

- תיקון תקנה 2א4 3. בתקנה 2א4 לתקנות העיקריות, בתקנת משנה (ב), המילה "מוכר" – תימחק.
- תיקון התוספת 4. בתוספת לתקנות העיקריות –
- (1) בפרט (ב), בפרט משנה (7), במקום "9" יבוא "7".
- (2) בפרט (ז), המילה "מוכר" – תימחק.
- תחילה 5. תחילתן של תקנות אלה 30 ימים מיום פרסומן.
- ט' בניסן התשע"ז (5 באפריל 2017)  
(חמ 88-3-1ת)

איילת שקד  
שרת המשפטים

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

בתוקף סמכותי לפי סעיפים 51 וכד ו-51כז(ב) לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959' (להלן – החוק), ובאישור ועדת הכספים של הכנסת, אני מתקין תקנות אלה:

1. בתקנות אלה – הגדרות

"הוצאות מחקר ופיתוח" – הוצאות המסווגות כהוצאות מחקר ופיתוח לפי כללי החשבונאות המקובלים, למעט הוצאות פיננסיות, והוצאות כאמור על מבנה שאינו מיתקן ייעודי לפיתוח נכס לא מוחשי;

"הכנסה טכנולוגית" – לרבות אלה:

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

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

"המנהל" – מנהל רשות המסים.

2. (א) הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון לעניין סעיף 51כז לחוק יהיו הסכום השווה למכפלת סך כל ההכנסה הטכנולוגית החייבת, או רווח ההון אשר התקיימו לגביו התנאים לעניין הכנסה טכנולוגית, לפי העניין, בסכום השווה ליחס שבין שיעור 130% ההוצאות המוכרות בפיתוח הנכס שממנו נובעת ההכנסה הטכנולוגית או רווח ההון לבין סכומם של הוצאות מחקר ופיתוח ששימשו בפיתוחו של הנכס לרבות הוצאות

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

בעד רכישת נכס לא מוחשי מוטב או תמלוגים בעד קבלת זכות שימוש בו והוצאות בעד רכישת שרותי מחקר ופיתוח שבוצעו מחוץ לישראל מאת צד קשור.

(ב) לצורך חישוב הכנסה טכנולוגית מועדפת, או רווח הון לעניין סעיף 51 וכזו לחוק, כאמור בתקנת משנה (א), ייוחסו ההכנסה הטכנולוגית החייבת או רווח ההון וכן הוצאות המחקר והפיתוח, כאמור באותה תקנת משנה, לנכס לא מוחשי מוטב בודד.

3. לעניין תקנה 2 –

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

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

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

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

(2) פעילות המחקר והפיתוח בוצעה באמצעות אחד מאלה:

(א) קבלן משנה שאינו צד קשור למפעל הטכנולוגי;

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

בפסקת משנה זו –

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

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

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

(3) תוצרי המחקר והפיתוח של העובד הם בבעלות מלאה של המפעל הטכנולוגי;

(4) העובד אינו בעל שליטה במעסיק המשאיל או במפעל הטכנולוגי;

(5) העובד כפוף להנחיות מקצועיות של מנהל המפעל הטכנולוגי;

“מפעל טכנולוגי” – למעט מפעל טכנולוגי אשר בשנת המס התקיים לגביו אחד מאלה:

הוצאות מחקר  
ופיתוח לצורך  
חישוב הכנסה  
טכנולוגית מועדפת

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ייחוס הכנסות  
והוצאות על פי  
מוצר או קבוצת  
מוצרים

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

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

(א) ההכנסה הנובעת מהמוצר כוללת הכנסה מכמה נכסים לא מוחשיים מוטבים;

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

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

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

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

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

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

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

6. (א) חוקה היא שההכנסה המיוחסת לייצור של מפעל טכנולוגי שווה לסכום המתקבל מהוספת רווח בשיעור 10% לעלויות הייצור הישירות כמשמעות שיטת חישוב זו בפסקה (1) להגדרה "שיעור הרווחיות" בתקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006.<sup>2</sup>

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

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

<sup>2</sup> ק"ת התשס"ז, עמ' 338.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(6) על בחירת המפעל הטכנולוגי לפי תקנה 5;

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

9. תחילתן של תקנות אלה ביום ג' בטבת התשע"ז (1 בינואר 2017), ואולם תחילתה של תקנה 3(1) ביום כ"ח בטבת התשפ"ב (1 בינואר 2022).

10. על אף האמור בתקנות 1, 2 ו-5, בתקופה שעד יום כ"ז בטבת התשפ"ב (31 בדצמבר 2021) רשאי מפעל טכנולוגי, לצורך חישוב ההכנסה הטכנולוגית המועדפת שלו או רווח ההון לפי סעיף 51כז לחוק, להביא בחשבון לעניין חישוב ההכנסה הטכנולוגית החייבת, רווח ההון והוצאות המחקר והפיתוח –

(1) את כלל הוצאות המחקר והפיתוח והוצאות המחקר והפיתוח המוכרות הקשורות לכל הנכסים הלא מוחשיים המוטבים שבידי המפעל בתקופה שתחילתה ארבע שנים עובר למועד תחילת שנת המס וסופה בתום שנת המס;

(2) את סך כל ההכנסה הטכנולוגית שהתקבלה בשנת המס מכלל הנכסים הלא מוחשיים המוטבים שבידי המפעל.

ג' בסיוון התשע"ז (28 במאי 2017)  
(חמ 5436-3)

משה כחלון  
שר האוצר