

כז תמוז תשס"ב
7 יולי 2002

אל:
תפוצה: א', נצ'(1), ב'(3), ג'(1), ד'(2), ו'

חוזר מס הכנסה מס' 9 / 2002 - מקצועית

הנדון: הסבר לתיקון 50 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט - 1959

ביום ה - 30/12/1998 פורסם תיקון מספר 50 לחוק לעידוד השקעות הון (להלן: "החוק") - תמריצים למפעלים בקיבוצים.

1. כללי
- 1.1 תיקון 48 לחוק נתן תמריץ לחברות בלבד, להקמת מפעלים רווחיים באזור פיתוח א', בכך שהעניק לחברות בעלות מפעלים מאושרים (במסלול מענקים) באזור פיתוח זה פטור ממס חברות בשנתיים הראשונות לתקופת ההטבות.
- 1.2 תיקון 49 לחוק השלים את תיקון 48 בכך שהעניק הטבות כאמור גם לחברות בהשקעת חוץ ובנוסף קבע את אופן המיסוי של דיבידנד המחולק ע"י החברות מההכנסות שהופטרו ממס כאמור לעיל (בדומה לחברה במסלול החלופי).
- 1.3 מטרת תיקון 50 הינה הענקת תמריצים דומים בשינויים המחויבים, להקמה ולהרחבה של מפעלים מאושרים באזור פתוח א', שהם בבעלות "מי שזכאי למענק השקעה לפי סעיף 40ב(2) עד (5)", דהיינו אגודות שיתופיות ושותפויות כמשמעותן בסעיף 40ב(2)-(5) לחוק. התיקון כוון בעיקר לקיבוצים ומושבים.
- 1.4 סעיף 47(ג)4 לחוק קובע ככלל, שזכאי למענק השקעה לפי סעיף 40ב(2) עד (5) (להלן: "זכאי למענק השקעה") ויחיד, יהיו חייבים במס על הכנסותיהם ממפעל מאושר שבבעלותם בשיעור שלא יעלה על 35%.

1.5 בסעיף 47(ג)4 לחוק נקבע מנגנון המעודד השקעה בפתוח המפעל. הסעיף קובע כי נישום שהשקיע בשנת המס בנכסים קבועים שניתן עליהם פחת לפי סעיף 21 לפקודה (למעט רכב פרטי), על אותו חלק מההכנסה החייבת של המפעל המאושר השווה לסכום שבו עודפת ההשקעה בנכסים קבועים על התמורה ממכירת נכסים קבועים בשנת המס, יחול שיעור מס מופחת של 25%.

2. הוראות התיקון

2.1 סעיף 47(ג)5(א) לחוק קובע שככלל, שיעור המס על הכנסות ממפעל מאושר שאושר החל מה - 1/1/97, הנמצא באזור פתוח א' שבבעלות "זכאי למענק השקעה" (אינו כולל יחיד!), יהיה ע"פ השיעורים הקבועים בסעיף 47(ג)4, דהיינו 35% או 25% לפי העניין.

2.2 פטור ממס בגין "עודף הרכישות" סעיף 47(ג)5(א)1 לחוק קבע שבשנתיים הראשונות לתקופת ההטבות, כמשמעותה בסעיף 45 (להלן: "שנות ההטבה"), תהיה ההכנסה החייבת עד לסכום שבו עודפת ההשקעה בנכסים קבועים על התמורה ממכירת נכסים קבועים בשנת המס (להלן: "עודף הרכישות") מהמפעל האמור, פטורה ממס.

2.3 שלילת הפטור ממס בגין "עודף המכירות" על מנת למנוע שבשנה אחת יירכשו נכסים קבועים ובגינם תינתן הטבה על עודף הרכישות ובשנה שלאחר מכן ימכרו אותם נכסים, נקבע בסעיף 47(ג)5(א)2 לחוק, שבכל אחת משנות ההטבה שלאחר שנת המס שבה הייתה ההכנסה החייבת של המפעל פטורה ממס, מכח סעי' 47(ג)5(א)1 לחוק, תיערך הבדיקה הבאה: בכל שנת מס יש לבדוק האם עלה סכום התמורה ממכירת נכסים קבועים על סכום הרכישה של נכסים קבועים במפעל המאושר (להלן: "עודף המכירות"). במידה שיש עודף מכירות, יהיה סכום זה חייב במס בשיעור שהיה הנישום חייב בו אילו לא הפטור לפי סעיף 47(ג)5(א)1 או בשיעור של 25% לפי הנמוך ביניהם. סכום עודף המכירות שיחויב במס, לא יעלה על סכום ההכנסה החייבת שהופטרה ממס מכח סעי' 47(ג)5(א)1, כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד מתום כל אחת משנות המס בה הייתה ההכנסה פטורה ועד לתום שנת המס שבה מחויב סכום עודף המכירות.

2.4 דגשים להפעלה

2.4.1 במקרה של עודף רכישות לא מנוצל בשנה הראשונה (הכנסה חייבת נמוכה מעודף הרכישות) לא ניתן להעביר את עודף הרכישות הלא מנוצל לשנה הבאה.

- 2.4.2 סכום עודף המכירות החייב במס הוא **בנוסף** להכנסה החייבת באותה שנה.
- 2.4.3 במידה ובשנת מס שבה היה עודף מכירות ישנו הפסד לצורכי מס, **לא יותר הפסד זה לקיזוז כנגד עודף המכירות**. דהיינו יש לשלם מס על עודף המכירות.
- 2.4.4 הבדיקה לגבי סכום עודף המכירות נעשית רק **בשנות ההטבה**. דהיינו אם נמכרו נכסים לאחר שנות ההטבה הדבר לא יפגע בפטור שניתן.
- 2.4.5 שיעור המס שיחול על סכום עודף המכירות הוא עד 25%, ולא 35% כיוון שהמחוקק לא רצה להרע את מצבו של נישום זכאי למענק השקעה ביחס ליחיד שע"פ סעיף 47(ג)(4), לא קיים אצלו מבחן עודף המכירות.
- 2.4.6 בסעיף 47(ג)(5)(ב) מוגדרים "**נכסים קבועים**" כדלקמן - "נכסים ששימשו או שימשו את המפעל המאושר בייצור הכנסתו, למעט 30% מנכסי המפעל כהגדרתם בסעיף 40א, ושנרכשו כחלק מתכנית מאושרת לפי סעיף 21(1) או (2), שבשלה ניתנת ההטבה בשנת המס ואשר ניתן לגביהם מענק לפי חוק זה". דהיינו בבואנו לחשב את סכום רכישות הנכסים הקבועים יש להפחית 30% מעלות הנכס.
- 2.4.7 לעניין חישוב עודף הרכישות יש להביא בחשבון את המחיר המקורי של הנכס הקבוע שלגביו יחושב הפחת לפי סעיף 21 לפקודה, בתוספת סכום רווח ההון שלא התחייב במס מכח סעיף 96 לפקודה.
- 2.4.8 שיעורי המס המצוינים הינם מקסימליים, במידה ושיעור המס השולי נמוך יותר, יהיה הוא שיעור המס.
- 2.4.9 במפעל מעורב (בהתאם להוראות סעיף 74 לחוק), שלגביו נקבע "מבחן המחזוריים", לעניין הפרדה בין ההכנסה שזכאית להטבות לבין זו שאינה זכאית יש להפעיל את המבחנים הבאים:
- א. **מבחן המחזוריים**.
 - ב. **מבחן הנכסים** על המחזור הזכאי להטבות.
 - ג. **מבחן עודף הרכישות** על החלק שזכאי להטבות בהתאם לשני המבחנים שלעיל.

מפעל שעליו חל התיקון כאמור שאושר בין ה - 1/01/97 ל - 31/12/99 שיעור המס, בשנתיים הראשונות לתקופת ההטבות, יהיה בשיעור שלא יעלה על 15%, או פטור ממס על עודף רכישות כאמור.

4. תחולה

הוראות התיקון חלות לגבי מפעלים שאושרו החל מה - 1/01/1997.

5. דוגמא

אגודה שיתופית (להלן: "האגודה") קיבלה כתב אישור, למפעל שבבעלותה הנמצא באזור פיתוח א', במסלול הטבות רגיל (הטבות במס + מענקים) ב - 1/01/98. לאגודה אושרו במסגרת כתב האישור נכסים בסכום של 870,000 ש"ח. בגין השקעה זו זכאית האגודה למענק בשיעור 20% מהשקעתה בנכסים. שיעור עליית המדד בכל אחת משנות המס 5%. (לצורך הדוגמא - ההפעלה החל משנת המס 1998).

נתונים נוספים לשנות המס 1998-2001:

2001	2000	1999	1998	
(150,000)	700,000	450,000	300,000	הכנסה חייבת מהמפעל המאושר
	20,000	350,000	500,000	השקעה בנכסים מאושרים
120,000	230,000			מכירת נכסים מאושרים

שנת המס 1998

חישוב "עודף הרכישות":

ע"פ הגדרת נכסים קבועים שבסעיף 47(ג)5), לצורך חישוב עודף הרכישות, יש להפחית 30% מנכסי המפעל שניתן לגביהם מענק.

$$\text{עודף הרכישות} = 500,000 * 70\% = 350,000$$

חישוב ההכנסה החייבת:

סה"כ הכנסה חייבת מהמפעל 300,000

עודף רכישות 350,000

הכנסה פטורה ממס ע"פ סעיף 47(ג)5)א) 300,000

שנת המס 1999**חישוב "עודף הרכישות":**

עודף הרכישות $350,000 * 70\% = 245,000$

חישוב ההכנסה החייבת:

סה"כ הכנסה חייבת מהמפעל 450,000

עודף רכישות 245,000

245,000 הכנסה פטורה ממס ע"פ סעיף 47(ג)(5)(א)

205,000 הכנסה חייבת בשיעור מס של עד 15%¹

450,000 סה"כ

שנת המס 2000**חישוב "עודף המכירות":**

עודף המכירות $230,000 - (20,000 * 70\%) = 216,000$

חישוב ההכנסה החייבת:

סה"כ הכנסה חייבת מהמפעל 700,000

עודף מכירות $588,000 > 216,000$ ²

700,000 הכנסה חייבת בשיעור מס של 35%³

5216,000 הכנסה חייבת בשיעור מס של עד 15%⁴

916,000 סה"כ - כולל שלילת הטבות בגין שנים קודמות

שנת המס 2001**חישוב "עודף המכירות":**

עודף המכירות 120,000

¹ שיעור המס של 15% הוא ע"פ הוראות המעבר - ראה סעיף 3 לחזור.
² סה"כ סכום ההכנסה שהופטרה ממס ממודדת לתום שנת המס - ראה טבלת עזר בסוף הדוגמא.
³ בתום שנתיים של הטבות שיעור המס הוא ע"פ סעיף 47(ג)(4) - 35%.
⁴ כיוון ששיעור המס שהיה משתלם על ההכנסה אילול לא הופטרה ממס היה 15% - ע"פ הוראות המעבר.
⁵ עודף הרכישות הוא בנוסף להכנסה החייבת - ראה סעיף 2.4.2 לחזור.

חישוב ההכנסה החייבת:

סה"כ הכנסה חייבת מהמפעל (150,000)
 עודף מכירות 390,600 > 120,000

הפסד (150,000)
הכנסה חייבת בשיעור מס של עד 15%⁶ 120,000

* סכום עודף המכירות שיחויב במס, לא יעלה על סכום ההכנסה החייבת שהופטרה ממס מכח סעי' 47(ג)(5)(א)(1), כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד מתום כל אחת משנות המס בה הייתה ההכנסה פטורה ועד לתום שנת המס שבה מחויב סכום עודף המכירות.
טבלת עזר לחישוב תקרת עודף הרכישות:

2001	2000	1999	1998	
5%	5%	5%	5%	שיעור עליית המדד
390,600	588,000	⁷ 315,000	0	הכנסה שהופטרה ממס בגין עודף רכישות משנים קודמות מתואמת לתום שנת המס
		245,000	300,000	הכנסה שהופטרה ממס בגין עודף רכישות השנה
120,000	216,000			עודף מכירות בשנת המס
270,600	372,000	⁸ 560,000	300,000	יתרת הכנסה שהופטרה ממס לתום השנה

⁶ ראה סעיף 2.4.3 לחוזר בדבר קיוויו הפסד כנגד עודף מכירות.

⁷ $300,000 * 1.05 = 315,000$

⁸ $315,000 + 245,000 = 560,000$

בברכה,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין