



י"ג כסלו תשע"ג
27 נובמבר 2012

חוזר מס הכנסה מס' 5/2012 – רשות המסים

**בנושא: פטור בקבלת מלגה בתקופת לימודים או מחקר במוסד לימוד ומחקר
(חוזר זה מחליף את חוזר מספר 7/2011 שפורסם ביום ה- 23.5.2011)**

1. כללי

ביום 3.3.10 התפרסם ברשומות¹ תיקון מס' 175 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה"), ותיקון מס' 39 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן: "חוק מע"מ"). התיקון הוסיף את סעיף 29(9) לפקודה ומתקן את הגדרת "שכר" בסעיף 4(א) לחוק מע"מ (תיקון מס' 39 לחוק מע"מ).
ביום 26.1.11 התפרסם ברשומות² תיקון מס' 182 לפקודה, אשר תיקן את הגדרת "תמורה" האמורה בסעיף 29(9).

מטרת התיקונים הינם מתן פטור ממס הכנסה ל"סטודנטים" ו"חוקרים" בגין קבלת "מלגה" ב"תקופת הלימודים" או ב"תקופת המחקר", כהגדרת מונחים אלו בסעיף 29(9) לפקודה. כמו כן קובע התיקון העקיף לחוק מע"מ כי "מלגה" כאמור לא תיחשב כ"שכר" לעניין סעיף 4(א) לחוק מע"מ ולפיכך לא ישולם בגינה, ע"י המוסד המשלם, מס שכר.

2. רקע

2.1 תיאור סוגי המלגות השונות

סטודנטים וחוקרים הלומדים או מבצעים מחקרים במוסדות אקדמיים ו/או מחקריים, נהנים לעיתים מקבלת כספים בדרכים שונות, כגון: תמיכה ישירה עיתית או חד פעמית, הפחתת שכר לימוד, תמיכה באמצעות גופים קשורים וכיוצ"ב (להלן יכוננו כספים או הטבות אלו: "מלגות"). ככלל ניתן לחלק את המלגות לשלוש קבוצות:

2.1.1 מלגות הצטיינות / מצב סוציו-אקונומי

מלגות הניתנות כתשלום כספי ישיר או באמצעות השתתפות בשכר לימוד, הפחתת שכר לימוד וכו', והכל בגין השגת הישגים אקדמיים או מחקריים גבוהים גרידא, או בגין ביצוע פעילות התנדבותית (כגון חונכות ילדים ממשפחות קשות יום, עזרה לקשישים וכיוצ"ב). כמו כן, ישנן מלגות הניתנות על רקע של מצב סוציו אקונומי המצדיק סיוע.

¹ ס"ח 2232.

² ס"ח 2273.



2.1.2 מלגות קיום

מלגות הניתנות לסטודנטים (בעיקר בתארים השני והשלישי) ולחוקרים וזאת לשם כלכלתם וקיומם בתקופת הלימודים או ביצוע המחקר, ובכדי שיוכלו להפנות את מלוא מרצם וזמנם ללימוד ומחקר.

2.1.3 מלגות בגין מתן שירות

מלגות הניתנות לסטודנטים או חוקרים בתמורה למתן שירות בדמות של: הוראה במוסד האקדמי/המחקרי או מטעמו, תרגול במוסד אקדמי/המחקרי או מטעמו, וכיוצ"ב.

2.2 עמדת רשות המסים בנושא המלגות עובר לתיקון 175 לפקודה ותיקון 38 לחוק מע"מ

עמדת רשות המסים לגבי המלגות מהסוג הראשון (מלגות הצטיינות/מצב סוציו-אקונומי), הינה שאין לחייבן במס שכן הן אינן נכללות בבסיס המס, שכן מלגות אלו ניתנו כהוקרה מבלי שישנה התחייבות של המקבל ליתן תמורה או שירות בהווה או בעתיד.

לגבי המלגות מהסוג השלישי הייתה למעשה הסכמה (אשר התקבלה גם על דעת מרבית המוסדות האקדמיים והמחקריים) מקום בו המלגה ניתנת בתמורה למתן שירות למוסד האקדמי/מחקרי או למי מטעמו, בצורה של שירותי הוראה, תרגול, בדיקת מבחנים, עבודות וכיוצ"ב. במקרים אלו, התשלומים שנרשמו כמלגות מוסו כשכר עבודה, לכל דבר ועניין.

המחלוקת בין רשות המסים לבין מרבית המוסדות האקדמיים/מחקריים נסובה סביב המלגות מהסוג השני, קרי המלגות אשר ניתנות לסטודנטים או חוקרים לשם קיומם בתקופת הלימודים האקדמיים (לתואר השני והשלישי) או בתקופת המחקר.

עמדת המוסדות האקדמיים ומוסדות המחקר הינה כי לא ניתנת כל תמורה בגין מלגות אלו מצד המקבל, ומהותן של המלגות הינה לאפשר לסטודנט או החוקר להקדיש את מלוא מרצו וזמנו ללימוד האקדמי או לביצוע המחקר. לאור זאת, לטענת המוסדות האמורים המלגות אינן נחשבות כ"הכנסה" לעניין פקודת מס הכנסה ואינן באות בבסיס המס.

מאידך, עמדת רשות המסים הייתה כי יש למסות את המלגות האמורות, כשכר עבודה ממקור חיוב של סעיף 2(2) לפקודה, או לחילופין, ממקור חיוב של סעיף 2(10) לפקודה, הואיל הלימודים לתואר שני ושלישי הינם באופיים לימודים אשר בליבתם מחקר שעל הסטודנט - החוקר לבצע עבור המוסד האקדמי כתמורה, וזאת בדומה לתשלום או



תגמול אחר הניתן לחוקר המבצע מחקר עבור מאן דהוא אשר אינו מהווה **מוסד אקדמי** או **מוסד מחקרי** (כהגדרת מונחים אלו במסגרת סעיף 9(29) לפקודה). זאת ועוד, על פי עמדה זאת, יסוד "התמורה" מתקיים בפרט לאור המחויבות הנוגעת לייחס את פירות המחקר למוסד האקדמי וזאת, מלבד האדרת שמו בקרב הקהילה האקדמאית ובכלל.

רשות המסים פעלה בשנים האחרונות בהתאם לעמדה זאת שיש למסות את המלגות האמורות, אולם לצד התדיינות שומתיות ומשפטיות התקיים במקביל, במשך מספר שנים, משא ומתן בין ראשי האוניברסיטאות להנהלת רשות המסים לשם הסדרת הנושא וזאת בפרט לאור החשיבות החברתית בעידוד המחקר האקדמי בישראל.

2.3 תיקונים 175 ו-182 לפקודה ותיקון 38 לחוק מע"מ

כאמור, בסופם של דברים הוסדר הנושא בחקיקת סעיף 9(29) לפקודה, ובתיקון לסעיף 4(א) לחוק מע"מ, זאת כפי שיוסקר להלן.

כמו כן, וכפי שהובהר בתיקון 182 הפטור יינתן רק מקום בו לא ניתנה כל "תמורה" בגין המלגה (ובכלל זה מילוי תפקיד אצל נותן המלגה), אך זאת למעט חריגים שהוצאו מגדר "תמורה", כפי שיובהר להלן.

3. סקירת הדין החדש בנושא המלגות

כאמור, ביום 3.3.10 התפרסם תיקון 175 לפקודה ותיקון 38 לחוק מע"מ, וביום 26.1.11 התפרסם תיקון 182 לפקודה אשר קובעים את האמור להלן:

3.1 הוראות סעיף 9(29) לפקודה

סעיף 9(29) לפקודה, אשר הוסף במסגרת תיקון 175 לפקודה, קובע כדלקמן:

3.1.1 מלגה אשר ניתנה לסטודנט בתקופת לימודיו במוסד להשכלה גבוהה תהיה פטורה ממס, זאת ללא הגבלת סכום.

3.1.2 מלגה שניתנה לחוקר במהלך לימודיו במוסד לימוד ומחקר תהיה פטורה ממס עד לסך של 92,000 ₪ לשנה (התקרה נכונה לגבי שנת המס 2011).

3.2 הגדרות סעיף 9(29) לפקודה

במסגרת סעיף 9(29) לפקודה, נקבעו ההגדרות הבאות:

3.2.1 "סטודנט"

מי שלומד במוסד להשכלה גבוהה בתחומי הלימודים המתקיימים בו.

3.2.2 "חוקר"

"חוקר" יחשב מי שמתקיים בו אחד מהתנאים להלן:



3.2.2.1 מי שמלאו לו 18 שנים והוא משמש חמש שנים לפחות חוקר במכון מחקר תורני ולומד במכון בתחומי פעילותו. יובהר כי בחמש השנים הראשונות, אשר דומות במהותן לשנות הלימוד לתואר ראשון, ככל הנראה מלגה שתינתן תחסה תחת מלגות כאמור בסעיף 2.1.1.

3.2.2.2 מי שהוא בעל תואר אקדמי ראשון לפחות ממוסד להשכלה גבוהה בישראל, או ממוסד אקדמי בחוץ לארץ המוכר על ידי משרד החינוך, והוא משמש כחוקר במוסד מחקרי ולומד במוסד המחקרי בתחומי פעילותו;

3.2.3 "תקופת לימודים"

3.2.3.1 לגבי סטודנט – "תקופת הלימודים" תהיה תקופת הלימוד אשר הוגדרה בתקנון המוסד להשכלה גבוהה כתקופת הלימודים לתואר הרלוונטי, ובכל מקרה לא תעלה התקופה על האמור להלן:

3.2.3.1.1 לגבי מי שלומד לתואר אקדמי שני - תקופה של ארבע שנות מס מהיום שהחל את לימודיו לתואר האמור;

3.2.3.1.2 לגבי מי שלומד לתואר אקדמי שלישי - תקופה של שמונה שנות מס מהיום שהחל את לימודיו לתואר האמור;

3.2.3.1.3 לגבי חוקר - "תקופת הלימודים" תהיה "תקופת המחקר" כפי שהוגדרה על ידי המוסד המחקרי או המכון למחקר תורני, ובכל מקרה התקופה לא תעלה על 12 שנים.

3.2.4 "מוסד להשכלה גבוהה"

כ"מוסד להשכלה גבוהה" יחשב מוסד שהוא אחד מאלה:

3.2.1.1 מוסד שהוכר לפי סעיף 9 לחוק המועצה להשכלה גבוהה, התשי"ח-1958 (להלן: "חוק המועצה להשכלה גבוהה");

3.2.1.2 מוסד שקיבל תעודת היתר או אישור לפי סעיף 21א לחוק המועצה להשכלה גבוהה;

3.2.1.3 מוסד שהתואר שהוא מעניק הוכר לפי סעיף 28א לחוק המועצה להשכלה גבוהה;



3.2.5 "מכון מחקר תורני"

מוסד ציבורי (בהתאם להגדרה בסעיף 9(2) לפקודה), שמקדם, עורך או מקיים מחקרים, בתחומי לימודים תורניים, והוא זכאי לתמיכה ממשרד התרבות לפי חוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985.

3.2.6 "מוסד מחקרי"

מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2), שמקדם, עורך או מקיים מחקרים בתחומי הפעילות והלימודים המתקיימים בו, ומפרסם מחקרים בפרסומים היוצאים לאור על ידו או בסיוע או בשיתוף עם מוסדות להשכלה גבוהה, ושאינו מוסד להשכלה גבוהה;

3.2.7 "מלגה"

מענק, פרס או פטור מתשלום שניתן לסטודנט או לחוקר, במישרין או בעקיפין, באופן חד-פעמי או עתי, בתקופת לימודיו, למימון שכר הלימוד או לצורך קיומו בתקופת לימודיו, והכל בלבד שלא ניתנת בעדם כל תמורה מצד הסטודנט או החוקר והם ניתנו בתקופת הלימודים; לעניין זה תמלוגים בשל שימוש במחקר לא ייחשבו מענק, פרס או פטור מתשלום כאמור; יש להדגיש כי קבלת תמלוגים בשל שימוש במחקר לא יהנו מהפטור.

3.2.8 "תמורה"

ל"תמורה" יחשב לפי הסעיף, כל התחייבות של הסטודנט או החוקר למתן שירות כלשהו ו/או מילוי תפקיד אצל נותן המלגה; עם זאת המקרים המפורטים להלן לא יחשבו כמקיימים יסוד של "תמורה":

3.2.1.1 התחייבות של הסטודנט או החוקר להקדיש את מרב מרצו וזמנו ללימודים או למחקר במוסד הלימוד והמחקר;

3.2.1.2 שימוש במחקר;

3.2.1.3 פעילות קהילתית או חברתית של הסטודנט או החוקר מטעם מוסד הלימוד והמחקר, או בזיקה אליו; כגון מלגות "פרח".

3.3 הוראות סעיף 4(א) לחוק מע"מ

כמו כן תוקן סעיף 4(א) לחוק מע"מ כך שמהגדרת "שכר" מועטה "מלגה או מלגה שניתנה לסטודנט או לחוקר בתקופת לימודיו במוסד לימוד ומחקר כאמור בסעיף 9(29) לפקודת מס הכנסה. לאור זאת, מלגה אשר פטורה ממס מכוח סעיף 9(29) לפקודה לא תתחייב גם במס שכר.



4. הוראות לפעולה

4.1 יש להבחין בין שלושה מקרים:

- 4.1.1** מלגה המהווה מלגת הצטיינות /מצב סוציו אקונומי, כמפורט בסעיף 2.1.1 שאז תשלום המלגה אינו נכנס לבסיס המס.
- 4.1.2** מלגה המהווה מלגת קיום כמפורט בסעיף 2.1.2 שאז יש לבחון את תנאי העמידה בהוראות סעיף 9(29), בשיתוף הרפרנט המקצועי/המשפטי.
- 4.1.3** מלגה בגין מתן שירות כמפורט בסעיף 2.1.3. במקרה כזה מדובר בתשלום החייב במס במסגרת הוראות הפקודה.

4.2 יובהר, כי ייתכנו מצבים שבהם הגוף המשלם את המלגה אינו מוסד הלימוד והמחקר, אלא גוף אחר, ואף במקרים אלו יש להבחין בין שלושת המקרים לעיל.

יובהר בשנית, כי בכל מקרה שמתקיימת זיקה שמהותה מתן שירות ממקבל המלגה למשלם המלגה במישרין או בעקיפין, כדוגמת יחסי עובד- מעביד או ספק-לקוח, לא יחול הפטור.

4.3 גוף המבקש לבוא בגדר **מוסד מחקרי או מכון מחקר תורני** כהגדרת מונחים אלה במסגרת סעיף 9(29) לפקודה, יפנה למשרד השומה בו מתנהל התיק הראשי של אותו הגוף, וימציא במסגרת פנייתו את המסמכים הבאים (רצ"ב פירוט מורחב במסגרת **נספח א' הרצ"ב לחוזר זה**):

- אישור ניהול תקין מרשות התאגידים;
- במקרה של "מכון מחקר תורני" – יש לצרף אישור כי המכון זכאי לתמיכה ממשרד התרבות לפי חוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985. בכל מקרה של שינוי באישור באחריות המכון המחקר התורני לעדכן את פקיד השומה.

4.4 אישור פקיד השומה כאמור בסעיף 4.3 יינתן אחת לחמש שנים מראש.

4.5 מקום בו הגוף מחלק המלגות הפסיק לעמוד בתנאי הפטור, תעשה שומת ניכויים אשר תמסה את המלגות כשכר תוך התעלמות מהוראות הפטור מהמועד בו הפסיק לעמוד בתנאי הפטור כאמור. במקרים אלו אין למסות את המקבל (כשומה חלופית או במקום שומת ניכויים) אלא אם כן, הוכח כי הוא לא עמד בהגדרת "חוקר" (כאמור בסעיף 3.2.2 לעיל) או שהוא נגוע בחוסר תום לב וכיוצ"ב (לאפשרות למיסוי המקבל ראו עמ"ה 1015/98 **יגאל וקנין נ' פקיד שומה ת"א 5 מיסים יד/5 ה-23**).



4.6 במקרים בהם דווח על מלגה בדו"ח השנתי של מקבל המלגה ופקיד השומה לא השתכנע כי מדובר במלגה פטורה ממס בהתאם לסעיף 299(2) לפקודה, יש להיוועץ ברפרנט המשפטי ו/או הרפרנט המקצועי של המשרד, וזאת בטרם הוצאת שומה למקבל המלגה אשר שוללת את הפטור לפי הסעיף האמור. למעט מקרים אלו יובהר כי, ככלל, גם אם הגיע פקיד שומה למסקנה כי המדובר במלגה חייבת במס, יבוצע החיוב בשומת הניכויים של המשלם.

4.7 לגבי מלגות הקיום/מחקר הפטורות לפי סעיף 299(2) לפקודה יחולו הוראות תקנות מס הכנסה (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה ותשלום מס מעסיקים), התשנ"ג – 1993 (להלן: "התקנות"), הן לעניין הסכום החייב, והן לעניין הסכום הפטור. במילים אחרות, על המנכה להתחשב בפטור, לעניין ביצוע ניכוי המס במקור על ידו בלבד, ובכל אופן, מובהר כי המנכה מחויב לדווח עפ"י התקנות בגין כל התשלומים ללא קשר לחבותם במס.

4.8 בעת עריכת ביקורת בתיק ניכויים של מוסד מחלק המלגות, על פקיד השומה לבחון האם הסכומים המשולמים כ"מלגות" לסטודנטים/חוקרים הינם מלגות בעד מתן תמורה שאינה ממועטת מהגדרת "תמורה" בסעיף 299(2) לפקודה. כך, למשל, מלגה הניתנת לתלמיד תואר שני בגין הסכמתו לשמש כמתרגל לסטודנטים בתואר שני, מהווה תמורה שאינה ממועטת לפי סעיף 299(2) לפקודה, ועל כן יש לשלם בגין מלגה זו מס הכנסה בהתאם לסעיף 2(2) לפקודה, וכן מס שכר אשר יושת על המוסד המשלם.

4.9 רק לגבי מלגות אשר פקיד השומה הגיע למסקנה כי הם אינם באות בגדר המונח **תמורה** (בהתאם להגדרת מונח זה במסגרת סעיף 299(2) לפקודה), יחולו הוראות סעיף 299(2) לפקודה אשר פוטרות מלגות אלו ממס הכנסה, וכמו כן הוראות סעיף 4(א) לחוק מע"מ הממעטות אותן מ"שכר" לעניין "מס שכר" בחוק מע"מ.

4.10 תחולת חוזר זה הינה החל משנת המס 2010 ואילך. לגבי שנות מס שלפני שנת מס 2010 וככל שישנן שומות פתוחות בנושא זה, יש לנהוג בהתאם להוראות החוזר הני"ל, בהתאמות הנדרשות. יובהר כי בקשות שיוגשו לקבלת פטור לפי סעיף 299(2) לא יביאו לפתיחה ולבחינה מחודשת של שומות שלא נפתחו או נבחנו בין השנים 2000-2010 בנושא זה.

4.11 חוזר זה מחליף את חוזר מספר 7/2011 ובא במקומו.

בברכה,

רשות המסים בישראל



נספח א' לחוזר מס הכנסה מס' XX/2011 – רשות המסים - מסמכים שיש לצרף לבקשה

1. מוסד מחקרי ומכון מחקר תורני יפרט בקצרה מהי פעילותו המחקרית, מחקרים המתקיימים בין כתליו, הלימודים המתקיימים בו, כתבי עת, פרסומים וכיוצ"ב.
2. רשימה שמית של החוקרים, תאריך לידה, תקופת הלימודים במוסד, תואר אקדמי (במקרה של מוסד מחקר) התקופה שבה המלגאי משמש כחוקר (לגבי מלגות מהסוג השני, יש לבדוק ותק של חמש שנים לפחות במקרה של מכון מחקר תורני), ציון האם הוא מקבל שכר בנוסף למלגה, ציון האם הוא בעל תפקיד במוסד (יו"ר, חבר, חבר ועדת ביקורת וכיוצ"ב), וכן ציון האם הוא קרוב לבעל תפקיד במוסד או עובד המוסד, גובה המלגה השנתית המיועדת או המלגה החודשית, מתן מלגה בדרך של פטור מתשלום שכ"ל או תשלום חובה אחר.
3. במקרה של "מוסד להשכלה גבוהה" - אישור שהמוסד מוכר בהתאם לסעיף 9 לחוק המועצה להשכלה גבוהה או היתר בהתאם לסעיף 21א לחוק האמור או שהוא נותן תואר המוכר בהתאם לסעיף 28א לחוק זה.
4. אישור ניהול תקין עדכני מרשות החברות, במקרה של מכון מחקר תורני – גם אישור משרד החינוך או החשכ"ל לגבי הזכאות לתמיכה ממשרד התרבות לפי חוק יסודות התקציב.
5. הצהרה של המוסד או המכון כדלקמן: לא ניתנה כל "תמורה" כמשמעה בסעיף 9(29) כתנאי לקבלת המלגה; המלגה ניתנת ב"תקופת הלימודים" כהגדרתה בסעיף; המלגה אינה בשל "שימוש במחקר" כמשמעו בסעיף;