



ט"ו באייר תשע"ג
25/4/2013

הוראת ביצוע מס' 6/2013 - רשות המסים

בנושא: דגשים לעניין הוצאת כספים מחברה מאושרת/מוטבת לפי החוק לעידוד השקעות הון

1. רקע כללי

1.1 החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "החוק" או "חוק העידוד") מעניק למפעלים תעשייתיים בישראל מענקים והטבות מס במטרה לעודד משקיעים לפתח את כושר הייצור של משק המדינה, לשפר את מאזן התשלומים של המדינה, ועל מנת לקלוט עלייה, לחלק את האוכלוסייה על פני שטח המדינה וליצור מקורות עבודה חדשים.¹

1.2 אחד הכלים המרכזיים בחוק, שעבר מספר שינויים במהלך השנים, הינו מסלול המס אשר קבע כי חברות שיעמדו בתנאי החוק יהיו זכאיות להטבות מס בהתאם לאופי ההשקעה ולמיקום המפעל באזורי הפיתוח השונים.

1.3 עד לתיקון 68 לחוק (מיום 1/1/2011), מסלול הטבות המס פטר את רווחי המפעל (המאושר ו/או המוטב), מתשלום מס חברות כל עוד החברה שימרה את רווחיה הפטורים במסגרת התאגיד בו קיים המפעל. במידה והחברה חילקה דיבידנד שמקורו ברווחים שהופטרו ממס, נקבע בחוק כי על החברה לשלם את מס החברות שהופטרה ממנו לפי השיעורים שנקבעו בסעיף 47 לחוק העידוד.

1.4 יחד עם זאת, המחוקק היה ער לצורך של בעל המפעל למשוך רווחים כדיבידנדים ולפיכך ניתנה האפשרות, במקרים של מפעלים מעורבים, לבחור מאילו רווחים חולקו הדיבידנדים - מהרווחים שחויבו במס חברות (מלא או מופחת) שאין חלוקתם גוררת חיוב במס חברות נוסף או מהרווחים שהופטרו ממס ושחלוקתם גוררת את תשלום מס החברות ממנו הופטרה החברה.

1.5 מבדיקות לאורך השנים התברר כי חברות השתמשו בכספים שנבעו מהרווחים הפטורים לצרכים שונים, שאינם בהכרח עולים בקנה אחד עם מטרת ותכלית החוק, ולפיכך חוקק בתיקון 41 לחוק מיום 25.3.92 סעיף 51(ח), שקבע כדלקמן:

"לעניין סעיף קטן ג'² כל סכום שנתן בעל המפעל לקרובו, לבעל השליטה בו, או לתאגיד בשליטתם, או שזקף לחובתם, בין במישרין ובין בעקיפין יראוהו כדיבידנד שחילק בעל המפעל, זולת אם הוא הכנסה חייבת בידי המקבל והמס עליו שולם."

¹ לפירוט מלא של המטרות ראו סעיף 1 לחוק העידוד (סעיף המטרות).
² סעיף 51(ג) לחוק העידוד קבע את הפסקת הפטור וחיוב במס במועד חלוקת הרווחים הפטורים.



1.6 בעקבות תיקון זה, פרסמה רשות המסים את הוראת ביצוע מס' 32/92 שעניינה "טיפול במפעלים מאושרים במסלול החלופי (מסלול פטור ממס)" (להלן: "הוראה 32/92") ומספר חודשים לאחר מכן את התוספת להוראת הביצוע שעסקה במשיכת רווחים המתחייבים במס במפעלים מאושרים במסלול החלופי (להלן: "תוספת להוראה 32/92").

1.7 במסגרת תיקון 60 לחוק העידוד (מיום 1/4/2005) הודן במפעלים מוטבים, חוקק סעיף 51ב(ב) אשר חזר על הוראת סעיף 51(ח) לחוק העידוד (לפני התיקון) והבהיר את עמדת רשות המסים במקרים שונים, כך למשל, במקרה של רכישה עצמית של מניות ובעת פירוק.

1.8 בהתאם לעמדת רשות המסים כפי שהובאה בהוראה 32/92 ובתוספת להוראה 32/92, מטרת סעיף 51(ח) לחוק היא, למנוע הוצאת כספים מהחברה שבחרה במסלול החלופי בין אם המדובר בהוצאת כספים ע"י חלוקת דיבידנד ובין אם מדובר בהוצאתם בדרך אחרת, משמע, כי גם אם הוצאת הכספים האמורה אינה נחשבת לפי הדין הכללי כדיבידנד, הרי שלעניין חוק העידוד יראו בה כחלוקת דיבידנד לצורך הפסקת הפטור ממס שתחייב את החברה בתשלום מס החברות ממנו הופטרה.

1.9 לעניין זה יש להבחין בין סיווג הוצאת הכספים כדיבידנד על פי הלכת "הסיווג השונה" בהתאם לתוכנה הכלכלי המהותי של העסקה³, או לפי סעיף 86 לפקודה, ובין סיווג הוצאת הכספים כדיבידנד בהתאם להוראות סעיף 51(ח)⁴ או 51ב(ב) לחוק העידוד. כך, סיווג הוצאת הכספים כדיבידנד על פי הלכת "הסיווג השונה" "צובעת" את הוצאת הכספים כדיבידנד לצורכי מס לכל דבר ועניין, הן ברמת הפסקת הפטור ברמת החברה וחיובה במס החברות ממנו הופטרה, והן לעניין חיוב מקבל הדיבידנד במס בשיעור של 15%. לעומת זאת, קביעה כאמור רק מכוח הוראות סעיפים 51(ח) או 51ב(ב) לחוק העידוד מפסיקה את הפטור ברמת החברה בלבד, אך משאירה את מהות התשלום (הלוואה, השקעה), כפי שנקבע בין הצדדים⁵.

2. חוות הדעת של היועץ המשפטי לממשלה על רקע תיקון 69 לחוק העידוד

2.1 על רקע הדיונים בהצעת החוק לתיקון 69 לחוק העידוד (פורסם ביום 12.11.2012)⁶ ועל מנת להבהיר את המצב המשפטי הקיים לגבי הוראת סעיף 51(ח) ו- 51ב(ב) לחוק העידוד, פרסם המשנה ליועץ המשפטי לממשלה חוות דעת שעניינה "מיסוי הכנסות מוטבות לפי חוק עידוד השקעות הון התשי"ט-1959" (להלן: "חוות הדעת"). על פי חוות הדעת, מטרת הפטור המותנה הינה הפניית הרווחים הפטורים לצורך פיתוחו של המפעל המאושר או המוטב, לפי העניין. ולכן ככלל, כל הוצאה של כספים שמקורם ברווחים הפטורים, מהחברה לצד קשור כלשהוא בין אם ניתן לראות בה דיבידנד ובין אם לאו מפקיעה את הפטור המותנה. מכאן, שהשקעה בחברות בנות, או רכישה

³ ראו בעניין זה פסקי דין בנושא "סיווג שונה" של העסקה, כך למשל, פס"ד רוכוורגר רוטמנש, פס"ד ד"ר עלי ברנע ופס"ד ר. חיון.

⁴ כנוסחו לפני תיקון 60 לחוק העידוד.

⁵ ראו בעניין זה סעיפים 1.1 ו- 1.2 לתוספת להוראה 32/92.

⁶ החוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 69 והוראת שעה) התשע"ג-2012



מצדדים שאינם קשורים של חברה ההופכת לחברת בת מפקיעות את הפטור בהתאם להוראה הקבועה בסעיפים 51(ח) ו-51(ב) לחוק העידוד.

2.2 חוות הדעת מבוססת על לשון החוק, הפרשנות התכליתית הנשענת על מטרת חוק העידוד כפי שהיא מובאת בסעיפים 1 ו-2 לחוק העידוד⁷, על דברי ההסבר שחוקקו בתיקונים 27, 41 ו-60 לחוק העידוד ודברי הפרשנות של רשות המסים כפי שנכללו בהוראה 32/92 ובתוספת להוראה 32/92.

2.3 המקרים שבהם התמקדה חוות הדעת הינם השקעה במניות חברה בת (בארץ או בחו"ל), וכן ברכישת מניות בחברה מצד שלישי ההופכת את החברה הנרכשת ל"קרוב". מכאן, שבמקרים בהם נמצא כי קיימת הוצאת כספים לצורך השקעה בחברה בת או רכישה של חברה כאמור, כמפורט לעיל, יש למסות את החברה במלוא מס החברות הקבוע בחוק העידוד למעט במקרים חריגים ובהנחיית המחלקה המקצועית.

2.4 מעבר למקרים אלו, אליהם התייחסה חוות הדעת מפורשות, קיימים מקרים נוספים של הוצאת כספים מהמסגרת של החברה בעלת המפעל המאושר או המוטב, שאינם בדרך של רכישה או השקעה בחברה בת, אשר, לכאורה, אף הם אינם מקיימים את תכלית החוק. לאור הרציונל של חוות הדעת, כמפורט לעיל, גם לגבי מקרים אלו יש לבחון האם ניתן ויש מקום להפעיל את הוראות סעיפים 51(ח) ו-51(ב) לחוק העידוד, לפי העניין.

3. דוגמאות נוספות לבחינה:

בהמשך לאמור לעיל, יש לבחון כל מקרה של הוצאת כספים מהחברה בהתאם לתכלית המצוינת בחוות הדעת. להלן דוגמאות למקרים נוספים של הוצאת כספים מהחברה, אשר, יתכן שיצרו חיוב במס לפי הוראות סעיפים 51(ח) ו-51(ב) לחוק בהתאם לעקרונות פרשנותו של הסעיף כפי שפורט לעיל (מלבד המקרים המנויים בהוראה 32/92 והתוספת לה). תשומת הלב מופנית גם לכך שסיווג הוצאת כספים כדיבידנד יכול שתעשה, כפי שצוין לעיל, גם מכוח הלכות ה"סיווג שונה" של העסקה (למשל ברכישה עצמית של מניות) או לפי סעיף 86 לפקודה, על כל המשתמע מכך:

3.1 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.

3.2 רכישה של ניירות ערך (מניות / אופציות למניות), לרבות רכישתם מצדדים שאינם קשורים, אשר כתוצאה מרכישתם החברה הופכת להיות "בעל שליטה" או "קרוב".

3.3 שעבוד מזומנים/ נכסים נזילים לטובת חובות של צד קשור.

3.4 סכום שמקורו ברווחי החברה שניתן לבעלי מניותיה במהלך פירוקה של החברה, וכן רכישה עצמית של מניות (אף לפני תיקון 60 לחוק העידוד).

3.5 חלוקה שלא מרווח והפחתת הון שניתן לראות בה מבחינת תוכנה חלוקת רווחים.

⁷ עובר לתיקון 68 לחוק העידוד.



- 3.6 מקרים של העברת פעילות המפעל המאושר או המוטב בפטור לפי חלק ה2 לפקודת מס הכנסה (סעיף 103, סעיף 104 וסעיף 105 לפקודה).
- 3.7 חלוקת רווחים חשבונאיים שבמהותם הינם רווחים פטורים מהמפעל המאושר/מוטב.
- 3.8 עסקאות עם צדדים קשורים שלא בשווי שוק, בהן ניתן לזהות בעסקה מרכיב של חלוקת רווחים.
- 3.9 ניתוק המפעל מהחברה בה צבורים הרווחים הפטורים, לרבות במכירה לצד שאינו קשור גם אם מדובר בעסקה החייבת במס ואף אם נעשתה בשווי שוק.
- 3.10 חלוקת דיבידנד משנת מס בה הרווח החשבונאי גדול מהרווח לצרכי מס כאשר הפער נובע מהטבות שניתנו למפעל (למשל פחת מואץ).
- 3.12 החזר הלוואות לבעלי שליטה בנסיבות מסוימות.
- 3.13 הפחתת הון/חלוקה שלא מרווח שמקורה בעודפים פטורים (מהמסלול החלופי) שהוונן להון המניות.
- יובהר, כי רשימה זו אינה סגורה, אלא דוגמאות למצבים שיש לבצע לגביהם בחינה.

4. הנחיות לפעולה

- 4.1 תשומת לב פקידי השומה למקרים השונים לבחינה ולהפעלת הוראות סעיפים 51(ח) ו-51ב(ב) לחוק העידוד.
- 4.2 יובהר, כי מאחר שמדובר בפרשנות של הדין הקיים, הוראה זו חלה על כלל השומות, הן כאלה שמתייחסות להוצאת כספים לאחר פרסום הוראת הנוהל, והן להוצאת כספים שבוצעה קודם לפרסום זה.
- 4.2 במקרים שפורטו בהנחיה זו ובמקרים דומים אחרים, יש לפנות למחלקת חוקי עידוד שבחטיבה המקצועית לפני הוצאת שומה.

ב ב ר כ ה ,
רשות המסים