



ט"ז חשון, תשע"ח

5 נובמבר, 2017

חוזר מס הכנסה 09/2017 - רשות המסים

בנושא: תיקון 73 לחוק עידוד השקעות הון

תוכן עניינים

2	מבוא	1.
3	סקירת המצב החוקי עובר לתיקון 73	2.
3	השינויים בתיקון 73 על המסלולים הקיימים בחוק	3.
3	3.1 כללי	
3	3.2 קבלני משנה	
4	3.3 "מפעל מאושר"	
5	3.4 "מפעל מועדף"	
7	3.5 "מפעל מועדף מיוחד"	
8	4. קביעת סימן ב3 לחוק - הטבות במס בשל מפעל טכנולוגי מועדף	4.
9	4.1 הגדרות סימן ב3	
23	4.2 תקנות הכנסה טכנולוגית	
33	4.3 רווח הון ממכירת נכס לא מוחשי מוטב סעיף 51כז לחוק	
33	4.4 חלוקת דיבידנד	
34	5. הוראות שונות	5.
34	5.1 הפחתת נכס לא מוחשי מוטב	
34	5.2 ניכוי הוצאות	
35	5.3 העברת הפסדים	
35	5.4 זיכוי ממסי חוץ	
35	6. נושאים נוספים	6.
35	6.1 תקופת זכאות להטבות למפעל טכנולוגי מועדף מיוחד	
35	6.2 תיאום סכומים	
35	6.3 מעבר בין מסלולי הטבות	
37	6.4 החלטות מיסוי	
38	7. סיכום ההטבות במס	7.
39	נספח א'	
40	נספח ב'	
43	נספח ג'	
46	נספח ד'	



1. מבוא

ביום 29/12/2016 אושר בכנסת, בקריאה שניה ושלישית, חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018), **התשע"ז-2016** (להלן: "**חוק ההסדרים**" או "**תיקון 73**"). חוק ההסדרים כלל את תיקון 73 בהוראות **החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959** (להלן: "**חוק עידוד**" או "**החוק**"). חוק עידוד, מהווה כלי מרכזי לעידוד השקעות הוניות איכותיות בישראל, במטרה להגביר את התחרותיות של המשק ולהגדיל את היקפי התעסוקה בדגש על חדשנות ופעילות באזורי פיתוח. התעשייה עתירת הידע, היא אחד ממנועי הצמיחה החשובים של מדינת ישראל, בעיקר הודות להון האנושי בישראל. בשלושים השנים האחרונות, התפתחה בישראל תעשיית טכנולוגיה עילית משגשגת ומובילה בקנה מידה בין-לאומי. לאחרונה אימץ הארגון לשיתוף פעולה ולפיתוח כלכלי ה-OECD, בשיתוף פורום ה-G20 (קבוצת שרי האוצר ונגידי הבנקים המרכזיים של 20 המדינות המפותחות), כללים ותנאים למתן הקלות במיסוי, כללי ה-Base Erosion and Profit Shifting Project (להלן: "**כללי ה-BEPS**") לגבי הכנסות מנכסים לא מוחשיים. הכללים מאפשרים מתן הטבות לנכסים בלתי מוחשיים מסוימים - פטנט רשום, תוכנת מחשב, זכות מטפחים של זני צמחים וכדומה (להלן: "**נכסים לא מוחשיים**"), במטרה למנוע תחרות מס מזיקה. עיקרי הכללים הם אלה:

1. שיוך הרווחיות של החברה בהתאם לפעילות המהותית;
2. הטבות המס על נכסים לא מוחשיים יינתנו רק על החלק היחסי שפותח על ידי החברה הנהנת מההטבות (על פי מפתח הוצאות), תוך מתן אפשרות להפעיל מקדם מקסימלי של 1.3.
3. הגברת רמת השקיפות בין המדינות בהן פועלת קבוצת חברות על ידי שיתוף מידע. לכללים החדשים השלכות מהותיות לתעשיית ההייטק בישראל. מצד אחד, חברות בין-לאומיות זרות עלולות להעתיק את פעילותן מישראל למדינות שבהן נהוגה מדיניות מס נוחה מזו שבישראל. מצד שני, ישראל תוכל למשוך אליה פעילות מחקר ופיתוח, ועקב כך ליהנות מגידול בפעילות הריאלית של החברות הבין-לאומיות הזרות ומהגדלת תקבולי המס של מדינת ישראל מחברות אלו. **מטרתו העיקרית של תיקון 73, הינה להתמודד עם האיומים וההזדמנויות שנוצרו בעקבות אותם כללים.**

¹ לדוגמה, לגבי מוצר ש-70% מפיתוח נכס לא מוחשי מוטב נעשה בישראל ו-30% מפיתוח הנכס הלא מוחשי המוטב נעשה במדינה אחרת בחו"ל, ניתן יהיה לתת בישראל הטבת מס רק על יחס של 70% מסך הרווחים כשהוא מוכפל ב-1.3.



2. סקירת המצב החוקי עובר לתיקון 73

במסגרת תיקון 68 נערכו שינויים רבים בחוק, השינוי המרכזי הינו, קביעת שני מסלולים חדשים להטבות במס למפעלים תעשייתיים - מסלול לבעלי מפעל מועדף, ומסלול לבעלי מפעל מועדף מיוחד. הטבות המס ניתנות ל"חברה מועדפת" בעלת "מפעל מועדף" על "ההכנסה המועדפת" החייבת. שיעור המס ל"חברה מועדפת" עמד ערב תיקון 73 על 9% למפעל הממוקם באזור פיתוח א' ו-16% למפעל הממוקם באזור שאינו אזור פיתוח א'. לגבי מפעל מועדף מיוחד, נקבע שיעור מס של 5% למפעל הממוקם באזור פיתוח א', ו-8% למפעל הממוקם באזור שאינו אזור פיתוח א'. בנוסף לאמור לעיל, שיעור המס שיחול בעת חלוקת דיבידנד ליחידים שמקורו בהכנסה מועדפת חייבת בניכוי המס החל עליה יעמוד על 20%. בנוסף להטבות המס כאמור לעיל, במסגרת תיקון 68, ניתנה אפשרות לחברה מועדפת שמפעלה ממוקם באזור פיתוח א', להגיש בקשה לקבלת מענקים מכוח החוק במקביל לקבלת הטבות המס המפורטות לעיל.

3. השינויים בתיקון 73 על המסלולים הקיימים בחוק

3.1 כללי

3.1.1 **תושב חוץ** - ההגדרה בסעיף 1א לחוק מפנה להגדרת "תושב חוץ" בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") אך למעט חבר בני אדם שהתקיים בו האמור בסעיף 68א לפקודה אשר קובע כי לא ינתנו הטבות במס לחבר בני אדם תושב חוץ, בשל היותו תושב חוץ, אם תושבי ישראל הם בעלי שליטה בו, או אם לתושבי ישראל זכויות ברווחים בשיעור של 25% או יותר. ההגדרה נקבעה לצורך בחינת ההטבה הניתנת על דיבידנד המחולק לתושב חוץ (ראה סעיף 4.4.2 להלן) וכן לצורך בחינת האמור בהגדרת הכנסה מועדפת שבסעיף 51 לחוק.

3.1.2 **הרשות להשקעות ופיתוח התעשייה והכלכלה** - שינוי שמו של מרכז ההשקעות שבמשרד הכלכלה ל"רשות להשקעות ופיתוח התעשייה והכלכלה".

3.1.3 **הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית** - שינוי שמו של המינהל למחקר ופיתוח תעשייתי ל"רשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית".

3.2 קבלני משנה

מפעל תעשייתי המוכר מוצר, שהוא רכיב במוצר אחר (להלן: "קבלן משנה"), המיוצר על ידי מפעל תעשייתי אחר זכאי ליהנות מההטבות הקבועות בחוק עידוד בכפוף לתנאים הקבועים בתקנות לעידוד השקעות הון (תנאים שבהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל זכאי להטבה), התשס"ז-2007 (להלן: "תקנות קבלני משנה"). אחד מהתנאים, מחייב את קבלן המשנה להמציא אישור חתום על ידי רואה החשבון של



המפעל התעשייתי האחר. ניסיון העבר העלה כי המצאת האישור הנדרש, מערימה קשיים על קבלני המשנה ולעתים אף מונעת את קבלת ההטבות הקבועות בחוק. בתיקון 73 נקבע במסגרת סעיף 18א(ג)(2) לחוק כי המפעל האחר ימציא לקבלן המשנה אישור על התקיימות התנאים שנקבעו בתקנות קבלני משנה וזאת על גבי טופס 902 שפורסם בנוסח מעודכן ומותאם לתיקון האמור. בנוסף, כחלק מתיקון הסעיף בחקיקה הראשית, בוצע גם תיקון בתקנות קבלני משנה כדלקמן:

3.2.1 עדכון תנאים - עדכון סכום המכירות המינימלי של קבלני משנה שאינם ממוקמים באזור פיתוח א', כך שנדרש מחזור מכירות מינימלי של 15 מיליון ₪ במקום 20 מיליון ₪ כפי שהיה ערב התיקון.

3.2.2 אישורים נדרשים - התיקון כעת יאפשר לקבלן המשנה להסתפק באישור מנושא משרה של המפעל האחר וללא צורך באישור רואה החשבון של המפעל האחר ובתנאי שאין ביניהם יחסי תלות כלשהם, והכל בתנאי שניתן אישור מאת רואה החשבון של קבלן המשנה אשר דורש את ההטבה. במידה וישנם יחסי תלות כאמור לעיל נותרה החובה להמציא את אישור רואה החשבון של המפעל האחר. התיקון לגבי אישור נושא המשרה של המפעל האחר, חל באופן רטרואקטיבי החל משנת המס 2014 ואילך.

3.2.3 חובת המצאת אישורים - בנוסף, במסגרת תיקון 73 כאמור לעיל, בו נקבעה החובה על המפעל האחר להמציא לקבלן המשנה את האישור הנדרש, תוקנה התקנה כך שנקבעה מגבלת זמנים להמצאת האישור על פי דרישת קבלן המשנה לפיה חובה על המפעל האחר להמציא את האישור הנדרש לא יאוחר מ- 120 ימים מהמועד בו התקבלה הבקשה או עד לתחילת חודש ספטמבר של השנה העוקבת לגביה נדרש האישור, כמאוחר מביניהם.

3.3 "מפעל מאושר"²

3.3.1 מבחן בר תחרות סעיף 18א(ד)(3) לחוק לצורך קבלת מענקים - לגבי תוכניות שאושרו החל מ-1.1.2017 תתאפשר בחירה מראש של מפעל תעשייתי המבקש מענק מכח החוק במסגרת תכנית להרחבת מפעל לגבי אופן חישוב תנאי "בר-תחרות", כך שהתנאים כאמור בסעיף קטן (ג)(1)(ב) ו-(ג) יחולו לגבי כלל הכנסות המפעל המפורטות בסעיף 18א(ד) או לגבי הכנסות כאמור אשר נוספו בשל ההרחבה. בחירה כאמור תחייב את המפעל לאורך כל תקופת התוכנית וללא זכות חזרה ממנה. יובהר כי לעניין הזכאות להטבות המס, בחינת תנאי בר תחרות תמשיך להיבחן על כלל הכנסות המפעל המפורטות בסעיף 18א(ד) ללא הבחנה

² כהגדרתו בסעיף 21 לחוק.



בין הקמה של מפעל חדש או הרחבה של מפעל קיים. התיקון כאמור יכול להביא למצבים בהם על אף שהמפעל המבקש עומד בתנאי בר תחרות לעניין מסלול מענקים, אין הוא עומד בתנאי הנדרש להטבות המס בשל "מפעל מועדף" או להיפך.

3.3.2 עדכון אזורים בהן ניתן להעניק מענקי השקעה בשיעור של עד 30% - נקבע כי גם מפעלים בשדרות וביישובי עוטף עזה וכן ברשויות במקומיות ואזורי תעשייה במחוז צפון, המשויכים לאשכול פריפריאלי נמוך (4-1) (ראה בתוספת השניה לחוק), יהיו זכאים לקבל מענקים בשיעור של עד 30% על פי סעיף 3 לתוספת הראשונה לחוק.

3.3.3 ערעור על החלטת מנהלת הרשות להשקעות - במסגרת התיקון, חוקק סעיף 24א לחוק שקובע כי נישום החולק על החלטת מינהלת הרשות או מנהל הרשות, יוכל להשיג על החלטתם תוך 60 ימים מיום שנמסרה לו ההחלטה, בפני ועדת השגה שתמונה ע"י השרים. השינוי המהותי במסגרת תיקון 73 הוא, שהועדה תמסור את החלטתה תוך 8 חודשים מיום שהוגשה ההשגה, ככול ולא תינתן החלטה תוך 8 חודשים מיום הגשת ההשגה, יראו בהשגה כהשגה שהתקבלה.

3.4 "מפעל מועדף"³

3.4.1 "חברה מועדפת" - תיקון ההגדרה כך, ששותפות המוחזקת ע"י חברות המחילות על עצמן את הוראות סעיפים 64א או 1א64 לפקודה, לא תחשב לחברה מועדפת וזאת ללא קשר לשיעור הבעלות בחברה המועדפת של החברות כאמור.

3.4.2 "הכנסה מועדפת" - תיקון ההגדרה למונח כדלהלן:

3.4.2.1 בהכנסה מועדפת לא תיכלל הכנסה מנכס לא מוחשי אשר אינה מיוחסת ליצור, שאילו הייתה מופקת ע"י מפעל טכנולוגי היא לא הייתה נחשבת להכנסה טכנולוגית מועדפת (לדוגמה: הכנסה מנכס שיווקי שלא תהא זכאית כלל להטבות מס מכח החוק; הכנסה מתמלוגים בגין ידע כאמור בחלופה (3) להגדרת "הכנסה מועדפת" - ההטבות ינתנו רק על חלק ההכנסה שתעמוד בכללי ה- NEXUS הקבועים בהגדרת "הכנסה טכנולוגית מועדפת" כאמור בסעיף 4.1.7 להלן וכיוצ"ב). תיקון ההגדרה נועד למנוע מצב בו ניתנות הטבות במס כלשהן על הכנסות מנכס לא מוחשי שלא במסגרת כללי ה- NEXUS אשר יושמו במפעל טכנולוגי. לעניין זה הכנסה הנובעת מנכס לא מוחשי מוטב או מנכס לא מוחשי שאינו מוטב תהיה כמפורט בחוזר זה לעניין הוראות סימן ב'3 לחוק.

³ כהגדרתו בסעיף 51 לחוק.



כהוראת מעבר עד ליום 30/6/2021, נקבע שהכנסה מנכס לא מוחשי אשר עמדה בהגדרת "הכנסה מועדפת" שבסעיף 51 לחוק כנוסחו לפני תיקון 73, תוכל להיחשב כ"הכנסה מועדפת" ובתנאי שהיה בבעלות החברה לא יאוחר מיום 30/6/2016. נכס לא מוחשי שנרכש לאחר יום 30/6/2016, ההכנסה ממנו תוכל להיות "הכנסה מועדפת" בכפוף לכללי ה-NEXUS.

3.4.2.2 תוקנה הסיפה של ההגדרה כך שבמידה והחברה המועדפת הינה אגודה שיתופית (אג"ש) המחילה על עצמה את הוראות סעיפים 61 או 62 לפקודה (להלן: "אג"ש שקופה"), או שותפות שמוחזקת ע"י אג"ש שקופה, יראו בחלק ההכנסה המועדפת אשר מיוחס לחברה שאינה אג"ש שקופה ואינה בבעלות ממשלתית מלאה, כהכנסה מועדפת (יובהר כי זו העמדה שהיתה נהוגה עד כה וזאת על מנת לשמר את מנגנון המיסוי הדו שלבי כאשר החברה המועדפת היא גוף שקוף שמעלה את הכנסותיו לחברים בו שהם חברות).

3.4.3 מטרת התיקונים המפורטים בסעיפים 3.4.1 ו- 3.4.2.2 לעיל הינה להבהיר כי הטבות המס הקבועות בחוק יינתנו לחברות החייבות במס חברות כאמור בסעיף 126 לפקודה אשר ממוסות באופן דו-שלבי ולא לחברות הממוסות באופן חד-שלבי במנגנון השקפה כלשהו. כך לדוגמה, חברה מועדפת שהיא אג"ש שקופה אשר חלק מחבריה הם יחידים, חלק הם חברה בבעלות ממשלתית מלאה וחלק הם חברות רגילות וחלק הם אג"ש שקופה - תוכל להחשיב את הכנסתה המיוחסת לחברות הרגילות ולאג"ש השקופה אשר משקיף את ההכנסה לחברה רגילה כ"הכנסה מועדפת" שתמוסה בהתאם להוראות חוק עידוד ואילו ההכנסה המיוחסת ליחידים (גם אם בעקיפין דרך אג"ש שקופה אחרת או חברה משפחתית וכיוצ"ב) לא תיחשב "הכנסה מועדפת" ותמוסה בהתאם לקבוע בסעיף 121 לפקודה. הכנסת האג"ש השקופה כאמור, המיוחסת לחברה בבעלות ממשלתית מלאה, לא תוכל ליהנות מהטבות המס הקבועות בחוק גם כן והיא תמוסה בהתאם לקבוע בסעיף 126 לפקודה. ראה דוגמאות לישום האמור **בנספח א'** להלן.

3.4.4 **שיעור המס על הדיבידנד ממפעל מועדף** - תיקון סעיף 51 י"ח כך שיובהר כי ההכנסה מדיבידנד הזכאית להטבות במס, היא ההכנסה החייבת המועדפת בניכוי המס החל עליה.

3.4.5 **שיעור המס באז"פ א'** - תיקון סעיף 51טז(1) לחוק כך ששיעור המס על הכנסתה המועדפת של חברה מועדפת שמפעלה ממוקם באז"פ א' יופחת משיעור של 9%



ל- 7.5% החל משנת המס 2017. שיעור המס באיזור שאינו אז"פ א' נותר ללא שינוי.

3.5 "מפעל מועדף מיוחד"⁴

3.5.1 **תנאי סף** - בשל תנאי הסף הגבוהים שהוצבו למסלול זה, מספר מאוד מועט של חברות עמדו בקריטריונים הקבועים בסעיף 51כ שבסימן 2 לפרק השביעי לחוק שעניינו **"הטבות במס חברות בשל מפעל מועדף מיוחד"**. כתוצאה מכך, עודכנו התנאים הקבועים בסעיף 51כ לחוק כדלקמן:

3.5.1.1 סכומי ההכנסה המועדפת של המפעל וההכנסה של החברה המועדפת (או הכנסתה הכלולה בדוח מאוחד יחד עם חברה הפועלת באותו תחום) הופחתו ל-1 מיליארד ו-10 מיליארד שקלים חדשים (במקום 1.5 מיליארד ו-20 מיליארד ש"ח כפי שהיה לפני תיקון 73), בהתאמה. עדכון הסכומים מתייחס גם לתקרות האמורות בסעיף 51כא(ג) לחוק, שנבחנות בכל שנת מס בה נתבעות הטבות המס של המפעל המועדף המיוחד.

3.5.1.2 השקעה במו"פ - במסגרת התכנית העסקית של המפעל המועדף המיוחד, אחת מהחלופות הייתה דרישה להשקעה במחקר ופיתוח בהיקף שלא יפחת מ-100 מיליון ש"ח באז"פ א' או 150 מיליון ש"ח באזור שאינו אז"פ א'. במסגרת תיקון 73, נקבע שבחינת תנאי המו"פ תיבחן כהשקעה תוספתית ולא כסכום קבוע, כך שכיום נדרש כי מפעל הממוקם באז"פ א' ישקיע סכום הגדול מ-100 מיליון ש"ח ביחס לממוצע ההשקעות שלו במו"פ בשלוש שנות המס שקדמו לשנת המס בה ניתן אישור המנהלים הנדרש בסימן 2 לחוק. ככל והמפעל ממוקם באזור שאינו אז"פ א', הוא יידרש להשקיע סכום תוספתי של 150 מיליון ש"ח. בנוסף, לגבי מפעל הממוקם באזור שאינו אז"פ א', נדרש כי ההשקעה במו"פ תבוצע בענף טכנולוגיה מועדף בלבד כפי שייקבע על ידי השרים ובהתייעצות עם המדען הראשי במשרד הכלכלה. כך למשל, חברה בעלת מפעל מועדף מיוחד באז"פ א', שבה שנת המס שבה ניתן אישור המנהלים היא 2017 תחשב את ממוצע ההשקעה במו"פ בשנים: 2014, 2015 ו-2016 (לענין סעיף קטן זה להלן: **"ממוצע ההשקעה במו"פ"**) והיא תידרש להשקיע בכל אחת משנות המס בתקופת הזכאות סכום בגובה ממוצע ההשקעה במו"פ בתוספת 100 מיליון ש"ח.

⁴ כהגדרתו בסימן 2 לפרק השביעי לחוק.



אם ההשקעה הממוצעת במחקר ופיתוח של המפעל בשלוש שנות המס הקודמות לשנה בה ניתן אישור המנהלים גבוהה מ-500 מיליון ש"ח, תידרש השקעה תוספתית במחקר ופיתוח בהיקף של 50 אחוזים מהסכומים האמורים לעיל, קרי 50 מיליון באז"פ א' ו- 75 מיליון באזור שאינו אז"פ א'.

בעניין זה, נקבע כי "השקעה במחקר ופיתוח" היא הוצאות שהרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית אישרה בכל שנת מס כהוצאות מחקר ופיתוח.

3.5.1.3 בנוסף לכך, הורחבו הקריטריונים שנקבעו לצורך בחינת תכנית עסקית על ידי המנהלים, והם כוללים כעת גם התחשבות ברמת השכר לעובדים, ברמת החדשנות הטכנולוגית, וברמת הפריון לעובד.

3.5.2 **עדכון שנת האפס** - קביעת שנת האפס לא תהיה נתונה לבחירתה של החברה אלא תהיה השנה שבה הושקע חלק מהותי מההשקעה הנדרשת, להנחת דעתם של המנהלים (כהגדרתם בסעיף 51 ל חוק) למעט מקרים חריגים.

3.5.3 **ביטול אישור מנהלים** - סעיף 51כג לחוק מסמיך את מנהל רשות המסים לקבוע כי מפעל מועדף אינו מפעל מועדף מיוחד, אם מצא כי פעילותו והישגיו אינם תואמים את תנאי אישור המנהלים. הסעיף תוקן כך שקביעה כאמור טעונה התייעצות עם שאר המנהלים (המנהל הכללי של משרד הכלכלה והתעשייה ומשרד האוצר).

3.5.4 **דיבידנד מרווחי מפעל מיוחד** - נקבעה הוראת שעה לשנים 2017 - 2019 בסעיף 1כא51 לחוק, שבה הופחת שיעור המס על דיבידנד ששילמה במישרין חברה בעלת מפעל מועדף מיוחד לשיעור של 5% במקום 20%, ובתנאי שהדיבידנד כאמור שולם לחברת האם שהיא תושבת חוץ (כהגדרתה בחוק) המחזיקה בכל הזכויות בחברה המחלקת⁵. הוראת השעה כאמור תחול לגבי חברות שיקבלו את אישור המנהלים כנדרש בסימן ב2 בתקופה שמיום 1/1/2017 ועד ליום 31/12/2019 וזאת לגבי הכנסתה המועדפת של החברה בעלת המפעל המועדף המיוחד שהופקה בתקופת הטבות שלגביה ניתן אישור המנהלים וזאת ללא קשר למועד חלוקת הדיבידנד אלא לשנת המס בה הופק הרווח המחולק כאמור.

4. קביעת סימן ב3 לחוק - הטבות במס בשל מפעל טכנולוגי מועדף

במסגרת תיקון 73, חוקק בפרק השביעי סימן ב3 לחוק שקבע מסלול הטבות חדש לחברות עתירות ידע. סימן ב3 לחוק מעניק הטבות במס ל"חברה מועדפת" שהיא בעלת

⁵ חברת אם כמשמעותה בסעיף 103 יג לפקודה.



"מפעל טכנולוגי מועדף", או "מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד" (מפעל טכנולוגי מועדף או מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד לפי העניין, ייקראו להלן: "מפעל טכנולוגי") והן ניתנות על "הכנסה הטכנולוגית המועדפת" החייבת. סעיף 51כח לחוק קובע, כי על הכנסה זו יוטל מס חברות בשיעור של 12% לחברה מועדפת בעלת מפעל טכנולוגי מועדף, או 7.5%, אם המפעל הטכנולוגי ממוקם באזור פיתוח א'. לחברה מועדפת בעלת מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד יוטל מס בשיעור של 6% ללא תלות במיקומו של המפעל. בנוסף לאמור לעיל, נקבע כי שיעור המס על הכנסה מדיבידנד שמחלקת חברה מועדפת שמקורו ברווחי מפעל טכנולוגי ו/או שמקורו ברווח הון שחל עליו שיעור המס המופחת בסעיף 51כז, יעמוד על 20%. במידה ומקבל הדיבידנד הינו חבר בני אדם תושב חוץ יוטל מס בשיעור של 4% בתנאים מסויימים (ראה סעיף 4.4.2 להלן). הטבה נוספת שנקבעה בסימן 3 לחוק, קובעת כי שיעור המס שיוטל על רווח ההון הריאלי ממכירת "נכס לא מוחשי מוטב" לחברה קשורה תושבת חוץ בתנאים מסויימים (ראה סעיף 4.3 להלן) יעמוד על 12% לחברה מועדפת בעלת מפעל טכנולוגי מועדף ו- 6% לחברה מועדפת בעלת מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד (ללא תלות באזור הפיתוח בו ממוקם המפעל).

4.1 הגדרות סימן ב3

4.1.1 "חברה מועדפת" - סעיף 51כד לחוק (סעיף ההגדרות) מגדיר חברה מועדפת כהגדרתה בסעיף 51 לחוק. בהתאם להגדרה הקבועה בסעיף 51 לחוק על החברה להיות בעלת "מפעל מועדף" כהגדרתו בסעיף 51 לחוק כך שכל המבחינים והתנאים כפי שנקבעו לעניין "מפעל תעשייתי" צריכים להתקיים גם בחברה התובעת הטבות מס מכח סימן ב3. למען הסר ספק, אין מניעה כי ל"חברה מועדפת" יהיו "הכנסה מועדפת" מ"מפעל מועדף" שבבעלותה במקביל ל"הכנסה טכנולוגית מועדפת" מ"מפעל טכנולוגי" שבבעלותה (לדוגמה חברה שיש לה "הכנסה טכנולוגית" ממכירת מוצרים שיש בהם שימוש ב"נכס לא מוחשי מוטב" כך שחלק ההכנסה המיוחס לפעילות יצרית יכול ויהיה "הכנסה מועדפת" של מפעל תעשייתי במקביל לחלק ההכנסה שמקורה ב"נכס הלא מוחשי מוטב" שיכול ויהיה "הכנסה טכנולוגית מועדפת"). עם זאת, בהתאם למגבלה הקבועה בסעיפים 51 ו40א לחוק וכן בהתאם להוראות המעבר לתיקון 68 לחוק לעניין מעמדה של חברה כ"חברה מועדפת", חברה בעלת "מפעל טכנולוגי", לא תוכל להנות במקביל מהטבות המס הניתנות ל"מפעל מוטב" או "מפעל מאושר" מכח החוק כנוסחו לפני תיקון מס' 68, עד שיותקנו תקנות מכוח סעיף 51 לחוק. לעניין זה ראה הרחבה בסעיף 6.3 להלן.



4.1.2 "מפעל טכנולוגי מועדף"

מפעל שהתקיימו בו בכל שנת מס התנאים המנויים בס"ק (1) ו-(2) במצטבר או לחילופין התנאי הקבוע בס"ק (3). בנוסף, עליו לקיים את התנאים האמורים בס"ק (4) ו-(5) במצטבר. להלן פירוט התנאים:

(1) הוצאות המסווגות כהוצאות מחקר ופיתוח של המפעל לפי כללי חשבונאות מקובלים (מטופל נכון למועד פרסום החוזר בתקן חשבונאות מספר 30 ותקן בין לאומי (IAS) מספר 38) (להלן: "הוצאות המו"פ של המפעל"), בשלוש השנים שקדמו לשנת המס, היו בשיעור של 7% לפחות בממוצע לשנה מסך ההכנסות של החברה באותן שנים (להלן: "ממוצע מו"פ") או עלו על 75 מיליון ₪ בשלוש שנות המס כאמור. יש לשים לב שאת הוצאות המו"פ יש לבחון בהתאם לכללי החשבונאות ועל כן יש לכלול את הוצאות על פי כללי ההכרה בהן בדוחות הכספיים וללא קשר באם הוצאות מותרות בניכוי לעניין הפקודה או לא כגון: הוצאות מו"פ שמומנו על ידי גורם אחר (מענקי מדען וכד'), הוצאות מו"פ שהתרתן נדחתה בהתאם להוראות סעיף 20א לפקודה, הוצאות בגין שכר המשולם באמצעות אופציות לפי סעיף 102 לפקודה במסלול רווח הון שההוצאות אינן מותרות בניכוי לצורכי מס בעוד כללי החשבונאות מכירים במלוא ההוצאה וכיוצ"ב. יש לציין כי גם במקרים ייחודיים ניתן להכיר בהוצאות מו"פ כאשר הן מסווגות כנכס (הוצאה שהוצאה בשלב הפיתוח של הנכס הבלתי מוחשי אשר עומדת בכל הקריטריונים המפורטים בסעיף 57 בתקן חשבונאות 30 או ב- IAS 38⁶) או שנרשמות במסגרת עלות המכר עקב נסיבות עסקיות חריגות אך במהותן הן מהוות הוצאות מחקר ופיתוח והכל ובתנאי שההוצאה הוצאה בפועל בשנת המס (יש לשים לב שהוצאה שהוכרה לעניין זה בעת רישומה כנכס, לא תוכר כהוצאה במועד הפחתת הנכס) ושהתוצרים הנובעים מהוצאות המו"פ הם בבעלותה של החברה והכל אושר בידי רואה החשבון של החברה. חברות ששימשו כמרכזי מו"פ שרשמו את הוצאות המו"פ שלהן במסגרת עלות המכר והשירותים בדוח הכספי, ויבצעו רכישה של ה-IP אותו פיתחו (בדומה למתואר בסעיף 4.2.5.2 להלן), יראו את הוצאות מתן שירותי המו"פ שביצעו עד למועד הרכישה, כהוצאות מו"פ, לעניין העמידה

⁶ הקריטריונים שנקבעו בתקנים הם כל אלה: היתכנות טכנית של השלמת הנכס כך שהוא יהיה זמין למכירה או שימוש; בכוונת החברה להשלים את הנכס לשימוש או מכירה; לחברה יש יכולת לממש את הנכס או להשתמש בו; יש יכולת להפיק מהנכס הטבות כלכליות עתידיות; יש לחברה משאבים להשלמת הפיתוח של הנכס; יש לחברה יכולת לאמוד באופן מהימן את היציאה שניתן לייחס לנכס במהלך הפיתוח.



בתנאי זה בלבד, וזאת על בסיס הבעלות על ה- IP שהועברה אליהן בעקבות הרכישה.

ממוצע המו"פ יחושב באופן תלת שנתי (לגבי מפעל שהוקם במהלך שלוש שנות המס האמורות, החישוב יבוצע ממועד הקמתו). יובהר כי אין חובה ששיעור הוצאות המו"פ יעמוד על שיעור של 7% בכל אחת מהשנים אלא מספיק שיעמוד בשיעור האמור בחישוב ממוצע כלומר יש לבצע חישוב לשיעור המו"פ (מו"פ חלקי הכנסות) לכל שנים האמורות ולשיעורים אלו לבדוק האם הממוצע שלהן 7% או יותר לצורך העמידה בתנאי לעיל. לעניין זה, סך הכנסות החברה אליהן מתייחס התנאי האמור, יחושבו ביחס למחזור ההכנסות של החברה מפעילותה העסקית (לרבות הכנסות שיוחסו לפעילות ייצור או שיווק אך למעט הכנסות משכירות, הכנסות מימון, תמורה ממכירת נכסים וכיוצ"ב). החוק מסמיך את שר האוצר לקבוע סוגי הכנסות שינוטרלו לצורך חישוב ממוצע המו"פ כאמור לעיל. נכון למועד זה, טרם נקבעו סוגי הכנסות שינוטרלו כאמור.

(2) בחברה בעלת המפעל יתקיים לפחות אחד מאלה:

- א. 20% או יותר מעובדי החברה, הם עובדים שמלוא שכרם מסווג כהוצאות מו"פ של המפעל כמשמעותם בס"ק (1) לעיל (להלן: "**עובדי מו"פ**"). לחילופין, החברה מעסיקה בשנת המס לפחות 200 עובדי מו"פ. לעניין זה, "**מספר עובדי החברה בשנת מס**" יחושב בהתחשב בתקופת עבודתו של העובד במהלך השנה ובהתחשב בחלקיות המשרה, במידה ולא מדובר במשרה מלאה. "**עובד**" - לרבות יחיד אשר אינו רשום משפטית כעובד החברה אך עומד לרשותה של החברה ובלבד שהוא מועסק במפעלה של החברה באופן בלעדי.
- ב. קרן הון סיכון, כהגדרתה בתוספת הראשונה לחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968, השקיעה בחברה סכום מצטבר של לפחות 8 מיליון ₪ (גם אם בכמה סבבי גיוס של השקעה או באמצעות יותר מקרן הון סיכון אחת), והחברה לא שינתה את תחום עיסוקה לאחר מועד ההשקעה. למען הסר ספק, השקעה זו לא צריכה להתבצע בכל שנת מס אלא באופן חד פעמי ולרבות השקעות כאמור, שבוצעו טרם יום תחילתו של תיקון 73 לחוק. כמו כן בדיקת תחום עיסוקה של החברה יעשה באופן רחב כך שלדוגמה חברה אשר עסקה בפיתוח תוכנה



וכעת היא עוסקת בפיתוח תוכנה אחרת גם אם היא שונה מהותית

מהתוכנה הקודמת תחשב למי שלא שינתה את תחום עיסוקה.

ג. מחזור ההכנסות של החברה בשנת המס ובכל אחת משלוש שנות

המס שקדמו לשנת המס השוטפת, עלה על 10 מיליון ₪, וכן סך

ההכנסות של החברה בכל אחת משלוש שנות המס שקדמו לשנת

המס עלה בממוצע ביותר מ- 25% ביחס לשנה שקדמה להן (בדיקת

תנאי הגידול יבוצע על שנות המס שקדמו לשנת המס השוטפת אך

תנאי מחזור מינימום של 10 מיליון ₪ ייבחן גם על שנת המס

השוטפת). לעניין זה, יש לבחון את כלל ההכנסות של החברה ביחס

לשנה שקדמה לשנות המס הנבחרות. חברות שטרם חלפו שלוש

שנות מס ממועד הקמתן, יבחנו את התנאים כאמור החל ממועד

ההקמה שלהן. **ראה נספח ב' לדוגמאות לבדיקת התנאים.**

ד. מספר העובדים הכולל בחברה בשנת המס ובכל אחת משלוש שנות

המס שקדמו לשנת המס השוטפת, עלו על 50 עובדים ובנוסף,

מספר העובדים של החברה בשלוש שנות המס שקדמו לשנת המס,

עלה בממוצע ביותר מ- 25%. חישוב תנאי גידול העובדים יבוצע

בדומה לחישוב תנאי גידול ההכנסות האמור בס"ק ג', אך בשינויים

המחוייבים. לעניין זה, "מספר עובדי החברה בשנת מס" ו"עובד" יהיו

כמשמעותם בס"ק א'.

(3) במקום התנאים המפורטים בס"ק (1) ו-(2) לעיל, רשאית החברה בעלת

המפעל לפנות לרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית לצורך לקבלת אישור

המעיד על היותו של המפעל שבבעלותה מקדם חדשנות על פי התנאים

שייקבעו על ידי המדען הראשי שבמשרד הכלכלה והתעשייה, בהתייעצות

עם מנכ"ל משרד האוצר ובאישורו של שר האוצר. מפעל אשר קיבל את

אישור הרשות כאמור לעיל, צריך לעמוד בתנאים הקבועים בס"ק (4) ו-(5)

להלן במצטבר.

(4) סך ההכנסות של הקבוצה שעמה נמנית החברה, נמוך מ- 10 מיליארד ₪.

לעניין זה, הקבוצה כאמור בסעיף 4.1.5 להלן.

(5) המפעל עומד בתנאים הקבועים בסעיף 18א(ג)(1) או (2) לחוק. לעניין

התנאי הקבוע בסעיף 18א(ג)(2) לחוק העוסק ביצואן עקיף, יש לשים לב כי

ניתן לבצע יצוא עקיף גם באמצעות מפעל טכנולוגי. יובהר כי במידה ובחברה

המועדפת יש גם הכנסה מועדפת (כגון: הכנסה המיוחסת לייצור) וגם



הכנסה טכנולוגית מועדפת, לצורך בדיקת תנאי היצוא, יש להוסיף למונה ולמכנה את ההכנסה המועדפת מהמפעל מועדף ואת ההכנסה הטכנולוגית מהמפעל הטכנולוגי של אותו המפעל. רשות המסים תפרסם בהקדם חוזר מקצועי בנושא הפרדת מפעלים.

4.1.3 "מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד"

מפעל אשר מתקיימים בו כל התנאים הקבועים ל"מפעל טכנולוגי מועדף" (ראה סעיף 0 לעיל) למעט התנאי הקבוע בס"ק (4) להגדרה לעיל, כך שמחזור ההכנסות של הקבוצה עימה נמנית החברה בעלת המפעל הטכנולוגי הינו 10 מיליארד ₪ או יותר.

4.1.4 "נכס לא מוחשי מוטב" - בחוק מוגדרים 6 סוגי נכסים העומדים בהגדרת נכס לא

מוחשי מוטב, יובהר כי יתכן ויהיו בבעלותה של חברה מועדפת בעלת מפעל טכנולוגי יותר מסוג אחד של נכס לא מוחשי מוטב. להלן פירוט סוגי הנכסים:

(1) **זכות לפי חוק הפטנטים, התשכ"ז - 1967** - המצאה אשר נרשמה כפטנט ברשות הפטנטים ע"פ החוק האמור.

(2) **תוכנת מחשב המוגנת לפי חוק זכויות יוצרים, התש"ח - 2007** - תוכנת מחשב מוגדרת בחוק האמור כלהלן: **"תוכנת מחשב" - תוכנת מחשב בכל צורה בה היא מבוטאת**" הגדרה הינה מאוד רחבה ולמעשה כוללת את כל סוגי תוכנות המחשב והישומים הממוחשבים (האפליקציות). חוק זכויות יוצרים מעניק הגנות שונות על תוכנת מחשב מכל סוג שהוא ובכל שלב משלבי הפיתוח השונים של התוכנה. ההגדרה האמורה מכוונת לכלל חברות התוכנה ללא הבדל בין סוגי התוכנות וייעודן תוך ראייה כוללת של עידוד תחום פעילות פיתוח התוכנה והיי-טק בישראל.

(3) **זכות לפי חוק זכות מטפחים של זני צמחים, תשל"ג - 1973** - זכות בזני צמחים הרשומה בספר הזכויות ע"פ החוק האמור.

(4) **זכויות לפי חוקים אחרים שיקבע שר האוצר** - החוק מסמיך את שר האוצר לכלול זכויות על פי חוקים נוספים אשר יחשבו לנכסים לא מוחשיים מוטבים אשר זכאים להטבות הקבועות בסימן 3 לחוק. על הזכויות שיתווספו על פי חוקים שיקבעו על ידי שר האוצר לעמוד בכללי ה-BEPS. נכון למועד פרסום חוזר זה, טרם נקבעו זכויות או חוקים נוספים.

(5) **זכויות לפי חוקי מדינות חוץ בעניינים המנויים בפסקאות (1) עד (4).**

(6) **ידע כשיר** - ידע שפותח בישראל בידי המפעל הטכנולוגי והרשות הלאומית לחדשנות קבעה כי הוא כשיר להיות נושא לתוכנית מחקר ופיתוח, או ידע



בתחום האנרגיה המתחדשת שהמדען הראשי של משרד התשתיות קבע כאמור לעיל (להלן: "ידע כשיר"). הגדרה זו, באה לתת מענה לחברות קטנות ובינוניות העוסקות בפיתוח בתחומי פעילות שונים, אשר יש בבעלותן נכסים שלא נכנסו לאחת מהחלופות המפורטות בהגדרת "נכס לא מוחשי מוטב" בחלופות (1) עד (5). יש לשים לב לסייג שנקבע בתקנות עידוד השקעות הון (הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי), התשע"ז-2017 (להלן: "תקנות הכנסה טכנולוגית") לעניין הכנסה שמקורה בידע הכשיר שקובעת את אופן בחינת תקרת ההכנסות להגדרת חברות קטנות ובינוניות כאמור לעיל (ראה סעיף 4.1.6 להלן בחלופה (7)(ב) לעניין הכנסה טכנולוגית שמקורה בידע כשיר).

נכסים הנמצאים בהליך רישום - נכסים אשר הוגשה בקשה לרישום אך רישום האמצאה (פטנט/זכות מטפחים) טרם הושלם, יחשבו לנכס לא מוחשי מוטב, וזאת בתנאי שהנכס יירשם.

4.1.5 "קבוצה" - חלק מהתנאים והקריטריונים לבדיקת עמידתה של החברה בתנאי סימן ב3 נבדקים ביחס לחברה עצמה, חלקם נבדקים ביחס למפעל עצמו וחלקם ביחס לקבוצת החברות שביניהן נמנית החברה בעלת המפעל הטכנולוגי. ההגדרה של קבוצה היא חברות העומדות באחת משתי חלופות שלהלן:

(1) יש בין החברות יחסים מיוחדים כהגדרתם בסעיף 85א לפקודה - סעיף 85א לפקודה, מגדיר יחסים מיוחדים לרבות יחסים בן אדם לקרובו (קרוב שהוא יחיד) וכן שליטה (החזקה בשיעור השווה או העולה על 50%) בין הצדדים לעסקה במישרין או בעקיפין. דוגמה ליחסים מיוחדים הינה יחסי חברת אם ובת כאשר שיעור ההחזקה שווה או עולה על 50%, חברות אחיות אשר הבעלות על לפחות 50% מכל אחת מהן מוחזקת על ידי אדם זהה וכיוצ"ב.

(2) בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים או בהתאם לדין, עליהן להגיש דוחות כספיים מאוחדים או היה עליהן להגיש דוחות כאמור אם החברה הייתה נסחרת בבורסה בישראל, או מחוץ לישראל על פי הדין במדינת חוץ.

4.1.6 "הכנסה טכנולוגית" - מטרת הסימן הינה לסייע לחברות הטכנולוגיה תוך קביעת תמריצים להכנסה הטכנולוגית. ההגדרה הקבועה בסעיף 51כד לחוק מתייחסת להכנסה של מפעל טכנולוגי שהופקה במהלך העסקים הרגיל מנכס לא מוחשי מוטב שבבעלותו המלאה או החלקית של המפעל או שהמפעל בעל זכות שימוש בו. מתוך ראייה והבנה שעולם העסקים הוא דינמי וגמיש והחוק אינו יכול לשמור



על רמת עדכון הזהה לקצב התפתחות בעולם תעשיית הטכנולוגיה, כוונת המחוקק בבסיס ההגדרה של הכנסה טכנולוגית הינה לא להגביל את ההגדרה למודלים עסקיים ספציפיים, בשונה מהגדרת "הכנסה מועדפת" שבסעיף 51 לחוק, אלא מכוונת למודלים העסקיים הנפוצים תוך שימוש בהגדרה מרחיבה שאינה מהווה רשימה סגורה. ההגדרה קובעת שיש לראות כהכנסה טכנולוגית, כל הכנסה עסקית שהופקה במהלך העסקים הרגיל של המפעל הטכנולוגי בין אם במסגרת מכירה ובין אם במסגרת של השכרה והכל בתנאי שההכנסה נובעת מהנכס הלא מוחשי המוטב, ולרבות כל אחד מאלה:

(1) **הכנסה ממתן זכות שימוש בנכס הלא מוחשי המוטב** - ההגדרה מכוונת להכנסות במודלים עסקיים שונים, שבמהותן נובעות ממתן זכות שימוש בנכס הלא מוחשי המוטב. ההגדרה מתייחסת להכנסה במודל של תמלוגים, במודל של מכירת רישיונות שימוש (Licensing), הכנסות שמקורן בפרסומות אגב מתן זכות שימוש וכיוצ"ב. לעניין זה, יש לבחון את סיווג ההכנסה. הכנסה ממתן זכות שימוש תיכלל בהגדרה זו ואילו הכנסה ממכירת הזכות הקניינית בנכס הלא מוחשי המוטב תמוסה כרווח הון⁷. יובהר כי הכנסה מרווח הון ממכירת הנכס הלא מוחשי המוטב שעומדת בתנאי סעיף 51כז לחוק, תזכה בהטבות ע"פ הקבוע בחוק (ראה סעיף 4.3 להלן).

(2) **הכנסה משרות המבוסס על תוכנה** - תעשיית התוכנה פועלת כיום בתחומים רבים במודל של שירותים מבוססי תוכנה (כגון: מודל מכירה בתחומי Software As A Service - SAAS) ולא רק במודל העסקי של רישיונות ומתן זכות שימוש כאמור בס"ק (1) לעיל. לאור זאת, נקבע כי גם במקרים בהם הכנסותיה של החברה בעלת המפעל הטכנולוגי מקורן במתן שירותים שבמהותם מבוססי תוכנה אשר מפותחת במפעל הטכנולוגי, וגם במקרה בו לא מוענק כל רישיון אלא ניתנת גישה לתוכנה באמצעות מיחשוב ענן על גבי האינטרנט, יראו בכך הכנסה טכנולוגית. שירותים מבוססי תוכנה ניתנים כיום בענפים שונים כגון: פירסום באינטרנט, פיננסים, שירותי בניית אתרים ושירותי לאיחסון ושיתוף מידע. הכנסה ממתן שירותים כגון אלו תחשב כ"הכנסה טכנולוגית" בתנאי שהיא במהותה אכן נובעת מהתוכנה עצמה. לעניין זה, חשוב להדגיש כי יש לבחון את מהות פעילותה של החברה

⁷ לעניין זה ראה את חוזר מס הכנסה 13/2001 שעניינו "סיווג הכנסה מעסקאות בינלאומיות המשלבות תוכנה".



כחברת פיתוח תוכנה ולא כחברת שירותים ואת מהות ההכנסה של החברה שהיא נובעת משירותי התוכנה.

למען הסק ספק, גם אם ההכנסה סווגה כ"הכנסה טכנולוגית", על החברה לעמוד בהגדרת "מפעל טכנולוגי מועדף" על כלל המבחנים והקריטריונים הקבועים בהגדרה שבסעיף 51כד לחוק. על מנת להבהיר את ההבחנה בין חברת שירותים לחברת תוכנה, מצ"ב מספר דוגמאות הממחישות את המצבים השונים:

- חברה שפיתחה תוכנה לעיצוב תמונות ועריכתן. השימוש בתוכנה מבוצע באמצעות האינטרנט (SAAS - ענן). על המשתמש להיכנס לאתר האינטרנט של החברה, שם מותקנת התוכנה שמאפשרת למשתמש לערוך את התמונות באינטרנט ללא צורך בהתקנת התוכנה על המחשב שלו. התשלום עבור השימוש בתוכנה מבוצע באמצעות רכישת רישיון שימוש או צפייה בפרסומות. במקרה זה, על אף שהתוכנה לא מותקנת אצל הלקוח (על המחשב האישי שלו) וגם במקרה בו הלקוח לא משלם ישירות עבור השימוש בתוכנה, יראו בהכנסה ממתן זכות שימוש בתוכנה (הן מהתשלום המתקבל מהמשתמש והן מהתשלום המתקבל מהמפרסמים) כהכנסה טכנולוגית.
- חברה פיתחה תוכנה שהיא פלטפורמה לפרסום מקוון וממוקד באינטרנט על בסיס אלגוריתם שמזהה את המשתמש וחושף לו את הפרסומת המותאמת ביותר עבורו תוך ביצוע אופטימיזציה לקמפיינים הפרסומיים. במקרה זה, גם כאשר החברה מפעילה עבור הלקוח את התוכנה לצורך ניהול הקמפיינים, יראו בכך הכנסה טכנולוגית שמקורה בנכס הלא מוחשי המוטב (התוכנה שפותחה במפעל החברה) משירותים מבוססי תוכנה.
- חברה פיתחה תוכנה המהווה פלטפורמה למסחר בניירות ערך ובנכסים שונים. התוכנה מתקשרת לבורסות שונות ומציגה את הנתונים על השערים היציגים בכל מקום על נכסי בסיס שונים תוך מתן אפשרות לבצע מסחר בעסקאות שונות על נכסי הבסיס. החברה אינה מתקשרת עם סוחרים ומשתמשי קצה והיא אינה משמשת כ"ברוקר" אלא הכנסותיה נובעות ממתן זכות שימוש לברוקרים אחרים שהם מפעילים את התוכנה מול הלקוחות שלהם (הסוחרים הם אלו שמשתמשים בתוכנה לביצוע פעילות המסחר). הכנסותיה של החברה נובעות ממתן



שירותי תוכנה לברוקרים ולא מעמלות מסחר שמבוצע באמצעות התוכנה בנכסים שונים (הברוקרים הם אלו שירשמו את ההכנסות מעמלות המסחר ומפעילות המסחר עצמה). הכנסה כאמור ממתן שירותי תוכנה תהא הכנסה טכנולוגית גם אם היא נגזרת ממחזור הפעילות של הברוקר.

- חברה שפיתחה תוכנה לאיסוף מידע ממוקד על אנשים ברחבי הרשת. התוכנה מבצעת איפיון של האיש ומזהה את המידע הממוקד והרלוונטי אליו באופן אוטומטי באמצעות האלגוריתם שמפותח בחברה. האלגוריתם נכנס לאתרי האינטרנט השונים באופן אוטומטי ומבצע חיפוש ממוקד לפי המאפיינים שהוגדרו לו, הוא מזהה האם זהו האיש המבוקש ואוסף את המידע. התוכנה מפיקה פלט על המידע שאספה והחברה מבצעת על הפלט עיבוד ועיצוב גרפי לכדי דוח סופי שמוגש ללקוח. הלקוח המזמין מקבל דוח מלא ומפורט על המידע שביקש ומשלם לחברה על פי היקף החיפוש שבוצע. ההכנסות המתוארות לעיל, יהוו הכנסה משירות המבוסס תוכנה שהיא הכנסה טכנולוגית.

- חברה שפיתחה תוכנה המהווה פלטפורמה למתן הלוואות בין משתמשים שונים (Peer To Peer). התוכנה מקשרת בין המלווים ללווים, מבצעת הערכת סיכון ותחשיב ריבית לכל מי שמבקש הלוואה באופן אוטומטי על בסיס ניתוח מאפיינים שונים באמצעות האלגוריתם שפותח בחברה. החברה אינה נושאת בסיכונים הנובעים מההלוואות וההכנסות של החברה נובעות מעמלה הנקבעת לפי היקף הלוואות המבוצעות באמצעות התוכנה. ההכנסה כאמור מדמי הניהול של הלוואות שניתנו באמצעות התוכנה, תהיה הכנסה טכנולוגית ממתן שירותים מבוססי תוכנה.

- חברה שפיתחה תוכנה שמותקנת על גבי מחשב ייעודי בעל מאפיינים ספציפיים לצורך שימוש מיטבי בתוכנה. השימוש במוצר מאופיין בפרוייקטים תקופתיים קצובים בזמן (לרוב לצורך שימוש באירוע מתמשך שהוא ייחודי ומשמעותי). ההכנסות של החברה נובעות מהשכרת המוצר בו מוטמעת התוכנה למשתמש. עם תום השימוש, המשתמש יכול להחזיר את המוצר לחברה או להמשיך להשתמש בו לאירועים נוספים. מרכיב ההכנסה שמיוחס לחומרה מתוך ההכנסה המתקבלת מהמשתמש אינו מהותי אלא עיקר התשלום הוא עבור



התוכנה והטכנולוגיה שפותחה בחברה. ההכנסות מדמי השימוש בתוכנה (גם אם הסכם ההתקשרות היה הסכם להשכרת החומרה אך במהותו הוא הסכם לזכות שימוש בתוכנה שהיא קצובה בזמן), יהיו הכנסה טכנולוגית.

(3) הכנסה ממכירת מוצר אשר ביצורו נעשה שימוש בנכס לא מוחשי מוטב

- מאחר ונכס לא מוחשי מוטב יכול לשמש בייצור מוצר (פטנטים רשומים או תוכנות המשולבים במוצרי חומרה שונים, זכויות מטפחים לייצור זרעים, פטנטים רשומים לייצור תרופות או כימיקלים שונים וכיוצ"ב), נקבע שגם הכנסות ממכירת מוצר שביצורו נעשה שימוש בנכס הלא מוחשי המוטב, יזכו בהטבות המס הקבועות בסימן 3 לחוק. נקבע שיש לראות גם בהכנסות שמקורן במכירת מוצרים שיוצרו על בסיס הנכס הלא מוחשי המוטב תוך יצירת מנגנון לחישוב ההכנסה הטכנולוגית שמקורה בנכס הלא מוחשי המוטב. המנגנון האמור נקבע בתקנות הכנסה טכנולוגית (ראה סעיף 4.2.8 להלן).

(4) הכנסה ממוצר שהוא נלווה או תומך לתוכנת מחשב או למוצר כאמור

בפסקה (3) לעיל והוא קשור במישרין לנכס הלא מוחשי המוטב ומתקיים בו אחד מאלה:

א. לא היה ביצורו שימוש בנכס לא מוחשי מוטב אחר.

ב. היה ביצורו שימוש בנכס לא מוחשי מוטב אחר אשר אינו בבעלות החברה בעלת המפעל הטכנולוגי או צד קשור לה, ושאינו לה או לצד קשור לה זכות שימוש בו.

הכנסה טכנולוגית כוללת גם הכנסות ממוצרים נלווים או תומכים שהם אחד מאלה:

- הכנסה שמקורה במכירת מוצרים נלווים או משלימים לרבות מוצרי חומרה, הקשורים במישרין למוצר או לזכות השימוש בתוכנה ומאפשרים שימוש מיטבי בנכס הלא מוחשי המוטב (לדוגמה: שרת עליו מותקנת התוכנה שפותחה במפעל החברה כאשר השרת הינו בעל מאפיינים ייחודיים שהוגדרו על ידי החברה המפתחת לשימוש בתוכנה וזאת לצורכי הטמעת התוכנה אצל הלקוח באופן המיטבי ביותר). ניתן להסתייע במבחנים שונים לקביעת המוצר כנלווה או תומך, כגון: עלות המוצרים הנלווים או התומכים ביחס לתוכנה או למוצר העיקרי הן ביחס לעלות המכר והוצאות המו"פ של המפעל הטכנולוגי והן במחיר הנגבה



עבורם מהלקוח של המפעל הטכנולוגי, מהות המוצר הנלווה כמוצר שמשלים את המענה ללקוח של החברה והוא חיוני להפעלת התוכנה אף אם אינו מוצר ייחודי (גם אם מחירו של המוצר הנלווה יחסית גבוה) וכיוצ"ב. לדוגמה: סוללה שמותקנת במכשיר בו נעשה שימוש בנכס הלא מוחשי המוטב.

- הכנסה ממכירת מוצרים נלווים שהרווח שנובע ממכירתם, מהווה את המקור להפקת ההכנסה מהנכס הלא מוחשי המוטב, לדוגמה: חברה בעלת מפעל טכנולוגי שפיתחה פטנט לייצור מדפסות כך שניתן להשתמש בהן רק בדיו ייחודי אותו מייצרת החברה. החברה מוכרת את המדפסות ללקוחותיה במחיר עלות בלבד (לפעמים גם מתחת לזה ולעתים גם בחינם) בעוד את הדיו לשימוש במדפסת, החברה מוכרת עם מרווח גבוה שבפועל משקף את הרווח גם על המדפסות. מכירת הדיו תיחשב כמכירת מוצרים נלווים והיא תהא זכאית להטבות ככל והדיו עומד בכללים הקבועים בסעיף. יש לשים לב למצבים בהם הנכס הלא מוחשי המוטב אינו נלווה למוצר הנמכר אלא הוא העיקר. במקרים כגון אלו, סביר להניח שיש מרכיב של הכנסה טכנולוגית אך הוא צפוי להיות זניח ביחס להכנסה הכוללת מהמוצר. לדוגמה: חברה שפיתחה ומייצרת אריזה ייחודית למוצרי מזון יוקרתיים אשר מאפשרת הארכת חיי המדף של המוצר. האריזה מבוססת על נכס לא מוחשי מוטב שפיתחה החברה אך עיקר ההכנסה מקורה במכירת מוצרי המזון ולא באריזות. במקרה זה, ככל והחברה עומדת בתנאים של מפעל טכנולוגי, היא תוכל לסווג את ההכנסות המיוחסות לאריזה כ"הכנסה טכנולוגית" אך עליה לייחס הכנסה לאריזה לפי עקרונות מחירי העברה ונקודת המוצא אינה ההכנסה מהמוצר "הנלווה".

(5) **הכנסה משרות נלווה או תומך למתן זכות שימוש או מוצר כאמור בפסקאות 1 עד 3 לעיל** - הכנסה טכנולוגית כוללת גם הכנסה הנובעת משירותים נלווים או משלימים למוצר או לזכות השימוש בתוכנה, כגון תמיכה טכנית, שירותים מקצועיים, הטמעה והדרכה. הכנסות כאמור לעיל, ייבחנו בדומה לכללים שנקבעו לעניין ההכנסה ממכירת המוצרים הנלווים והתומכים באמור בס"ק (4) לעיל. לעניין זה, חשוב להדגיש כי יש לבחון את מהות פעילותה של החברה כך שהיא אינה חברת שירותים ושהכנסתה של החברה נובעת מהנכס הבלתי מוחשי המוטב. בדומה לאמור בסעיף קטן (4)



לעניין המודל העסקי שמקורו במכירת מוצרים נלווים, גם במקרים בהם המודל העסקי של החברה מבוסס על הכנסה ממתן שירותים נלווים ללקוחות (תמיכה, תחזוקה וכיוצ"ב), ייחשב הדבר כהכנסה טכנולוגית.

(6) הכנסה משרותי מחקר ופיתוח שאינה עולה על 15% מהכנסות המפעל

- במקרים בהם לחברה בעלת מפעל טכנולוגי ישנה פעילות נלווית בהיקפים מצומצמים של מתן שירותי מו"פ, הכנסה זו תהווה חלק מההכנסה הטכנולוגית ובכפוף לכך שחלק ההכנסות כאמור, לא יעלה על 15% מסך ההכנסה של המפעל. יובהר כי השיעור האמור יחושב מתוך הכנסות המפעל בדוחות הכספיים כאשר אלו ערוכים על פי כללי חשבונאות מקובלים. במידה וההכנסות משרותי המו"פ עלו על 15%, ההטבות ינתנו רק על ההכנסה בגובה 15% מכלל ההכנסות החברה. על יתרת ההכנסות לא ינתנו הטבות מס בהתאם לסימן ב3 אך ניתן להנות מהטבות כמפעל מועדף בהתאם להוראות סימן ב1 או ב2 בכפוף לקיום התנאים הקבועים בחוק. **למען הסר ספק, אין באמור בהגדרה זו בכדי לסווג פעילות של מתן שירותי מו"פ כ"פעילות יצורית" וההגדרה הקבועה לפעילות מו"פ שבהגדרת "מפעל תעשייתי" בסעיף 51 נשארה בעינה.**

(7) הכנסות נוספות העומדות באמות מידה בין לאומיות שיקבעו ע"י שר

האוצר - שר האוצר קבע בתקנות הכנסה טכנולוגית את ההכנסות הבאות אשר יחשבו להכנסה טכנולוגית:

(א) הכנסה מפיצויים בשל הפרת זכויות בנכס לא מוחשי מוטב שאינה

רווח הון - כוונת ההחגה היא ליצור הבחנה בין הכנסות מפיצויים כאמור, המשקפים תחליף הכנסות עסקיות אשר יזכו בהטבות המס וייחשבו כ"הכנסה טכנולוגית" לבין הכנסות מפיצויים כאמור שישווגו כרווח הון בהתאם לחלק ה' לפקודה. סיווג ההכנסה יעשה על פי מבחני הפסיקה המקובלים.

(ב) הכנסה מידע כשיר (ראה גם חלופה (6) בסעיף 4.1.4 לעניין "נכס

לא מוחשי מוטב") - תקנות הכנסה טכנולוגית מאפשרות לחברות קטנות ובינוניות לקבל את הטבות המס שבסימן ב3 אך בתנאי שהרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית אישרה את הידע שפותח במפעל כ"ידע כשיר" וכן בתנאי שמחזור החברה הממוצע בחמש השנים שקדמו לשנת המס לא עלה על 32 מיליון ₪ או שמחזור ה"קבוצה" בשנים האמורות לא עלה על 211 מיליון ₪. חברות שטרם



חלפו חמש שנות מס ממועד הקמתן, יבחנו את התנאים כאמור החל ממועד ההקמה שלהן. הגדרת "הכנסה טכנולוגית" כאמור לעיל, שנקבעה בתקנות הכנסה טכנולוגית, באה להשלים את האמור בהגדרת "נכס לא מוחשי מוטב" לעניין ידע כשיר וקובעת כי יש לבחון את ממוצע המחזור של החברה או של הקבוצה, לפי העניין, בחמש שנות המס שקדמו לשנת המס השוטפת וזאת ללא התחשבות באם בשנה כלשהיא, המחזור עלה על הסכומים הקבועים. לעניין זה, מחזור החברה ייבחן על פי מחזור ההכנסות ממכירות החברה או הקבוצה שבוצעו במהלך עסקיה הרגיל (ללא רווחי הון, הכנסות מימון וכיוצ"ב).

(8) הכנסות שלא ייחשבו "הכנסה טכנולוגית" - נוסף על כל החלופות כפי שפורט לעיל, החוק ממעט הכנסה מכל נכס, מוצר, מוצר נלווה או שירות שהוא אחד מאלה:

(א) **הכנסה המיוחסת לייצור על פי כללים שיקבעו ע"י שר האוצר באישור ועדת הכספים** - שר האוצר קבע כללים ליחוס ההכנסה לייצור בתקנות הכנסה טכנולוגית, ראה לעניין זה את האמור בסעיף 4.2.8 להלן.

(ב) **הכנסה מנכס לא מוחשי המשמש לשיווק שאינו נכס לא מוחשי מוטב** - במקרה שבבעלותה של החברה גם נכסים לא מוחשיים המשמשים לשיווק (להלן: "נכס שיווקי") (כגון: לוגו, סימן מסחרי, קשרי לקוחות וכד'), יש לייחס לנכס השיווקי מרכיב מההכנסה הטכנולוגית שלא יהנה מהטבות המס הקבועות בסימן 3 לחוק, בתקנה 6(ג) לתקנות הכנסה טכנולוגית נקבע כי אופן היחוס יעשה בהתאם לעקרונות לקביעת מחיר עסקה במחירי העברה כאמור בסעיף 85א לפקודה בשינויים המחוייבים. במידה וההכנסה שיוחסה כאמור לעיל לנכס השיווקי לא עלתה על 10% מתוך הרווח של החברה שמקורו בנכס הלא מוחשי המוטב, רשאי המפעל הטכנולוגי שלא לייחס הכנסה טכנולוגית לנכס השיווקי. תכליתה של ההקלה כאמור, הינה למנוע התדיינות מיותרת כאשר התרומה של הנכס השיווקי היא שולית באופן מובהק. במצבים בהם לפי טיב העסק ואופי פעילותו, ניתן לקבוע ברמת מובהקות גבוהה, כי התרומה של הנכס השיווקי לרווח של החברה שנובע מהנכס הלא מוחשי המוטב נמוכה



מהרף הקבוע (10%) בתקנה 6(ג) לתקנות הכנסה טכנולוגית, החברה לא תידרש להגיש חקר תנאי שוק מלא אלא להציג הסבר מנומק בדבר נסיבות אלו. להלן מצבים בהם אפשר שהכנסה כאמור תהיה שולית:

- חברות שמוכרות את תוצרתן לשוק המוסדי (חברות אחרות, עסקים ומוסדות אחרים וכיוצ"ב) מקום שהרכישה מבוססת על קריטריונים כגון מפרט טכני של מוצר, עלות וכד' ופחות בשל קיומו של נכס שיווקי (בניגוד לחברות המוכרות את תוצרתן לשוק הקמעונאי אשר לגביהן הנכס השיווקי הוא בעל ערך רב יותר).

- כאשר המוצר אותו מייצרת החברה מהווה רכיב במוצר אחר של הלקוח והוא מאבד את זהותו במסגרת תהליך הייצור של הלקוח כך שאין תרומה כלשהיא לנכס השיווקי במסגרת המכירה ללקוח הסופי.

- כאשר החברה פיתחה נכס לא מוחשי מוטב והעניקה בו זכות שימוש לחברה אחרת שתייצר ותשווק את המוצר על בסיסו לתקופה ממושכת והכנסות החברה מהנכס הלא מוחשי המוטב נובעות מתמלוגים בגין מתן זכות השימוש בנכס.

- היעדר תחרות משמעותי בשוק אליו מיועד המוצר בשל ייחודיות המוצר כך שהתרומה של הנכס השיווקי היא שולית.

- שיעור הוצאות השיווק ביחס להוצאות המו"פ וכן היקפן הינו נמוך. בדיקה זו ככל ותבוצע, תביא בחשבון את העלויות (הן של הפיתוח והן של השיווק) מיום תחילת פיתוחו של הנכס הלא מוחשי המוטב.

- חשוב לציין כי כל מקרה ייבחן לגופו בהתאם לעובדות ולנסיבות הרלוונטיות אליו.

(ג) הכנסה המיוחסת לחברה בבעלות ממשלתית מלאה או לחברה שהיא אגודה שיתופית המחילה על עצמה את הוראות סעיף 61 או 62 לפקודה, בהתאם לאמור בסיפה להגדרת הכנסה מועדפת - מטרת ס"ק זה היא למנוע מצב בו אגודה שיתופית אשר משקיפה את הכנסתה ע"פ סעיף 61 או 62 לפקודה תהנה מההטבות המס



הניתנות למפעלים טכנולוגיים מבלי שהכנסה זו מוסתה במיסוי ID שלבי (ראה לעניין זה גם את האמור בסעיף 3.4.2.2 לעיל).

4.1.7 "הכנסה טכנולוגית מועדפת" - חלק ההכנסה הטכנולוגית הנובע ממחקר ופיתוח בישראל בהתאם לתקנות שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים העומדות באמות מידה בין לאומיות לעניין משטר המס. חישוב ההכנסה הטכנולוגית המועדפת, יבוצע בהתאם למנגנון החישוב כפי שנקבע בתקנות הכנסה טכנולוגית כאמור בסעיף 4.2 להלן.

4.2 תקנות הכנסה טכנולוגית

שר האוצר קבע בתקנה 2 לתקנות הכנסה טכנולוגית את אופן החישוב של ההכנסה הטכנולוגית המועדפת ורווח ההון שחל עליו סעיף 51 לחוק (להלן: "רווח הון טכנולוגי") אשר זכאים לשיעורי המס המופחתים הקבועים בסעיף 51 לחוק, באופן הבא:

$$\text{הכנסה טכנולוגית מועדפת} = \text{הכנסה טכנולוגית חייבת} \times \frac{\text{הוצאות מוכרות בפיתוח הנכס * 130\%}}{\text{סך כל הוצאות המו"פ שהוצאו בפיתוח הנכס}}$$

היחס המחושב לעיל, יקרא להלן: "יחס הוצאות המו"פ" והוא לא יעלה על 100%. בחישוב רווח הון הזכאי להטבות ע"פ סעיף 51 יבוא רווח הון ריאלי במקום הכנסה טכנולוגית חייבת לצורך חישוב הנוסחה שלעיל.

4.2.1 **הוצאות מו"פ** - הוצאות המסווגות כהוצאות מו"פ לפי כללי חשבונאות מקובלים, למעט הוצאות פיננסיות והוצאות המיוחסות למבנה שאינו ייעודי לפיתוח (היה ובמבנה ישנו חלק מסויים שהוא ייעודי למו"פ ואינו יכול לשמש פעילויות אחרות כגון מעבדות, חדרים נקיים וכיוצ"ב, ניתן לקבל את ההוצאות בגין אותו חלק מסויים ככל וישנה הפרדה מלאה וייחוס הולם להוצאות). יש לבחון את הוצאות המו"פ בדומה לכלל שנקבע במסגרת מבחן הוצאות המו"פ הקבוע בהגדרת "מפעל טכנולוגי מועדף" שבסעיף 0 ס"ק (1) דלעיל. את הוצאות המו"פ יש לייחס לנכס לא מוחשי מוטב יחיד. בחברה בעלת מספר נכסים כאמור, יש לייחס את הוצאות המו"פ הספציפיות לכל נכס בנפרד, הוצאות שאינן ניתנות לייחוס ספציפי, ייוחסו לפי יחס הוצאות המו"פ המיוחסות לכל נכס ונכס. חריג לכלל זה קבוע בתקנה 5 לעניין ייחוס הוצאות מו"פ למוצר או לקבוצת מוצרים (ראה גם סעיף 4.2.6 להלן).

4.2.2 **הכנסה טכנולוגית חייבת** - ההכנסה הטכנולוגית המיוחסת לנכס הלא מוחשי המוטב לאחר ניכוי ההוצאות המותרות בניכוי ממנו בהתאם לדיני המס. יש לחשב



את ההכנסה הטכנולוגית החייבת לכל נכס לא מוחשי מוטב בנפרד אלא אם בחר המפעל הטכנולוגי להפעיל את האמור בתקנה 5 לתקנות הכנסה טכנולוגית (ראה סעיף 4.2.6 להלן) או את הוראת השעה הקבועה בתקנה 10 (ראה סעיף 4.2.7 להלן).

4.2.3 הוצאות מוכרות בפיתוח הנכס (להלן: "הוצאות מו"פ מוכרות") - הוצאות מו"פ

שהוצאו בפיתוח הנכס הלא מוחשי המוטב אשר עומדות בדרישת התייעוד והמעקב הנדרשים בתקנה 8 (ראה סעיף 4.2.10 להלן) והן אחת מאלה:

(1) הוצאות מו"פ שהוצאו בישראל במישרין או בעקיפין (באמצעות קבלן משנה) על ידי המפעל הטכנולוגי - יש לבחון שההוצאות הוצאו לביצוע פעילות בישראל בפועל. לעניין זה, יראו כהוצאות מו"פ מוכרות, בין השאר גם כל אחד מאלה: שכר עבודה, הוצאות ישירות, הנהלה וכלליות ששימשו במישרין לפעילות המו"פ, עלות חומרים והכל בתנאי שהעלויות כאמור שימשו לפעילות המו"פ של החברה במישרין (לרבות כל האמור בפיסקה (2) להלן) או בעקיפין באמצעות קבלני משנה בישראל.

(2) הוצאות מו"פ שהוציא המפעל הטכנולוגי לביצוע פעילות מו"פ מחוץ לישראל ובתנאי שפעילות המו"פ מחוץ לישראל בוצעה על ידי אחד מאלה: (2.1) בוצעה במישרין באמצעות מפעל הקבע של החברה בעלת המפעל הטכנולוגי. מפעל הקבע הוא מקום בו החברה מבצעת בעצמה, ושלא באמצעות קבלן משנה, פעילות מחוץ לישראל ובכלל זה באמצעות סניף, שלוחה, שותפות (על פי חלקה של החברה בשותפות), או מוסד קבע של החברה. לעניין זה, פעילות פיתוח מחוץ לישראל שבוצעה על בסיס הסכם שיתוף עלויות (cost sharing), תיחשב כפעילות שביצעה החברה במישרין על פי חלקה בנכס הלא מוחשי המוטב וההוצאות של החברה יסווגו כהוצאות מו"פ מוכרות ולא מוכרות לפי הענין ובהתאם לכללים (לענין זה, מרכיב התשלום ששולם על ידי החברה כתשלומי איזון לשותף האחר לא ייחשב כהוצאות מו"פ לא מוכרות).

לדוגמה: חברה ישראלית (חברה א) וחברה תושבת ארה"ב (חברה B) שמבצעות פיתוח משותף בגין ה- IP כדלקמן:



סה"כ	חברה A	חברה א'	
100%	40%	60%	בעלות IP
1,000	550	450	הוצאות מו"פ שהוצאו בפועל (בחברה או במפעל הקבע שלה)
1,000	400	600	הוצאות מו"פ לפי חלוקת עלויות
100	40	60	הכנסה חייבת מ-IP

במקרה שלעיל, חברה א' תשלם לחברה A סכום של 150 בגין הוצאות המו"פ שהוציאה עבורה. חישוב ההכנסה הטכנולוגית המועדפת בחברה א' יהיה כלהלן (בהנחה שחברה A הינה צד קשור של חברה א'):

$$60 * (450 * 130%) / 600 = 58.5$$

(2.2) בוצעה באמצעות "עובד" של המפעל הטכנולוגי. לעניין זה "עובד" יהא עובד המועסק על ידי המפעל או עובד שמועסק במישרין על ידי אדם אחר (להלן: "המעסיק המשאיל") שמשאיל את העובד עצמו לטובת עבודת המפעל הטכנולוגי באופן בלעדי ובהיקף של משרה מלאה ובהתקיימות כל התנאים האמורים בתקנה 3 לעניין זה (המעסיק המשאיל אינו נושא בסיכון הכלכלי להצלחת המו"פ, תוצרי עבודתו של העובד הם בבעלות המפעל הטכנולוגי, העובד אינו בעל שליטה במעסיק המשאיל ו/או במפעל הטכנולוגי, העובד כפוף להנחיות מקצועיות של מנהל המפעל הטכנולוגי) והכל בלבד שהמעסיק המשאיל אינו מהווה קבלן משנה האחראי על ביצוע פונקציות עבור החברה ובידיו הפיקוח והאחריות על עבודת ה"עובד" (לדוגמה: עובד המועסק בביצוע פרויקט באמצעות צוות פיתוח זר כ-turn key project לא ייחשב כעובד המפעל הטכנולוגי). לעניין זה, הוצאות ששולמו בעד ה"עובד" יהוו הוצאות מו"פ מוכרות לפי הגבוה מבין 65% מהסכום ששולם למעסיק המשאיל או עלות השכר של ה"עובד". היתרה שלא הוכרה כהוצאת מו"פ מוכרת, לא תיחשב כלל כ"הוצאות מו"פ" לצורך חישוב יחס הוצאות המו"פ (תנוטרל הן מהמונה והן מהמכנה).

לעניין זה, יראו "עובד" מי שהוא חלק אינטגרלי מצוות פיתוח המנוהל במישרין על ידי עובד החברה, בין מישראל ובין מחוץ לישראל,



ובתנאי שהעובד כפוף לניהול שוטף של מנהל במפעל הטכנולוגי כאמור, לרבות הצבת משימות ובדיקת יעדים ועמידה במשימות באופן דומה לעובדי המפעל הטכנולוגי בישראל.

(2.3) בוצעה באמצעות קבלן משנה שאינו צד קשור למפעל הטכנולוגי. לעניין זה, צד קשור ייבחן בהתאם להגדרת "חברה קשורה" הקבועה בסעיף 51כד לחוק, לפיה יש לבחון האם קבלן המשנה נמנה על אותה "קבוצה" בה נמנית החברה בעלת המפעל. במקרים בהם החברה השתמשה בקבלן משנה שאינו צד קשור לביצוע פעילות מו"פ, אך התשלום בפועל לקבלן המשנה בוצע באמצעות צד קשור שהוא חברת שירותי אדמיניסטרציה של הקבוצה בשם החברה עצמה (כגון חברת ניהול מקומית שמרכזת מבחינה אדמיניסטרטיבית את כל התשלומים וההתקשרויות של הקבוצה במדינה בה היא ממוקמת עבור החברות המזמינות בקבוצה), לא יראו בכך שימוש בקבלן משנה שהוא צד קשור (ככל ומשולמת עמלה לחברת הניהול, יראו בעמלה המשולמת כהוצאות הנהלה וכלליות שאינן הוצאות מו"פ). ככל ומדובר בהתקשרות עם קבלן משנה שהוא צד קשור, באמצעות קבלן משנה אחר שאינו צד קשור, ההתקשרות במלואה תיחשב שבוצעה מול קבלן המשנה הקשור.

(2.4) בוצעה מחוץ לישראל בפועל, באמצעות קבלן משנה תושב ישראל שהוא צד קשור למפעל, ושאלו הוא היה "מפעל טכנולוגי", ההוצאות היו נחשבות כהוצאות מו"פ מוכרות. לדוגמה: חברה בעלת מפעל טכנולוגי שהתקשרה עם קבלן משנה תושב ישראל שהוא צד קשור (קבלן 1), וקבלן המשנה התקשר עם קבלן משנה אחר (קבלן 2) מחוץ לישראל שהוא אינו צד קשור של קבלן המשנה (קבלן 1) ושל המפעל הטכנולוגי לצורך ביצוע חלק מהעבודה, אזי ההוצאה תיחשב במלואה כהוצאה מוכרת.

האמור בס"ק (2) שלעיל לעניין הוצאות מו"פ מוכרות מפעילות שבוצעה מחוץ לישראל, יחול רק על "מפעל טכנולוגי" אשר לא הפחית את היקף פעילותו בישראל וזאת ביחס להיקף פעילותו כפי שהיתה בממוצע בשתי שנות המס שקדמו (להלן: "השנתיים הקודמות") לשנה בה החיל על עצמו לראשונה את הוראות סימן ב3 לחוק לעניין היותו "מפעל טכנולוגי" (להלן: "שנת המעבר"). היקף פעילותו של ה"מפעל הטכנולוגי" ייבחן לפי ממוצע



מספר העובדים וממוצע עלות שכר העובדים. ככל שהיקף הפעילות בישראל לגבי מספר העובדים או עלות שכרם, פחת בשיעור הנמוך מ- 20% מהיקף הפעילות בישראל כפי שחושב בממוצע השנתיים הקודמות לשנת המעבר, או בשיעור העולה על 20% אך לא יותר מהשיעור בו פחת היקף הפעילות הכולל של כלל הקבוצה עליה נמנית החברה בעלת המפעל הטכנולוגי (במידה והיקף פעילותה פחת ביותר מ- 20%), יוכרו הוצאות המו"פ שבוצעו מחוץ לישראל בכפוף לכללים שנקבעו בתקנה. פחת היקף הפעילות בישראל ביותר מהאמור לעיל, הוצאות המו"פ שבוצעו מחוץ לישראל לא יהיו הוצאות מו"פ מוכרות לצורך חישוב יחס הוצאות המו"פ אלא יהיו הוצאות מו"פ לא מוכרות (ראה בסעיף 4.2.4 להלן), גם אם עמד בתנאים המפורטים בפיסקה זו. דוגמה לבדיקת התנאי, ראה **בנספח ב'** להלן.

4.2.4 סך כל הוצאות המו"פ שהוצאו בפיתוח הנכס (להלן: "כלל הוצאות המו"פ") -

יהיו סך כל הוצאות המו"פ שהוצאו במסגרת פיתוח הנכס, גם אלה המוכרות לפי סעיף 4.2.3 לעיל וגם אלה שאינן מוכרות (כלל הוצאות המו"פ בניכוי הוצאות המו"פ המוכרות ייקראו להלן: "הוצאות מו"פ לא מוכרות") לרבות הוצאות שהוציאה החברה בעד רכישת נכס לא מוחשי מוטב על מלוא עלות הרכישה כאמור (בין בדרך של רכישת הנכס ובין בדרך של קבלת זכות שימוש בו) והוצאות בעד רכישת שירותי מו"פ שבוצעו מחוץ לישראל מצד קשור. לעניין זה ראה התיחסות בתקנות 4 ו- 7 בסעיפים 4.2.5 ו- 4.2.9 להלן, למקרים מיוחדים. יש לשים לב שהוצאות מו"פ שלא היה לגביהן תיעוד ומעקב כנדרש בתקנה 8 (ראה הרחבה בסעיף 4.2.10 להלן), ייחשבו כהוצאות מו"פ לא מוכרות. האמור לעיל יחול לגבי הוצאות מו"פ שהוצאו החל מיום פיתוח הנכס הלא מוחשי המוטב. לעניין זה, ראה גם את האמור בסעיף 4.2.11 להלן.

4.2.5 רכישת נכס לא מוחשי מוטב - במידה והנכס הלא מוחשי המוטב נרכש ע"י

החברה המועדפת בעלת המפעל הטכנולוגי ולא פותח על ידה, יש להוסיף את עלות הרכישה כהוצאות מו"פ לא מוכרות (מכנה) במסגרת חישוב יחס הוצאות המו"פ (סעיף 4.2 לעיל) (לרבות תשלום בעד זכות שימוש שמהווה רכישה כאמור בתקנה 4(ב) לתקנות הכנסה טכנולוגית). במקרים חריגים המפורטים בתקנה 4 לתקנות הכנסה טכנולוגית, ניתן יהיה לנטרל (גם מהמונה וגם מהמכנה) את עלות הרכישה בחישוב יחס הוצאות המו"פ תוך השקפת הוצאות המו"פ של המוכר לרוכש לצורך חישוב יחס הוצאות המו"פ בכפוף לתנאים המפורטים להלן. (יראו



חלק מהוצאותיו המוכרות של המוכר בפיתוח הנכס כהוצאות מו"פ של הרוכש וסך הוצאות המו"פ של המוכר יחשבו להוצאות מו"פ של הרוכש לצורך בדיקת יחס הוצאות המו"פ. במקרים חריגים אלו עלות הרכישה לא תילקח לצורך חישוב היחס כאמור). להלן תיאור המקרים:

4.2.5.1 הנכס הלא מוחשי המוטב נרכש **מתושב ישראל** - ניתן לייחס את הוצאות המו"פ של המוכר כהוצאות מו"פ של הקונה **ובתנאי ויש בידי הרוכש מסמכי תיעוד ומעקב כאמור בתקנה 8 (ראה סעיף 4.2.10 להלן)**. ייחס המפעל הטכנולוגי שרכש את הנכס, את הוצאות המו"פ של המוכר, יראו רק את הוצאות המו"פ שהוצאו בפועל בישראל כהוצאות מו"פ מוכרות (מונה), ולא יחולו החריגים הקבועים בתקנה 3 לעניין הוצאות מו"פ מוכרות שבוצעו מחוץ לישראל כאמור בסעיף 4.2.3 לעיל. כלל הוצאות המו"פ שיוחסו לרוכש ולא הוצאו בפועל בישראל, או שאין בידי הקונה את התיעוד והמעקב הנדרשים לגבי חלק מההוצאות, ייחשבו הוצאות מו"פ לא מוכרות (מכנה) כאמור בסעיף 4.2.4 לעיל. לא היו בידי הרוכש את התיעוד והמעקב הנדרשים בגין כלל הוצאות המו"פ של המוכר, ייחשבו את עלות רכישת הנכס כולה כהוצאות מו"פ לא מוכרות.

4.2.5.2 הנכס הלא מוחשי המוטב נרכש **מתושב חוץ** - יחולו הכללים האמורים לגבי רכישה מתושב ישראל כאמור בסעיף 4.2.5.1 לעיל ובתנאי שהוצאות המו"פ שהוצאו בישראל מהווים לפחות 75% מכלל הוצאות המו"פ של החברה המוכרת. התנאי האמור מתייחס בעיקר לחברות ישראליות ששימשו כמרכזי פיתוח או שהוציאו את הידע במסגרת "אקזיט" לחברה גלובלית כלשהיא תוך מעבר למודל של מרכז פיתוח ומעוניינות להחזיר את ה- IP לישראל, כך שניתן יהיה לראות בהוצאות המו"פ שהוצאו בפועל בישראל, כהוצאות מו"פ מוכרות וכלל הוצאות המו"פ שיוחסו לרוכש ולא הוצאו בפועל בישראל, או שאין בידי הקונה את התיעוד והמעקב הנדרשים, ייחשבו הוצאות מו"פ לא מוכרות (מכנה) ולהתעלם מייחוס עלות רכישת ה- IP כהוצאות מו"פ לא מוכרות במסגרת חישוב יחס הוצאות המו"פ.

4.2.6 **ייחוס הכנסות והוצאות למוצר או קבוצת מוצרים** - בהתאם לתקנה 3, על מפעל טכנולוגי לחשב את ההכנסה הטכנולוגית המועדפת וכן את יחס הוצאות המו"פ לכל נכס לא מוחשי מוטב באופן נפרד. במידה ומוצר מסויים או קבוצת מוצרים מסויימת מבוססים על מספר נכסים לא מוחשיים מוטבים, תקנה 5 קובעת שניתן



יהיה לייחס את ההכנסות וההוצאות כאמור לעיל לכלל הנכסים וללא ייחוס ספציפי לכל נכס נפרד. הכלל מתייחס למוצר בו מוטמעים מספר נכסים לא מוחשיים מוטבים שפותחו על ידי החברה או לקבוצת מוצרים המבוססים על מספר נכסים לא מוחשיים מוטבים. ייחוס כאמור לעיל יתאפשר בתנאי שהתקיימו כל אלה:

4.2.6.1 ההכנסה הנובעת מהמוצר או מקבוצת המוצרים, כוללת הכנסה ממספר נכסים לא מוחשיים מוטבים המשותפים למוצר או לקבוצת המוצרים, לדוגמה מכירת מכשיר המבוסס על מספר פטנטים המשולבים בו או קבוצת תרופות לתחום מסויים.

4.2.6.2 ישנו קושי ממשי להפריד בין הנכסים הלא מוחשיים השונים לצורך ייחוס ההוצאות המו"פ או לצורך ייחוס ההכנסה לכל נכס ונכס.

4.2.6.3 יש בידיו של המפעל הטכנולוגי מסמכים המעידים על התקיימות התנאים הנדרשים.

4.2.6.4 מפעל טכנולוגי רשאי לפנות לרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית לצורך קבלת עמדה מקדמית לעניין זכאותו ליחוס ההוצאות והכנסות לקבוצת הנכסים הלא מוחשיים המוטבים בין אם למוצר ובין אם לקבוצת מוצרים.

4.2.6.5. עמדה מקדמית צריכה להינתן למבקש בתוך 90 ימים מיום הגשת הבקשה ולאחר היוועצות עם מנהל רשות המסים. במידה ובפרק זמן זה לא נתקבלה התייחסותו של מנהל רשות המסים, יראו בהיוועצות עם מנהל רשות המסים כאילו נערכה.

4.2.6.6 בחר מפעל טכנולוגי ליישם את תקנה 5 כאמור לעיל לעניין אופן ייחוס ההוצאות וההכנסות לנכסים הלא מוחשיים המוטבים, לא יוכל לחזור בו מבחירתו אלא לאחר שעברו 3 שנות מס וזאת בתנאי שהודיע למנהל רשות המסים על השינוי בהודעה מנומקת ובתוך 60 ימים ממועד תחילת שנת המס בה בחר בשינוי. לא הודיע בתוך 60 ימים מתחילת שנת המס, תמשיך לחול התקנה עד למועד בו תוגש ההודעה במסגרת הזמנים כמתואר לעיל.

4.2.6.7 לעניין יישום הוראות תקנה זו, יש לבחון את הוראת השעה שנקבעה בתקנה 10 המפורטת בסעיף 4.2.7 להלן.

4.2.6.8 במידה ומוצר מסויים או קבוצת מוצרים מסויימת מבוססים על מספר נכסים לא מוחשיים מוטבים וגם על נכסים לא מוחשיים שאינם מוטבים, סכום ההכנסה המיוחסת לנכס שאינו מוטב, על פי עקרונות מחירי העברה, לא ייכלל בהכנסה טכנולוגית.



4.2.7 הוראת שעה - מאחר ותקנות הכנסה טכנולוגית דורשות לצורך חישוב יחס הוצאות המו"פ כללים ותנאים שונים, ובעיקרם, ייחוס ההכנסות הטכנולוגיות והוצאות המו"פ באופן נפרד לכל נכס לא מוחשי מוטב (במקרים מיוחדים ניתן לייחס למספר נכסים כאמור בתקנה 5 ובסעיף 4.2.6 לעיל), התקנה מאפשרת תקופת היערכות שנקבעה כהוראת שעה, לפיה עד לתום שנת המס 2021, ניתן יהיה לייחס את כלל ההכנסה הטכנולוגית של החברה בעלת המפעל הטכנולוגי וכן את כלל הוצאות המו"פ המצטברות שהוצאו בחברה באופן מאוחד לכלל הנכסים הלא מוחשיים המוטבים וגם לכלל קבוצות המוצרים הלא מוחשיים הקיימים במפעל החברה. הוצאות המו"פ המצטברות שייקחו בחשבון במסגרת חישוב יחס הוצאות המו"פ בהתאם להוראת השעה, יהיו אלה שהוצאו בתקופה שתחילתה 4 שנים לפני תחילת שנת המס וסופה בתום שנת המס וזאת החל משנת המס 2017 ועד לתום שנת המס 2021 (כך לדוגמה, לצורך בחינת שנת המס 2017 - נבחן הוצאות מו"פ החל משנת המס 2013, לגבי שנת המס 2018 - נבחן הוצאות מו"פ החל משנת המס 2014 וכיוצ"ב). הוצאות שהוצאו לפני התקופה כאמור לעיל, לא יותרו בחישוב יחס הוצאות המו"פ לפי הוראת השעה. למען הסר ספק, החל משנת המס 2022, בחברות שפעלו לפי הוראת השעה, ייחוס ההכנסות הטכנולוגיות והוצאות המו"פ יבוצע באופן נפרד לכל נכס לא מוחשי מוטב או לקבוצת נכסים כאמור בתקנה 5, וזאת תוך התייחסות להוצאות מו"פ שהוצאו החל מ- 1/1/2017 ואילך.

4.2.8 ייחוס הכנסה לפעילות ייצור - סימן ב3 מתייחס להכנסות טכנולוגיות. במצב בו הכנסתה הטכנולוגית של חברה נובעת ממכירת מוצרים מוחשיים, נקבע שיש לייחס מרכיב מההכנסה לפעילות הייצור (ראה גם במסגרת הגדרת "הכנסה טכנולוגית" שבחלופה (8) בסעיף 4.1.6 לעיל). הכלל שנקבע במסגרת תקנה 6 לתקנות הכנסה טכנולוגית הוא, כי ההכנסה שיש לייחס לפעילות הייצור מתוך סך ההכנסות של החברה, תחושב על פי עלויות הייצור הישירות ובתוספת מרכיב רווח של 10%. ההכנסה כפי שחושבה, תהווה בסיס לחישוב ההכנסה החייבת מפעילות הייצור וזאת על פי דיני המס הקיימים. שיעור המרווח (10%) שנקבע בתקנה לצורך חישוב ההכנסה שתשמש לחישוב ההכנסה החייבת שמקורה בפעילות הייצורית, מהווה חזקה הניתנת לסתירה הן על ידי החברה בעלת המפעל הטכנולוגי והן על ידי פקיד השומה לפי העקרונות לקביעת מחיר עסקה בין צדדים אשר התקיימו ביניהם יחסים מיוחדים ע"פ סעיף 85א לפקודה בשינויים המחוייבים. למעשה, גם החברה וגם פקיד השומה יכולים להציג מחקר מחירי



העברה לפיו יש לייחס שיעור מרווח לחישוב ההכנסה שהוא גבוה יותר או נמוך יותר לפעילות הייצורית ולחשב את ההכנסה החייבת הן לפעילות הייצורית והן לפעילות הטכנולוגית בהתאם. למען הסר ספק, ההכנסה המיוחסת לייצור עשויה להיות זכאית להטבות המס הקבועות בסימן ב1 או ב2 לפי העניין והכל בכפוף לעמידה בכל הכללים והתנאים הקבועים בחוק כנדרש תוך בחינת מכלול הפעילות של החברה (לדוגמה: לצורך בדיקת עמידה בהגדרת "מפעל תעשייתי" נבחן את היקף הפעילות הייצורית והטכנולוגית של החברה, גם זו המבוצעת במישרין וגם זו המבוצעת בעקיפין). **ראה לעניין זה את סעיף 3 בדוגמה המצורפת בנספח ד' להלן.**

4.2.9 צירוף עסקים - לפי תקנה 7, במקרה של צירוף פעילות עסקית של חברה תושבת חוץ לישראל לעסקיה של חברה בעלת מפעל טכנולוגי, והבאת הפעילות העסקית לישראל תוך שמירה על המשך הפעילות המצורפת ושילובה בפעילות המפעל הטכנולוגי בישראל כ"עסק חי" לרבות שילוב פונקציות הניהול, ניתן יהיה לייחס את הוצאות המחקר והפיתוח של החברה המעבירה, כאילו היו הוצאותיה של החברה המצרפת ויחולו כל הכללים לעניין חישוב יחס הוצאות המו"פ כפי שקבוע בתקנה 3. לעניין זה, לא תילקח בחשבון עלות רכישת העסקים שצורפו (ראה סעיפים 4.2.3 ו- 4.2.4 לעיל). צירוף עסקים יכול להתבצע על עסק או על חלק מעסק.

תנאי ליישום ההקלה שבתקנה זו (שאינן לייחס את עלות צירוף הפעילות כהוצאות מו"פ לא מוכרות), הינו כי הפעילות שמצורפת מחוץ לישראל תחדל להתקיים בחברה המעבירה, ושהחברה המעבירה היתה זכאית לייחס את הוצאות המו"פ של הפעילות שצורפה אילו היתה היא המפעל הטכנולוגי (פעילות מו"פ שביצעה החברה הנרכשת בעצמה עד למועד הרכישה לרבות פעילות מו"פ שבוצעה בפועל בישראל. החל מאותו מועד, יש לבחון את פעילות המו"פ של הרוכשת על פי הכללים הקבועים בתקנות הכנסה טכנולוגית לעניין סיווג הוצאות המו"פ כהוצאות מו"פ מוכרות או כהוצאות מו"פ לא מוכרות כאמור בסעיפים 4.2.3 ו- 4.2.4 לעיל). צירוף העסק מהחברה המעבירה צריך שיהיה על ידי חיסול כלל הפעילות של החברה המעבירה והעברת מלוא הפונקציות העסקיות והניהוליות של העסק המועבר (או חלק מהעסק) והזכויות וההתחייבויות הכלכליות שנבעות מאותו עסק מועבר. עם זאת, על מנת שיראו בפעילות המועברת כ"צירוף עסקים" יש להעביר לכל הפחות את הפונקציות שלהלן (פונקציות אלו שמועברות לחברה הרוכשת, יפסיקו להתקיים בחברה המעבירה):



- הזכויות הכלכליות שנובעות מהעסק המועבר, הועברו לחברה הרוכשת. אין מניעה שהזכויות יועברו גם בדרך של מתן זכות שימוש לרוכשת באופן בלעדי.
- העברת כל הסכמי הלקוחות כך שיהיו מול החברה הרוכשת. לעניין זה, יראו את העברת ההסכמים גם בדרך של הסבתם לחברה הרוכשת מהחברה המעבירה וללא חתימה מחדש של ההסכמים באופן ישיר בין הלקוח לחברה הרוכשת.
- העברת כל ההתחייבויות וההתקשרויות מול הספקים של העסק לחברה הרוכשת. לעניין זה, יראו את העברת ההסכמים גם בדרך של הסבתם לחברה הרוכשת מהחברה המעבירה וללא חתימה מחדש של ההסכמים באופן ישיר בין הספק לחברה הרוכשת.
- הניהול האסטרטגי של תהליכי המו"פ או הייצור הנוגעים לחלק העסק המועבר צריכים להתבצע על ידי החברה הרוכשת.

4.2.10 תיעוד ומעקב - על מנת להנות מהטבות המס המוענקות למפעל טכנולוגי, יש לבצע תיעוד ומעקב של כלל ההוצאות וההכנסות ששימשו לצורך חישוב ההכנסה הטכנולוגית המועדפת על פי תקנה 8, וזאת על מנת לאפשר נתיב ביקורת לבחינת מקור ההוצאות וההכנסות ששימשו לחישוב האמור. **לפרוט התיעוד הנדרש בהתאם לתקנה 8 ראה נספח ג' להלן.**

4.2.11 תחולת התקנות תהא החל מיום 1/1/2017 (להלן: "יום התחילה"). הוצאות המו"פ שייקחו בחשבון בבדיקת יחס הוצאות המו"פ יהיו הוצאות המו"פ שהוציאה החברה מיום תחילת הפיתוח של הנכס הלא מוחשי המוטב הן לגבי אלו שנחשבות כהוצאות מוכרות (מונה) והן לגבי אלו שנחשבות סך ההוצאות והוצאות לא מוכרות (מכנה). הכללים הקבועים בתקנה 2 או 3 כאמור בסעיף 4.2.3 לעיל (לרבות חובת דרישת התיעוד והמעקב שבתקנה 8) יחולו בגין ההוצאות כאמור. החברה תצרף לדוח המס שלה נספח המפרט את אופן ייחוס הוצאות המו"פ החל משנת המס בה החלה לפתח את הנכס הלא מוחשי המוטב תוך הבחנה בין ההוצאות המוכרות לאלו שאינן מוכרות בחלוקה לכל שנת מס בה הוצאו ההוצאות כאמור. הנספח כאמור יהיה על גבי טופס שיפורסם על ידי רשות המסים.

לעניין חברה המיישמת את הוראת השעה שבתקנה 10 לבדיקת יחס הוצאות המו"פ הכוללות בחברה ללא הפרדה בין הנכסים הלא מוחשיים המוטבים השונים כאמור בסעיף 4.2.7 לעיל, תוכל החברה לייחס את הוצאות המו"פ שהוצאו בתקופה של חמש שנות מס המסתיימות בשנת המס השוטפת, כך לדוגמה,



בשנת המס 2019, תוכל החברה לבחון את הוצאות המו"פ שהוצאו בשנות המס 2015 - 2019.

4.2.12 דוגמה לאופן חישוב ההכנסה הטכנולוגית המועדפת בהתאם לכללים הקבועים בתקנות הכנסה טכנולוגית מצורפת בנספח ד' להלן.

4.3 רווח הון ממכירת נכס לא מוחשי מוטב סעיף 51כז לחוק

הסעיף קובע כי שיעור המס על רווח הון ממכירת נכס לא מוחשי מוטב בידי חברה מועדפת, בעלת מפעל טכנולוגי ממכירתו לחברה קשורה⁸ תושבת חוץ בלבד, יהיה כלהלן: 4.3.1 בידי מפעל טכנולוגי מועדף 12%, בתנאי שהנכס נרכש מחברה תושבת חוץ בסכום של 200 מיליון ₪ לפחות ובתנאי שהנכס נרכש לאחר 1/1/2017 בלבד.

4.3.2 בידי מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד 6%, בתנאי שיתקיים אחד מאלה:

(1) מוכר הנכס הינו הבעלים הראשון של הנכס - כלומר הנכס פותח ע"י הנישום ולא נרכש מצד ג'. בהתאם להוראות התחולה, ההטבה תינתן אך ורק לגבי נכסים שפותחו החל מיום 1/1/2017.

(2) הנכס נרכש מתושב חוץ לאחר יום התחילה (1/1/2017) וזאת ללא מגבלה על סכום רכישה מינימלי בדומה למגבלה החלה על מפעל טכנולוגי מועדף שאינו מיוחד.

4.3.3 יודגש כי הרווח הזכאי להטבה זו הינו רווח ההון הראלי (בניכוי הסכום האינפלציוני הפטור) אשר נובע ממחקר ופיתוח שנעשה בישראל (ראה האמור בסעיף 4.3.4 להלן). ההטבה תחול רק במידה והנכס נרכש או נוצר לאחר תחולת סימן ב3 לחוק, וניתן אישור מהרשות הלאומית לחדשנות לפני המכירה, כי הנכס מקיים את התנאים האמורים בסעיף 51כז וסעיף 51כח לחוק.

4.3.4 אופן יחוס רווח ההון הטכנולוגי המועדף מתוך רווח ההון יעשה בהתאם למנגנון הקבוע בתקנות (לפי יחס הוצאות המו"פ) וכמפורט בסעיף 4.2 לעיל.

4.3.5 בדיקת שיעור המס שיחול במכירת הנכס (12% / 6%) תבוצע על פי עמידתה של החברה בקריטריונים שנקבעו נכון לשנת המס בה בוצעה המכירה בפועל.

4.4 חלוקת דיבידנד

4.4.1 סעיף 51כז קובע כי שיעור המס שיחול על הכנסה מדיבידנד שמקורו בהכנסה טכנולוגית מועדפת חייבת (לרבות הכנסה שמקורה ברווח הון שחלו עליו שיעורי המס הקבועים בסעיף 51כז לחוק) בניכוי המס החל עליה, יהיה 20%. יש לשים לב כי סעיף זה רלוונטי לנישום שחל עליו סעיף 125ב לפקודה (כלומר יחידים

⁸ חברה קשורה - כהגדרתה בסעיף 51כד לחוק הנמנית עם אותה קבוצה כאמור בסעיף 4.1.5 לעיל.



וחברות תושבות חוץ). שיעור המס שיחול בעת חלוקה לחברות תושבות ישראל, יהיה בהתאם לסעיף 126(ב) לפקודה.

4.4.2 על אף האמור לעיל, דיבידנד כאמור לעיל, שמחולק לחבר בני אדם תושב חוץ יחוייב בשיעור מס של 4% ובתנאי שלפחות 90% ממניותיה של החברה מחלקת הדיבידנד מוחזקות במישרין בידי חבר בני אדם תושב חוץ אחד או יותר. היה ומניותיה של החברה בעלת המפעל הטכנולוגי מוחזקות על ידי תושב חוץ כאמור, בעקיפין באמצעות חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה האחרת"), יחול שיעור מס של 4% בכפוף לחלוקת הדיבידנד מהחברה האחרת לחברה תושבת חוץ בתוך שנה מיום קבלת הדיבידנד. שיעור המס המופחת, יחול רק על רווחים שנצמחו במפעל הטכנולוגי לאחר מועד רכישת המניות על ידי החברה הזרה. היה ונרכשו המניות במהלך השנה, יש לייחס את הרווחים של שנת המס בה נרכשו המניות בצורה יחסית (לינארית) לתקופת ההחזקה של החברה הזרה לפי יחס התקופה בה החזיקה החברה הזרה לבין שנת המס המלאה. שיעור המס המועדף על הדיבידנד, יחול על כל התקופה בה החברה הוחזקה על ידי תושבי חוץ כאמור לעיל (גם במקרה של מכירת מניות על ידי תושב חוץ לתושב חוץ אחר).

לעניין זה, יש לשים לב כי חבר בני אדם תושב חוץ חייב לעמוד בהגדרה הקבועה בסעיף 1א לחוק לעניין "תושב חוץ" (ראה סעיף 3.1.1 לעיל).

4.4.3 יודגש כי במידה ובאמנה למניעת כפל מס יש לנכות שיעור נמוך יותר תחול האמנה.

5. הוראות שונות

על מנת למנוע את שחיקת בסיס המס בישראל שיווצר בעקבות רכישת IP והבאת לישראל, נקבעו ההוראות השונות כלהלן:

5.1 הפחתת נכס לא מוחשי מוטב

חברה בעלת מפעל טכנולוגי שרכשה נכס לא מוחשי מוטב (IP) מחברה קשורה, בין אם תושבת ישראל או לא, תפחית את עלות הרכישה של ה-IP על פי הדין הקיים⁹ רק כנגד סכום הגידול בהכנסה הטכנולוגית ביחס לממוצע ההכנסות כאמור, כפי שחושב בשתי שנות המס שקדמו לשנת רכישתו של ה-IP.

5.2 ניכוי הוצאות

הוצאות אשר שימשו באופן ישיר בייצור הכנסה טכנולוגית מועדפת, ינוכו רק כנגד הכנסה זו ולא יותר ניכויין כנגד הכנסות אחרות.

⁹ כגון הפחתת "ידע".



5.3 העברת הפסדים

מפעל טכנולוגי שנוצר לו הפסד בחישוב ההכנסה הטכנולוגית המועדפת החייבת לאחר ניכוי הפחתת הידע כאמור בסעיף 5.1 לעיל ולאחר ייחוס ההוצאות כאמור בסעיף 5.2 לעיל, ההפסד שנוצר, יותר בקיזוז רק כנגד הכנסה טכנולוגית חייבת אחרת בשנת המס או בשנים הבאות בזו אחר זו.

5.4 זיכוי ממסי חוץ

הכנסה טכנולוגית של חברה בעלת מפעל טכנולוגי, ששולמו בגינה "מסי חוץ" כהגדרתם בסעיף 199 לפקודה, יותר הזיכוי ממסי החוץ ששולמו בהתאם להוראות הפרק השלישי בפקודה שעניינו "**הקלה ממסי כפל**" רק כנגד מס ששולם בישראל על אותה הכנסה ולא כנגד הכנסות אחרות.

6. נושאים נוספים

6.1 תקופת זכאות להטבות למפעל טכנולוגי מועדף מיוחד

חברה בעלת מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד, רשאית לפנות לקבלת אישור מהמנהלים¹⁰ לקבלת יציבות הטבות לפי סימן ב3 לתקופה שלא תפחת מ- 10 שנים החל מהשנה בה ניתן האישור כאמור. יציבות ההטבות תינתן רק במקרה בו החברה בעלת המפעל תרכוש נכס לא מוחשי מוטב מחברה תושבת חוץ ובסכום העולה על 500 מיליון ₪. אישור המנהלים יבחן את פעילות המפעל ותרומתו לפעילות הכלכלית בישראל ושיש בו כדי לקדם יעדים לאומיים במשק המדינה.

בהתאם לאמור בסעיף 51ללא לחוק, למנהלים ישנה סמכות לבטל אישור שניתן במידה והמפעל לא עומד בתנאים לקבלת האישור, תוך מתן אפשרות לחברה לטעון את טענותיה. בוטל אישור המנהלים, החל מאותה שנה לא תוכל החברה בעלת המפעל הטכנולוגי להנות מיציבות ההטבות ויחול עליה הדין הקיים באותה שנת מס.

6.2 תיאום סכומים

כל הסכומים הנקובים בסימן ב3 הינם קבועים וללא תיאום אלא אם ייקבע אחרת במסגרת תיקון חקיקה.

6.3 מעבר בין מסלולי הטבות

מאחר והוראות סימן ב3 חלות לגבי "חברה מועדפת" כהגדרתה בסעיף 51 לחוק, ומאחר וחברה מועדפת הינה חברה בעלת "מפעל מועדף", נקבע בסעיף 51ל שעניינו "**מסלולי הטבות אחרים**" שייקבעו כללים למעבר בין מסלולי ההטבות השונים בחוק. להלן הכללים הקיימים כיום, טרם קביעתם של כללים ייחודיים:

¹⁰ "מנהלים" - כהגדרתם בסימן ב2 לפרק השביעי - המנהל הכללי של משרד האוצר, המנהל הכללי של משרד הכלכלה ומנהל רשות המסים.



6.3.1 מפעל מועדף - בהתאם להוראה הקבועה בסעיף 51, אין מניעה לאפשר לחברה ליהנות במקביל להטבות המס החלות על מפעל טכנולוגי יחד עם ההטבות החלות במסגרת מסלול הטבות המס של מפעל מועדף בהתאם לסימן ב1 בפרק השביעי לחוק או של מפעל מועדף מיוחד בהתאם לסימן ב2 בפרק השביעי לחוק. לעניין זה, ייתכן ויראו בהכנסה המיוחסת לייצור בהתאם לקבוע בהגדרת "הכנסה טכנולוגית" ובהתאם לקבוע בתקנה 6 לתקנות הכנסה טכנולוגית (ראה לעניין זה גם את סעיפים 4.1.6 ו-4.2.8 לעיל) כ"הכנסה מועדפת" בהתאם להוראות סימן ב1 או ב2 לפרק השביעי בחוק בכפוף לעמידה בתנאים הנדרשים להכרה בהכנסה כהכנסה מועדפת. כמו כן, בשנת מס כלשהיא, בה חברה בעלת מפעל טכנולוגי לא תעמוד בכל התנאים הנדרשים לקיומו של מפעל טכנולוגי, אין מניעה שתתבע הטבות במס כמפעל מועדף או כמפעל מיוחד, לפי העניין, והכל בהתאם לקיום התנאים הקבועים בחוק לצורך קבלת ההטבות למפעלים אלו לרבות לעניין תיקון הגדרת "הכנסה מועדפת" שבסעיף 51 לחוק (ראה בסעיף 3.4.2.1 לעיל).

6.3.2 מפעל מוטב - בסעיף 51 לחוק שעניינו "**מניעת כפל הטבות**" נקבע שחברה הזכאית להטבות לפי סימן זה (סימן ב לפרק השביעי בחוק כנוסחו לפני תיקון 68 שעניינו "**הטבות במס בשל מפעל מוטב**"), לא תהא זכאית להטבות אחרות לפי חוק זה עד לתום תקופת ההטבות. בהתאם לכך נקבע במסגרת הוראות המעבר לתיקון 68, שלא יתאפשר לחברה להחיל על עצמה את הוראות סימן ב1 בפרק השביעי שעניינו "**הטבות במס בשל מפעל מועדף**" במקביל להטבות המס של "מפעל מוטב" ולכן נקבע שחברה שמעוניינת להחיל על עצמה את הוראות תיקון 68, יהא עליה להגיש הודעת ויתור על גבי טופס 908. לאור האמור לעיל, חברה שהיא בעלת "מפעל מוטב" שטרם החילה על עצמה את הוראות תיקון 68 לחוק, וברצונה להחיל על עצמה את הוראות סימן ב3, יהא עליה לעמוד בכללים שנקבעו במסגרת הוראות המעבר בתיקון 68 ולהגיש הודעת ויתור בהתאם לכללים שנקבעו ופורסמו (ראה גם את האמור בסעיף 4.3.7.3 לחוזר מס הכנסה 3/2012 שעניינו "**תיקון מס' 68 לחוק עידוד השקעות הון**") וזאת עד אשר ייקבעו כללים על ידי שר האוצר כאמור בסעיף 51 לחוק.

6.3.3 מפעל מאושר - חברה בעלת מפעל שאושר לגביו מענק בהתאם לפרק השישי לחוק כנוסחו לפני תיקון 68 לא תוכל להנות מהטבות המס של המפעל הטכנולוגי וזאת בהתאם לסעיף 40 שעניינו "**ויתור על מענק תמורת הטבות חלופיות**". חברה כאמור, יחולו לגביה הוראות המעבר כפי שנקבעו במסגרת תיקון 68 לרבות לעניין "תקופת הצינון" והודעת הויתור בהתאם לכללים שנקבעו ופורסמו (ראה גם את



האמור בסעיף 4.3.7.2 לחוזר מס הכנסה 3/2012 שעניינו "תיקון מס' 68 לחוק עידוד השקעות הון" וזאת עד אשר ייקבעו כללים על ידי שר האוצר כאמור בסעיף 51ל לחוק.

6.4 החלטות מיסוי

חברה המבקשת הטבה לפי סימן ב3, רשאית לפנות למנהל רשות המסים לבקש אישור מראש כי המפעל שבבעלותה ממלא אחר התנאים הקבועים בחוק לעניין היותו "מפעל טכנולוגי" וכן לעניין קביעת הכנסתה כ"הכנסה טכנולוגית" ו"הכנסה טכנולוגית מועדפת". פניה כאמור תתבצע במסגרת פניה להחלטת מיסוי מקדמית למחלקת חוקי עידוד שבחטיבה המקצועית במערכת החלטות המיסוי שבאתר האינטרנט של רשות המסים. הטיפול בפניה יהיה בהתאם לקבוע בסעיף 158ג לפקודה לעניין מועדי הגשת הפניה והסמכויות הנתונות מכח הסעיף.



7. סיכום ההטבות במס

להלן טבלה המסכמת את שיעורי המס הקבועים בחוק החל משנת המס 2017:

סיווג ההכנסה	אזור פיתוח א'	אזור שאינו אזור פיתוח א'	רווח הון	דיבידנד
הכנסה מועדפת	7.5%	16%	מס חברות	ליחיד ¹ - 20% לחברה ² - 0%
הכנסה מועדפת של מפעל מועדף מיוחד	5%	8%	מס חברות	ליחיד ¹ - 20% לחברה ² - 0% לחברת אם זרה ³ - 5%
הכנסה טכנולוגית של מפעל טכנולוגי מועדף	7.5%	12%	מס חברות/ 12%	ליחיד ¹ - 20% לחברה ² - 0% לחברת אם זרה ⁵ - 4%
הכנסה טכנולוגית של מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד	6%	6%	מס חברות/ 6%	ליחיד ¹ - 20% לחברה ² - 0% לחברת אם זרה ⁵ - 4%

1) מי שחלות עליו הוראות סעיף 125ב לפקודה, לרבות חבר בני אדם תושב חוץ (ראה סעיף 4.4.1 להלן).

2) לחבר בני אדם שחלות עליו הוראות סעיף 126(ב) לפקודה (ראה סעיף 4.4.1 להלן).

3) בהתאם להוראת השעה, חלוקת דיבידנד ממפעל מועדף מיוחד לחברת אם תושבת חוץ המחזיקה במלוא מניותיה של החברה בעלת המפעל ובתנאי שהתקבל אישור המנהלים בתקופה שמיום 1/1/2017 ועד ליום 31/12/2019 (ראה סעיף 4.4.2 להלן).

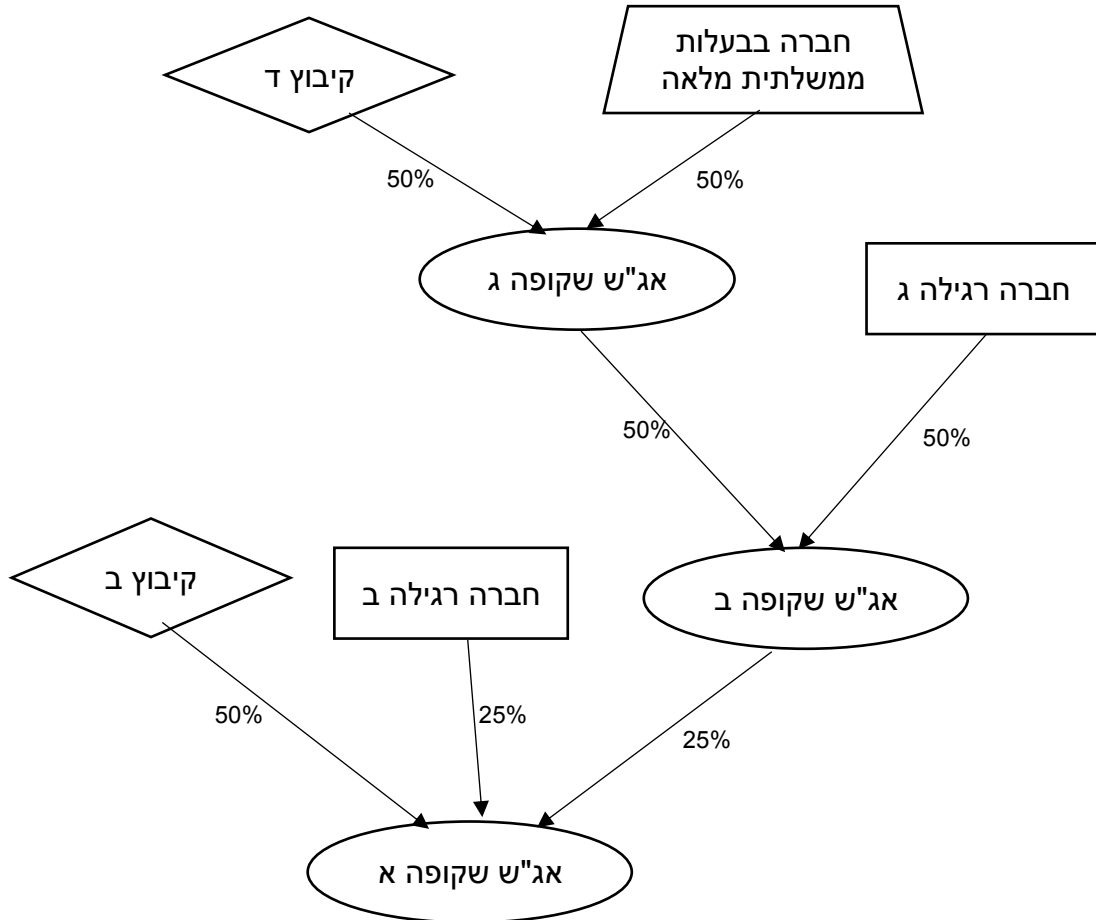
4) רווח הון ממכירת נכס לא מוחשי מוטב לחברה קשורה תושבת חוץ, ובלבד שנרכש מחברה תושבת חוץ במחיר של 200 מיליון ₪ לפחות אחרי ה- 1/1/2017 והתקבל אישור מהרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית (ראה סעיף 4.3.1 להלן).

5) דיבידנד שמחולק לחבר בני אדם תושב חוץ כאשר לפחות 90% ממניותיה של החברה בעלת המפעל מוחזקות על ידי חבר בני אדם תושב חוץ, אחד או יותר (ראה סעיף 4.4.2 להלן).

6) רווח הון ממכירת נכס לא מוחשי מוטב לחברה קשורה תושבת חוץ, ובלבד שנרכש מחברה תושבת חוץ או פותח לראשונה על ידי המפעל אחרי ה- 1/1/2017 והתקבל אישור מהרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית (ראה סעיף 4.3.2 להלן).

נספח א'

להלן תרשים החזקות ליישום האמור בסעיף 3.4.3 לעיל ובהגדרת "חברה מועדפת" שבסעיף 3.4.1 ובהגדרת "הכנסה מועדפת" שבסעיף 3.4.2.2. שלעיל:



1. אג"ש שקופה א' היא חברה מועדפת בעלת מפעל מועדף שמחילה על עצמה את הוראות סעיף 62 לפקודה.
2. ההכנסה שעלתה לקיבוץ ב' מאג"ש שקופה א' - לא תהווה "הכנסה מועדפת".
3. ההכנסה שעלתה לחברה ב' מאג"ש שקופה א' -תהווה "הכנסה מועדפת".
4. ההכנסה שעלתה לאג"ש שקופה ב' מאג"ש שקופה א', תעלה לחברים בה כלהלן:
 - 4.1 ההכנסה שעלתה לחברה ג' מאג"ש שקופה ב' -תהווה "הכנסה מועדפת".
 - 4.2 ההכנסה שעלתה לאג"ש שקופה ג' מאג"ש שקופה ב', לא תהווה "הכנסה מועדפת" מאחר והיא עולה לקיבוץ ולחברה בבעלות ממשלתית מלאה.



נספח ב'

1) להלן דוגמה ליישום בדיקת תנאי הגידול בהכנסות כאמור בחלופה (2) (ג) שבסעיף 0 לשנת המס 2017:

בדיקת התנאים	2017	ממוצע הגידול	2016	2015	2014	2013	נתונים במליוני ש"ח	
ממוצע הגידול עלה על 25% והמחזור בשנות המס הנבדקות עלה על 10 מיליון - עומדים בתנאים	20	75%	18	14	10	8	מחזור	1
	לא רלוונטי		$(18-8)/8=125\%$	$(14-8)/8=75\%$	$(10-8)/8=25\%$	לא רלוונטי	גידול במחזור	
ממוצע הגידול עלה על 25% אך המחזורים בשנות המס 2015-2016 לא עלו על 10 מיליון - לא עומדים בתנאים	11	29%	9	8	10	7	מחזור	2
	לא רלוונטי		$(9-7)/7=29\%$	$(8-7)/7=14\%$	$(10-7)/7=43\%$	לא רלוונטי	גידול במחזור	
למרות שמחזורי המכירות גבוהים מ 10 מיליון ממוצע הגידול לא עלה על 25% - לכן לא עומד בתנאים	26	18%	25	24	22	20	מחזור	3
	לא רלוונטי		$(25-20)/20=25\%$	$(24-20)/20=20\%$	$(22-20)/20=10\%$	לא רלוונטי	גידול במחזור	
ממוצע הגידול עלה על 25% והמחזור בשנת המס 2017 לא עלה על 10 מיליון - לא עומדים בתנאים	9	37%	12	13	12	9	מחזור	4
	לא רלוונטי		$(12-9)/9=33\%$	$-(13-9)/9=44\%$	$(12-9)/9=33\%$	לא רלוונטי	גידול במחזור	

(*) ניתן גם לחשב את ההכנסה הממוצעת בשלוש השנים שקדמו לשנת המס ולבדוק ביחס לשנה שקדמה להן האם ישנו גידול של 25% או יותר.

2) להלן דוגמה ליישום האמור בסעיף 4.2.3 לעיל לעניין בחינת השינוי בהיקף הפעילות המבוצע בישראל של החברה בעלת המפעל הטכנולוגי:

שנת המס	2015	2016	2017	2018	2019
מספר עובדים בישראל	100	110	100	70	70
מספר עובדים בקבוצה	1000	1050	1100	800	600

החברה בחרה להחיל על עצמה את הוראות סימן 3 לראשונה בשנת המס 2017 ולכן היא תהיה "שנת המעבר". השנתיים הקודמות יהיו 2015 - 2016.

$$\text{ממוצע העובדים בשנתיים הקודמות בישראל} - 105 = (110 + 100) / 2$$

$$\text{ממוצע העובדים בשנתיים הקודמות בקבוצה} - 1025 = (1050 + 1000) / 2$$



בדיקת התנאי לשנת 2017:

סה"כ השינוי בעובדים בישראל בשנת 2017 ביחס לממוצע העובדים בשנתיים הקודמות לשנת המעבר:

$$100 - 105 = (-5)$$

בדיקת הירידה במספר העובדים ביחס לממוצע העובדים בשנתיים הקודמות לשנת המעבר:

$$5 / 105 = 4.7\%$$

מאחר ושיעור הירידה בהיקף הפעילות בישראל, נמוך משיעור של 20%, החברה בעלת המפעל הטכנולוגי תוכל להביא בחשבון את הוצאות המו"פ שהוצאו מחוץ לישראל כהוצאות מו"פ מוכרות בהתאם לתנאים הקבועים בתקנה 3 (ראה חלופה (2) לסעיף 4.2.3 לעיל) לצורך חישוב יחס הוצאות המו"פ.

בדיקת התנאי לשנת 2018:

סה"כ השינוי בעובדים בישראל בשנת 2018 ביחס לממוצע העובדים בשנתיים הקודמות לשנת המעבר:

$$70 - 105 = (-35)$$

בדיקת הירידה במספר העובדים ביחס לממוצע העובדים בשנתיים הקודמות לשנת המעבר:

$$35 / 105 = 33\%$$

מאחר ושיעור הירידה גבוה מ-20%, נבדוק את שיעור הקיטון בקבוצה:

$$800 - 1025 = (-225)$$

שיעור הירידה ביחס לשנתיים הקודמות לשנת המעבר:

$$225 / 1025 = 21.9\%$$

מאחר ושיעור הירידה בהיקף הפעילות בישראל, גבוה יותר משיעור הירידה בהיקף פעילותה של הקבוצה, החברה בעלת המפעל הטכנולוגי לא תוכל להביא בחשבון את הוצאות המו"פ שהוצאו מחוץ לישראל כהוצאות מו"פ מוכרות גם אם הן יעמדו בתנאים הקבועים בתקנה 3 (ראה חלופה (2) לסעיף 4.2.3 לעיל) והן ייחשבו כהוצאות מו"פ לא מוכרות לצורך חישוב יחס הוצאות המו"פ.

בדיקת התנאי לשנת 2019:

סה"כ השינוי בעובדים בישראל בשנת 2019 ביחס לממוצע העובדים בשנתיים הקודמות לשנת המעבר:

$$70 - 105 = (-35)$$

בדיקת הירידה במספר העובדים ביחס לממוצע העובדים בשנתיים הקודמות לשנת המעבר:

$$35 / 105 = 33\%$$

מאחר ושיעור הירידה גבוה מ-20%, נבדוק את שיעור הקיטון בקבוצה:



סך הירידה $600 - 1025 = (-425)$

שיעור הירידה ביחס לשנתיים הקודמות לשנת המעבר:

$$425 / 1025 = 41.4\%$$

מאחר ושיעור הירידה בהיקף הפעילות בישראל, נמוך יותר משיעור הירידה בהיקף פעילותה של הקבוצה, החברה בעלת המפעל הטכנולוגי תוכל להביא בחשבון את הוצאות המו"פ שהוצאו מחוץ לישראל כהוצאות מו"פ מוכרות בהתאם לתנאים הקבועים בתקנה 3 (ראה חלופה (2) לסעיף 4.2.3 לעיל) לצורך חישוב יחס הוצאות המו"פ.

יודגש כי בדיקה כאמור תעשה בכל שנה גם לעלות השכר של עובדי המפעל בישראל.



נספח ג'

להלן פירוט בדבר התייעוד והמעקב אותם יש לנהל בהתאם לתקנה 8, בכל מקרה, יש לבחון כל מקרה לגופו ולבחון היטב מהו התייעוד הקיים והאם הוא מניח את הדעת בדבר סיווג ההוצאה בהתאם לעקרונות הקבועים בחוק ובתקנות הכנסה טכנולוגית, כאמור בסעיף 4.2.10 לעיל:

<u>תקנת משנה</u>	<u>פרטים</u>	<u>תיעוד נדרש</u>
(1)	<p>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</p>	<p>1. אסמכתא לגבי הבעלות על הנכס הלא מוחשי המוטב לדוגמה: תעודת רישום (מרשם הפטנטים, מרשם זני הצמחים או מגוף מקביל במדינת חוץ לגבי נכסים הרשומים מחוץ לישראל) אישור על ידע כשיר מהרשות לחדשנות וכו', במידה והנכס הלא מוחשי המוטב הינו תוכנת מחשב הסכמי התקשרות עם לקוחות החברה.</p> <p>2. במידה ולמפעל זכות שימוש בנכס הלא מוחשי המוטב, הסכם שימוש עם בעל הנכס הלא מוחשי המוטב, והסכם עם הלקוחות העושים שימוש בנכס הלא מוחשי המוטב.</p> <p>3. במידה והנכס הלא מוחשי נרכש מצד ג' יש לתעד את הסכם הרכישה לרבות האמור בתקנת משנה 5 להלן.</p> <p>4. תיעוד שההכנסות מופקות מהנכס הלא מוחשי: פירוט סוגי ההכנסות המופקות מהנכס.</p>
(2)	<p>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</p>	<p>1. ניהול כרטיסים נפרדים (או קידוד נפרד לשליפת נתונים מזוהים) בהנהלת החשבונות לכל נכס לא מוחשי מוטב בנפרד (או לקבוצת נכסים ע"פ ההקלה שבתקנה 5) בו ירשמו כל הוצאות המו"פ ששימשו ביצירת הנכס הלא מוחשי המוטב ולרבות אך לא רק, תשלומי שכר לעובדים בהתאם למיקום פעילותם, תשלום לקבלני משנה בישראל ומחוץ לישראל, עלות רכישת הנכס הלא מוחשי המוטב, תשלומים עבור שימוש בנכס לא מוחשי מוטב וכו'. בכרטיסים אלו תערך הפרדה בין הוצאות המו"פ המוכרות, ללא מוכרות. האמור יחול גם לגבי מי שבחר בהוראת</p>



<u>תיעוד נדרש</u>	<u>פרטים</u>	<u>תקנת משנה</u>
<p>השעה ע"פ תקנה 10 וזאת משום שלאחר סיומה, הוא יהיה חייב ליישם את הכללים הקבועים בתקנות לגבי הוצאותיו החל מיום 1/1/2017.</p> <p>2. נייר עבודה לחישוב כלל הוצאות המו"פ שנדרשו בניכוי בחישוב ההכנסה החייבת, והתאמתו להוצאות המו"פ שנלקחו לצורך חישוב ההכנסה הטכנולוגית המועדפת (יחס המו"פ).</p> <p>3. אסמכתאות לצורך ביקורת חלוקת ההוצאות וייחוסן (חשבוניות, העברות כספים, הסכמי התקשרות וכיוצ"ב).</p>		
<p>1. כרטיס הנהלת חשבונות נפרד להוצאות המו"פ הלא ישירות.</p> <p>2. נייר עבודה לתיאור מהות הוצאות המו"פ הלא ישירות, והסבר מדוע הוצאות אלו לא ניתנות לייחוס לנכס לא מוחשי מוטב.</p> <p>3. נייר עבודה לחישוב יחוס הוצאות המו"פ ע"פ יחס הוצאות המו"פ לכל נכס לא מוחשי מוטב כאמור בתקנה 3(ג).</p>	<p>על אופן ייחוס הוצאות כאמור בתקנה 3(ג)</p>	(3)
<p>1. התאמת הוצאות המו"פ מהכרטיסים הנפרדים (בהתאם לתקנת משנה 2) להוצאות המו"פ שנלקחו בחשבון לצורך חישוב יחס המו"פ לכל נכס לא מוחשי מוטב או לקבוצת נכסים לא מוחשיים מוטבים לפי העניין.</p> <p>2. נייר עבודה להתאמת ההכנסה הטכנולוגית לנכס הלא מוחשי המוטב או לקבוצת נכסים לא מוחשיים מוטבים לפי העניין.</p>	<p>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 אלה הוצאו לצורך ייצור ההכנסות האמורות.</p>	(4)
<p>1. מחקר שוק בהתאם לסעיף 85א לפקודה והתקנות מכוחו.</p>	<p>על תנאי השוק שבהם נערכה עסקה לרכישת נכס לא מוחשי מוטב על ידי מפעל טכנולוגי מאת צד קשור, לרבות</p>	(5)



<u>תיעוד נדרש</u>	<u>פרטים</u>	<u>תקנת משנה</u>
<p>2. תיעוד להוצאות מו"פ של הצד הקשור בקשר לנכס הלא מוחשי המוטב הנרכש, בהתאם לכל האמור בתקנה זז.</p>	<p>פירוט הוצאות המחקר והפיתוח של הצד הקשור</p>	
<p>1. נייר עבודה המתאר את קבוצת הנכסים הלא מוחשיים המוטבים המשמשים מוצר או מוצרים מהם מופקת ההכנסה הטכנולוגית.</p> <p>2. תיעוד לכך כי ישנו קושי ממשי להפריד את קבוצת הנכסים הלא מוחשיים המוטבים או את קבוצת המוצרים.</p> <p>3. אישור מקדמי מהרשות לחדשנות בדבר הזכאות להחלת ההקלה שבתקנה 5, ככל והתקבל (אם נעשתה פניה, יש להמציא את מלוא ההתכתבות בגינה). למען הסר ספק, אין חובה לקבל אישור מקדמי מהרשות לחדשנות.</p>	<p>על בחירת המפעל הטכנולוגי לפי תקנה 5</p>	(6)
<p>1. מחקר שוק בהתאם לסעיף 85א לפקודה והתקנות מכוחו.</p> <p>2. חוות דעת המציגה את הנימוקים בדבר האמור בסעיף 4.1.6 לעניין הכנסה מנכס לא מוחשי המשמש לשיווק שאינו נכס לא מוחשי מוטב.</p>	<p>על כך שלא ייחס הכנסה לנכס לא מוחשי המשמש לשיווק, כאמור בתקנה 6(ג)(2)</p>	(7)



נספח ד'

להלן דוגמה לצורך יחוס ההכנסה החייבת כאמור בסעיף 4.2 לעיל:
 חברה א הינה חברה מועדפת בעלת מפעל טכנולוגי מועדף שהוקמה בשנת 2017 והיא עוסקת בפיתוח וייצור של שבבים המוטמעים במוצרי תקשורת (להלן: "מוצרי החברה"). כל מכירתיה של החברה הן ליצרניות של מוצרי תקשורת בארה"ב. הוכח שלחברה אין הכנסות מנכס שיווקי. לחברה שני אתרי יצור כמתואר כלהלן:

אתר א' - ממוקם ביוקנעם (אז"פ א') באתר זה מבוצעת פעילות יצור מוצרי החברה.
אתר ב' - ממוקם בפתח תקווה (איזור שאינו אז"פ א') באתר זה מבוצעת פעילות הפיתוח.
להלן נתונים מתוך דוחותיה הכספיים של החברה לשנת 2017 (באלפי ש"ח):

300,000		הכנסה ממכירת מוצרי החברה
		<u>עלות הייצור</u>
	10,000	עלות חומרים
	30,000	שכר עבודה עובדי יצור
	20,000	עלות קבלן משנה ביצור (בישראל)
<u>(60,000)</u>		סה"כ
		<u>הוצאות מו"פ</u>
	10,000	מו"פ ע"י מפעל קבע בארה"ב
	10,000	מו"פ באתר בפתח תקווה (ללא פחת מבנה פיתוח)
	4,000	מו"פ באמצעות קבלן משנה תושב חוץ (צד לא קשור)
	1,000	מו"פ באמצעות עובד שמועסק על ידי "מעסיק משאיל"
	5,000	מו"פ באמצעות קבלן משנה תושב ישראל (צד קשור)
	10,000	מו"פ באמצעות קבלן משנה תושב חוץ (צד קשור)
<u>(40,000)</u>		סה"כ
<u>200,000</u>		<u>רווח גולמי</u>
(110,000)		הוצאות הנהלה וכלליות
<u>90,000</u>		<u>רווח נקי לפני מס (זהה להכנסה חייבת)</u>



חישוב המס

1. חישוב ההכנסה הטכנולוגית החייבת:

300,000	הכנסה ממכירת מוצרי החברה
$110\% * 60,000 = (66,000)$	בניכוי הכנסות המיוחסות ליצור
234,000	סה"כ ההכנסה הטכנולוגית של החברה

2. חישוב יחס הוצאות המו"פ לצורך חישוב ההכנסה הטכנולוגית החייבת המועדפת

בהתאם לתקנות הכנסה טכנולוגית ולאמור בסעיף 4.2 לעיל:

חישוב הוצאות המו"פ בגין עובד המועסק באמצעות מעסיק משאיל (ראה חלופה 2.2 שבסעיף 4.2.3 לעיל):

הסכום ששולם למעסיק המשאיל - 1,000

עלות שכרו של העובד (למעסיק המשאיל) - 600

הגבוה מבין עלות השכר של העובד או 65% מהסכום ששולם למעסיק המשאיל - 650
סה"כ הוצאות המו"פ מוכרות (כלל הוצאות המו"פ למעט הוצאות בגין קבלן משנה קשור תושב חוץ והוצאות לא מוכרות בגין מעסיק משאיל):

$$40,000 - 10,000 - 350 = \underline{29,650}$$

$$40,000 - 350 = \underline{39,650} \text{ כולל הוצאות המו"פ}$$

(מתוך כלל הוצאות המו"פ, סה"כ הוצאות מו"פ לא מוכרות: 10,000)

* הוצאות לא מוכרות מתוך עלות המעסיק המשאיל, לא ייחשבו כהוצאות מו"פ כלל.

$$\frac{130\% * 29,650}{39,650} = 97.2\%$$

ההכנסה אשר תהיה זכאית לשיעורי המס של מפעל טכנולוגי מועדף, תיוחס לאזור שאינו אז"פ א' ויחול בגינה שיעור המס הקבוע בסעיף 51(א1). ההכנסה כאמור, תהיה בסכום ההכנסה הטכנולוגית החייבת כפי שתחושב, כשהיא מוכפלת ביחס הוצאות המו"פ כאמור לעיל.

יתרת ההכנסה הטכנולוגית החייבת, תמוסה במס חברות מלא על פי הקבוע בסעיף 126 לפקודה.

3. הכנסה חייבת המיוחסת ליצור:

חישוב ההכנסה המיוחסת ליצור בוצע בהתאם לחזקה הקבועה בתקנות הכנסה טכנולוגית (ראה סעיף 4.2.8 לעיל). לאחר חישוב ההכנסה המיוחסת לייצור בסכום של 66,000 ₪ כאמור לעיל, ולצורך חישוב ההכנסה החייבת שתיוחס לפעילות הייצור



חבות המס בגינה, יחולו כל הכללים הקבועים בדין וככל וההכנסה החייבת תעמוד בכללים הקבועים בסימן ב1 או בסימן ב2 לפרק השביעי בחוק, יחולו עליה שיעורי המס הקבועים בהם לפי העניין. היה והחברה או פקיד השומה ירצו לקבוע שיעור מרווח שונה, יוכלו לעשות זאת בהתאם לעקרונות לקביעת מחיר עסקה בין צדדים אשר התקיימו ביניהם יחסים מיוחדים והכל לפי סעיף 85א לפקודה. ההכנסה החייבת שיוחסה לפעילות הייצור, תופחת מההכנסה הטכנולוגית החייבת של החברה והיתרה תיחשב כהכנסה טכנולוגית חייבת עליה יש ליישם את נוסחת ה- NEXUS לצורך חישוב ה"הכנסה הטכנולוגית המועדפת" כאמור בסעיף 2 בדוגמה שלעיל.