

לידיעתכם

העברת ידע מישראל לחו"ל: השלכות המס וסוגיות רגולטוריות נוספות

< אבי נוב

מהעברת ידע לחו"ל. בפרק השני נציע מספר תכנוני מס ביחס להעברת ידע לחו"ל. בפרק השלישי נסקור את התנאים להעברת ידע של חברה אשר קיבלה מענקים מהמדינה, ובמיוחד ביחס למענקים שנתקבלו מהמדען הראשי. בפרק הרביעי נבחן את המגבלות על העברת ידע המוגדר כבטחוני. בפרק החמישי נסכם את הדיון.

פרק ראשון: השלכות המס בהוצאת ידע לחו"ל

מכירה של נכס קניין רוחני (ידע) מישראל לחו"ל, בדומה למכירת ידע בתוך ישראל, חושפת את מוכר הידע למס ישראלי⁷. ההכנסה ממכירת ידע יכולה להיות מסווגת כהכנסה פירוטית לפי סעיף 2 לפקודת מס הכנסה, או כהכנסה הונית לפי סעיף 89⁸.

חברה ישראלית המוכרת ידע עשויה להעדיף את סיווג המכירה כעסקה הונית (הכפופה בעיקרון למס של 25%), על פני סיווג המכירה כעסקה פירוטית (הכפופה בעיקרון למס חברות של 27%)⁹.

קיימות מספר אפשרויות במכירת הידע. האפשרות הראשונה למכור אותו בצורה מלאה ומיידית. אפשרות אחרת היא לקבוע, כי הסכומים המשולמים עבור הידע יחשבו על חשבון מכירתו המוחלטת. אולם, ייתכן שהסכומים המשולמים עבור הידע יחשבו כ"תמלוגים" בגין קבלת אפשרות שימוש בידע¹⁰.

בחוזר מס הכנסה 13/2001 "סיווג הכנסה מעסקאות בינלאומיות המשלבות תוכנה"¹¹ נקבעו כללים לאבחנה בין עסקת מכר מוחלט לבין עסקת תמלוגים. כל עסקה בה הועברו עותק או זכויות יוצרים, יכולה להוות עסקת מכירה מוחלטת, או עסקה בה ניתן רשיון כלשהו לשימוש מוגבל בנכס בלי

יותר להנפקה.

להגירת הידע עשויים לצמוח גם יתרונות מיסוי. מדינות מסוימות עשויות להיות אטרקטיביות יותר לעניין ניכוי הפחת בגין הידע. העברת ידע לחברה הממוקמת במקלט מס (בה שיעור מס החברות הוא 0%), עשויה להפחית את שיעור המס האפקטיבי בקבוצת החברות⁵.

ישנם יזמים ובעלי מניות החוששים מהקמת חברות במקלטי מס. אולם חשש זה אינו מוצדק; קיימת הערכה, כי יותר מ-100 חברות היי־טק אשר מקום מושבן במקלט לטי המס השונים, רשומות למסחר בארה"ב, ובתוכן גם חברות ישראליות⁶. כך לדוגמה גמא אמדוקס שנוסדה באי גרנסי, וחברת סאפיינס שהתאגדה באנטילים ההולנדיים.

בתיקון 3 לחוק המו"פ הוסדרה העברת ידע, ייצור או זכויות ייצור אל מחוץ לישראל של מוצר שפותח בסיוע המדען הראשי או הנובע מסיועו. ביסוד התיקון עמדה הטענה, כי האיסור ירתיע משקיעים זרים מלהשקיע בחברות ישראליות ומשת"פ עימן, מחשש שלא יוכלו לייצא את תוצרי הידע

העברת ידע מישראל לחו"ל מעוררת מספר סוגיות עקרוניות, שיידונו במאמר זה. בפרק הראשון נדון בהשלכות המס הנובעות

תפתחות תעשיית ההיי־טק הישראלית תלויה במידה רבה בדיני מיות של זרימת הידע (או הקניין הרוחני) במרחב הגלובלי. הדינמיות מחייבת לעיתים להעביר לחו"ל ידע שפותח בישראל ולהיפך.

חברות היי־טק חייבות לתכנן את אחזקת הקניין הרוחני שלהן בכדי למנוע "טעויות מס" וליהנות מיתרונות המס הנובעים ממיקום יעיל של הידע. ואולם, חברות היי־טק רבות מתעלמות מסוגיות המיסוי הכרוכות באחזקת הקניין הרוחני. כוונתי בעיקר לניכוי הפחת על קניין רוחני¹, מניעת ניכוי במקור בעסקאות תוכנה² והפחתת המס על ההכנסות השוטפות.

היות ושיטת המשפט ומערכת המיסוי הישראלית אינן עומדות בקצב ההתפתחויות הטכנולוגיות, הרי שבמקרים רבים הדין שותק ואינו מספק תשובה ברורה לסוגיות המתעוררות. מכאן עולה החשיבות בקבלת ייעוץ משפטי ומיסויי בתכנון העסק.

במאמר זה נתמקד בהיבטים של העברת ידע מישראל לישראל וישראל לחו"ל. במונח "ידע" כוונתנו לטכנולוגיות, המצאות, פטנטים ותהליכי ייצור אשר מהווים חלק מהנכסים הבלתי־מוחשיים של הפירמה³. "נכס בלתי־מוחשי" (Intangible Assets) מוגדר כנכס ללא ממשות וקיום פיזי⁴.

חברות היי־טק ישראליות רבות מעבירות את הידע שבבעלותן לישויות במדינות אחרות במטרה ליהנות מיתרונות שונים. הגירת ידע נעשית מטעמים רבים ומגוונים, כמו מינוף עסקי ותנאי רגולציה. לעיתים, משקיעים עשויים לדרוש את ריכוז הידע בתאגיד תושב מדינה מסוימת, המתאימה

עו"ד ד"ר אבי נוב, משרד איתן־מהולל והמסלול האקדמי במכללה למינהל



◀ חברת אי.סי.איי היא המובילה במענקי קרן המו"פ של המדען הראשי אשתקד: 46.5 מיליון שקל

מעסק, משלח יד או רווח הון בעסק¹⁵. אפשרות נוספת היא להעביר את הידע במסגרת שינויי מבנה בחברה¹⁶. שינוי המבנה כולל גם העברת נכסים לחברה תושבת חוץ¹⁷.

צמצום החשיפה למיסוי ישראלי באחזקת הידע בחברה זרה

בנוסף להקטנת החשיפה למיסוי ישראלי ביחס לאירוע של העברת הידע לחברה זרה בחו"ל, יש לתכנן מראש ולהיערך לחשיפה למס ישראלי בשוטף, העשוי להיות רלוונטי במיוחד כאשר בעלי המניות הם תושבי ישראל.

אם רוב בעלי המניות הם תושבי ישראל והכנסות החברה הזרה הן פסיביות, עשויות לחול הוראות החנ"ז (CFC). במקרה כזה, למרות ששיעור המס ביחס להכנסות החברה הזרה עשוי להיות נמוך (0% במקלט מס), הוראות החנ"ז יגרמו לכך שתכנון המס לא יהיה אפקטיבי, שכן יחול מס ישראלי של 25% על ההכנסות בגין דיבידנד רעיוני. אם השליטה והניהול של אותה חברה

האפשרות הראשונה והמצב האופטימי מלי מבחינת המחזיק בידע, היא להעביר את הידע לחו"ל בשווי נמוך, תוך הסתמכות על הערכת שווי הפועלת לטובת המחזיק.

הגמישות של הערכת שווי רבה יותר בשלבים הראשונים של חיי העסק, לפני כניסת משקיעים אשר מבססים את השווי "האמיתי" שלו. קיימת גם אפשרות להעביר בידע בשווי נמוך, ועל בסיס הידע שהועבר לפתח ידע חדש.

אם לא ניתן לקבל הערכת שווי נמוכה, השלב הבא הוא לבדוק את ההפסדים של החברה (שוטפים והוניים). הפקודה קובעת, כי "הפסד שוטף" מעסק או ממשלח יד שמקורו בישראל, ניתן לקיזוז כנגד כל הכנסה ממקורות אחרים הן בישראל והן בחו"ל, בתנאי שההכנסה נוצרה באותה שנת מס שבה נוצר ההפסד.

כאשר לא ניתן לקזז את מלוא סכום ההפסד באותה שנה, מותר להעבירו לשנים הבאות ("הפסד מועבר") ללא הגבלה¹⁴, אולם זאת תחת הגבלה על קיזוזו רק כנגד הכנסות

שהועברה זכות הבעלות. מכירה מוחלטת של זכויות היוצרים מתקיימת אם הבעלים מוכר ומוותר על החלק המהותי שבזכויות היוצרים שלו¹².

בין אם מדובר בעסקת מכר ובין אם מדובר בעסקת תמלוגים, מעביר הידע עשוי להתחייב במס ישראלי בגין העברת הידע לחו"ל¹³. כעת נדון בדרכים שונות המאפשרות לצמצם את החשיפה למיסוי ישראלי.

פרק שני: תכנוני מס

בפרק זה נדון בשלוש סוגיות הכרוכות בהעברת הידע לחו"ל: (1) צמצום החשיפה למיסוי ישראלי בהעברת הידע; (2) צמצום החשיפה למיסוי ישראלי באחזקת הידע בחברה זרה; (3) מיקום התאגיד הזר המחזיק בידע.

צמצום החשיפה למיסוי ישראלי בהעברת הידע

קיימות מספר דרכים להעביר ידע לחו"ל תוך צמצום החשיפה למיסוי ישראלי.

(כגון מיזוג); החלטות בדבר מימון הפעילות השוטפת או מימון עיסקה ספציפית, ובפרט כשנדרשת החלטה בדבר ערבויות; החלטות בנוגע להשקעות מהותיות; החלטות בדבר השקעות במגזרי פעילות חדשים וכן הלאה. עוד נקבע, כי כחלק בלתי נפרד מאיתור מקום הפעלת "השליטה והניהול", יש לאתר את הגורם המוסמך ששולט ומנהל בפועל. כשמדובר בחברה, בדרך כלל האורגן המוסמך לקבל את ההחלטות האסטרטגיות הוא מועצת המנהלים. בכל מקרה אחר, יש לבחון מיהו הגורם שמקיים או מפעיל את השליטה והניהול בעסק.

גורם נוסף שרשות המיסים עשויה להביא בחשבון הוא קיום שיקול דעת. כאשר מועצת המנהלים מתווה החלטות כלליות ומאפשרת לגוף או לאורגן אחר לצקת להן תוכן ממשי, תוך הפעלת שיקול דעת רחב ואפשרות לסטות מההחלטות העקרוניות שהתקבלו, בלי אישור מוקדם, הרי שניתן לטעון שגוף או אורגן זה הוא שמפעיל "שליטה וניהול". בבחינת הגורמים המבססים את מקום

מרכזיות ומהותיות בחיי העסק, המתקבלות ברמה הניהולית הבכירה.

לפי החוזר, מקום הפעלת השליטה והניהול הוא עניין שבעובדה, ובכל מקרה יש לבחון את מסכת העובדות שמובילות למסקנה מהיכן העסק מנוהל ונשלט. רישום פורמלי של התאגדות ורישום חשבונאי אינם מעידים בהכרח על מקום ניהולו האסטרטגי של עסק.

בחוזר נקבעו קריטריונים לקביעת מקום "השליטה והניהול". לצורך איתור המקום בו מתקבלות החלטות אסטרטגיות, רשות המיסים תבחן את תהליך קבלת ההחלטה בכללותו: היכן צמח הצורך לקבל החלטה בעניין מסוים, היכן נבדקו החלופות, היכן בוצעו עבודות ההכנה המהוות בסיס לקבלת החלטה, היכן התייעצו בגורמים מקצועיים שונים והיכן התגבשה ההחלטה הסופית.

בחוזר נאמר עוד, כי בבחינת מסכת העובדות במקרה מסוים, יש לשים לב להחלטות עסקיות בהיקף כספי מהותי; ביצוע עסקאות בעלות השפעה מכרעת על עתיד החברה

זרה נעשים מישראל, הרי שרשויות המס עשויות לטעון, כי הוראות הפקודה מאפשרות למסות את החברה הזרה במס חברות ישראלי¹⁸. כידוע, סעיף 1 לפקודה מגדיר כ"תושב ישראל" גם חבר בני אדם "שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל". הביטוי "שליטה וניהול" אינו מוגדר בפקודה. מבחינה מילולית הוא מורכב לכאורה משני מונחים נפרדים: "שליטה וניהול", יש הסבורים, כי מבחינה מושגית זהו מושג אחד, בעל משמעות משולבת.

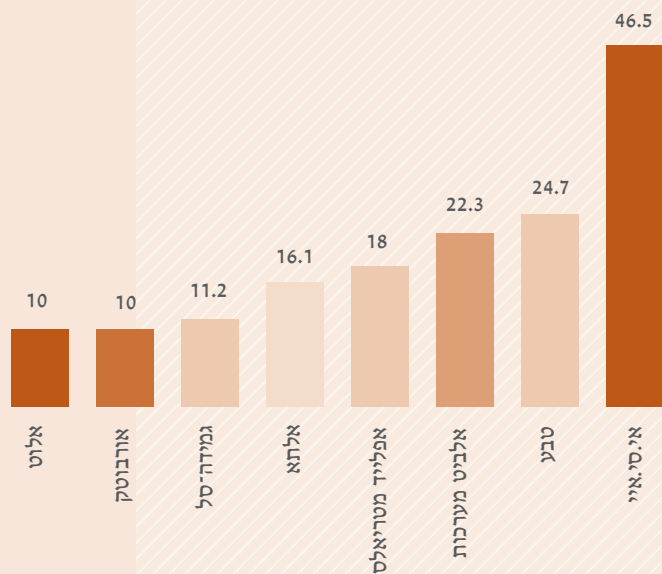
בחוזר בעניין שליטה וניהול נאמר, כי השאלה העיקרית אותה יש לבחון לשם קביעת המקום ממנו מתבצעים השליטה והניהול בעסק או בחבר בני אדם, היא היכן מופעלים השליטה והניהול, דהיינו: היכן נקבעת המדיניות העסקית של החברה והיכן מתקבלות ההחלטות האסטרטגיות.

לשם כך, בוחנים היכן ממומשת בפועל היכולת לכוון ולקבוע את המדיניות העסקית, והיכן מתקבלות ההחלטות המאפשרות את התנהלות העסק. מדובר בהחלטות

מפעל אינטל בקרית גת. התיקון לחוק המו"פ נועד לעודד חברות זרות להשקיע בישראל



מקבלי מענקי המו"פ הגדולים, 2007 (מיליוני שקלים)



השליטה והניהול, רשות המיסים עשויה לבדוק קיום חוזי ניהול עם גורמים חיצוניים, כגון חברות ניהול, משום שחוזים אלו יכולים להצביע על מקום ניהול העסק. במקרים אלו יש לבדוק את החוזים המסדירים את שירותי הניהול, את מהות השירות שניתן, את ההחלטות שמתקבלות בפועל והאם אכן מופעלים שליטה וניהול.

הניהול ברמה השוטפת והתפעולית יכול להיות קריטריון לקיום שליטה וניהול. לרוב מדובר בניהול הבסיסי ביותר, שניתן להבחין בו במקום שממנו פועל עסק. במקרה של הפרדת הניהול השוטף מהניהול האסטרטגי, יש לבחון את המקום שממנו מתקבלות בפועל ההחלטות המהותיות.

החוזר קובע, כי ניתן להיעזר גם בקריטריונים תומכים, כגון: מקום ניהול ספרי העסק והחזקתם, אופן ההצגה בספרים, מקום התקשרות עם ספקי שירותים וקבלת השירות (כמו ביקורת חשבוניות ועריכת דוחות כספיים), מקום היועצים (פיננסיים, משפטיים), המקום בו קיימים מירב הקשרים העסקיים המהותיים, דיווחי החברה במסמכים חיצוניים (התכתבויות, תשקיפים, נייר פירמה), התייחסות גורמים עסקיים אל מקום החברה, הרכב הדירקטוריון או המקום בו מגויסים עובדים בכירים.

מיקום התאגיד הזר המחזיק בידע

בנוסף לאמור לעיל, יש לתכנן מראש את המיקום הגיאוגרפי של התאגיד הזר אשר מחזיק בידע. השיקולים העיקריים בבחירת המיקום הם:

שיעור מס חברות נמוך. בנוסף לאפ-שרות להעברת ידע למקלט מס, בה שיעור מס החברות הוא 0%, קיימת האפשרות להעביר ידע למדינות מערביות בעלות שיעור מס יחסית נמוך, כמו קפריסין (מס חברות 10%) או אירלנד (מס חברות 12.5%).

ניכוי מס במקור. כאשר מדובר במקלט מס, שיעור הניכוי מס במקור הוא 0%. כאשר מדובר במדינה עימה יש לישראל אמנה למניעת כפל מס, הניכוי במקור יהיה נמוך יחסית.

יעילות בהעברת רווחים "למעלה". הקמת חברת אחזקות במדינות כמו הולנד ובלגיה עשויה להיות פתרון מצוין עבור

וון תוכניות, באמצעות השתתפות המדינה בסיכון שיזמים וחברות תעשייתיות לוקחים על עצמם בשלבי המחקר והפיתוח.²³

חוק המו"פ תוקן מספר פעמים בשנים האחרונות. בתיקון האחרון (תיקון 3) מאפ-ריל 2005, הוסדרה סוגיית העברת ידע, ייצור או זכויות ייצור אל מחוץ לישראל של מוצר שפותח בסיוע המדען הראשי או הנובע מסיועו.²⁴ עד לתיקון זה נאסר ייצוא שזכה ביסוד התיקון עמדה הטענה, כי האיסור ירתיע משקיעים זרים מלהשקיע בחברות ישראליות ומשיתוף פעולה עימם, מחשש שלא יוכלו לייצא את תוצרי הידע.²⁵

השרים דאז אהוד אולמרט (תמ"ת) ובנימין נתניהו (אוצר) הסבירו, כי האיסור הקודם נבע מכך שסבסוד המו"פ נועד לייצר למשק ערך מוסף, בעוד ייצור תוצר המו"פ מביא לאובדן הערך המוסף.

עם זאת, האיסור היווה מגבלה קשה על החברות, היקשה על השתלבותן בשווקים שמחוץ לישראל והרתיע משקיעים זרים. האיסור גם הביא למצבים אבסורדיים, כגון

חברות ישראליות המעוניינות לרכז את הרווחים מחוץ לישראל.

מחירי העברה. תכנון מס טוב צריך לכלול אלוקציה מתאימה (לחברה המחזיקה את הקניין הרוחני במקלט המס) של הפונקציות, הסיכונים והנכסים. בדרך זאת של העברת פעילות מהותית, ניתן להצדיק את ריכוז הרווחים במקלט המס.¹⁹

פרק שלישי: חברות הנתמכות במענקים ממשלתיים

חברות היי-טק מקבלות מענקים ממשלתיים באמצעות שני חוקים מרכזיים: החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959²⁰ והחוק לעידוד מחקר ופיתוח בתעשייה, התשמ"ד-1980.²¹ בעוד שבחוק הראשון אין הוראות והגבלות בעניין העברת ידע לחו"ל²², בחוק השני (לאחר תיקונו בשנת 2005), קיימות הוראות המסדירות את העברת הידע.

לשכת המדען הראשי במשרד התמ"ת עוסקת בעידוד מו"פ תעשייתי בישראל במג-

המאושרת, כשהוא מוכפל במחיר המכירה של הידע, ובלבד שלא יפחת מסך המענקים כאמור, בתוספת ריבית שנתית.

"(2) היתה הבקשה להעברת ידע אל מחוץ לישראל, במסגרת מכירה של מקבל האישור שכתוצאה ממנה הפסיק מקבל האישור להיות תאגיד המואגד בישראל – ישלם מקבל האישור, במזומן, את הסכום הבסיסי, כשהוא מופחת לפי הוראות סעיף קטן (ז).

"בפיסקה זו, 'הסכום הבסיסי' – סכום השווה ליחס שבין סך המענקים שקיבל מקבל האישור לפי חוק זה, לבין סך ההשקעות הכספיות שהושקעו בו בניכוי הנכסים הפיננסיים כפי שיקבעו השרים, כשהוא מוכפל במחיר המכירה של מקבל האישור, ובלבד שלא יפחת מסך המענקים כאמור, בתוספת ריבית שנתית.

"(3) היתה הבקשה להעברת ידע אל מחוץ לישראל בתמורה להעברת ידע חלופי למקבל האישור בישראל, ושוכנעה ועדת המחקר, בהתחשב בסוגי הידע המועברים ובמידת התיישנותם הטכנולוגית, וכן במשך

חברות נתמכות מדען, ולהרחיב את שיתופי הפעולה שלהן עם חברות בחו"ל.

כמו כן, התיקון מביא לידי ביטוי את העובדה שהמדינה מעוניינת במשיכתן של חברות רב-לאומיות, המקיימות פעילות מו"פ בכל העולם, להשקעות מו"פ ולייצור בישראל.

סעיף 19ב לחוק המו"פ (תיקון 3) קובע את העקרונות להעברת ידע מחוץ לישראל. ועדת המחקר רשאית, במקרים מיוחדים, לאשר בקשה להעברה אל מחוץ לישראל של ידע הנובע ממחקר ופיתוח על פי תוכנית מאושרת, שאינו מוצר שפותח במסגרת אותה תוכנית, וכל זכות הנובעת ממנו (ידע), בתנאים המפורטים להלן:

"(1) היתה הבקשה למכירת הידע בלבד – ישלם מקבל האישור, במזומן, את הסכום הבסיסי, כשהוא מופחת לפי הוראות סעיף קטן (ז).

"בפיסקה זו, 'הסכום הבסיסי' – סכום השווה ליחס שבין סך המענקים שקיבל מקבל האישור לפי חוק זה לבין סך ההשקעות הכספיות שהושקעו בביצוע התוכנית

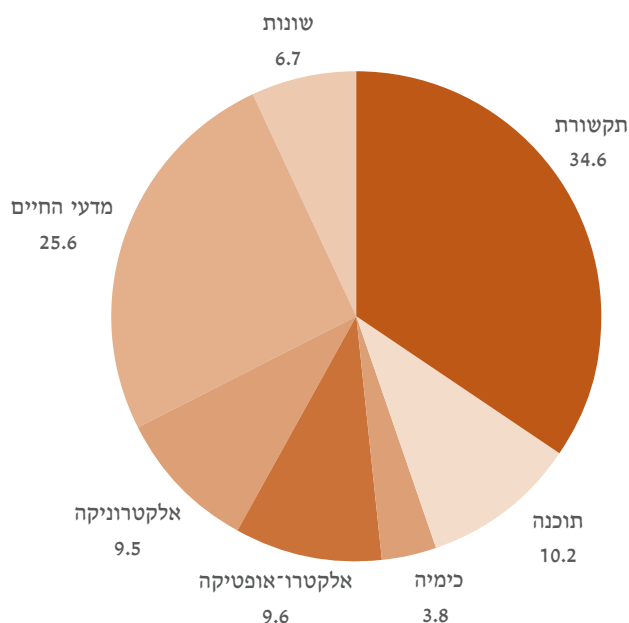
במקרים של פירוק חברות ומכירת נכסיהן. עקב האיסור לא ניתן היה למכור לגורמים בחו"ל את הקניין הרוחני שנוצר בתמיכת המדען, גם כאשר הם היו הקונים היחידים בנמצא.

נוסחת התמורה, הסבירו השרים, היא נוסחא פשוטה המתבססת על הרציונל הכלכלי של התמיכה ושל הוצאת הידע. מאחר שהמשק הישראלי לא יינה מהתשואה העודפת, על מקבל המענק לשלם למדינה בהתאם להשקעותיה במו"פ. הרעיון הוא לאפשר שימוש בתמורה להשקעה במו"פ חדש.

הנוסחא גם כוללת מנגנון פחת, אשר יכול להביא לידי ביטוי את העובדה, כי המשק נהנה מפירות הידע במשך מספר שנים, וכן את העובדה, כי ערכו של הידע הטכנולוגי פוחת עם השנים.

התיקון מאפשר גם החלפת ידע, החלפת ייצור בתמורה לייצור שווה ערך, ואישור שיתוף פעולה בין חברות רב-לאומיות וחברות ישראליות. מטרת התיקון היא לצמצם את ההגבלות המוטלות על פעילותן של

הענפים שקיבלו מענקים מהמדען הראשי, 2007 (אחוזים)



מקום הפעלת השליטה

והניהול הוא עניין שבעובדה, ובכל מקרה יש לבחון את מסכת העובדות שמובילות למסקנה מהיכן העסק מנוהל ונשלט. רישום פורמלי של התאגדות ורישום חשבונאי אינם מעידים בהכרח על מקום ניהול האסטרטגי של עסק. בחוזר מס הכנסה נקבעו קריטריונים לקביעת מקום "השליטה והניהול"

פרטית – ישועבדו לטובת המדינה כלל המניות שהתקבלו בתמורה, עד להעברת יתרת התשלום, ורוכש מקבל האישור יתן התחייבות ולפיה לא יעביר את הידע לאחר, במישרין או בעקיפין, ולא יבצע כל עיסקה במניות המשועבדות, לרבות חלוקת דיבידנד או מניות הטבה, עד להעברת יתרת התשלום; ועדת המחקר רשאית להחליט על מימוש השעבוד, בכל עת, לצורך מכירת המניות. (2) היתה התמורה במניות של חברה ציבורית – יירשמו המניות למסחר בבורסה, ומתוכן ישועבדו לטובת המדינה מניות, בשווי יתרת התשלום, עד להעברת היתרה כאמור, ובלבד שהתשלום יבוצע עד תום שלושה חודשים מהמועד הראשון שבו ניתן למכור את המניות; לא יבצע התש"לום במועד, תפעל המדינה למימוש מידי של השעבוד ולמכירת המניות".

כ על אף הוראות סעיף קטן (1) ר-2), "היתה הבקשה להעברת ידע אל מחוץ לישראל, כאמור באותו סעיף קטן, אגב פירוק מחמת חדלות פירעון או כינוס נכסים של מקבל האישור, ומחיר המכירה של הידע או של מקבל האישור, לפי העניין, נמוך מסך ההשקעות שהושקעו בביצוע התוכנית המאושרת או שהושקעו במקבל האישור, לפי העניין, רשאית ועדת המחקר לקבוע כי ההוראה שבאותו סעיף קטן ולפיה הסכום הבסיסי לא יפחת מסך המענקים בתוספת ריבית שנתית, לא תחול". קבעה הוועדה כאמור, לא יופחת הסכום הבסיסי לפי ההוראות להלן.

בתיקון נקבעו הוראות שונות ליישום החוק, ובין היתר:

כ "היתה המכירה של הידע או של מקבל האישור, כאמור בסעיף קטן (1) או (2), מכירה בלא תמורה, מכירה בין תאגידים קשורים כהגדרתם בסעיף 21, או מיזוג, או סברה ועדת המחקר, כי התמורה שהתקבלה בשל המכירה אינה ריאלית, תקבע ועדת המחקר את מחיר המכירה, לצורך סעיף זה, על סמך חוות דעת כלכלית מטעמה".

כ הסכום הבסיסי לפי סעיף קטן (1) או (2) "יופחת עד לסך המענקים שקיבל מקבל האישור, בתוספת ריבית שנתית, ובניכוי התמלוגים ששילם, בהתאם להוראות שיקבעו השרים.



כ מטוס כפיר. האגף לפיקוח על ייצוא בטחוני במשרד הביטחון וזעל בשיתוף עם משרד החוץ

לניצול הידע ולשימוש מלא בו ובכל הזכויות הגלומות בו או הנובעות ממנו, בדרך של רישיון בלעדי, בלתי חוזר, שאינו מוגבל בזמן, במקום או בדרך אחרת, רשאית הוועדה, מני הידע בלי לחייב את מקבל האישור בתשלום בשל ההעברה".

כ על אף הוראות סעיף קטן (2), "היתה התמורה בשל מכירת מקבל האישור כאמור באותו סעיף קטן, כולה או חלקה, במניות (בסעיף קטן זה – התמורה במניות), וההפרש בין מחיר המכירה של מקבל האישור לבין התמורה במניות (בסעיף קטן זה – התמורה במזומן) נמוך מהתשלום שעל מקבל האישור לשלם לפי סעיף קטן (ב)2), תשולם התמורה במזומן ורשאית ועדת המחקר לדחות את תשלום ההפרש שבין מלוא התשלום לפי אותו סעיף קטן לבין התמורה במזומן (בסעיף קטן זה – יתרת התשלום), בכפוף לתנאים המפורטים להלן ולתנאים נוספים שתורה הוועדה:

"(1) היתה התמורה במניות של חברה

התקופה שחלפה מסיום הפיתוח של הידע שיועבר אל מחוץ לישראל ובהיקף התמלוגים ששולמו עד למועד הבקשה להעברה, כי בשל הידע החלופי שיועבר לישראל, תושג תשואה עודפת הגדולה משמעותית מזו שהיתה מושגת בשל הידע שיועבר אל מחוץ לישראל, רשאית הוועדה, מנימוקים מיוחדים שיירשמו, לאשר את העברת הידע, ומקבל האישור לא יחויב בתשלום בשל ההעברה.

"אישרה הוועדה העברת ידע כאמור, תשונה התוכנית המאושרת בהתאם, כך שהידע החלופי יכלל בתוכנית, ויראו, לעניין חוק זה, את התוכנית המתוקנת בתוכנית המקורית שאושרה.

"הוראות פיסקה זו יחולו גם לגבי שיתוף של גורם מחוץ לישראל בידע של מקבל האישור, כנגד שיתוף של מקבל האישור בידע של גורם כאמור, והכל לצורך מחקר ופיתוח משותף וחדש".

לכללים אלו נקבעו גם חריגים:
כ "על אף הוראות סעיף קטן (1), נתן רוכש הידע הרשאה מפורשת למקבל האישור

הגורם האחרון המיועד להשתמש בפריט הייצוא ולגבי השימוש הסופי שייעשה בו²⁹. ג. לטענת הממשלה, העברת הפי-קוח על הייצוא הבטחוני למעמד של הסדר ראשוני ראוייה בהיבט החוקתי, לשם שמירה על חופש העיסוק. בהצעת החוק הוסבר, כי ראוי לחקיקה המטילה חובת רישיון לפעיל-לות עסקית מסוימת, שתעוגן באופן ברור בהסדר ראשוני בחוק ראשי.

חוק הפיקוח מגדיר "ידע בטחוני" ככל אחד מאלה:

"(1) מידע הדרוש לפיתוח או לייצור של ציוד בטחוני או לשימוש בו, ובכלל זה מידע המתייחס לתכנון, להרכבה, לבחינה, לשיפור, לשינוי, להדרכה, לאחזקה, להפעלה או לתיקון של ציוד בטחוני או לטיפול בו בכל דרך אחרת וכן טכנולוגיה הכלולה בצו לפי פיסקה (1) להגדרה 'ציוד דו-שימושי מפקח' ובצווים לפי ההגדרות 'ציוד טילים' ו'ציוד לחימה'; לעניין זה, מידע – לרבות נתונים טכניים או סיוע טכני.

בטחוני מטעמי ביטחון לאומי, יחסי חוץ של המדינה והתחייבויותיה הבינלאומיות ולשם שמירה על אינטרסים חיוניים אחרים שלה, נדרשת חקיקה אשר תאפשר פיקוח כזה בכל עת ובלא תלות בקיומה של הכרזה על מצב חירום.

ב. התאמה לנורמות בינלאומיות בתחום הפיקוח על הייצוא. מדינות רבות, ובראשן המדינות המובילות בתחום הייצוא הבטחוני, לרבות ארה"ב ומדינות האיחוד האירופי, גיבשו בשני העשורים האחרונים סדרה של משטרים בינלאומיים בתחום הפיקוח על ייצוא של אמצעי לחימה ופריטים דו-שימושיים.

משטרים אלה קובעים סטנדרט בינלאומי אחיד בנוגע לפריטים אשר לגביהם יש לקיים פיקוח. רשימות הפריטים שבפיקוח מתעדכנות מעת לעת על פי התפתחויות טכנולוגיות ואחרות. כמו כן, מתייחסים משטרים אלה לאמצעי הפיקוח על הייצוא הבטחוני, כגון באמצעות דרישה לקבל פרטים לגבי זהות

"בהוראות כאמור יקבעו השרים את התקופה שבמהלכה יופחת הסכום הבסיסי לפי סעיף קטן זה ואת המועדים והשיעורים להפחתה, ובלבד שתחילת התקופה תהיה שנתיים לפחות אחרי תום התקופה לביצוע התוכנית המאושרת, ושסיומה יהיה לא מאוחר מ-12 שנים מתום התקופה כאמור". השרים הוסמכו לקבוע גם כללים לחישוב מחיר המכירה באופן שיתחשב במניות שהוקצו ליזמים ועובדים שלא כנגד מזומן, וכן הוראות ותנאים לעניין מתן הרשאה מאת מקבל האישור לגורם מחוץ לישראל לשימוש בידע, לרבות תשלום למדינה תמורת הרשאה זו.

פרק רביעי: ייצוא ידע וציוד בתחום הביטחון

הפיקוח על ייצוא של ציוד לחימה, ידע בטחוני ושירות בטחוני הוסדר בעבר בצו הפיקוח על מצרכים ושירותים (ייצוא ציוד בטחוני וידע בטחוני), התשנ"ב-1991 וכן בכמה אכרזות מכוח צו הפיקוח²⁶. צו הפיקוח הוצא מכוח חוק הפיקוח על מצרכים ושירותים, התשי"ח-1957²⁷.

כיום מוסדר הפיקוח באמצעות חוק הפיקוח על ייצוא בטחוני, התשס"ז-2007 (חוק הפיקוח)²⁸. החוק הוא פרי יוזמה של משרד הביטחון, והוכן בשיתוף עם משרדי החוץ והמשפטים תוך התייעצות עם גורמים בתעשיית הצבאיות. השינוי ברגולציה ממתכונת של צו הפיקוח לחקיקה ראשית, נבע משלושה טעמים עיקריים:

א. ניתוק התלות בתוקפה של ההכרזה על מצב חירום במדינה. ההסדר הקודם היה תלוי בתוקפה של ההכרזה על שעת חירום, שכן סעיף 2 לחוק הפיקוח קובע, כי החוק לא יחול אלא בתקופה שקיים במדינה מצב של חירום בתוקף הכרזה לפי סעיף 9(א) לפקודת סדרי השלטון והמשפט, התש"ח-1948. ההכרזה על מצב חירום עומדת כיום בתוקפה מכוח ההכרזה של הכנסת לפי סעיף 38 לחוק יסוד הממשלה.

לאור זאת, כאשר יפקע תוקפה של ההכרזה על מצב חירום, יבוטל הסדר הפיקוח על הייצוא הבטחוני לפי סעיף 2. ואולם, לטענת הממשלה, בשל החיוניות בפיקוח על ייצוא

כ סנה מרכבה. ישראל הצטרפה לקו הבינלאומי של הסדרת הפיקוח על ייצוא בטחוני



אישורי המדען הראשי במסגרת קרן המו"פ

מועד האישור	מספר התוכניות	השקעות (מיליוני שקלים)
יוני 2007	34	242.1
יולי 2007	16	43.4
ספטמבר 2007	21	68.2
ינואר 2008	23	43.4
פברואר 2008	26	61
אפריל 2008	59	326.3

פיזי. נכסים אלו כוללים בעיקר את הזכויות הבאות: פטנטים (הגנה על המצאות של מוצרים ותהליכים טכנולוגיים); סימני מסחר (הגנה על מילים, דמויות, סימנים ועוד) המצביעים על מקור של טובין או של שירותים; מדגמים (הגנה על העיצוב תעשייתי של המוצר); זכויות יוצרים (הגנה על יצירות ספרותיות, דרמטיות, מוזיקליות ואמנותיות).

5. סוגיה נוספת המשיקה לעניין זה היא קביעת "מחירי העברה" בין החברות. ראו על כך להלן.

6. להרחבה בעניין מקלטי מס, ראו: אבי נוב, "מקלטי מס" ומגמות חדשות של הסדרה בינלאומית, **מיסים** יז/2, א-87.

7. סקירה כללית על הנושא ראו: דוד אלקינס, **מיסוי קניין רוחני – פטנטים, זכויות יוצרים, מוניטין וידע**.

8. אם העיסקה תסווג כמכירה הונית מוחלטת, זכות המיסוי בישראל תהיה רק אם הנכס נמצא בישראל או שמדובר בזכות לנכס בישראל (בהתאם לסעיף 89(ב)(2) לפקודה).
9. בשנת 2008 שיעור מס החברות הוא 27%. אולם בשנת 2010 שיעור מס החברות צפוי לרדת ל-25%, כך שהנישום יהיה אדיש ביחס לסינוג העיסקה.

10. אפשרות נוספת להגירת הידע מישראל לחו"ל, היא באמצעות הסכם מיוחד המכונה "הסכם לשיתוף בהוצאות". בהסכם

לעיתים, ניתן לבצע תכנון מאוחר של העברת הידע למקלט מס תוך צמצום עלויות המיסוי. ההזדמנות הטובה ביותר לביצוע ההעברה היא כאשר מתוכננת רכישה או מיזוג בין חברות. אלא, שמהלכים מסוג זה דורשים תכנון וייעוץ על ידי מומחים.
בנוסף לסוגיית המס שהיא קרייטית מאוד, יש לקחת בחשבון בעת העברת הידע את הוראות החוק והרגולציות החלות במיוחד על חברות אשר קיבלו מענקים מהמדינה (הטבות לפי החוק לעידוד השקעות הון והטבות מהמדען הראשי), ועל חברות המבקשות להעביר ידע המוגדר כבטחוני. ●

הערות

1. ראו: אבי נוב, "פחת מוחשי לנכס בלתי מוחשי", **רואה החשבון** 7.
2. ראו: אבי נוב, "מיסוי עסקאות בינלאומיות בתוכנות מחשב", **מיסים** כא/2, א-27.
3. למרות ההתקדמות הטכנולוגית והחשיבות של נכסים בלתי-מוחשיים בכל-כלה, בפקודת המס הישראלית אין הגדרה למונח "נכס בלתי-מוחשי" או "קניין רוחני", והטיפול המיסויי בסוגיות אלה מתאפיין בחוסר ודאות הפוגעת בעסקים.
4. בכללי החשבונאות (FAS 142) "נכס בלתי-מוחשי" מוגדר כנכס ללא מימד

"(2) ידע המתייחס לכוחות ביטחון, לרבות ידע הנוגע לארגונים, לבנייתם, להפעלתם, לתורת הלחימה או לשיטות הדרכה ואימון או שיטות פעולה שלהם, וכן ידע בנוגע למדיניות ביטחון, לוחמה בטרור ושיטות אבטחה".

ביחס להעברת ידע בטחוני לחו"ל, חוק הפיקוח קובע, כי ללא קבלת רישיון מתאים, לא ניתן להעביר בכל דרך שהיא ידע כאמור, לרבות בעל-פה מישראל אל מחוץ לישראל, או בישראל לידי מי שאינו אזרח ישראלי או תושב ישראל או לידי תאגיד חוץ.

חוק הפיקוח יוצר מציאות חדשה בנוגע לרגולציה של ייצוא ידע וצידוד בטחוני. סוגיות אלו מוסדרות כעת על ידי "רשות מוסמכת" – האגף לפיקוח על הייצוא הבטחוני במשרד הביטחון (אפ"י). סמכויות הרשות המוסמכת נתונות בידי ראש האגף. משרד החוץ שותף בהפעלת החוק, ובכלל זה פיקוח והתייעצויות.

ואולם, חוק הפיקוח יוצר גם עיוותים רבים ועשוי להכשיל עסקאות רבות. כך, לדוגמה, המונח "פעולת שיווק בטחוני" הוגדר באופן רחב, וכולל בין היתר שורה ארוכה של פעילויות שמטרתן קידום השיווק והייצוא. הצורך לבקש היתר על כל פעולת שיווק, עלול לגרום להצפת האגף בכמות אדירה של בקשות, אשר יסרבלו ויאריכו את זמן הטיפול בבקשות תוך הסבת נזק למבקשי הרשיונות. בסופו של יום, חוק הפיקוח החליף רגולציה קיימת ברגולציה חדשה, וקשה לראות כיום את היתרונות ברגולציה החדשה.

פרק חמישי: סיכום ומסקנות

מאמר זה דן בהשלכות השונות של העברת ידע מישראל לחו"ל הן מצד היבטי המס הנובעים מהעברת ידע, והן מצד היבטים נוספים: העברת ידע של חברה אשר קיבלה מענקים מהמדינה והעברת ידע המוגדר כבטחוני. הדרך הטובה ביותר למנוע את ה"הסתבכות" עם שאלות מתחום המס היא לערוך תכנון מראש בשלבים המוקדמים של הקמת העסק. תכנון מאוחר של העברת הידע למקלט מס (לדוגמה, לאחר ביצוע השקעה בחברה לפי שווי גבוה) חושף את החברה למס רווחי הון ישראלי.

שנתקבל ממשרד הביטחון. הצעת החוק ודברי הסבר פורסמו בהצעות חוק הממשלה 274 (19.12.2006), עמ' 186.

27. מכוח צו הפיקוח נקבעו מספר אכר-זות: אכרזת הפיקוח על מצרכים ושירותים (ציוד לחימה וידע בטחוני), התשמ"ז-1986; אכרזת הפיקוח על מצרכים ושירותים (ציוד טילים וטכנולוגיית טילים), התשס"ו-2006; אכרזת הפיקוח על מצרכים ושירותים (חומרי רישוי וציוד דו-שימושיים מסוימים המועברים לשטחי האחריות האזרחית הפלסטינית), התשס"ד-2004.

כמו כן מעוגנים בצווים שהוציא שר התמ"ת מכוח פקודת היבוא והייצוא נוסח חדש, התשל"ט-1979, הסדרים לעניין פיקוח על ייצוא של ציוד, ידע ושירותים שנועדו מעיקרם לשימוש אזרחי והמתאימים גם לשימוש בטחוני. ההסדרים הקבועים בצווי שר התמ"ת משלימים את הסדרי הפיקוח על הייצוא הבטחוני באמצעות הטלת פיקוח על ייצוא מישראל של פריטים דו-שימושיים.

28. החוק אושר בכנסת ביולי 2007.
29. הסדרי הפיקוח בישראל עודכנו במשך השנים בהתאמה למשטרי פיקוח בינלאומיים. כך למשל הוכרזו לראשונה בשנת 1991, במסגרת אכרזת הטילים מאותה שנה, ציוד טילים וטכנולוגיית טילים הכלולים ברשימת המשטר הבינלאומי בתחום הפיקוח על טכנולוגיות טילים כמוצרים בני פיקוח. כמו כן, בצו הייבוא והייצוא (פיקוח על ייצוא בתחום הכימי, הביולוגי והגרעיני), התשס"ד-2004, שהוצא בידי שר התמ"ת, עוגן הפיקוח על ייצוא של טובין, טכנולוגיה ושירותים בתחום הכימי והביולוגי הכלולים ברשימות של המשטר הבינלאומי המכונה "קבוצת אוסטרליה", ושל טובין, טכנולוגיה ושירותים בתחום הגרעיני הכלולים ברשימת מות של המשטר הבינלאומי המכונה "קבוצת ספקי גרעיני".

עות הון, ראו: אבי נוב, "מערכת המס ועיי-דוד השקעות", מיסים יט/1; אבי נוב, "עידוד השקעות זרות ישירות (FDI) באמצעות הטבות מס", מיסים יח/2.

21. שם.
22. בנוסף לעובדה שאין הוראות בחוק, למרכז השקעות אין נהלים ברורים

הצורך לבקש היתר על כל פעולת שיווק בתחום הבטחוני, עלול לגרום להצפת האגף בכמות אדירה של בקשות, אשר יסרבלו ויאריכו את זמן הטיפול בבקשות תוך הסבת נזק למבקשי הרשיונות. בסופו של יום, חוק הפיקוח החליף רגולציה קיימת ברגולציה חדשה, וקשה לראות כיום את היתרונות ברגולציה החדשה

ונוסחאות הקובעים מה קורה כאשר חברה מעבירה את הידע שלה אל מחוץ לישראל, וכל מקרה נדון לגופו. בנספח המצורף לכתב האישור למפעל מאושר (בדרך כלל סעיף 11) נקבע, כי על החברה לדווח למרכז השקעות על כל שינוי מהותי בעסקיה. לפיכך, על החברה המעבירה ידע לחו"ל, להודיע על כך למרכז השקעות.

23. לשכת המדען הראשי, אתר האינטרנט, <http://www.moit.gov.il/NR/exeres/3C96E1CF-EDFA-4F16-BACE-216773805124.htm>.

24. לשכת המדען הראשי, אתר האינטרנט, <http://www.moit.gov.il/NR/exeres/3C96E1CF-EDFA-4F16-BACE-216773805124.htm>.

25. דבריו של אמיר לוי, נציג אגף התקציבים במשרד האוצר, פרוטוקול ישיבת ועדת הכספים, 15.3.2005.

26. פרק זה מבוסס בעיקרו על דברי ההסבר בהצעת חוק הפיקוח על ייצוא בטחוני, התשס"ז-2006, ועל מידע נוסף

כזה, צדדים קשורים או "משתתפים" מסכימים לחלוק את העלויות והסיכונים של פיתוח, ייצור או רכישת נכסים, שירותים או זכויות, תוך קביעה מראש של מהות והיקף הזכויות של כל משתתף בנכסים, בשירותים או בזכויות. להרחבה בעניין זה ראו: ג'קי חולי, "מחירי העברה והסדרים לשיתוף בהוצאות בין צדדים קשורים – היבטי מיסוי ודין משווה", מיסים יח/1, א'111.

11. חוזר מס הכנסה 13/2001 – "סיווג הכנסה מעסקאות בינלאומיות המשלבות תוכנה", ניתן להורדה באתר האינטרנט של רשות המיסים: www.mof.gov.il/itc/horaot/h13-2001.pdf

12. סעיף 3.2 לחוזר הנ"ל.
13. בנוסף קיימת חשיפה למיסוי בחו"ל באמצעות ניכוי מס במקור. להרחבה בעניין זה ראו: אבי נוב, "מיסוי עסקאות בינלאומיות בתוכנות מחשב", מיסים כא/2, א'27.

14. עד לרפורמה במס הכנסה, אפשרות הקיזוז היתה מוגבלת לשבע שנים.
15. להרחבה בעניין זה, ראו: אבי נוב, "קיזוז הפסדים מועברים כנגד הכנסות מרווח ההון", רואה החשבון, נ"ה 3.

16. להרחבה בעניין זה ראו: אורן בירן ואח', "נסיעה בטוחה לעבר האקזיט", רואה החשבון 4.

17. סעיף 104 לפקודה מגדיר בין השאר "חברה" לצורך פרק שלישי לחלק 2 לפקודה, כ"חברה שאושרה בידי המנהל לעניין זה והיא תושבת חוץ, או תושבת ישראל שהיא חברת חוץ כהגדרתה בפקודת החברות או בחוק החברות". המנהל רשאי להתנות את מתן האישור בהעמדת ערבויות נאותות לתשלום המס על ידי החברה הקר-טת בעת מכירת הנכס.

18. ראו: חוזר מס הכנסה מס' 4/2002 – קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול, מיסים טז/2-ג'6.

19. להרחבה בנושא מחירי ההעברה ראו: אבי נוב, "מחירי העברה בעידן של גלובליזציה", מיסים יח/5.

20. נוסח החוק והתיקונים השונים שנעשו בו נמצאים באתר האינטרנט של משרד התמ"ת. ראו: <http://www.tamas.gov.il>. להרחבה וביקורת על החוק לעידוד השק-

