

חברים יקרים:

הריני מתכבד לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

חברות הזנק, תוך מתן דגש על התנהלות נכונה מבחינה מיסויית.

רשומון מס בנושא מיסוי הייטק ומיסוי בינלאומי:

"דגשים עיקריים בהטבות מס של חברות הייטק

בארץ ובעולם"

מבוא:

חברות הייטק נחשבות כקטר המוביל את המשק הישראלי. הסתמכות על קניין רוחני, פיתוח וחדשנות ואפשרות לקבלת תשואה גבוהה על השקעה בין הגורמים, אשר קוסמים ומושכים משקיעים זרים (קרנות הון סיכון, משקיעים פרטיים, משקיעים מוסדיים וכיו"ב) להשקיע בחברות עתירות בהון אנושי בישראל.

על מנת לעודד פעילות של חברות הייטק ולמשוך משקיעים זרים לישראל נוקטת המדינה בשורה של הטבות מס ייחודיות בעיקרן לחברות הייטק. הטבות אלו אינן נחלתה הבלעדית של מדינת ישראל. בשנים האחרונות יותר ויותר מדינות מקנות הטבות מס לחברות הייטק במטרה למשוך יזמים ופעילות הייטק לגבולותיהן ובכך לשפר את מצבן הכלכלי. בעיקר, על רקע המשבר הפוקד את הכלכלה העולמית. הטבות אלו מאפשרות ליזמים ולחברות הייטק ישראלים לשקול העתקת פעילות אל מדינות אחרות על מנת לשפר את מצבם מבחינה מיסויית.

ברשימה זו נסקור בקצרה הטבות מס ייחודיות, הניתנות לחברות הייטק בארץ ובעולם (אירלנד, לוקסמבורג, הולנד, בריטניה וקפריסין), לרבות

הטבות מס של פעילות חברות הייטק מישראל-

להלן נציג תמצית של הטבות המס, הניתנות כיום לחברות הייטק בישראל -

חוק עידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "חוק עידוד"):

חוק עידוד עבר בשנים האחרונות מספר תיקונים נרחבים והאחרון שביניהם הינו תיקון מס' 68, אשר נכנס לתוקפו ביום 8 בינואר 2011. בהתאם לחוק עידוד לאחר תיקון מס' 68 חברה העונה להגדרה של "חברה מועדפת" תהא זכאית לשיעור מס מופחת: בשנים 2013-2014 - 7% באזור פיתוח א' ו-12.5% בשאר הארץ. החל משנת 2015 - 6% באזור פיתוח א' ו-12% בשאר הארץ. שיעורי מס אלו נמוכים משמעותית משיעור מס החברות העומד כיום על 25%.

הטבת מס נוספת ניתנת לבעלי מניות יחידים ו/או לבעלי מניות זרים. חברה מועדפת המחלקת דיבידנד ליחיד או לחברה תושבת חוץ תנכה מס במקור בשיעור של 15%. זאת, להבדיל מחלוקת דיבידנד בחברה רגילה, אשר מחייבת ככלל (ובכפוף לקיומה של אמנת מס רלוונטית), ניכוי מס במקור בשיעור של 25% לחברה זרה ולבעל מניות יחיד או 30% (אם בעל המניות, היחיד או החברה זרה, נחשב כבעל מניות מהותי, דהיינו מחזיק לפחות

מטרת חוק האנג'לים הינה לתמרץ השקעות בחברות מו"פ באמצעות של השקעה במניות חברות כאלו. השקעה של יחיד שנעשית בדרך של הקצאת מניות בחברה המקיימת את התנאים בחוק האנג'לים (להלן: "חברת מטרה"), תותר כהוצאה בידי היחיד, אשר ניתן יהיה לנכותה כנגד כל הכנסה, לרבות הכנסה עסקית, בשיעור מס מקסימאלי של 50%. מדובר על הטבה ייחודית, אשר מאפשרת למשקיע לנצל את עלות ההשקעה בחברת המטרה כבר בשנת ההשקעה ועל פני השנתיים העוקבות. זאת להבדיל מן המקרה הרגיל במסגרתו המשקיע יכול להפחית את עלות השקעתו במניות החברה רק במועד מכירת מניותיו בחברה.

על מנת שחברה תיחשב כחברת מטרה, עליה לעמוד בשורה של תנאים כמפורט להלן: עליה להיות תושבת ישראל; חברה פרטית, שאינה רשומה למסחר בבורסה; עיקר ההשקעה בה על ידי היחיד תשמש למו"פ וההוצאות מו"פ הוצאו בעיקר בישראל; אין לה הכנסות משמעותיות ביחס להוצאותיה; עיקר הוצאותיה בשנות ההטבה הינן הוצאות מו"פ; וכן הוצאות המו"פ הוצאו על ידי החברה לשם קידום או פיתוח של מפעל שבבעלותה.

סכום השקעה מזכה במניות חברת מטרה עד לסכום ההשקעה המרבי (במצטבר עד 5 מיליון ₪) יותר ליחיד כהוצאה בשנת המס במשך תקופת ההטבה ובלבד שהתקיימו כל התנאים הבאים: (1) סכום ההשקעה שולם בתקופה שבין 1 בינואר 2011 ועד 31 בדצמבר 2015; (2) היחיד החזיק במניות חברת

10% מאמצעי השליטה בחברה). כלומר, חוק עידוד מאפשר באזור פיתוח א' תשלום מס "עד הכיס" בשיעור של 20.1%, ובאזור אחר שיעור מס של 25.2%.

על מנת שחברה תענה להגדרה של "חברה מועדפת" על החברה להיות תושבת ישראל בעלת מפעל מועדף שהינו מפעל תעשייתי בר תחרות. "מפעל תעשייתי" הינו מפעל אשר עיקר פעילותו הינה ייצורית, לרבות ייצור מוצרי תוכנה ופיתוח, מחקר ופיתוח לתושב חוץ ומחקר ופיתוח תעשייתי בתחום האנרגיה המתחדשת ובלבד שניתן על כך אישור מהמדען הראשי, וכן כל פעילות נוספת אשר קבעו שרי הממשלה.

מפעל בר תחרות הינו מפעל אשר עומד בתנאים כמותיים הקבועים בחוק עידוד, כגון מכירה של לפחות 25% מסך ההכנסות בשנת המס לשוק מסוים, המונה 14 מיליון תושבים לפחות.

חברה מועדפת תהנה מהטבות מס על הכנסות, העונות להגדרה של "הכנסה מועדפת", הכוללת, בין היתר הכנסה ממתן זכות לשימוש בידע או בתוכנה שפותחו במפעל וכן בכפוף לאישור המנהל גם הכנסה מתמלוגים. הכנסות, שאינן עונות להגדרה "הכנסה מועדפת", כמו למשל הכנסות משיווק ופרסום באינטרנט יתחייבו במס בשיעור מס חברות מלא.

תעשייה עתירת ידע- הוראת שעה, פרק ז' בחוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2011 (להלן: "חוק האנג'לים"):

נציין בקצרה, כי המונח "שליטה וניהול" הינו מונח רחב ולשיטתם של רשויות המס בישראל מונח זה כולל הן את השליטה וקבלת ההחלטות האסטרטגיות בחברה והן את הניהול היומיומי בחברה (ראו לעניין זה רשומון מס מס' 23 מיום 20 בינואר 2012).

בשליטה הכוונה באופן כללי, היא למיקום החלטת הדירקטוריון ובעלי המניות אשר לרוב מקבלים החלטות מהותיות לחברה כגון מדיניות עסקית, החלטה על עסקאות חריגות וכיו"ב. באמירה ניהול יומיומי הכוונה למיקום משרדי החברה; מיקום ספרי החברה; מקום הימצאות עובדי החברה לרבות עובדים מומחים, המסייעים בהפקת הכנסה של החברה ועובדי אדמיניסטרציה; מיקום מתן שירותים מקצועיים של הנהלת חשבונות ויעוץ משפטי שוטף. יציאה של פעילות מחוץ לישראל לא מסתכמת בסוגית השליטה והניהול בלבד. במידה והיציאה מלווה בהעברה של IP (קניין רוחני) מחוץ לישראל, עלולה להעלות טענה מצד רשויות המס, כי העברה זו הינה בגדר מכירה לצרכי מס, אשר מקימה חבות במס ריווח הון בידי המעביר. לחילופין יכולה להעלות טענה, כי מדובר בדיבידנד או מתן רישיון לשימוש. ראו לעניין זה הנחייה מקצועית של רשות המסים בדבר "השלכות המס במקרה של שינוי מודל עסקי" מיום 8 ביולי 2010. כך או כך, יש צורך לבחון היטב את השלכות המס האפשריות טרם ההחלטה על העתקת הפעילות של חברת ההייטק אל מחוץ לישראל.

המטרה, אשר הוקצו לו בתמורה להשקעה המזכה, במשך כל תקופת ההחזקה; (3) אין בהשקעה של היחיד ובאופן ניכוי הוצאה בגינה הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה.

ההוצאה בגין ההשקעה תותר בניכוי על פני תקופת ההטבה של שלוש שנות מס, המתחילות בשנת המס בה נעשתה ההשקעה בפועל.

סעיף 20א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"):

במטרה לעודד חברות לעסוק בתחום המחקר והפיתוח, סעיף 20א לפקודה קובע, כי חברות, אשר עוסקות בתחומי התעשייה, חקלאות, תחבורה או אנרגיה אשר אושר על ידי המדען הראשי, ולהן הוצאות מחקר ופיתוח, יותרו בניכוי הוצאות בשנת המס בה נוצרו, אם המוצע ככלל בידי חברה העוסקת באחד מן התחומים האמורים, או אם ההוצאות הוצאו במימון מ"פ שמבצעת חברה אחרת ובכפוף לתנאים נוספים, המפורטים בסעיף. לחילופין, הוצאות מ"פ בידי חברה אשר אינן נכללות במסגרת אחד התנאים לעיל, יותרו בניכוי על פני תקופה של שלוש שנים ובחלקים שווים.

חלופות מיסויות לפעילות חברות הייטק מחוץ

לישראל-

על מנת שחברה תיחשב כ"תושב חוץ" לצרכי הפקודה עליה להתאגד מחוץ לישראל ובנוסף נדרש, כי השליטה והניהול בעניינה יופעלו מחוץ לישראל.

אירלנד

חברות תושבות אירלנד המנהלות פעילות עסקית חייבות ככלל במס חברות בשיעור של 12.5%. לצד שיעור המס הנמוך הוצאות מו"פ אשר נוצרו בידי חברה, העומדת בתנאים מסוימים, מקנות לחברה זיכוי מס בשיעור של 25% וכן ניכוי מס נוסף בשיעור של 12.5%. במידה והוצאות המו"פ יוצרות הפסד בחברה אזי ניתן להעביר את ההפסד לשנים הבאות עד לקיזוז מלא, או, בהתקיים, תנאים מסוימים לקבל החזר בגובה ההפסד מהוצאות המו"פ על פני תקופה של שלוש שנים. בנוסף, קיימת הוראת שעה לגבי חברות הייטק, אשר החלו את פעילותן בשנים 2011 ועד 2014. בהתאם להוראת שעה זו, חברות אשר עומדות בתנאים הקבועים יכולות לקבל פטור מתשלום מס חברות בגובה של עד 40,000 אירו במהלך שלוש שנות מס החל משנת הפעילות. לעניין הפחתה ו/או התרת הוצאות בגין נכסים בלתי מוחשיים- פטנטים מופחתים על פני תקופה של 15 שנים (כ-6.7% שיעור הפחתה בשנה); הוצאות מחקר מדעי יותרו בניכוי בשנת המס בה הן נוצרו (למעט הוצאות בתחומי כריה או חיפוש נפט); הוצאות בגין know how יותרו בניכוי בשנת המס בה הן נוצרו למעט במקרים שה- know how נרכש מצד קשור או נרכש במסגרת פעילות עסקית קיימת; הוצאות רישום של סימנים מסחריים יותרו בניכוי בעוד שהוצאות פיתוח או רכישה של סימנים מסחריים אינן מותרות בניכוי לצרכי מס; תוכנה תופחת בשיעור שנתי של 12.5%.

נסקור להלן חלופות אפשריות לפעילות חברת הייטק מחוץ לישראל:

חברות הייטק המתאגדות במדינות נטולות מס הכנסה (Off Shore):

חברה, אשר התאגדה בטרטורית OS (להלן: "חברת OS"), צריכה בראש ובראשונה לפסוח מעל מחסום הניהול והשליטה, כמבואר לעיל. במידה והחברה צולחת מכשול זה, היא יכולה להגיע למצב של 0% על רווחיה. כל עוד הכספים נשמרים בחברה ומשרתים את פעילותה, שיעור המס ככלל לא יעלה. החברה ככלל גם לא תהא חייבת בדיווח בישראל על הכנסותיה, ככל שהכנסות אלו לא הופקו או נצמחו בישראל. לעומת זאת, בעלי המניות הישראליים של חברת OS מחויבים, ככלל, לדווח על החזקתם בחברת OS. אם באמצעות טופס דיווח על תכנוני מס אגרסיביים ואם באמצעות טופס 150. משיכת דיבידנד מחברת ה-OS לבעלי המניות בישראל תתחייב במס בישראל בשיעור של 25% או 30% ועלולה להקטין באופן משמעותי את הכדאיות של המהלך.

מיזם במדינות בעלות משטר מס מיטיב להכנסות מקניין רוחני:

לצד הקמת חברת OS ניתן לשקול הקמה של מיזם במדינות, אשר מעודדות פעילות של חברות הייטק וקניין רוחני. להלן דוגמאות למספר מדינות -

כגון זהות בעל המניות ושיעור ההחזקה. השלמה של המס תידרש בישראל.

הולנד

הולנד מחילה משטר מס מטיב להכנסות מקניין בלתי מוחשי, הידוע בשם Innovation Box. במסגרת ה-Innovation Box, שיעור מס של 5% יחול על הכנסות שהופקו מנכסים בלתי מוחשיים מזכים במקום שיעור מס רגיל של 25%.

נכסים בלתי מוחשיים מזכים הינם נכסים אשר נוצרו על ידי הנישום ועונים על אחת מן הדרישות הבאות: (1) נרשם בגינם פטנט בהולנד או במדינה אחרת; (2) התקבל אישור מהמשרד לעניינים כלכליים בהולנד.

ההכנסות הזכאיות לשיעור המס המופחת כאמור כוללות גם רווחים ממוצרים, הכנסות מתמלוגים ורווחי הון והכל, כשהם נובעים מהנכסים הבלתי מוחשיים המזכים.

בנוסף, ניתן להעביר נכסים בלתי מוחשיים מוגמרים לחברה תושבת הולנד או להגר את החברה בעלת הקניין הבלתי מוחשי להולנד. בעת המעבר של הנכסים או ההגירה של החברה להולנד, רשויות המס בהולנד יקבעו שווי הוגן לנכסים. התושב ההולנדי (מי שקיבל לרשותו את הנכסים הבלתי מוחשיים או החברה שהגרה להולנד) יוכל להפחית את הנכסים הבלתי מוחשיים ולקזז את ההפחתות כנגד הכנסה חייבת לצרכי מס.

בהתאם לאמנה למניעת כפל מס בין הולנד לישראל, חלוקת דיבידנד תהא חייבת בניכוי מס במקור אשר נע בין 5% ל-15% בהתקיימם של

מכירה של מניות של חברה תושבת אירלנד על ידי תושב חוץ, הן יחיד והן חברה, תהא, ככלל, פטורה ממס רווחי הון באירלנד.

נציין, עוד, כי בהתאם להוראות האמנה למניעת כפל מס בין אירלנד לישראל, חלוקת דיבידנד מחברה תושבת אירלנד לתושב ישראל עשויה להיות פטורה מניכוי מס במקור באירלנד או לחוב בשיעור ניכוי מס במקור של 10%. מובן, כי בעל המניות הישראלי, יחוב בישראל בשיעורי מס רגילים בגין הכנסתו מדיבידנד, בכפוף לקבלת זיכוי על המס שנוכה באירלנד, ככל שנוכה.

לוקסמבורג

גם בלוקסמבורג קיים משטר מס מטיב בקשר להכנסות שמקורן ככלל מקניין רוחני (להלן: "IP"). משטר זה מקנה 80% פטור מהכנסה חייבת, אשר הופקה משימוש או זכות לשימוש של IP. בשנת מס 2012 שיעור המס האפקטיבי הינו 5.76% (מס החברות בלוקסמבורג בשנת 2012 היה 22.05% ומס עסקי מוניציפאלי בשיעור של 6.75%). ניתן במקרים מתאימים לקבל הפחתה נוספת של הוצאות ובכך להקטין עוד יותר את שיעור מס החברות האפקטיבי המשולם בלוקסמבורג.

כמו כן, קיים פטור דומה בשיעור של 80% חל על רווח הון, הנוצר ממכירה של IP.

בהתאם לאמנה למניעת כפל מס בין לוקסמבורג לישראל, בעת חלוקת דיבידנד מחברה תושבת לוקסמבורג לבעל מניות תושב ישראל תהא חובת ניכוי מס במקור של דיבידנד בשיעור מס הנע בין 5% ל-15%, בכפוף לקיומם של תנאים מסוימים,

בהתאם לאמנה למניעת כפל מס בין בריטניה לישראל, לרוב חלוקת דיבידנד תתחייב בניכוי מס במקור בשיעור של 15%. השלמה של המס תידרש בישראל.

קפריסין

החל משנת 2012 הוחל בקפריסין משטר מס מיטיב לעניין IP. בהתאם למשטר זה, קיים פטור בשיעור של 80% בגין הכנסות מתמלוגים ורווח הון ממכירה של IP מזכה; הפסדים יועברו לשנים הבאות עד לניצולם המלא; הפחתות של הנכסים הבלתי מוחשיים על פני תקופה של 5 שנים.

IP מזכה הינו IP אשר נרכש או פותח לאחר 1 בינואר 2012 וכולל בין היתר פטנטים; סימנים מסחריים; מודלים/דגמים; שמות דומיין; זכויות תוכנה; know-how; זכויות הקשורות לעבודה המדעית, הספרותית או האומנותית.

היות ומס החברות בקפריסין עומד על 10%, אזי תחת משטר המס המטיב להכנסות מ-IP, שיעור המס האפקטיבי בקפריסין יהיה כ-2% ואף למטה מכך.

סיכום ומסקנות ראשוניות

ברשימה זו סקרנו היבטי מס, הקשורים למיקום הפעילות של חברות הייטק. ברור, כי לצד היבטים אלו ישנם שיקולים נוספים, מסחריים, פרטיים וכו', אשר פעמים רבות מאפילים על שיקולי המס. כמו כן, כי לא ניתן להפריד את מיקום החברה משיקולי המס של בעלי המניות והמשקיעים וכן מהשלב בו

תנאים מסוימים, כגון שיעור החזקה במניות. השלמה של המס תידרש בישראל.

בריטניה

חברות בעלות מו"פ יכולות לקבל הקלות במס החברות או לקבל החזרי מס והכל בהתאם לגודל החברה. חברות קטנות ובינוניות (להלן: "חברות SME") זכאיות לקבל הקלה בשיעור גבוה יותר של ההוצאות המזכות (במקום 100% הוצאה, תותר בניכוי 225% מגובה ההוצאה) ובכך להקטין את חבות המס. חברות SME יכולות אף לקבל החזרי מס בשיעור של עד 24.75% מסך ההוצאות המזכות, כאשר הקלת המס אינה ישימה בעניינן. כמו למשל, במקרה שיש להן הפסדים.

הוצאות מזכות הינן הוצאות, אשר הוצאו לשם יצירת הכנסה מפעילות מו"פ, ואשר תורמת באופן ישיר לקידום טכנולוגי או מדעי.

במקביל, החל מאפריל 2013 יכנס לתוקפו ה-Patent Box regime. במסגרת משטר מס זה יחול שיעור מס של 10% על הכנסות, אשר הופקו מפטנטים מזכים, כמו למשל הכנסות מתמלוגים, מכירה של מוצרים מגובי פטנט או מכירה של תהליכים מבוססי פטנט במסגרת הפעילות העסקית של החברה. ה-Patent Box יחול ככלל על P חדש וכן על IP נרכש, אשר החברה הרוכשת ממשיכה בפיתוחו או בפיתוח המוצר.

פטנטים מזכים כוללים, בין היתר, פטנטים רשומים על ידי משרד הקניין הרוחני בבריטניה, על ידי משרד הפטנטים האירופאי, וכן תעודות הגנה משלימות ומידע רגולטורי מוגן.

החברה מצויה (pre-Seed), חברת הזנק, חברה בצמיחה, חברה בהתרחבות וכו').

מכל מקום, נראה, כי טוב יעשו בעלי מניות ויזמים בחברת הייטק אם יבחנו את החלתו של חוק עידוד בעניינם בטרם יבחרו לפעול מחוץ לישראל. כפי שראינו, חוק עידוד מקנה שיעורי מס נמוכים הן ברמת החברה והן ברמת בעלי המניות. בנוסף, יש ליתן את הדעת לאירועי מס, העלולים להיצמח כתוצאה מהעברת פעילות וקניין בלתי מוחשי מחוץ לישראל. ככלל, עדיף לבחון את מיקום החברה ובעיקר את מיקום הקניין הבלתי מוחשי, כבר בראשית ימיה של החברה, על מנת למנוע תקלות מס בשלבים מאוחרים יותר.

יודגש, כי לצד שיקולי המס שנסקרו ברשימה זו ישנם שיקולי מס נוספים שיש ליתן להם את הדעת, כמו למשל שיקולי מע"מ (בעיקר בכל הקשור בפעילות במסגרת האיחוד האירופאי), אפשרות של שימוש בהון זר, או במכשירים היברידיים על מנת להפחית את חבות המס הכוללת של החברה וכיו"ב. לבסוף, יודגש, כי אין לראות ברשימה זו כרשימה ממצה וכל מקרה יש לבחון לגופו.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי ועו"ד (רו"ח) סנדה ארנולדיס.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד www.ampeli-tax.co.il.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.