



החטיבה המקצועית

החלטת מיסוי: 1313/11

תחום החלטת המיסוי: חוקי עידוד

הנושא: העברת יתרות כספיות ממפעל מוטב - סעיף 51(ב) לחוק - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה") המהווה חלק מקבוצת חברות בינלאומית ובראשה חברה אמריקנית (להלן: "חברת האם"). הקבוצה מתמחה בפיתוח וייצור של טכנולוגיות רפואיות, בעיקר בתחום הקרדיולוגיה, לרבות בתחומי ההדמיה הרפואית, טכנולוגית מידע, ומערכות צנתור לטיפול ודיאגנוזה.
2. לחברה הוענקו הטבות מס במסגרת מסלולי המס¹ על פי הוראות החוק. מאז הקמתה נצברו בחברה רווחים, הכוללים, בין היתר, רווחים לצורכי מס מהמפעל² אשר הופטרו ממס ואשר טרם חולקו כדיבידנדים. בדוחות הכספיים של החברה קיימות יתרות מזומנים ושווי מזומנים כחלק מהרכוש השוטף של החברה.
3. בנוסף, במסגרת הרחבת פעילותה הכלכלית של הקבוצה בישראל, והפיכת החברה לבעלים של חלק מקניין רוחני שמפותח בקבוצה, רווחיותה והיתרות הכספיות שברשות החברה צפויות לגדול באופן משמעותי.
4. החברה בחנה חלופות אפשריות להשקיע את יתרות הכספים שנצברו ו/או את יתרות הכספים שיצברו בעתיד, בתוך כך, באלה:
 - 4.1. מתן הלוואות לחברות הקבוצה הממוקמות בישראל אשר גם הן פועלות במסגרת המסלול החלופי וזאת לצורך פיתוח העסקי.
 - 4.2. רכישת חברות תושבות ישראל שהן עצמן בעלות מפעלים מאושרים ו/או מפעלים מוטבים³ במועד הרכישה והזכאים להטבות מכוח חוק עידוד.
 - 4.3. רכישת ידע וקניין רוחני אחר מגורמים חיצוניים מחוץ לישראל אשר יעשה בו שימוש בישראל על ידי החברה.
 - 4.4. השקעה פיננסית באמצעות חברת ההשקעות של הקבוצה שהתאגדה בלוקסמבורג.

¹ המסלול החלופי כאמור בסעיף 51 לחוק כנוסחו לפני תיקון מס' 60 ומסלול המס כאמור בסעיף 51 לחוק כנוסחו לאחר תיקון 60.

² המפעל המאושר ו/או המפעל המוטב

³ כהגדרת מונח זה בסעיף 51 לחוק.

פרטי הבקשה:

בין היתר החברה ביקשה להסדיר את היבטי המיסוי העולים מדרכי השימוש החלופיות ביתרת הכספים של החברה במטרה, לקבל אישור על דרך החלתן של הוראות סעיפים 51(ג) ו-51(ח) לחוק, כנוסחו קודם תיקון 60 ו-51 לחוק כנוסחו לאחר תיקון 60.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. באישור זה נקבע כי החברה תוכל לייחס שימושים כספיים המסווגים כתשלום דיבידנד לפי סעיפים 51(ג), 51(ח) ו-51 לחוק, לראשונה למקורות הכנסה אשר התחייבו במס ואשר אינם נשוא להוראות הסעיפים האמורים ורק לאחר מכן להכנסות הפטורות לפי החוק.
2. נקבע כי מתן הלוואות לחברות הקבוצה, הממוקמות בישראל, ו/או רכישת מניות של חברות תושבות ישראל, לא תחשבנה לחלוקת דיבידנד ולא יחולו על פעולות אלו הוראות סעיפים 51(ח) ו/או 51(ב) לחוק, בכפוף לתנאים הבאים:
 - 2.1. במשך כל תקופת ההלוואה ו/או במועד ההשקעה, בבעלותן של החברות מפעל מאושר ו/או מפעל מוטב⁴.
 - 2.2. החברה תוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי כספי ההלוואות שניתנו, לא הועברו ממקבל ההלוואה לאדם⁵ אחר, לא החליפו הלוואה אחרת של מקבל ההלוואה מהחברה מצד קשור⁶ הן במישרין ו/או הן בעקיפין, אין מטרתם העיקרית הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה והכל בכפוף להסכם הלוואה חתום על ידי הצדדים הכולל בין היתר את פירוט הריביות, תקופת ההלוואה ומועדי פירעונה.
 - 2.3. ההלוואה תפרע במלואה בתוך 36 חודשים. החברה תהיה רשאית להגדיל את סכום ההלוואות לאותה חברה בתוך שנתיים ממועד מתן ההלוואה הראשונה (ובלבד שההלוואות כולן יפרעו במלואן, לרבות הפרשי הצמדה וריבית, בתוך 36 חודשים ממועד מתן כל הלוואה).
 - 2.4. לאחר תם תקופת השנתיים ממועד מתן ההלוואה הראשונה, החברה לא תעניק הלוואה חדשה למקבל ההלוואה במשך 6 חודשים לפחות.
 - 2.5. החברה תוכיח לפקיד השומה כי רכישת מניות של חברות תושבות ישראל, אין מטרתה העיקרית הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה.
 - 2.6. נקבע כי מתן הלוואה אחרת לחברות אחרות בישראל, העולה על תקופה של 24 חודשים, תחשב לתשלום "דיבידנד רעיוני" ויחולו על הלוואה זו הוראות סעיפים 51(ח) ו/או 51(ב) לחוק.
 - 2.7. נקבע כי מתן הלוואות לחברת האם או לחברות המחזיקות בחברת האם, בין במישרין ובין בעקיפין, יחשב לתשלום דיבידנד בפועל ויחולו הוראות סעיפים 51(ג)

⁴ כהגדרת מונח זה בסעיף 51 לחוק

⁵ כהגדרתו בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961

⁶ לרבות חברת האם, חברות בנות, חברות מסונפות וחברות אחרות ולמעט החזר הלוואות מבנקים ומוסדות כספיים אחרים אשר אינם צד קשור לחברה (במישרין ו/או בעקיפין).

- ו/או 51ב(א) לחוק לפי העניין (הן לעניין מס החברות והן לעניין מס דיבידנד). כמו כן, נקבעו תנאים נוספים.
3. נקבע כי רכישת ידע וקניין רוחני אחר, לא תחשב לחלוקת דיבידנד ולא יחולו על פעולות אלו הוראות סעיפים 51(ח) ו/או 51ב(ב) לחוק, בכפוף לתנאים הבאים:
- 3.1. בעסקה בין לאומית או עסקה בישראל, שבה מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים, תדווח העסקה בהתאם לתנאי השוק ובכפוף להוראות סעיף 85א לפקודת מס הכנסה. כמו כן, נקבעו תנאים נוספים.
- 3.2. החברה תוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה, לפי דרישתו, כי הידע והקניין הרוחני שנרכשו, נועדו להשתלב בפעילות הייצורית⁷ של המפעל המוטב⁸.
- 3.3. נקבע כי במידה ופקיד השומה ישתכנע כי התשלום עבור רכישת הידע שלגביה התקיימו יחסים מיוחדים חרג משווי שוק, יראו בסכום החריגה כתשלום דיבידנד בפועל ולפיכך, יחולו על הדיבידנדים כאמור הוראות סעיפים 47(א) ו/או 51ב, לפי העניין (הן לעניין ניכוי מס החברות והן לעניין ניכוי מס הדיבידנד).
4. נקבע כי השקעת כספים בחברת ההשקעות של הקבוצה, לא תחשבנה לתשלום דיבידנד רעיוני ולא יחולו על פעולות אלו הוראות סעיפים 51(ח) ו/או 51ב(ב) לחוק, בכפוף לתנאים הבאים:
- 4.1. חברת ההשקעות תשקיע את הכספים בהתאם למדיניות השקעות מוגדרת ובלבד שההשקעות לא יעלו על 10% ממניות ו/או מכשיר פיננסי אחר⁹ של חבר בני אדם¹⁰ אחד.
- 4.2. הכספים ייוותרו בידי חברת ההשקעות בלבד ו/או יוחזרו לחברה בישראל לשם המשך פיתוח פעילותה בישראל.
- 4.3. חברת ההשקעות לא תהא רשאית לעשות כל שימוש אחר בכספים ולא תעבירם, בכל דרך שהיא¹¹, לידי חברות אחרות בקבוצה.
- 4.4. שיעור המס שיחול על ההכנסות¹², שמקורן בכספים שהושקעו בחברת ההשקעות (להלן: "ההכנסות"), יהא שיעור **מס החברות** הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה החל בשנת המס.
- 4.5. חברת ההשקעות תדווח על הכנסותיה לפי השיטה החשבונאית המצטברת.
5. נקבע כי במקרה של חלוקת דיבידנד בפועל וייחוס ה"דיבידנד", כולו ו/או חלקו, למקורות הכנסה אשר התחייבו במס, יחולו הוראות סעיף 74(ד)(4)(א) לחוק עידוד¹³.
6. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

⁷ כהגדרת מונח זה בסעיף 51 לחוק.

⁸ כהגדרת מונח זה בסעיף 51 לחוק.

⁹ לרבות מכשירים פיננסיים המהווים תחליף מניות.

¹⁰ כהגדרת מונח זה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").

¹¹ אף לא בעקיפין- בכל דרך שהיא, לרבות, באמצעות מתן ערבות ו/או ביטחונות לטובת חברות קשורות בקבוצה.

¹² הכנסות לעניין זה, בניכוי הוצאות ישירות בלבד, כגון: עמלות בנקים ודמי ניהול חשבון בנק.

¹³ הן לגבי חלוקה מרווחים שהתחייבו במס מלא והן לגבי חלוקה מרווחים שהתחייבו במס מוטב.