

י"א תמוז, תשס"ד
30/06/2004

מספרנו: 04297004

אל:

תפוצה: א', נצ' (1), ב' (3), ג' (1), ד' (1), ו.

חוזר מס הכנסה מס' 14 / 2004 - מקצועית

הנדון: שינויי מבנה לפי חלק ה- 2 בחברות עתירות מחקר ופיתוח

א. כללי

ביום 17/8/93 התקבל בכנסת תיקון מס. 94 לפקודת מס הכנסה (להלן - **הפקודה**) הידוע כחוק "**המיזוגים והפיצולים**". במסגרת אותו תיקון הוסף סעיף 103א(ב) לפקודה המסמיך את שר האוצר, באישור וועדת הכספים של הכנסת, להתקין תקנות המעניקות הקלות לגבי שינויי מבנה בהם משתתפות חברות עתירות מחקר ופיתוח (להלן - **חברות מו"פ**). מטרת התקנות לעודד פיתוח תעשייה עתירת מדע תוך ניצול והרחבה של התשתית הטכנולוגית והמדעית בחברות מו"פ שהנן בראשית דרכן הנדרשות להשקעות כבדות לצורך המו"פ.

ביום 18/8/94 פורסמו תקנות מס הכנסה (שינויי מבנה של חברות עתירות מחקר ופיתוח), התשנ"ד – 1994 (להלן - **התקנות**). התקנות קובעות תנאים בהם חברה צריכה לעמוד על מנת להיחשב חברת עתירת מו"פ ולזכות בהקלות כפי שפורטו בתקנות במסגרת שינויי מבנה לפי חלק ה-2 לפקודה.

ביום 15/2/98 (בתחולה מיום 1/12/97), תוקנו התקנות ונקבעה הקלה בהגדרת השקעה במו"פ. ביום 26/6/03 (בתחולה מיום 1.1.02), תוקנו התקנות פעם נוספת ובין השאר נקבעה הקלה נוספת בהגדרת השקעה במו"פ וניתנו הקלות במיזוגים בהם משתתפות חברות מו"פ כפי שיפורט בהמשך.

בנוסף במהלך שנת 2003 התווסף תיקון מקיף בחוק לעידוד מחקר ופיתוח בתעשייה, התשמ"ד – 1984 (להלן - **חוק המו"פ**) בתחולה מיום 31/12/02. במסגרת התיקון שונו ההגדרות של "**הוצאות מחקר ופיתוח**", "**מחקר**" ו- "**פיתוח**", הגדרות עליהן נשענות התקנות.

חוזר זה בא להבהיר את ההוראות החלות בשינויי מבנה לפי חלק ה-2 בחברות עתירות מו"פ, תוך התייחסות לתיקונים שנערכו בתקנות ובחוק כפי שפורטו לעיל.

ב. הגדרות

לצורך הקביעה מי היא "חברה עתירת מו"פ" אשר לה יוענקו ההקלות במסגרת שינוי המבנה לפי חלק ה-2, אנו נדרשים למספר הגדרות כדלקמן:

הגדרת "מחקר ופיתוח" בתקנות, מפנה כאמור לחוק המו"פ אשר מגדיר המונחים:

(1) "מחקר" – "חקירה מתוכננת במטרה לגלות ידע חדש מתוך צפייה שידע זה מועיל בפיתוח מוצר חדש או תהליך חדש או בשיפור מהותי במוצר או בתהליך קיימים".

(2) "פיתוח" – "יישום ממצאי מחקר או ידע אחר, המכוונים ליצור מוצר חדש או לפיתוח תהליך חדש או לשיפור מהותי במוצר קיים או בתהליך קיים, לרבות גיבוש קווי תוכנית או בדיקתם, הכנת תוכניות ומדגמים, בניית אב טיפוס והפעלת דגם ניסוי או מתקן חצי חרושתי".

יודגש כי בתקנות, הגדרת פיתוח הינה מרחיבה וכוללת גם את שלבי המעבר שתעשה החברה לייצור ושיווק של המוצרים שפותחו במו"פ על ידה.

יובהר שעד לתיקון חוק המו"פ - בסוף הגדרת פיתוח נוסף המשפט – " ובלבד שהשלבים שלאחר בדיקת דגם הניסוי או הוכחת התהליך בתנאי ניסוי או הפעלת המתקן החצי חרושתי לא יחשבו כפיתוח". כלומר הגדרת "פיתוח" בחוק המו"פ טרם תיקונו היתה מצומצמת יותר.

(3) "הוצאות מחקר ופיתוח" – הוצאות שהוצאו במחקר ופיתוח על פי תוכנית מאושרת, שלגביהן קבעה ועדת המחקר בכללים שפורסמו ברשומות, כי ניתן להביאן בחשבון. לפי התקנות ניתן שהוצאות המחקר והפיתוח יצאו בישראל ו/או מחוץ לישראל.

"השקעה במחקר ופיתוח" – מוגדרת בתקנות, ככל אחת מאלה:

- א. הוצאות למו"פ - למעט הוצאות לשיווק מוצרים שפותחו במו"פ.
- ב. הוצאות לשיווק מוצרים שפותחו במו"פ שעשתה החברה, בסכום שאינו עולה על 75% מסך תמורת ההנפקה שנעשתה לאחר שינוי מבנה, של זכויות בחברה למשקיע פרטי ו/או הנפקה בבורסה לציבור לפי תשקיף (להלן – **ההנפקה**).

הוצאות השיווק כאמור יחשבו כהשקעה במו"פ רק אם יתקיים האמור להלן: סכום הוצאות השיווק או סך ההכנסה החייבת של החברה בשנת ההנפקה או בשתי שנות המס לאחריה – **כנמוך שבהם** – יושקעו במו"פ לפני תום שנת המס השלישית שלאחר ההנפקה.

כהכנסה חייבת של החברה תחשב גם הכנסתו של בעל שליטה בה כהגדרתו בסעיף 3(ט) לפקודה שהותרה כהוצאה בחברה.

- ג. השקעה של כספי ההנפקה בפיקדון שקלי, או בפיקדון במט"ח, או השקעה באג"ח של מדינת ישראל (להלן - פיקדון), ובלבד שחלים על ההשקעות בפיקדון התנאים המצטברים הבאים:

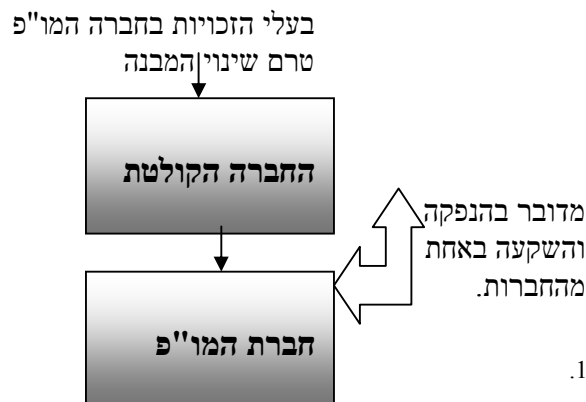
(1) ההשקעה בפיקדון נעשתה מייד ובסמוך לקבלת כספי ההנפקה.

- (2) הפיקדון הוא על שם חברת המו"פ.
 (3) כל כספי ההנפקה הופקדו באותו פיקדון והפיקדון כולל גם את כל הרווחים שנצברו בו.
 (4) הפיקדון מוחזק על ידי ברוקר שהינו "סוחר מוסמך"¹, או הפיקדון מוחזק על ידי "תאגיד בנקאי"², או על ידי "תאגיד בנקאי זר"³.
 במקרה בו הפיקדון מוחזק על ידי תאגיד בנקאי זר נדרש אישור מראש מהנציב להפקדה כאמור וכן יש לדווח לפקיד השומה בו מתנהל תיק חברת המו"פ את פרטי הפיקדון (מספרו, מועד ההפקדה, מקום החזקתו), וכן את פרטי התמורה מהנפקת זכויות החברה (מועד ההנפקה, סכום התמורה).
 (5) הכספים בפיקדון שימשו להוצאות מו"פ בלבד (לאחר משיכתם), ולא נעשה כל שימוש אחר בפיקדון.
 (6) כל כספי הפיקדון לרבות הרווחים שנצברו בו שימשו להוצאות מו"פ תוך 4 שנים ממועד ההנפקה.

ג. חברה עתירת מחקר ופיתוח

התנאים המצטברים שצריכים להתקיים על מנת שחברה תחשב לחברה עתירת מו"פ לעניין ההקלות בשינויי מבנה לפי חלק ה-2 הינם כמפורט להלן:

1. החברה עתירת המו"פ הינה תושבת ישראל.
2. בשנתיים שקדמו לשינוי המבנה החברה עוסקת בעיקר במו"פ, (אם נוסדה לפני פחות משנתיים - אזי ממועד היווסדה עוסקת במו"פ).
3. בשנתיים שלאחר שינוי המבנה על החברה לעסוק בעיקר בפעילות מו"פ, או בשימוש במוצרים שפותחו במו"פ על ידה, או בשיווק של מוצרי המו"פ.
4. על כל נכסי החברה לשמש, במשך שנתיים טרם שינוי המבנה ושנתיים שלאחריו, לפעילות מו"פ או שימוש במוצרי המו"פ שפיתחה החברה.
5. לפחות 75% מהוצאות המו"פ הוצאו בישראל.
 הנציב (בהתייעצות עם המדען הראשי), רשאי לקבוע שיעור נמוך יותר מ-75%, ובלבד שמדובר בהוצאות בשל ניסויים קליניים וטקסולוגיים שלא ניתן לבצעם בישראל.
6. חל איסור על החברה להחזיק במקרקעין או בזכויות באיגוד מקרקעין, למעט מקרקעין המשמשים את פעילות המו"פ ובלעדיהם לא ניתן היה לבצע הפעילות כאמור.
7. **תמורת הנפקה של זכויות חברת המו"פ וכן תמורת הנפקה של זכויות בחברה אליה הועברו הזכויות בחברת המו"פ (להלן – החברה הקולטת), כאשר ההנפקה נעשתה שנתיים מיום שינוי המבנה (דהיינו במיזוג בתקופה הנדרשת שלאחריו), תשמש להשקעה במו"פ כפי שהוגדרה לעיל.**



¹ כמשמעותו בחוק הפיקוח על המטבע, התשל"ח-1978.

² כמשמעותו בחוק הבנקאות (רישוי) התשמ"א-1981.

³ תאגיד בנקאי באחת הארצות המניות בתוספת הראשונה להיתר הפיקוח על המטבע, התשל"ח-1978.

8. החברה קבלה אישור מהנציב טרם שינוי המבנה כי היא עומדת בתנאים שפורטו לעיל או שתעמוד בהם אם יתמלאו תנאים או ינקטו פעולות שיקבע הנציב.

ד. ההקלות בתנאים שבחלק ה-2, הניתנות לחברה עתירת מחקר ופיתוח

1. ההקלות בתנאים להעברת מניות לפי סעיפים 104א או 104ב לפקודה.

כידוע אחד התנאים הנדרשים בכל סוגי שינויי מבנה תוך דחיית המס לפי חלק ה-2 לפקודה הוא, שלא יחול שינוי בשעורי ההחזקה של בעלי הזכויות בחברה הקולטת במשך שנתיים מיום ההעברה.

אולם סעיף 104ד(1) לפקודה מאפשר הקלות בשיעורי ההחזקה בהם נדרשים לעמוד בעלי הזכויות על מנת להמשיך ולהנות מדחיית המס. הסעיף מאפשר לבצע הקצאת מניות בשיעור שאינו עולה על 25% מהון המניות לפני ההקצאה, מכירת מניות בשיעור של עד 10% מכלל הזכויות בחברה והנפקה בבורסה⁴, ובלבד שבמהלך שנתיים לאחר ההעברה, לא יפחתו זכויותיהם של מי שהיו בעלי הזכויות מייד לאחר ההעברה מ- 51% בכל אחת מהזכויות בחברה.

חברות מחקר ופיתוח הנמצאות בראשית דרכן זקוקות להשקעות מרובות שיאפשרו את המשך המחקר והפיתוח. לפיכך, במסגרת התקנות הבאות לעודד חברות מחקר ופיתוח, נתנו הקלות אשר יאפשרו הזרמת השקעות מאסיביות נוספות לתוך חברת המחקר והפיתוח גם במהלך השנתיים ממועד ההעברה כמפורט להלן:

א. תקנה 2(1) לתקנות קובעת הקלה לפיה די שזכויותיהם של בעלי הזכויות במישרין ובעקיפין בחברה הקולטת לא יפחתו מ- 25% מכל אחת מהזכויות בחברה עתירת המחקר והפיתוח.

ב. תקנה 2(3) לתקנות מאפשרת הקצאת זכויות בחברה הקולטת למשקיע שלא היה בעל זכויות בחברה לפני ההקצאה בלא מגבלת השעורים שבסעיף 104ד(1)(ג) לפקודה (20% לאחר ההקצאה).

ג. תקנה 2(2) לתקנות קובעת כי לא ניתן יהיה בכלל למכור זכויות על ידי בעלי הזכויות בחברה הקולטת במשך שנתיים ממועד ההעברה. דהיינו לא תתאפשר אף לא מכירת ה- 10% לפי סעיף 104ד(1)(ב) לפקודה.

לפיכך בהעברת נכסים בחברה עתירת מחקר ופיתוח ניתן לבצע במשך תקופת השנתיים ממועד שינוי המבנה, הקצאת זכויות כאמור לעיל, ו/או הצעה לציבור בבורסה לפי תשקיף, של עד 75% מהזכויות בחברה (לאחר ההקצאה ו/או ההנפקה לציבור) בסך הכול. יודגש, כי לא ניתן בכלל למכור זכויות על ידי בעלי הזכויות הקיימים.

⁴ בורסה – בורסה בישראל או בורסה לניירות ערך, המתנהלת במדינה גומלת לפי כללים שנקבעו בידי מי שרשאי לקבעם לפי הדין במדינה בה היא מתנהלת.

2. ההקלות בתנאים למיזוג לפי סעיף 103 לפקודה

תקנה 2 לתקנות שנוספה בתיקון מיום 26.6.03 – בתחולה מיום 1.1.02 מאפשרת הקלה לגבי שינוי בבעלות בזכויות מבלי לגרוע מההטבות הנובעות מהמיזוג. השינויים הם אותם השינויים שהתאפשרו בחברה הקולטת לאחר ההעברה לפי סעיף 104 אשר פורטו בסעיף ד' לעיל.

3. התנאים לזכאות בהקלות המוענקות לחברה עתירת מחקר ופיתוח

- תקנה 3 לתקנות מתנה את הזכאות להקלות לגבי המשך ההחזקה בזכויות בחברת מו"פ, במספר תנאים המתייחסים גם לשיטת ניהול פנקסי החשבונות של החברה.
- חברות מו"פ תהיינה זכאיות להקלות שבתקנות אם מתקיימים לגביהן כל התנאים הבאים:
- (1) בהעברת נכס בהתאם להוראות סעיפים 104א או 104ב לפקודה הועברו **מלוא** הזכויות בנכס לחברה עתירת מו"פ, או **מלוא** הזכויות בחברה עתירת מו"פ לחברה הקולטת.
 - (2) במיזוג בהתאם להוראות סעיף 103 לפקודה - **מלוא** הזכויות בנכסי המו"פ הוחזקו בידי החברות המשתתפות במיזוג והועברו לחברה הקולטת בעקבות המיזוג.
 - (3) החברות ניהלו בשנת המס שקדמה למיזוג/להעברת הנכס ובשתי שנות המס שלאחריה, ספרים קבילים בשיטת החשבונאות הכפולה.
 - (4) בקביעת הכנסתן חלות הוראות פרק ב' לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה – 1985, או חלות בקביעת הכנסתן תקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניהול פנקסי חשבונות של חברות בהשקעת חוץ ושל שותפויות מסוימות וקביעת הכנסתן החייבת), התשמ"ו – 1986.
 - אם החברה המשתתפת בשינוי המבנה הינה תושבת חוץ ויש לה הכנסה החייבת במס בישראל - חלות בקביעת הכנסתה הוראות שקבע הנציב.
 - בכל מקרה גם חברה תושבת חוץ תגיש דוחות כספיים ולצורכי מס לפקיד השומה על מנת לבחון עמידה בתנאים.
 - (5) החברות ניהלו מערכת חשבונות נפרדת לגבי כל מחקר ופיתוח. תנאי זה בא בין השאר על מנת לאפשר בדיקת שיעור ההוצאות שהוצאו בישראל, סכום ההוצאות לשיווק מוצרים – ולאפשר בדיקת עמידה בתנאים נוספים שצריכים להתקיים על מנת שחברה תחשב לחברה עתירת מו"פ.
 - (6) ניתנה חוות דעת רואה חשבון בנוסח שיוורה הנציב על עמידת חברת המו"פ בתנאים המפורטים בתקנות לגבי כל שנת מס. חוות הדעת תוגש עם הגשת הדו"ח לפי סעיף 131 לפקודה לאותה שנה.

להלן טבלה המרכזת באופן תמציתי את ההבדלים העיקריים בין העברת נכס לחברת מו"פ לבין העברת נכס לחברה רגילה:

| הנושא | שינוי מבנה בחברה רגילה | שינוי מבנה בחברת מו"פ |
|---|------------------------|---|
| הפעילות בחברה הקולטת | אין מגבלה | בשנתיים לפני העברת הנכס ובשנתיים לאחר ההעברה עיקר פעילותה מו"פ |
| השימוש בנכסי החברה | אין מגבלה | הנכסים שימשו את פעילות המו"פ. |
| החזקת מקרקעין | אין מגבלה | לא ניתן להחזיק נכסי מקרקעין למעט מקרקעין המשמשים את פעילות המו"פ. |
| מינימום החזקה בקולטת | 90% | 25% |
| מינימום החזקה לאחר הנפקה פרטית | 80% | 25% |
| מינימום החזקה לאחר הנפקה לציבור | 51% | 25% |
| מכירת זכויות על ידי בעלי הזכויות במועד ההעברה | 10% | לא ניתן למכור כלל. |
| אישור נציב | בדרך כלל לא נדרש. | מחייב אישור נציב. |
| מגבלות לגבי שיטות ניהול פנקסי החשבונות. | אין. | מחייב ניהול ספרים בשיטת חשבונאות כפולה. הספרים חייבים להיות קבילים. |
| מגבלות לגבי הוראות חוק התיאומים. | אין | בקביעת ההכנסה של חברת המו"פ חלות הוראות פרק ב' לחוק התיאומים. |

בברכה,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין.