

א' אייר תשע"ז

27 אפריל 2017

לכבוד

הרב משה גפני,

יו"ר ועדת הכספים של הכנסת

**הנדון: תקנות לעידוד השקעות הון (הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי), התשע"ז-2017**

מצ"ב התקנות שבנדון.

סימן 33 לחוק עידוד השקעות הון התשי"ט-1959 (להלן: "החוק") אשר נוסף בחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות 2017 ו-2018), התשע"ז-2016, כולל הוראות המסדירות את התנאים לפיהם יהיו מפעלים מועדפים זכאים לשיעורי מס נמוכים, בגין הכנסתם הטכנולוגית קרי, הכנסתם מנכסי קניין רוחני מסוימים אשר הוגדרו בחוק כ"נכס לא מוחשי מוטב".

על פי הוראות סימן 33 מס חברות בשיעור מופחת יחול על "הכנסה טכנולוגית מועדפת", המוגדרת כ-"חלק ההכנסה הטכנולוגית הנובע ממחקר ופיתוח בישראל, והכל בהתאם לתקנות שיקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, העומדות באמות מידה בינלאומיות לעניין משטר המס". הוראה מקבילה נקבעה לעניין מס רווח הון בשיעור מופחת כאמור בסעיף 51כז לחוק.

הסיבה המרכזית להגבלה זו היא הצורך לעמוד באמות המידה הבינלאומיות שנקבעו לבחינת "משטרי מס מזיקים" על ידי ארגון ה-OECD ומדינות ה-G20 במסגרת פרויקט ה-"BEPS" (Base Erosion and Profit Shifting). הפרויקט קבע עקרונות שנועדו למנוע שחיקה של בסיס המס והסטת רווחים ממדינות בהם מתבצעת פעילות כלכלית מהותית המייצרת ערך. ישראל מחוייבת לעמוד בדרישות אלו כחברת OECD לצד 96 המדינות החברות במסגרת ה-BEPS.

על פי אמות מידה אלו, הידועות כ"גישת הנקסוס" (Nexus), היקף הטבת המס על הכנסה טכנולוגית יינתן בהתאם ליחס בין הוצאות המחקר והפיתוח המוכרות ששימשו ליצירת הנכס הלא מוחשי המוטב על ידי מקבל ההטבה (הוצאות שהן בעלות זיקה למדינת

המיסוי), לבין כלל הוצאות המחקר והפיתוח שהוצאו לצורך יצירת הנכס הלא מוחשי המוטב.

עניינן של תקנות אלה קביעת הכנסה טכנולוגית מועדפת, קביעת רווח הון לעניין סעיף 51כז לחוק וקביעת כללים לייחוס הכנסה כאמור בסעיפים 51כד (לעניין הכנסה המיוחסת לייצור) ו-51כט לחוק.

## לתקנה 1

מוצע לקבוע כי הגדרה ל"הוצאות מחקר ופיתוח" תתבסס על קריטריונים המופעלים כיום על ידי החברה ובדיני המס קרי, הוצאות המסווגות כהוצאות מחקר ופיתוח בכללי חשבונאות מקובלים או הוצאות שניתן לסווג ככאלה לעניין סעיף 20א לפקודת מס הכנסה. יובהר כי תכלית ההפניה לסעיף 20א היא לעניין סוג ההוצאות אשר ניתן לאשר, כאשר מגבלות שונות הקבועות בסעיף זה הנוגעות ליישום, ביניהן אישור מחקר מדעי על ידי מי שהסמיך השר הממונה והתרה על ניכוי בשלושה שיעורים שנתיים שווים – לא יחולו לעניין ההגדרה בתקנה זו. בין היתר יכללו בהגדרה זו הוצאות מחקר ופיתוח בקשר לנכס לא מוחשי מוטב, המסווגות על פי כללי החשבונאות כהוצאות מכר אצל חברות עתירות ידע שעיסוקן מתן שירותי מו"פ, בכפוף לאישור רואה חשבון, והוצאות מחקר ופיתוח הממומן על ידי מענק שניתן על ידי הממשלה, קרנות אן כל גורם ייעודי שעיסוקו מתן מימון כאמור. בהתאם לגישת הנקסוס, מוצע להחריג מהוצאות האלה הוצאות פיננסיות והוצאות על מבנה שאינו מתקן יעודי לפיתוח נכס לא מוחשי מוטב. בשל הקושי לבסס קשר ישיר בין עלויות אלו לקנין רוחני מסוים.

כמו כן מוצע להגדיר "הכנסה טכנולוגית" כהגדרתה בסימן 3, בתוספת הכנסה מפיצויים בשל הפרת זכויות יוצרים הנוגעות לנכס הלא מוחשי המוטב – זאת בהתאם לסטנדרט הבינלאומי בעניין זה.

עוד מוצע לקבוע שינויים בתנאי הסף לגבי מחזורי העסקאות של חברות הנדרשים לעניין הכנסה טכנולוגית הנובעת מידע. שינויים אלו נדרשים על מנת לעמוד באמות המידה הבינלאומיות הנבחנות על ידי פורום בינלאומי.

## לתקנה 2

מוצע לקבוע את הנוסחה העיקרית לחישוב ההכנסה הטכנולוגית המועדפת ולחישוב רווח ההון המוטב כאמור בסעיף 51כז, לפי יחס הנקסוס ("Nexus Ratio") כפי שהוצג בדוח ה-BEPS. על פי הנוסחה, שיעור ההכנסה הטכנולוגית החייבת, או רווח הון אשר יזכה בהטבה יהיה שווה ליחס בין 130% הוצאות שהוגדרו בתקנה 3 כהוצאות מוכרות בפיתוח הנכס הלא מוחשי המוטב, לכלל הוצאות המחקר והפיתוח ששימשו בפיתוחו, לרבות

הוצאות בגין רכישת נכס לא מוחשי מוטב או תמלוגים בעד קבלת זכות שימוש בו והוצאות בגין רכישת שרותי מחקר ופיתוח שבוצעו מחוץ לישראל מאת צד קשור. לצורך המחשת עיקרי הנוסחה ניתן לעשות שימוש בתרשים הבא:

$$\frac{A}{A+B} \times 130\% C = D$$

לעניין זה:

A- הוצאות מוכרות בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב

B- הוצאות מחקר ופיתוח בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב שאינן הוצאות מוכרות, לרבות הוצאות בעד רכישת נכס לא מוחשי מוטב או תמלוגים בעד קבלת זכות שימוש בו ולרבות הוצאות בעד שירותי מחקר ופיתוח שבוצעו מחוץ לישראל מאת צד קשור.

C- הכנסה טכנולוגית חייבת או רווח הון, לפי העניין.

D- הכנסה טכנולוגית מועדפת או רווח הון לעניין סעיף 51כז לחוק.

מטרתה של נוסחה זו היא לכוון את הטבת המס על הכנסה מנכס קניין רוחני מוטב לאותם נכסים אשר המחקר והפיתוח לגביהם נעשה ישירות על ידי המפעל הטכנולוגי ובפרט מחקר ופיתוח שנעשה בישראל. כפי שיובהר להלן, לכללים אלו נקבעו מספר חריגים, בהתאם לאמות המידה הבינלאומית, אשר במסגרתם מיוחסת ההטבה למפעל טכנולוגי גם במקרים מסוימים בהם פעילות מחקר ופיתוח לגבי הנכס המוטב בוצעה מחוץ לישראל או על ידי גורמים נוספים בישראל.

יודגש כי לעניין השבר הבא לידי ביטוי בנוסחת הנקסוס כאמור בתקנה 2 - כל הוצאה לביצוע מחקר ופיתוח שהיא הוצאה מוכרת הבאה בחשבון במונה תיכלל ממילא גם בכלל הוצאות המחקר והפיתוח הבאות בחשבון במכנה, אך לא כל הוצאות מחקר ופיתוח הנכללות בכלל ההוצאות כאמור, תיחשב להוצאה מוכרת.

### לתקנה 3

מוצע לקבוע כלל ברירת מחדל, לפיו הוצאה מוכרת בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב היא הוצאה ששולמה לביצוע פעילות מחקר ופיתוח בישראל במישרין על ידי המפעל הטכנולוגי או באמצעות קבלן משנה, לרבות הוצאות לפעילות כאמור שבוצעה מחוץ לישראל,

בתנאים המפורטים בתקנה, ביניהם ביצוע פעילות המו"פ על ידי המפעל הטכנולוגי מחוץ לישראל באמצעות מפעל קבע, כמשמעותו בפקודת מס הכנסה, או באמצעות עובד המפעל הטכנולוגי.

יודגש כי בהתאם לאמות המידה הבינלאומיות - מפעל טכנולוגי לא יהיה רשאי לכלול בהוצאות המוכרות הוצאות אשר לא התקיימו לגביהן הוראות תקנה 8 לעניין דרישות תיעוד ומעקב.

מוצע לקבוע כי לעניין יישום נוסחת הנקסוס, לא יוכרו הוצאות בגין מחקר ופיתוח שבוצע מחוץ לישראל למפעלים אשר העבירו חלק משמעותי מפעילותם אל מחוץ לישראל. בהקשר זה מוצע לקבוע מבחנים כמותיים המתייחסים למספר העובדים בישראל ביחס למספר העובדים מחוץ לישראל ולעלות שכרם של העובדים בישראל ביחס לעלות שכר העובדים מחוץ לישראל.

#### **לתקנה 4 ולתקנה 7**

מוצע לקבוע מספר חריגים לכלל האמור בתקנה 2, לגבי ייחוס הוצאות פיתוח בעת רכישת נכס לא מוחשי מוטב. בהתקיים התנאים האמורים בתקנה רשאי יהיה רופש נכס לא מוחשי מוטב לייחס את הוצאות המחקר והפיתוח של המוכר כאילו היו הוצאותיו שלו. בחר רוכש נכס לא מוחשי מוטב לפעול בדרך זו, לא תובא בחשבון לצורך קביעת הכנסה טכנולוגית מועדפת הוצאתו על רכישת נכס לא מוחשי מוטב.

כמו כן מוצע לקבוע כי במקרים של צירוף עסקיו של חברה תושבת חוץ לעסקיו של המפעל רשאי יהיה המפעל לייחס את הוצאות המחקר והפיתוח של החברה כאילו היו הוצאותיו שלו ובלבד שהחברה זכאית היתה לייחס את ההוצאות בדרך זו אילו היתה היא המפעל הטכנולוגי.

החריגים תואמים את גישת הנקסוס אשר מכירה בכך שתעשייה עתירת קנין רוחני מהווה מנוע לצמיחה ותעסוקה. גישת הנקסוס מבוססת כאמור על ייחוס הוצאות למקבל ההטבה בגין מחקר ופיתוח שביצע בעצמו. עם זאת, גישת הנקסוס מכירה באפשרות שמדינות שאינן חברות באיחוד האירופי ירחיבו במקרים מסוימים את ההוצאות המוכרות כך שיכללו גם הוצאות מסוימות שביצע אחר בגין מחקר ופיתוח שהתקיים בתחומי המדינה המעניקה את ההטבה.

#### **לתקנה 5**

על פי תקנה 2 מחושבת ההכנסה הטכנולוגית המועדפת בהתאם להכנסות ולהוצאות

המו"פ אשר ניתן לשייך אותן לנכס לא מוחשי מסוים. עם זאת, בפרקטיקה הקיימת מייצרות חברות הפועלות בתחום מוצרים הכוללים מספר רב של נכסים לא מוחשיים מוטבים ובמקרים מסוימים קבוצות מוצרים הכוללות מספר רב של מוצרים כאמור, כך שההפרדה בין הנכסים הלא מוחשיים השונים לצורך ייחוס ההכנסות וההוצאות קשה, מסובכת ואף אינה מעשית. על מנת ולאפשר לחברות לעמוד בדרישות החוק, מוצע, בהתאם לגישת הנקסוס בעניין זה, לאפשר את ייחוס ההכנסות וההוצאות על פי מוצר או על פי קבוצת מוצרים, במקרים בהם ישנו קושי ממשי להפריד בין הנכסים הלא מוחשיים המוטבים או בין המוצרים השונים, לפי העניין.

## לתקנה 6

מוצע לקבוע כי ייחוס הכנסה המיוחסת לייצור וייחוס הכנסה המיוחסת לנכס לא מוחשי המשמש לשיווק ייעשו לפי העקרונות לקביעת מחיר עסקה בין צדדים אשר התקיימו ביניהם יחסים מיוחדים, לפי סעיף 85א לפקודה. לצורך פשטות היישום בעניין הכנסה המיוחסת לייצור מוצע לקבוע חזקה לפיה הכנסה זו תחושב לפי הסכום המתקבל מהוספת רווח בשיעור 10% לעלויות הייצור הישירות כמשמעות שיטת חישוב זו בפסקה (1) להגדרה "שיעור הרווחיות" בתקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006. חזקה זו תהיה ניתנת לסתירה הן על ידי פקיד השומה והן על ידי המפעל הטכנולוגי.

עוד מוצע לקבוע כי מפעל טכנולוגי יהיה רשאי שלא לייחס הכנסה לנכס לא מוחשי המשמש לשיווק, אם לא עלתה הכנסה זאת על 10% מסך כל ההכנסה הטכנולוגית מאותו נכס.

## לתקנה 8

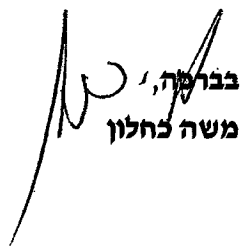
מוצע לקבוע דרישות תיעוד ומעקב המהווים תנאי מחייב לעמידה באמות המידה הבינלאומיות בעניין זה. דרישות אלה נועדו לוודא יכולת פיקוח ובקרה על כך שהתנאים שנקבעו מיושמים הלכה למעשה.

## לתקנה 10

בהתאם לגישת הנקסוס מוצע כהוראת מעבר למשך 5 שנים לאפשר למפעלים המעוניינים בכך ליישם את נוסחת הנקסוס באופן מצרפי לגבי כלל הנכסים בלא מוחשיים המוטבים אשר בבעלותם או שימושם. זאת בעוד שבהוראות הקבע היישום מתאפשר אך ורק לגבי נכס בודד, מוצר או קבוצת מוצרים. ההוצאות אשר יבואו בחשבון לעניין זה הן הוצאות ששולמו בתקופה שתחילתה ארבע שנים עובר לתחילת שנת המס וסופה בתום שנת המס.

מפעלים אשר בחרו ליישם את נוסחת הנקסוס במסגרת הוראות המעבר לא יהיו רשאים, בתום הוראת המעבר, להביא בחשבון הוצאות אשר שולמו עובר ליום 1.1.2017.  
הוראה זו תואמת את דוח ה-BEPS המחייב ייחוס הוצאות על בסיס מצטבר מתחילת פיתוח הנכס, אך מאפשר למדינות להתיר הוראת מעבר זמנית שתקל על החברות את המעבר לחישוב מצטבר.

**אודה על העלאת התקנות על סדר יומה של ועדת הכספים של הכנסת בהקדם האפשרי.**

  
בברכה,  
משה כחלון

העתק-

מר יצחק כהן, סגן שר האוצר

מר שי באב"ד, מנכ"ל משרד האוצר.

מר יואל נווה, הכלכלן הראשי, משרד האוצר.

מר אמיר לוי, הממונה על התקציבים, משרד האוצר.

מר משה אשר, מנהל רשות המסים בישראל

תקנות לעידוד השקעות הון (הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי), התשע"ז-2017

בתוקף סמכותי לפי סעיפים 51כד ו-51כז(ב) לחוק לעידוד השקעות

הון, התשי"ט-1959<sup>1</sup> (להלן – החוק), ובאישור ועדת הכספים של

הכנסת, אני מתקין תקנות אלה:

בתקנות אלה -

1.

הגדרות

"הוצאות מחקר ופיתוח" – הוצאות שהתקיים לגביהן אחד מאלה:

(1) הוצאות המסווגות כהוצאות מחקר ופיתוח לפי כללי החשבונאות המקובלים;

(2) הוצאות ששולמו לביצוע מחקר ופיתוח, המסווגות על פי כללי החשבונאות המקובלים כהוצאות מכר אצל חברות עתירות ידע שעסקן מתן שירותי מחקר ופיתוח, ובלבד שניתן לגביהן אישור רואה חשבון כי הן היו הוצאות מחקר ופיתוח שניתנו לגבי נכס לא מוחשי מוטב;

(3) הוצאות שניתן לאשר את ניכויין לפי סעיף 20א לפקודה, לרבות סכום המענק האמור בסעיף 20א(א)(3) לפקודה

למעט הוצאות פיננסיות, והוצאות כאמור על מבנה שאינו מיתקן ייעודי לפיתוח נכס לא מוחשי

"הכנסה טכנולוגית" – לרבות אלה:

(1) הכנסה מפיצויים בשל הפרת זכויות בנכס לא מוחשי מוטב שאינה רווח הון;

<sup>1</sup> ס"ח התשי"ט, עמ' 234; התשע"ז, עמ' 261.

(2) הכנסה מידע שפותח בישראל בידי המפעל הטכנולוגי, והרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית קבעה שהוא כשיר להיות נושא לתכנית מחקר ופיתוח, ולעניין ידע שפותח כאמור בתחום האנרגיה המתחדשת – המדען הראשי של משרד התשתיות הלאומיות, האנרגיה והמים קבע כאמור, והכול אם ממוצע סך כל ההכנסות של החברה בעלת המפעל ב 5 שנות המס שקדמו לשנת המס לא עלה על 32 מיליון שקלים חדשים, ואם החברה בעלת המפעל נמנית עם קבוצה – ממוצע מחזור העסקאות של הקבוצה בתקופה האמורה לא עלה על 211 מיליון שקלים חדשים,

ולמעט הכנסה מידע שפותח בישראל בידי המפעל הטכנולוגי אם ההכנסות של החברה בעלת המפעל בשנת המס שקדמו לא עלה על 32 מיליון שקלים חדשים, ואם החברה בעלת המפעל נמנית עם קבוצה – מחזור העסקאות של הקבוצה בשנת המס לא עלה על 211 מיליון שקלים חדשים ובלבד שלא התקיים לגבי ההכנסה האמור התנאי כאמור בפסקה (2) בהגדרה זו ;  
"יום התחילה" – כאמור בתקנה 9.

"המנהל" – מנהל רשות המסים.

(א) הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון לעניין סעיף 51 כז לחוק יהיו הסכום השווה למכפלת סך כל ההכנסה הטכנולוגית החייבת, או רווח ההון אשר התקיימו לגביו התנאים לעניין הכנסה טכנולוגית, לפי העניין, בסכום השווה ליחס שבין שיעור 130% ההוצאות המוכרות בפיתוח הנכס ממנו נובעת ההכנסה הטכנולוגית או רווח ההון לבין סכומם של הוצאות מחקר ופיתוח ששימשו בפיתוחו לרבות הוצאות בעוד רכישת נכס לא מוחשי מוטב או תמלוגים בעד קבלת זכות שימוש בו והוצאות בעד רכישת שרותי מחקר ופיתוח שבוצעו מחוץ לישראל מאת צד קשור

(ב) לצורך חישוב הכנסה טכנולוגית מועדפת, או רווח הון, כאמור בתקנת משנה (א) ייוחסו ההכנסה הטכנולוגית החייבת והוצאות המחקר והפיתוח, כאמור באותה תקנת משנה, לנכס לא מוחשי מוטב בודד

2. הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון לעניין סעיף 51 כז לחוק

(1) לא ייכללו הוצאות מחקר ופיתוח אשר הוציא עובר ליום ג' בטבת התשע"ז (1 בינואר 2017), מפעל טכנולוגי שהוצאותיו כאמור חושבו לפי תקנה 10 ;

(2) יראו הוצאות מוכרות בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב כסכום הוצאות מחקר ופיתוח שהוצאו לביצוע פעילות מחקר ופיתוח בישראל במישרין בידי המפעל הטכנולוגי או באמצעות קבלן משנה, לרבות סוגי ההוצאות האלה ובהתקיים התנאים המפורטים להלן :

(א) יראו כהוצאות מוכרות בפיתוח נכס לא מוחשי, הוצאות מפעל טכנולוגי ששימשו במחקר ופיתוח מחוץ לישראל אם התקיים אחד מאלה :

(1) פעילות מחקר ופיתוח בוצעה במישרין בידי המפעל הטכנולוגי, באמצעות מפעל קבע של החברה בעלת המפעל הטכנולוגי או עובד המפעל הטכנולוגי ;

(2) פעילות המחקר והפיתוח בוצעה באמצעות אחד מאלה :

(א) קבלן משנה שאינו צד קשור למפעל הטכנולוגי ;

(ב) קבלן משנה תושב ישראל שהוא צד קשור למפעל, ובלבד שהוצאותיו של קבלן המשנה היו הוצאות מוכרות אילו היה הוא המפעל הטכנולוגי ;

בפסקת משנה זו -

"עובד"- לרבות עובד שהעמיד אדם אחר (להלן - מעסיק משאיל) לרשותו של המפעל הטכנולוגי באופן בלעדי ובמשרה מלאה ובלבד שהתקיימו כל אלה :

(1) לא יובא בחשבון סכום העולה על עלות שכרו של העובד או על 65% מהסכום ששילם המפעל למעסיק המשאיל תמורת העסקת העובד , ולא יראו את יתרת הסכום האמור כהוצאות מחקר ופיתוח ;

(2) המעסיק המשאיל אינו נושא בסיכון הכלכלי להצלחת פעילות המחקר והפיתוח ;

- (3) תוצרי המחקר והפיתוח של העובד הם בבעלות מלאה של המפעל הטכנולוגי ;
- (4) העובד אינו בעל שליטה במעסיק המשאיל או במפעל הטכנולוגי ;
- (5) העובד כפוף להנחיות מקצועיות של מנהל המפעל הטכנולוגי ;
- "מפעל טכנולוגי" – למעט מפעל טכנולוגי אשר בשנת המס, התקיים לגביו אחד מאלה :

(1) מספר עובדיו בישראל בשנת המס האמורה היה קטן ב 20% או יותר מממוצע מספר עובדיו בישראל בשתי שנות המס שקדמו לשנה שבה היה לראשונה מפעל טכנולוגי (בהגדרה זו 'שנת המעבר'), או שהוא קטן בשיעור הצמצום במספר העובדים הכולל בקבוצת החברות שנמנה עליה המפעל, בישראל ומחוץ לישראל בשנת המס, ביחס לממוצע מספר העובדים האמור בשתי שנות המס שקדמו לשנת המעבר, אם שיעור הצמצום כאמור היה גדול מ 20% ;

(2) עלות שכר עובדיו בישראל בשנת המס האמורה היתה קטנה ב 20% או יותר מממוצע עלות השכר האמורה בשתי שנות המס שקדמו לשנה שבה היה לראשונה מפעל טכנולוגי בשנת המעבר, או שהיא קטנה בשיעור הצמצום בעלות הכוללת של שכר העובדים בקבוצת החברות שנמנה עליה המפעל, בישראל ומחוץ לישראל בשנת המס, ביחס לממוצע עלות השכר האמורה בשתי שנות המס שקדמו לשנת המעבר, אם שיעור הצמצום כאמור היה גדול מ 20% ;

(ב) סכום ההוצאות המוכרות בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב כשהוא מוכפל ב 130% לא יעלה על סכום כלל הוצאות המחקר והפיתוח ששימשו בפיתוח נכס לא מוחשי המוטב ;

(ג) הוצאות מחקר ופיתוח של מפעל טכנולוגי ששימשו ליצירת הכנסה טכנולוגית הנובעת ממספר נכסים לא מוחשיים מוטבים, ייוחסו באופן יחסי לנכסים אלו על פי יחס הוצאות מחקר ופיתוח המיוחסות לכל נכס ;

(ד) מפעל טכנולוגי לא יהיה רשאי לכלול בהוצאות המוכרות בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב, הוצאות אשר לא התקיימו לגביהן הוראות תקנה 8 לעניין דרישות תיעוד ומעקב.

(א) על אף האמור בתקנה 2, נרכש נכס לא מוחשי מוטב בידי מפעל טכנולוגי, יחולו לעניין תקנה 3 הוראות אלה:

(1) נרכש הנכס מתושב ישראל, רשאי המפעל הטכנולוגי לייחס את הוצאות המחקר והפיתוח של המוכר, כאילו היו הוצאותיו שלו ובלבד שהמוכר זכאי היה לייחס את ההוצאות בדרך זו אילו היה הוא המפעל הטכנולוגי והיו בידיו מסמכים לפי הוראות תקנה 8 לעניין דרישות תיעוד ומעקב ואולם יראו לעניין זה רק את הוצאות המוכר על מחקר ופיתוח שבוצע בישראל כהוצאות מוכרות בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב של המפעל הטכנולוגי ואילו יתר הוצאות המחקר והפיתוח של המוכר יבואו בחשבון לעניין הוצאות מחקר ופיתוח שאינן הוצאות מוכרות של המפעל הטכנולוגי;

(2) נרכש הנכס מתושב חוץ, רשאי המפעל הטכנולוגי לייחס את הוצאות המחקר והפיתוח של המוכר, כאילו היו הוצאותיו שלו, אם היה בידיו מסמכים לפי הוראות תקנה 8 לעניין דרישות תיעוד ומעקב, כך שהוצאות המחקר ופיתוח בעד מחקר ופיתוח שבוצע בישראל יבואו בחשבון לעניין כהוצאות מוכרות בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב ואילו יתר הוצאות המחקר והפיתוח יבואו בחשבון לעניין הוצאות מחקר ופיתוח שאינן הוצאות מוכרות, והכל אם היו לתושב החוץ הוצאות מחקר ופיתוח מוכרות לפיתוח הנכס בעד מחקר ופיתוח שבוצע בישראל בשיעור העולה על 75% מכלל הוצאות המחקר ופיתוח של תושב החוץ לפיתוח הנכס;

(3) ייחס מפעל טכנולוגי הוצאות מחקר ופיתוח כאמור בפסקאות (1) ו-(2), בהתקיים התנאים המופיעים בהן, לא תובא בחשבון לצורך חישוב הכנסה טכנולוגית מועדפת ההוצאה בעד רכישת נכס לא מוחשי מוטב.

(ב) בתקנה זו, "רכישת נכס לא מוחשי מוטב"- לרבות קבלת זכות שימוש בנכס לא מוחשי מוטב.

(א) על אף האמור בתקנה 2, לצורך חישוב ההכנסה הטכנולוגית המועדפת רשאי מפעל טכנולוגי, להביא בחשבון לעניין ההכנסה הטכנולוגית החייבת או רווח ההון ולעניין הוצאות המחקר והפיתוח -

(1) את כלל ההכנסות הטכנולוגיות או ההוצאות האמורות, לפי העניין, הקשורות למוצר ובלבד שהתקיימו כל אלה:

(א) ההכנסה הנובעת המוצר כוללת הכנסה ממספר נכסים לא מוחשיים מוטבים;

(ב) ישנו קושי ממשי להפריד, באופן שאינו שרירותי, בין הנכסים הלא מוחשיים המוטבים השונים לצורך ייחוס ההכנסות וההוצאות האמורות;

(2) את כלל ההכנסות הטכנולוגיות או ההוצאות האמורות, לפי העניין, הקשורות לקבוצת מוצרים ובלבד שהתקיימו כל אלה:

(א) קבוצת המוצרים כוללת הכנסה ממספר נכסים לא מוחשיים מוטבים המשותפים למוצרים הכלולים בקבוצה;

(ב) ישנו קושי ממשי להפריד, באופן שאינו שרירותי, בין הנכסים הלא מוחשיים המוטבים השונים, ובין המוצרים השונים, לצורך ייחוס ההכנסות וההוצאות האמורות.

(ב) מפעל טכנולוגי רשאי לייחס את הכנסותיו והוצאותיו כאמור בתקנת משנה (א) אם היו בידיו מסמכים המעידים על כך שהתקיימו התנאים האמורים באותה תקנת משנה.

(ג) מפעל טכנולוגי רשאי לקבל על פי בקשתו עמדה מקדמית של המנהל הכללי של הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית בעניין זכאותו לייחוס הכנסות והוצאות כאמור בתקנת משנה (א); עמדה מקדמית כאמור תינתן בתוך 90 ימים ממועד הגשת הבקשה ולאחר היוועצות עם המנהל בכתב; לא השיב המנהל, יראו בהיוועצות כאילו בוצעה;

(ד) בחר מפעל טכנולוגי לייחס הכנסות והוצאות כאמור בתקנת משנה (א), לא יהיה רשאי לחזור בו מן הבחירה, אלא לאחר תקופה של 3 שנות מס ובלבד שנימק את שינוי הבחירה בהודעה למנהל בתוך 60 ימים ממועד תחילת שנת המס שבה בחר בשינוי.

6. ייחוס הכנסה (א) חזקה היא שההכנסה המיוחסת לייצור של מפעל טכנולוגי שווה לסכום המתקבל מהוספת רווח בשיעור 10% לעלויות הייצור הישירות כמשמעות שיטת חישוב זו בפסקה (1) להגדרה "שיעור הרווחיות" בתקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006.

(ב) חזקה כאמור בתקנת משנה (א), ניתנת לסתירה הן על ידי פקיד שומה והן על ידי מפעל הטכנולוגי לפי העקרונות לקביעת מחיר עסקה בין צדדים אשר התקיימו ביניהם יחסים מיוחדים והכל לפי סעיף 85א לפקודה בשינויים המחויבים.

(ג)

(1) הכנסה מנכס לא מוחשי המשמש לשיווק, תיוחס לפי עקרונות לקביעת מחיר עסקה בין צדדים אשר התקיימו ביניהם יחסים מיוחדים והכל לפי סעיף 85א לפקודה בשינויים המחוייבים

(2) על אף האמור בפסקה (1), רשאי מפעל טכנולוגי שלא לייחס הכנסה לנכס לא מוחשי המשמש לשיווק, אם לא עלתה הכנסה זו על 10% מסך כל ההכנסה הטכנולוגית מאותו נכס לא מוחשי מוטב

7. צירוף עסקים (א) צורפו עסקיה של חברה תושבת חוץ או חלק מעסקיה כעסק חי לעסקיו של המפעל הטכנולוגי, כך שפעילות העסקים האמורה חדלה להתקיים אצל החברה תושבת החוץ והמשיכה להתקיים אצל המפעל הטכנולוגי, רשאי המפעל הטכנולוגי לייחס את הוצאות המחקר והפיתוח של החברה, כאילו היו הוצאותיו שלו, ובלבד שהחברה זכאית היתה לייחס את ההוצאות בדרך זו אילו היתה היא המפעל הטכנולוגי.

(ב) ייחס מפעל טכנולוגי הוצאות בשל צירוף עסקים לפי תקנת משנה(א), לא יובאו בחשבון לעניין תקנה 2 הוצאות שהוציא המפעל לצורך צירוף העסקים

8. תיעוד ומעקב מפעל טכנולוגי לא יהיה רשאי להביא בחשבון הוצאות והכנסות לצורך חישוב הכנסה טכנולוגית מועדפת כאמור בתקנה 2, אם לא היו בידיו רישומים ומסמכים המעידים-

(1) על כך שהמפעל עושה שימוש בנכס לא מוחשי מוטב או שיש לו הכנסות והוצאות בקשר לנכס לא מוחשי אשר בבעלותו או אשר ניתנה לו זכות שימוש בו ;

(2) על כך שכל ההוצאות לייצור נכס לא מוחשי מוטב אשר הובאו בחשבון לצורך חישוב הכנסתו החייבת של המפעל הטכנולוגי, הובאו בחשבון גם לצורך חישוב הכנסתו הטכנולוגית החייבת לפי תקנה 2 ;

(3) על אופן ייחוס הוצאות כאמור בתקנה 3(ג) ;

(4) שלעניין תקנה 2 הוצאות המחקר והפיתוח המוכרות וכלל הוצאות המחקר והפיתוח הובאו בחשבון לגבי אותו נכס לא מוחשי מוטב, מוצר או קבוצת מוצרים, לפי העניין, שמהם הופקה ההכנסה הטכנולוגית המוטבת ועל כך שהוצאות אלו הוצאו לצורך ייצור ההכנסות האמורות ;

(5) על תנאי השוק שבהם נערכה עסקה לרכישת נכס לא מוחשי מוטב על ידי מפעל טכנולוגי מאת צד קשור, לרבות פירוט הוצאות המחקר והפיתוח של הצד הקשור ;

(6) על בחירת המפעל הטכנולוגי על פי תקנה 5 ;

(7) על כך שלא ייחס הכנסה לנכס לא מוחשי המשמש לשיווק,  
כאמור בתקנה 6(ג)(2).

- תחילה
9. תחילתן של תקנות אלה ביום ג' בטבת התשע"ז (1 בינואר 2017) ואולם תחילתה של תקנה 3(1) ביום כח' בטבת התשפ"ב (1 בינואר 2022).
- הוראת שעה
10. על אף האמור בתקנות 1, 2 ו-5, בתקופה שעד יום כז' בטבת התשפ"ב (31 בדצמבר 2021) רשאי מפעל טכנולוגי, לצורך חישוב ההכנסה הטכנולוגית המועדפת שלו או רווח ההון לפי סעיף 51כז לחוק, להביא בחשבון לעניין חישוב ההכנסה הטכנולוגית החייבת, רווח ההון והוצאות המחקר והפיתוח-  
(1) את כלל הוצאות המחקר והפיתוח והוצאות המחקר והפיתוח המוכרות הקשורות לכל הנכסים הלא מוחשיים המוטבים שבידי המפעל בתקופה שתחילתה ארבע שנים עובר למועד תחילת שנת המס וסופה בתום שנת המס;  
(2) את סך כל ההכנסה הטכנולוגית שהתקבלה בשנת המס מכלל הנכסים הלא מוחשיים המוטבים שבידי המפעל.

משה כחלון

שר האוצר

\_\_\_\_\_התשע"ז

(\_\_\_\_2017)

## דברי הסבר

סימן 33 לחוק עידוד השקעות הון התשי"ט-1959 (להלן: "החוק") אשר נוסף בחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות 2017 ו-2018), התשע"ז-2016, כולל הוראות המסדירות את התנאים לפיהם יהיו מפעלים מועדפים זכאים לשיעורי מס נמוכים, בגין הכנסתם הטכנולוגית קרי, הכנסתם מנכסי קניין רוחני מסוימים אשר הוגדרו בחוק כ"נכס לא מוחשי מוטב".

על פי הוראות סימן 33 מס חברות בשיעור מופחת יחול על "הכנסה טכנולוגית מועדפת", המוגדרת כ-"חלק ההכנסה הטכנולוגית הנובע ממחקר ופיתוח בישראל, והכל בהתאם לתקנות שיקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, העומדות באמות מידה בינלאומיות לעניין משטר המס". הוראה מקבילה נקבעה לעניין מס רווח הון בשיעור מופחת כאמור בסעיף 51כז לחוק.

הסיבה המרכזית להגבלה זו היא הצורך לעמוד באמות המידה הבינלאומיות שנקבעו לבחינת "משטרי מס מזיקים" על ידי ארגון ה-OECD ומדינות ה-G20 במסגרת פרויקט ה-"BEPS" (Base Erosion and Profit Shifting). הפרויקט קבע עקרונות שנועדו למנוע שחיקה של בסיס המס והסטת רווחים ממדינות בהם מתבצעת פעילות כלכלית מהותית המייצרת ערך. ישראל מחוייבת לעמוד בדרישות אלו כחברת OECD לצד 96 המדינות החברות במסגרת ה-BEPS.

על פי אמות מידה אלו, הידועות כ"גישת הנקסוס" (Nexus), היקף הטבת המס על הכנסה טכנולוגית יינתן בהתאם ליחס בין הוצאות המחקר והפיתוח המוכרות ששימשו ליצירת הנכס הלא מוחשי המוטב על ידי מקבל ההטבה (הוצאות שהן בעלות זיקה למדינת המיסוי), לבין כלל הוצאות המחקר והפיתוח שהוצאו לצורך יצירת הנכס הלא מוחשי המוטב.

עניינן של תקנות אלה קביעת הכנסה טכנולוגית מועדפת, קביעת רווח הון לעניין סעיף 51כז לחוק וקביעת כללים ליחוס הכנסה כאמור בסעיפים 51כד (לעניין הכנסה המיוחסת לייצור) ו-51כט לחוק.

### לתקנה 1

מוצע לקבוע כי הגדרה ל"הוצאות מחקר ופיתוח" תתבסס על קריטריונים המופעלים כיום על ידי החברה ובדיני המס קרי, הוצאות המסווגות כהוצאות מחקר ופיתוח בכללי חשבונאות מקובלים או הוצאות שניתן לסווג ככאלה לעניין סעיף 20א לפקודת מס הכנסה. יובהר כי תכלית ההפניה לסעיף 20א היא לעניין סוג ההוצאות אשר ניתן לאשר, כאשר מגבלות שונות הקבועות בסעיף זה הנוגעות ליישום, ביניהן אישור מחקר מדעי על ידי מי שהסמך השר הממונה והתרה על ניכוי בשלושה שיעורים שנתיים שווים – לא יחולו לעניין ההגדרה בתקנה זו. בין היתר יכללו בהגדרה זו הוצאות מחקר ופיתוח בקשר לנכס לא מוחשי מוטב, המסווגות על פי כללי החשבונאות כהוצאות מכר אצל חברות עתירות ידע שעיסוקן מתן שירותי מו"פ, בכפוף לאישור רואה חשבון, והוצאות מחקר ופיתוח הממומן על ידי מענק שניתן על ידי הממשלה, קרנות אן כל גורם ייעודי שעיסוקו מתן מימון כאמור. בהתאם לגישת הנקסוס, מוצע להחריג מהוצאות האלה הוצאות פיננסיות והוצאות על מבנה שאינו מתקן יעודי לפיתוח נכס לא מוחשי מוטב. בשל הקושי לבסס קשר ישיר

בין עלויות אלו לקנין רוחני מסוים.

כמו כן מוצע להגדיר "הכנסה טכנולוגית" כהגדרתה בסימן 3, בתוספת הכנסה מפיצויים בשל הפרת זכויות יוצרים הנוגעות לנכס הלא מוחשי המוטב – זאת בהתאם לסטנדרט הבינלאומי בעניין זה.

עוד מוצע לקבוע שינויים בתנאי הסף לגבי מחזורי העסקאות של חברות הנדרשים לעניין הכנסה טכנולוגית הנובעת מידע. שינויים אלו נדרשים על מנת לעמוד באמות המידה הבינלאומיות הנבחנות על ידי פורום בינלאומי.

## לתקנה 2

מוצע לקבוע את הנוסחה העיקרית לחישוב ההכנסה הטכנולוגית המועדפת ולחישוב רווח ההון המוטב כאמור בסעיף 51כז, לפי יחס הנקסוס ("Nexus Ratio") כפי שהוצג בדוח ה-BEPS. על פי הנוסחה, שיעור ההכנסה הטכנולוגית החייבת, או רווח הון אשר יזכה בהטבה יהיה שווה ליחס בין 130% הוצאות שהוגדרו בתקנה 3 כהוצאות מוכרות בפיתוח הנכס הלא מוחשי המוטב, לכלל הוצאות המחקר והפיתוח ששימשו בפיתוחו, לרבות הוצאות בגין רכישת נכס לא מוחשי מוטב או תמלוגים בעד קבלת זכות שימוש בו והוצאות בגין רכישת שרותי מחקר ופיתוח שבוצעו מחוץ לישראל מאת צד קשור.

לצורך המחשת עיקרי הנוסחה ניתן לעשות שימוש בתרשים הבא:

$$\frac{A}{A+B} \times 130\% C = D$$

A+B

לעניין זה:

A- הוצאות מוכרות בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב

B- הוצאות מחקר ופיתוח בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב שאינן הוצאות מוכרות, לרבות הוצאות בעד רכישת נכס לא מוחשי מוטב או תמלוגים בעד קבלת זכות שימוש בו ולרבות הוצאות בעד שירותי מחקר ופיתוח שבוצעו מחוץ לישראל מאת צד קשור.

C- הכנסה טכנולוגית חייבת או רווח הון, לפי העניין.

D- הכנסה טכנולוגית מועדפת או רווח הון לעניין סעיף 51כז לחוק.

מטרתה של נוסחה זו היא לכוון את הטבת המס על הכנסה מנכס קניין רוחני מוטב לאותם נכסים אשר המחקר והפיתוח לגביהם נעשה ישירות על ידי המפעל הטכנולוגי ובפרט מחקר ופיתוח שנעשה בישראל. כפי שיובהר להלן, לכללים אלו נקבעו מספר חריגים, בהתאם לאמות המידה הבינלאומית, אשר במסגרתם מיוחסת ההטבה למפעל טכנולוגי גם במקרים מסוימים בהם פעילות מחקר ופיתוח לגבי הנכס המוטב בוצעה מחוץ לישראל או על ידי גורמים נוספים בישראל.

יודגש כי לעניין השבר הבא לידי ביטוי בנוסחת הנקסוס כאמור בתקנה 2 - כל הוצאה לביצוע מחקר ופיתוח שהיא הוצאה מוכרת הבאה בחשבון במונה תיכלל ממילא גם בכלל הוצאות המחקר והפיתוח הבאות בחשבון במכנה, אך לא כל הוצאות מחקר ופיתוח הנכללות בכלל ההוצאות כאמור, תיחשב להוצאה מוכרת.

### לתקנה 3

מוצע לקבוע כלל ברירת מחדל, לפיו הוצאה מוכרת בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב היא הוצאה ששולמה לביצוע פעילות מחקר ופיתוח בישראל במישרין על ידי המפעל הטכנולוגי או באמצעות קבלן משנה, לרבות הוצאות לפעילות כאמור שבוצעה מחוץ לישראל, בתנאים המפורטים בתקנה, ביניהם ביצוע פעילות המו"פ על ידי המפעל הטכנולוגי מחוץ לישראל באמצעות מפעל קבע, כמשמעותו בפקודת מס הכנסה, או באמצעות עובד המפעל הטכנולוגי.

יודגש כי בהתאם לאמות המידה הבינלאומיות - מפעל טכנולוגי לא יהיה רשאי לכלול בהוצאות המוכרות הוצאות אשר לא התקיימו לגביהן הוראות תקנה 8 לעניין דרישות תיעוד ומעקב.

מוצע לקבוע כי לעניין יישום נוסחת הנקסוס, לא יוכרו הוצאות בגין מחקר ופיתוח שבוצע מחוץ לישראל למפעלים אשר העבירו חלק משמעותי מפעילותם אל מחוץ לישראל. בהקשר זה מוצע לקבוע מבחנים כמותיים המתייחסים למספר העובדים בישראל ביחס למספר העובדים מחוץ לישראל ולעלות שכרם של העובדים בישראל ביחס לעלות שכר העובדים מחוץ לישראל.

### לתקנה 4 ולתקנה 7

מוצע לקבוע מספר חריגים לכלל האמור בתקנה 2, לגבי ייחוס הוצאות פיתוח בעת רכישת נכס לא מוחשי מוטב. בהתקיים התנאים האמורים בתקנה רשאי יהיה רוכש נכס לא מוחשי מוטב לייחס את הוצאות המחקר והפיתוח של המוכר כאילו היו הוצאותיו שלו. בחר רוכש נכס לא מוחשי מוטב לפעול בדרך זו, לא תובא בחשבון לצורך קביעת הכנסה טכנולוגית מועדפת הוצאתו על רכישת נכס לא מוחשי מוטב.

כמו כן מוצע לקבוע כי במקרים של צירוף עסקיו של חברה תושבת חוץ לעסקיו של המפעל רשאי יהיה המפעל לייחס את הוצאות המחקר והפיתוח של החברה כאילו היו הוצאותיו שלו ובלבד שהחברה זכאית היתה לייחס את ההוצאות בדרך זו אילו היתה היא המפעל הטכנולוגי.

החריגים תואמים את גישת הנקסוס אשר מכירה בכך שתעשייה עתירת קנין רוחני מהווה מנוע לצמיחה ותעסוקה. גישת הנקסוס מבוססת כאמור על ייחוס הוצאות למקבל ההטבה בגין מחקר ופיתוח שביצע בעצמו. עם זאת, גישת הנקסוס מכירה באפשרות שמדינות שאינן חברות באיחוד האירופי ירחיבו במקרים מסוימים את ההוצאות המוכרות כך שיכללו גם הוצאות מסוימות שביצע אחר בגין מחקר ופיתוח שהתקיים בתחומי המדינה המעניקה את ההטבה.

על פי תקנה 2 מחושבת ההכנסה הטכנולוגית המועדפת בהתאם להכנסות ולהוצאות המו"פ אשר ניתן לשייך אותן לנכס לא מוחשי מסוים. עם זאת, בפרקטיקה הקיימת מייצרות חברות הפועלות בתחום מוצרים הכוללים מספר רב של נכסים לא מוחשיים מוטבים ובמקרים מסוימים קבוצות מוצרים הכוללות מספר רב של מוצרים כאמור, כך שההפרדה בין הנכסים הלא מוחשיים השונים לצורך ייחוס ההכנסות וההוצאות קשה, מסובכת ואף אינה מעשית. על מנת ולאפשר לחברות לעמוד בדרישות החוק, מוצע, בהתאם לגישת הנקסוס בעניין זה, לאפשר את ייחוס ההכנסות וההוצאות על פי מוצר או על פי קבוצת מוצרים, במקרים בהם ישנו קושי ממשי להפריד בין הנכסים הלא מוחשיים המוטבים או בין המוצרים השונים, לפי העניין.

## לתקנה 6

מוצע לקבוע כי ייחוס הכנסה המיוחסת לייצור וייחוס הכנסה המיוחסת לנכס לא מוחשי המשמש לשיווק ייעשו לפי העקרונות לקביעת מחיר עסקה בין צדדים אשר התקיימו ביניהם יחסים מיוחדים, לפי סעיף 85א לפקודה. לצורך פשוטות היישום בעניין הכנסה המיוחסת לייצור מוצע לקבוע חזקה לפיה הכנסה זו תחושב לפי הסכום המתקבל מהוספת רווח בשיעור 10% לעלויות הייצור הישירות כמשמעות שיטת חישוב זו בפסקה (1) להגדרה "שיעור הרווחיות" בתקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006. חזקה זו תהיה ניתנת לסתירה הן על ידי פקיד השומה והן על ידי המפעל הטכנולוגי.

עוד מוצע לקבוע כי מפעל טכנולוגי יהיה רשאי שלא לייחס הכנסה לנכס לא מוחשי המשמש לשיווק, אם לא עלתה הכנסה זאת על 10% מסך כל ההכנסה הטכנולוגית מאותו נכס.

## לתקנה 8

מוצע לקבוע דרישות תיעוד ומעקב המהווים תנאי מחייב לעמידה באמות המידה הבינלאומיות בעניין זה. דרישות אלה נועדו לוודא יכולת פיקוח ובקרה על כך שהתנאים שנקבעו מיושמים הלכה למעשה.

## לתקנה 10

בהתאם לגישת הנקסוס מוצע כהוראת מעבר למשך 5 שנים לאפשר למפעלים המעוניינים בכך ליישם את נוסחת הנקסוס באופן מצרפי לגבי כלל הנכסים בלא מוחשיים המוטבים אשר בבעלותם או שימושם. זאת בעוד שבהוראות הקבע היישום מתאפשר אך ורק לגבי נכס בודד, מוצר או קבוצת מוצרים. ההוצאות אשר יבואו בחשבון לעניין זה הן הוצאות ששולמו בתקופה שתחילתה ארבע שנים עובר לתחילת שנת המס וסופה בתום שנת המס.

מפעלים אשר בחרו ליישם את נוסחת הנקסוס במסגרת הוראות המעבר לא יהיו רשאים, בתום הוראת המעבר, להביא בחשבון הוצאות אשר שולמו עובר ליום 1.1.2017.

הוראה זו תואמת את דוח ה-BEPS המחייב ייחוס הוצאות על בסיס מצטבר מתחילת פיתוח הנכס, אך מאפשר למדינות להתיר הוראת מעבר זמנית שתקל על החברות את המעבר לחישוב מצטבר.