



אל:

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

חוזר מס הכנסה 2006 / 3 - חטיבה מקצועית / משפטית

בנושא: ייחוס ההכנסה החייבת במפעלים מעורבים

1. הקדמה

ביום 22.3.05 אושר בכנסת בקריאה שניה ושלישית, במסגרת חוק ההסדרים לשנת הכספים 2005, תיקון מספר 60 לחוק לעידוד השקעות הון (להלן: "תיקון מספר 60" או "התיקון לחוק"). תיקון מספר 60 כלל תיקון נרחב ומקיף בהוראות החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט - 1959 (להלן: "החוק לעידוד השקעות הון" או "החוק").

מטרתו המרכזית של התיקון לחוק הייתה לייעל את מתכונת הפעלת החוק באופן שנישומים, שיעמדו בקריטריונים שנקבעו בחוק, יהיו זכאים לתבוע הטבות מס מכוח הוראות החוק, וזאת מבלי שיהיה עליהם לקבל את אישורה המקדמי של מינהלת מרכז ההשקעות ו/או גוף שלטוני אחר. כל זאת, כדי לעודד את המשק הישראלי להשתלב בתחרות הגלובלית ולהגדיל את הצמיחה. במסגרת התיקון לחוק הוחלף סעיף 74 לחוק (להלן: "סעיף 74 הישן") ונקבע תחתיו נוסח חדש לסעיף, החל הן על מפעלים מאושרים והן על מפעלים מוטבים (להלן: "סעיף 74 החדש"). כידוע, סעיף 74 לחוק הוא הסעיף הקובע כיצד תיוחס ההכנסה החייבת ממפעל תעשייתי, שהוא מפעל מעורב, לחלקי המפעל השונים.

חוזר זה תכליתו לסקור את הוראות סעיף 74 החדש. במסגרת החוזר שולבו דוגמאות מספריות רבות שיש בהן כדי להבהיר את אופן יישום הוראות סעיף 74 לחוק.

בחוזר זה יושם דגש על הנושאים הבאים:

- א. סקירה כללית של הוראות סעיף 74 הישן (ראה סעיף 2 שלהלן).
- ב. סקירה של הוראות סעיף 74 החדש (ראה סעיף 3 שלהלן).
- ג. סקירה של הוראות המעבר הנוגעות לסעיף 74 לחוק (ראה סעיף 4 שלהלן).
- ד. הוראות בקשר לחלוקת דיבידנדים במפעל מעורב (ראה סעיף 5 שלהלן).



2. הוראות סעיף 74 הישן

2.1 סעיף 74 לחוק מצוי בפרק העשירי לחוק, הוא הפרק המטפל בעניינים כלליים הקשורים לאופן חישוב הטבות המס ואופן יישום הוראות החוק. כאמור, סעיף 74 לחוק הוא הסעיף הקובע כיצד יש לייחס את הכנסתו החייבת של "מפעל מעורב" בין חלקיו השונים.

סעיף 74(א) לחוק, לפני תיקונו, קובע כי "מפעל שחלקו מפעל מאושר וחלקו אינו מפעל מאושר, בין אם החלק שאינו מאושר הוקם לפני מתן האישור ובין לאחר מכן, אך מחוץ למסגרת התכנית המאושרת, ומפעל שיש בו מספר חלקים מאושרים שהוקמו במועדים שונים, יהיה זכאי להטבות הקבועות בחוק זה למפעל מאושר, לגבי החלק שאושר בלבד, ואם יש בו מספר חלקים מאושרים - לגבי כל חלק בהתאם למועד שבו אושר".

סעיף 74(א) לחוק, לפני תיקונו, התווה את עיקרון היסוד לפיו במפעל מעורב רק חלק שאושר ייהנה מהטבות מס. המחוקק, מתוך מודעות לקושי ביישום עיקרון היסוד האמור, קבע בסעיף 74(ב) לחוק את הטכניקה לייחוס ההכנסה החייבת בין חלקי המפעל השונים.

2.2 סעיף 74 הישן לא כלל הגדרה מפורשת למונח "מפעל מעורב". אולם, הפרקטיקה המקובלת הייתה כי "מפעל מעורב" הוא מפעל אשר מתקיימים לגביו לפחות אחד מן השניים:

1. למפעל מספר תוכניות מאושרות לפי החוק.

2. למפעל חלקים לא מאושרים לצד חלקים מאושרים.

2.3 כאמור, סעיף 74(ב) הישן קבע הוראות בקשר לאופן חישוב ההכנסה החייבת של כל חלק וחלק במפעל המעורב. במסגרת סעיף 74(ב)(1) ו-(2) לחוק, נקבעו ההוראות הבאות:

א. סמכות מנהלת מרכז השקעות (להלן: "המינהלה") לקבוע את אופן חישוב ההכנסה החייבת המיוחסת לכל חלק מחלקי המפעל המעורב. סמכות המינהלה הייתה סמכות כללית והיא רשאית הייתה להפעיל את שיקול דעתה בכפוף למגבלות הקבועות בדין.

לעניין זה, "ההכנסה החייבת" הייתה ההכנסה החייבת של המפעל לפני ניכוי הפחת והפחת המואץ ולפני הניכוי הנוסף בשל פחת. כמו כן, עמדת רשות המיסים הייתה כי את הוראות סעיף 7 לחוק התיאומים, לעניין ייחוס הניכוי בשל אינפלציה ו/או התוספת בשל אינפלציה, יש להחיל לאחר פיצול ההכנסה החייבת בהתאם להוראות סעיף 74 לחוק. עוד נקבע בפסק דין כרמל אולפנינס, כי ההכנסה החייבת היא לפני קיזוז ההפסדים המועברים, כל זאת בהתקיים התנאים שנקבעו בפסק הדין.



המינהלה, בדרך כלל, קבעה את "מבחן יחס מחזורים" כמבחן לפיו פוצלה ההכנסה החייבת במפעל המעורב. על פי מבחן זה, ניתנו הטבות להכנסה חייבת בהתאם ליחס שבו גדל המחזור בכל שנת מס מעל למחזור המתואם של שנת הבסיס (השנה שקדמה לשנת ההפעלה של ההרחבה). יצויין כי גם כאשר המינהלה קבעה את אופן חלוקת ההטבות לפי "מבחן יחס המחזורים", והמפעל השקיע בנכסים שאינם נכסים מאושרים על פי כתב האישור, הופעל "מבחן יחס הנכסים" (כמפורט בהמשך) לאחר יישום "מבחן יחס המחזורים".

ב. אם המינהלה לא קבעה את אופן ייחוס ההכנסה החייבת במפעל המעורב, קבע המחוקק כי יחול, כברירת מחדל, מבחן "יחס הנכסים" - חישוב ההטבות לפי היחס שבין "שווי" הנכסים המאושרים על פי כתב האישור לבין "שווי" כלל נכסי המפעל, לרבות נכסים המשמשים את המפעל אף אם אינם בבעלותו (להלן: "מבחן יחס הנכסים"). הפרקטיקה המקובלת הייתה כי שווי הנכסים, לעניין מבחן יחס הנכסים, הוא העלות המופחתת המתואמת של נכסי המפעל, כמפורט בדוחות הכספיים של החברה, ובלבד ששיעורי הפחת שנקבעו לצרכים חשבונאיים זהים לאלה שנקבעו בתקנות מס הכנסה (פחת), 1941¹. כמו כן, הוענקה למנהל מרכז השקעות הסמכות לקבוע כי לעניין חישוב "יחס הנכסים" לא יובאו בחשבון נכסים (להלן: "ניטרול נכסים") שנתקיימו בהם שלוש אלה:

1. הנכסים הם מבני שירותים או מתקני שירותים, ציוד משרדי או רכב מנועי פרטי כמשמעותו בפקודת התעבורה;
2. הם נרכשו תוך שלוש שנים מיום הפעלת החלק המאושר;
3. מחירם המקורי, כפי שנקבע לעניין סעיף 21 לפקודת מס הכנסה, אינו עולה על 10% ממחירם המקורי של כל הנכסים הקבועים הכלולים בתכנית המאושרת;

נציין כי לצד הסמכות הכללית של המנהל לנטרל נכסים, רשאית המינהלה אף היא לקבוע ניטרול נכסים, וזאת מכוח הסמכות הכללית הקבועה לה בסעיף 74(ב)(1) לחוק.

ג. בנוסף, הוענקה סמכות כללית לשרים (שר האוצר ושר התמ"ת) לפיה הם רשאים לקבוע כללים להפעלת הוראות סעיף 74(ב) לחוק. בינואר 1997 נקבעו תקנות לעידוד השקעות הון (כללים בדבר שיעור ההצמדה לעניין חישוב ההכנסה החייבת של חלק מאושר במפעל מעורב) התשנ"ח - 1997, הקובעות כי מפעל שבשנת המס לפחות 70% מערך תוצרתו נמכר מחוץ לישראל, רשאי לחשב את "מחזור הבסיס המתואם" של המפעל לפי שיעור השינוי בשער החליפין של המטבע שבו התקבל עיקר תמורת היצוא. כמו כן מכוח הסעיף האמור נקבע נוהל שחיקת המחזורים על ידי השרים.

¹ למעט במקרים חריגים בהם העלות המופחתת לא שיקפה, כלל ועיקר, את שווי נכסי המפעל.



ד. הוראות ביחס לאופן ייחוס הפחת שמקורו בנכסי המפעל:

(1) הפחת, הפחת המואץ וניכוי בשל פחת יוחסו באופן ספציפי, כך שפחת הנובע מנכסים המשמשים חלק מסוים במפעל המעורב, יוחס להכנסה החייבת המחושבת לגבי אותו חלק.

(2) הפסד, שמקורו בפחת מואץ שנתבע בשל נכס מאושר המשמש חלק מסוים במפעל המעורב (לרבות ניכוי בשל פחת בשל מרכיב הפחת המואץ), איננו בר קיזוז כנגד הכנסתו החייבת של המפעל המעורב על חלקיו השונים, והפסד זה יועבר לשנים הבאות ויותר בקיזוז רק כנגד ההכנסה החייבת של אותו חלק.

יצוין כי עמדת רשות המסים היא כי את הפחת ואת הניכוי בשל פחת בשל נכסים מנוטרלים יש לייחס בין חלקי המפעל השונים לפי "מבחן יחס המחזוריים" ו/או לפי "מבחן יחס הנכסים" ו/או לפי קביעת המינהלה, לפי העניין. כלומר, מההכנסה החייבת לפני ייחוסה לחלקיו השונים של המפעל המעורב בהתאם להוראות סעיף 74(ב) לחוק, יש לנכות הפחת (לרבות ניכוי בשל פחת) שמקורו בנכסים מנוטרלים.

מצ"ב נספח א' - דוגמא המפרטת את אופן ייחוס ההכנסה החייבת במפעל מעורב לפני התיקון לחוק.



3. הוראות סעיף 74 החדש

3.1 כאמור, סעיף 74 הישן הוחלף, ותחתיו נקבע סעיף בנוסח חדש שהשינויים המרכזיים בו הינם:

- א. בוטלה הסמכות הכללית של המינהלה לקבוע את אופן ייחוס ההכנסה החייבת במפעל מעורב. המחוקק קבע מנגנון, אחד ויחיד, לפיו יש לקבוע את אופן ייחוס ההכנסה החייבת במפעל המעורב, הוא "מבחן יחס המחזוריים".
- ב. בוטל "מבחן יחס הנכסים", למעט אם המפעל המעורב עושה שימוש בנכסים יצרניים "משומשים".
- ג. בוטלה ההגדרה המיוחדת למונח "הכנסה חייבת" שבסעיף הישן, שחושבה לפני ניכוי הפחת, הניכוי הנוסף בשל פחת והפחת המואץ – אלה נוכו באופן ספציפי לאחר שההכנסה החייבת יוחסה לכל אחד מחלקי המפעל השונים. בסעיף החדש, המונח "הכנסה חייבת" זהה למונח "הכנסה חייבת" שבסעיף 1 לפקודה, דהיינו, ההכנסה לאחר הניכויים ולאחר הקיזוזים המותרים לפי כל דין.

3.2 הגדרות ומינוחים - סעיף 74(א) לחוק -

3.2.1 הגדרת המונח "מפעל מעורב"

במסגרת התיקון לחוק הגדיר המחוקק את המונח "מפעל מעורב" וקבע, בדומה לפרקטיקה שהייתה נהוגה עד לתיקון לחוק, כי "מפעל מעורב" הוא מפעל שנעשתה בו הרחבה אחת או יותר ושמתיקיים בו אחד מאלה:

- א. חלקו מפעל מאושר (בהתאם לתוכנית שאישרה המינהלה) וחלקו אינו מפעל מאושר.
- ב. חלקו מפעל מוטב, כהגדרתו בסעיף 51 לחוק העידוד, וחלקו אינו מפעל מוטב.
- ג. יש בו מספר חלקים מאושרים או מספר חלקים מוטבים, שהוקמו במועדים שונים.

3.2.2 הגדרת המונח "מחזור"

הגדרת המונח "מחזור" שבסעיף 74(א) לחוק זהה לזו שנקבעה בסעיף 18א(ד) לחוק. לעניין זה, ראה סעיף 2.1.2 לחוזר מ"ה 2/2006.

3.2.3 הגדרת המונח "הכנסה חייבת"

סעיף 74(ב) לחוק קובע כי לכל מונח, שאינו מוגדר בסעיף 74 לחוק, תהא המשמעות שיש לו בפקודת מס הכנסה. משכך, יש לפרש המונח "הכנסה חייבת" בהתאם להוראות סעיף 1 לפקודת מס הכנסה, דהיינו, "הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין". כלומר, לצורך חישוב ההכנסה החייבת המוטבת של המפעל המעורב, יש להפעיל את "מבחן יחס המחזוריים" על ההכנסה החייבת לאחר ניכוי כל ההוצאות לצורכי מס, לרבות פחת ו/או פחת מואץ ו/או ניכוי נוסף בשל פחת, ולאחר קיזוז



ההפסדים לצורכי מס. לנוכח תיקון זה, הילכת כרמל אולפנינים² אינה תקפה עוד לגבי מפעלים מוטבים ו/או מפעלים מאושרים שנתקבל בשלהם כתב אישור לאחר ה-1.4.05.

יוער ויובהר 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 ו/או התוספת בשל אינפלציה יש לייחס לחלקים השונים של המפעל המעורב רק לאחר הפעלתו של סעיף 74 לחוק.

3.2.4 הגדרת המונח "מחזור הבסיס"

לפני התיקון לחוק, "מחזור הבסיס" היה המחזור שקדם לשנת ההפעלה של המפעל. כמו כן, למינהלה הייתה סמכות לקבוע את אופן חישוב "מחזור הבסיס". כיום, למינהלה ו/או לרשות המיסים אין כל סמכות לקבוע את אופן חישוב מחזור הבסיס, ויש לחשב אותו לפי אחת משתי החלופות הבאות:

א. ברירת המחדל היא כי מחזור הבסיס מחושב לפי המחזור הממוצע הנומינלי בשלוש שנות המס שקדמו ל- "שנה הקובעת". השנה הקובעת היא שנת ההפעלה (לגבי מפעל מאושר) או שנת הבחירה (לגבי מפעל מוטב), לפי העניין.

ב. במפעל מוטב - אם ההשקעה המזערית המזכה נעשתה בתוך תקופה של שנתיים המסתיימות בשנת הבחירה (גם אם נעשתה בשנת הבחירה בלבד), מחזור הבסיס יהיה המחזור הממוצע הנומינלי בשתי שנות המס שקדמו לשנת הבחירה. ואולם, אם בין המחזורים של שתי שנות המס הנ"ל יש הפרש העולה על 12.5% (ביחס למחזור הנמוך מבין המחזורים), אזי, במקום ממוצע של המחזורים הנ"ל, המחזור הגבוה מביניהם יהווה את "מחזור הבסיס". לעניין זה, יש לחשב את היחס שבין המחזורים באופן הבא:

(המחזור הנמוך - המחזור הגבוה)

$$\frac{\text{המחזור הנמוך}}{\text{המחזור הגבוה}} \geq < 0.125$$

דוגמאות:

1. מפעל מוטב ביצע הרחבה ששנת הבחירה שלה היא שנת המס 2009. המפעל המוטב ביצע ההשקעה המזערית המזכה בתוך תקופה של שנתיים (2008 ו-2009). מחזור המפעל בשנים 2007 ו-2008 הינם 1,000,000 ₪ ו-1,100,000 ₪ בהתאמה. במצב דברים זה, יש לחשב המחזור הממוצע וזאת משום שהיחס בין המחזורים הנו 0.1 (נמוך מ-0.125). משכך, מחזור הבסיס הנו הממוצע בין המחזורים בשנים 2007 ו-2008, קרי, 1,050,000 ₪.

² ע"יא 8269/02 פ"ש חיפה נ' כרמל אולפנינים בע"מ, פ"ד נט(1), 499.



2. מפעל מוטב ביצע הרחבה ששנת הבחירה שלה היא שנת המס 2009. המפעל המוטב ביצע ההשקעה המזערית המזכה תוך תקופה של שנתיים (2008 ו- 2009). מחזור המפעל בשנים 2007 ו- 2008 הינם 1,200,000 ₪ ו- 1,000,000 ₪ בהתאמה. במצב דברים זה, אין לחשב המחזור הממוצע וזאת משום שהיחס בין המחזורים הנו 0.2 (גבוה מ- 0.125). משכך, מחזור הבסיס הינו המחזור הגבוה מבין המחזורים בשנים 2007 ו- 2008, קרי 1,200,000 ₪.

3.2.5 הגדרת המונח "מדד"

המונח "מדד" לא עבר שינוי ביחס למצב מלפני התיקון לחוק. כבעבר, המונח "מדד" מתייחס למדד תפוקות התעשייה. בדומה למצב לפני התיקון לחוק, הוענקה לשרים סמכות לקבוע מדד אחר כמדד חליפי למדד תפוקות התעשייה. לעניין זה, התקנות לעידוד השקעות הון (כללים בדבר שיעור ההצמדה לענין חישוב ההכנסה החייבת של חלק מאושר במפעל מעורב) התשנ"ח-1997 תקפות.

3.3 אופן ייחוס ההכנסה החייבת במפעל מעורב - מבחן יחס מחזורים

3.3.1 עיקרון היסוד שנקבע בסעיף 74(א) לחוק, טרם לתיקונו, נשמר. כך, סעיף 74(ג) לחוק קובע כי במפעל מעורב ניתן יהיה לתבוע הטבות מס רק בגין החלקים המאושרים ו/או החלקים המוטבים.

סעיף 74(ד) לחוק קובע את אופן ייחוס ההכנסה החייבת בין חלקי המפעל השונים. המחוקק קבע את "מבחן יחס המחזורים" כמבחן הבלעדי לפיו יש לייחס ההכנסה החייבת במפעל המעורב. כמו כן, ובהתאם לפרקטיקה המקובלת מלפני התיקון, נקבע כי יש לייחס ההכנסה החייבת החל מההרחבה האחרונה בזמן וכלה בהרחבה הראשונה בזמן, לפי הסדר.

לפי סעיף 74(ד)(3) לחוק, אין ליישם את "מבחן יחס הנכסים", אלא אם המפעל עושה שימוש במכונות וציוד, שנעשה בהם שימוש קודם בישראל (להלן: "נכסים משומשים"). יוצא, איפוא, כי אם המפעל רכש נכסים משומשים או חקר נכסים משומשים, אפילו לתקופה קצרה, יהא עליו להפעיל את "מבחן יחס הנכסים" לאחר הפעלת "מבחן יחס המחזורים". יצויין כי רכבים פרטיים ו/או רכבים מסחריים, כהגדרתם בפקודת התעבורה, שנעשה בהם שימוש קודם בישראל, לא יהוו "נכסים משומשים" לצורכי סעיף 74 לחוק, אם אלה אינם משמשים לפעילות הייצורית של המפעל.



לא יחשבו כנכסים משומשים, לצורך יישום "מבחן יחס הנכסים", מכונות וציוד 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 המיסים 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 המיסים ומאפשר לו לקבוע כללים מפורטים בקשר לאופן יישום "מבחן יחס הנכסים". 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 (ראה גם סעיף 2.3 דלעיל).

מצ"ב נספח ב' - בנספח דוגמא המפרטת את אופן חישוב הטבות המס במפעל מעורב לאחר התיקון לחוק.

3.3.2 סעיף 74(א) לחוק קובע כי על מנת לחשב את ההכנסה החייבת שיש לייחס לכל חלק מאושר ו/או מוטב במפעל המעורב, יש לחשב לכל חלק של המפעל המחזור הנובע ממנו - ובלשון החוק "הפרש ההרחבה". כאמור, בתיקון לחוק עוגנה הפרקטיקה המקובלת, מלפני התיקון, לפיה יישום "מבחן יחס המחזוריים" מתחיל מההרחבה האחרונה בזמן ומסתיים בהרחבה הראשונה בזמן (או ההקמה), לפי שיטת "קליפות הבצל".

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.

ה"ח של החלק המאושר/מוטב = (מחזור המפעל/"הפרש ההרחבה") * ה"ח של המפעל

סעיף 74(א) לחוק קובע כי "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 הרחבת - לגבי ההרחבה האחרונה בזמן, "הפרש ההרחבה" יחושב בהתאם לאמור לסעיף (1) דלעיל; ולגבי כל הרחבה אחרת, "הפרש ההרחבה" יהא הפרש 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" (ראה לעניין זה סעיף 4.1.7 לחוזר מ"ה 2/2006). ככלל, יש ליישם את הוראות סעיף 74 לחוק לגבי כל אחד מן המפעלים - הן המפעל עצמו והן המפעלים הקשורים אליו. יחד עם זאת, נקבעה הוראה אנטי-תכנונית שתכליתה למדוד את הטבות המס במצב בו בעל מפעל קיים מעתיק חלק מפעילות המפעל הקיים שבבעלותו למפעל שהוא מפעל קשור או ממשיך פעילות עסקית קיימת במפעל אחר שהקים (מפעל חדש או מפעל קיים).

לדוגמא, מפעל המבקש לבצע הרחבה יהא זכאי לתבוע הטבות מס רק אם חל גידול במחזור הכנסותיו. מפעל, כגון זה, יעדיף לבצע ההרחבה באמצעות "מפעל חדש" שיוקם תוך העתקת הפעילות של אותו מפעל למפעל החדש, שכן אז, לכאורה, הוא יהא זכאי לתבוע הטבות מס על מלוא ההכנסה החייבת של המפעל החדש. לפיכך, נקבעה ההוראה הייחודית לעניין מפעלים קשורים בהגדרה "הפרש הרחבה". לא למותר לציין, כי ההוראה האמורה באה לשקף את מדיניות מינהלת מרכז ההשקעות קודם לתיקון לחוק.

סעיף (4) להגדרת "הפרש הרחבה" קובע כי בחישוב הפרש ההרחבה של מפעל קשור (מפעל חדש או הרחבה), יש להפחית ממחזור המפעל הקשור את הירידה במחזורים של המפעל האחר³, אם וככל שהייתה כזו, וזאת כמפורט להלן:

סכום ההפחתה* = (מחזור המפעל האחר בשנת הבסיס כשהוא מתואם** - המחזור השוטף במפעל האחר)

מחזור המפעל הקשור לצורך חישוב הפרש ההרחבה = (סכום ההפחתה - מחזור המפעל הקשור)

* ובלבד שסכום ההפחתה המתקבל הוא סכום "חיובי".

** המחזור מתואם לפי שיעור השינוי במדד תפוקות התעשייה.

שנת הבסיס - שנת המס שקדמה לשנת ההפעלה או שנת הבחירה, לפי העניין, של המפעל הקשור.

מצ"ב נספח ג' - דוגמא המפרטת את אופן חישוב הפרש הרחבה ומחזור בסיס.

³ המפעל האחר הוא המפעל לגביו נקבע כי המפעל הקשור מהווה את הרחבתו.



4. הוראות המעבר לתיקון מספר 60

4.1 במסגרת הוראות המעבר לתיקון, נקבעו הוראות מעבר לסעיף 74 לחוק. נקבע כי הוראות סעיף 74 לחוק, כנוסחו לפני התיקון לחוק, ימשיכו לחול על תוכניות שאישרה המינהלה עד ליום 1/4/2005.

טבלה מסכמת לעניין הפעלת הוראות סעיף 74:

החלק במפעל המעורב	מסלול המס	הדין החל
1. מפעל מאושר שהונפק לו כתב אישור עד ליום 31.3.05	מענקים	הוראות סעיף 74 לפני התיקון לחוק (סעיף 74 הישן)
2. מפעל מאושר שהונפק לו כתב אישור עד ליום 31.3.05	חלופי	סעיף 74 הישן
3. מפעל מוטב (גם אם שנת הבחירה היא שנת המס 2004)	מסלולי המס השונים, כקבוע בסעיף 51א לחוק	הוראות סעיף 74 לחוק לאחר התיקון לחוק (סעיף 74 החדש)
4. מפעל מאושר שהונפק לו כתב אישור החל מ- 1.4.05	מענקים	סעיף 74 החדש

להלן, מפעלים כאמור בפסקאות (1) ו-(2) לטבלה יקראו "חלקים ישנים", ומפעלים כאמור בפסקאות (3) ו-(4) לטבלה יקראו "חלקים חדשים".

4.2 הוראות המעבר אף מתייחסות לאופן חישוב המס לגבי מפעל שיש בו חלקים ישנים שיש להחיל לגביהם את הוראות סעיף 74 הישן, וחלקים חדשים, לגביהם יש להחיל את הוראות סעיף 74 החדש. במצב דברים זה, קובעות הוראות המעבר כי יש לייחס את ההכנסה החייבת בין חלקי המפעל השונים בהתאם לאמור להלן:

- א. תחילה, יש לייחס ההכנסה החייבת, כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה, בהתאם להוראות סעיף 74 החדש, לחלקים החדשים.
- ב. לאחר מכן, יש לייחס את יתרת ההכנסה החייבת בין החלקים הישנים לפי הוראות סעיף 74 הישן.

כפועל יוצא מן האמור לעיל, על מנת ליישם את הוראות המעבר לסעיף 74 לחוק, 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 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 אולפינים** יש לייחסם באופן ספציפי;
7. על הסכום האמור בפסקה 6 יש להחיל את הוראות סעיף 74 הישן, דהיינו: (א) יש לייחס ההכנסה חייבת בין החלקים הישנים לפי יחס המחזוריים של החלקים הישנים (בכפוף לקביעות המינהלה). (ב) יש לייחס הפסדים עסקיים מועברים בהתאם להלכת **כרמל אולפינים**. (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 ליישם את הוראות סעיף 7 לחוק התיאומים.

מצ"ב נספח ד' - בנספח דוגמא המפרטת את אופן חישוב הטבות המס במפעל מעורב, שיש בו חלקים חדשים לצד חלקים ישנים.



5. חלוקת דיבידנד במפעל מעורב

- 5.1 סעיף 74(ד)(4) לחוק קובע את הכללים שיחולו בעת חלוקת דיבידנד במפעל מעורב. הכללים זהים במהותם לכללים שנקבעו טרם התיקון לחוק.
- 5.2 סעיף 74(ד)(4)(א) לחוק 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. הסעיף קובע כי יש לייחס הדיבידנד לכל אחד מהחלקים בהתאם ליחס ההכנסה החייבת, בניכוי מס החברות החל, בשל כל חלק וחלק. לעניין זה, על הנישום להצביע על שנת המס שמרווחיה חולק הדיבידנד.
- 5.3 סעיף 74(ד)(4)(ב) לחוק קובע כי רווחים פטורים במסלול החלופי ו/או רווחים פטורים במסלול מענקים (אז"פ א' - שנתיים פטור), יראו אותם כאילו הם רווחים של מפעל נפרד. המשמעות היא, שהוראות סעיף 74(ד)(4)(א), כאמור בסעיף 5.2 דלעיל, 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 פרופורציונלי) 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.

בברכה,

רשות המיסים בישראל

נספח א'

אופן ייחוס ההכנסה החייבת במפעל מעורב לפני התיקון לחוק:

חברה ביצעה מספר הרחבות, כמפורט להלן:

הרחבה	מסלול	תאריך כתב האישור	שנת הפעלה
3	מענקים	01/07/2001	2003
2	מענקים	01/01/2000	2001
1	חלופי	01/01/1997	1999

נתונים נוספים:

70,000,000	מחזור המפעל בשנת המס 2004
14,000,000	הכנסה חייבת שוטפת בשנת 2004 (לפני פחת, נ.ב.פ. ו- נ.ב.א.)
(2,600,000)	הוצאות פחת וניכוי בשל פחת
(1,300,000)	הפסד מועבר שמקורו משנת המס 2000
<u>(100,000)</u>	ניכוי בשל אינפלציה (נ.ב.א.)
10,000,000	הכנסה חייבת לאחר פחת וקיצוץ הפסד

להלן מדד תפוקות התעשייה לחודש דצמבר:

שנה	מדד
2004	200
2002	165
2000	150
1998	120

מחזור בסיס פחת + נ.ב.פ. בגין

הרחבה	מחזור בסיס	מתואם	השקעה מאושרת
3	50,000,000	60,606,061	700,000
2	42,500,000	56,666,667	400,000
1	12,000,000	20,000,000	500,000

שווי נכסי החברה נכון ל- 12/2004:

הרחבה	נכסים מאושרים	נכסים לא מאושרים	סה"כ נכסים
3	10,000,000	2,500,000	12,500,000
2	8,000,000	1,500,000	9,500,000
1	5,000,000	2,000,000	7,000,000

סה"כ	הרחבה 3	הרחבה 2	הרחבה 1	לא מאושר	
	60,606,061	56,666,667	20,000,000		מחזור בסיס מתואם
70,000,000	9,393,939	3,939,394	36,666,667	20,000,000	תוספת מחזור
<u>100.0%</u>	<u>13.4%</u>	<u>5.6%</u>	<u>52.4%</u>	<u>28.6%</u>	יחס מחזוריים
14,000,000	1,878,788		12,121,212		ייחוס הכנסה חייבת
			<u>(1,300,000)</u>		בניכוי ההפסד על פי הלכת כרמול אולפיינים
			10,821,212		

שיקולול יחס מחזוריים בין החלקים שהיו קיימים בשנת המס 2000:

סה"כ	הרחבה 3	הרחבה 2	הרחבה 1	לא מאושר	
86.6%		5.6%	52.4%	28.6%	שיעור ביחס לכלל המחזור
100.0%		6.5%	60.5%	33.0%	יחס מחזוריים משוקלל
12,700,000	1,878,788	703,379	6,546,833	3,571,000	ייחוס הכנסה חייבת (הרחבות 1+2)
	20%	16%	29%		יחס נכסים המשומשים לכלל הנכסים
0	<u>(375,758)</u>	<u>(111,060)</u>	<u>(1,870,524)</u>	2,357,341	חלק הכנסה חייבת שאינה מאושרת בגין הנכסים המשומשים
12,700,000	1,503,030	592,319	4,676,310	5,928,341	הכנסה חייבת לפני פחת ונ.ב.פ.
<u>(2,600,000)</u>	<u>(700,000)</u>	<u>(400,000)</u>	<u>(500,000)</u>	<u>(1,000,000)</u>	יחוס פחת + נ.ב.פ.
10,100,000	803,030	192,319	4,176,310	4,928,341	הכנסה חייבת לאחר פחת והפסדים ולפני ייחוס נ.ב.א.
(100,000)	0	0	0	(100,000)	ניכוי בשל אינפלציה
<u>10,000,000</u>	<u>803,030</u>	<u>192,319</u>	<u>4,176,310</u>	<u>4,828,341</u>	הכנסה חייבת

נספח ב'

אופן חישוב הטבות המס במפעל מעורב לאחר התיקון לחוק:

65,000,000	מחזור לשנת המס 2010
180	מדד תפוקות התעשייה לחודש דצמבר 2010
12,000,000	הכנסה חייבת שוטפת לשנת 2010 (לפני פחת)
(2,100,000)	הוצאות פחת וניכוי בשל פחת
(1,900,000)	הפסד מועבר
<u>(400,000)</u>	ניכוי בשל אינפלציה (נ.ב.א)
7,600,000	הכנסה חייבת לאחר פחת, נ.ב.א וקיצוץ הפסדים

<u>מחזור בסיס</u>	<u>השנה הקובעת</u>	<u>מסלול</u>	
42,500,000	2009	חלופי אז"פ אי	הרחבה 2
12,000,000	2007	חלופי אז"פ אי	הרחבה 1
-	2005	חלופי אז"פ אי	הקמה

נתונים נוספים

עלות מופחתת מתואמת של נכסי החברה

השקעה בציוד

<u>סה"כ השקעות</u>	<u>משומש</u>	<u>השקעה</u>	
8,000,000	0	8,000,000	הרחבה 2
6,000,000	1,000,000	5,000,000	הרחבה 1
9,000,000	0	9,000,000	הקמה

הרחבה 1 הקמה לא מוטב

16,615,385			מחזור בסיס
31,197,115	16,615,385		תוספת מחזור
48.0%	25.6%		יחס מחזורים
3,839,645	2,044,970		יחס הכנסה חייבת (הקמה + הרחבות 1+2)
16.7%	0.0%		יחס נכסים המשומשים לכלל הנכסים*
			חלק הכנסה חייבת שאינה מוטבת בגין הנכסים המשומשים
<u>(639,941)</u>	<u>0</u>	<u>639,941</u>	
3,199,704	2,044,970	639,941	הכנסה חייבת לפני ייחוס נ.ב.א.
0	0	(400,000)	ניכוי בשל אינפלציה
<u>3,199,704</u>	<u>2,044,970</u>	<u>239,941</u>	<u>הכנסה חייבת</u>

* הכללים לחישוב יחס נכסים יפורסמו בחוזר בנפרד.

<u>מדד תפוקות</u>	<u>מחזור בסיס</u>
<u>התעשייה</u>	<u>מתואם</u>
160	47,812,500
130	16,615,385
-	-

<u>סה"כ</u>	<u>הרחבה 2</u>
-	47,812,500
65,000,000	17,187,500
100.0%	26.4%
8,000,000	2,115,385
	0.0%
<u>0</u>	<u>0</u>
8,000,000	2,115,385
(400,000)	0
<u>7,600,000</u>	<u>2,115,385</u>

נספח ג'

אופן חישוב הפרש הרחבה ומחזור בסיס:

חברה הפועלת מזה מספר שנים באזור פיתוח א' והיא בעלת מפעל תעשייתי (להלן: "מפעל א"). החברה ביצעה מספר "הרחבות" כמפורט בהמשך. החברה לא ביקשה בעבר הטבות על פי החוק לעידוד השקעות בהון. בשנת המס 2006 החליטה החברה להקים מפעל נפרד העוסק באותו תחום של מפעל א' (להלן: "מפעל קשור"). שנת הבחירה שבחרה החברה בגין המפעל הקשור הינה שנת המס 2008.

נתונים נוספים:

<u>שנה</u>	<u>2001</u>	<u>2002</u>	<u>2003</u>	<u>2004</u>	<u>2005</u>	<u>2006</u>	<u>2007</u>	<u>2008</u>	<u>2009</u>	<u>2010</u>
מחזורי מפעל א'	800	1,000	1,150	1,800	1,500	2,050	2,100	2,400	1,500	2,300
מדד תפוקות התעשייה לחודש דצמבר			105	110	115	120	125	130	135	150
מחזור בסיס מתואם של הרחבה 2				ראה ביאור 1		1,878	1,957	2,035	2,113	2,348
מחזור בסיס מתואם של הרחבה 1				1,030	1,077	1,124	1,171	1,217	1,264	1,405
חישוב הפרשי הרחבה עבור מפעל א'										
הפרש הרחבה 2						172	143	365	0	0
הפרש הרחבה 1				ראה ביאור 2	770	754	786	817	236	895
הפרש לא מוטב					1,030	1,124	1,171	1,217	1,264	1,405
שיעור ההכנסה החייבת של מפעל א' הזכאי להטבות מס				43%	28%	45%	44%	49%	16%	39%

נתונים לגבי המפעל הקשור

מחזור מפעל קשור	1,500	1,800	1,950	2,220	2,550
סכום הפחתה			0	768	220
חישוב הפרש הרחבה עבור המפעל הקשור (מחזור מפעל קשור בניכוי סכום הפחתה)				1,452	2,330
שיעור ההכנסה החייבת של המפעל הקשור הזכאי להטבות מס				65%	91%

ביאור 1

<u>הרחבה</u>	<u>שנה קובעת</u>	<u>השקעה מזערית מזכה</u>	<u>מחזור בסיס</u>
1	2004	2002-2004	983
2	2006	2005-2006	1,800
חישוב מחזור בסיס בהרחבה 2			
המחזור הממוצע בשנים 2004-2005	1650		
היחס בין המחזור הגבוה למחזור הנמוך ולכן מחזור בסיס יהיה הגבוה מביניהם	0.833333	גבוה יותר מ- 1.125	
	1800		

ביאור 2

בחישוב הפרשי הרחבה 2 בשנים 2009-2010 התקבלו סכומים שליליים ולכן הפרשים יהיו אפס. לצורך חישוב הפרשי הרחבה 1 בשנים 2009-2010 יש לחשב הפרש שבין מחזור מפעל א' (מחזור שוטף) לבין מחזור בסיס מתואם של הרחבה 1.

ביאור 3

<u>שנה</u>	<u>2007</u>	<u>2008</u>	<u>2009</u>	<u>2010</u>
מחזור מפעל א' בשנת המס 2007 מתואם	2,100	2,184	2,268	2,520
מחזורים שוטפים של מפעל א'	-	-	2,400	2,300
סכום הפחתה (מחזור מפעל א' בשנת המס 2007 כשהוא מתואם בניכוי מחזור מפעל א' בשנת המס)	-	-	768	220

נספח ד'

אופן חישוב הטבות המס במפעל המעורב שיש בו חלקים חדשים לצד חלקים ישנים:

65,000,000	מחזור בשנת המס 2008
180	מדד תפוקות התעשייה לחודש דצמבר 2008
12,000,000	הכנסה חייבת שוטפת לשנת 2008 (לפני פחת)
(2,100,000)	הוצאות פחת
<u>(1,900,000)</u>	הפסד מועבר שמקורו בשנת המס 2001
8,000,000	הכנסה חייבת לאחר פחת וקיצוץ הפסדים
(500,000)	ניכוי בשל אינפלציה

<u>מדד תפוקות התעשייה</u>	<u>מחזור בסיס מתואם</u>	<u>מחזור בסיס</u>	<u>השנה הקובעת</u>	<u>מסלול</u>	
160	47,812,500	42,500,000	2007	חלופי אז"פ א'	הרחבה 2
130	16,615,385	12,000,000	2003	חלופי אז"פ א'	הרחבה 1
	0	0	2000	חלופי אז"פ א'	הקמה

נתונים נוספים

כתב האישיור בגין הרחבה 1 ניתן ביום 1/2/2002
ההשקעה המזערית המזכה בגין הרחבה 2 נעשתה בשנים 2006-2007

<u>סה"כ פחת</u>	<u>פחת בגין השקעה מאושרת</u>	<u>סה"כ השקעות</u>	<u>השקעה לא מאושרת</u>	<u>השקעה מאושרת</u>	
800,000	700,000	11,700,000	2,700,000	9,000,000	הקמה
750,000	600,000	6,000,000	1,000,000	5,000,000	הרחבה 1
550,000		2,000,000		2,000,000	הרחבה 2

<u>סה"כ</u>	<u>הרחבה 2</u>	<u>הרחבה 1</u>	<u>הקמה</u>	<u>לא מאושר/מוטב</u>	<u>יחס מחזוריים</u>
-	47,812,500	16,615,385			מחזור בסיס
65,000,000	17,187,500	31,197,115	16,615,385		תוספת מחזור
100.0%	26.4%	48.0%	25.6%		יחס מחזוריים
8,000,000	2,115,385	3,839,645	2,044,970		הכנסה חייבת לאחר פחת והפסד

תחולת סעיף 74 מלפני התיקון:

הוספת פחת הקמה + הרחבה 1 (בגין סך השקעות)
הוספת ההפסד

בניכוי החלק שיוחס להרחבה 2 לפי יחס מחזוריים (1,900k*73.6%)

5,884,615	
1,550,000	
<u>1,397,596</u>	
8,832,212	

73.6%	48.0%	25.6%	
100.0%	65.2%	34.8%	
8,832,212	5,762,918	3,069,293	
<u>(1,397,596)</u>		<u>(1,397,596)</u>	
7,434,615	5,762,918	1,671,697	
	16.7%	23.1%	
0	<u>(960,486)</u>	<u>(385,776)</u>	<u>1,346,263</u>
7,434,615	4,802,432	1,285,921	1,346,263
<u>(1,550,000)</u>	<u>(600,000)</u>	<u>(700,000)</u>	<u>(250,000)</u>
5,884,615	4,202,432	585,921	1,096,263
<u>2,115,385</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
8,000,000	2,115,385	4,202,432	585,921
(500,000)	0	0	(500,000)
<u>7,500,000</u>	<u>2,115,385</u>	<u>4,202,432</u>	<u>585,921</u>
			<u>596,263</u>

שיקול יחס מחזוריים בין חלקי המפעל הישנים

שיעור ביחס לכלל המחזור
יחס מחזוריים משוקלל
יחס הכנסה חייבת (הקמה + הרחבה 1)
יחס הפסד לפי הלכת כרמל אולפנינים
יחס הנכסים הלא מאושרים לכלל הנכסים*
חלק ההכנסה החייבת שאינה מאושרת בגין הנכסים הלא מאושרים
הכנסה חייבת לפני ייחוס הוצאות הפחת
יחס הוצאות פחת
הכנסה חייבת לאחר פחת והפסד
הוספת החלק החדש שמיוחס להרחבה 2
הכנסה חייבת לפני ייחוס נ.ב.א.
ניכוי בשל אינפלציה
הכנסה חייבת