



י' חשון תשע"א
18 באוקטובר 2010

חוזר מס הכנסה 4/2010 – רשות המסים
בנושא: תקנות עידוד השקעות הון (הפחתת מחזור בסיס), התשס"ז – 2007

1. מבוא

סעיף 74 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "החוק"), קובע את אופן ייחוס ההכנסה החייבת לחלקי המפעל השונים תוך השוואה למחזור הבסיס של המפעל, כפי שהיה לפני ההשקעה שבשלה ניתנות ההטבות.¹

במסגרת תיקון מס' 60 לחוק² (להלן: "תיקון 60") הוסף סעיף 74(ה) בחוק, הקובע, בין היתר, כי שר האוצר ושר התמ"ת (להלן: "השרים") רשאים לקבוע הוראות בדבר המקרים והאופן בו תבוצע הפחתת מחזור הבסיס.

ביום 2.9.07 פירסמו השרים את תקנות עידוד השקעות הון (הפחתת מחזור בסיס), התשס"ז-2007 (להלן: "התקנות"). התקנות עוסקות בקביעת התנאים שבהתקיימם מפעל מאושר או מפעל מוטב זכאים להפחתת מחזור הבסיס ואת אופן ההפחתה.

התקנות נועדו להסדיר את השוני הנובע מאופן הפעילות בתעשייה המסורתית, לבין אופי הפעילות בתעשייה עתירת הטכנולוגיה.

בעוד, התעשייה המסורתית מתמקדת בהגדלת הייצור ומחזור המכירות עם הגדלת ההשקעה במפעל, הרי שהתעשייה הטכנולוגית מאופיינת בהשקעות שכל מטרתן הינן התקדמות טכנולוגית של מוצרים חדשים המחליפים את המוצרים הישנים, כך שהשפעת ההשקעות המוקדמות שנעשו במפעל (אשר התייחסו למוצרים הישנים) על הכנסתו החייבת השוטפת של המפעל (שהינה ברובה ממכירת מוצרים חדשים) הולכת וקטנה. לפיכך עולה הצורך, לצמצם בהדרגה את משקל מחזור הבסיס (המבטא את ההכנסות ממכירת מוצרים ישנים שחלקם במכירות המפעל הולך ופוחת במהירות) בקביעת ההכנסה החייבת שתהנה מהטבות מס.

יצויין, כי טרם תיקון 60 לחוק, היה על חברה להגיש בקשה, למינהלת מרכז ההשקעות (להלן: "המינהלה") בכדי לקבל אישור עקרוני לשחיקת מחזור הבסיס, זאת בהתאם לנוהל שחיקת מחזור בסיס לחברות עתירות מחקר ופיתוח וכוח אדם מיומן המתאפיינות במחזוריות טכנולוגית גבוהה, שאושר בשנת 1998 על ידי שר האוצר ושר המסחר והתעשייה (להלן: "נוהל שחיקת מחזור בסיס").

לאחר תיקון 60, חברה אינה חייבת לפנות לקבלת אישור להפחתת מחזור הבסיס ("מסלול ירוק") כך שחברה אשר תעמוד בתנאים שנקבעו בתקנות תהא זכאית להפחתת מחזור הבסיס.

חוזר זה תכליתו לסקור את עיקרי הוראות התקנות.

¹ לעניין זה ראו חוזר מס הכנסה 3/2006 מקצועית.



התקנות יחולו על מפעל מוטב בשנת המס 2004 ואילך ועל מפעל מאושר בשנת המס 2005 ואילך. כמו כן, נקבעה הוראה מיוחדת לגבי מפעל מאושר ששנת ההפעלה שלו היא שנת המס 2004 או לפנייה ויש בידי אישור מהמנהלה להפחתת מחזור הבסיס לגבי אותה הרחבה, כפי שיפורט בהמשך. מובהר, כי כל מונח שאינו מוגדר בתקנות, יהא כהגדרתו בחוק כגון: "השנה הקובעת", "מחזור", "מחזור הבסיס" ו-"מחזור הבסיס המתואם" – כהגדרתם בסעיף 74 לחוק.

2. תנאי הזכאות להפחתת מחזור הבסיס

תקנה 2 לתקנות קובעת, כי מפעל מוטב או מפעל מאושר רשאים להפחית את מחזור הבסיס בשיעור של 10% לכל שנת מס, החל מהשנה הקובעת, ובלבד שהתקיימו בכל שנת מס לגביה נדרשת ההפחתה, התנאים המפורטים בפסקאות 2.1 ו-2.2 להלן ובשנה הקובעת גם התנאי המפורט בפסקה 2.3 להלן. להלן התנאים שנקבעו בתקנות:

2.1 שיעור הוצאות מחקר ופיתוח - הוצאות מחקר ופיתוח (להלן: "הוצאות מו"פ") שהוציא מפעל בשנת המס, לפני שהופחתו מהן מענקים שהתקבלו לפי חוק המו"פ, **לא יפחתו** מ-7 אחוזים ממחזורו בשנת המס (להלן: "בדיקה חד שנתית"), או שהוצאות המו"פ, לפני שהופחתו מהן מענקים שהתקבלו לפי חוק המו"פ, שהוציא מפעל בשנת המס ובשנה שקדמה לה **לא יפחתו** מ-7 אחוזים ממחזורו בשנת המס ובשנה שקדמה לה (להלן: "בדיקה דו שנתית"), (להלן: "תנאי המו"פ")³. לצורך הבדיקה, יש להביא בחשבון את הוצאות המו"פ **לפני** ניכוי מענקים, מהמדען הראשי, שהתקבלו לפי חוק המו"פ.

לעניין זה, במידה ונמצא כי מדובר במענקים מקרנות תמיכה אחרות, יש להביא את הנושא בפני מחלקת חוקי העידוד.

לעניין התנאי האמור, "הוצאות מחקר ופיתוח"⁴ – הוגדרו בתקנות כהוצאות, כולל הוצאות הון, אשר הוצאו למחקר מדעי לצורך קידומו או פיתוחו של מפעל בתחומי התעשייה ושאושרו בידי מי שהסמיך שר התעשייה, המסחר והתעסוקה לעניין סעיף 20א לפקודת מס הכנסה, למעט אם הוצאו עבור אחר, בניכוי סכומים ששימשו לרכישת נכס⁵ המשמש לפעולות מחקר ופיתוח, ובתוספת הפחת לפי דיני הפחת⁶ שנוכה בשל נכס כאמור, כל עוד הוא משמש לפעילות האמורה.

על המפעל לפנות **למדען הראשי במשרד התמ"ת**, בכל שנת מס, לצורך קבלת אישור על סכום הוצאות המו"פ. האישור יכלול פרטים לגבי נושא המחקר, תיאורו וסכום ההוצאה המאושרת. מודגש, כי כל אישור מגורם אחר, אינו עונה לתנאי הנדרש.

² בחוק ההסדרים לשנת הכספים 2005 שאושר בכנסת ביום 22.3.05.

³ בכל שנת מס במהלך תקופת ההטבות תיבדק העמידה בתנאי המו"פ לפי בחירת המפעל (בדיקה חד שנתית, או בדיקה דו שנתית).

⁴ כהגדרתן בתקנות.

⁵ כהגדרתו בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה.

⁶ כמשמעותן בתקנות.



לפיכך, על המפעל להביא בחשבון את הוצאות המו"פ שאושרו ולנטרל את הוצאות המו"פ ששימשו לרכישת נכסים (להלן: "נכסי מו"פ") כך שבשנת המס השוטפת יתווספו להוצאות המו"פ (לאחר נטרול נכסי המו"פ) סכומי הפחת לצרכי מס בגין נכסי המו"פ.

מודגש בזאת, כי הוצאות שהוציא מפעל אשר נותן שירותי מחקר ופיתוח **לאחר** (בד"כ במסגרת ביצוע פיתוח עבור אחר לפי מנגנון + cost) לא יובאו בחשבון כהוצאות מו"פ לעניין התקנות מכיוון והקניין הרוחני (ה-IP) אינו בבעלות המפעל, ולפיכך לא יהא זכאי המפעל האמור להפחתת מחזור הבסיס.

דוגמא

שנת המס	2005 (ב-שח)	2006 (ב-שח)
מחזור המפעל	2,000,000	3,000,000
הוצאות המו"פ שהוצאו באותה השנה (בניכוי מענקים)	205,000	100,000
מענק התקבל מהמדען הראשי	-	95,000
הוצאות המו"פ לפני ניכוי מענק	205,000	195,000

אופן הבדיקה לגבי שנת המס 2006 :
בדיקה חד שנתית

$$\frac{\text{הוצאות המו"פ בשנת המס לפני ניכוי מענק}}{\text{מחזור המפעל בשנת המס}} = \frac{100,000+95,000}{3,000,000} = \underline{6.5\%} < 7\%$$

או

בדיקה דו שנתית

$$\frac{\text{הוצאות המו"פ בשנת המס ובשנה שקדמה לה לפני ניכוי מענק}}{\text{מחזור המפעל בשנת המס ובשנה שקדמה לה}} = \frac{195,000+205,000}{3,000,000+2,000,000} = \underline{8\%} > 7\%$$

לפיכך, בשנת המס 2006, מתקיים תנאי המו"פ (על פי בדיקה דו שנתית) וניתן להמשיך ולבדוק את עמידת המפעל בתנאים הבאים.

2.2 שיעור עובדים אקדמאים - 20 אחוזים לפחות מכלל העובדים בחברה שהיא בעלת המפעל בשנת המס (להלן: **בדיקה בשנת המס**), או לפי חישוב הממוצע בשנת המס ובשנה שקדמה לה (להלן: **"בדיקה דו שנתית"**), הם בעלי תואר אקדמי בתחומי הנדסה, המחשבים, מדעי הטבע או המדעים המדויקים, **העובדים במפעל בתחום שבו יש להם תואר אקדמאי כאמור (להלן: "תנאי האקדמאים")**. להלן מספר דגשים:

- תואר אקדמי הינו לכל הפחות תואר ראשון במוסד שהוכר על ידי המועצה להשכלה גבוהה בישראל. במידה ומדובר בתואר אקדמי שהוענק על ידי מוסד להשכלה גבוהה בחו"ל, יש לקבל אישור בדבר ההכרה בתואר האקדמי מהאגף להערכת תארים אקדמיים מחו"ל במשרד החינוך.
- הבדיקה תכלול את **כל עובדי החברה** ולא רק את עובדי המפעל.



- בעת ביצוע הבדיקה הזו שנתית, יש להביא בחשבון את סך כל העובדים בעלי תואר אקדמי, כאמור, בשנת המס ובשנה שקדמה לה, ולחלקם בסך כל העובדים בחברה בשנת המס ובשנה שקדמה לה.
- עובד במשרה חלקית או עובד שעבד בחלק משנת המס בלבד, יובא בחשבון באופן יחסי, לפי היקף המשרה או תקופת עבודתו באותה שנה, לפי העניין. לדוגמא: עובד במשרה מלאה שעבד חצי שנה בשנת המס, או עובד בחצי משרה שעבד במשך כל שנת המס, יחשב כמשקל חצי עובד לעניין בדיקת העמידה בתנאי.
- יש לקבל בכל שנת מס את הצהרת החברה חתומה על ידי גורם מוסמך רלוונטי (כגון: מנהל התפעול, סמנכ"ל וכדומה) בדבר העובדים המתאימים שעבדו בתחומם (כפי שיידרש בטופס מתאים שיפורסם על ידי רשות המיסים).

דוגמא

להלן נתוני מצבת כוח האדם, בחברה בעלת המפעל, (לפני נתונים נוספים):

מספר העובדים		עובדים	תאור העובדים
בשנת המס 2006	בשנת המס 2005	בתחומם	
4	5	כן	בעלי תואר אקדמי בתחום ההנדסה
2	2	לא	בעלי תואר אקדמי בתחום המחשבים
3	2	כן	בעלי תואר אקדמי בתחום מדעי החברה
<u>12</u>	<u>12</u>	-	ללא תואר
<u>21</u>	<u>21</u>		סה"כ עובדים בשנת המס

נתונים נוספים:

- א. עובד בעל תואר אקדמי בתחום ההנדסה סיים את עבודתו בתאריך 30.9.2006.
- ב. עובד בעל תואר אקדמי בתחום מדעי החברה העוסק בשנת המס 2006 בחצי משרה.
- ג. יתרת העובדים עבדו בחברה בעלת המפעל במשרה מלאה בתקופה שבין 1.1.2005 ועד 31.12.2006.

אופן בדיקת עמידה בתנאי:

שלב א' - יש לזהות את העובדים שהם בעלי תואר אקדמי בתחומים שפורטו בתקנות ועבדו בפועל במפעל באותו תחום שבו יש להם תואר אקדמי.

לפיכך, רק העובדים בתחום ההנדסה יובאו בחשבון, מכיוון ועובדי המחשבים לא עבדו בתחומם, ובנוסף תואר אקדמי בתחום מדעי החברה אינו נכלל במסגרת התחומים שפורטו בתקנות.

שלב ב' - יש לזהות את העובדים שלא עבדו תקופה מלאה או במשרה מלאה ולשקללם. לפיכך, עובד בעל תואר בתחום ההנדסה שסיים את עבודתו בתאריך 30.9.2006 יובא בחשבון באופן יחסי בשנת המס 2006 כמשקל $0.75 = 1 \times \frac{9}{12}$ (הן במונה והן במכנה) ובשנת המס 2005 כמשקל עובד מלא.



כמו כן, עובד בעל תואר בתחום מדעי החברה, שהועסק בשנת המס 2006, בהיקף חצי משרה, יובא בחשבון בשנת המס 2006 כמשקל 0.5 עובד (במכנה בלבד) ובשנת המס 2005 כמשקל עובד מלא (במכנה בלבד).

סיכום מצבת כוח האדם, בחברה בעלת המפעל, לאחר שקלול הנתונים הנוספים:

שנת המס 2006		שנת המס 2005		תאור העובדים
מכנה	מונה	מכנה	מונה	
3.75	3.75	5	5	עובדים בעלי תואר אקדמי בתחום ההנדסה
2	-	2	-	עובדים בעלי תואר אקדמי בתחום המחשבים
2.5	-	2	-	עובדים בעלי תואר אקדמי בתחום מדעי החברה
<u>12</u>	=	<u>12</u>	=	עובדים נוספים (ללא תואר)
<u>20.25</u>	<u>3.75</u>	<u>21</u>	<u>5</u>	סה"כ עובדים בשנת המס

אופן הבדיקה לגבי שנת המס 2006

בדיקה בשנת המס

$$\frac{\text{מס' העובדים בעלי תואר אקדמי שעבדו בתחום בשנת המס}}{\text{כלל העובדים המפעל בשנת המס}} = \frac{3.75}{20.25} = 18.52\%$$

או בדיקה דו שנתית

$$\frac{\text{מס' העובדים בעלי תואר אקדמי שעבדו בתחום בשנת המס ובשנה שקדמה}}{\text{כלל העובדים במפעל בשנת המס ובשנה שקדמה}} = \frac{5+3.75}{21+20.25} = 21.21\%$$

לפיכך, בשנת המס 2006, מתקיים תנאי האקדמאים (על פי בדיקה דו שנתית) וניתן להמשיך ולבדוק את עמידת המפעל בתנאים הבאים.

כאמור לעיל, בכדי שהחברה תהא זכאית להפחתת מחזור הבסיס, עליה לעמוד במצטבר בתנאי הוצאות המו"פ ותנאי האקדמאים בכל שנת מס, לרבות בשנה הקובעת. בנוסף, בשנה הקובעת, על החברה לעמוד בתנאי נוסף של תחלופת מוצרים אן תחלופת נכסים יצרניים (להלן: "תנאי ההתחדשות"), כמפורט להלן:

2.3 תנאי ההתחדשות - על המפעל לעמוד, בשנה הקובעת, באחד משני התנאים הבאים:

2.3.1. תנאי תחלופת מוצרים - מחזור המפעל בשנה הקובעת ממכירת מוצרים שיוצרו בשנת המס

להשוואה לא עלה על 50% ממחזורו בשנה הקובעת, או שמחזור המפעל ממכירת מוצרים שיוצרו בשנה הראשונה לאחר שנת המס להשוואה לא עלה על 50% ממחזורו בשנה הראשונה לאחר השנה הקובעת.

למעשה, מדובר בקריטריון המעיד כי היקף המכירות של המוצרים שנמכרו בעבר (בשנת המס להשוואה), נשחק בצורה משמעותית (כך ששיקור מכירות המפעל, במסגרת פעילותו

השוטפת, הן ממוצרים חדשים). לפיכך, באמצעות הפחתת מחזור הבסיס, יקטן חלק הגידול במחזור בשנת המס המיוחס למכירת אותם מוצרים ישנים.

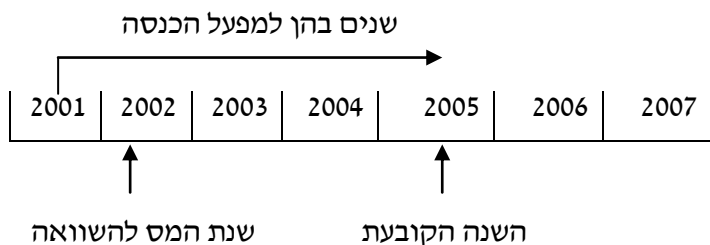
מקרים בהם קיים ספק לגבי הגדרת המוצרים והשונות ביניהם יש להפנות למחלקת חוקי עידוד.

לעניין זה "שנת המס להשוואה" - אחת מאלה לפי העניין:

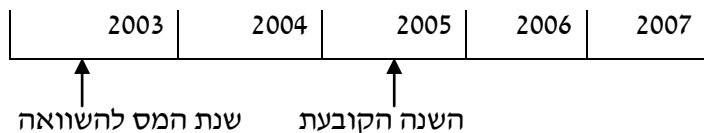
(1) הייתה למפעל הכנסה בכל אחת משמונה שנות המס המסתיימות בשנה הקובעת - תהא שנת המס להשוואה שנת המס שקדמה בחמש שנים לשנה הקובעת.



(2) לא הייתה למפעל הכנסה בתקופה האמורה בפסקה (1) והייתה לו הכנסה בכל אחת מחמש שנות המס המסתיימות בשנה הקובעת - תהא שנת המס להשוואה שנת המס שקדמה בשלוש שנים לשנה הקובעת.



(3) לא התקיימו במפעל התנאים כאמור בפסקאות (1) או (2) - תהא שנת המס להשוואה שנת המס שקדמה בשנתיים לשנה הקובעת.



2.3.2. **תנאי תחלופת נכסים יצרניים** - על המפעל להשקיע בנכסים יצרניים בהתאם ל"ויתוק/גיל" המפעל, כדלקמן:



2.3.2.1. הייתה למפעל הכנסה בכל אחת משמונה השנים המסתיימות בשנה הקובעת – השקעת המפעל ברכישת נכסים יצרניים⁷ (מכונות וציוד אחר, שלא היה בהם שימוש קודם בישראל ואינם כלולים בתוכנית שאושרה על ידי המנהלה), למעט השקעה בבניינים, שנעשתה בתקופה של חמש השנים המסתיימות בתום השנה הקובעת, הייתה בסכום השווה ל-50% לפחות מהמחיר המקורי המתואם של הנכסים המקוריים.

”נכסים מקוריים” הינם נכסים יצרניים⁸, למעט בניינים, שהיו למפעל בתום שנת המס שקדמה לתקופת ההשקעה, שלגביהם זכאי היה המפעל לתבוע ניכוי בעד פחת (טרם הופחתו במלואם) בשנת המס הראשונה של תקופת ההשקעה, אילו היה נתבע בשל הנכס פחת מיום רכישתו, לפי תקנות לפי תקנות מס הכנסה (פחת), 1941 (להלן: ”תקנות הפחת”).

מובהר, כי נכסים שהופחתו במלואם קודם לתקופת ההשקעה לא יובאו בחישוב הנכסים המקוריים, אך ורק כאשר בסיס הפחתה שלהם התבצע בהתאם לתקנות הפחת. במידה והנכסים האמורים הופחתו במלואם בעקבות פחת מואץ, שאינו מכח תקנות הפחת, או מכח הוראות אחרות של פחת או הפחתה (ראו: ”הגדרת דיני הפחת בתקנות”), יש לנטרל את הפחת המואץ ולערוך חישוב מחודש של הפחת התיאורטי שהיה נוצר אילו הופחתו הנכסים האמורים בהתאם לתקנות הפחת.

”תקופת ההשקעה” - תקופה של חמש שנים המסתיימת בתום השנה הקובעת.

”מחיר מקורי מתואם” - המחיר המקורי, כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, כשהוא מתואם לפי המדד⁹ מיום הרכישה של הנכס ועד לתום שנת המס שקדמה לתקופת ההשקעה.

2.3.2.2. במידה ולא הייתה למפעל הכנסה בשמונה השנים כאמור והייתה לו הכנסה בכל

אחת מחמש שנות המס המסתיימות בשנה הקובעת - נדרש, כי ההשקעה המזערית המזכה המסתיימת בשנה הקובעת לא פחתה מ-75% מעלות ההשקעה ברכישת נכסים יצרניים, למעט בניינים, מיום הקמת המפעל ועד תום שנת המס שקדמה לשנה שבה החלה ההשקעה המזערית המזכה.

2.3.2.3. במידה ולא הייתה למפעל הכנסה על פני תקופת השנים, כאמור בסעיפים ב-2.3.2.1

ו-2.3.2.2 - נדרש, כי ההשקעה המזערית המזכה המסתיימת בשנה הקובעת לא תפחת מסך עלות ההשקעה ברכישת נכסים יצרניים, למעט בניינים, מיום הקמת המפעל ועד תום שנת המס שקדמה לשנה שבה החלה ההשקעה המזערית המזכה.

⁷ כהגדרתם בסעיף 51 לחוק.

⁸ כהגדרתם בסעיף 51 לחוק.

⁹ כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה.



לעניין פסקאות 2.3.2.2 ו-2.3.2.3 יודגש כי ההתייחסות היא חישוב מצטבר של עלות כלל הנכסים היצרניים שנרכשו על ידי המפעל ממועד הקמתו. עוד יצוין, כי חישוב העלות הינו בסכומים נומינליים ללא הצמדה למדד.

דוגמא לאופן בדיקת התנאי לתחלופת נכסים יצרניים מצ"ב כנספח א'.

דגשים והבהרות:

- מפעל¹⁰ שלא עמד בשנה הקובעת בכל התנאים יחדיו (תנאי המו"פ, תנאי האקדמאים ותנאי ההתחדשות) למעשה אינו בא בגדר התקנות ולפיכך לא יהא זכאי להפחתת מחזור בסיס עד להתקיימות כל התנאים בשנה הקובעת העוקבת (הרחבה הבאה).
- מפעל שעמד בשנה הקובעת בכל תנאי הזכאות להפחתת מחזור הבסיס, אך לא עמד בתנאי המו"פ ו/או בתנאי האקדמיים בשנת מס מסוימת לאחר השנה הקובעת, לא יהא זכאי להפחתה בשיעור 10% ממחזור הבסיס לאותה שנת מס ובשנים שלאחריה בגין אותה שנת מס. חזרו להתקיים לגבי המפעל התנאים האמורים, יהא זכאי המפעל להפחתת מחזור הבסיס ביתרת תקופת ההטבות.

דוגמאות:

מפעל שבשנה הקובעת עמד בכל תנאי הזכאות להפחתת מחזור הבסיס ובנוסף עמד בתנאי המו"פ ובתנאי האקדמיים במשך שלוש השנים שלאחריה, ייהנה בכל אחת מארבע השנים, מהפחתת מחזור בסיס בשיעור 10% כלומר בשנה הרביעית הפחתה בשיעור של 40% ממחזור הבסיס.

במידה ובשנה החמישית המפעל לא עמד בתנאי המו"פ ו/או בתנאי האקדמיים, בשנה זו המפעל לא יהיה זכאי להפחתה נוספת בשיעור 10% של מחזור הבסיס כלומר שיעור הפחתה יעמוד עדיין על 40%.

חזר המפעל לקיים את תנאי המו"פ ותנאי האקדמיים בשנה השישית, ייהנה באותה השנה מהפחתה נוספת בשיעור 10% כלומר שיעור הפחתה בשנה השישית יהא 50% ממחזור הבסיס.

- מפעל שעמד בשנה הקובעת ובכל שנה שלאחריה בתנאי הזכאות להפחתת מחזור הבסיס ובשנה מסוימת נמצא בהפסד לצרכי מס (למעשה אין השלכה להפחתה באותה שנת מס) יוכל להביא בחשבון את שיעור הפחתה של אותה שנת מס בחישוב היתרה המצטברת של שיעור הפחתה בשנים הבאות.

¹⁰ שאין בידיו אישור להפחתת מחזור בסיס ממרכז ההשקעות.

3. **מפעל קשור** - הגדרת מפעל קשור בתקנות נבדלת מהגדרת המונח בסעיף 51 לחוק ומתייחסת רק למפעלים בבעלות אותה חברה במועד החלת התקנות, או, למפעלים המוחזקים על ידי חברות שונות אשר מוחזקות על ידי אותו בעל שליטה במועד החלת התקנות. לעניין זה, בעל שליטה מוגדר כמי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר, ב- 50% לפחות באחד מאמצעי השליטה בחברה. במידה ולמפעל המאושר/המוטב קיים מפעל קשור¹¹, יש לפעול כדלקמן:

א. לעניין עמידה בתנאי המו"פ, כאמור בסעיף 2.1 - יש להוסיף למחזור המפעל את מחזור המפעל הקשור ולהוסיף להוצאות המו"פ של המפעל את הוצאות המו"פ של המפעל הקשור ולאחר מכן לבדוק את העמידה בתנאי.

ב. לעניין עמידה בתנאי האקדמאים, כאמור בסעיף 2.2 - יש לראות את שתי החברות כחברה אחת, ולבדוק את תנאי האקדמאים בשתי החברות אל מול כלל העובדים בשתי החברות.

כמו כן, התקנות מרחיבות את הגדרת מפעל קשור גם למפעל תעשייתי שתושב חוץ הוא בעליו היחידי במישרין או בעקיפין. לעניין זה, יש לראות כמפעל קשור של מפעל תעשייתי אחר, גם מפעל תעשייתי שתושב חוץ הוא בעליו היחיד, במישרין או בעקיפין (להלן: "**מפעל המו"פ**") בהתקיים כל התנאים הבאים:

- א. המפעל התעשייתי האחר הוא מפעל מוטב או מפעל מאושר.
- ב. המפעל התעשייתי האחר בבעלות מלאה, במישרין או בעקיפין, של תושב החוץ שהוא בעליו של מפעל המו"פ.
- ג. מפעל המו"פ נותן לתושב החוץ שירותי מחקר ופיתוח לצרכי הפעילות הייצורית של המפעל התעשייתי האחר והכל כפי שאישר לעניין זה ראש המינהל לפיתוח ומחקר תעשייתי. לעניין זה, החברה תידרש להמציא את אישור המדען הראשי של משרד התמ"ת בדבר התקיימות התנאי.

במידה ורק חלק ממפעל המו"פ נותן שירותי מחקר ופיתוח לתושב החוץ לצרכי הפעילות הייצורית של המפעל התעשייתי האחר, יראו את החלק האמור בלבד כמפעל קשור לצורך יישום התקנה האמורה.

מודגש, כי לעניין תנאי המו"פ כאמור בסעיף 2.1 דלעיל, יראו את הוצאות המחקר והפיתוח של מפעל המו"פ כהוצאות מחקר ופיתוח של המפעל התעשייתי האחר, כך שהוצאות המו"פ יחשבו לצורך חישוב שיעור הוצאות המו"פ, על אף שמדובר בהוצאות שהוצאו עבור אחר (והוחרגו מהגדרת הוצאות מו"פ כאמור לעיל). הקלה זו מתייחסת אך ורק להחלת התקנות על המפעל האחר **ובכל מקרה מפעל המו"פ עצמו (המפעל התעשייתי האחר) לא יהיה זכאי להפחתת מחזור הבסיס רק מכוח היותו מפעל קשור**.

4. הפחתת מחזור בסיס של הרחבות קודמות - עד להחלת תקנות אלו, בנוהל שחיקת מחזור בסיס נקבע כי שחיקת מחזורי הבסיס תעשה עבור הרחבה ספציפית על פי אישור שניתן מהמנהלה.

על פי התקנות, הפחתת מחזור הבסיס תעשה בהתייחס למפעל כולו על מכלול התוכניות הקיימות בו. דהיינו, אם ההרחבה האחרונה במפעל זכאית להפחתת מחזור הבסיס בהתאם לתקנות, כל ההרחבות

¹¹ כהגדרת המונח בתקנות.



שקדמו במפעל ייהנו אף הן מהפחתת מחזורי הבסיס ובלבד שהשנה הקובעת שלהן לא קדמה לשנת המס 1996.

לעניין זה יובהר, כי מפעל שעומד לראשונה בתנאי התקנות¹² יוכל להפחית את מחזורי הבסיס של התוכניות הקודמות בשיעור 10% לשנה החל מהשנה הקובעת (לא רטרואקטיבית).

דוגמא:

למפעל שנת בחירה להרחבה חדשה ב- 2008 וכן שנת הפעלה להרחבה קודמת ב- 2003 (להלן: "ההרחבות").

המפעל עמד לראשונה בתנאים הקבועים בתקנות, בשנת המס 2008 (למפעל אין אישור מהמנהלה להפחתת מחזור הבסיס להרחבה הקודמת). לפיכך, אותו מפעל יהא רשאי להפחית לראשונה, בשנת המס 2008, את מחזורי הבסיס של ההרחבות בשיעור 10% ולא מעבר לכך.

5. מפעל מאושר שבידיו אישור מינהלה להפחתת מחזור הבסיס - בהוראות התחולה נקבע, כי לגבי מפעל מאושר ששנת ההפעלה של הרחבה בו היא שנת המס 2004 או לפניו ויש בידיו אישור מהמנהלה להפחתת מחזור הבסיס לגבי אותה הרחבה, יהא רשאי להמשיך להפחית את מחזור הבסיס בשנת המס 2005 ואילך, במידה ועמד בתנאים הקבועים בפסקאות 2.1 ו- 2.2 לעיל (תנאי המו"פ ותנאי האקדמאים) לתקנות, כלומר המפעל אינו צריך במצב זה בלבד לעמוד בתנאי ההתחדשות.

דוגמא:

למפעל שנת בחירה להרחבה חדשה ב- 2006 וכן שנת הפעלה להרחבה קודמת ב- 2003. כמו כן, המפעל אינו עומד בתנאים המצטברים כאמור בתקנה 2, לגבי ההרחבה האחרונה, אך יש בידיו אישור מהמנהלה להפחתת מחזור הבסיס של ההרחבה הקודמת. לפיכך, אותו מפעל לא יהא רשאי להפחית מחזור הבסיס של ההרחבה האחרונה אך יהא רשאי, החל משנת המס 2005, להמשיך להפחית את מחזור הבסיס של ההרחבה הקודמת בתנאי שעמד בשנת המס הנוכחית בתנאי המו"פ ותנאי האקדמאים כאמור בתקנות.

בברכה,

רשות המסים בישראל



נספח א':

דוגמא לאופן בדיקת תנאי תחלופת נכסים יצרניים:

נתונים:

המפעל החל את פעילותו בשנת המס 2001 ולו הכנסות בכל אחת מהשנים המסתיימות בשנה הקובעת שהינה שנת המס 2010. לצורך פשטות הדוגמא, הנכסים היצרניים נרכשו ב-30.6 של כל שנת מס. תקופת ההשקעה (5 שנים המסתיימות בתום השנה הקובעת) הינה בשנים 2006-2010.

נתונים נוספים (ב-₪):

מדד	תאריך
100	30.6.2001
105	30.6.2002
110	30.6.2003
120	30.6.2004
125	30.6.2005
130	31.12.2005 (**)

(**) מדד תום תקופה

שנת מס	השקעה בנכסים יצרניים	עלות מופחתת ליום 31.12.05 (*)
2001	150,000	0
2002	350,000	10,000
2003	450,000	150,000
2004	250,000	100,000
2005	300,000	285,000
2006	100,000	
2007	150,000	
2008	100,000	
2009	200,000	
2010	150,000	

(*) לפי תקנות מס הכנסה (פחת), 1941 (להלן: "תקנות הפחת").

אופן הבדיקה:

למפעל הכנסות בכל אחת משמונה השנים המסתיימות בשנה הקובעת ולכן בכדי לעמוד בתנאי, על המפעל להשקיע בנכסים יצרניים סכום השווה ל-50% לפחות מהמחיר המקורי המתואם של הנכסים המקוריים (ראו סעיף 2.3.2.1 לחוזר).

יש לפעול כדלקמן:

א. זיהוי הנכסים המקוריים שטרם הופחתו במלואם לפי תקנות הפחת ליום 31.12.05 (תום שנת המס שקדמה לתקופת ההשקעה). על פי נתוני הדוגמא, מדובר בנכסים היצרניים לשנים 2002-2005 שכן הנכסים היצרניים בשנת המס 2001 הופחתו במלואם. חישוב המחיר המקורי המתואם של הנכסים המקוריים ליום 31.12.05:

$$\begin{aligned}
 &350,000 * 130 / 105 = 433,333 \\
 &450,000 * 130 / 110 = 531,818 \\
 &250,000 * 130 / 120 = 270,833 \\
 &300,000 * 130 / 125 = 312,000 \\
 &\text{סה"כ } \underline{\underline{1,547,984}} \text{ ₪}
 \end{aligned}$$

ב. חישוב סך השקעת המפעל בנכסים יצרניים בתקופת ההשקעה:
 $150,000 + 200,000 + 100,000 + 150,000 + 100,000 = 700,000$ ₪ (עלות נכסים 2006-2010)

ג. בדיקת התנאי:
 $1,547,984 * 50\% < 700,000$ ₪ ולכן המפעל אינו עומד בתנאי תחלופת הנכסים בשנת 2010
הערה: בכדי שהמפעל יעמוד בתנאי תחלופת הנכסים היה עליו להשקיע בנכסים יצרניים סך כולל של לפחות $773,992$ ₪ $= 1,547,984 * 50\%$

¹² למפעל אין אישור להפחתת מחזור בסיס ממרכז ההשקעות.