

י"ב טבת תשס"ב
27 דצמבר 2001

אל: תפוצה א', נצ(1), ב'(3), ג(1), ד(2), ו'

חוזר מס הכנסה 13/2001 - מחקר ומדיניות/היחידה למיסוי בינ"ל/משפטית/ניכויים

הנדון: סיווג הכנסה מעסקאות בינלאומיות המשלבות תוכנה

1. כללי

מטרת חוזר זה הנה לספק כללים לסיווג עסקאות המשלבות תוכנות מחשב (להלן: "הכללים") הן בנוגע לעסקאות המבוצעות בשיטות המסורתיות, קרי, קניה פיזית של תוכנות על גבי כל מדיה מוחשית כגון, דיסקטים או תקליטורים והן בנוגע לעסקאות המבוצעות באמצעים אלקטרוניים דרך הורדת תוכנות, באינטרנט ובאמצעים אחרים.

הכללים בחוזר נועדו להבחין בין עסקאות של מתן "זכות שימוש" לבין עסקאות של מכר מוחלט. למרות שניתן להצביע על מרכיבים נוספים של עסקאות הקשורות לתוכנות מחשב, חוזר זה אינו מטפל במרכיבים נוספים כגון מתן שירותים.

2. סיווג ומיסוי העסקאות במישור הבינלאומי

החשיבות של גיבוש כללים כאמור הינה במיוחד לגבי עסקאות במישור הבינלאומי. בעסקאות בהן משלם תושב ישראל לתושב חוץ בגין תוכנת מחשב, החבות במס בדין הפנימי תהיה תלויה בסיווג העסקה. לאחר מכן, תחול אמנת המס הרלוונטית, אם קיימת, ויש ליישם את הוראותיה לגבי סוג העסקה כפי שנקבע באמנה.

הכנסה מעסקה המשלבת תוכנה שסווגה כעסקת מתן "זכות שימוש", תסווג בדין הפנימי כתמלוגים, ויחול חיוב במס לפי סעיף 5(4)(א) לפקודת מס הכנסה, אשר קובע כי יש לראות הכנסה כמופקת בישראל במקרה בו משלמת המדינה או תושב ישראל ריבית, דמי שכירות או תמלוגים לתושב חוץ. מכירה מוחלטת יכולה להיות מכירה הונית או פירותית. במידה והעסקה סווגה כמכירה מוחלטת במהלך העסקים הרגיל של העסק, תהיה זו עסקה פירותית ותקום חבות מס בישראל רק אם ההכנסה הופקה בישראל. בדרך כלל יהיה זה כאשר יש מוסד קבע לתושב החוץ בישראל. אם עסקה תסווג כמכירה הונית מוחלטת, זכות המיסוי תהיה רק במידה והנכס נמצא בישראל או שמדובר בזכות לנכס בישראל (בהתאם לסעיף 89(ב)(2) לפקודה).

יוצא שמבחינת הדין הפנימי יש חשיבות להבחנה בין מכר מוחלט (הוני או פירותי) לבין מתן זכות שימוש בנכס.

בדין הבינלאומי, במידה וקיימת חבות במס לפי פקודת מס הכנסה ומדובר במדינה שיש לנו עמה הסכם למניעת מסי כפל, יש לבחון את הוראות האמנה ואת הגדרת המונח "תמלוגים" שבה. מונח זה כולל בדרך כלל תשלומים בגין שימוש בזכויות יוצרים ושימוש בנכסים בלתי מוחשיים אחרים, ולעיתים כולל גם תשלומים עבור שימוש בציוד תעשייתי, מסחרי או מדעי. מתשלומים המהווים תמלוגים על פי האמנה, ששולמו על ידי תושב ישראל, ניתן לנכות מס במקור בישראל בשיעור הקבוע באמנה. תשלומים שאינם בגדר תמלוגים על פי האמנה, יהיו לרוב רווחי עסקים אשר ימוסו בישראל רק כשקיים בישראל מוסד קבע של המוכר.

להמחשת ההבדל בין הדין הפנימי שתואר לעיל לבין הוראות שונות באמנות לגבי סיווג העסקאות, נביא מספר דוגמאות:

1. באמנה למניעת כפל מס עם הונגריה מוגדרים "תמלוגים": "תשלומים מסוג כלשהו המתקבלים בעד השימוש, או בעד הזכות לשימוש, בכל זכות יוצרים של יצירה ספרותית אמנותית או מדעית (...), כל פטנט, סימן מסחרי, מדגם או דוגמה, תוכנית, תכנה, נוסחה או תהליך סודיים או בעד השימוש, או הזכות לשימוש, בציוד תעשייתי, מסחרי... או בעד ידיעה הנוגעת לנסיון שנרכש בתעשייה, במסחר או במדע".

2. באמנה למניעת כפל מס עם יפן מוגדר המונח "תמלוגים": "תשלומים מסוג כלשהו המתקבלים בעד השימוש או בעד הזכות לשימוש, בכל זכות יוצרים ... או בעד השימוש, או הזכות לשימוש, בציוד תעשייתי, מסחרי ... או בעד ידיעה הנוגעת לנסיון שנרכש בתעשייה, במסחר או במדע לרבות תשלומים בעד השכרת אוניות או כלי שיט על בסיס שאינו כולל את צוות המפעילים".

בהמשך קובעת האמנה, כי ההוראות החלות על תמלוגים יחולו גם לגבי "רווחים שהופקו מהעברת כל זכות יוצרים של יצירה ספרותית... (למעט נכסי עסק של מוסד קבע). המשמעות היא שגם תשלום בגין מכירת זכויות היוצרים שבתוכנה ייחשב כתמלוג לצורך האמנה עם יפן (שכן תוכנה נחשבת עפ"י חוק זכויות יוצרים כיצירה ספרותית).

3. סוגי עסקאות בתוכנה

3.1.1 נשוא העסקה - עותק או זכויות יוצרים

כאשר נעשית עסקה בתוכנה, יכול שנשוא העסקה יהיה זכויות היוצרים בתוכנה, כולן או חלקן, שהן זכויות המוגנות בדין (למשל הזכות להפיץ את התוכנה ברבים), ויכול שנשוא העסקה יהיה עותק של התוכנה, אשר התוכן שלה מוגן בזכות יוצרים.

3.1.2 סיווג העסקה - מכירה מוחלטת או מתן זכות שימוש

כל עסקה בה הועברו עותק או זכויות יוצרים יכולה להוות עסקת מכירה מוחלטת או עסקה בה ניתן רשיון כלשהו לשימוש מוגבל בנכס בלי שהועברה זכות הבעלות.

חוזר זה מציג רשימת מאפיינים של מכירה מוחלטת כאשר כל עסקה שאינה מכירה מוחלטת תסווג, על דרך השלילה, כעסקה למתן זכות שימוש.

3.1.3 תוצאת המיסוי

עסקה אשר תסווג כמכירה מוחלטת, בין אם מדובר במכירה מוחלטת של זכויות היוצרים של תוכנת מחשב ובין אם מדובר במכירה מוחלטת של עותק, תמוסה כרווחי עסקים או כרווח הון, לפי העניין.

עסקה אשר לפי המבחנים שיובאו להלן לא תסווג כמכירה מוחלטת (כאמור לעיל), תחשב כעסקה למתן זכות שימוש אשר על התשלום בגינה יחול סעיף 5(4) לפקודה, היינו, הכנסה מתמלוגים.

יודגש, שעל אף הסיווג הנ"ל לפי הדין הפנימי, יש לבחון את התשלום לפי המבחנים באמנה הספציפית, אם זו קיימת.

3.1.4 אבחנה בין עסקה בזכויות יוצרים לבין עסקה בעותק

"עסקה בזכויות יוצרים של תוכנת מחשב" היא כל עסקה בה הועברו זכויות יוצרים כולן או חלקן (כמפורט בס' 3.2 להלן). עסקה בזכויות יוצרים המקיימת אחר כל התנאים בסעיף 3.2, תסווג כמכירה מוחלטת של זכויות יוצרים להבדיל מעסקה של שימוש בזכויות יוצרים המקיימת רק חלק מהתנאים בסעיף 3.2, אשר תסווג כתמלוגים.

"עסקה בעותק תוכנה" היא כל עסקה במוצר שהוא תוכנת מחשב שאינה עסקה בזכויות יוצרים. העסקה יכול שתצא אל הפועל בדרכים מסורתיות של יבוא התוכנה, או בדרך של מסחר אלקטרוני על ידי הורדת עותק (Download) מתוך קטלוג של תוכנות.

3.2 מכירה מוחלטת של זכויות יוצרים

מכירה מוחלטת של זכויות היוצרים מתקיימת אם הבעלים מוכר ומוותר על החלק המהותי שבזכויות היוצרים שלו.

עסקה בזכויות היוצרים בתוכנה המקיימת אחר התנאים הבאים תסווג כעסקת מכר מוחלט:

1. הבעלים מעביר את החלק המהותי בזכויות היוצרים שלו ומוותר עליהן. המבחנים לאפיון מכירה הם אלה המוכרים לנו מתחומי המסחר המסורתיים, כך למשל, הבעלים נפרד מהנכס לצמיתות, זכויות השימוש של הרוכש כמעט בלתי מוגבלות, זכות הרוכש בנכס בלעדית וכו', לרוכש הזכות לתבוע ולהגן על זכות היוצרים. כמכירה לצמיתות יחשב גם העברת הזכויות לתקופה מוגבלת אם הוכח שהתקופה מקבילה לאורך החיים המסחרי של הנכס.
2. העברת מקור התוכנה (source code) או העדר איסור להגיע לשורת התוכנה מתוך התוכנה שנמכרה. יצויין, שהפקדת מקור התוכנה בנאמנות (escrow), לא תעיד על העברת מקור התוכנה לצורך סעיף זה.
3. הרוכש חופשי לבצע שינויים והתאמות וכל יישום הרצוי לו בתוכנה.
4. הרוכש רשאי להכין מספר בלתי מוגבל של עותקים מהתוכנה.
5. הרוכש רשאי להפיץ את התוכנה לציבור על ידי מכירה, השכרה או השאלה, בכל דרך שהיא. רשות מוגבלת למכירת התוכנה רק כחלק ממוצר אחר לאחר שהתוכנה הוטמעה בו (עסקת OEM), לא תחשב כרשות להפיץ לציבור בכל דרך שהיא לצורך סעיף זה.
6. הרוכש רשאי להציג את התוכנה ברבים.
7. על הרוכש לא חלים תנאים כגון השמדת התוכנה לאחר זמן מוגדר, או החזרתה בצורה אחרת.

3.3 מכירת עותק תוכנה

בדרך כלל, במכירה מוחלטת של עותק, הבעלים אינו מוותר על זכות היוצרים שלו ומעניק לרוכש זכות שימוש בלבד. טיבן של העסקאות, סוגי המסחר בהן והיקפי הייצור מעידים על מכירת מוצר שכמוהו כטובין (ניתן להשוות מכירת עותק תוכנה למכירה של ספר). השימוש העיקרי בזכויות היוצרים היה בשלב הייצור וההפצה של המוצר. העברת המוצר למשתמש אין עימה העברה של זכות יוצרים. לפיכך, נציבות מס הכנסה תסכים להכיר בעסקאות של מכירת עותק כעסקאות של מכירה מוחלטת כפוף לכללים שיובאו להלן.

עסקה בעותק תוכנה המקיימת אחר התנאים הבאים תסווג כעסקת מכר מוחלט:

1. הרוכש קונה המוצר לשימוש האישי בלבד או לצורך שיווק גרידא של המוצר. "שימוש אישי" יחשב שימוש בתוכנה עצמה לרבות שימוש במספר נקודות עבודה קבועות וידועות מראש. שיווק גרידא יחשב כמכירה לשימוש אישי של פריטים שנמכרו כפי שנרכשו (כ - "stand alone product").

שימוש אישי לא יתקיים אם ניתנת הרשאה לביצוע אחת או יותר מהפעולות המנויות בסעיפים 3-6 לסעיף 3.2 לעיל.

שיווק גרידא לא יתקיים אם ניתנת הרשאה לביצוע אחת או יותר מהפעולות המנויות בסעיפים 3 ו-4 לסעיף 3.2 לעיל.

2. תקופת השימוש אינה מוגבלת או שמוגבלת לאורך חיי המוצר.

3. התשלום אינו מושפע מאורך תקופת השימוש, או ממידת השימוש במוצר.

4. אין התחייבות של הרוכש להחזיר או להשמיד את העותק הנרכש והעותק אינו מתכלה / הופך לא שמיש בתום תקופה מסוימת.

5. המוצר יכול לעבוד אצל הלקוח כפי שנרכש ואין צורך בהתאמת המוצר לצורכי הלקוח. מרכיב התאמה זניח ביחס למוצר עצמו לא ישלול קיומו של תנאי זה.

6. הקונה רשאי להעביר את הרשיון לאחר, או שהמוצר נרכש בהסכם רשיון (license agreement) אנונימי, אף אם רשיון כזה כולל סעיף איסור העברת המוצר לאחר.

4. עסקת תוכנה שאינה מכירה מוחלטת

היה ובעסקת תוכנה לא מתקיים תנאי (או מספר תנאים) ברשימת התנאים המופיעים בסעיפים 3.2 או 3.3, ואי קיום התנאי הינו זניח ואינו משנה את המהות האמיתית של העסקה, תסווג העסקה כמכירה מוחלטת של זכויות יוצרים או כמכירה של עותק תוכנה, לפי העניין.

שאר המקרים, בהם מירב המאפיינים אינם מצביעים על מכירה מוחלטת, יהיו עסקה של מתן זכות שימוש ויסווגו כתמלוגים.

לצורך עמידה על המהות האמיתית של העסקה ניתן לבחון גם את היקף שירותי התמיכה המסופקים ללקוח ואת מידת חיוניותם. מרכיב גבוה של שירותי תמיכה עשוי להעיד על

עסקה שאינה מכירה מוחלטת. יש להדגיש כי עצם מתן שירותי תמיכה (ואפילו נרחבים) לא יוציא עסקה העומדת בתנאי סעיפים 3.2 או 3.3 מהיותה מסווגת כמכירה מוחלטת.

סעיף 5(4)(א) לפקודת מס הכנסה קובע, כאמור, כי יש לראות תמלוגים המשולמים על ידי תושב ישראל כהכנסה המופקת בישראל, ולכן חלה חובת ניכוי במקור בעת תשלום תמורת העסקה לתושב החוץ.

5. תוכנה תפורה - "Tailor Made"

מדובר בהזמנת תוכנה או מוצר תוכנה על פי מפרט שקובע ומגדיר הלקוח בהתאם לצרכיו. להבדיל מ"תוכנת מדף" שאינה מותאמת לצרכים משתנים של כל רוכש, תוכנה תפורה מותאמת ומשתנה מרוכש לרוכש.

ככלל, עסקה לגבי תוכנה תפורה לא תסווג כעסקה שעניינה עותק תוכנה.

ייתכנו מצבים בהם תוכנה תפורה תהיה מבוססת על רכיב תוכנה בסיסי ("core"), אשר מכירת הרכיב בפני עצמו יכולה היתה להיות מסווגת כמכירה מוחלטת של עותק תוכנה. במקרים כאלה יש לבחון האם ניתן לראות בהעברת ה-"core" כמכירת עותק לפי המבחנים בסעיף 3.3 בנפרד מיתר מרכיבי העסקה, שייבחנו לפי המבחנים בסעיף 3.2.

6. עסקאות תוכנה בסכום שאינו עולה על – \$2,500

לשם פשטות, ומתוך הכרת עסקאות בעותק תוכנה והיקפן הכספי, נקבע כי כל מקרה של תשלום בגין עסקה המערבת תוכנה (בין אם מדובר במכירה ובין אם מדובר בדמי שימוש) במחיר לפריט של \$2,500 או פחות, ואין הגבלה על תקופת השימוש, לא ינוכה מס במקור ולא יחולו לגבי הוראות סעיף 5(4) לפקודה.

7. ניכוי במקור

סעיף 170(א) לפקודה מטיל חובה על המשלם לתושב חוץ לנכות מס במקור מכל תשלום המהווה הכנסה חייבת, זולת אם נוכח מס במקור מההכנסה לפי סעיפים 161 ו- 164 לפקודה. עפ"י הנחיות האגף ניתן להסתפק בניכוי של 25% מהתשלום ברוטו, אלא אם נקבע אחרת בחוק, באמנות או באישורים מיוחדים הניתנים ע"י פקידי השומה. בעסקאות תוכנה בהן מהות התשלום היא "דמי שימוש" (תמלוגים) קיימת חובת ניכוי במקור בעת התשלום מתושב ישראל לתושב החוץ.

8. עסקאות תוכנה מורכבות

עסקאות תוכנה כוללות לעיתים יותר מרכיב עסקה אחד, כך למשל עסקה למכירת זכויות יוצרים הכוללת גם מתן שירותי תמיכה בתוכנה עבור תשלום חודשי, או עסקה למכירת עותק תוכנה הכוללת גם מכירת ידע. עסקה כאמור תפוצל למרכיבי השונים וכל רכיב ימוסה בהתאם אלא אם מדובר ברכיבי עסקה הטפלים לעסקה העיקרית. חוזר זה אינו מטפל במרכיבים של מתן שירותי תוכנה ומכירת ידע שיבחנו לגופם על פי ההוראות הקיימות.

9. שונות

9.1 בחינת העסקה תעשה עפ"י מהותה ולא עפ"י צורתה הטכנית, כך למשל הדרך בה מבוצעת העברת התוכנה – פיזית או אלקטרונית, אינה משפיעה על סיווג העסקה.

9.2 מונחים המשמשים את הצדדים לעסקה לא יקבעו את מהותה, כך למשל הורדת תוכנה ממחשב מתוך קטלוג תסווג כאמור לעיל כמכירת עותק, גם אם הצדדים הגדירו את העסקה כ"רשיון" עם מגבלות על ההעברה ו/או שינוי התוכן.

10. זיכוי בגין מס זר שנוכה במדינות אמנה

תושב ישראל המקבל תשלומים בגין עסקאות המשלבות תוכנה ממדינת אמנה יהיה זכאי לזיכוי בגין המס הזר רק אם החיוב במס שנוצר עקב סיווג העסקה במדינת האמנה דומה למדיניות שנקבעה בחוזר זה. במצב בו ניכוי מס במקור נובע מסיווג שונה של העסקה במדינת האמנה יש לפנות לגורם הרלבנטי בנציבות לצורך בחינת הנושא.

11. פניה לנציבות

במקרים גבוליים וכאשר מתעוררת בעיה ספציפית בסיווג עסקה במסגרת שומה רגילה, אישורי ניכויים או שומת ניכויים, יש לפנות לגורם הרלוונטי בנציבות.

12. תחולה

הוראות חוזר זה יחולו על עסקאות תוכנה שתבוצענה החל מיום 1 בינואר 2002.

ב ב ר כ ה

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין