



הרפורמה בפרק שינויי המבנה בפקודת מס הכנסה (תיקון 242) ודגשים בחוק לעידוד השקעות הון

יעקב ברשטיין, עו"ד ורו"ח
מנהל בכיר, מחלקת מסים פאהן קנה ושות' Grant
Thornton Israel

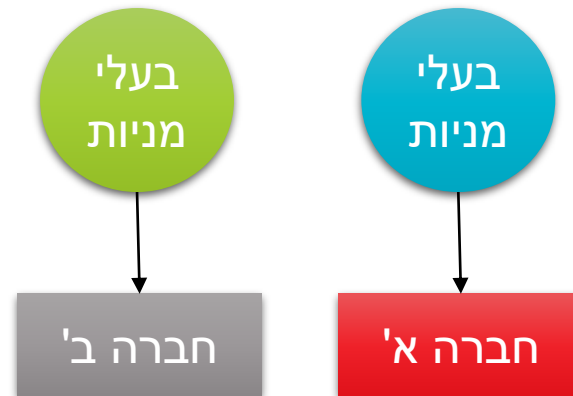
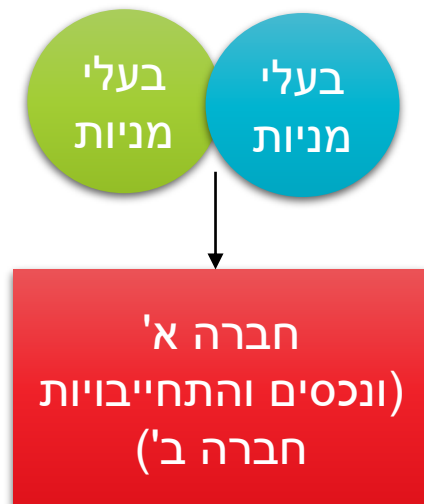
* המצגת הינה להעברת מידע בלבד ואינה מהווה ייעוץ.

הרפורמה בפרק שינויי המבנה בפקודת מס הכנסה (תיקון 242)



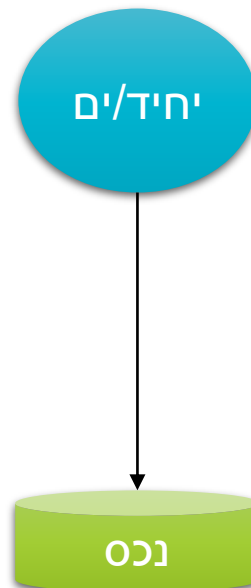
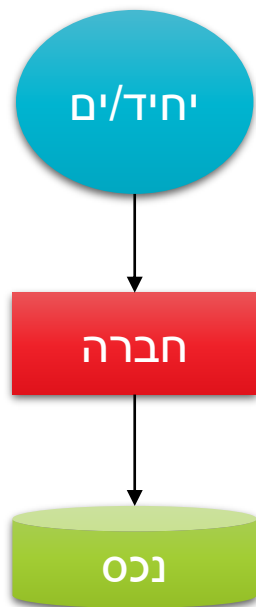
מבוא - מיזוג

סעיף 103 דוגמא:



מבוא - העברת נכס לחברה

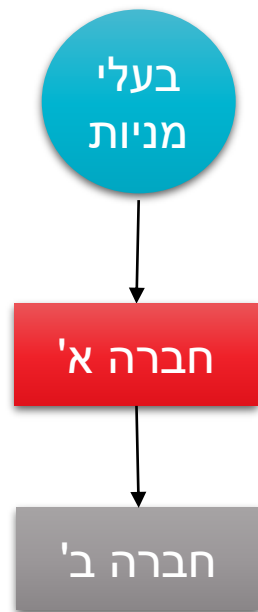
סעיף 104א/ב
דוגמא:



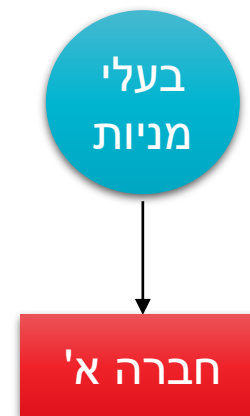
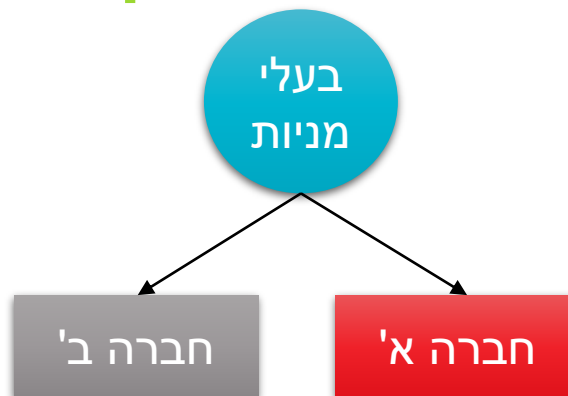
מבוא - פיצול

סעיף 105
דוגמא:

פיצול אנכי



פיצול אופקי

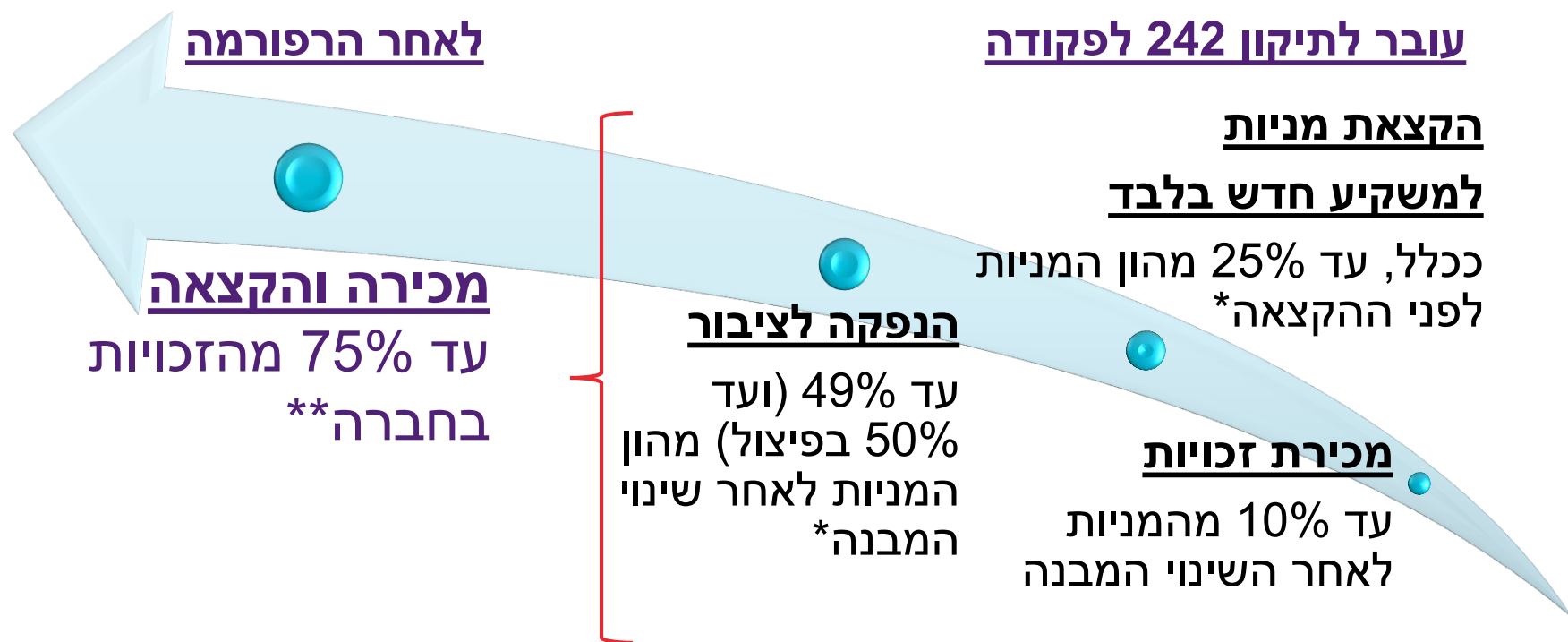


עיקרי הרפורמה בפרק שינויי המבנה בפקודת מס הכנסה

תחולה: 6 באוגוסט 2017

הקלה במגבלות ההקצאה והמכירה בעקבות שינוי מבנה	הקלה בדרישת שיעור יחסי הגודל לאישור מיזוג	הקלה בדרישה לקיומו של "עסק" לאישור מיזוג	הקלות במיזוג בין חברת אם ובת בשליטה מלאה
הקלה באפשרות לתשלום במזומן במסגרת שינוי מבנה	שינוי מבנה באיגוד ובהעברת מקרקעין	הקלה בהעברת נכס לחברה	הקלות ומעבר מדרישת אישור לדיווח
שינויים בקיזוז הפסדים והקלות מסוימות			

הקלה במגבלות ההקצאה והמכירה בעקבות שינוי מבנה



*ניתנו הקלות בשיעור הדילול בחברה עתירת מ"פ שהתירו דילול של עד 75% מהון המניות.

** ככלל, לא תהא כלל מגבלת דילול בחברה עתירת מ"פ שהועבר אליה נכס בפטור לפי סעיפים 104א, 104ב(א) או 104ב(ב) לפקודה.

הקלה בדרישת שיעור הגודל בין החברות המשתתפות במיזוג

לאחר הרפורמה



עובר לתיקון 242 לפקודה



*ניתנו הקלות ביחסי הגודל לחברה עתירת מו"פ וביחסים מיוחדים בין החברות שהתירו יחסי גודל של עד 1:9.
**נותר ללא שינוי הפטור מבחינת יחסי גודל במיזוג בין חברת אם וחברת בת, בכפוף להתקיימות תנאים מסוימים.

הקלה בדרישה לקיומו של "עסק" לאישור מיזוג

לאחר הרפורמה

נוסח סעיף 103ג(1)(א) לפקודה

"החברות מבקשות להתמזג לתכלית עסקית וכלכלית כאשר המטרה העיקרית של המיזוג הינה לאפשר ניהול ותפעול מאוחד של פעילותן"

עובר לתיקון 242 לפקודה

נוסח סעיף 103ג(1)(א) לפקודה

"החברות מבקשות להתמזג לתכלית עסקית וכלכלית כאשר המטרה העיקרית של המיזוג הינה לאפשר ניהול ותפעול מאוחד של עסקיהן"

הקלה בדרישה לקיומו של "עסק" לאישור מיזוג (המשך)

סעיף 103ג(3) *

"בחברה הקולטת נמשכת, בתקופה הנדרשת, הפעילות הכלכלית העיקרית שהיתה בכל אחת מהחברות המתמזגות ערב המיזוג."

הגדרת "פעילות כלכלית" הוספה במסגרת הרפורמה =

פעילות שההכנסות ממנה מתחייבות במס או צפויות להתחייב במס



לפי סעיף 2 למעט פסקה (1)

+

אישור מראש של רשות המסים כי
ההכנסות נובעות מפעילות כלכלית



לפי סעיף 2(1) לפקודה

*דרישה זוהי ניתנת למצוא גם במסגרת סעיף 105ג(א)(ג) לפקודה, בהתאמות המתחייבות.

הקלות במיזוג בין חברת אם ובת בשליטה מלאה

כאשר חברת אם המחזיקה במלא הזכויות בחברת הבת לא יחולו המגבלות הבאות:

- **מגבלות דילול** - לא יחולו מגבלות על בעלי המניות בחברת האם על הקצאת ו/או מכירת זכויות בחברה האם לאחר המיזוג.
- **מגבלת קיזוז הפסדים** - לא תחול מגבלה על שימוש בהפסדי חברת האם, במידה ויחס הגודל (שווי שוק), במועד המיזוג, בין חברת האם לבת עולה על 1:9.

הקלה באפשרות לתשלום במזומן במסגרת שינוי מבנה

עובר לתיקון 242

הכלל: אסור תשלום
מזומן במיזוג.
החריג: תשלום
במזומן למיעוט
בעקבות צו בית
משפט ובכפוף
לתנאים.

לאחר הרפורמה – שני מסלולים:



מזומן בלבד

(1) התמורה במזומן
תשלום לחלק מבעלי
המניות;
(2) בעלי הזכויות* מכרו
את כל מניותיהם
בחברה המעבירה ולא
קיבלו זכויות בחברה
הקולטת.

שילוב של מזומן ומניות

(1) התמורה במזומן תשולם לכל בעלי
המניות פרו-רטה;
(2) התמורה במזומן לא תעלה על 40%
מסך התמורה בעסקה;
(3) העדר החזקה הדדית בין החברות
הקולטת/המעבירה או בעלי הזכויות
בהן, בשיעור של 10% או יותר;
(4) נדרש אישור מראש מרשות המסים.

*לרבות קרוביהם, כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה

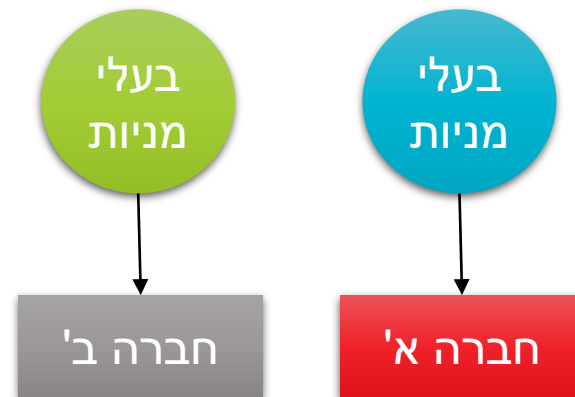
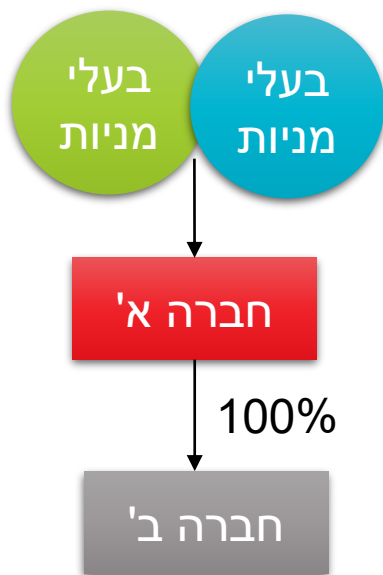
שינוי מבנה באיגוד ובהעברת מקרקעין

- בוטלה ההגבלה הגורפת לתחולת הוראות שינוי מבנה באמצעות מיזוג לגבי איגוד מקרקעין (למעט חריגים באישור המנהל).
- הוארך פרק הזמן לבניה על קרקע שהועברה לאיגוד במסגרת העברה פטורה, מארבע שנים לחמש שנים.
- הותר להניף איגוד מקרקעין לחברה האם בהתאם להוראות סעיף 104ג לפקודה*.

שינוי מבנה באיגוד ובהעברת מקרקעין (המשך)

- בעל מניות המוכר בהפרה את זכויותיו בחברה קולטת, יחייב את החברה הקולטת **להשלים** את מס הרכישה לשיעור המלא בגין המניות שנמכרו בהפרה (חלף מס הרכישה בשיעור המופחת של 0.5% אותו שילמה במועד המיזוג), כאשר:
 - החברה הקולטת אינה איגוד מקרקעין;
 - החברה המעבירה הייתה איגוד מקרקעין;
 - הרוכש הינו החברה הקולטת, בעל זכות בה או צד קשור.
- בוטל שיעור מס הרכישה המופחת (0.5%) כאשר הנעברת הינה איגוד מקרקעין, בהחלפת מניות לפי סעיף 104ח לפקודה (החלפת מניות עם חברה ציבורית).

מיזוג על דרך החלפת מניות - סעיף 103כ לפקודה



מיזוג על דרך החלפת מניות - סעיף 103כ לפקודה

- בעלי המניות המחזיקים בחברה הקולטת יוכלו **לדלל** את החזקותיהם עד לשיעור החזקה של **25%**.
- החברה הקולטת תוכל **לדלל** את ההחזקות בחברה הנעברת בתקופת ההגבלה עד לשיעור של **51%** (נאסר לחלוטין טרם הרפורמה).
- הותר **לשלב** החלפת מניות עם **תמורה במזומן**, בכפוף למגבלות.
- הוספה **מגבלת קיזוז** הפסדים כנגד רווח או הפסד ממכירת מניות החברה הנעברת* על פני 5 שנים, כדלהלן:
 - כנגד הפסד או רווח בחברה הקולטת **מכל מקור** – בשנת המיזוג ובמשך השנתיים העוקבות.
 - כנגד הפסד או רווח בחברה הקולטת **ממכירת נכסים שיום רכישתם קודם למועד המיזוג** – בשלוש השנים הבאות.

*הוספה גם הגבלה המנויה בסעיף 103ח(ז) המאפשרת למנהל להגביל קיזוז הפסדים אם לטעמו תיגרם הפחתת מס בלתי נאותה.

העברת נכס לחברה - סעיף 104א, 104ב ו-104ג לפקודה

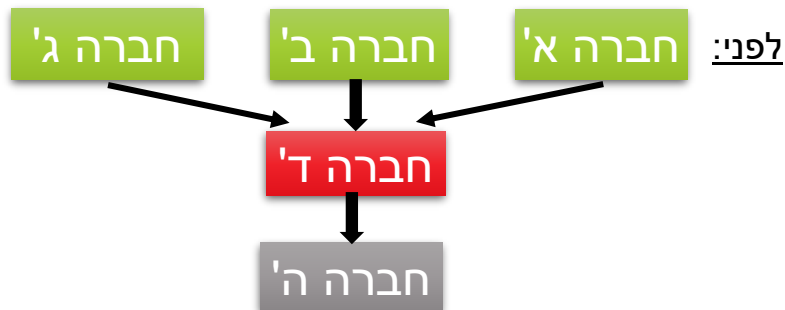
- הוסרה ההגבלה מהעברת נכס שהינו **בבעלות שותפות או בבעלות משותפת** של מספר בעלים.
- הותר להעביר נכס שהינו בבעלות משותפת **לחברה קיימת**.
- הורחב כי יראו גם **חברה שהינה מפעל מאושר/מוטב** המעבירה מניות לחברה אחות (לפי סעיף 104ב(ו) לפקודה), כחלוקת דיבידנד בסכום שאינו עולה על שווי הנכסים המועברים, בכפוף, בין היתר, ליכולת החברה לחלק דיבידנד.
- הוספה **מגבלת קיזוז** הפסדים, ככלל זהה לזו שבסעיף 103כ/104ח לפקודה.
- הותר להניף מניות של חברה למספר בעלי מניות שהן חברות – ראו דוגמא להלן:

*הוספה גם הגבלה המנויה בסעיף 103ח(ז) המאפשרת למנהל להגביל קיזוז הפסדים אם לטעמו תיגרם הפחתת מס בלתי נאותה.

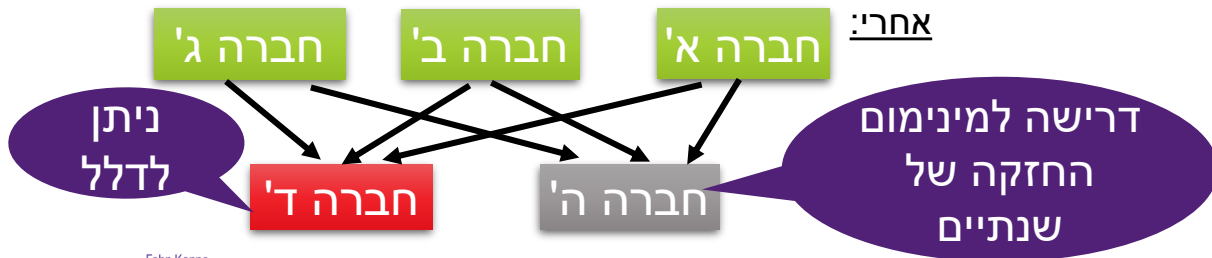
הנפה - דוגמא העברת מניות חברה נכדה למספר חברות

לאחר הרפורמה

דחייה גם של מס השבח לפי חוק מיסוי מקרקעין
תתאפשר הנפה למספר בעלי מניות (חברות בלבד)

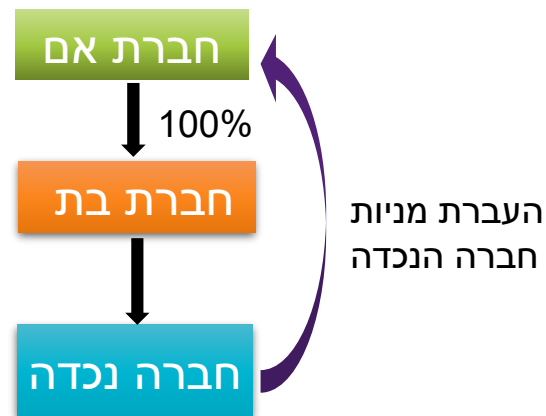


אחרי:



עובר לתיקון 242 לפקודה

לא הייתה דחיית מס שבח לפי חוק מיסוי מקרקעין
ניתן היה להניף רק לחברת אם המחזיקה במלא הון המניות



הפסדים - ריכוז שינויים עיקריים

- **הורחב** השימוש גם להפסדים שמקורם בחו"ל, בכפוף להגבלות החלות על קיזוז הפסדים.
- **הוספה** מגבלת קיזוז הפסדים לסעיף 103כ, ולסעיפי 104א-ג לפקודה, בגין מימוש החברות המועברות.
- **לא תחול מגבלה** על שימוש בהפסדי חברת האם, במידה ויחס הגודל (שווי שוק), במועד המיזוג, בין חברת האם לבת עולה על 1:9.
- **בוטלה** מגבלת קיזוז הפסדים בחברה מתפצלת (כל סעיף 105ה לפקודה בוטל, היה זהה להגבלות הקיימות במסגרת מיזוג).

שינוי מבנה – דיווח / דרישה לאישור שינוי המבנה

שינוי המבנה		האם נדרש אישור מרשות המסים לביצוע שינוי המבנה או ניתן להסתפק בהודעה לרשות המסים על שינוי המבנה
לפני תיקון 242		לאחר הרפורמה
מיזוג סטטוטורי (סעיף 103)		הודעה
מיזוג בדרך של החלפת מניות (סעיף 103כ)		נדרש אישור
העברת נכסים (סעיף 104א, 104ב)		הודעה
העברת נכס לחברה אחות (סעיף 104ב(ו))		נדרש אישור
העברת מניות לחברת האם - הנפה (סעיף 104ג)		נדרש אישור
החלפת מניות עם חברה ציבורית (סעיף 104ח)		נדרש אישור
פיצול אופקי (סעיף 105א(1))		נדרש אישור
פיצול אנכי (סעיף 105א(2))		נדרש אישור
מקרים מיוחדים המחייבים קבלת אישור, למרות האמור לעיל:		הודעה
מעורבות חברה זרה בשינוי המבנה		נדרש אישור
אישור פעילות כלכלית לפי סעיף 2 למעט 2(1)		לא היה קיים
תשלום במזומן (סעיף 103ד)	בלבד	לא נדרש
	מעורב – מניות + מזומן	נדרש אישור
שינוי מבנה נוסף (סעיף 105(1))		נדרש אישור

החוק לעידוד השקעות הון – דגשים בעקבות תיקון 73



תיקון 73 לחוק לעידוד השקעות הון – עיקרי התיקון

- תחולה מיום 1 בינואר 2017
- מפעל מועדף - הורדת שיעור מס החברות באזור פיתוח א' ל- 7.5%
- הקלות במסלול מפעל מועדף מיוחד
- הקלות לקבלני משנה בזכאות להטבות
- הוספת שני מסלולים חדשים - "טכנולוגי מועדף" ו"טכנולוגי מועדף מיוחד"

מפעל מועדף

• פעילות ייצורית • פעילות בתחום ביוטכנולוגיה או ננוטכנולוגיה וקבלת אישור מהמדינה הראשי. • ייצוא (עד 75% בשוק מסוים או 25% או יותר למדינה עם למעלה מ- 14 מיליון תושבים, המספר מתעדכן כל שנת מס)	תנאי לקבלת הטבות – "מפעל תעשייתי"
לתקופה שאינה מוגבלת בזמן - כל עוד המפעל מקיים את התנאים שנקבעו במסגרת החוק ועל כלל הכנסות המפעל	תקופת ההטבות
"הכנסה מועדפת" - כלל ההכנסות אשר הופקו או נצמחו בישראל מפעילות ייצורית מועדפת	הכנסות הזכאיות להטבה
פחת מואץ • אזור פיתוח א' – 7.5% • בשאר הארץ – 16%	הטבות המס
מס בשיעור של 20%, ללא הבחנה בין בעל מניות מהותי ושאינו מהותי ובין משקיע תושב ישראל או משקיע זר (שיעור המס יכול לרדת בהתאם לאמנת מס, ככל שרלוונטי)	דיבידנד (יחיד/תושב חוץ) מהכנסה מועדפת

מפעל טכנולוגי מועדף

תנאי לקבלת הטבות	בהתקיים סעיף 1 ו-2 או סעיף 3 + סעיפים 4 ו-5 1. ככלל, הוצאות מו"פ בשלוש השנים שקדמו לשנת המס בשיעור של 7% בממוצע מסך הכנסות החברה או עלו על 75 מיליון ₪ בשנה. 2. התקיימו אחד או יותר מאלה: ○ בחברה לפחות 200 עובדים, כאשר לפחות 20% מהם עוסקים במו"פ. ○ קרן הון סיכון השקיעה בחברה לפחות 8 מיליון ₪. ○ מחזור עסקאות בשלוש השנים שקדמו היה לפחות 10 מיליון ₪, והכנסותיה עלו במשך אותן שנים לפחות ב 25% ממוצע ביחס לשנת המס שקדמה להן. ○ החברה מעסיקה בשלוש השנים שקדמו לשנת המס לפחות 50 עובדים, כאשר מספר העובדים במשך אותן שנים גדל בלפחות 25% ממוצע ביחס לשנת המס שקדמה להן. 3. מפעל המקדם חדשנות – בהתאם לתנאים שיקבע המדען הראשי ובאישור הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית. 4. הכנסות הקבוצה עמה נמנה המפעל נמוכות מ – 10 מיליארד ₪ 5. מפעל בר תחרות		
הטבות המס	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="865 714 1638 816"> אזור פיתוח א' – 7.5% בשאר הארץ – 12% </td><td data-bbox="46 714 865 816"> פחת מואץ </td></tr> </table>	אזור פיתוח א' – 7.5% בשאר הארץ – 12%	פחת מואץ
אזור פיתוח א' – 7.5% בשאר הארץ – 12%	פחת מואץ		
דיבידנד (יחיד/תושב חוץ) מהכנסה מועדפת	מס בשיעור של 20%, ללא הבחנה בין בעל מניות מהותי ושאינו מהותי ובין משקיע תושב ישראל או משקיע זר (שיעור המס יכול לרדת בהתאם לאמנת מס, ככל שרלוונטי). מס בשיעור של 4%, לחבר בני אדם תושב חוץ המחזיק בלפחות 90% מהון החברה, בכפוף לתנאים מסוימים.		

מפעל טכנולוגי מועדף

תנאי לקבלת הטבות	בהתקיים סעיף 1 ו-2 או סעיף 3 + סעיפים 4 ו-5 1. ככלל, הוצאות מו"פ בשלוש השנים שקדמו לשנת המס בשיעור של 7% בממוצע מסך הכנסות החברה או עלו על 75 מיליון ₪ בשנה. 2. התקיימו אחד או יותר מאלה: ○ בחברה לפחות 200 עובדים, כאשר לפחות 20% מהם עוסקים במו"פ. ○ קרן הון סיכון השקיעה בחברה לפחות 8 מיליון ₪. ○ מחזור עסקאות בשלוש השנים שקדמו היה לפחות 10 מיליון ₪, והכנסותיה עלו במשך אותן שנים לפחות ב 25% ממוצע ביחס לשנת המס שקדמה להן. ○ החברה מעסיקה בשלוש השנים שקדמו לשנת המס לפחות 50 עובדים, כאשר מספר העובדים במשך אותן שנים גדל בלפחות 25% ממוצע ביחס לשנת המס שקדמה להן. 3. מפעל המקדם חדשנות – בהתאם לתנאים שיקבע המדען הראשי ובאישור הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית. 4. הכנסות הקבוצה עמה נמנה המפעל נמוכות מ – 10 מיליארד ₪ 5. מפעל בר תחרות		
הטבות המס	<table border="1"> <tr> <td>פחת מואץ</td><td>אזור פיתוח א' – 7.5% בשאר הארץ – 12%</td></tr> </table>	פחת מואץ	אזור פיתוח א' – 7.5% בשאר הארץ – 12%
פחת מואץ	אזור פיתוח א' – 7.5% בשאר הארץ – 12%		
דיבידנד (יחיד/תושב חוץ) מהכנסה מועדפת	מס בשיעור של 20%, ללא הבחנה בין בעל מניות מהותי ושאינו מהותי ובין משקיע תושב ישראל או משקיע זר (שיעור המס יכול לרדת בהתאם לאמנת מס, ככל שרלוונטי). מס בשיעור של 4%, לחבר בני אדם תושב חוץ המחזיק בלפחות 90% מהון החברה, בכפוף לתנאים מסוימים.		

מפעל טכנולוגי מועדף

תנאי לקבלת הטבות	בהתקיים סעיף 1 ו-2 או סעיף 3 + סעיפים 4 ו-5 1. ככלל, הוצאות מו"פ בשלוש השנים שקדמו לשנת המס בשיעור של 7% במוצע מסך הכנסות החברה או עלו על 75 מיליון ₪ בשנה. 2. התקיימו אחד או יותר מאלה: ○ בחברה לפחות 200 עובדים, כאשר לפחות 20% מהם עוסקים במו"פ. ○ קרן הון סיכון השקיעה בחברה לפחות 8 מיליון ₪. ○ מחזור עסקאות בשלוש השנים שקדמו היה לפחות 10 מיליון ₪, והכנסותיה עלו במשך אותן שנים לפחות ב 25% ממוצע ביחס לשנת המס שקדמה להן. ○ החברה מעסיקה בשלוש השנים שקדמו לשנת המס לפחות 50 עובדים, כאשר מספר העובדים במשך אותן שנים גדל בלפחות 25% ממוצע ביחס לשנת המס שקדמה להן. 3. מפעל המקדם חדשנות – בהתאם לתנאים שיקבע המדען הראשי ובאישור הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית. 4. הכנסות הקבוצה עמה נמנה המפעל נמוכות מ – 10 מיליארד ₪ 5. מפעל בר תחרות		
הטבות המס	<table border="1"> <tr> <td>פחת מואץ</td><td>אזור פיתוח א' – 7.5% בשאר הארץ – 12%</td></tr> </table>	פחת מואץ	אזור פיתוח א' – 7.5% בשאר הארץ – 12%
פחת מואץ	אזור פיתוח א' – 7.5% בשאר הארץ – 12%		
דיבידנד (יחיד/תושב חוץ) מהכנסה מועדפת	מס בשיעור של 20%, ללא הבחנה בין בעל מניות מהותי ושאינו מהותי ובין משקיע תושב ישראל או משקיע זר (שיעור המס יכול לרדת בהתאם לאמנת מס, ככל שרלוונטי). מס בשיעור של 4%, לחבר בני אדם תושב חוץ המחזיק בלפחות 90% מהון החברה, בכפוף לתנאים מסוימים.		

דרישה להוצאות מו"פ – דגשים*

- הוצאות המו"פ יבחנו בהתאם לכללי החשבונאות, ללא קשר אם ההוצאות מותרות לצרכי מס, כגון:
 - הוצאות מו"פ שמומנו על ידי גורם אחר (מענקי מדען וכד'),
 - הוצאות נדחות בהתאם להוראות סעיף 20א לפקודה,
 - הוצאות בגין אופציות לעובדים במסלול 102 הוני עם נאמן
- במקרים מיוחדים בהם הוצאות המו"פ מסווגות כנכס או כחלק מעלות המכר, בתנאי שההוצאה שולמה בפועל בשנת המס ובכפוף לתנאים נוספים.
- חברה ששימשה מרכז מו"פ ורכשה את ה- IP אותו פיתחה.
- חישוב שיעור הוצאות המו"פ יחושב כממוצע על פני שלוש שנים ביחס למחזור ההכנסות העסקיות של החברה (למעט הכנסות שכירות, מימון, תמורה ממכירת נכסים וכד').

*עמדת רשות המסים כפי שהובאה בחוזר מס הכנסה 9/2017.

מפעל טכנולוגי מועדף

תנאי לקבלת הטבות	בהתקיים סעיף 1 ו-2 או סעיף 3 + סעיפים 4 ו-5 1. ככלל, הוצאות מו"פ בשלוש השנים שקדמו לשנת המס בשיעור של 7% בממוצע מסך הכנסות החברה או עלו על 75 מיליון ₪ בשנה. 2. התקיימו אחד או יותר מאלה: ○ בחברה לפחות 200 עובדים, כאשר לפחות 20% מהם עוסקים במו"פ. ○ קרן הון סיכון השקיעה בחברה לפחות 8 מיליון ₪. ○ מחזור עסקאות בשלוש השנים שקדמו היה לפחות 10 מיליון ₪, והכנסותיה עלו במשך אותן שנים לפחות ב 25% ממוצע ביחס לשנת המס שקדמה להן. ○ החברה מעסיקה בשלוש השנים שקדמו לשנת המס לפחות 50 עובדים, כאשר מספר העובדים במשך אותן שנים גדל בלפחות 25% ממוצע ביחס לשנת המס שקדמה להן. 3. מפעל המקדם חדשנות – בהתאם לתנאים שיקבע המדען הראשי ובאישור הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית. 4. הכנסות הקבוצה עמה נמנה המפעל נמוכות מ – 10 מיליארד ₪ 5. מפעל בר תחרות		
הטבות המס	<table border="1"> <tr> <td>פחת מואץ</td><td>אזור פיתוח א' – 7.5% בשאר הארץ – 12%</td></tr> </table>	פחת מואץ	אזור פיתוח א' – 7.5% בשאר הארץ – 12%
פחת מואץ	אזור פיתוח א' – 7.5% בשאר הארץ – 12%		
דיבידנד (יחיד/תושב חוץ) מהכנסה מועדפת	מס בשיעור של 20%, ללא הבחנה בין בעל מניות מהותי ושאינו מהותי ובין משקיע תושב ישראל או משקיע זר (שיעור המס יכול לרדת בהתאם לאמנת מס, ככל שרלוונטי). מס בשיעור של 4%, לחבר בני אדם תושב חוץ המחזיק בלפחות 90% מהון החברה, בכפוף לתנאים מסוימים.		

דרישה לעובדים – דגשים*

- מספר עובדי החברה בשנת המס - יחושב בהתאם לתקופת העבודה של כל עובד במהלך השנה ובהתחשב בחלקיות המשרה.
 - עובד לצרכי הסעיף הינו גם מי שלא נחשב משפטית לעובד אך עומד לרשות החברה ובלבד שמועסק במפעלה של החברה באופן בלעדי.
- לדיון: האם יחול על עובד קבלן, על נותן שירותים?

מפעל טכנולוגי מועדף

תנאי לקבלת הטבות	בהתקיים סעיף 1 ו-2 או סעיף 3 + סעיפים 4 ו-5 1. ככלל, הוצאות מו"פ בשלוש השנים שקדמו לשנת המס בשיעור של 7% בממוצע מסך הכנסות החברה או עלו על 75 מיליון ₪ בשנה. 2. התקיימו אחד או יותר מאלה: - החברה לפחות 200 עובדים, כאשר לפחות 20% מהם עוסקים במו"פ. קרן הון סיכון השקיעה בחברה לפחות 8 מיליון ₪. - מחזור עסקאות בשלוש השנים שקדמו היה לפחות 10 מיליון ₪, והכנסותיה עלו במשך אותן שנים לפחות ב 25% ממוצע ביחס לשנת המס שקדמה להן. - החברה מעסיקה בשלוש השנים שקדמו לשנת המס לפחות 50 עובדים, כאשר מספר העובדים במשך אותן שנים גדל בלפחות 25% ממוצע ביחס לשנת המס שקדמה להן. 3. מפעל המקדם חדשנות – בהתאם לתנאים שיקבע המדען הראשי ובאישור הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית. 4. הכנסות הקבוצה עמה נמנה המפעל נמוכות מ – 10 מיליארד ₪ 5. מפעל בר תחרות		
הטבות המס	<table border="1"> <tr> <td>פחת מואץ</td><td>אזור פיתוח א' – 7.5% בשאר הארץ – 12%</td></tr> </table>	פחת מואץ	אזור פיתוח א' – 7.5% בשאר הארץ – 12%
פחת מואץ	אזור פיתוח א' – 7.5% בשאר הארץ – 12%		
דיבידנד (יחיד/תושב חוץ) מהכנסה מועדפת	מס בשיעור של 20%, ללא הבחנה בין בעל מניות מהותי ושאינו מהותי ובין משקיע תושב ישראל או משקיע זר (שיעור המס יכול לרדת בהתאם לאמנת מס, ככל שרלוונטי). מס בשיעור של 4%, לחבר בני אדם תושב חוץ המחזיק בלפחות 90% מהון החברה, בכפוף לתנאים מסוימים.		

השקעה של קרן הון סיכון – דגשים*

- הסכום הכולל של ההשקעה יכול להיות מושקע על ידי מספר קרנות הון סיכון.
- הסכום יכול להיות מושקע במספר סבבי השקעה
- ההשקעה לא חייבת להתבצע כל שנה, מספיק שתהיה גם השקעה חד פעמית בעבר, גם לפני תחילתו של תיקון 73 לחוק.
- החברה לא שינתה את **תחום עיסוקה** לאחר מועד ההשקעה – רשות המסים בחרה בפרשנות רחבה, כך שחברה עסקה בפיתוח תוכנה ועכשיו עוסקת בפיתוח תוכנה אחרת ושונה מהותית מהקודמת – לא יחשב לשינוי תחום עיסוק!
לדיון – מעבר מפיתוח תוכנה לפיתוח חומרה?
מעבר למודל הכנסות אחר כאשר התוכנה מפותחת לשימוש עצמי?

מפעל טכנולוגי מועדף

תנאי לקבלת הטבות	בהתקיים סעיף 1 ו-2 או סעיף 3 + סעיפים 4 ו-5 1. ככלל, הוצאות מו"פ בשלוש השנים שקדמו לשנת המס בשיעור של 7% בממוצע מסך הכנסות החברה או עלו על 75 מיליון ₪ בשנה. 2. התקיימו אחד או יותר מאלה: ○ בחברה לפחות 200 עובדים, כאשר לפחות 20% מהם עוסקים במו"פ. ○ קרו הון סיכון השקיעה בחברה לפחות 8 מיליון ₪. ○ מחזור עסקאות בשלוש השנים שקדמו היה לפחות 10 מיליון ₪, והכנסותיה עלו במשך אותן שנים לפחות ב 25% ממוצע ביחס לשנת המס שקדמה להן. ○ החברה מעסיקה בשלוש השנים שקדמו לשנת המס לפחות 50 עובדים, כאשר מספר העובדים במשך אותן שנים גדל בלפחות 25% בממוצע ביחס לשנת המס שקדמה להן. 3. מפעל המקדם חדשנות – בהתאם לתנאים שיקבע המדען הראשי ובאישור הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית. 4. הכנסות הקבוצה עמה נמנה המפעל נמוכות מ – 10 מיליארד ₪ 5. מפעל בר תחרות		
הטבות המס	<table border="1"> <tr> <td>פחת מואץ</td><td>אזור פיתוח א' – 7.5% בשאר הארץ – 12%</td></tr> </table>	פחת מואץ	אזור פיתוח א' – 7.5% בשאר הארץ – 12%
פחת מואץ	אזור פיתוח א' – 7.5% בשאר הארץ – 12%		
דיבידנד (יחיד/תושב חוץ) מהכנסה מועדפת	מס בשיעור של 20%, ללא הבחנה בין בעל מניות מהותי ושאינו מהותי ובין משקיע תושב ישראל או משקיע זר (שיעור המס יכול לרדת בהתאם לאמנת מס, ככל שרלוונטי). מס בשיעור של 4%, לחבר בני אדם תושב חוץ המחזיק בלפחות 90% מהון החברה, בכפוף לתנאים מסוימים.		

מפעל טכנולוגי מועדף

תנאי לקבלת הטבות	בהתקיים סעיף 1 ו-2 או סעיף 3 + סעיפים 4 ו-5 1. ככלל, הוצאות מו"פ בשלוש השנים שקדמו לשנת המס בשיעור של 7% בממוצע מסך הכנסות החברה או עלו על 75 מיליון ₪ בשנה. 2. התקיימו אחד או יותר מאלה: ○ בחברה לפחות 200 עובדים, כאשר לפחות 20% מהם עוסקים במו"פ. ○ קרן הון סיכון השקיעה בחברה לפחות 8 מיליון ₪. ○ מחזור עסקאות בשלוש השנים שקדמו היה לפחות 10 מיליון ₪, והכנסותיה עלו במשך אותן שנים לפחות ב 25% ממוצע ביחס לשנת המס שקדמה לה. ○ החברה מעסיקה בשלוש השנים שקדמו לשנת המס לפחות 50 עובדים, כאשר מספר העובדים במשך אותן שנים גדל בלפחות 25% בממוצע ביחס לשנת המס שקדמה להן. 3. מפעל המקדם חדשנות – בהתאם לתנאים שיקבע המדען הראשי ובאישור הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית. 4. הכנסות הקבוצה עמה נמנה המפעל נמוכות מ – 10 מיליארד ₪ 5. מפעל בר תחרות		
הטבות המס	<table border="1"> <tr> <td>פחת מואץ</td><td>אזור פיתוח א' – 7.5% בשאר הארץ – 12%</td></tr> </table>	פחת מואץ	אזור פיתוח א' – 7.5% בשאר הארץ – 12%
פחת מואץ	אזור פיתוח א' – 7.5% בשאר הארץ – 12%		
דיבידנד (יחיד/תושב חוץ) מהכנסה מועדפת	מס בשיעור של 20%, ללא הבחנה בין בעל מניות מהותי ושאינו מהותי ובין משקיע תושב ישראל או משקיע זר (שיעור המס יכול לרדת בהתאם לאמנת מס, ככל שרלוונטי). מס בשיעור של 4%, לחבר בני אדם תושב חוץ המחזיק בלפחות 90% מהון החברה, בכפוף לתנאים מסוימים.		

מפעל טכנולוגי מועדף

תנאי לקבלת הטבות	בהתקיים סעיף 1 ו-2 או סעיף 3 + סעיפים 4 ו-5 1. ככלל, הוצאות מו"פ בשלוש השנים שקדמו לשנת המס בשיעור של 7% בממוצע מסך הכנסות החברה או עלו על 75 מיליון ₪ בשנה. 2. התקיימו אחד או יותר מאלה: ○ בחברה לפחות 200 עובדים, כאשר לפחות 20% מהם עוסקים במו"פ. ○ קרן הון סיכון השקיעה בחברה לפחות 8 מיליון ₪. ○ מחזור עסקאות בשלוש השנים שקדמו היה לפחות 10 מיליון ₪, והכנסותיה עלו במשך אותן שנים לפחות ב 25% ממוצע ביחס לשנת המס שקדמה להן. ○ החברה מעסיקה בשלוש השנים שקדמו לשנת המס לפחות 50 עובדים, כאשר מספר העובדים במשך אותן שנים גדל בלפחות 25% ממוצע ביחס לשנת המס שקדמה להן. 3. מפעל המקדם חדשנות – בהתאם לתנאים שיקבע המדען הראשי ובאישור הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית. 4. הכנסות הקבוצה עמה נמנה המפעל נמוכות מ – 10 מיליארד ₪ 5. מפעל בר תחרות	
הטבות המס	אזור פיתוח א' – 7.5% בשאר הארץ – 12%	פחת מואץ
דיבידנד (יחיד/תושב חוץ) מהכנסה מועדפת	מס בשיעור של 20%, ללא הבחנה בין בעל מניות מהותי ושאינו מהותי ובין משקיע תושב ישראל או משקיע זר (שיעור המס יכול לרדת בהתאם לאמנת מס, ככל שרלוונטי). מס בשיעור של 4%, לחבר בני אדם תושב חוץ המחזיק בלפחות 90% מהון החברה, בכפוף לתנאים מסוימים.	

מפעל בר תחרות – דגשים*

- המפעל נדרש לעמוד **בדרישות היצוא** או בדרישות החלות על **יצואן עקיף**.
- ניתן לבצע **יצוא עקיף** גם במפעל טכנולוגי מועדף.
- בחברה מועדפת שיש בה גם **הכנסות מועדפות וגם הכנסות טכנולוגיות מועדפות**, תנאי היצוא יבחנו בשילוב שני סוגי ההכנסות (במונה ובמכנה יתווספו ההכנסה המועדפת וההכנסה הטכנולוגית המועדפת).
- רשות המסים תפרסם בהקדם חוזר מקצועי בנושא הפרדת מפעלים.

מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד

מפעל טכנולוגי מועדף + הכנסות הקבוצה עמה נמנה המפעל הן 10 מיליארד ₪ או יותר	תנאי לקבלת הטבות
פחת מואץ	הטבות המס בכל הארץ – 6% (ללא תלות במקום הגיאוגרפי של המפעל)
מס בשיעור של 20%, ללא הבחנה בין בעל מניות מהותי ושאינו מהותי ובין משקיע תושב ישראל או משקיע זר (שיעור המס יכול לרדת בהתאם לאמנת מס, ככל שרלוונטי). מס בשיעור של 4%, לחבר בני אדם תושב חוץ המחזיק בלפחות 90% מהון החברה, בכפוף לתנאים מסוימים	דיבידנד (יחיד/תושב חוץ) מהכנסה מועדפת

השוואה בין מסלול רגיל ל-"מפעל מועדף" בשנת 2017

<u>מפעל טכנולוגי מועדף</u>		<u>מפעל מועדף</u>		<u>מסלול רגיל</u>	
שאר הארץ	אזור פיתוח א'	שאר הארץ	אזור פיתוח א'	24%	הכנסה חייבת/מועדפת***
12%	7.5%	16%	7.5%		
20%		20%		*30%/25%	דיבידנד (יחיד)*
0%		0%		0%	דיבידנד (חברה)
שאר הארץ	אזור פיתוח א'	שאר הארץ	אזור פיתוח א'	*46.8%/43%	שיעור מס עד הבית – ליחיד**
29.6%	26%	32.8%	26%		

(*) "בעל מניות מהותי" - מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או יחד אם אחר, ב – 10% באחד או יותר מסוג כלשהוא של אמצעי השליטה בחבר-בני-אדם.

(**) לא כולל מס ייסף.

(***) שיעור מס החברות צפוי לרדת ל- 23% בשנת 2018.



תודה על ההקשבה

יעקב ברשטיין, עו"ד ורו"ח
מנהל בכיר, מחלקת מסים פאהן קנה ושות'
טל': 03-7106641 / 03-7106644
דוא"ל: Yakov.Bershtein@il.gt.com