



ח' אדר א, תשפ"ב

9 פברואר, 2022

חוזר מס הכנסה מספר 04/2022 - רשות המסים

בנושא: תיקון סעיף 74 לחוק עידוד והוראת השעה על מיסוי הכנסות צבורות

תוכן עניינים

2.....	1. מבוא	2
2.....	2. תיקון סעיף 74	2.1
2.....	2.1 סעיף 74 הישן	2.2
3.....	2.2 סעיף 74 החדש	2.3
3.....	2.3 סעיף 74 החדש - הגדרות	2.4
3.....	2.4 אופן היישום	2.5
4.....	2.5 דוחות מאוחדים	2.6
5.....	2.6 דוגמה לסעיף 74 החדש	3.
6.....	3. הוראת השעה	4.
7.....	4. הגדרות להוראת השעה	4.1
7.....	4.1 הכנסה צבורה	4.2
8.....	4.2 הכנסה צבורה נבחרת	4.3
8.....	4.3 יחס הפשרה	4.4
9.....	4.4 יחס ההטבה	4.5
9.....	4.5 מקדם המס	5.
9.....	5. אופן חישוב המס על פי הוראת השעה	6.
11.....	6. השקעה מיועדת	7.
13.....	7. כללי	נספח א'
15.....	נספח א'	נספח ב'
16.....	נספח ב'	



1. מבוא

ביום 2/11/2021 אושר חוק התייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2020-2021), התשפ"ב ב-2021 (להלן: "חוק התייעלות" או "התיקון לחוק"), שבמסגרתו בוצע תיקון בהוראות סעיף 74 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "החוק")¹ ובנוסף, נקבעה הוראת שעה לתשלום מס מופחת בגין רווחים פטורים בפרק שביעי סימן ה' לחוק - **מס חברות על הכנסה צבורה נבחרת** - הוראת שעה (להלן: "הוראת השעה").

התיקון לחוק ביטל את סעיף 74(ד)(4)(ב) לחוק שאיפשר לחברה שיש לה רווחים שהופטרו ממס בהתאם לחוק (להלן: "הכנסה פטורה") שחילקה דיבידנד, לייחס את הדיבידנד שחילקה להכנסה חייבת שאינה הכנסה פטורה². בנוסף לסעיף שבוטל, נקבעה הוראה חדשה בדבר יחוס פעולת חלוקה (ראה סעיף 2.1 להלן) להכנסה הפטורה בסעיף 74(ד) לחוק.

הוראת השעה קובעת הקלה במס החברות שחל בעת חלוקת רווחים שהופטרו ממס בהתאם לחוק (להלן: "הכנסה פטורה"), וזאת לחברות אשר תשלמנה את המס המופחת בגין ההכנסה הפטורה בתקופת תחולת הוראת השעה בהתאם לתנאים שנקבעו בהוראת השעה. יובהר כי הוראת השעה אינה מחייבת את החברות לחלק בפועל את ההכנסה הפטורה שהחילו עליה את הוראת השעה כדיבידנד לבעלי מניותיה.

2. תיקון סעיף 74

2.1 סעיף 74 הישן

סעיף 74(ד)(4)(ב) עובר לתיקון החוק (להלן: "סעיף 74 הישן") קבע כי חברה שיש לה הכנסות פטורות ממפעלה התעשייתי, המחלקת דיבידנד או שביצעה פעולה אשר רואים בה כדיבידנד על פי סעיפים 47(א2) או 51(ח) לחוק כנוסחו לפני תיקון 60 או 51 לחוק (להלן: "פעולת חלוקה")³, תוכל להצביע על מקור הרווחים מהם חולק הדיבידנד, כאמור

¹ החוק פורסם ביום 15/11/2021.

² והכל בהתאם לתנאים הקבועים והנגזרים מהוראות הסעיף כפי שפורטו בחוזר 32/92 ותוספת 1 שלו וכן בהוראת ביצוע 6/2013 שעניינה "דגשים לעניין הוצאת כספים מחברה מאושרת/מוטבת לפי החוק לעידוד השקעות הון" (להלן: "הוראת ביצוע 6/13").

³ ראה רשימת פעולות חלוקה לדוגמה בהוראת ביצוע 6/13.



בהוראות סעיף 1.2.5 שבתוספת 1 לחוזר מס הכנסה 32/92 שעניינו "טיפול במפעלים מאושרים במסלול חלופי - משיכת רווחים המתחייבת במס" (להלן: "חוזר 32/92")

2.2 סעיף 74 החדש

במסגרת הוראת השעה בוטל סעיף 74(ד)(4)(ב) ובמקביל לביטולו התווסף סעיף 74(ד1) (להלן: "סעיף 74 החדש"). ביטול סעיף 74 הישן שולל למעשה את האפשרות לייחס לפעולת חלוקה מקור שאינו מההכנסות הפטורות, והוא **קובע כי חברה שיש לה הכנסה פטורה שהמס בגינה טרם שולם בהתאם לחוק, ואשר ביצעה פעולת חלוקה כלשהיא, תייחס את פעולת החלוקה למקורות השונים בהתאם ליחס שבין ההכנסה הפטורה לבין רווחיה הצבורים של החברה.**

2.3 סעיף 74 החדש - הגדרות

בגין חלק פעולת חלוקה שיוחסה להכנסה פטורה בהתאם להוראות סעיף 74 החדש, ישולם המס המוטב בהתאם לאמור בחוק (לפירוט סעיפי החוק ראה סעיפים 4.1.2.1 ו-4.1.2.2 להלן).

לעניין זה:

"**הכנסה צבורה**" כאמור בסעיף 4.1.1 להלן מיום הקמת החברה ועד לתום השנה שקדמה לשנת המס שבה בוצעה פעולת החלוקה או למועד החלוקה אם החברה יכולה להוכיח את סכום ההכנסה הצבורה מתום השנה שקדמה לשנת החלוקה ועד למועד החלוקה, **ושהמס בגינה טרם שולם** (בין אם באמצעות תשלום מס על הרווחים הפטורים בעבר בגין פעולת חלוקה, ולרבות מס ששולם בהוראת השעה הקודמת או הוראת השעה הנוכחית).

"**רווחים צבורים**" יהיו כלל הכנסתה החייבת של החברה לרבות שבח מקרקעין בתוספת ההכנסות הפטורות ובניכוי המס החל עליהן ובניכוי דיבידנד שחולק מהן והכל מיום התאגדותה של החברה ועד לתום שנת המס שקדמה לשנת המס שבה בוצעה פעולת החלוקה או למועד החלוקה כאמור לעיל בהגדרת הכנסה צבורה. **יובהר כי על פי סעיף 74 החדש, בחישוב רווחיה הצבורים של החברה, אין להפחית הפסד לצורכי מס שטרם קוזז.**

2.4 אופן היישום

להלן אופן יישום הוראות סעיף 74 החדש:



$$\text{פעולת חלוקה מתוך ההכנסה הפטורה} = \text{פעולת חלוקה} \times \left[\frac{\text{הכנסה צבורה}}{\text{רווחים צבורים}} \right]$$

יובהר כי תיקון זה רלוונטי לכל חברה שיש לה הכנסה פטורה כלשהיא במועד פעולת החלוקה ולכל ההכנסות הפטורות בין אם נוצרו לפני התיקון לחוק ובין אם לאחריו וזאת על פעולות חלוקה שנעשו החל מיום 15/8/2021 ואילך (להלן: "מועד התחילה"). בנוסף יודגש כי חברות להן הכנסות פטורות בשיעורי מס מוטבים שונים (ככל שהיה שינוי בשיעור השקעת חוץ של החברה בשנות המס בהן הופקו ההכנסות הפטורות) תוכלנה לייחס את ההכנסות הפטורות שחולקו בהתאם להוראות סעיף 74 החדש, לשנת המס בה הופקו ההכנסות הפטורות לפי בחירתה. כמו כן יובהר כי לגבי חלק מפעולת החלוקה שיוחסה שאינה מהכנסה פטורה, החברות תהינה רשאיות להצביע על מקור מסוים לבחירתן ממנו חולק הדיבידנד (כגון: רווחי חוק עידוד של מפעל מאושר, מוטב, מועדף או טכנולוגי, רווחים רגילים וכיוצ"ב) בכפוף לסעיף 74(ד)(4)(א).

2.5 דוחות מאוחדים

לצורך יישום הוראות סעיף 74 החדש בחברות המאחדות את דוחותיהן לפי חוק עידוד התעשייה יש לבחון את ביצוע פעולות החלוקה בכל חברה בפני עצמה. כמו כן, חישוב "רווחיה הצבורים של החברה" כאמור בסעיף 2.3 לעיל, ייעשה לכל חברה בנפרד. החישוב יבוצע כאילו דוחות המס לא אוחדו, והכל בהתאם לנתונים העצמיים של חברת הבת או חברת האם לפי העניין (להלן: "דוחות סולו").

בהתאם לאמור לעיל, יש לבחון את יישום הוראות סעיף 74 החדש על התוצאות המס המצטברות בדוחות סולו (בהתעלם מהאיחוד) של כל אחת מהחברות. כך לדוגמה, הפסדי חברת הבת שעלו במסגרת האיחוד לא יקוזזו מול רווחי חברת האם אלא מול הכנסתה החייבת של חברת הבת בשנים הבאות ולהיפך, גם אם קיזוז ההפסד בוצע בפועל בדוח המאוחד.

כמו כן, יש לראות בחברת הבת כמי ששילמה את המס בגין הכנסותיה שעלו במסגרת איחוד הדוחות לחברת האם (דרך חשבון החו"ז מול חברת האם), ועל כן יש להפחית בחברת הבת את המס ששולם בגין הרווחים כאמור בחישוב רווחיה הצבורים. במקביל סכום המס ששולם בפועל על ידי חברת האם יוקטן באותו הסכום בחישוב רווחיה הצבורים.



האמור בחוזר זה לעניין יישום הוראות חוק עידוד התעשייה, יחול לצורך הוראת השעה בלבד. החטיבה המקצועית תפרסם חוזר מפורט על כלל היבטי חוק עידוד התעשייה.

2.6 דוגמה לסעיף 74 החדש

להלן נתונים אודות רווחיה הפטורים והרגילים של חברה א' (כל הנתונים באלפי ₪):

שנת מס	שיעור המס המוטב	הכנסה פטורה	הכנסה החייבת במס מופחת בניכוי המס ששולם
2005	10%	1,000	1,000
2006	20%	2,000	2,000
2007	25%	4,000	-
2008	20%	3,000	5,000
2009-2021		=	<u>12,000</u>
סה"כ		10,000	20,000
סה"כ רווחים 30,000			

חברה א' החילה על רווחיה הפטורים בסך 6,000 את הוראת השעה (הסכום המוצג בטבלה הוא בניכוי המס ששולם בהוראת השעה). 1,000 מההכנסה הפטורה בשנת 2005, 2,000 מההכנסה הפטורה בשנת 2006 ו- 3,000 מההכנסה הפטורה בשנת 2007.

ביום 31/12/2022 החליטה החברה לחלק דיבידנד לבעלי מניותיה.

סך הרווחים שיחולקו מתוך רווחי החברה יהיה 15,000 (להלן: "חלוקה").

חישוב החלוקה מתוך ההכנסה הפטורה בהתאם לסעיף 74 החדש (באלפי ₪):

סכום ההכנסות הפטורות של החברה (לאחר הפשרת 6,000 במסגרת הוראת השעה)

עומד על 4,000 כלהלן:

3,000 מיוחסים לרווחי 2008;

1,000 מיוחסים לרווחי 2007.

כלל הרווחים הם בסך של 30,000.



החלוקה בסך 15,000 תתפלג לפי יחס ההכנסות הפטורות (שלא הופשרו) מכלל הרווחים (כולל אלו שהופשרו). מכאן החלוקה שתיוחס להכנסה הפטורה הינה -

$$15,000 \times \left(\frac{4,000}{30,000} \right) = 2,000$$

החלוקה שתיוחס לרווחים הרגילים תהיה:

$$15,000 - 2,000 = 13,000$$

המס לתשלום (בחברה המחלקת) (באלפי ₪):

החברה יכולה להצביע על המקור ממנו חולקה ההכנסה הפטורה אם החברה תבחר תחילה בהכנסה הפטורה החייבת בשיעור המס המוטב הנמוך ביותר (מרווחי שנת 2008), המס לתשלום בחברה יהיה:

$$2,000 \times 20\% = 400$$

יובהר כי סכום הדיבידנד שיחולק בפועל הוא סך הרווחים המחולקים בניכוי המס ששולם ולכן סכום הדיבידנד שיחולק בפועל לבעלי המניות יהיה:

$$15,000 - 400 = 14,600$$

בהתאם לאמור בסעיף 2.3 לעיל, אין להפחית הפסדים שטרם קוזזו מסכום הרווחים הצבורים (המכנה), ויש ליישם את הוראות סעיף 74 החדש על פי החישוב המתואר, גם אם היו לחברה הפסדים שטרם קוזזו, וזאת גם במקרה בו הפסדים שטרם קוזזו עלו על סך הרווחים הצבורים.

יודגש כי החברה לא תוכל להכריז על דיבידנד שחולק רק מתוך ההכנסה הצבורה הנבחרת ששולם בגינה מס מופחת בהוראת השעה, גם לא במקרה של חלוקה שמבוצעת בסמוך לתשלום המס BACK TO BACK.

3. הוראת השעה

במסגרת התיקון לחוק, נקבעה הוראת שעה שמעניקה הקלה במס המתחייב בעת ביצוע פעולת חלוקה מההכנסה פטורה. בהתאם להוראות סעיף 52ד(ד) הוראת השעה חלה למשך שנה החל מיום פרסומו של חוק ההתייעלות, כלומר החל מיום 15/11/2021 ועד ליום 14/11/2022 (להלן: "תקופת התחולה"). הוראת השעה מאפשרת לחברה שתבחר בכך בתקופת התחולה, תשלום מס מופחת שיחושב בהתאם לשיעור ההכנסות הפטורות שהחברה בוחרת לשלם בגינת את המס המופחת מכלל הכנסתה הפטורה והכל בהתאם לתנאים הקבועים בהוראת השעה וכפי שיפורט להלן.



4. הגדרות להוראת השעה

4.1 הכנסה צבורה⁴

הכנסה צבורה היא כלל ההכנסה שנצברה עד ליום 31/12/2020 שעונה על שני התנאים המצטברים הבאים:

4.1.1 היא הכנסה שהופטרה ממס החברות בשנת היווצרותה על פי סעיפים 47(א)(5) או (1א) לחוק (למפעל מאושר במסלול המענקים) או על פי סעיף 51(ב) לחוק (למפעל מאושר במסלול החלופי) כנוסחם לפני תיקון 60 לחוק, או הכנסה שהופטרה ממס על פי סעיף 51(א)(1)(א) או 51(א)(2) או 51(א)(3) לחוק (למפעל מוטב).

4.1.2 החברה לא התחייבה במס טרם כניסת הוראת השעה לתוקף בגין חלוקת ההכנסה הפטורה כלהלן:

4.1.2.1 חיוב במס על חלוקת ההכנסה כאמור בסעיף 4.1.1 לעיל, כדיבידנד לבעלי מניותיה על פי סעיף 47(א)(2), 51(ג) לחוק כנוסחו לפני תיקון 60 או סעיף 51ב לחוק.

4.1.2.2 חיוב במס על פעולת חלוקה למעט פעולה כאמור שרואים בה כחלוקת דיבידנד שנעשתה מול חברה המוחזקת על ידי החברה, כולל פעולת רכישת חברה מוחזקת.

- יובהר כי על פי סעיף 52ד(א)(1) לחוק, הכנסה צבורה כוללת גם הכנסה פטורה אשר הוונה להון המניות, או לקרנות הון אחרות.
- במקרים בהם פקיד השומה קבע כי יש לחייב פעולת חלוקה במס כאמור בסעיף 4.1.2.2 לעיל וישנו ספק אם ניתן להחיל את הוראת השעה, ניתן לפנות למחלקת חוקי עידוד שבחטיבה המקצועית לצורך קביעה האם ניתן להחיל את הוראת השעה על ההכנסה הפטורה כאמור.
- יובהר כי חברה אשר החילה את הוראת השעה על חלק מהכנסתה הצבורה (כך שלאחר יישום הוראת השעה נותרו בחברה הכנסות פטורות) תיישם את סעיף 74 החדש בעת ביצוע פעולת חלוקה גם במקרה של חלוקה בצמוד

⁴ שדה 217 בטופס 969א וטופס 1214.



לתשלום המס ולא ניתן יהיה לטעון לחלוקת הרווחים שמוסו BACK TO BACK (ראה גם סעיף 2.6 לעיל).

- כמו כן יובהר, כי במקרים בהם הופקו הכנסות צבורות בשנת מס מסוימת, ובשנות המס הבאות לאחר אותה שנת המס המסוימת נוצרו הפסדים לצורכי מס, לא יראו בהפסדים כאמור כאילו קוזזו כנגד אותן הכנסות צבורות כאמור לעיל.

לדוגמה: חברה א' הוקמה בשנת 2010 בשנה זו הכנסתה הצבורה הינה בסך של 10,000 אלפי ש"ח מתוכה החברה היוונה 2,000 אלפי ש"ח להון מניותיה. משנת 2011 ועד לתום שנת המס 2020 נצברו בחברה הפסדים לצורכי מס בסך של 4,000 אלפי ש"ח.

לפיכך, הכנסתה הצבורה של חברה א' לתום שנת 2020 היא בסך של 10,000 אלפי ש"ח (כולל ההכנסה הצבורה שהוונה). לא יראו בהפסד בסך של 4,000 ש"ח כאילו הוא קוזז כנגד ההכנסה הצבורה והוא יותר בקיזוז בשנים הבאות בהתאם להוראות הדין. **לעניין זה, לא ניתן לקזז את ההפסדים כנגד ההכנסה הצבורה שנצמחה בשנים שקדמו להם. כמו כן, פעולת היוון הרווחים היא פעולה חשבונאית בלבד ואין בה כדי להשפיע על חישוב ה"הכנסה הצבורה" שמחושבת מתוך ההכנסות לצורכי מס בלבד.**

4.2 הכנסה צבורה נבחרת⁵

חלק ההכנסה הצבורה אשר החברה בחרה להחיל עליה את הוראת השעה.

4.3 יחס הפשרה

$$\left(\frac{\text{הכנסה צבורה נבחרת}}{\text{הכנסה צבורה}} \right)$$

יחס ההפשרה מייצג את שיעור ההכנסה הפטורה עליה מחילים את הוראת השעה (הכנסה צבורה נבחרת), מכלל ההכנסות הפטורות של החברה (הכנסה צבורה).

⁵ שדה 218 בטופס 969א ובטופס 1214.



לעניין חברות המאחדות את דוחות המס בהתאם להוראות חוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1969 (להלן: "חוק עידוד התעשייה"), יש לבחון את יחס ההפשרה על דוחות סולו של כל חברה בפני עצמה (ראה הרחבה בסעיף 2.5 לעיל).

4.4 יחס ההטבה

$$0.3 + (0.3 \times \text{יחס ההפשרה})$$

יחס ההטבה מעניק הנחה בשיעור קבוע של 30% מהמס שהיה חל בשנה שבה נוצרה ההכנסה הפטורה (להלן: "המס המוטב"⁶) (לכל שיעור של הפשרה) (להלן: "מרכיב ההטבה הקבוע") בתוספת הנחה בשיעור של 30% כשהוא מוכפל בשיעור ההפשרה (להלן: "מרכיב ההטבה המשתנה"). כלומר, חברה אשר תפסיר את כל רווחיה הפטורים, תקבל הנחה מרבית של 60% משיעור המס המוטב. לעומת זאת חברה אשר תפסיר חלק מזערי תקבל הקלה של מעט יותר מ- 30% משיעור המס המוטב. מנגנון זה נועד ליצור הטבה לינארית שגוברת ככל ששיעור ההפשרה עולה.

4.5 מקדם המס

אחד פחות יחס ההטבה.

מקדם המס הוא השיעור אותו יש לכפול במס המוטב שחל על ההכנסה הצבורה הנבחרת על מנת לקבל את שיעור המס שיחול על ההכנסה הצבורה הנבחרת על פי הוראת השעה. יובהר כי שיעור המס שיחול בהתאם להוראת השעה לאחר ההקלה לא יפחת מ- 6%.

5. אופן חישוב המס על פי הוראת השעה

הוראת השעה קובעת הקלה לפיה מס החברות שיוטל על ההכנסה הצבורה הנבחרת יהיה המס המוטב שהוא מוכפל ב"מקדם המס" אך לא פחות מ- 6%. בדיקת שיעור המס המזערי, תבוצע לכל שכבת רווח בנפרד (ראה דוגמה להלן). כך יוצא ששיעורי המס המוטבים יופחתו במקרה של הפשרת מלוא הרווחים הפטורים לשיעורים שלהלן:

⁶ המס המוטב הוא בשיעור שבין 10% ל- 25% כתלות בשיעור השקעת החוץ כאמור בסעיף 47(א1) לחוק.



שיעור מס בהוראת השעה	שיעור מס מוטב
10%	25%
8%	20%
6%	15%
*6%	10%
(*) שיעור המס המזערי	

להלן דוגמה לאופן חישוב הקלת המס (באלפי ₪):

להלן נתונים אודות רווחיה הפטורים של חברה א' (כל הסכומים באלפי ₪):

שנת מס	הכנסה פטורה	שיעור המס המוטב ⁷
2005	1,000	10%
2006	2,000	20%
2007	5,000	25%
2008	<u>2,000</u>	<u>20%</u>
סה"כ	10,000	

חברה א' בחרה להחיל את הוראת השעה על הכנסה צבורה נבחרת בסך של 4,300 שמקורם: 1,000 מהכנסה צבורה משנת 2005, 2,000 מהכנסה צבורה משנת 2006 והיתרה בסך של 1,300 מהכנסה צבורה משנת 2007.

חישוב המס ללא הוראת השעה (המס התיאורטי⁸):

ערב התיקון לחוק (ללא הוראת השעה) אילו החברה הייתה בוחרת לחלק את רווחיה כדיבידנד, או שהיו רואים בפעולה כחלוקת דיבידנד כאמור בסעיף 4.1.2 מתוך ההכנסות הצבורות כאמור לעיל, המס בחברה על רווחיה המחולקים היה מחושב כדלהלן:

⁷ בהתאם לשיעור השקעת החוץ של החברה באותה שנה.
⁸ שדה 219 בטופס 969 ובטופס 1214.



$$10\% \times 1,000 + 20\% \times 2,000 + 25\% \times 1,300 = 825$$

***יובהר כי סכום הדיבידנד המחולק יהיה סכום הרווח הפטור בניכוי מס החל בהתאם לאמור לעיל.**

חישוב המס בהתאם להוראת השעה⁹:

מקדם המס	חישוב יחס הטבה	חישוב יחס הפשרה
$100\% - 42.9\% = 57.1\%$	$30\% + (30\% \times 43\%) = 42.9\%$	$4,300 \div 10,000 = 43\%$
חישוב שיעור המס בהתאם להוראת השעה¹⁰		
<u>2005</u>	<u>2006</u>	<u>2007</u>
$57.1\% \times 10\% = 5.71\%$	$57.1\% \times 20\% = 11.42\%$	$57.1\% \times 25\% = 14.275\%$
אך לא יפחת מ- 6%		
חישוב המס לתשלום לאחר יישום הוראת השעה (אלפי ₪)		
$6\% \times 1,000 + 11.42\% \times 2,000 + 14.275\% \times 1,300 = 473.975$		

6. השקעה מיועדת¹¹

6.1 על פי הוראת השעה, חברה אשר החילה על רווחיה הפטורים את הוראת השעה תשקיע במפעלה התעשייתי סכום בגובה הטבת המס הנובעת מרכיב ההטבה המשתנה¹². את ההשקעה המיועדת יש לבצע בתקופה של עד חמש שנות מס שתחילתן בשנת המס בה החילה החברה על עצמה את הוראת השעה. (לדוגמה: חברה שהחילה על עצמה את הוראת השעה בשנת המס 2021 תוכל להשלים את ביצוע ההשקעה המיועדת עד לתום שנת המס 2025). ההשקעה המיועדת תעשה באחד או יותר מאלה:

6.1.1 רכישת נכסים יצרניים כהגדרתם בסעיף 51 לחוק למעט בניינים.

6.1.2 השקעה במחקר ופיתוח בישראל.

6.1.3 תשלום שכר עבודה לעובדים חדשים (למעט נושאי משרה) שנוספו למפעל ביחס למספר העובדים שהועסקו במפעל בתום שנת המס 2020.

⁹ שדה 220 בטופס 969א.

¹⁰ שיעור המס המשוקלל הינו $437 \div 4,000 = 10.925\%$

¹¹ שדה 221 בטופס 969א ובטופס 1214 ובטופס 970א.

¹² מרכיב ההטבה המשתנה = ההכנסה הצבורה הנבחרת שיעור המס המוטבא 30% אחס ההפשרה.



6.2 יובהר כי לגבי חברות שעוסקות במתן שירותי מחקר ופיתוח תעשייתיים לתושב חוץ בהתאם לחוק, יראו את עלות שירותי המחקר והפיתוח עבור תושב החוץ כהשקעה במחקר ופיתוח שביצע המפעל כאמור בסעיף 6.1.2 לעיל.

6.3 חברה אשר לא תשלים את ביצוע השקעה המיועדת עד לתום התקופה כאמור בסעיף 6.1 לעיל, תחויב במס חברות בגובה ההפרש שבין סכום ההשקעה המיועדת לבין הסכום המצטבר של ההשקעה המיועדת שבוצעה בפועל בתוספת ריבית והפרשי הצמדה מיום הבחירה (היום בו החילה החברה את הוראת השעה) ועד למועד תשלום המס האמור.

6.4 יובהר כי יישום הוראת השעה ותשלום המס אינם בגדר שומה וכי סכום חיוב המס במקרה שלא בוצעה ההשקעה המיועדת, נוצר בתום תקופת ההשקעה המיועדת על כל המשתמע מכך לרבות לעניין התיישנות.

6.5 להלן דוגמה לחישוב ההשקעה המיועדת:
חברה א' החילה על הכנסתה הצבורה הנבחרת בסך של 1,000 ₪ את הוראת השעה. שיעור ההפשרה הינו 100% ושיעור המס המוטב שחל על ההכנסה הצבורה הנבחרת הינו 25%.

חישוב ההשקעה המיועדת (באלפי ₪):

בדוגמה זו יחס ההטבה הינו - $60\% = 30\% + (30\% \times 100\%)$
מרכיב ההטבה המשתנה שבגינו נדרש לבצע השקעה מיועדת הינו -

$$60\% - 30\% = 30\%$$

לכן ההשקעה המיועדת תהיה - $1,000 \times 25\% \times 30\% = 75$

6.6 חישוב ההשקעה המיועדת בנתוני הדוגמה שבסעיף 5 לעיל:

יחס ההטבה שחושב בדוגמה שלעיל הינו בשיעור של **42.9%**.

שנת מס	2007	2006	2005
יחס ההטבה	42.9%		¹³ 40%
מרכיב ההטבה המשתנה ¹⁴	42.9%-30%=12.9%		40%-30%=10%
מס מוטב	25%	20%	10%

¹³ יחס ההטבה שניתן בפועל בגלל שיעור המס המזערי הינו $4\%/10\%=40\%$.

¹⁴ אותו חלק מיחס ההטבה העולה על 30%.



2005	2006	2007	שנת מס
1,000	2,000	1,300	הכנסה צבורה נבחרת
חישוב סכום ההשקעה המיועדת			
$1,000 \times 10\% \times 10\% + 2,000 \times 20\% \times 12.9\% + 1,300 \times 25\% \times 12.9\% = 103.525$			

7. כללי

- 7.1 בהתאם לסעיף 52ד(ד) לחוק המסמיך את מנהל רשות המיסים לקבוע הוראות לעניין אופן מתן ההודעה על החלת הוראת השעה, (לרבות המסמכים ואישורים שיש לצרפן), הבקשות להחלת הוראת השעה תוגשנה באמצעות טופס ייעודי שמספרו 969א בלבד (להלן: "הודעת בחירה") (ראה נספח א' להלן), אשר יוגש למחלקת חוקי עידוד שבחטיבה המקצועית בלבד. למען הסר ספק רק טופס 969א שיוגש למחלקת חוקי עידוד יהווה אסמכתא להגשת הודעת בחירה ולתשלום המס בגין הרווחים הפטורים. את הטופס המלא והחתום ניתן להגיש בהגשה ידנית או לחלופין בדואר אלקטרוני¹⁵ ישירות למחלקת חוקי עידוד. מחלקת חוקי עידוד תנחה את פקיד השומה הרלוונטי להנפיק שובר תשלום ייעודי שיימסר לחברה. את סכום המס הנקוב בשובר התשלום יש לשלם בהתאם להוראות סעיף 52ד(ה) לחוק, בתוך 30 ימים מיום הודעת הבחירה. בנוסף לאמור לעיל, בכל שנה בתקופת ביצוע ההשקעה המיועדת תצרף החברה את טופס 970א (ראה נספח ב' להלן) יחד עם דוח המס שלה ובו פירוט ביצוע ההשקעה המיועדת¹⁶.
- 7.2 כאמור בסעיף 7.1 לעיל, בהתאם לסעיף 52ד(ה) לחוק חברה אשר בחרה להחיל את הוראת השעה תשלם את המס בגין ההכנסה הצבורה הנבחרת בתוך 30 ימים ממועד הבחירה. עוד יובהר כי לא יותרו לחברה ניכויים, זיכויים, קיזוזים, פטורים או מקדמות כלשהן (לרבות מקדמות בשל עודפות) כנגד המס החל על פי הוראת השעה.
- 7.3 יובהר, כי אין בהחלת הוראת השעה ותשלום המס בגין ההכנסה הפטורה, בכדי לקבוע את סיווגה של ההכנסה כהכנסה פטורה, או את שיעורה. פקיד השומה רשאי לבחון את ההכנסה הפטורה באותם המקרים בהם שנת המס שבה נוצרה ההכנסה הפטורה, טרם התיישנה.

¹⁵ Ofrahi2@Taxes.gov.il
¹⁶ שדה 121 בטופס 970א ובטופס 1214.



7.4 חברה שהגישה הודעת בחירה לא תוכל לחזור בה מבקשתה. אולם חברה אשר הגישה הודעת בחירה ובשלב מאוחר יותר בתוך תקופת הוראת השעה ביקשה להגיש הודעת בחירה נוספת על הכנסה צבורה נבחרת נוספת, תוכל לעשות כן. במקרה זה יחס ההטבה לגבי הודעת הבחירה הקודמת יותאם בהתאם ליחס ההפשרה החדש הכולל את ההכנסה הצבורה הנבחרת שנוספה.

7.5 חלוקת דיבידנד מהכנסה צבורה נבחרת שהוחלה לגביה הוראת השעה - בעת חלוקת דיבידנדים מההכנסה הצבורה הנבחרת שבגינה שולם המס בהתאם להוראת השעה יחולו על הדיבידנד שיעור מס של 15% או שיעור המס על פי סעיף 126(ב) אם המחלק הוא חבר בני אדם אשר הגיש הודעת ויתור עד ל- 30/6/2015 כאמור בסעיף 39(ה)(2)(ג) לחוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א 2011, ויחולו כל ההוראות הרלוונטיות בדבר ניכוי במקור.

בברכה,

רשות המסים



נספח ב'

א 970

יש למלא את הטופס בשני העתקים:
1. למשרד השומה בו מתנהל התיק
2. לנציבות מס הכנסה, חוקי עידוד



חוק לעידוד השקעות הון הודעה בדבר ביצוע השקעה מיועדת בהתאם לסימן ה לפרק השביעי בחוק לעידוד השקעות הון (תיקון מספר 74 והוראת שעה), התשפ"ב - 2021 (להלן: "הוראת שעה")

לכל מונח בטופס זה תהיה המשמעות האמורה בחוק לעידוד השקעות הון, התש"י ט - 1959 (להלן: "החוק") ו/או בהוראת שעה

פרטי החברה (להלן: "החברה")

שם	מספר תיק	כתובת	מספר טלפון
/	/	/	/

משרד השומה בו מתנהל התיק _____ מועד הבחירה⁽¹⁾ / /

סה"כ סכום חיסכון במס⁽²⁾ _____

החברה מתחייבת לבצע השקעה מיועדת במהלך תקופה של חמש שנים שתחילתן במועד הבחירה, סכום ההשקעה המיועדת⁽³⁾ הוא _____

ההשקעה המיועדת בוצעה באמצעות:

סה"כ	תשלום שכר עבודה של עובדים חדשים שנוספו למפעל, ביחס למספר העובדים שהועסקו במפעל בתום שנת 2020, למעט שכר עבודה לנושא משרה בחברה	השקעה במחקר ובפיתוח בישראל	רכישת נכסים יצרניים כהגדרתם בסעיף 51 לחוק, למעט בניינים	שנה
				שנת 2021 ⁽⁴⁾
				שנת 2022
				שנת 2023
				שנת 2024
				שנת 2025
				שנת 2026 ⁽⁵⁾
סה"כ	121			

מובהר בזאת כי הודעה זו אינה מהווה אישור של רשות המסים בדבר ביצוע ההשקעה המיועדת כאמור בהוראת השעה ו/או אישור בדבר הסכומים המפורטים לעיל.

יובהר כי במידה ולא ביצעה החברה את מלוא ההשקעה המיועדת עד תום התקופה הקבועה בסעיף 52(א) לחוק⁽⁶⁾, תחוייב במועד זה על ההכנסה הצבורה הנבחרת, במס חברות נוסף על המס לפי סעיף 52(ג) לחוק, בגובה הפרש שבין ההשקעה המיועדת לבין ההשקעה שהשקיעה בפועל.

אישור החברה

אני, הח"מ מצהיר/ה כי כל הנתונים באישור זה הם מלאים ונכונים

תאריך	שם	מנכ"ל <input type="checkbox"/> מנהל כספים <input type="checkbox"/>	חתימה	חותמת החברה

(1) המועד בו הוגש טופס 969א על ידי החברה

(2) סכום החיסכון במס מתוך טופס 969א שהוגש בעבר

(3) השקעה מיועדת מתוך טופס 969א שהוגש בעבר

(4) תקף לחברה שמועד הבחירה שלה הינו בשנת המס 2021

(5) תקף לחברה שמועד הבחירה שלה הינו בשנת המס 2022

(6) חמש שנים שתחילתן בשנת המס שבה חל מועד הבחירה