

חוק עידוד השקעות הון - "מפעל טכנולוגי מועדף" - חוזר מ"ה 9/2017

חברים נכבדים אנו מתכבדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 710

נושאי השבוע:

חוק עידוד השקעות הון
"מפעל טכנולוגי מועדף" -
חוזר מ"ה 9/2017

מיסוי בינלאומי

קיבלת או לא קיבלת - סוגיות במתנה מתושב חוץ

ביטוח לאומי

דמי ביטוח לפי צו סיווג מבוטחים ינוכו ממחזור ההכנסות ולא מהרווח

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכשר רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ

ביום 29/12/2016 אושר בכנסת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית, לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016, במסגרתו חוקק **תיקון 73** שהוסיף את סימן 33 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: **התיקון**) (בעניין זה ראה מבזקנו מס' 672).

אומנם תחולת התיקון מיום 1.1.2017, אך התקנות מכוח התיקון פורסמו ביום 28.5.2017 - התקנות לעידוד השקעות (**הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי**), תשע"ז-2017 (להלן: **התקנות**).

ביום 5.11.2017 פרסמה רשות המיסים **חוזר מ"ה תיקון 73 לחוק עידוד השקעות הון** (להלן: **החוזר**). להזכירכם כי במסגרת התיקון התווסף מסלול חדש של הטבות מס לחברה בעלת "**מפעל טכנולוגי מועדף**" (שעור מס חברות של 12% באזור אחר או 7.5% מס חברות באזור פיתוח א') ובו נתרכז במבזק זה לאור פרסום החוזר.

מלבד הטבות המס ששופרו ביחס ל"מפעל מועדף" (16% באזור אחר ו- 12% מס חברות באזור פיתוח א'), מגוון סוגי הפעילויות שיכולים לזכות בהטבות המס על פי החוק הורחב כמפורט בטבלה שלהלן (רשימה חלקית):

"הכנסה מועדפת" מפעל מועדף	"הכנסה טכנולוגית" מפעל טכנולוגי מועדף
"הכנסה ממתן זכות לשימוש בידע או בתוכנה שפותחו במפעל, וכן הכנסה מתמלוגים שהתקבלו בשל שימוש כאמור שהמנהל אישר שהיא נלוות לפעילות הייצורית של המפעל המועדף בישראל".	הכנסה ממתן זכות לשימוש בנכס הלא מוחשי המוטב* (* זכות לפי חוק הפטנטים, תוכנת מחשב מוגנת לפי חוק יוצרים, זכות מטפחים של זני צמחים, זכות לפי חוקים אחרים, זכויות כאמור לעיל הקבועות עפ"י דינים של מדינות חוץ, אשור הרשות לחדשנות (המדען), וידע בתחום האנרגיה המתחדשת המאושר ע"י המדען.
אין.	הכנסה משרות המבוסס על תוכנה .
הכנסה ממכירת מוצרים שיוצרו באותו מפעל.	הכנסה ממכירת מוצר אשר בייצורו עשה המפעל שימוש בנכס הלא מוחשי המוטב.
אין.	הכנסה ממוצר נלווה/תומך לתוכנת מחשב או למוצר כאמור לעיל.
"הכנסה משרות נלווה למכירות שלעיל, וכן משירות נלווה לזכות השימוש בידע או בתוכנה או לתמלוגים".	הכנסה משרות נלווה למתן זכות שימוש, לשירות מבוסס תוכנה או למוצר כאמור לעיל.
הכנסה ממו"פ תעשייתי בעבור תושב חוץ, ובלבד שניתן לגביהם אשור מאת ראש המחקר למנהל ופיתוח תעשייתי.	הכנסה משירותי מו"פ בהיקף של עד 15% מההכנסות.
אין.	סוגי הכנסות נוספות שיקבעו.

מניתוח הטבלה שלעיל עולה כי הכנסה הנובעת מנכס לא מוחשי מוטב אינה מוגבלת למודל עסקי מסוים ואף יכולה לכלול מכירת מוצר המבוסס על נכס לא מוחשי מוטב, לרבות שירותי מו"פ כל עוד הם מהווים לא יותר מ- 15% מסך ההכנסות בחברה.

כמו כן, ניתן להבחין בסוג הכנסה חדש שהתווסף - **הכנסה משרות המבוסס תוכנה**. מדובר בפוטנציאל הרחבה של ההטבות לחברות המבוססות על פיתוח תוכנה.

אם נשווה את החלטת המיסוי שלעיל להגדרת הכנסה משרות מבוסס על תוכנה וההתייחסות להגדרה בסעיף 4.1.6 (2) שבחוזר שם ניתנו מספר דוגמאות, בין היתר "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", תוצאת החלטת המיסוי עשויה להיות שונה ויכולה עתה לכלול גם את ההכנסות משירותים אלו שהוחרגו.

לסיכום, החל משנת 2017 ייתכן מצב בו חברת פיתוח תוכנה תהיה כלולה בהגדרת "מפעל מועדף" וכן בהגדרת "מפעל טכנולוגי מועדף" אם לדוגמא מדובר בחברת פיתוח תוכנה שיש לה הכנסות ממתן זכות שימוש בתוכנה. במקרה כזה כדאי לחברה לבחור במסלול של "מפעל טכנולוגי מועדף" בשל הטבות המס הגבוהות יותר. אך יתכן מצב ובו אותה חברה לא תעמוד בתנאי הסף של "מפעל טכנולוגי מועדף", אז תבחר להמשיך או להתחיל לקבל את ההטבות במסגרת מסלול של "מפעל מועדף". כמו-כן, על כל חברה שעוסקת בתחומים הנ"ל ושלא עמדה בתנאי "מפעל מועדף" או שחלק מהכנסותיה אינם נחשבים ל"הכנסה מועדפת" עד כה, כדאי לבחון היטב האם היא יכולה להיכלל בהגדרות של "מפעל טכנולוגי מועדף" כבר החל משנת 2017.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח אייל כרמי ורו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא, ממשרדנו.

מיסוי בינלאומי - קיבלת או לא קיבלת - סוגיות במתנה מתושב חוץ

מקרקעין שנרכש על ידה קודם לכן, כאשר "זכות החזקה" בנכס והזכות ליהנות מפירותיו נותרו בידי האם. בשנת 2014 עברה גם זכות החזקה במקרקעין לידי פלונית ומאותו מועד הייתה בעלים מלא של הנכס. פלונית תרמה את הנכס למוסד אקדמאי בארה"ב (המוכר כארגון צדקה שם) לצורך מכירתו על ידי אותו מוסד אקדמי, וזאת בתמורה לאנונה בשיעור של 5% לשנה מסכום התמורה שתתקבל, וזאת כל עוד

תעשיית התוכנה פועלת כיום בתחומים רבים במודל של שירותים מבוססי תוכנה. במסלול "מפעל מועדף" ניתן להחיל את ההטבות על הכנסות ממתן זכות שימוש בתוכנה בלבד, תוך הפרדה בין הכנסות החברה הנובעות ממתן זכות שימוש בתוכנה, לבין הכנסות החברה הנובעות מפעילות שירותים מבוססי תוכנה. כלומר, ההטבות ניתנות במודל עסקי של רישיונות ומתן זכות שימוש בלבד.

כאמור לעיל, במסגרת התיקון הורחבה ההגדרה ובסעיף 4.1.6 (2) לחוזר 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 מחשב ענן על גבי האינטרנט, יראו בכך הכנסה טכנולוגית". לדוגמא: פרסום באינטרנט, פיננסים, שרותי בניית אתרים ושירות לאחסון ושיתוף מידע. הכנסה ממתן שירותים כגון אלו תחשב כ"הכנסה טכנולוגית" בתנאי שהיא במהותה אכן נובעת מהתוכנה עצמה והכל תחת תנאי הסף שבתיקון ובהנחה שמדובר בחברת פיתוח תוכנה.

בעניין זה נציין לדוגמא את החלטת מיסוי 6827/14 שם נקבע, כי בגין הפעלת תוכנה המשמשת כפלטפורמה לקידום מוצרים באמצעות פרסום מקוון באינטרנט, יחולו הטבות המס רק על חלק הכנסות החברה הנובעות ממתן זכות שימוש בתוכנה, אך לא בגין הפעלת התוכנה הכוללת ביצוע אופטימיזציה של הקמפיינים השונים עבור הלקוחות והספקים, לרבות העלאה של קמפיינים חדשים, התאמת פרסומות וכו'.

לאחרונה פורסמה החלטת מיסוי מס' 0935/17 העוסקת בהיבטי המס העולים ממתנה מתושב חוץ של נכס מקרקעין בחו"ל.

פרטי המקרה בקצרה:

פלונית הינה עולה חדשה משנת 1996 (מארה"ב). בשנת 1984, בטרם עלייתה, הועברה לפלונית על ידי אמה (תושבת ארה"ב) ה"בעלות הפורמאלית" על נכס

האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ

המתנה המקורית), ממילא לא יחול רווח הון בישראל משום שהורשה אינה מכירה. דין דומה יחול בעת הקניה דומה (שאינה מלאה) של נכס לנאמנות נהנה תושב חוץ על ידי יוצר תושב ישראל. וקיימות השלכות או התאמות נוספות לתפיסה זו...

2. החלטת המיסוי קובעת הגבלות ביחס למכירה עתידית של הנכס המתקבל או לפחת בגינו, הגבלות כאמור קיימות גם במסלול הירוק הקיים להסדרים מסוג זה, כשלגבי חלקן אנו חלוקים על עמדת רשות המסים.

- כך למשל, לא מובן מדוע הפסדים שהיו לנישום לפני קבלת המתנה לא יותרו בקיזוז כנגד רווח הון שייווצר במכירת הנכס שהתקבל במתנה, שהרי הפסדי הון מותרים להעברה לשנות המס הבאות לקיזוז כנגד רווח הון בעתיד (דווקא קיימת חובת קיזוז ואי קיזוז כאמור יביא לתוצאה לפיה ההפסד שלא קוזז "הולך לאיבוד"). כנראה שהדבר נובע מכך ש"אין כפל מבצעים" לדידי רשות המסים.

- כמו כן, אי התרתו המוחלטת של עודף זיכוי (לשנים העוקבות) שייווצר במכירה עתידית של הנכס אינה הוגנת או מובנת, שכן המס הזר שישולם בעת מכירה עתידית המתייחס לחלק רווח ההון החייב בישראל כן ניתן כזיכוי במסגרת החלטת המיסוי.

3. לא נקבעה עמדת רשות המסים ביחס לתחולתו של סעיף 15א לאמנה (תרומות מוכרות) ביחס למקרה הנדון. נציין כי סעיף 15א לאמנה מאפשר לתושב ישראל, בהתקיים התנאים הרלוונטיים, לקבל זיכוי לפי סעיף 46 לפקודה על תרומה שנתן למוסד מוכר אמריקאי, כנגד המס החל על הכנסותיו (עד לתקרה מסוימת).

4. על אף שפלוגית תרמה את זכותה לקבלת האנונה ממכירת הנכס למוסד ציבורי מוכר בישראל, נקבע כי היא תהיה חייבת במס בישראל בגין הכנסות אלו בכל שנה ובמקביל, לא נקבעה עמדה ביחס

היא בחיים. את הזכות השנתית לקבלת האנונה בכוונת פלונית להעביר למוסד ציבורי בישראל.

כמו כן צוין כי העברת הבעלות הפורמאלית בשנת 1984 לפלונית דווחה על ידי האם לרשות המס בארה"ב, תוך ששווי הנכס מפוצל לחלק השווי בגין הבעלות הפורמאלית וחלק השווי בגין זכות החזקה, כאשר העברת זכות החזקה (בשנת 2014) לא דווחה בארה"ב.

הנחתנו היא שמלוא שוויין של הזכויות (הזכות הפורמאלית וזכות החזקה) דווח כבר בעת העברת הבעלות הפורמאלית בשנת 1984, אם כי הדברים אינם ברורים מתוך החלטת המיסוי.

החלטת המיסוי קובעת כדלקמן:

1. יש לראות את הנכס כמועבר לפלונית על ידי אמה רק בשנת 2014, עת העברת מכלול הזכויות, קרי - אין לראות בעת העברת הבעלות הפורמאלית כמתנה באותו מועד. בהמשך נקבע בהחלטת המיסוי, כי גם בכל הנוגע להסדר שיערוך נכס המתקבל במתנה על ידי תושב חוץ (Step-Up), המחיר הקובע לעניין ההסדר יהיה שווי הנכס בעת העברת מכלול הזכויות.

נשאלת השאלה האם זה הדין אילו הייתה מועברת זכות החזקה בלבד בתחילה ונשמרת הבעלות הפורמאלית בידי האם, עד להעברתה הסופית?

הנחיה זו עשויה להשליך על מקרים דומים הפוכים - כך למשל, אנו נתקלים לעתים במקרים בהם תושב ישראל מעביר את הבעלות הפורמאלית בנכס שבבעלותו תוך שהוא משאיר לעצמו את זכות ההנאה למשך יתרת ימי חייו. במקרה בו העברה כאמור ניתנת לתושב חוץ, היה נהוג לראות בכך מכירה שאינה פטורה ממס לפי סעיף 97(א)(5) לפקודה (לפחות ביחס לשווי הבעלות הפורמאלית) בשל העובדה שהמקבל הינו תושב חוץ. **לאור ההחלטה הנדונה, מאחר ולא הועברו מלוא הזכויות בנכס, אין לראות בכך מכירה כלל.** בעתיד, לאחר פטירתו של נותן המתנה והעברת שאר הזכויות ליורש (מקבל

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכסד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ

97(א)4 לפקודה, כשמאותו מועד ההכנסות העתידיות הן של המוסד הציבורי ולא של פלונית ולפיכך אין לחייבה במס בגינן.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטן) אייל סנדו ולשאר חברי המחלקה למיסוי בינלאומי במשרדנו.

לתרומתה של הכנסה זו למוסד הציבורי בישראל. הדעת נותנת כי אם רואים בהכנסה השנתית ככזו השייכת לפלונית (והיא אף ממוסה עליה) אזי יש לראות בתרומתה של הכנסה זו כתרומה מוכרת לעניין סעיף 46 לפקודה. לדעתנו, ניתן היה לטעון כי העברת הזכות לקבלת תמורות עתידיות (המהווה נכס לכל דבר ועניין) למוסד הציבורי בישראל, פטורה ממס לפי סעיף

ביטוח לאומי - דמי ביטוח לפי צו סיווג מבוטחים ינוכו ממחזור ההכנסות ולא מהרווח

המל"ל טען טענה מקדמית כי על תביעתה של המבוטחת חלה התיישנות. טענת המבוטחת כי תקופת ההתיישנות הספציפית של 12 חודשים אינה חלה עליה.

עוד טען המל"ל כי המבוטחת החלה עבודתה במתנ"ס בחודש 11.2009. נוכח משכרה תשלומים למל"ל ואף עמדו לזכותה ימי חופשה שנתית וחופשת מחלה. אלה מעידים כי הועסקה במתנ"ס כשכירה ולא כנותנת שירות עצמאית.

המל"ל הפנה לסעיפים 344 ו-345 לחוק הביטוח הלאומי לעניין חישוב ההכנסה המבוטחת והפנה לפסיקה לפיה הצו נועד להרחיב את מעגל הזכאים לזכויות עובד.

המל"ל טען כי הדיווח לרשויות המס אינו מכריע בשאלת קיומם של יחסי עובד-מעסיק לצורך סיווגה של המבוטחת במל"ל. כמו כן, המבוטחת לא תמכה טענותיה לעניין ההוצאות כנדרש בחוות דעת חשבונאית וטענתה לפיה היא מעסיקה עובדים, נטענה לראשונה בביה"ד ולכן מדובר בהרחבת חזית אסורה.

דיון והחלטה

המל"ל טען והציג את ההודעות ששלח למבוטחת בדבר סיווגה הן לכתובתה והן למי שהייתה רשומה כמייצגת.

המבוטחת בעצמה לא הצליחה לסתור את טענות המל"ל כי שלח אליה כנדרש בכל אחת מהשנים הרלוונטיות לכתב התביעה הודעות בנוגע לסיווג הכנסותיה, ולא התקבלה כל השגה בכתב על האמור בהודעות.

- ביום 12 בנובמבר 2017 דחה ביה"ד האזורי לעבודה (ב"ל 15-07-24829) את תביעתה של נעמה בן שלמה (להלן: "המבוטחת") וקבע כי דמי ביטוח שנוכו מהכנסותיה כמדריכת חוגי ריקודים חושבו כדין בסיווג כעובדת שכירה, בהתאם למחזור הכנסותיה במתנ"ס.

רקע חוקי

בצו סיווג מבוטחים וקביעת מעבידים (להלן: "הצו") נקבע כי מרצה, מורה או מדריך שנערך עמו הסכם לרבע שנה או למתן סדרה של 7 הרצאות או 7 הדרכות וכד', נחשב כעובד שכיר לעניין חוק הביטוח הלאומי, ומי שחייב בתשלום גמול העבודה נחשב כמעסיקו.

עיקרי העובדות

- בשנים 2010-2013 עבדה המבוטחת במתנ"ס בעיר מודיעין כמדריכת חוגי ריקודים.
- המתנ"ס דיווח עליה למוסד לביטוח לאומי (להלן: "המל"ל") כעובדת שכירה, כמתחייב מהצו.
- התשלומים למל"ל חושבו עפ"י מחזור הכנסותיה במתנ"ס כאילו הייתה עובדת שכירה, במקום לנכות דמי ביטוח מרווחיה בפועל (לאחר ניכוי הוצאות) כפי שמופיע בשומות המס.
- לאור הנ"ל טוענת המבוטחת כי היא שילמה למל"ל במהלך השנים הנ"ל תשלומים ביתר בסך כולל של למעלה מ-58,000 ₪. ביה"ד מפרש טענה זו באופן שהמבוטחת מערערת על אופן סיווגה במל"ל כעובדת שכירה בהתאם לצו האמור, במקום כ"עובדת עצמאית".

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב, ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן פתחונות מיסוי בע"מ

בשולי הדברים

• הצו קובע מעמד מבוטחים לעניין הביטוח הלאומי בלבד.

• לעניין מע"מ המבוטח הוא "עוסק", במס הכנסה הוא "עצמאי" ובמל"ל המבוטח הוא "שכיר".

• עמדת המל"ל היא שכעובד שכיר, המבוטח אינו זכאי בעת חישוב דמי הביטוח להחזר הוצאות במסגרת הדוח האישי והוא יקבל גמלאות מחליפות שכר כמו דמי לידה ודמי פגיעה בהתאם להכנסה שממנה נוכו דמי הביטוח.

• מבוטח שמעסיק עובדים ואין התקשרות אישית עימו אינו כלול במסגרת צו סיווג מבוטחים, לאור תכלית הצו להרחיב את מעגל הזכאים לזכויות עובד שכיר.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח אורנה צח-גלרט, מר חיים חיטמן ורו"ח (משפטן) ישי חיבה.

• טענות המבוטחת כי העבירה את הטיפול למנהלת החשבונות ולא עקבה אחר טיפולה, אין בה כדי להטיל אחריות למחדל על המל"ל, ולכן התביעה התיישנה.

• להשלמת התמונה ולמעלה מן הצורך קובע ביה"ד כי המל"ל לא חרג מסמכותו בכל הקשור לאופן סיווג הכנסות המבוטחת.

• אופן הדיווח לרשויות המס אין בו כדי להכריע בדבר מהות קיומם של יחסי עבודה בין המבוטחת ובין המתנ"ס.

• קביעת המל"ל את סיווג המבוטחים נעשה מתוך ראייה ביטוחית סוציאלית, שנועדה לתת כיסוי נרחב ככל הניתן למבוטחים.

• ביה"ד קיבל את עמדת המל"ל ביחס לטענת התובעת כי העסיקה עובדים בשנים האמורות. לדעת ביה"ד מן הראוי היה להעלות טענה כה מהותית בכתב התביעה על מנת שהמל"ל יוכל להתגונן בהתאם ולהציג ראיות מתאימות.

• ביה"ד קובע כי תביעתה של המבוטחת נדחתה ולא נפל פגם המצדיק התערבות ביה"ד באשר לסיווג הכנסת המבוטחת.

האמור במבזק זה,
אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,
ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ