבת כהגדרתה בפקודה, קרי - "הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין". מכאן, שהפחת והפחת המואץ לא ייוחסו באופן ספציפי לחלקי המפעל השונים, כפי שהיה קודם לתיקון (למעט פחת בגין נכסים מנוטרלים, שלא יוחסו באופן ספציפי אף לפני התיקון), אלא לפי "יחס המחזורים". בנוסף, מהגדרה זו עולה כי הייחוס יבוצע לאחר קיזוז הפסדים המועברים משנות מס קודמות (בהקשר זה ראה פסק הדין שניתן בפרשת כרמל אולפנינים בסעיף 18.3.6.1 ד' לעיל).

בחוזר מס הכנסה 3/06 הובהר כי על פי הוראות סעיף 7 לחוק התיאומים, יש ליישם את הוראות הסעיף, הן לפני התיקון לחוק והן לאחריו, לאחר פיצול הכנסתו החייבת של המפעל המעורב. דהיינו, את הניכוי בשל אינפלציה או התוספת בשל אינפלציה יש לייחס לחלקים השונים של המפעל המעורב רק לאחר הפעלתו של סעיף 74 לחוק.

▪ **קיזוז הפסד מפחת מואץ:** במסגרת התיקון לא נקבעו הגבלות על קיזוז הפסד, הנובע מפחת מואץ שנתבע בהתאם להוראות החוק, כפי שנקבעו בסעיף 74 לחוק, טרם התיקון.

ב. הקטנת ההכנסה החייבת, המזכה בהטבות מס עקב שימוש במכונות וציוד, שנעשה בהם שימוש קודם בישראל

במסגרת התיקון נקבע כי אם נעשה במפעל המעורב שימוש במכונות או בציוד אחר, שנעשה בהם שימוש קודם בישראל, יופחת מסכום ההכנסה החייבת של המפעל, שבשלה הוא זכאי להטבות לפי החוק, סכום ההכנסה החייבת הנובע מהשימוש במכונות או בציוד האמורים, בהתאם לכללים שקבע מנהל רשות המסים.

בחוזר הובהר כי אם המפעל רכש נכסים משומשים או חכר נכסים משומשים (והכול כשהשימוש היה בישראל, ולא בחו"ל), אפילו לתקופה קצרה, יהא עליו להפעיל את "מבחן יחס הנכסים" לאחר הפעלת "מבחן יחס המחזורים". לעניין זה, נקבע בחוזר האמור כי רכבים פרטיים ו/או רכבים מסחריים, כהגדרתם בפקודת התעבורה, שנעשה בהם שימוש

קודם בישראל, לא יהיו "נכסים משומשים" לצורכי סעיף 74 לחוק, אם אלה אינם משמשים לפעילות הייצורית של המפעל.

לא יחשבו נכסים משומשים, לצורך יישום "מבחן יחס הנכסים", מכוונות וצידוד שנעשה בהם שימוש קודם בישראל במשך תקופה שאינה עולה על 6 חודשים מיום רכישתם, ובלבד שנתקיימו כל אלה:

1. נתקבל על כך אישור מראש מאת מנהל רשות המסים או מי שהוסמך על ידו.
2. הנכסים נרכשו מחברה המצויה בהליך פירוק שלא מרצון.
3. בעל המפעל, שרכש הנכסים, אינו "קרוב" של החברה המתפרקת. לעניין זה, "קרוב" - כמשמעות המונח בסעיף 88 לפקודה.
4. לא נתקבל מענק בשל הנכסים שנרכשו כאמור.

המחוקק הסמיך את מנהל רשות המסים לקבוע כללים מפורטים בקשר לאופן יישום "מבחן יחס הנכסים". בחוזר מס הכנסה 3/06 נקבע כי עד למועד פרסום הוראות מפורטות בעניין זה, ובכפוף לתחולת הכללים שיפורסמו, קבע המנהל כי יש להפעיל את "מבחן יחס הנכסים" בהתאם להוראות סעיף 74(ב)(1) לחוק לפני תיקונו, בשינויים המתחייבים.

ג. ייחוס דיבידנד לחלקי המפעל השונים

ההוראה שהייתה קיימת ערב התיקון בנוגע לייחוס דיבידנד לחלקי המפעל המעורב השונים נכללה גם במסגרת התיקון, בשינויים המתחייבים.

החוק קובע כי כאשר חברה, שהיא בעלת מפעל מעורב, מחלקת דיבידנד, יראו את הדיבידנד כאילו חולק, באופן יחסי, מרווחים של כל אחד מהחלקים במפעל המעורב בשנת המס שמרווחיה מחולק הדיבידנד. ייחוס הדיבידנד לכל אחד מהחלקים יתבצע בהתאם ליחס ההכנסה החייבת, בניכוי מס החברות החל, בשל כל חלק וחלק. לעניין זה, על החברה להצביע על שנת המס שמרווחיה חולק הדיבידנד.

החוק קובע כי רווחים פטורים במסלול החלופי ו/או רווחים פטורים במסלול מענקים (אזור פיתוח א' - שנתיים פטור), יראו אותם כאילו הם רווחים של מפעל נפרד. המשמעות היא, שהוראות המפורטות לעיל, לא יחולו על רווחים פטורים אלה. החברה תהא רשאית להצביע על המקור ממנו חולק הדיבידנד, אם מרווחים פטורים כאמור ואם מרווחים אחרים שאינם פטורים.

כפועל יוצא מן האמור, יש להחיל את הוראות סעיף 74(ד)(4)(א) לחוק (ייחוס פרופורציונאלי) רק לגבי חלוקת דיבידנד מרווחים במסלול מענקים (שאינם פטורים) ו/או מרווחים במסלול אירלנד ו/או מרווחים פטורים במסלול האסטרטגי ו/או מרווחים חייבים במס במסלול החלופי ו/או מרווחים אחרים של המפעל החייבים בשיעור מס חברות רגיל.

ד. תחולה והוראות מעבר

יום התחילה של התיקון הינו 1 באפריל 2005. בנוסף, נקבעה הוראת מעבר, לפיה סעיף 74 לחוק, בנוסחו עובר לתיקון, יחול על תוכניות שאושרו על ידי המנהלה ולגבי השקעות שנעשו עד ליום 31 במרס 2005. אם הייתה במפעל הרחבה לאחר יום התחילה (1 באפריל 2005) (להלן: "התוכניות החדשות"), יחולו הוראות סעיף 74 לחוק, בנוסחו עובר לתיקון, רק על חלק ההכנסה החייבת שיוחס, לפי הוראות סעיף 74 לחוק, כנוסחו לאחר התיקון, לחלק המפעל שאושר לפני יום התחילה. בחוזר מס הכנסה 3/06 הובהר כי תחילה, יש לייחס ההכנסה החייבת המשויכת ל"תוכניות החדשות" לפי הוראות סעיף 74 לחוק, ואחרי כן, לייחס את ההכנסה החייבת שיוחסה לתוכניות שאישרה המנהלה לפני 1 באפריל 2005 ("התוכניות הישנות") לפי הוראות סעיף 74 לחוק, כנוסחו טרם התיקון. בחוזר האמור הובהר כי כפועל יוצא מן האמור לעיל, יש לפעול בהתאם לאמור להלן:

1. יש לחשב את ההכנסה החייבת, כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה, של המפעל המעורב. ההכנסה החייבת תחושב לפני יישום הוראות סעיף 7 לחוק התיאומים;
2. יש לחשב את הפרשי ההרחבה ואת מחזורי הבסיס של כל החלקים במפעל המעורב;
3. יש לייחס את ההכנסה החייבת לחלקים החדשים בהתאם להוראות סעיף 74 לחוק החדש (יחס המחזוריים ויחס נכסים, אם קיים);
4. את יתרת ההכנסה החייבת יש לייחס לחלקים הישנים;
5. יש להוסיף ליתרת ההכנסה החייבת, האמורה בפסקה 4 דלעיל, את ההוצאות הבאות: פחת, פחת מואץ וניכוי נוסף בשל פחת (להלן: "הוצאות הפחת הכוללות") בשל נכסים שנרכשו עבור החלקים הישנים (נכסים מאושרים או לא מאושרים, למעט נכסים מנוטרלים);

6. יש להוסיף ליתרת ההכנסה החייבת, האמורה בפסקה 5 לעיל, הפסדים עסקיים מועברים, למעט החלק שיוחס לפי סעיף 74 החדש לחלקים החדשים, שלפי הלכת כרמל אולפיינים יש לייחסם באופן ספציפי;
7. על הסכום האמור בפסקה 6 יש להחיל את הוראות סעיף 74 הישן, דהיינו: (א) יש לייחס ההכנסה החייבת בין החלקים הישנים לפי יחס המחזוריים של החלקים הישנים (בכפוף לקביעות המנהלה); (ב) יש לייחס הפסדים עסקיים מועברים בהתאם להלכת כרמל אולפיינים; (ג) יש להפעיל את מבחן יחס הנכסים לגבי כל חלק וחלק; (ד) יש לייחס את הוצאות הפחת הכוללות בין החלקים הישנים (ייחוס ספציפי);
8. יש לייחס את הוראות סעיף 7 לחוק התיאומים.

18.3.6.3 נוהל שחיקת מחזור בסיס ב"מפעל מעורב"

א. כללי

ביום 6 באוגוסט 2007 אושרו התקנות לעידוד השקעות הון (הפחתת מחזור בסיס), התשס"ו-2007 (להלן: "התקנות"), המקנות הגדלה משמעותית של הטבות המס להן זכאיות חברות עתירות טכנולוגיה במסגרת החוק לעידוד השקעות הון. הוראות התקנות יחולו על חברות אשר בבעלותן מפעל מעורב, דהיינו מפעל שחלקו הינו מפעל מאושר וחלקו אינו מפעל מאושר או מפעל שיש בו מספר חלקים מאושרים שהוקמו במועדים שונים.

עד להחלת התקנות, בנוהל שחיקת מחזוריים נקבע כי שחיקת מחזורי הבסיס תעשה עבור הרחבה ספציפית. על פי התקנות, הפחתת מחזור הבסיס תעשה בהתייחס למפעל כולו על מכלול התוכניות הקיימות בו. כלומר, אם ההרחבה האחרונה במפעל זכאית להפחתת מחזור הבסיס בהתאם לתקנות, כל ההרחבות שקדמו במפעל ייהנו אף הן מהפחתת מחזור הבסיס ובלבד שהשנה הקובעת שלהן לא קדמה לשנת המס 1996.

ב. התנאים

התקנות קובעות כי מפעל מאושר ומפעל מוטב רשאים להפחית את מחזור הבסיס בשיעור של 10% לכל שנת מס ובלבד שהתקיימו בכל שנת מס התנאים הבאים:

1) הוצאות המו"פ שהוציא המפעל לא פחתו מ-7% מהמחזור בשנת המס או שהוצאות המו"פ בשנת המס ובשנה שקדמה לה לא פחתו מ-7% מהמחזור בשנת המס ובשנה שקדמה לה.

במסגרת חוזר מס הכנסה מספר 4/2010 (להלן: "החוזר"), שפורסם ביום 18 באוקטובר 2010, נקבע כי יש להביא בחשבון את הוצאות המו"פ (שאושרו על ידי המדען הראשי בנטרול הוצאות המו"פ ששימשו לרכישת נכסים) לפני ניכוי מענקים מהמדען הראשי שהתקבלו לפי חוק המו"פ. לעניין תנאי זה על המפעל לפנות למדען הראשי במשרד התמ"ת **בכל שנת מס** לצורך קבלת אישור על סכום הוצאות המו"פ. יודגש כי כל אישור מגורם אחר, אינו עונה לתנאי הנדרש.

יובהר כי הוצאות שהוציא מפעל אשר נותן שירותי מחקר ופיתוח עבור אחר, לא יובאו בחשבון כהוצאות מו"פ לעניין התקנות מכיוון שהקניין הרוחני (IP) אינו בבעלות המפעל, ולפיכך המפעל לא יהא זכאי להפחתת מחזור הבסיס.

2) 20% לפחות מכלל העובדים בחברה בשנת המס או לפי חישוב ממוצע בשנת המס ובשנה שקדמה לה, הם בעלי תואר אקדמי בתחום ההנדסה, המחשבים, מדעי הטבע או המדעים המדויקים ועובדים בתחום השכלתם. בחוזר צוינו מספר דגשים לעניין זה כדלקמן:

- תואר אקדמי הינו לכל הפחות תואר ראשון במוסד שהוכר על יד המועצה להשכלה גבוהה בישראל או תואר אקדמי שהוענק על יד מוסד להשכלה גבוהה בחו"ל, אשר הוכר על ידי משרד החינוך.
 - הבדיקה תכלול את כל עובדי החברה ולא רק את עובדי המפעל.
 - בעת ביצוע הבדיקה הדו-שנתית, יש להביא בחשבון את סך העובדים בעלי תואר אקדמי בשנת המס ובשנה שקדמה לה, ולחלקם בסך כל העובדים בחברה בשנת המס ובשנה שקדמה לה.
 - עובד במשרה חלקית או שעבד בחלק משנת המס יובא בחשבון באופן יחסי בנוסחה.
 - יש לקבל בכל שנת מס את הצהרת החברה חתומה על ידי גורם מוסמך רלוונטי, בדבר העובדים המתאימים שעבדו בתחומם.
- 3) כמו כן, ובנוסף לתנאים המפורטים לעיל, נדרש כי בשנת הבחירה או לעניין מפעל מאושר בשנת ההפעלה (להלן: "השנה הקובעת"), התקיים במפעל אחד מאלה (להלן: "תנאי ההתחדשות"):

(א) תנאי תחלופת מוצרים - מחזור המפעל בשנה הקובעת ממכירת מוצרים שיוצרו בו בשנת המס להשוואה, לא עלה על 50% ממחזורו באותה שנת מס, או שמחזור המפעל בשנה שלאחר השנה הקובעת ממכירת מוצרים שיוצרו בו בשנת המס הראשונה שלאחר שנת המס להשוואה, לא עלה על 50% ממחזורו באותה השנה. לעניין זה, "שנת המס להשוואה" - אחת מאלה -

(1) הייתה למפעל הכנסה בכל אחת משמונה שנות המס המסתיימות בשנה הקובעת - שנת המס שקדמה בחמש שנים לשנה הקובעת.

(2) לא הייתה למפעל הכנסה בתקופה המצוינת בס"ק (1) לעיל, והייתה לו הכנסה בכל אחת מחמש שנות המס המסתיימות בשנה הקובעת - שנת המס שקדמה בשלוש שנים לשנה הקובעת.

(3) לא התקיימו התנאים המפורטים בס"ק (1) או (2) לעיל - שנת המס שקדמה בשנתיים לשנה הקובעת.

מדובר בקריטריון המעיד כי היקף המכירות של המוצרים שנמכרו בעבר, נשחק בצורה משמעותית. בהפחתת מחזור הבסיס, יקטן חלק הגידול במחזור בשנת המס המיוחס למכירות אותם מוצרים ישנים.

בחוזר הובהר כי במקרים בהם קיים ספק לגבי הגדרת המוצרים והשונות ביניהם, יש לפנות למחלקת חוקי עידוד.

(ב) תנאי תחלופת נכסים יצרניים - המפעל נדרש להשקיע בנכסים יצרניים בהתאם ל"ווק" המפעל כמפורט להלן -

(1) ביחס למפעל, שהייתה לו הכנסה בכל אחת משמונה שנות המס המסתיימות בשנה הקובעת, השקעת המפעל ברכישת נכסים יצרניים, שנעשתה בתקופה של חמש שנים המסתיימות בתום השנה הקובעת, הייתה בסכום השווה ל-50% לפחות מהמחיר המקורי המתואם של הנכסים המקוריים.

לעניין זה, "נכסים מקוריים" - נכסים יצרניים, למעט בניינים, שהיו למפעל בתום שנת המס שקדמה לתקופת ההשקעה (תקופה של חמש שנים המסתיימת בתום השנה הקובעת), שלגביהם זכאי היה המפעל לתבוע ניכוי בעד פחת בשנת המס הראשונה לתקופת ההשקעה, אילו היה נתבע פחת מיום רכישתו, לפי תקנות מס הכנסה (פחת), 1941.

החוזר מבהיר כי נכסים שהופחתו במלואם קודם לתקופת ההשקעה, לא יובאו בחישוב הנכסים המקוריים, אך ורק כאשר בסיס ההפחתה שלהם התבצע בהתאם לתקנות הפחת. במידה והנכסים האמורים הופחתו במלואם בשל פחת מואץ, שאינו מכח תקנות הפחת, או מכח הוראות אחרות של פחת או הפחתה, יש לנטרל את הפחת המואץ ולערוך חישוב מחודש של הפחת התיאורטי שהיה נוצר אילו הופחתו הנכסים האמורים בהתאם לתקנות הפחת.

(2) ביחס למפעל, שלא הייתה לו הכנסה בכל אחת משמונה שנות המס המסתיימות בשנה הקובעת, והייתה לו הכנסה בכל אחת מחמש שנות המס המסתיימות בשנה הקובעת - נדרש כי ההשקעה המזערית המזכה המסתיימת בשנה הקובעת לא תפחת מ-75% מההשקעה ברכישת נכסים יצרניים (למעט בבניינים) מיום הקמת המפעל עד תום שנת המס שקדמה לשנה שבה החלה ההשקעה המזערית המזכה.

(3) ביחס למפעל, שלא התקיימו בו התנאים המפורטים בס"ק (1) ו-(2) לעיל, נדרש כי ההשקעה המזערית המזכה המסתיימת בשנה הקובעת לא תפחת מההשקעה ברכישת נכסים יצרניים (למעט בבניינים), מיום הקמת המפעל ועד תום שנת המס שקדמה לשנה שבה החלה ההשקעה המזערית המזכה. בחוזר נקבע כי ביחס לתנאים (2) ו-(3) לעיל מדובר בחישוב מצטבר של עלות כלל הנכסים היצרניים שנרכשו על ידי המפעל ממועד הקמתו. בנוסף, חישוב העלות הינו בסכומים נומינליים ללא הצמדה למדד.

הפחתת מחזור הבסיס תחול לגבי מחזור הבסיס של הרחבה שלגביה התקיימו התנאים המצוינים לעיל, ולגבי כל ההרחבות שקדמו לאותה הרחבה, ובלבד שהשנה הקובעת שלה לא קדמה לשנת המס 1996.

ג. דגשים והבהרות

בחוזר ניתנו דגשים והבהרות כמפורט להלן:

- מפעל שלא עמד בשנה הקובעת בכל התנאים המפורטים בסעיף 18.5.3.2, לא יהא זכאי להפחתת מחזור הבסיס עד להתקיימות כל התנאים בשנה הקובעת העוקבת (הרחבה הבאה).

- מפעל שעמד בשנה הקובעת בכל תנאי הזכאות להפחתת מחזור הבסיס, אך לא עמד בתנאי המו"פ או בתנאי האקדמיים בשנת מס מסוימת לאחר השנה הקובעת, לא יהא זכאי להפחתה בשיעור של 10% ממחזור הבסיס לאותה שנת מס ובשנים שלאחריה בגין אותה שנת מס. חזרו להתקיים לגבי המפעל התנאים האמורים, יהא זכאי המפעל להפחתת מחזור הבסיס ביתרת תקופת ההטבות.
- מפעל שעמד בשנה הקובעת ובכל שנה שלאחריה בתנאי הזכאות להפחתת מחזור בסיס ובשנה מסוימת נמצא בהפסד לצרכי מס, יוכל להביא בחשבון את שיעור ההפחתה של אותה שנת מס בחישוב היתרה המצטברת של שיעור ההפחתה בשנים הבאות.

א. מפעל קשור

- מפעל קשור מוגדר בתקנות באופן שונה מההגדרה בסעיף 51 לחוק. במידה ולמפעל מאושר/ המוטב קיים מפעל קשור, קובעת הוראת הביצוע כי יש לפעול כדלהלן:
1. לעניין בחינת העמידה בתנאי המו"פ - יש להוסיף למחזור המפעל את מחזור המפעל הקשור ולהוסיף להוצאות המו"פ של המפעל את הוצאות המו"פ של המפעל הקשור.
 2. לעניין בחינת העמידה בתנאי האקדמאים - יש לראות בשתי החברות כתברה אחת, ולבדוק את תנאי האקדמאים בשתי החברות ביחס לכלל העובדים בשתי החברות.

ב. תחולה

תחולת התקנות הינה על מפעל מוטב בשנת המס 2004 ואילך ועל מפעל מאושר בשנת המס 2005 ואילך. מפעל מאושר ששנת ההפעלה של ההרחבה שלו היא שנת המס 2004 או לפנייה ויש בידיו אישור מהמנהלה להפחתת מחזור הבסיס לגבי אותה הרחבה, רשאי להפחית את מחזור הבסיס בשנת 2005 ואילך כאמור לעיל, בהתאם לתנאים המפורטים לעיל.

18.4 תחומי אזורי הפיתוח

במסגרת תיקון 68 נוספה לחוק תוספת שנייה הקובעת את אזורי הפיתוח לשנים 2011-2014, כמפורט להלן:

- תחומי אזור פיתוח א' יהיו כמפורט להלן -
 - א. תחומי רשויות מקומיות במחוזות ירושלים, הדרום והצפון ובנפת חיפה שמתקיימים בהם שני אלה:
 - (1) רמה חברתית כלכלית נמוכה לפי אשכול 1 עד 3;
 - (2) שיעור אבטלה שנתי ממוצע של 10% ומעלה; תנאי זה לא יחול על רשות מקומית שהיא מועצה אזורית.
 - ב. העיר ירושלים לגבי מפעלים עתירי טכנולוגיה.
 - ג. 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.
 - ד. אזורי תעשייה ביישובי מיעוטים; לעניין זה, "יישוב מיעוטים" - יישוב ש-80% מתושביו אינם יהודים על פי נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה.
 - ה. שדרות ויישובי עוטף עזה; בפסקה זו, "יישובי עוטף עזה" - 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 שמבניו, כולם או חלקם, שוכנים עד 7 ק"מ מהגדר האמורה.

- תחומי אזור פיתוח ב' יהיו כמפורט להלן (רלוונטי לעניין מפעל תיירותי שהינו "מפעל מוטב")-

- תחומי הרשויות המקומיות במחוזות ירושלים, הדרום והצפון ובנפת חיפה שמתקיימים בהם שני אלה:
- (1) רמה חברתית כלכלית נמוכה לפי אשכול 4;
 - (2) שיעור אבטלה שנתי ממוצע של 8% ומעלה; תנאי זה לא יחול על רשות מקומית שהיא מועצה אזורית.

מי שנכלל באזור עדיפות לאומית א' או ב', לפי העניין, כמשמעותו בצו לעידוד השקעות הון (קביעת אזורים לעניין התוספת לחוק), התשנ"ח-1998 (להלן: "הצו הקודם"), והורע מעמדו לפי הוראות תוספת זו, יחולו עליו הוראות הצו הקודם בנוסח שהיה בתוקף מיום י"ח בניסן התשס"ב (31 במרס 2002) למשך שנה נוספת, לעניין אחד משני אלה:

- תכנית השקעה בהרחבת מפעל קיים באזור כאמור;

- ההשקעה המזערית המזכה לשם הרחבתו של מפעל מוטב, אשר נעשתה, כולה או חלקה, עד ליום 31 בדצמבר 2010, בתנאי שהמפעל בחר בשנת בחירה שאינה מאוחרת לשנת המס 2012.

ביום 8.9.2015 נקבע בוועדת הכספים של הכנסת כי תוקפה של התוספת השנייה יוארך כך שתחול גם על שנים 2015-2017. נכון למועד כתיבת שורות אלו הארכת התוספת כאמור טרם פורסמה ברשומות.

לרשימת הישובים בחלוקה על פי אזורי פיתוח ניתן להגיע מהלינק המצורף:

<http://apps.moital.gov.il/Ishuvim/Default.aspx>

18.5 הטבות במס לגבי בניינים להשכרה

ביום 16 בדצמבר 2009 אישרה הכנסת את החוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 67), התשי"ע-2009 אשר במסגרתו חודשו ההקלות במס שניתנו לבניינים להשכרה עד לשנת 2006 ומחיל אותן גם לגבי בניינים חדשים שיוגדרו כבניינים חדשים משנת 2009. הבניינים לגביהם יחולו הקלות המס הינם "בניינים חדשים להשכרה" המוגדרים כאחד מאלה - בניינים להשכרה שאושרו ככנס מאושר החל מיום 1 בינואר 2009 (להלן: "היום הקובע"), ובניינים להשכרה שאושרו לפני היום הקובע והושכרו לראשונה לאחריו, ובניינים שחלק מהם הושכרו לראשונה לפני היום הקובע לתקופה של לפחות חמש שנים, ואחרי היום הקובע, ולאחר לפחות חמש שנים, הושכרה לא פחות ממחצית שטחו של אותה חלק לחמש שנים נוספות.

שיעורי המס שיחולו על הכנסה חייבת מהשכרת בניין חדש להשכרה או על שבח ריאלי ממכירת בניין חדש להשכרה הינם 11% לחברה ו-20% ליחיד. נבחר כי שיעורי המס המופחתים יחולו על הכנסה שתופק החל משנת 2009 גם על בניינים חדשים להשכרה שאושרו לפני היום הקובע. שיעור הפחת לגבי דירה שהייתה מושכרת למגורים בבניין חדש להשכרה בשנת המס יהיה 20%, ולגבי דירה כאמור שהושכרה למגורים במשך חלק משנת המס יהא שיעור הפחת מחושב לפי חלק יחסי.

ביום 24 במאי 2011 עודכן נוהל בניינים להשכרה למגורים עפ"י פרק שביעי לחוק עידוד השקעות הון, לפיו התנאים המצטברים לקבלת הטבות כאמור הינם כדלקמן:

- גובה דמי השכירות החודשי הממוצע לדירה בבניין להשכרה למגורים (נכס מאושר) לא יעלה על 6,200 ש"ח כאשר החישוב ייעשה לפי סך דמי השכירות של כל הדירות בבניין (כולל אילו שאינן מקבלות הטבה או שמקבלות הטבה חלקית).
- בדירות בהן גובה דמי השכירות הינו בין 6,201 ש"ח ל-8,000 ש"ח תינתן הטבת מס על סך 6,200 ש"ח בלבד.
- בדירות בהן דמי השכירות עולים על 8,000 ש"ח לא תינתן הטבת מס.
- לדירות מרוהטות יתווספו 10% מעל דמי השכירות הני"ל.
- באזור פיתוח א' לא יחולו המגבלות המפורטות לעיל ביחס לגובה דמי השכירות.
- הטבות המס יינתנו רק ביחס להכנסות שכירות ולא בגין הכנסות משירותים נלווים.
- פרויקטים של מבנים אשר ישמשו כמעונות סטודנטים הכוללים דירות מרוהטות להשכרה למגורי סטודנטים, ואשר יכללו מתן שירותים ביחס לתחזוקת המעונות ואשר דמי השכירות לחדר (לרבות מתן השירותים הני"ל) לא יעלו על 1,500 ש"ח יזכו גם הם לקבלת הטבות כאמור. שטח החדר (עד שתי מיטות) במעונות הסטודנטים לא יפחת מ-24 מ"ר ללא שטחים ציבוריים.
- לא יאושרו מקבצי דיור למעט מעונות לסטודנטים.
- תוכנית הכוללת עד 20 דירות ניתן לאשר במסגרת יחיד. תוכנית הכוללת מעל 20 דירות ניתן לאשר במסגרת תאגיד עפ"י החוק (חברה, שותפות רשומה וכד') או ליחיד בתנאי שתנוהל לגבי הפרויקט הנהלת חשבונות כפולה שתבוקר ע"י רו"ח.
- נוהל זה יחול החל משנת 2011 על כתבי אישור שיצאו ממועד אישור נוהל זה. עוד נבקש להביא לתשומת ליבכם כי בהתאם להוראות תיקון 71 לחוק לעידוד הון החל מיום 1 בינואר 2014 שיעור המס החל על דיבידנד שמקורו בהכנסה חייבת ממכירת בניין להשכרה או חלק ממנו הינו 20%.

18.6 נוהלי מנהלת התיירות ביחס למתן מענקים לבתי מלון ולאטרקציות תיירותיות אשר פורסמו בשנת 2015

18.6.1 נוהל (1/2015) סיוע להקמה / הרחבה של בתי מלון בישראל לשנת 2015

ביולי 2015 פרסם משרד התיירות נוהל סיוע להקמה / הרחבה של בתי מלון בישראל לשנת 2015 מכוח החוק לעידוד השקעות הון. בהתאם לנוהל, ניתן מעמד של "מפעל מאושר" לפרויקטים

מלונאיים שעמדו בתנאים ונמצאו על פי הקריטריונים כראויים ביותר לסיוע בהתאם למדיניות משרד התיירות, במסגרת תקציב בהיקף של 150 מליון ש"ח שיועד לנושא. לפרויקטים הוקצו מענקים בשיעור של 20% כאשר לפרויקטים באזור בטבריה תתכן תוספת של מענק מנהלי בשיעור 8% בכפוף לעמידה בתנאים.

כל הפרויקטים המלונאיים המתוכננים בים המלח, במסלולי הקמה/הרחבה או השבה/הסבה יתוקצבו בנפרד עד לסך של 128 מליון ש"ח לשנת 2015, וזאת על פי החלטת ממשלה 4254 מיום 8 באפריל 2012.

תחולת הנוהל הייתה לשנת התקציב 2015 ובקשות התקבלו עד ליום 20.8.2015.

18.6.2 נוהל (2/2015) נוהל סיוע להשבת מבנים לשימוש מלונאי ולהסבת מבנים לבתי מלון לשנת 2015

ביולי 2015 פרסם משרד התיירות נוהל סיוע להשבת מבנים לשימוש מלונאי ולהסבת מבנים לבתי מלון לשנת 2015 וזאת על מנת לתת מענה מהיר למחסור הצפוי בחדרי הארחה בהתאם לצפי מספר התיירים הנכנסים לארץ הצפוי להגיע בשנים הקרובות.

בהתאם לנוהל, ניתן מעמד של מפעל מאושר לפרויקטים מלונאיים שעמדו בתנאים ונמצאו על פי הקריטריונים כראויים ביותר לסיוע בהתאם למדיניות משרד התיירות, במסגרת תקציב לנושא לתכנית ההשבה והסבה אשר עמד על 20 מליון ש"ח. לפרויקטים אלו הוקצו מענקים בשיעור של 20% כאשר לפרויקטים באזור בטבריה הוקצה בנוסף מענק מנהלי בשיעור 8% בכפוף לעמידה בתנאים.

תחולת הנוהל הייתה לשנת התקציב 2015 ובקשות התקבלו עד ליום 20.8.2015.

18.7 החלת הוראות הפקודה בנוגע לנאמנויות על החוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 62 לחוק)

במסגרת תיקון 147 לפקודה התקבל תיקון עקיף לחוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 62 לחוק). במסגרת התיקון הוסף סעיף 73 לחוק, הקובע כי כאשר אמצעי השליטה בחברה שהינה בעלת מפעל מאושר או מפעל מוטב, מוחזקים בנאמנות, במישרין או בעקיפין, יחולו הוראות פרק רביעי 2 בחלק ד' לפקודה, הדין בנאמנויות, בשינויים המחויבים. ראה הרחבה לגבי הוראות סעיף זה בפרק 22 למדריך המס- "מיסוי נאמנויות".

תחילתו של התיקון הינה ביום 1.1.2006.