

ג' אלול, תשס"ג
31 אוגוסט, 2003

אל:

תפוצה: א', נצ' (1), בי' (3), גי' (2), די' (2), ו'.

חוזר מס הכנסה מס' 10/2003 - מקצועית

הנדון: הרפורמה במס הכנסה - תיקונים בחוק לעידוד השקעות הון

1. כללי

ביום ה – 23/7/02 התקבל בכנסת תיקון מספר 132 (להלן: "הרפורמה") לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה").

במסגרת התיקון שונו כמה סעיפים בחוק עידוד השקעות הון, התשי"ט – 1959 (להלן: "החוק") המתייחסים לעניינים הבאים:

1.1 הוספת סעיף 47(א3) בחוק העידוד המתייחס לריבית על פקדונות בחו"ל שמקורם בכספי הנפקה.

1.2 תיקון סעיפים שהתייחסו לחברה משפחתית כפי שיובהר להלן עקב ביטולה וקביעת עקרונות מיסוי החברה השקופה.

1.3 הרחבת ההגדרה של הכנסות ממפעל מאושר להכנסות אחרות כפי שיובהר להלן.

בנוסף תוקן סעיף 35א בחוק לעידוד השקעות הון בחקלאות, התשמ"א – (להלן: "חוק עידוד בחקלאות") 1980, התואם לתיקון שנעשה בחוק לעניין חברה משפחתית כאמור בסעיף 1.2 לעיל.

מטרת חוזר זה הנה לסקור את התיקונים שנעשו ואת השלכותיהם.

2. הכנסות ריבית מכספי הנפקה בחו"ל - סעיף 47(א3) לחוק העידוד:

2.1 הסעיף קובע כי הכנסות ריבית בשנות המס 2003–2005 של חברה שהיא בעלת מפעל מאושר, שנצמחו על כספים שמקורם בכספי הנפקה (בתנאים מסויימים) יחשבו להכנסתה מהמפעל המאושר. כפועל יוצא מכך תהיינה הכנסות אלו זכאיות לשיעור מס

של המפעל המאושר כמפורט בסעיף 47 לחוק העידוד. האמור לעיל כפוף לתנאים הבאים:

- 2.1.1 מדובר בנישום שהיא חברה בלבד.
- 2.1.2 החברה בעלת מפעל מאושר.
- 2.1.3 בעת ההנפקה היה לחברה כתב אישור ממרכז השקעות אשר שנת ההפעלה לגביו נקבעה כלא יאוחר משנת ההנפקה ותקופת ההטבות בגינו טרם נסתיימה.
- 2.1.4 הריבית שולמה בגין כספים שהופקדו במוסד בנקאי מחוץ לישראל (המוסד מתנהל ע"פ דין באותה מדינה).
- 2.1.5 מקור הכספים שהופקדו הוא בהנפקה לציבור בבורסה מחוץ לישראל.
- 2.1.6 לא נעשה בכספים כל שימוש ממועד גיוסם.
- 2.2 הואיל והסעיף קובע כי הכנסות כאמור תיחשבנה כהכנסה מהמפעל המאושר, עמדת הנציבות היא כי קביעה זו תהא רלוונטית גם להכנסות ממפעל מאושר הזכאיות לפטור ממס על פי סעיף 51 לחוק העידוד.
- 2.3 במפעל מעורב כמשמעותו בסעיף 74 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.
- 2.4 הכנסות הריבית כאמור תחשבנה כחלק מהכנסות המפעל לעניין סיווגם כהכנסה מעסק (בתנאי שפעילות המפעל היא מעסק). המשמעות הנגזרת מכך היא שאם לחברה הפסד מועבר מעסק יקוזזו הפסדים אלו כנגד הכנסות הריבית כאמור.
- 2.5 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.
- 2.6 התיקון האמור מתייחס אך ורק לגבי הכנסות ריבית. הפרשי השער בגין אותם כספים לא יחשבו לחלק מהכנסות המפעל המאושר ויהיו זכאיות לפטור בהתאם לתקנות מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהפרשי שער לחברה ישראלית המוכרת מניות בבורסה מחוץ לישראל) התשמ"א - 1981.
- 2.7 יש להבהיר שהריבית שתחשב להכנסת המפעל המאושר היא על בסיס צבירה. כיוון שמדובר בהוראת שעה יש לשים לב שלא ידחו הכנסות ריבית שהיו חייבות במס לשנת המס 2003 ולא יוקדמו הכנסות ריבית לשנת המס 2005 השייכות למעשה לשנים העוקבות.

2.8 אחד מתנאי הסעיף כמפורט בסעיף 2.1.6 לעיל הוא כי טרם נעשה שימוש בכספי ההנפקה - יש להבהיר כי שימוש בחלק מכספי ההנפקה לא יפגע בהטבה שמעניק הסעיף ליתרת הכספים. כמו"כ העברה מחשבון בנק אחד לאחר לא יחשב כשימוש לעניין הסעיף.

3. תיקונים עקב ביטול "חברה משפחתית" והמעבר ל"חברה שקופה":

במסגרת תיקון 132 לפקודה בוטל סעיף 64א המתייחס לחברה משפחתית ונקבע במקומו הסדר מיסוי אחר, בסעיף 1א64 לפקודה, המתייחס לחברה שקופה. אחד ההבדלים העיקריים בין חברה משפחתית לחברה שקופה הוא אופן ייחוס ההכנסות ברמת בעלי המניות. בחברה משפחתית יוחסו כל הכנסות החברה לנישום מייצג ואילו בחברה שקופה מיוחסות כל הכנסות החברה לבעלי מניותיה בהתאם לזכויותיהם ברווחים. עקב שינוי זה נדרשו שינויים עקיפים בחוק העידוד.

3.1 **תיקון סעיף 41א לחוק:**

טרם תיקונו, קבע סעיף 41א לחוק העידוד כי אישור שניתן לפי החוק לחברה משפחתית יראוהו כאילו ניתן לנישום המייצג. משמעות הדברים היתה שנישום מייצג בחברה משפחתית קיבל הטבות מס כקבוע בחוק להכנסות ממפעל מאושר בידי יחיד, דהיינו - הטבות במס ע"פ סעיף 47ג) לחוק (כיום מס בשיעור שלא יעלה על 35% ועל הכנסה חייבת מהמפעל המאושר בגובה עודף רכישות של נכסים קבועים, כמשמעותו באותו סעיף, שיעור מס של 25%).

התיקון מסדיר את המעבר לחברה שקופה וקובע כי אישור שניתן לפי החוק לחברה שקופה כמשמעותה בסעיף 1א64 לפקודה, יראוהו כאילו ניתן לבעל המניות כמשמעותו באותו סעיף. משמעות הדבר היא שההכנסה החייבת של החברה תחולק בין בעלי מניותיה בהתאם לשיעור זכויותיהם ברווחים וכל אחד מהם ייחנה מהוראות סעיף 47ג) לחוק העידוד בגין ההכנסה החייבת מהמפעל המאושר.

3.2 **תיקון סעיף 51 לחוק העידוד :**

סעיף 51 לחוק העידוד קובע הטבות בדרך של פטור ממס לתקופות מסוימות למי שבחר במסלול זה. במסגרת הסעיף נקבעה הזכאות רק לחברות. הואיל ומשמעות המסלול החלופי היא פטור ממס בעת צבירת הרווחים מהמפעל המאושר ומיסוים בעת משיכתם כדיבידנד, לא התאים הסדר זה לחברות משפחתיות כיוון שלפי סעיף 64א(1) לפקודה, כנוסחו לפני התיקון, רווחים שחולקו מהכנסות החברה בשנים שבו היתה חברה משפחתית אינם חייבים במס אצל בעל מניותיה. התיקון מסדיר את המעבר לחברה שקופה בכך שהוא ממעט מהגדרת חברה בסעיף 51 לחוק, חברה שקופה כמשמעותה בסעיף 1א64 לפקודה, היינו חברה שקופה אינה זכאית להטבות על פי המסלול החלופי.

תיקון דומה נעשה גם בחוק עידוד בחקלאות – סעיף 35א לחוק האמור (סעיף הקובע הטבות במסלול חלופי) תוקן כך שהטבות כאמור לא תינתנה לחברה שקופה כמשמעותה בסעיף 1א64 לפקודה באותו אופן שלא ניתנו לחברה משפחתית.

4. הרחבת ההגדרה של הכנסות ממפעל מאושר – סעיף 45 לחוק:

במסגרת התיקון תוקן גם סעיף 45 לחוק העידוד. סעיף זה קובע את תקופת ההטבות לגבי השקעה, נכס או מפעל שביצועם הוא נושא לתוכנית שאושרה. סעיף 45(א)(1) שונה בכך שנוסף לו חלק הקובע ש"ראו הכנסה שהושגה ממפעל מאושר גם הכנסה ממתן זכות שימוש בידע שפותח במפעל, הכנסה מתמלוגים והכנסה משירות נלווה לזכות השימוש בידע או לתמלוגים, ובלבד שמקורם במהלך עסקיו הרגיל של המפעל המאושר".

למרות שהסעיף עוסק בתקופת ההטבות, משמעות הקביעה הינה כי ההכנסות האמורות לעיל תיזכנה להטבות כהכנסות המפעל המאושר בתנאים הבאים:

- 4.1 מדובר בהכנסות ממתן זכות שימוש בידע שפותח במפעל, או הכנסה מתמלוגים, או הכנסה משירות נלווה לזכות השימוש בידע או התמלוגים.
- 4.2 מדובר בהכנסות פירותיות ולא הוניות – כך למשל הכנסה ממכירת ידע הינה הכנסה הונית שאינה זכאית להטבות המוקנות מכוח החוק.
- 4.3 מדובר בהכנסות שמקורם במהלך עסקיו הרגיל של המפעל המאושר – היינו גם אם מדובר במהלך עסקיה הרגיל של החברה אך הפעילות שבגינה מתקבלות ההכנסות אינה מאושרת ההכנסות לא תהיינה זכאיות להטבות.

בהתאם לאמור בפסקאות 2.4 ו - 2.5 לעיל גם הכנסה כאמור תחשב כהכנסה מהמפעל המאושר אף לעניין סיווגה כהכנסה מעסק ואף לעניין תחילת תקופת ההטבות.

5. תחולה:

- 5.1 לעניין סעיף 47(א3) לחוק, סעיף 2 בחוזר, ההתייחסות היא להכנסות ריבית בשנים 2003 עד 2005 ולכן התחולה היא בשנים הנ"ל.
- 5.2 לעניין תיקוני החוק ביחס לחברה השקופה, סעיף 3 בחוזר, התחולה תלויה בקביעת תקנות על פי סעיף 1א64 לפקודה.
- 5.3 לעניין הרחבת הגדרות ההכנסות הזכאיות להטבות, סעיף 4 בחוזר, התחולה היא החל משנת המס 2003.

בברכה;

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין