

שקל ושות', משרד עורכי דין

יום עיון מיסוי בינלאומי  
מקלטי מס, ופעילות בין לאומית בתחום ה-IP  
כדוגמה לייעול מבני המס

---

יניב רוג, עו"ד (חשבונאי)

מחלקת מיסוי בינלאומי



Shekel & Co.  
Law Offices

# תוכן עניינים

---

- IP בדיני המסים בישראל
- תמריצי IP בדיני המסים בישראל
- היבטים בינלאומיים של מיסוי IP
- מודלים לפיתוח IP
- סוגיות מס בפיתוח IP
- ניהול IP
- משטרי מס מיטיבים על הכנסות מ-IP
- מבני פעילות בינלאומיים לדוגמא
- הגירת IP – שיקולי מס
- <sup>2</sup> תמריצי מס בפיתוח IP בעולם

# IP בדיני המסים בישראל

- **קניין רוחני (Intellectual Property)** – קניין רוחני הוא שם כולל לסוגי זכויות בנכסים הלא מוחשיים שהינם פרי יצירתו של אדם, כגון יצירות, אמצאות, עיצובים, מוניטין פטנטים סימני מסחר מדגמים, תוכנות מחשב וכיו"ב.
- **סעיף 88 לפקודה** מגדיר נכס, כדלקמן: " כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל... "
- לאור ההגדרה דלעיל, קניין רוחני הינו נכס לכל דבר ועניין לצרכי פקודת מס הכנסה.

# IP בדיני המס בישראל

- ההכנסות שניתן להפיק מקניין רוחני יסווגו על פי הפקודה, כדלקמן:
  - **הכנסה הונית ממכירת הקניין הרוחני** - פרק ה' לפקודה - הכנסה הונית חייבת בשיעורי המס הרגילים החלים על רווחי הון – 25%-26% בידי חברות ו-20%-46% בידי יחידים (בשנת המס 2009). למעט הכנסה ממכירת מוניטין שצמח בעסק, שאינה כפופה לליניאריות וממוסה בשיעור מס של 25% בידי חברות ו- 20% בידי יחידים.
  - **הכנסה ממתן זכויות שימוש בקניין הרוחני על פי סעיף 2(7) לפקודה** - הכנסות מתמלוגים – הכנסה זו כפופה לשיעור מס החברות בשיעור של 25%/26% בידי חברות ולשיעורי המס השוליים בידי יחידים.
  - **הכנסה מעסק ממכירת מוצרים מבוססי הקניין הרוחני 2(1) לפקודה** – הכנסות מעסק - הכנסה זו כפופה לשיעור מס החברות בשיעור של 25%/26% בידי חברות ולשיעורי המס השוליים בידי יחידים.

# IP בדיני המסים בישראל

---

- חריג – סעיף 2 (9) לפקודה – סעיף 2(9) לפקודה ממסה רווח אשר נובע ממכירת פטנט או מדגם או זכויות יוצרים, שנוצרו שלא בתחומם הרגיל של הממציא או היוצר. שיעור המס החל על רווח כאמור – שיעור מס שולי מקסימאלי של 40%.

# תמריצי מס ל- IP בדיני המסים בישראל

- **תמיכת המדען הראשי לתכניות מו"פ:** סיוע כספי לחברות בגין תכניות מו"פ בתמורה לתשלום תמלוגים למדען הראשי, בדרך כלל, כאחוז מהמחזור.
- **סעיף 20א לפקודה:** ניכוי הוצאות מו"פ מאושרות בשנה בה הן שולמו. אם הוצאות המו"פ אינן מאושרות – ניכוי בשלושה שיעורים שנתיים שווים החל בשנת המס שבה שולמו.
- **אפשרות להפחתת מוניטין ברכישה:** אפשרות להפחתת מוניטין על פני 10 שנים ברכישתו מצד ג תושב ישראל ומצד קשור או תושב חוץ, בתנאי שהוכח לפקיד השומה כי הרכישה הייתה חיונית לצורך ייצור הכנסה ונעשתה בתום לב ומטעמים עסקיים.
- **אפשרות להפחתת פטנט וידע:** אפשרות להפחתת פטנט וידע המשמשים לפיתוחו או קידומו של מפעל על פני 8 שנים בתנאי שהרוכש הינו חברה תעשייתית והרכישה נעשתה בתום לב.

# היבטים בינלאומיים של מיסוי IP

## תושב חוץ המפיק הכנסה בישראל

• על פי הדין הפנימי של ישראל, תושב חוץ ימוסה על הכנסה מ-IP, בהתאם למקור ההכנסה, רק אם מקורה בישראל, כדלקמן:

– הכנסה מתמלוגים - סעיף 4א(7) לפקודה – המקום שבו הופקה או נצמחה הכנסה לגבי השתכרות או רווח, לרבות תמלוגים, שמקורם בנכס לא מוחשי – מקום מושב המשלם.

– הכנסה הונית ממכירת קניין רוחני - סעיף 89(ב)(2) ו-3(א) לפקודה - מקום הפקתו או צמיחתו של רווח הון יהיה בישראל באחד מאלה – הנכס הנמכר נמצא בישראל, נכס חוץ שבעיקרו הוא זכות לנכס בישראל, מניה או זכות למניה בחבר בני אדם תושב ישראל או זכות בחבר בני אדם תושב חוץ המגלמת בעיקרה זכות לרכוש הנמצא בישראל.

– הכנסה מעסק ממכירת מוצרים מבוססי הקניין הרוחני - סעיף 4א(1) לפקודה - המקום שבו הופקה או נצמחה הכנסה, לגבי הכנסה מעסק – המקום שבו מתקיימת הפעילות העסקית מניבת ההכנסה.

# היבטים בינלאומיים של מיסוי IP

- אף על פי שתושב חוץ יכול להיות חייב במס על פי הדין הפנימי בישראל, הרי שייתכן שהוא יהיה פטור ממיסוי בישראל בהתאם לאמנת מס שישראל חתומה עליה עם מדינת התושבות של תושב החוץ.
- ויובהר, אמנות המס שישראל חתומה עליהן גוברות על הוראות הפקודה – כך שאם האמנה פוטרת את תושב החוץ מתשלום מסים בישראל, הרי שהוא יהיה פטור מחובת תשלום מסים בישראל, על אף חבותו בהתאם לדין הפנימי בישראל (חריג – פסה"ד בעניין ינקו וייס בכל הנוגע לעסקאות מלאכותיות).

להלן נבחן את הוראות אמנת המודל של ה-OECD בנוגע להכנסות השונות:

## **הכנסות מתמלוגים**

- סעיף 12 לאמנת המודל קובע כי למדינת התושבות יש את זכות המיסוי הבלעדית על תמלוגים המופקים במדינה אחת והמתקבלים על ידי תושב המדינה השנייה.
- בשונה מאמנת המודל, באמנות מס רבות שישראל חתומה עליהן למדינת המקור יש זכות מיסוי ראשונה ולמדינת התושבות זכות מיסוי שנייה.

# היבטים בינלאומיים של מיסוי IP

## רווחי הון

- סעיף 13 לאמנת המודל קובע כי למדינת התושבות יש את זכות המיסוי הבלעדית על רווחי הון המופקים ממכירתו של נכס במדינה אחת על ידי תושב המדינה השנייה בכל הנוגע לנכסים שאינם מקרקעין, מניות באיגוד מקרקעין ונכסים במוסד קבע של תושב החוץ במדינת המקור.
- רוב אמנות המס שישראל חתומה עליהן בנויות על פי הכלל האמור לעיל שבאמנת המודל.

## רווחי עסקים

- סעיף 7 לאמנת המודל קובע כי למדינת התושבות יש את זכות המיסוי הבלעדית על רווחי עסקים אלא אם אותם רווחים הופקו באמצעות מוסד הקבע של תושב החוץ במדינת המקור, שאז למדינת המקור תהיה זכות למסות את רווחי העסקים המיוחסים למוסד הקבע.
- אמנות המס שישראל חתומה עליהן בנויות על פי הכלל האמור לעיל שבאמנת המודל.

# היבטים בינלאומיים של מיסוי IP

**תושב ישראל המפיק הכנסה בחו"ל - זיכויים ממסי חוץ**

- סעיף 199 לפקודה קובע: "מסי חוץ" – מסים המשתלמים על ידי תושב ישראל לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל, על הכנסה שהופקה או שנצמחה באותה מדינה, לרבות מסים המשתלמים למדינות שהן חלק ממדינה פדראלית או לרשויות אזוריות שהן חלק מאותה מדינה, המחושבים כאחוז מהכנסה, למעט מסים עירוניים.
- קרי, תושב ישראל רשאי לקזז כנגד חבות המס הישראלית שלו את מסי החוץ שהוא שילם על אותה הכנסה, בתנאי שההכנסה כאמור הופקה בחו"ל, מחושבת כאחוז מההכנסה וכן המסים בגינה השתלמו למדינה או לחלק ממדינה פדראלית.

# היבטים בינלאומיים של מיסוי IP

## זיכויים ממסי חוץ – הכנסה מתמלוגים

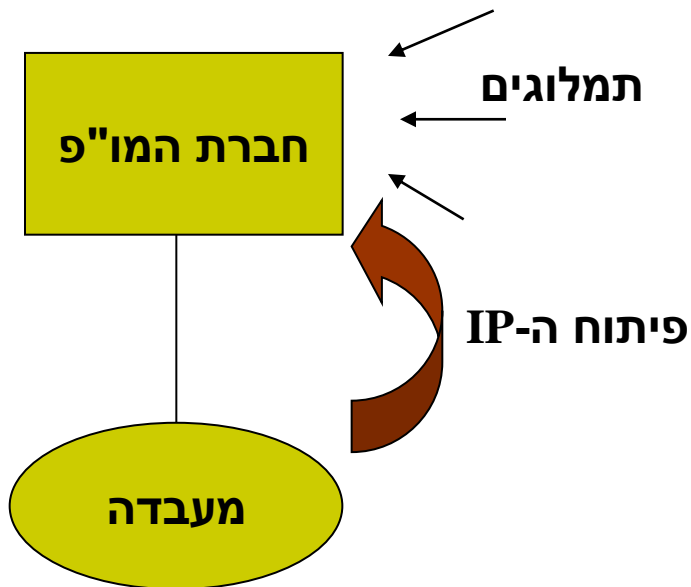
- מסי החוץ אשר משולמים על ידי תושבי ישראל בגין תמלוגים מחו"ל, ייגבו, לרוב, בדרך של ניכויים בידי המשלם על סכום התמלוגים הברוטו.
- היות שכאמור ניכוי המס בחו"ל נעשה על סכום הברוטו וייתכן כי בישראל לנישום יהיו הוצאות (או הפסדים) שכנגדן יוכל הוא לקזז את ההכנסות מתמלוגים, הרי שייתכן כי ייווצרו לנישום עודפי זיכויים בישראל.
- סעיף 205א' לפקודה מאפשר להעביר עודפי זיכוי אשר נוצרו לשנים הבאות עד ל- 5 שנות מס ולקזזם כנגד הכנסות מחו"ל מאותו מקור.
- האם ניתן לקבל זיכויים בגין תמלוגים שנוכו מהם מסי חוץ ואשר זכאים לדחיית מס בגלל מפעל מאושר/מוטב? האם ניתן להשתמש בזיכוי כנגד חבות המס העתידית בחלוקת דיבידנדים?

# מודלים ליצירת IP

- ישנם שני מודלים עיקריים שעליהם מבססות חברות רב לאומיות את פיתוח ה-IP שבבעלותם.
- המודל הראשון הינו "המודל המסורתי" בו הגוף אשר מבצע את פעילות המו"פ הוא גם הבעלים של ה-IP הנוצר כתוצאה ממנה.
- לעומת זאת, במודל "קבלן המשנה" גוף מסוים מספק שירותי מו"פ לגוף אחר שהוא הבעלים של ה-IP תמורת תגמול כספי. קרי – פעילות המו"פ והבעלות על ה-IP מתפצלות ועוברות, כל אחת, לשליטתו של גוף אחר.
- בנוסף, עשויים להיות מודלים נוספים המבוססים על המודלים שלעיל כגון: "מודל קבלן המשנה הממוקם במקלט מס" ו- "Cost Sharing Agreement".

# מודלים ליצירת IP

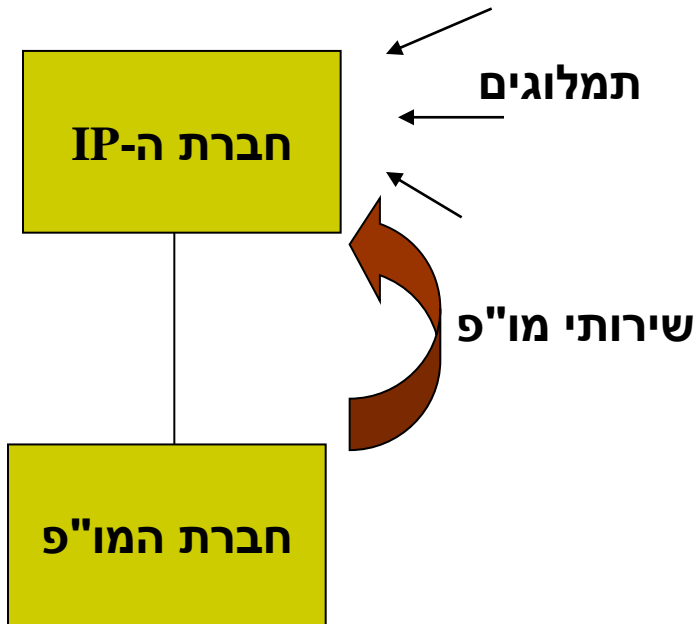
## המודל המסורתי



- במודל זה, פעילות המו"פ והבעלות על ה-IP ירוכזו במסגרת חברה אחת. פעילות המו"פ תתבצע על חשבונה של חברת המו"פ והיא זו אשר תשא בכל הסיכונים הכרוכים בפיתוח ה-IP.
- כתוצאה מכך, כל הרווחים הנובעים מה-IP ייוחסו לחברת המו"פ.
- החיסרון הגדול של מבנה זה הינו בכך שלרוב הרווחים בגין ה-IP ימוסו בשיעורי מס גבוהים – פעילות המו"פ תבוצע במדינה עתירת מס בה נמצאים בדרך כלל העובדים המיומנים.

# מודלים ליצירת IP

## מודל קבלן המשנה



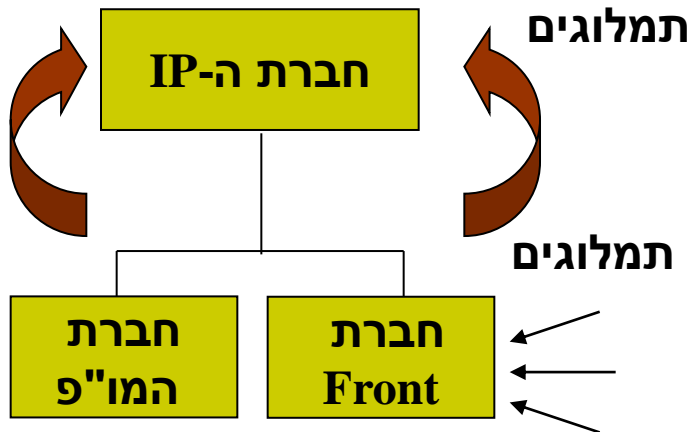
- במודל זה, יוקמו שתי חברות – חברת ה-IP וחברת המו"פ.
- חברת המו"פ תעניק שירותי מו"פ לחברת ה-IP. קרי – בפועל פעילות המו"פ תבוצע על ידי חברת המו"פ.
- מבנה זה הינו יעיל יותר מבחינה מיסוית, שכן ניתן למקם את חברת ה-IP אשר תישא בכל הסיכונים ואשר לה מיוחסים כל הרווחים שקשורים ל-IP, במדינה דלת מסים.
- חברת המו"פ לעומת זאת, אשר תמוקם במדינה עתירת מס, תשופה במינימום הכנסה, בהתאם לשיטת ה- "cost +".

# מודלים ליצירת IP

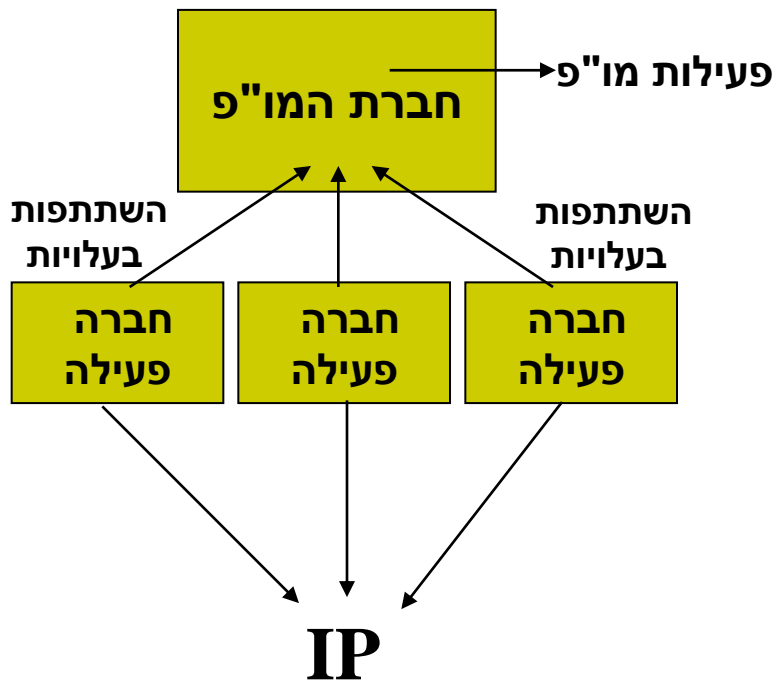
## מודל קבלן המשנה הממוקם במקלט מס

- מודל זה נועד לפתור בעיה של ניכויי מס במקור גבוהים בתשלום תמלוגים על ידי לקוחות לחברת ה-IP, ככל שחברת ה-IP תוקם במדינת מקלט מס, אשר אין לה רשת אמנות מס רחבה.
- תחת מודל זה, חברת ה-IP תיתן זכות שימוש משנית ב-IP לחברת ה-Front, אשר תוקם במדינה בעלת רשת אמנות מס רחבה.
- חברת ה-Front תתקשר עם הלקוחות ותעניק להם זכויות שימוש ב-IP.
- לחברת ה-Front יהיו הכנסות מתמלוגים שיתקבלו מלקוחות והוצאות תמלוגים שישולמו לחברת ה-IP. הרווח שיישאר בחברת ה-Front ימוסה בשיעור מס בהתאם לחוקי המדינה בה תמוקם.

שירותי מו"פ



# מודלים ליצירת IP



## מודל ה-Cost Sharing Agreement

- על פי מודל זה, מספר חברות בקבוצה יתחלקו בעלויות הפיתוח של ה-IP.
- כתוצאה מהשיתוף בהוצאות גם הבעלות על ה-IP תתחלק על חברות הקבוצה שהשתתפו בפיתוח ה-IP.
- ייחוס הרווחים ייעשה בהתאם לחלק של כל אחת מהחברות המשתתפות בפיתוח ה-IP.

# סוגיות מס בפיתוח IP

- **ייחוס רווחים למדינות דלות מס** – מבנה אחזקת ה-IP יבנה מתוך שאיפה שרוב הרווחים ייוחסו למדינה דלת מסים.
- **מקסום הוצאות במדינות עתירות מס** – מנגד, יש לשאוף למבנה אחזקות בו רוב ההוצאות ייוחסו למדינה עתירת מסים.
- **מודל קבלן המשנה – חברת המו"פ כמוסד קבע**: רשויות המס במדינות השונות עשויות לטעון כי חברת המו"פ הינה "מוסד קבע" של חברת ה-IP.
- **מודל קבלן המשנה** – האם קיימים יחסי "סוכן תלוי" בין חברת ה-IP לבין חברת המו"פ?
- על אף החשיפה לטענה שחברת המו"פ פועלת בשם חברת ה-IP (מפתחת עבורה את ה-IP), מנגד ניתן לטעון שלחברת המו"פ אין סמכויות חתימה המחייבות את חברת ה-IP והיא אינה מפעילה את סמכויות החתימה הללו על בסיס קבוע (habitually exercise).

# ניהול IP

- מנקודת מבט מיסוית בניהול ה-IP יש לקחת בחשבון את השיקולים הבאים:
  - **שיעור המס האפקטיבי** בו תחויב חברה בעלת ה-IP, לרבות הוצאות שניתן לנכות והזיכויים ממס;
  - **רשת אמנות המס** להן המדינה בה ממוקמת החברה בעלת ה-IP הינה צד והזכאות של החברה לדירקטיבות השונות באיחוד האירופי;
  - **שיעור ניכוי המס במקור בחלוקת דיבידנדים** מהחברה בעלת ה-IP למדינה בה ממוקמת חברת האם;
  - **שיקולי CFC** והוראות אנטי תכנוניות אחרות.

# ניהול IP

## **גורמים המשפיעים על שיעור המס האפקטיבי החל על חברת ה-IP**

- **האם שיעור המס חל על כל סוגי ההכנסות? לדוגמא- אירלנד בה חל שיעור מס של 12.5% על הכנסות של חברות אשר מנצלות את ה-IP בעסקיהן. לעומת זאת, חברות אשר מפיקות הכנסות מתמלוגים בלבד מחויבות בשיעור מס של 25%.**
- **מהי מידת המינוף האפשרית באותה מדינה? הוצאות ריבית מקטינות את ההכנסה החייבת – האם במדינה כללי מימון דק המגבילים את המימון?**
- **מהם הניכויים והזיכויים שניתן לקבל באותה מדינה?**
- **האם המדינה ממסה הכנסות באופן טריטוריאלי או פרסונאלי? לדוגמא: הונג קונג אינה ממסה הכנסות שהופקו מחוץ לטריטוריה שלה.**

# ניהול IP

## רשת אמנות המס בה ממוקמת חברת ה-IP

- מהו שיעור ניכוי המס במקור על תשלום תמלוגים למדינה בה ממוקם ה-IP? אם עסקינן במודל "קבלן המשנה", הרי שחברת ה-IP תפיק הכנסות מתמלוגים – יש לבחון את שיעורי ניכוי המס במקור על תמלוגים המתקבלים מהמדינות השונות.
- סוגיות הקשורות למוסד קבע במודל "קבלן המשנה" – האם לחברת ה-IP מוסד קבע במדינת פעילות המו"פ על פי אמנת המס הרלוונטית?
- האם מדינה בעלת ה-IP זכאית ליהנות מהדירקטיבות האירופאיות? דירקטיבות אירופאיות מסוימות עשויות להקטין את ניכוי המס במקור על ריבית, תמלוגים, ודיבידנדים לאפס במקרים מסוימים.
- מהו שיעור ניכוי המס במקור החל על דיבידנדים לחברה האם במדינת בה ממוקמת חברת ה-IP?

# ניהול IP

## שיקולי CFC והוראות אנטי תכנוניות אחרות

- **האם חלות הוראות CFC על החברה בעלת ה-IP? לדוגמא – בישראל**  
הוראות ה-CFC יחולו על חברות בעלות IP שמרבית הכנסתן נובעת מתמלוגים אשר ממוסים בשיעור מס שהוא 20% או פחות. בהקשר האירופי – יש לזכור את פס"ד Cadbury Schweppes בו פסק בהמ"ש האנגלי על אי תחולת כללי CFC על חברה אירית שהייתה חלק מקבוצה בריטית ונהנתה משיעורי מס מיטיבים.
- **הוראות אנטי תכנוניות אחרות – יש לשים לב אם מדינות אחרות מטילות סנקציות שונות על המדינה בה תמוקם חברה בעלת ה-IP. לדוגמא – קפריסין**  
נמצאת "ברשימה השחורה" של איטליה.
- **במקרים מסוימים תשלום תמלוגים למדינות מסוימות עלול שלא להיות מותר בניכוי במדינה בה התמלוגים יידרשו כהוצאה.**

# משטרי מס מיטיבים על הכנסות מ-IP

## לוקסמבורג

- בלוקסמבורג משטר מס מיוחד במסגרתו הכנסות נטו מתמלוגים בשיעור של 80% פטורות ממס – מה שמביא לשיעור מס אפקטיבי של כ-5.9% על הכנסות נטו מתמלוגים.
- הכנסות נטו הינן הכנסות המופקות מהקניין הרוחני בניכוי ההוצאות הישירות אשר שימשו בהפקת ההכנסות מה-IP.
- בכל הנוגע ל-IP אשר פותח על ידי החברה הלוקסמבורגית ואשר משמש אותה בפעילותה השוטפת, מוענק ניכוי השווה ל-80% מהסכום שהיה מתקבל אילו ה-IP היה משמש את החברה בהקניית זכויות שימוש ללקוחות.
- לא ניתן ליהנות ממשטר המס המיוחד אם ה-IP נרכש מצד קשור. לעניין זה, צד קשור הינו צד המוחזק המחזיק או הנמצא בשליטה משותפת עם החברה הלוקסמבורגית בשיעור של 10% לפחות.

# משטרי מס מיטיבים על הכנסות מ-IP

## לוקסמבורג

- ללוקסמבורג רשת אמנות רחבה – על פי אמנת המס בין לוקסמבורג לבין ישראל, לוקסמבורג רשאית לנכות מס במקור מתשלומי דיבידנדים לחברות תושבות ישראל בשיעור של 5% (במקרה של אחזקה בשיעור של 25% לפחות). עם זאת, לוקסמבורג צפויה להוריד את שיעור ניכוי המס במקור על תשלומי דיבידנדים למדינות אמנה לשיעור של 0%.
- לוקסמבורג זכאית ליהנות מהדירקטיבות האירופיות השונות.
- ניתן לעשות שימוש במשטר התמלוגים המיוחד של לוקסמבורג על מנת להימנע ממשטר ה-CFC בישראל (למשל: ניכוי רעיוני).

# משטרי מס מיטיבים על הכנסות מ-IP

## אירלנד

- אירלנד מעניקה שיעור מס חברות בשיעור של 12.5% על הכנסות אשר מופקות ממכירת מוצרים מבוססי IP. חברה אירית אשר מפיקה הכנסות מתמלוגים בלבד תמוסה בשיעור גבוה יותר – 25%.
- לאירלנד רשת אמנות רחבה - על פי אמנת המס בין אירלנד לבין ישראל, אירלנד אינה רשאית לנכות מס במקור מתשלומי דיבידנדים לחברות תושבות ישראל.
- אירלנד זכאית ליהנות מהדירקטיבות האירופיות השונות.

# משטרי מס מיטיבים על הכנסות מ-IP

## קפריסין

- קפריסין מטילה מס חברות בשיעור של 10% על הכנסות מתמלוגים. שיעור מס זה הינו שיעור המס המוטל על כל סוגי ההכנסות (לא רק תמלוגים).
- לקפריסין רשת אמנות רחבה אך אין לה אמנת מס עם ישראל. אולם, על פי דינה הפנימי, קפריסין אינה מנכה מס במקור מתשלומי הדיבידנדים לנישומים תושבי מדינות אחרות.
- קפריסין זכאית ליהנות מהדירקטיבות האירופיות השונות.

# משטרי מס מיטיבים על הכנסות מ-IP

## שוויץ

- בשוויץ ניתן לקבל רולינגים שונים לפיהם הכנסות מתמלוגים ימוסו בשיעור של 8%-12% (בהתאם לרולינג והקנטון בו נמצאת החברה).
- לשוויץ רשת אמנות רחבה - על פי אמנת המס בין שוויץ לבין ישראל, שוויץ רשאית לנכות מס במקור מתשלומי דיבידנדים לחברות תושבות ישראל בשיעור של 5% (במקרה של אחזקה בשיעור של 10% לפחות).
- שוויץ זכאית ליהנות מהדירקטיבות האירופיות השונות.

# משטרי מס מיטיבים על הכנסות מ-IP

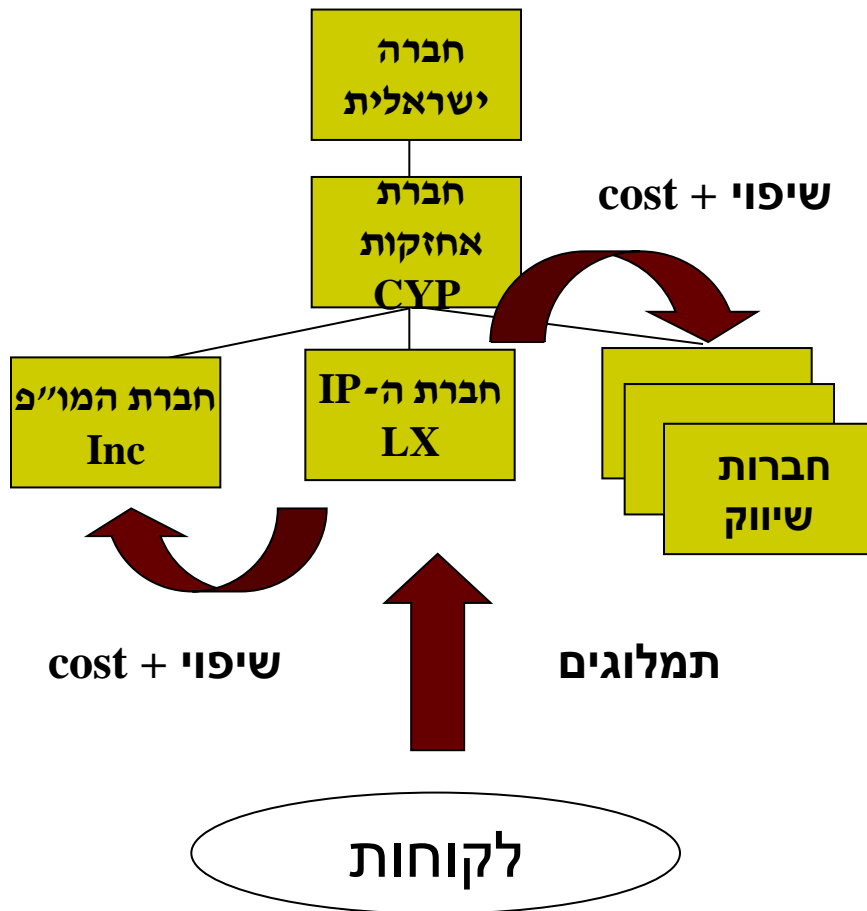
## הולנד

- בהולנד משטר מס מיוחד במסגרתו הכנסות מתמלוגים ממוסות בשיעור של 10%. קבלת שיעור המס האמור כפופה לתנאים מסוימים והיא מוגבלת ל- תקרה של הכנסות בגובה פי 4 מהוצאות לפיתוח הקניין הרוחני. סכומי ההכנסות החורגים מתקרה זו כפופים לשיעור מס החברות הרגיל הנוהג בהולנד – 25.5%.
- להולנד רשת אמנות רחבה - על פי אמנת המס בין הולנד לבין ישראל, הולנד רשאית לנכות מס במקור מתשלומי דיבידנדים לחברות תושבות ישראל בשיעור של 5%.
- הולנד זכאית ליהנות מהדירקטיבות האירופיות השונות.

# מבני פעילות בינלאומיים

## מתן זכויות שימוש ב-IP

- חברת ה-IP, אשר תעניק זכויות שימוש ב-IP, תמוקם בלוקסמבורג בה שיעור המס על הכנסה מתמלוגים הינו 5.9%.
- חברת ה-IP תחזיק ב-IP והיא זו שתתקשר עם הלקוחות ותשא בסיכונים העסקיים - רוב הרווח ייוחס אליה.
- מסיבות עסקיות (עובדי מו"פ), חברת המו"פ תמוקם בארה"ב בה שיעור מס החברות הינו כ-40%.
- חברת המו"פ תפעל כקבלנית משנה ותספק שירותי מחקר ופיתוח לחברת ה-IP. בתמורה לשירותיה חברת המו"פ תשופה ב- $cost +$  תוך יחוס מינימום רווח לארה"ב בה שיעור המס גבוה.



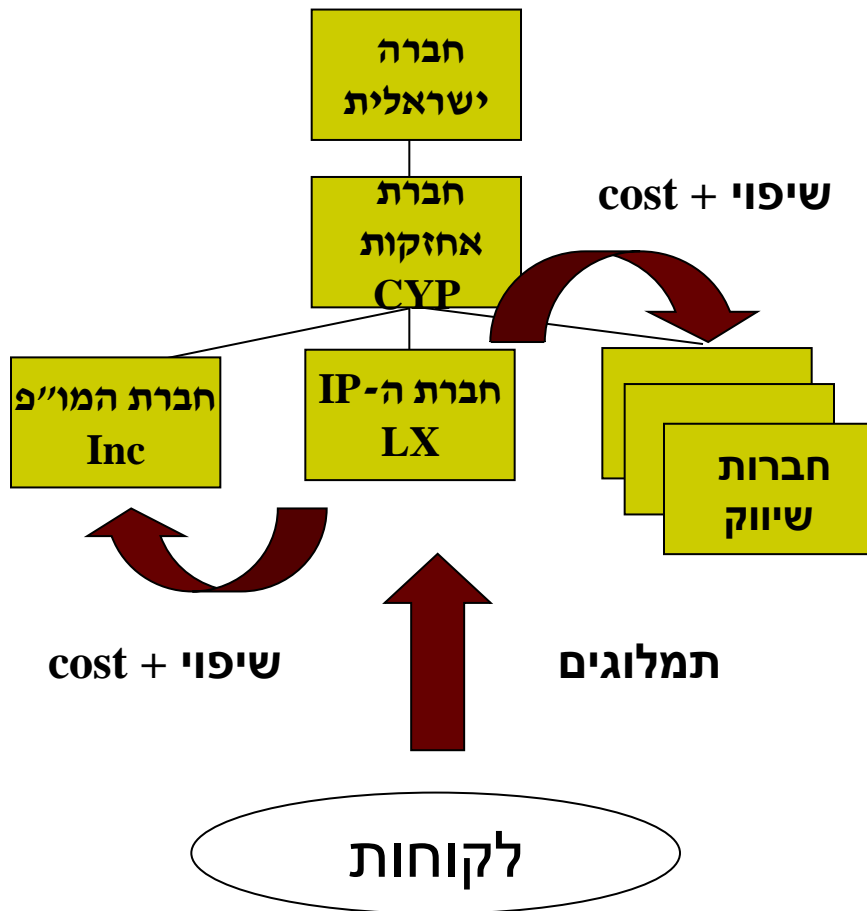
# מבני פעילות בינלאומיים

## מתן זכויות שימוש ב-IP

- חברות השיווק ימוקמו במדינות בהן יש דרישה עסקית לנוכחות פיזית של אנשי תמיכה ושיווק. בתמורה לשירותיהן, חברות השיווק ישופו ב- $cost +$  על ידי חברת ה-IP, תוך ייחוס מינימום רווח לחברות בהן שיעור המס גבוה.

- הרווחים הצבורים בחברת ה-IP ימוסו בשיעור מס החברות בישראל כשיחולקו, כנגד קבלת זיכוי על המס בלוקסמבורג.

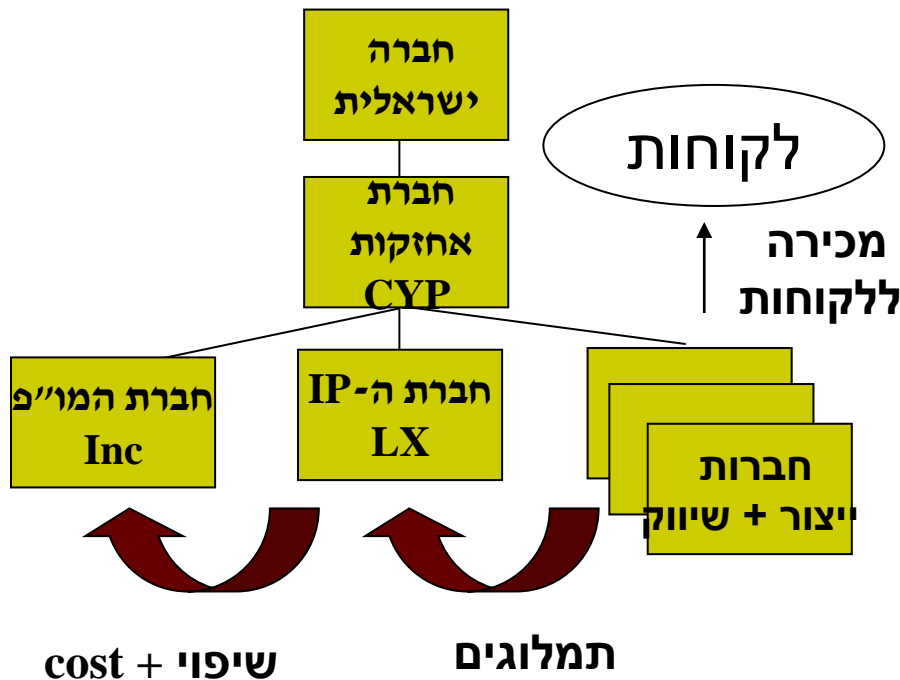
- דיבידנדים אשר יחולקו על ידי חברת ה-IP עד לישראל לא יחויבו בשיעורי ניכוי מס במקור, בהתאם לדיניה הפנימיים של קפריסין וכן בהתאם לדירקטיבת אס-בת האירופאית.



# מבני פעילות בינלאומיים

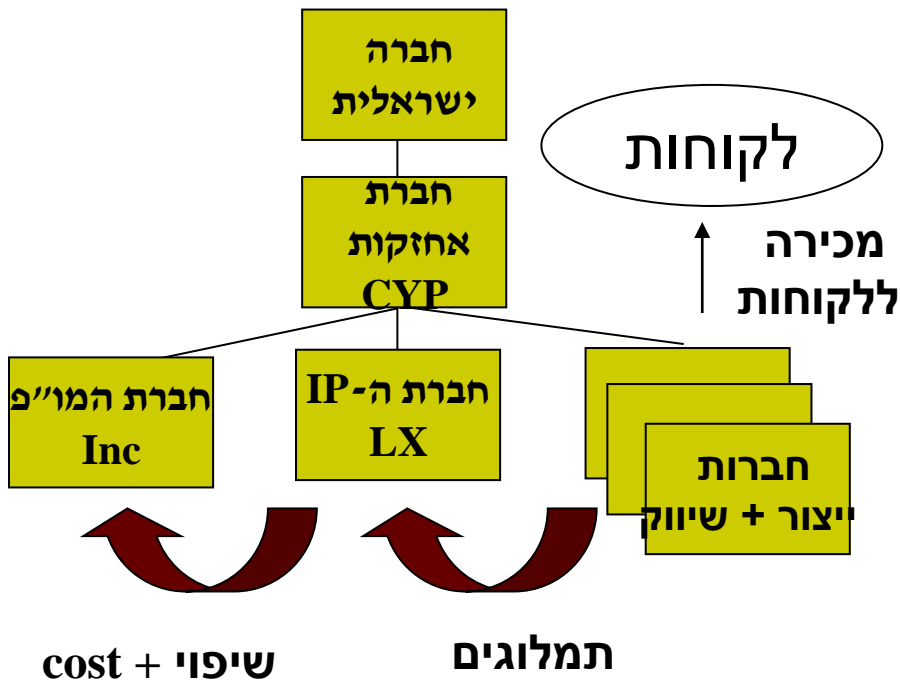
## ייצור מבוסס IP

- תוקמנה חברות מקומיות בחו"ל אשר מייצרות ומוכרות ללקוחותיה בחו"ל.
- הייצור מתבצע על בסיס ה-IP הנמצא בבעלותה של חברת ה-IP אשר ממוקמת בלוקסמבורג בה שיעור המס על תמלוגים הינו 5.9%.
- מסיבות עסקיות (עובדי מו"פ), חברת המו"פ תמוקם בארה"ב בה שיעור מס החברות הינו כ-40%.
- חברת המו"פ תפעל כקבלנית משנה ותספק שירותי מחקר ופיתוח לחברת ה-IP. בתמורה לשירותיה חברת המו"פ תשופה ב-cost +, תוך יחוס מינימום רווח לארה"ב בה שיעור המס גבוה.



# מבני פעילות בינלאומיים

## ייצור מבוסס IP

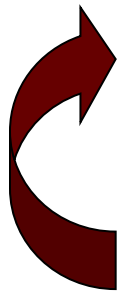


- חברות השיווק ימוקמו במדינות בהן יש דרישה עסקית לייצור ושיווק.
- חברות הייצור והשיווק יישאו בסיכונים משמעותיים וחלק לא מבוטל מהרווח ייוחס אליהן.
- תוצאת המס במבנה כאמור דומה לאלו שתוארו במבנה מתן זכויות השימוש אלא שההכנסות ממכירת מוצרים מבוססי ה-IP ואשר מיוחסות לחברות הייצור והשיווק ימוסו בשיעורי מס הנוהגים במדינות בהן יוקמו.

# מבני פעילות בינלאומיים

## פעילות מו"פ ומכירות

שירותי  
שיווק



חברת מו"פ  
וייצור (IL)

חברת שיווק  
US

שיפוי  
cost +/- ב



- במבנה זה, מתוארת קבוצה אשר מייצרת בישראל ומוכרת ללקוחותיה בחו"ל.

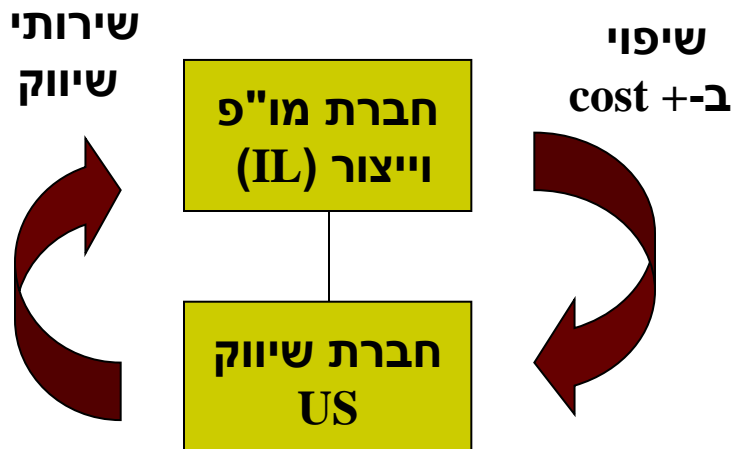
- הייצור והמו"פ מתבצעים בישראל באמצעות חברה מקומית. הייצור מתבצע על בסיס ה-IP הנמצא בבעלותה של החברה הישראלית ואשר מפותח על ידה.

- עיקר הסיכונים מיוחס לחברה הישראלית לכן רוב הרווח מיוחס אליה.

- חברת השיווק תשא בסיכונים מצומצמים ותספקו שירותי תמיכה ושיווק ללקוחות בארה"ב. בתמורה לשירותיה, חברת השיווק תשופה ב-cost +/- על ידי החברה הישראלית.

# מבני פעילות בינלאומיים

## פעילות מו"פ ומכירות



- רוב הרווחים אשר ייוחסו לחברה הישראלית ימוסו במס החברות בישראל בשיעור של 25%, או במקרה של הטבות על פי חוק עידוד, לשיעורי מס נמוכים יותר.
- הרווח המזערי אשר ייוחס לחברת השיווק האמריקאית ימוסה בארה"ב בשיעור מס של כ-40% בארה"ב.
- חלוקת דיבידנדים מארה"ב לישראל תהיה כפופה לניכוי מס במקור בשיעור של 12.5% בארה"ב. לא תבוצע השלמת מס בישראל הודות למנגנון הזיכוי העקיף.

# הגירת IP – שיקולי מס

- קבוצה רב לאומית עשויה להעביר את ה-IP שברשותה ממדינה למדינה. במכירה כאמור יש להביא בחשבון שיקולים אשר ישפיעו על מיסוי העסקה, כדלקמן:
  - הגירת ה-IP לרוב תגרום לאירוע מס ויוטל על המכירה מס רווחי הון. השלכות המיסוי על רווחי ההון יכולות להיות משמעותיות במיוחד לאור העובדה כי ייתכן של-IP אין עלות לצרכי מס.
  - ריבוי שיטות הערכת השווי של ה-IP – היות שמדובר בנכס בלתי מוחשי, הרי שהערכת השווי של החברה יכולה להיות לא מקובלת על רשויות המס.
  - במקרים בהם ה-IP פותח במסגרת cost sharing agreement, הרי שייתכן קושי בזיהוי הבעלים השונים של ה-IP.
  - האם חלות חבויות נוספות בהגירת ה-IP? – למשל בישראל ייתכן כי פיתוח ה-IP מומן באמצעות מענקים מהמדען הראשי. במצב כזה, יכול להיות שיחול על החברה תשלום קנס בגין העברת ה-IP אל מחוץ לישראל.

## הגירת IP – שיקולי מס

- פתרון אפשרי להימנע מחבויות המס הכרוכות בהגירת ה-IP אל מחוץ למדינה בה הוא ממוקם הינו "הקפאתו" במצבו הקיים והמשך פיתוחו במדינה אחרת. הדבר יכול לגרום לכך ששוויו של ה-IP אשר הוקפא ירד עם השנים (למשל: עם התיישנות הטכנולוגיה) וניתן יהיה להעבירו בעתיד ללא השלכות מס משמעותיות.
- פתרון אפשרי נוסף יכול להיות באמצעות שימוש בהוראות סעיף 104א לפקודה באמצעותן ניתן להעביר נכס לחברה אחרת תמורת קבלת מניות באותה חברה ללא חבות במס. בפועל, רשויות המס אינן מתירות, בדרך כלל, הוצאת IP מישראל באמצעות שימוש בסעיף זה.

# תמריצי מס בעולם לפיתוח IP

## ארה"ב

- הוצאות מו"פ ניתנות לניכוי מההכנסה החייבת בעת התהוותן.
- ניתן זיכוי ממס בגובה 20% בגין מחקרים והוצאות מו"פ מסוגים שונים.

## יפן

- ניתן זיכוי בשיעור של 15% על הגידול בהוצאות המו"פ של נישום מעבר להוצאות המו"פ הכי גבוהות שלו במהלך השנים שקדמו לשנת ההוצאה.
- לחלופין, נישומים ביפן יכולים לדרוש זיכוי בשיעור הנע בין 8% ל-10% אשר כפוף לזיכוי מקסימאלי בגובה 20% מחבות המס לפני הזיכוי.

## צרפת

- מעניקה לנישומים זיכוי המורכב משני מרכיבים – המרכיב הראשון הינו זיכוי בשיעור של 10% על כל הוצאות המו"פ של הנישום. השני, זיכוי בשיעור של 40% על הגידול מעל ממוצע הוצאות המו"פ בשנתיים שקדמו לשנת המס. הזיכוי מוגבל ל- 10 מיליון אירו.

# תמריצי מס בעולם לפיתוח IP

## בריטניה

בריטניה מעניקה, בכפוף לתנאים מסוימים, ניכוי בגובה 150% מהוצאות המו"פ לעסקים קטנים ובינוניים וניכוי בגובה 125% מהוצאות המו"פ לעסקים גדולים.

➤ ויוער, ככל שהחברה תבחר לפעול בהתאם ל**מודל קבלן המשנה**, הרי ש**לתמריצי המס אשר יינתנו לפעילות המו"פ במדינות השונות תהיה, ככל הנראה, השפעה מועטה**, שכן ההכנסה החייבת במדינת הפעילות על פי מודל זה גם כך תהיה נמוכה.



---

၇၁၀