

חוזר לקוחות
מסים 26.2016

א.ג.נ.

הנדון: תיקון מס' 73 לחוק לעידוד השקעות הון – פרק ז' לחוק ההתייעלות הכלכלית
שאושר בכנסת ביום 22.12.2016

מבנה החוזר:

| מספר הסעיף בחוזר | הנושא |
|------------------|--|
| 1 | רקע |
| 2 | תמצית התיקונים |
| 3 | הורדת שיעור מס החברות למפעל מועדף הנמצא באזור פיתוח א' ל- 7.5% |
| 4 | הגדרת תושב חוץ |
| 5 | תיקון הגדרת "הכנסה מוטבת" |
| 6 | תיקון הגדרת "הכנסה מועדפת" כך שהיא לא תכלול הכנסה מנכס לא מוחשי אשר אינה מיוחסת לייצור |
| 7 | תיקון הגדרת "הכנסה מועדפת" כך שאגודה שיתופית לא תקבל הטבות של הכנסה מועדפת |
| 8 | תיקון הגדרת "חברה מועדפת" לעניין חברות משפחתיות ושקופות |
| 9 | חלוקת דיבידנד שמקורו בהכנסה מועדפת |
| 10 | שינויים בתנאים לעמידה בהגדרת מפעל מועדף מיוחד |
| 11 | הוספת מסלול הטבות במס חדש- מפעל טכנולוגי מועדף ומפעל טכנולוגי מועדף מיוחד |
| 11.1 | רקע ועיקרי המסלול |
| 11.2 | הגדרות מונחים רלבנטיים למסלול: נכס לא מוחשי מוטב, קבוצה, הכנסה טכנולוגית, הכנסה טכנולוגית מועדפת, מפעל טכנולוגי מועדף, מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד |
| 11.3 | שיעורי המס שיחולו על מפעל טכנולוגי מועדף ועל מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד |
| 11.4 | הגבלות על קיזוז פחת בשל נכס לא מוחשי ובגין הוצאות נוספות |
| 11.5 | הגבלה על זיכוי מס חוץ |
| 11.6 | הטבות לפי מסלול זה לא יגרעו מהטבות אחרות |
| 11.7 | תחילה ותחולה |
| 11.8 | יציבות ההטבות למפעל טכנולוגי מועדף מיוחד למשך 10 שנים |

תל אביב - משרד ראשי

מרכז עזריאלי 1 תל אביב, 6701101, ת.ד. 16593 תל אביב 6116402 | טלפון: 03-6085555 | פקס: 03-6094022 | info@deloitte.co.il

משרד נתניה
Seker - Deloitte
גיבורי ישראל 7
ת.ד. 8458
נתניה, 4250407

משרד פתח תקווה
Deloitte Analytics
הסיבים 7
ת.ד. 6712
פתח תקווה, 4959368

משרד אילת
המרכז העירוני
ת.ד. 583
אילת, 8810402

משרד באר שבע
אלומות 12
פארק התעשייה עומר
ת.ד. 1369
עומר, 8496500

משרד חיפה
מעלה השחרור 5
ת.ד. 5648
חיפה, 3105502

משרד ירושלים
קרית המדע 3
מגדל הר חוצבים
ירושלים, 914510
ת.ח. 45396

טלפון: 09-8922444
פקס: 09-8922440
info@deloitte.co.il

טלפון: 073-3994163
פקס: 03-9190372
info@deloitte.co.il

טלפון: 08-6375676
פקס: 08-6371628
info-eilat@deloitte.co.il

טלפון: 08-6909500
פקס: 08-6909600
info-beersheva@deloitte.co.il

טלפון: 04-8607333
פקס: 04-8672528
info-haifa@deloitte.co.il

טלפון: 02-5018888
פקס: 02-5374173
info-jer@deloitte.co.il

| | |
|----|--|
| 12 | אופן חישוב תנאי "בר-תחרות" (עמידה בתנאי ייצוא) |
| 13 | הקלה על יצואנים עקיפים |
| 14 | הרחבת תחולת האזורים הזכאים למענק מוגדל |
| 15 | שינוי תהליך ערר על החלטת מינהלת מרכז השקעות |
| 16 | שינוי השם של מרכז ההשקעות |

1. **רקע-** החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן "החוק" או "החוק לעידוד השקעות הון"), מהווה כלי מרכזי של הממשלה לעידוד השקעות הוניות איכותיות בישראל. בתחום התעשייה, החוק מעניק הטבות ובהן שיעורי מס מופחתים ומענקים כנגד השקעה.

ביום 22.12.2016 אושר בכנסת בקריאה שנייה ושלישית חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות 2017 ו-2018), התשע"ז-2016. בפרק ז' לחוק (עמודים 91-72) נכלל [תיקון מס' 73 לחוק לעידוד השקעות הון](#) (להלן- "התיקון").

התיקון מתבסס על [הצעת חוק ממשלה מס' 1083: הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית \(תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות 2017 ו-2018\), התשע"ז-2016](#) (להלן: "הצעת החוק"- ראה [חוזר מס' 21.2012 של משרדנו](#)).

2. **תמצית התיקונים-** התמריצים שניתנו בחוק טרם השינוי הביאו רק להגשמה חלקית של מטרת החוק, מאחר שהתברר כי קיימות כמה בעיות במתכונתו הקודמת:

ראשית, המסלול המועדף המיוחד המקנה שיעורי מס של 5% באזור א' ו- 8% באזור אחר, בנוסח ערב התיקון לא היה אפקטיבי ויושם באופן מצומצם. זאת, בין השאר, בשל תנאי הסף הגבוהים שהוצבו למסלול זה, אשר מנעו מחברות ענק היכולות לתת תרומה משמעותית למשק הישראלי, מלפעול בו, ולכן בוצעה הקלה בתנאי הסף.

שנית, בוצעה התאמה של החוק לתעשייה עתירת ידע, כדי לעודד חברות מתאימות להתבסס ולהרחיב את פעילותן בישראל, באמצעות מחקר ופיתוח, לקבוע תמריץ לעידוד פעילות חדשה בישראל ולהעלות את רמת הפיריון והחדשנות, מאחר שהתעשייה עתירת הידע היא אחד ממנועי הצמיחה החשובים של מדינת ישראל. לאחרונה אימץ הארגון לשיתוף פעולה ולפיתוח כלכלי, ה-OECD, בשיתוף פורום ה-G20 כללים ותנאים למתן הקלות במיסוי לתעשייה עתירת ידע, היינו - הקלות במס לגבי הכנסות מנכסים לא מוחשיים מסוימים - פטנט רשום, תוכנת מחשב, זכות מטפחים של זני צמחים וכדומה (להלן- נכסים לא מוחשיים מוטבים). התיקון לחוק מאמץ את עיקרי הכללים המומלצים ויוצר מסלולי מס נוספים חדשים למפעל טכנולוגי מועדף (שיעור מס של 7.5% באזור פיתוח א' או שיעור מס של 12% באזור אחר) ולמפעל טכנולוגי מועדף מיוחד (שיעור מס של 6%).

בנוסף בוצעה הפחתה כוללת של שיעור מס החברות לכל חברה בעלת "מפעל מועדף" על הכנסותיה ממפעל מועדף שמפעלה במקום באזור פיתוח א' לכדי 7.5% במקום 9% (אין שינוי בשיעור המס באזור אחר- 16%). כמו כן, תוקנו ההגדרות של הכנסה מועדפת, חברה מועדפת, הכנסה מוטבת ועוד.

להלן השינויים המרכזיים הכלולים בתיקון לחוק לעידוד השקעות הון:

3. **הורדת שיעור מס החברות למפעל מועדף הנמצא באזור פיתוח א'** (סעיף 51טז(1) לחוק)- החל מיום 1.1.2017 יופחת שיעור המס החל על כל חברה מועדפת שלה מפעל מועדף באזור פיתוח א' על הכנסותיה ממפעל מועדף ל-7.5% במקום 9% (אין שינוי בשיעור המס באזור אחר-16%).
4. **הגדרת תושב חוץ- תושב חוץ הוגדר ע"י הפניה להגדרת מונח זה** בפקודת מס הכנסה, בחריג אחד: "למעט חבר בני אדם שהתקיים בו האמור בסעיף 68 לפקודה".
- ההגדרה "תושב חוץ" בפקודת מס הכנסה (להן "הפקודה") היא מי שאינו תושב ישראל כהגדרתו בפקודה, וכן יחיד ששהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בכל שנה, בשנת המס ובשנת המס שלאחריה, ומרכז חייו לא היה בישראל. לפי הגדרת "תושב ישראל" בפקודה, תושב ישראל הוא יחיד שמרכז חייו בישראל, וכן חבר בני אדם שהתאגד בישראל או שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל.
- לפיכך, חברה לא תיחשב כתושב חוץ, לעניין קבלת הטבות לפי החוק לעידוד השקעות הון, אם תושב ישראל הוא בעל שליטה בה (מי שמחזיק ב-10% לפחות מהון המניות המוצא או מכוח ההצבעה או מהזכות למנות מנהל בה או לקבל 10% לפחות מרווחיה הוא תושב ישראל), וכן חברה שתושבי ישראל נהנים או זכאים ל-25% או יותר מהכנסותיה או מרווחיה.
5. **תיקון הגדרת "הכנסה מוטבת"** (סעיף 51 לחוק)- הוחלפה בהגדרה המילה "ההכנסה" במילה "ההכנסה החייבת". על פי דברי ההסבר להצעת החוק, מוצע להבהיר כי ההטבות במס לחברה מוטבת חלות לגבי הכנסה חייבת, שהיא, לפי ההגדרה "הכנסה חייבת" בפקודת מס הכנסה, הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין.
6. **תיקון הגדרת "הכנסה מועדפת" כך שהיא לא תכלול הכנסה מנכס לא מוחשי אשר אינה מיוחסת לייצור** (סעיף 51 לחוק)- במסגרת התיקון נקבעו הטבות במס על הכנסה מנכסים לא מוחשיים, במיוחד פטנט ותוכנה, הכלולים בהגדרה "נכס לא מוחשי מוטב" (ראו סעיף 11 בהמשך). ההכנסה שלגביה ניתנת ההטבה מוגדרת כ"הכנסה טכנולוגית מועדפת", ובהתאם לאמות מידה בין-לאומיות היא אינה כוללת הכנסות מסוגים שונים, דוגמת הכנסה מנכס המשמש לשיווק.
- לפיכך, על מנת להחיל הגבלות אלה גם על הטבות הניתנות כיום מכוח החוק, תוקנה ההגדרה "הכנסה מועדפת", כך שהיא לא תכלול: "הכנסה מנכס לא מוחשי אשר אינה מיוחסת לייצור, אשר אילו היתה מופקת על ידי מפעל טכנולוגי, לא ניתן היה לראות בה הכנסה טכנולוגית מועדפת". לעניין זה, יחולו הוראות סעיף 51כט וכן הוראות שיקבע שר האוצר לעניין סוגי הכנסות שיוחרגו מההגדרה "הכנסה טכנולוגית", כאמור בסעיף 51כד.
- תיקון זה של הגדרת "הכנסה מועדפת" יחול על הכנסה מנכס לא מוחשי מוטב של חברה שהיתה זכאית להטבות על הכנסות ממנו ביום 30.06.2016, החל מיום 30.06.2021.

7. **תיקון הגדרת "הכנסה מועדפת" כך שאגודה שיתופית לא תקבל הטבות של הכנסה מועדפת-** לגבי חברה מועדפת שהיא שותפות שבין החברות השותפות בה יש אגודה שיתופית לפי סעיפים 61 או 62 לפקודה או לגבי חברה מועדפת שהיא אגודה שיתופית שמחילה על עצמה את הוראות סעיפים 61 או 62 לפקודה – יראו כהכנסה מועדפת רק את חלק ההכנסה המיוחס לחברה שאינה אגודה שיתופית ובלבד שאינה חברה בבעלות ממשלתית מלאה. לגבי חברה מועדפת שהיא שותפות שבין החברות השותפות בה יש חברה בבעלות ממשלתית מלאה, יראו הכנסה מועדפת רק את חלק ההכנסה המיוחס לחברה שאינה בבעלות ממשלתית מלאה.
8. **תיקון הגדרת "חברה מועדפת" לעניין חברות משפחתיות ושקופות-** ההגדרה בסעיף 51 לחוק תוקנה כך שזו לא תכלול חברה בעלת מפעל מועדף או חברות השותפות בשותפות המחזיקה במפעל מועדף שחל עליהן או שהן מחילות על עצמן, לפי העניין, את סעיפים 64א ו-1א64 לפקודה (חברות משפחתיות וחברות שקופות). זאת, על מנת להימנע ממצב בו הכנסתה של חברה מועדפת תעלה ליחיד במיסוי חד שלבי, קרי שהטבת המס שניתנה לחברה המועדפת תחול על היחיד, מבלי שהוא יחויב במס נוסף על הכנסה זו.
9. **חלוקת דיבידנד שמקורו בהכנסה מועדפת-** סעיף 51 לחוק עידוד השקעות הון קובע שעל דיבידנד ששולם שמקורו בהכנסה מועדפת יחול שיעור מס של 20%, שהוא נמוך מהשיעורים שנקבעו בסעיף 125 לפקודה – 25% או 30%. בתיקון הובהר (על פי דברי ההסבר להצעת החוק) שחלק ההכנסה שממנו ניתן הדיבידנד בשיעור של 20% הוא ההכנסה המועדפת החייבת, בניכוי המס החל עליה.
10. **שינויים בתנאים לעמידה בהגדרת מפעל מועדף מיוחד-** מסלול מפעל מועדף מיוחד המקנה הטבות בשיעור המס של 5% באזור פיתוח א' ו- 8% באזור אחר (סימן ב2 לחוק- סעיפים 51ט עד 51כג), התברר כלא אפקטיבי ומיושם באופן מצומצם, מאחר שהרף שנקבע לכניסה למסלול זה מהווה חסם גבוה מדי לחברות רב-לאומיות גדולות המעוניינות לבצע בישראל פעילות משמעותית אך בהיקף נמוך מזה. על כן בוצעו השינויים הבאים כדי שחברות נוספות יוכלו ליהנות ממנו:

| הנושא | המצב טרם התיקון | המצב לאחר התיקון |
|---|---|--|
| ההכנסה המועדפת הנדרשת ממפעל מועדף מיוחד בשנת מס כלשהי (מחזור המכירות השנתי)- סעיף 51כ(א)(1) | 1.5 מיליארד ש"ח | 1 מיליארד ש"ח |
| ההכנסה הנדרשת מחברה מועדפת – סעיף 51כ(א)(2) | 20 מיליארד ש"ח | 10 מיליארד ש"ח |
| בחינת התרומה המהותית לפעילות הכלכלית בישראל בהתאם לתכנית העסקית- סעיף 51כ(א)(3) | השיקולים כיום: -המיקום הגיאוגרפי של המפעל המועדף; -רמת השכר שצפוי שתיקבע לעובדיו. | יתווספו השיקולים: -רמת החדשנות הטכנולוגיות; -רמת הפריון לעובד. |

| | | |
|--|--|---|
| <p>בכל שנת מס בתקופת הזכאות: גידול ביחס לממוצע ההשקעות במו"פ של החברה בשלוש שנות המס הקודמות לשנת המס של כתב האישור: -באזור פיתוח א' של לפחות 100 מיליון ש"ח; -באזור שאינו אזור פיתוח א' לפחות 150 מיליון ש"ח.</p> | <p>ההשקעה בתוך שלוש שנות מס מתחילת תקופת הזכאות להטבות: -100 מיליון ש"ח לפחות באזור פיתוח א'; -150 מיליון ש"ח לפחות באזור שאינו אזור פיתוח א'.</p> | <p>סכומי ההשקעה בחלופת ההשקעה במו"פ בתכנית העסקית של מפעל מועדף מיוחד - סעיף 51(ב)(2)</p> |
| <p>היה וההשקעה הממוצעת במו"פ של המפעל בשלוש שנות המס הקודמות לשנת מתן כתב האישור גבוהה מ-500 מיליון ש"ח, תידרש השקעה תוספתית במו"פ בסכומים הגדולים ב-50% מהסכומים האמורים לעיל.</p> | | |
| <p>רק ב"ענף טכנולוגיה מועדף", שייקבע ככזה אם ייענה על לפחות אחת מהחלופות הבאות: -ההשקעה בו צפויה לעודד יצירת מקומות עבודה בישראל במקצועות שלהם יש ביקוש נמוך בישראל; -היקף הפעילות העסקית בו בישראל הוא נמוך וההשקעה בו צפויה להגביר במידה רבה את הידע הטכנולוגי בישראל.</p> | <p>לא קיימת התניה.</p> | <p>חלופת ההשקעה במו"פ בתכנית העסקית- התניית השקעה בענפים מועדפים לגבי אזור שאינו אזור פיתוח א'</p> |
| <p>על פי שיקול דעתם של המנהלים בשים לב למטרות החוק, לרוב שנת המס בה בוצע החלק המהותי מסך ההשקעה הנדרשת. במקרים חריגים, גם לאחר תום השנה הנ"ל, אך לא יותר משלוש שנים לאחר מועד השלמת ההשקעה.</p> | <p>החברה רשאית לבחור ובלבד שבאותה שנה היא עומדת בתנאי המסלול המועדף המיוחד.</p> | <p>קביעת "שנת האפס" (שנת המס הראשונה שבה החברה תהא זכאית לשיעורי מס מופחתים)- סעיף 51(א)כב</p> |
| <p>התייעצות בין מנהל רשות המיסים למנכ"ל משרדי האוצר והכלכלה והתעשייה.</p> | <p>מנהל רשות המיסים בלבד.</p> | <p>ביטול אישור של מפעל מועדף מיוחד- סעיף 51(ב)כג</p> |
| <p>הנמוך מבין 5% לשיעור המס הקבוע באמנה- <u>כהוראת שעה לתקופה של שלוש שנים (1.1.2017 עד 31.12.2019)</u>. הוראה זו תחול על מפעל מיוחד אשר המנהלים אישרו את תוכניתו העסקית בתקופה הנ"ל, לגבי דיבידנד שמקורו בהכנסה שהופקה בתקופת הזכאות לתכנית.</p> | <p>הנמוך מבין 20% לשיעור המס הקבוע באמנה.</p> | <p>הוראת שעה חדשה: שיעור מס על דיבידנד שחברה בעלת מפעל מועדף מיוחד שילמה במישרין לחברת אם זרה- סעיף חדש 51כא1</p> |

11. הוספת מסלול הטבות במס חדש- מפעל טכנולוגי מועדף ומפעל טכנולוגי מועדף מיוחד (סימן ב'3 לחוק: סעיפים 51כד עד 51לא)

11.1. **רקע ועיקרי המסלול-** בתיקון התווספו הטבות במס בשל **מפעל טכנולוגי מועדף** (שיעור מס חברות של 12% אם המפעל פועל באזור אחר או 7.5% אם המפעל פועל באזור פיתוח א') **ומפעל טכנולוגי מועדף מיוחד** (שיעור מס של 6%), שיעניק את שיעורי המס המופחתים הנ"ל למפעל תעשייתי בתחום של תעשייה עתירת ידע, במטרה לעודד פעילות הקשורה בפיתוח נכסים לא מוחשיים מוטבים (כהגדרתם להלן) בחברות עתירות ידע. הטבות המס שנקבעו בתיקון הינן בהתחשב בכללים שאומצו לאחרונה בידי ה-OECD בעניין מבנה הטבות המס על התעשייה עתירת הידע (מיסוי קניין רוחני), שמטרתן, בין היתר, מניעת הסטת רווחים מהמדינות שבהן בוצעו הפעולות מניבות הרווחים ומניעת תחרות מס מזיקה, בין השאר, באמצעות קביעת חובה של פעילות מהותית במדינה בעלת משטר מס מועדף, לפי כללי ה-OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (להלן - BEPS).

לפי הכללים האמורים, משטר מס יסווג כמשטר מס מזיק אם הוא מתמרץ העברת הכנסות למדינה בעל משטר מס מיטיב, בלא מעבר של פעילות אמיתית. מטרת הכללים היא ליצור התאמה בין ההכנסה שעליה ניתנות הטבות המס לבין רמת הפעילות המהותית של החברה ויצירת הערך במדינה נותנת הטבות. כדי לבחון זאת, כללי ה-BEPS קובעים שהוצאות מחקר ופיתוח אשר הוצאו במדינה מסוימת ישמשו להערכת מידת הפעילות המהותית של החברה באותה מדינה. לפיכך, מאפשרים הכללים לקבוע משטר מס המטיב עם הכנסות שהופקו מנכסים לא מוחשיים מוטבים אשר נובעים ממחקר ופיתוח שנעשה בתחומי המדינה. לעומת זאת, משטר מס הנותן הטבות להכנסות הנובעות מנכס לא מוחשי מוטב שאינו נובע ממחקר ופיתוח שנעשה בתחומי המדינה, נתפס כבלתי לגיטימי, ויחשב כמשטר מס מזיק. כדי לעמוד בכללים האמורים נקבע שההטבות יינתנו רק על הכנסה שנובעת ממחקר ופיתוח בישראל, כמפורט להלן.

11.2. הגדרות מונחים רלבנטיים למסלול- סעיף 51כד לחוק:

11.2.1. הגדרת "נכס לא מוחשי מוטב"- "כל אחד מאלה: (1) זכות לפי חוק הפטנטים, התשכ"ז-1967; (2) תוכנת מחשב המוגנת לפי חוק זכות יוצרים, התשס"ח-2007; (3) זכות לפי חוק זכות מטפחים של זני צמחים, התשל"ג-1973; (4) זכויות לפי חוקים אחרים שיקבע שר האוצר בצו; (5) זכויות לפי חוקי מדינות חוץ העוסקים בעניינים המנויים בפסקאות (1) עד (4); (6) ידע שפותח בישראל בידי המפעל הטכנולוגי, והרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית קבעה שהוא כשיר להיות נושא לתכנית מחקר ופיתוח, ולעניין ידע שפותח בתחום האנרגיה המתחדשת – המדען הראשי של משרד התשתיות הלאומיות, האנרגיה והמים קבע כאמור, והכל אם סך ההכנסות של החברה בעלת המפעל בשנת המס לא עלה על 32 מיליון ₪, ואם החברה בעלת המפעל נמנית עם קבוצה – מחזור העסקאות של הקבוצה בשנת המס לא עלה על 211 מיליון ₪, למעט אם הוא בגדר פסקאות (1) עד (5)".

11.2.2. הגדרת "קבוצה"- "קבוצה המורכבת משתי ישויות או יותר ואחת מהן מחזיקה, במישרין או בעקיפין, באמצעי השליטה של כל אחת מהישויות האחרות, כך שמתקיים בהן אחד מאלה: (1) יש ביניהן יחסים מיוחדים כהגדרתם בסעיף 85א לפקודה; (2) בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים או

בהתאם לדין החל עליהן היה עליהן להכין דוחות כספיים מאוחדים, או שהיו נדרשות לעשות זאת אם אחת מהן היתה נסחרת בבורסה".

11.2.3. הגדרת "הכנסה טכנולוגית" - נקבע כי הכנסה טכנולוגית היא הכנסה של מפעל טכנולוגי שהופקה או נצמחה במהלך עסקיו הרגיל של המפעל הנובעת מנכס לא מוחשי מוטב שבבעלות מלאה או חלקית של המפעל, או שהמפעל הוא בעל זכות שימוש בו, לרבות הכנסות ממתן רישיונות לשימוש ("זכות שימוש") בתוכנת מחשב, תמלוגים, דמי שימוש, דמי מנוי על שירות או על תוכנה וחלוקת הכנסות.

הכנסה הנובעת מנכס לא מוחשי מוטב אינה מוגבלת למודל עסקי מסוים ויכולה לכלול גם מכירת מוצר המבוסס על נכס לא מוחשי מוטב, שירותי מו"פ כל עוד הם מהווים נתח קטן (לא יותר מ-15%) מהכנסות החברה, ומכירת שירותים מבוססי תוכנה, המהווים נתח הולך וגדל מהכנסות תעשיית ההיי-טק, ובהם נכללים שירותים במתכונת הידועה כ-SaaS (Software As A Service) ושירותים דומים מבוססי "ענן".

שירותים מבוססי תוכנה ניתנים בענפים שונים, כגון פרסום באינטרנט, פיננסים, שירותי בניית אתרים ושירות לאחסון ושיתוף מידע, זאת בתנאי שההכנסה במקרים אלה אכן נובעת במהותה משירותי התוכנה עצמם, בהתאם לתכלית החוק.

מובהר כי הכנסה ממכירת מוצר מוחשי שתפקידו לתמוך את הנכס הלא מוחשי המוטב, מהווה הכנסה ממתן זכות שימוש בנכס הלא מוחשי המוטב.

הכנסה טכנולוגית תכלול גם הכנסה הנובעת משירותים נלווים או משלימים למוצר, כגון תמיכה טכנית לסוגיה, הטמעה, הדרכה, שירותים מקצועיים (כגון התאמת מוצר ללקוח, הגדרות מערכות והתממשקות), בדיקת היתכנות שירותי אירוח ואחסון, הכשרה, שירותים או מוצרים של צד שלישי ששולבו במוצר, או שניתנו כפי שהם בנלווה לשירות או המוצר, לרבות במקרים שבהם המוצר או זכות השימוש ניתנים בחינם והלקוח משלם בעבור השירותים הנלווים בלבד. כמו כן הכנסה ממכירת מוצרים נלווים למוצר או לשירות שהכנסה מהם היא הכנסה טכנולוגית, כגון אביזרים ייעודיים המאפשרים שימוש מיטבי במוצר שבייצורו נעשה שימוש בנכס הלא מוחשי המוטב, או חומרה ייעודית המאפשרת שימוש בתוכנה, כגון שרת שעל גביו מותקנת תוכנה, תהיה זכאית להטבה.

סוג נוסף הינה הכנסה ממכירת שירותי מחקר ופיתוח שאינה עולה על 15% מהכנסות המפעל.

הכנסה טכנולוגית לא תכלול הכנסות הנובעות מפעילות הייצור של המפעל אשר אינה תואמת את תכלית ההטבות להכנסה מנכסים לא מוחשיים מוטבים, שלגביהן קיים בחוק מסלול הטבות בעד פעילות הייצור לפי האזור שבו מתקיים הייצור, בהתאם לכללים שיקבע שר האוצר. נוסף על כך, בהתחשב בכללים הבין-לאומיים הקיימים בעניין זה, לא יכללו בהגדרה הכנסות המיוחסות לנכס לא מוחשי המשמש לשיווק, שאינו נכס לא מוחשי מוטב, דוגמת: סימן מסחר, מוניטין, ורשימת לקוחות.

שר האוצר הוסמך להוסיף סוגי הכנסות לעניין ההגדרה "הכנסה טכנולוגית", או להחריג סוגי הכנסות נוספים מההגדרה "הכנסה טכנולוגית", לרבות אלה הנדרשים לצורך עמידה בכללי ה-BEPS.

שר האוצר יקבע כללים לעניין אופן ייחוס ההכנסה לנכס לא מוחשי, ובלבד שיעמדו באמות מידה בין-לאומיות לעניין משטר המס.

כמו כן, הוחרגו הכנסות המיוחסות לחברה בבעלות ממשלתית מלאה או לחברה שהיא אגודה שיתופית המחילה על עצמה את הוראות סעיפים 61 או 62 לפקודה.

11.2.4. הגדרת "הכנסה טכנולוגית מועדפת" - חלק ההכנסה הטכנולוגית הנובע ממחקר ופיתוח בישראל, והכול בהתאם לתקנות שיקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, העומדות באמות מידה בין-לאומיות לעניין משטר המס".

11.2.5. הגדרות "מפעל טכנולוגי מועדף" ו- "מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד" - נקבע כי מפעל ייחשב כ"מפעל טכנולוגי מועדף" או כ"מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד" במידה והוא עומד בכל התנאים המפורטים בפסקאות (1) ו- (2) או התנאי הקבוע בפסקה (3) וכן התנאים האמורים בפסקאות (4) ו- (5) להלן:

(1) הוצאות המחקר והפיתוח (המסווגות כך לפי כללי החשבונאות המקובלים) בשלוש השנים שקדמו לשנת המס או ממועד הקמת החברה הן בשיעור של 7% לפחות בממוצע לשנה מסך הכנסות החברה בעלת המפעל או 75 מיליון ש"ח לפחות בשנה, וזאת בניכוי הכנסות מסוגים שיקבע שר האוצר שמועברות לאחר (כדוגמת חברה אחרת שהייתה שותפה ביצירת הערך ללקוח במודל של חלוקת הכנסות - revenue sharing).

(2) בחברה בעלת המפעל התקיים אחד או יותר מאלה:

(א) לפחות 20% מהעובדים המועסקים בה הינם עובדים אשר מלוא שכרם שולם ונרשם בדוחות הכספיים שלה כהוצאות מו"פ או שהיא מעסיקה 200 עובדים כאמור או יותר;

(ב) קרן הון סיכון השקיעה בחברה 8 מיליון ש"ח לפחות והחברה לא שינתה את תחום עיסוקה אחרי מועד השקעה זו;

(ג) הכנסותיה בשלוש השנים הקודמות לשנת המס עלו ב-25% או יותר בממוצע ביחס לשנת המס שקדמה להן, ובלבד שמחזור עסקאות החברה בשנת המס ובכל אחת משלוש השנים שקדמו לה היה 10 מיליון ש"ח או יותר;

(ד) מספר העובדים בשלוש השנים הקודמות לשנת המס גדל ב-25% או יותר בה בממוצע ביחס לשנת המס שקדמה להן, ובלבד שבשנת המס ובכל אחת משלוש השנים שקדמו לה החברה העסיקה 50 עובדים לפחות.

- (3) המפעל קיבל את אישור הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית לכך שהמפעל מקדם חדשנות, בשים לב בין היתר למפעלי תעשייה שמצריהם מיוצרים בטכנולוגיות מתקדמות תוך שימוש בנכס לא מוחשי מוטב.
- (4) סך ההכנסות של הקבוצה שבה נכללת החברה בעלת המפעל: **במפעל מועדף טכנולוגי – נמוך מ- 10 מיליארד ש"ח ובמפעל מועדף טכנולוגי מיוחד - 10 מיליארד ש"ח ויותר.**
- (5) המפעל ענה להגדרת מפעל בר-תחרות בהתאם לאמור בסעיף 18א(ג)(1) או (2) (כלומר, ייצוא מינימלי של 25%).

11.3. שיעורי המס שיחולו על "מפעל טכנולוגי מועדף" ו- "מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד":

| מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד | מפעל טכנולוגי מועדף | |
|--|---|---|
| 6% | 7.5% באזור פיתוח א' 12% בשאר הארץ | שיעור מס חברות בגין ההכנסה הטכנולוגית המועדפת החייבת- סעיף 51כה |
| 6% בתנאי שהנכס האמור נרכש מחברה תושבת חוץ או שפותח בידי המפעל לאחר מועד תחילת החוק. | 12% בתנאי שהנכס האמור נרכש מחברה תושבת חוץ במחיר של 200 מיליון ש"ח או יותר לאחר מועד תחילת החוק. | שיעור המס על רווח הון במכירת נכס לא מוחשי מוטב לחברה קשורה תושבת חוץ- סעיף 51כז |
| שיעורי המס הנמוכים יחולו רק על רווח הון הנובע מפעילות מ"פ שבוצעה בישראל וזאת על פי כללים שיקבע שר האוצר. הזכאות תהיה בכפוף לאישור הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית, לפני מועד המכירה, כי התנאים האמורים התקיימו לגבי הנכס הלא מוחשי המוטב (ס' 51כח). | | |
| סעיף 51כו(2)- לחבר בני אדם שהוא תושב חוץ ש-90% לפחות מהמניות בו מוחזקים במישרין בידי חבר בני אדם תושב חוץ, אחד או יותר: 4% (או נמוך יותר אם נקבע באמנת המס). שיעור מס מופחת זה יהיה רק לרווחים שנוצרו לאחר שחבר בני האדם תושב החוץ רכש את המניות בחברה בעלת המפעל. אם ההחזקה במניות היתה בעקיפין, יחול שיעור המס המופחת רק אם הדיבידנד נמשך בידי חבר בני האדם תושב החוץ בתוך שנה מהמועד שבו חברת הביניים קיבלה את הדיבידנד. שר האוצר רשאי לקבוע חזקות לעניין תושבתו של חבר בני אדם שהוא חברה שמניותיה נסחרות בבורסה. | | שיעור המס על חלוקת דיבידנד מרווחים שמקורם בהכנסה טכנולוגית מועדפת חייבת או ברווח הון שחל עליו שיעור המס המופחת האמור בסעיף 51כז, בניכוי המס החל עליהם- סעיף 51כו |
| סעיף 51כו(1)- למקבל דיבידנד אחר: 20% | | |

11.4 הגבלות על קיזוז פחת בשל נכס לא מוחשי ובגין הוצאות נוספות – סעיף 51כט(א) עד(ג) לחוק:

סעיף 51כט(א) – פחת בשל נכס לא מוחשי מוטב שמפעל טכנולוגי רכש מחברה קשורה, יותר בקיזוז רק כנגד סכום הגידול בהכנסה הטכנולוגית המועדפת של המפעל בשנת ההפחתה, לעומת סכום ממוצע ההכנסות כאמור בשתי שנות המס הקודמות לשנת רכישתו, זאת כדי למנוע שחיקה בבסיס המס הקיים כיום בשל העברת בעלות על נכסים לא מוחשיים מוטבים לחברות ישראליות.

סעיף 51כט(ב) – הוצאות אשר שימשו בייצור הכנסה טכנולוגית מועדפת ינוכו כנגד הכנסה זו בלבד.

סעיף 51כט(ג) – היה סכום ההכנסה הטכנולוגית המועדפת קטן מסכום הפחת כאמור בסעיף קטן (א) בצירוף סכום ההוצאות כאמור בסעיף קטן (ב), יותר ההפרש בקיזוז, כהפסד, כנגד ההכנסה הטכנולוגית המועדפת החייבת.

11.5 הגבלה על זיכוי מס חוץ – סעיף 51כט(ד) לחוק: זיכוי מס בשל תשלום מס חוץ ששולם על הכנסה טכנולוגית מועדפת של מפעל טכנולוגי, יותר רק כנגד מס ששולם בישראל על הכנסה זו.

11.6 הטבות לפי מסלול זה לא יגרעו מהטבות אחרות – סעיף 51ל לחוק: זכאות של מפעל למסלול האמור המוצע לא תגרע מהטבות במסלולים אחרים לפי החוק. על אף האמור בסעיף 51ל לחוק לגבי מניעת כפל הטבות במסלול של מפעל מוטב, הוסמך שר האוצר לקבוע הוראות שיאפשרו מעבר או תיאום בין מסלול זה של חברה טכנולוגית מועדפת לבין מסלולי ההטבות האחרים שנקבעו בחוק.

11.7 תחילה ותחולה – תחילתו של סימן ב'3 לחוק הינו ביום 1 בינואר 2017 ובלבד שנקבעו ע"י שר האוצר כללים לעניין ההגדרה "הכנסה טכנולוגית מועדפת" ולעניין ההגדרה "רווח הון" והוא יחול על הכנסות ורווחים שנוצרו לאחר מועד התחילה.

יפורסמו כללים עד ליום 31 במרס 2017, לעניין ההגדרה "הכנסה טכנולוגית מועדפת", לעניין הכנסה המיוחסת לייצור ועל כן לא תיחשב להכנסה טכנולוגית, לעניין ההגדרה "רווח הון" ולעניין אופן ייחוס הכנסה לנכס לא מוחשי.

11.8 יציבות ההטבות למפעל טכנולוגי מועדף מיוחד למשך 10 שנים – סעיף 51לא לחוק: מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד יהיה זכאי להטבות מס שפורטו לעיל לתקופה שלא תפחת מעשר שנים החל מהשנה שבה ניתן אישור המנהלים כאמור בפסקה (2) להלן ובתנאי שהתקיימו לגבי כל אלה:

- (1) החברה רכשה נכס לא מוחשי מוטב מחברה תושבת חוץ בסכום העולה על 500 מיליון ₪;
- (2) המנהלים אישרו כי המפעל יתרום תרומה מהותית לפעילות הכלכלית בישראל ויש בו כדי לקדם יעדים לאומיים במשק המדינה;
- (3) מצאו המנהלים כי פעילות המפעל והישגיו אינם תואמים את התנאים כאמור בסעיף זה, רשאים הם לבטל את האישור;
- (4) קביעה כאמור בפסקה (3) תיעשה בהחלטה מנומקת בכתב, לאחר שניתנה לחברה בעלת המפעל הזדמנות סבירה לטעון את טענותיה;

12. אופן חישוב תנאי "בר-תחרות" (עמידה בתנאי ייצוא) - לעניין תכנית מענקים בלבד (ולא לעניין הטבות המס), מפעל יוכל לבחור האם התנאים הנדרשים בסעיף 18א(ג)(1)(ג) לחוק שעניינם ייצוא של 25% מההכנסות יחולו רק על הכנסות המפעל שנוספו בשל ההרחבה או על כלל הכנסות המפעל. זאת בתנאי שמדובר בהרחבה של המפעל שבוצעה לאחר כניסה לתוקף של התיקון ושהמפעל בחר את שיטת החישוב מראש ולא שינה את אופן החישוב לכלל תקופת התכנית. לעניין הטבות מס יובאו בחשבון כמקודם הכנסות מכלל מכירות המפעל.

13. הקלה על יוצאים עקיפים - לפי סעיף 18א(ג)(2) לחוק עידוד השקעות, ניתנה הסמכה לקבוע תנאים שבהתקיימותם מפעל תעשייתי המוכר מוצר, שהוא רכיב במוצר אחר, המיוצר על ידי מפעל תעשייתי אחר, ייחשב כמפעל בר-תחרות התורם לתוצר המקומי הגולמי. אחד מהתנאים שנקבעו בתקנות שנקבעו מכוח סעיף זה הוא מתן אישור של המפעל האחר בדבר שיעור המכירות של המוצר שמכיל את הרכיב בכל אחד מהשווקים שבהם הוא נמכר. בתיקון נקבע כי המפעל התעשייתי האחר ימציא למפעל התעשייתי המוכר לו רכיב, אישור על כך שמתקיימים בו התנאים שקבעו השרים. הפרטים, מועד ואופן המצאת האישור ייקבעו בתקנות.

14. הרחבת תחולת האזורים הזכאים למענק מוגדל - לפי סעיף 40ג(ג) לחוק לעידוד השקעות הון, ניתן מענק השקעה מוגדל למפעל בנגב. התיקון קובע שהמענק המוגדל יוכל להינתן גם למפעלים בשדרות וביישובי עוטף עזה שהם היישובים במועצות האזוריות שער הנגב, חוף אשקלון, שדות נגב ואשכול, אשר בתיהם כולם או חלקים, שוכנים עד 7 ק"מ מגדר המערכת המקיפה את רצועת עזה וכן אזור תעשייה מרחבי שמבניו, כולם או חלקים, שוכנים עד 7 ק"מ מהגדר האמורה. בנוסף, המענק המוגדל יינתן גם למפעלים ברשויות מקומיות ובאזורי תעשייה במחוז הצפון המשויכים לאשכול פריפריאליות 1 עד 4 של רשויות מקומיות לפי פרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה.

15. שינוי תהליך ערר על החלטת מינהלת מרכז השקעות - השגה על החלטות שונות של מינהלת מרכז השקעות ושל מנהל מרכז השקעות נעשות כיום בדרך של ערר לפני שר האוצר ושר הכלכלה והתעשייה ("השרים"). כתב הערר מוגש לוועדה שמינו השרים, והיא מחווה את דעתה לשרים. תהליך זה בוטל והשגה שתוגש בתוך שישים ימים על החלטות תדון בוועדת השגה. הוועדה תמנה שישה חברים (שימונו על ידי השרים), מהם שניים לפחות נציגי ציבור. מנהל מרכז השקעות וחברי המינהלת לא יהיו חברים בוועדה. באם לא ניתנה החלטת הוועדה בתוך שמונה חודשים ממועד הגשתה יראו ההשגה כהשגה שהתקבלה. כמו כן, ניתן יהיה להגיש עתירה לבתי המשפט לעניינים מנהליים על החלטות מינהלת מרכז השקעות ומנהל מרכז השקעות. הוראות מעבר המוצעות נוגעות להכרעה בעררים שנדונו בוועדה (במתכונתה הישנה) וניתנה בהם חוות דעת, אך לפני תחילת החוק טרם התקבלה החלטת השרים בעניינם, ובעררים שהוגשו לפני תחילת החוק. בעררים אלה תיחשב חוות הדעת של הוועדה (במתכונתה הישנה) כהחלטת השרים. הליך הערר יוותר על כנו לגבי החלטות של מינהלת השקעות בתיירות ומנהל מינהלת השקעות בתיירות.

16. שינוי השם של מרכז ההשקעות- שמו של מרכז ההשקעות שונה ל"רשות להשקעות ולפיתוח התעשייה והכלכלה".

בכל שאלה וייעוץ בנושא, אנא פנו למשרדנו:

רו"ח נדב גיל, שותף, מנהל מחלקת תמריצים, חטיבת המס.
טלפון: 03-6085378, דוא"ל: ngil@deloitte.co.il
רו"ח ועו"ד דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית בחטיבת המס
טלפון 03-6085532, דוא"ל: dgabbay@deloitte.co.il
רו"ח אלי כרמל, מחלקת תמריצים, חטיבת המס.
טלפון: 03-7181674, דוא"ל: ecarmel@deloitte.co.il
רו"ח רן אפרים, מחלקת תמריצים, חטיבת המס.
טלפון: 03-6085479, דוא"ל: refraim@deloitte.co.il
רו"ח אביב שלו, מחלקת תמריצים, חטיבת המס.
טלפון: 03-6085278, דוא"ל: avshalev@deloitte.co.il

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.

אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'
רואי חשבון
Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited
© כל הזכויות שמורות.