



כ"א אב תשפ"ו

04 אוגוסט 2026

חוזר מס הכנסה מספר 08/2026 - רשות המיסים

בנושא: נכס לא מוחשי המשמש לשיווק

1. רקע

1.1. בשלושים השנים האחרונות התפתחה בישראל תעשיית טכנולוגיה עילית משגשגת ומובילה בקנה מידה בין לאומי. תעשיית עתירת הידע היא אחד ממנועי הצמיחה החשובים של המשק בישראל, יש בה תרומה מכרעת למאזן המסחרי, ותשלומי השכר הנובעים ממנה תורמים חלק משמעותי מסך תקבולי המס על שכר העבודה בישראל.

1.2. החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "חוק עידוד" או "החוק") מהווה כלי מרכזי ועיקרי לעידוד השקעות בטכנולוגיה עילית ותעשייה עתירת ידע בישראל. מטרת החוק להגביר את התחרותיות של המשק במישור הבין לאומי ולהגדיל את היקפי התעסוקה בדגש על חדשנות ופעילות באזורי עדיפות לאומית.

1.3. הארגון הבינלאומי לשיתוף פעולה ולפיתוח כלכלי (להלן: "ה-OECD"), בשיתוף פורום ה-G20 (קבוצת שרי האוצר ונגידי הבנקים המרכזיים של 20 המדינות המפותחות), אימץ כללים ותנאים למתן הקלות במיסוי על ידי המדינות החברות בו: כללי ה-Base Erosion and Profit Shifting Project (להלן: "כללי ה-BEPS"). בחודש אוקטובר 2015, במסגרת כללי ה-BEPS, פרסמו ה-OECD ופורום ה-G20 את Action 5¹ - דוח שמטרתו להיאבק בתכנוני מס מזיקים שמבוססים על משטרי מס מועדפים בהם קיים שיעור מס מופחת ללא הצדק סביר.

1.4. ביום 29/12/2016 אושר בכנסת בקריאה שניה ושלישית, חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016 אשר במסגרתו בוצע תיקון מס 73 לחוק עידוד (להלן: "חוק ההסדרים" או "תיקון 73").

1.5. במסגרת תיקון 73, אשר אימץ את עקרונות Action 5, נקבעו מסלולים של תמריצי מס בסעיף 51כד לחוק כדלקמן: "מפעל טכנולוגי מועדף" ו"מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד". כמו כן, הוגדר בסעיף 51כד לחוק המונח "הכנסה טכנולוגית" - הכנסה עליה ניתנות הטבות המס. בהתאם לתיקון 73, הזכאות להטבות מותנית בקיום של "נכס לא מוחשי מוטב" בבעלות המפעל. הכנסה שנובעת מנכס לא מוחשי המשמש לשיווק (להלן: "נכס שיווקי"), מועטה מהגדרת "הכנסה טכנולוגית" ומהזכאות לקבלת הטבות מס.

יצוין, כי במסגרת תיקון 73 עודכנה ההגדרה של "הכנסה מועדפת" בסעיף 51 לחוק, וזאת על מנת להתאים את ההכנסה הזכאית להטבות במפעל מועדף לעקרונות של Action 5. החל מיום 30 ביוני 2021 בחינה של ההכנסה המועדפת הזכאית להטבות תיעשה על פי אותם כללים,

¹ Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance. Action 5: 2015 Final Report



שנקבעו בתיקון 73 לגבי המפעל הטכנולוגי, לרבות תקנות לעידוד השקעות הון (הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי), תשע"ז-2017 (להלן: "התקנות").

1.6. מטרת חוזר זה (להלן: "החוזר") היא לקבוע קריטריונים שיסייעו בהכרעה בדבר קיומו של נכס שיווקי וגובה ההכנסה שיש לייחס לו. בנוסף החוזר קובע כלי בקרה פנימי הנוגע לעריכת שומות בסוגיית ייחוס הכנסות לנכס שיווקי, מתוך מטרה להגביר את הודאות, לסייע בהתוויית מדיניות אחידה, וזאת לצד הבטחת תשלום מס ראוי בישראל העומד בקנה אחד עם עקרונות Action 5.

2. הדין הבינלאומי

2.1. ייחוס ההכנסות לנכס בלתי מוחשי שאינו מוטב במסגרת סימן 33 בפרק השביעי לחוק, מבוסס על הנחיות ארגון ה-OECD שקיבלו ביטוי ב- Action 5. על פי עקרונות הנחיות אלה, הקניין הרוחני המזכה את בעליו בהטבות מס, הינו קניין רוחני מסוג פטנט, או לחילופין, קניין רוחני אשר מוגן משפטית, וכפוף להליך רישום ואישור בדומה לפטנט, כגון זכות מטפחים של זני צמחים, או קניין רוחני חדשני², כגון תוכנה. בנוסף, הכנסות מקניין רוחני שמקורו בשיווק, כדוגמת סימן מסחר, אינן זכאיות להטבות מס³.

2.2. הענקת הטבות מס לחברות בעלות נכס לא מוחשי מוטב, צריכה ליישם שיטה עקבית וקוהרנטית לצורך הפרדת ההכנסה אשר מקורה באותו נכס לא מוחשי מוטב משאר ההכנסות האחרות של החברה אשר מקורן בשיווק או ייצור⁴.

2.3. במסגרת קווי ההנחיה של ארגון ה-OECD ביחס למחירי העברה⁵ (להלן: "קווי ההנחיה"), קיימת התייחסות לנכסים בלתי מוחשיים ולזכות להפיק מהם תשואות ורווחים.

2.4. נכס בלתי מוחשי המשמש לשיווק, הוא בלתי מוחשי כגון: מותג, שם מסחרי, רשימה או קשרי לקוחות, מידע על לקוחות, ובלבד שהם מסייעים לשיווק ומכירת המוצר או השרות.

2.5. נכון למועד כתיבת חוזר זה, לא נקבעו במסגרת כללי ה-BEPS הוראות מפורשות לעניין היקפו או אופן חישובו של הנכס השיווקי. כמו כן, לא נקבעו כללים ברורים ולא ניתנו דוגמאות יישומיות לגובה ההכנסה שיש לייחס לו. לאור האמור נוצר חוסר ודאות בפרשנות וביישום בפועל של ההוראות בנוגע לנכס השיווקי.

3. נכס שיווקי בחוק ובתקנות

3.1. סעיף 51כד לחוק מגדיר "הכנסה טכנולוגית". ההגדרה של הכנסה טכנולוגית היא רחבה ואינה מוגבלת לסוגי עסקים מסוימים ואין בה כדי להיות רשימה סגורה.

3.2. במסגרת ההגדרה של הכנסה טכנולוגית מוחרגת, בין היתר, הכנסה מנכס לא מוחשי המשמש לשיווק, שאינו נכס לא מוחשי מוטב. לשון אחר, במקרה שבבעלותה של החברה גם נכסים לא

² עמ' 28, פסקה 34 ב- Action 5.

³ עמ' 29, פסקה 38 ב- Action 5.

⁴ יצוין כי הכנסות מייצור יכולות לזכות בהטבות מס כ"הכנסה מועדפת".

⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2022



מוחשיים המשמשים לשיווק, מרכיב ההכנסה אשר ייוחס לנכס השיווקי לא ייחנה מהטבות המס הקבועות בסימן 33 לחוק.

3.3. אופן ייחוס ההכנסה לנכס לא מוחשי המשמש לשיווק נקבע בתקנה 6(ג) לתקנות, וייעשה בהתאם לעקרונות קביעת מחיר העסקה, כאמור בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**"), ובהתאם לקווי ההנחה, בשינויים המחויבים.

3.4. תקנה 6(ג)(2) לתקנות קובעת שבמקום שבו ההכנסה המיוחסת לנכס השיווקי לא עלתה על 10% מסך ההכנסה הטכנולוגית המיוחסת לנכס לא מוחשי מוטב, אין לייחס הכנסה לנכס השיווקי והכנסה זו תסווג "**כהכנסה טכנולוגית**" הזכאית להטבות המס מכוח החוק. **לדוגמה**: לחברה נבעה הכנסה טכנולוגית ממתן זכות שימוש בתוכנה. כמו כן, נתון כי ההכנסה שמיוחסת לנכס שיווקי אינה עולה על 10% מהכנסה טכנולוגית ממתן זכות שימוש בתוכנה. במקרה זה כל ההכנסה תיוחס לתוכנה, תסווג כהכנסה טכנולוגית, ותהא זכאית להטבות מכוח החוק.

3.5. ביום 5 לנובמבר 2017 פורסם חוזר מס הכנסה 9/2017 - תיקון 73 לחוק עידוד השקעות הון (להלן: "**חוזר 2017**"). חוזר 2017 מתייחס, בין היתר, לייחוס הכנסה טכנולוגית לנכס שיווקי. חוזר 2017 מתייחס למצבים בהם בבעלות החברה נכס בלתי מוחשי מוטב, אחד או יותר, וכן נכסים לא מוחשיים המשמשים לשיווק, כדוגמת לוגו, סימן מסחרי, קשרי לקוחות וכו'. יצוין כי החוזר הנוכחי אינו מחליף את חוזר 2017 אלא מטרתו לספק הבהרות על האמור בחוזר 2017. כמו כן יובהר, כי הכוונה בתת סעיף 8(ב) שבסעיף 4.1.6 לחוזר 2017, לעניין אופן הבחינה של שיעור ההכנסה המיוחס לנכס שיווקי הוא מהכנסתה הטכנולוגית של החברה ולא מההכנסה חייבת שלה.

4. **קריטריונים התומכים בהיעדרה של הכנסה מנכס שיווקי**

4.1. להלן יוצגו קריטריונים אשר מהווים אינדיקציה להיעדרו של נכס שיווקי או לחילופין להעדרו של נכס שיווקי מהותי שהתרומה שלו להכנסות החברה עולות על שיעור של 10% מכלל ההכנסות הטכנולוגיות של החברה, ומשכך במקרים אלה **אין** לייחס הכנסה לנכס שיווקי:

4.1.1. **אופי העסק או המוצר הנמכר** -

4.1.1.1. החברה מוכרת את מוצריה לעסקים (**מכירות B2B**) ו/או לגופים הממשלתיים

(**מכירות B2G**) ו/או לגוף שאינו למטרות רווח.

4.1.1.2. הרכישה מהחברה מבוססת על סמך מפרטים טכניים או פונקציונליות של

המוצר הנמכר.

4.1.1.3. הרכישה מהחברה מבוססת על דרישות רגולטוריות שעל בסיסן נעשתה

הרכישה.

4.1.1.4. הממכר הוא רכיב במוצר סופי ו/או המפעל מהווה קבלן משנה - ככל שהמדובר

בחברה המייצרת רכיב במוצר אחר והוא מוטמע באותו מוצר ומאבד את

"זהותו" העצמאית במסגרת תהליך הייצור.

4.1.2. הענקת זכות שימוש לחברה אחרת - כאשר החברה מפתחת נכס בלתי מוחשי מוטב

ומעניקה זכות שימוש לחברה אחרת המשווקת את המוצר לתקופה ממושכת, והכנסות



החברה נובעות מתמלוגים בגין מתן זכות שימוש בנכס, הנטייה תהא שלא לייחס את ההכנסות לנכס שיווקי.

4.1.3. היעדר תחרות משמעותית בשוק אליו מיועד המוצר בשל ייחודיות המוצר, כך שהתרומה של הנכס השיווקי היא שולית.

4.2. שיעור הוצאות השיווק ביחס להוצאות המו"פ וכן היקפם, הינו נמוך. יחד עם זאת יצוין, כי קיום והיקף הוצאות שיווק ומכירה אינו מהווה הוכחה לעצם קיומו או המהותיות של הנכס השיווקי, ועל כן יש לבחון כל מקרה בהתאם לנסיבותיו הספציפיות.

4.3. יודגש, כי הקריטריונים המפורטים לעיל אינם מהווים רשימה סגורה ואין הם כוללים בהכרח את כל השיקולים האפשריים וכל מקרה ייבחן לגופו בהתאם לעובדות ולנסיבות הרלוונטיות אליו.

4.4. במקרים בהם קיימות אינדיקציות לקיומו של נכס שיווקי, פקיד השומה יהא רשאי לקבוע בשומה כי קיים לחברה נכס שיווקי ולייחס אליו הכנסה בהתאם, וזאת בכפוף לליווי, בחינה ואישור בכתב של החטיבה המקצועית באמצעות המנגנון המפורט להלן.

5. קבלת אישור מראש בטרם הוצאת שומה

5.1. לאור המורכבות שבזיהוי קיומו של נכס שיווקי ובייחוס הכנסה אליו, בחינת קיום וייחוס הכנסות לנכס שיווקי או רווח הון בשל מכירת נכס שיווקי תלויה על ידי החטיבה המקצועית של רשות המיסים.

5.2. שומה לפי מיטב השפיטה בהתאם להוראות סעיף 145 לפקודה (שלב א') תאושר בכתב על ידי מנהל תחום בכיר (חוקי עידוד ותמריצים) בחטיבה המקצועית.

5.3. שומה בצו בהתאם להוראות סעיף 152 לפקודה (שלב ב') תאושר בכתב על ידי מנהל אגף בכיר (מקצועית) או על ידי סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים.

5.4. יודגש, כי האישור האמור הינו לעניין עצם קיומו וייחוס הכנסה לנכס שיווקי בלבד, ולא לגבי כל סוגיה אחרת שתעלה במסגרת השומה.

5.5. למען הסר ספק מובהר, כי צו כאמור, ככל צו מכוח הוראות סעיף 152 לפקודה, יאושר על ידי הרפרנט המשפטי של משרד השומה.

5.6. ההנחיות האמורות בפרק זה יחולו גם על שומות אשר פקיד השומה החל לקיים דיון בהם, טרם הוצאת חוזר זה. למען הסר ספק, הוראות פרק זה לא יחולו על צווים אשר נקבעו טרם פרסומו.

5.7. לצד מנגנון הבקרה המפורט לעיל, מובהר כי ניתן לפנות לחטיבה המקצועית לשם קבלת אישור המנהל במסגרת החלטת מיסוי מקדמית בדבר היעדרו או קיומו של נכס שיווקי, שיעור ההכנסה שיש ליחס לנכס השיווקי ביחס לכלל הכנסות החברה ובדבר שיטת ייחוס ההכנסות אליו.

בברכה,

רשות המיסים בישראל