



## חוק עידוד השקעות הון - ההבחנה בין פיתוח תוכנה כפעילות ייצור או כמתן שירות

**חברים נכבדים אנו מתכבדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 775**

### נושאי השבוע:

#### מיסוי ישראלי

חוק עידוד השקעות הון - ההבחנה בין פיתוח תוכנה כפעילות ייצור או כמתן שירות

#### מיסוי בינלאומי

שינוי מודל עסקי- נטל ההוכחה, ושינוי תמונת העסקה כולה

#### ביטוח לאומי

עובדת עצמאית שמשלמת חוב בדמי ביטוח לאחר הלידה - עלולה להפסיד הגמלה

#### האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכסד רב,

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

אם בעבר הגדרת פעילות ייצור קבעה יצירת "יש מוחשי" ונשאה בחובה רק מוצרים מוחשיים אותם ניתן היה לראות ולחוש, הרי בימינו, פיתוח תוכנה מהווה יצירת "יש ממש", אם כי במובן הווירטואלי, ולכן יוצר מורכבות וקר נרחב לשאלות נוספות בנוגע לקו הדק שבין "מתן שירותים" ו"פעילות ייצורית" וכן לגבי אופי ה"מפעל התעשייתי".

ביום 12 במרץ 2019 ניתן פס"ד בעניין טיפקון (ע"מ 52139+52165-07-17). השאלה העיקרית שנדונה בפסק הדין הייתה האם פעילות החברה הינה "פעילות ייצורית" ואם הכנסתה הינה "הכנסה מועדפת" מ"מפעל מועדף" כהגדרת מונחים אלו בחוק עידוד השקעות הון. בפסק הדין נדונו שאלות נוספות של התיישנות השומה וחישוב מאוחד נפרד, בהן לא נדון מבזק זה.

חברת טיפקון סיפקה שירותי ייעוץ לחברה ישראלית ובפיתוח תוכנה עבור חברה אמריקאית ("הלקוח הזר"), בהתאם ל"הסכם שירותים" שנחתם עם הלקוח הזר. עיקר הכנסות החברה בשנות המס שבערעור (2013-2014) היו מפיתוח תוכנה, עבור הלקוח הזר והם היוו 85% מהכנסותיה ב- 2014 (כ- 60% ב- 2013).

החברה דיווחה על הכנסותיה כהכנסות מ"מפעל מועדף" הזכאי להטבות ע"פ חוק עידוד השקעות הון. פקיד השומה טען מנגד, כי החברה אינה זכאית להטבות, כיוון שהיא אינה מבצעת "פעילות ייצורית", אלא פעילות של מתן שירותים, וכי כיוון שהעסיקה מס' עובדים משתנה מידי חודש, שנע בין 2 עובדים ל- 16 עובדים בחודש, הרי העסקה מזדמנת של עובדים אינה מאפיינת "מפעל תעשייתי" ולפיכך, החברה אינה עונה אף להגדרת "מפעל" הנדרשת ע"פ חוק העידוד.

נקדים ונדגיש כי ביהמ"ש דוחה את הערעור בשאלה העיקרית וקובע, בהסתמך על הלכות ביהמ"ש העליון בעניין ניקוב ומסדה וכן על פסקי הדין אדהאן וויסינק (ראו מבזק מס מס' 581 מיום 28/1/2015 ומס' 757 מיום 15/11/2018, בהתאמה), כי פעילות של מתן שירותים ממועטת מהגדרת "מפעל תעשייתי" בחוק

העידוד וכי על פי החוק ותכליתו, פעילות של פיתוח תוכנה הינה אמנם פעילות ייצורית, אולם נדרש בנוסף כי פיתוח התוכנה הינו של מוצרי תוכנה שזכויות הקניין שלהן הינן בבעלות המפעל: "ההגדרת "פעילות ייצורית" בחוק כוללת גם ייצור מוצרי תוכנה ופיתוח- הרי שהדגש הוא על הייצור של מוצרים אלו, באופן היוצר "יש ממש" בידי אותו מפעל, על ידי כך שנותרת הבעלות בזכויות הקניין הרוחני במוצרים בידי וזהו מפיק את הכנסותיו ממתן זכות שימוש בזכויות הקניין הרוחני בתוכנות המפותחות על ידיו ומתמלוגים....פעילות ייצורית שכזו במסגרת של מפעל תעשייתי- היא זו התורמת והגורמת למימוש המטרות והתכליות של חוק עידוד השקעות הון."

ביהמ"ש מאבחן בין פיתוח תוכנה אשר זכויות השימוש בה נמכרות ללקוח, המהווה פעילות ייצורית, שכן כתוצאה ממנה "יש מוצר" נוצר "יש מוחשי וממשי חדש" בידי חברת טיפקון" לבין פיתוח תוכנה על פי דרישות הלקוח הזר כשלמעשה המוצר, התוכנה על כל זכויות הקניין הרוחני בה, שייכים ללקוח הזר ולפיכך, לדעת ביהמ"ש מטרות חוק העידוד אינן באות לידי הגשמה.

יוער כי חוק העידוד מאפשר הכרה בשירותי פיתוח לתושב חוץ (אף שהתוכנה שתפותח תהיה בבעלות הלקוח) כהכנסה מועדפת, וזאת ככל שהשירותים נכנסים בגדר שרותי מו"פ שניתן לגביהם אישור מאת ראש המחקר למינהל ופיתוח תעשייתי, וזאת על פי הגדרת "הכנסה מועדפת סעיף קטן (5). עם זאת ביהמ"ש דכאן לא בחן סוגיה זו כלל, באשר החברה עצמה טענה כי לא עסקה במחקר ופיתוח תעשייתי עבור תושב החוץ אלא בפיתוח תוכנה בעבורו.

עוד קובע ביהמ"ש כי התנודתיות במספר העובדים מעלה ספק בדבר קיום "מפעל" וכי החברה לא הרימה את נטל ההוכחה לקיומו. לצורך קיום פעילות של "מפעל" נדרש כי תהיה כלשון ביהמ"ש: "ישורת תעסוקתית" המקבעת את מספר העובדים למספר קבוע פחות או יותר, לצורך קיום פעילות ייצורית במסגרת של "מפעל תעשייתי".

בעניין זה יודגש כי ביהמ"ש אינו קובע כי נדרש מספר



בתוכנה למשתמשים אחרים שמפעילים את התוכנה מול לקוחותיהם. הכנסות החברה נובעות ממתן שירותי התוכנה ומהוות לפיכך הכנסה טכנולוגית. יש להדגיש כי גם כאן, לעמדת רשות המיסים, הזכויות בתוכנה שפותחה - יהיו בבעלות החברה.

בסיכומו של דבר נדחה הערעור ונקבע כי החברה אינה זכאית להטבות שבחוק.

לא למותר לציין כי חלק לא מבוטל מדחיית הערעור נבע מהעובדה כי ביהמ"ש קובע כי החברה לא הרימה את נטל ההוכחה להוכחת טענותיה, בעל המניות לא טרח להתייצב לדיון ההוכחות ולהיחקר על תצהירו וכי כל שהוצג לביהמ"ש הוא הסכם השירותים שצורף לתצהיר בעל המניות.

**לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח רונית בר ורו"ח אייל כרמי, ממשרדנו.**

## מיסוי בינלאומי - שינוי מודל עסקי - נטל ההוכחה, ושינוי תמונת העסקה כולה

ההחלטות והעמדות שנקבעו בסוגיה באותם פרסומים ופסיקות בנושא, מציבות חשיפות מס משמעותיות במקרים של רכישת חברת IP ישראלית ושינוי מערך ההסכמים בקבוצה, לרבות שינוי בעלות פורמאלית ב-IP הנרכש. חשיפות אלה מתבטאות בחזקת מכירה של כלל הנכסים והפעילויות בחברה הנרכשת בשווי גבוה יותר, וייתכן שאף בשווי הגבוה ממחיר רכישת המניות שקדם לאירוע שינוי המודל העסקי, ולרבות התאמות משניות בדמות דיבידנד המחולק מרווחי המכירה הרעיונית או ריבית על הלוואות.

במקרה ברודקום, מדובר ברכישתה בעקיפין של חברה ישראלית בעלת IP ("החברה הישראלית") על ידי חברת ברודקום האמריקאית ("ברודקום") בסכום של 200 מליון דולר, כאשר לאחר עסקת רכישת המניות נמכר ה-IP של החברה הישראלית בסך של כ-60 מיליון דולר לחברה זרה מקבוצת ברודקום ונחתמו הסכמי שירותי פיתוח ושיווק, על בסיס Cost+, מול ברודקום וחברה זרה נוספת בקבוצה.

לטענת המשיב, בחינת מערך ההסכמים מובילה למסקנה כי לא רק ה-IP של החברה הישראלית

מינימלי של עובדים ומציין כי מספר עובדים אינו מהווה אינדיקציה בלעדית לקיום "מפעל".

חשוב לציין בענייננו, כי ברוח הזמנים תוקן חוק עידוד השקעות הון (תיקון 73) והוסף סימן ב'3 לחוק-הטבות בשל מפעל טכנולוגי מועדף (תחילה ביום 1/1/2017). הגדרת "הכנסה טכנולוגית" הורחבה והוסף (2) הכנסה משירות המבוסס על תוכנה.

ע"פ חוזר מס הכנסה 9/2017 בנושא תיקון 73 לחוק עידוד השקעות הון, חברה שפיתחה תוכנה בתחום מסוים ונותנת שירותים המבוססים על תוכנה זו, יראו בכך הכנסה טכנולוגית, גם אם לא מוענק כל רישיון וניתנת גישה לתוכנה באמצעות מחשב ענן באינטרנט, בתנאי שהכנסה נובעת מהתוכנה עצמה.

לדוגמא, חברה שפיתחה תוכנה המהווה פלטפורמה למסחר בני"ע. החברה אינה מתקשרת עם סוחרים ומשתמשי קצה ואינה משמשת כ"ברוקר" או סוחר בני"ע, אלא הכנסותיה נובעות ממתן זכות שימוש

בפברואר 2019 ניתנה החלטת כב' השופטת סרוסי בעניין ברודקום ברודבנד אקסס בע"מ (ע"מ 17419-02-18) העוסקת בדבר נטל ההוכחה הנדרש- האם מצד המערערת או מצד המשיב, פקיד השומה- כאשר ברקע הדברים טענת המשיב לעסקה סמויה של שינוי מודל עסקי בחברה הנרכשת. מעבר לדיון בדבר ההבדלים בין סיווג שונה של עסקה לבין סיווג מחדש (להרחבה בעניין זה, ראה מבזקנו מספר 774) ונטל השכנוע הנובע מכך אשר הוטל בסופו של יום על כתפי המערערות, נתמקד בעיקרי הדיון הנוגעים לסוגיית שינוי המודל העסקי.

נזכיר, ברקע הדברים לנושא הנדון, כי בנובמבר 2018 פורסם חוזר 15/2018 העוסק בנושא שינוי מודל עסקי באופן רחב ומקיף (ראה מבזקינו מספר 757 ו-758) בהמשך להבהרה של רשות המסים אשר פורסמה ביולי 2010 בנושא (ראה מבזקנו מספר 359). ביוני 2017 פורסם פסק דינו של המחוזי בעניין גייטקו העוסק בסוגיה דומה (ראה מבזקנו מספר 690), וביוני 2015 פורסמה החלטת בית המשפט בנושא מקסון ישראל (בקשה לפסילה על הסף) (ראה מבזקנו מספר 515).

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

בכסד רב,

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



ליצור הפסד הון לחברה כתוצאה ממחיקתו הרעיונית, אולי אף בשנת המכירה עצמה.

אמנם, הדיון במסגרת פסק הדין נגע לכאורה רק בעניין נטל הראיה הנדרש, ופסק הדין בערעור יינתן בעתיד הקרוב ככל הנראה, אולם מדבריה, ניתן "לנבא" כי כב' השופטת סרוסי מקבלת את טענות המשיב בדבר מכירת ה-FAR, גילום המס וההתאמה המשנית.

בשולי הדברים נציין, כי המשיב לא חלק על תמחור שירותי המו"פ ושירותי השיווק בהתאם לשיטת Cost+, ומכאן נראה כי שירותי שיווק למשל עשויים להיות מתומחרים בשיטת Cost+ במקרים מסוימים, וכן נראה כי ניתן להגיע למתווה של מתן שירותי מו"פ לחברה זרה, מבלי שהבעלות המיסויית על ה-IP תיוותר, כולה או חלקה, בידי מעניקת שירותי המו"פ, זאת בניגוד לעמדות שפורסמו במסגרת פרויקט ה-BEPS לגבי ייחוס רווחים לחברות העוסקות בפיתוח IP, שוב, הכול תלוי נסיבות.

לאור פסק הדין והמגמה העולה מהפרסומים בנושא, מומלץ לשקול היטב כיצד לבצע עסקאות רכישה מורכבות, לרבות דיון באפשרות להשאיר חלק מה-IP ו/או פונקציות אחרות בחברה הנרכשת, ותמחורם בהתאם, וכן הענקת זכות שימוש בתשלום בקשר לחלק מה-IP ונכסים אחרים אשר כן מועברים במסגרת העסקה.

**לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטן) אייל סנדן, ממשרדנו.**

נמכר במסגרת העסקה, אלא מכלול הפונקציות, הנכסים והסיכונים שלה (Functions Assets and Risks - "FAR") ושווים של אלו עולה על שוויו של ה-IP הנמכר. לעניין שווי הנכסים של החברה הישראלית (FAR), המשיב ביקש לבצע גילום של מס החברות החל במכירת נכסים, כך שמחיר הנכסים בניכוי מס החברות יהיה שווה למחיר המניה שנקבע בעסקה.

טענה זו מהווה להבנתנו הרחבה של חזית המאבק של רשות המסים בתופעה. ניתן בהחלט לטעון כי רכישת מניות במחיר מסוים אינה מעידה בהכרח על קיומו של רוכש פוטנציאלי בשוק, אף לא הרוכש בעסקה הספציפית, שהיה מוכן לרכוש את נכסי החברה במחיר גבוה יותר. יתרה מכך, גם בחוזר 15/2018 המוזכר לעיל, לרבות הדוגמאות שצורפו לו, אין שום התייחסות לגילום שווי ה-FAR בשיעור מס החברות.

בנוסף לקביעת מכירה רעיונית, ביקש המשיב לקבוע התאמה משנית, לפיה חלקו של שווי העסקה העודף על שווי הממכר המוצהר (ה-IP ב-60 מיליון דולר) מהווה הלוואה שניתנה לקבוצת ברודקום ויש לזקוף ריבית בגינה. ככל הנראה ובהמשך לאמור לעיל, הלוואה רעיונית זו מתבססת על השווי ברוטו של הנכסים.

בהתאם לכך נראה, כי אם אותה "הלוואה" לא תוחזר, עשויה לבקש רשות המסים לראות בחוב כדיבידנד שחולק לבעלת המניות!! שכנגדו גם לא ניתן לדרוש את עלות המניות בעסקה (אלא אם יותר או יוסכם על פירוק רעיוני לעניין זה). דווקא בהקשר זה עשויה לקום הטענה, לפיה אותו חוב רעיוני, אשר ממילא לא יוחזר (כי אין עסקת מכירה אמיתית), עשוי

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

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





## ביטוח לאומי - עובדת עצמאית שמשלמת חוב בדמי ביטוח לאחר הלידה - עלולה להפסיד הגמלה

- בשנת 2016 ילדה, הגישה תביעה לדמי לידה, והתביעה אושרה לגבי משכורתה כשכירה בלבד.
- בהתאם לדוח שהגישה המבוטחת למל"ל בתחילת שנת 2018 והגידול בהכנסותיה שמופיע בו, שונה מעמדה רטרואקטיבית מתחילת שנת 2016, למעמד של עובדת עצמאית. בהתאם חויבה בדמי ביטוח ששולמו במחצית שנת 2018.

- בסמוך להגשת הדוח שהוגש כאמור בשנת 2018, פנתה למל"ל ובקשה לקבל דמי לידה עפ"י בסיס הכנסתה כעובדת עצמאית. בקשתה זו נדחתה בטענה שחובה שולם לאחר הלידה.

### עיקר טענות הצדדים

- לטענת המבוטחת, העובדה שהחוב שולם רטרואקטיבית אינו צריך לשנות זכאותה לתשלום דמי לידה עפ"י בסיס הכנסותיה כעצמאית.
- לטענתה, הגישה את טופס התביעה בהיותה עצמאית ושכירה, תוך שהיא סברה כי קיבלה מלוא התשלום בהתאם להכנסותיה.
- רק לאחר פניית המל"ל בנוגע לגובה הכנסותיה בשנת 2016 אשר הופכות אותה לעובדת עצמאית, הבינה כי נוצר לה חוב כעצמאית לשנת 2016, ולטענתה מדובר במקרה חריג המצדיק הארכת מועד הגשת טופס התביעה. בנסיבות העניין הוסיפה כי נעצרה תקופת ההתיישנות כקבוע בסעיף 296 לחוק.

- המל"ל טוען כי מעמדה שונה רק בתחילת שנת 2018 לאחר היום הקובע, ואין בתשלום החוב בשנת 2018 בגין שנת 2016 כדי להקים לה הזכאות המבוקשת.

### דיון והחלטה

- על פי הלכת ורדינה שומלה - את המילים "שילמה דמי ביטוח" ו"שולמו דמי ביטוח" בסעיף 50 האמור, יש לפרש כך - שהתשלום נעשה לפני "היום הקובע".
- על פי הלכת אסתר רחמים - תכלית ההוראה היא למנוע "שימוש לרעה בעצם הביטוח מכוח החוק,

ביה"ד האזורי לעבודה (ב"ל 18-03-17577) דחה ביום 4/3/2019 את תביעתה של יסכה בן הרוש (להלן: המבוטחת) לתשלום דמי לידה, מאחר ודמי הביטוח כעובדת עצמאית לתקופה שטרם הלידה, שולמו רק לאחר הלידה.

### רקע חוקי

• עובדת עצמאית היא מי שעוסקת במשלח ידה לפחות 12 שעות בשבוע בממוצע והכנסתה החודשית לפחות 15% מהשכר הממוצע במשק (1,541 ש"ח, 1/19), או שעוסקת במשלח ידה לפחות 20 שעות בשבוע בממוצע, או שהכנסתה החודשית הממוצעת לפחות 50% מהשכר הממוצע במשק (5,137 ש"ח, 1/2019).

• תנאי הזכאות לדמי לידה לעובדת עצמאית, נקבעו בסעיף 50 לחוק הביטוח הלאומי כדלקמן:

• מבוטחת ששילמה דמי ביטוח מהכנסתה כעובדת עצמאית תהיה זכאית לדמי לידה בעד פרק זמן של 15 שבועות - אם שולמו דמי ביטוח בעד 10 חודשים מתוך 14 החודשים שקדמו ליום הקובע, או בעד 15 חודשים מתוך 22 החודשים שקדמו ליום הקובע, ופרק זמן קצר יותר אם שולמו דמי ביטוח בעד תקופה קצרה יותר.

• "היום הקובע" - יום הפסקת העבודה במהלך ההיריון שבגינו מוגשת תביעה לדמי לידה.

### עיקרי העובדות

• המבוטחת עבדה כשכירה והחל מיום 1/3/2011, גם "כעצמאית שאינה עונה להגדרת עובד עצמאית", וזאת בהתאם לדוח שהגישה למוסד לביטוח לאומי (להלן: המל"ל), שבו הצהירה על הכנסה נמוכה.

• במכתב ששלח לה המל"ל במחצית 2012 הובא לידיעתה כי אינה מבוטחת לענפים נפגעי עבודה ודמי לידה כעובדת עצמאית, תוך הערה כי במידה ויחול שינוי בהכנסותיה או במספר שעות העבודה, היא עליה לדווח מיד למל"ל, כדי שהיא תהיה מבוטחת לענפים אלה.

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

בכסד רב,

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



## בשולי הדברים

כדי שאדם לא יקיים שנים חובותיו, ובבוא האירוע המזכה לגמלה - ישלים את כל החסר לזכאות, לרבות קביעת מצב מזכה או מעמד מזכה.

• ביה"ד מדגיש כי אין נפקות לשאלה אם המבוטחת ידעה או יכולה הייתה לדעת במועד הקובע על השינוי בהכנסותיה.

במכתב משנת 2012 הובא לידיעתה כי עליה לדווח "ללא דיחוי על שינוי בהכנסותיה". ובכך למעשה המל"ל "הזהיר" את המבוטחת כי השינוי הוא באחריותה בלבד.

• עניין ההתיישנות אינו רלוונטי, באשר דחיית דרישת דמי הלידה, לא נשענה על טענה זו.

• התביעה נדחתה.

אנו חוזרים ומדגישים לכל עצמאית בהיריון, בין אם עונה להגדרת "עובד עצמאי" ובין או לאו, להקפיד ולבדוק מעמדה הנכון עוד בזמן ההיריון ולא מאוחר ממועד הלידה, וככלל לפרוע חובותיה בדמי ביטוח בהקדם, (לאור האפשרות ללידה מוקדמת או לשמירת היריון).

פירעון חיובים לתקופות עבר, לאחר היום הקובע, עלול לשלול הגמלה.

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

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

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