

שיעור ניכוי המס במקור ביבוא תוכנות מחשב

אבי נוימן, רו"ח (משפטן); שרון שחר, עו"ד (רו"ח)

קסלמן וקסלמן רואי חשבון, PricewaterhouseCoopers

מורסם ב – THEMARKER ביום 23.5.2002

לפני מספר חודשים פרסמה היחידה למיסוי בינלאומי של נציבות מס הכנסה בצעד מבורך, אך לא מספק, חוזר מס הכנסה (13/2001) שהתיימר לספק כללים לסיווג עסקאות המשלבות תוכנות מחשב (להלן: "החוזר") ולשים קץ לאנדרלמוסיה ששררה במחלקת הניכויים של הנציבות לענין חבות המס המוטלת כניכוי במקור על יבוא תוכנות מחשב. החוזר מפרט בהרחבה את כללי הסיווג של עסקאות תוכנה ומבחין בין עסקאות שבמהותן הן עסקאות של "מכר מוחלט" לבין עסקאות של "מתן זכות שימוש בזכויות יוצרים". ואולם, החוזר אינו דן כלל בהשלכות המס הנובעות מסווג כאמור, לרבות שיעורי המס המוטלים כניכוי במקור בעת יבוא התוכנות לישראל.

מתן זכות שימוש כתמלוגים

ככלל, החוזר קובע כי עסקת תוכנה תסווג כ"מכר מוחלט" אם מתקיימים מספר תנאים מצטברים כגון: התוכנה נרכשה לשימוש אישי בלבד, תקופת השימוש בה אינה מוגבלת בזמן, התשלום בגינה אינו מושפע מאורך תקופת השימוש, אין התחייבות להחזיר או להשמיד את התוכנה, אין צורך בהתאמת התוכנה לצרכי הלקוח ושהתוכנה נרכשה בהסכם רישיון אנונימי כדוגמת מספר סידורי עם הקלדת שם כדוגמת תוכנות מדף (תוכנות office). התקיימו התנאים דלעיל, סיווג מקור ההכנסה יהא רווחי עסקים או רווחי הון ובדרך כלל לא תקום כל חובת ניכוי מס במקור לרוכש התוכנה, כמו גם העדר חבות מס ישראלית למוכר התוכנה בהעדר מוסד קבע בישראל.

יחד עם זאת, על דרך השלילה קובע החוזר כי די באי קיום תנאי אחד מהתנאים שפורטו לעיל בכדי לסווג את עסקת התוכנה כעסקת "מתן זכות שימוש" והתשלומים בגינה יחשבו כתמלוגים. סיווג התשלום כתמלוגים מקבל יתר משמעות בעסקאות בין צדדים שאינם תושבי אותה המדינה, קרי עסקאות בינלאומיות. במצבים כאמור, התשלום עבור תוכנת המחשב עשוי ליפול ברשת המס של שתי מדינות, מדינת תושבות מקבל התשלום ומדינת תושבות המשלם – קרי מיסוי כפל. לדוגמא, כאשר תושב ישראל רוכש תוכנה מתושב חוץ, תקום חבות במס ישראלי של תושב החוץ, וינוכה מס במקור בשיעור 25% על פי הדין הפנימי הישראלי (בנוסף על חבות מס במדינת התושבות). ואולם, כאשר מקבל התשלום הינו תושב מדינה עימה חתמה ישראל על אמנה למניעת מיסי כפל, בדרך כלל מופחת שיעור הניכוי במקור לשיעור הקבוע באמנה. לצורך קביעת שיעור הניכוי במקור על פי האמנה לבחון את הגדרת התמלוג באמנה הרלוונטית ובכך יעסוק מאמרנו.

שיעור ניכוי המס במקור על תמלוגים לפי האמנות

מספר אמנות למניעת מיסי כפל עליהן חתומה ישראל מבחינות בין שני סוגי "תמלוגים" לגביהם חל שיעור שונה של ניכוי במקור: האחד, תמלוגים המשתלמים בגין "שימוש בזכויות יוצרים של יצירה ספרותית ... " ואילו השני, "תמלוגים תעשייתיים או כל תמלוג אחר". כך לדוגמא, האמנה בין ישראל לארה"ב קובעת ניכוי מס במקור בשיעור של 10% לגבי תמלוגים המשתלמים בגין זכויות יוצרים, ואילו 15% לגבי תמלוגים תעשייתיים. כך גם באמנה בין ישראל לספרד נקבע ניכוי מס במקור בשיעור של 5% על תמלוגים המשתלמים בעבור זכות שימוש בזכויות יוצרים או הזכות להשתמש בציוד תעשייתי, מסחרי או מדעי ואילו 7% לגבי כל תמלוג אחר. גם באמנות שישראל אינה צד להן קיימת הבחנה בין שני סוגי תמלוגים אלו כגון: האמנה בין ארגנטינה לקנדה, האמנה בין יפן לציכיה, האמנה בין רומניה לארה"ב וכד'.

החוזר דלעיל אינו דן בסוגיית שיעור ניכוי המס במקור המוטל על עסקאות תוכנה המסווגת כ"מתן זכות שימוש" ועולה השאלה האם כאשר תושב ישראל מבצע עסקת תוכנה כאמור עם תושב ארה"ב עליו לנכות מס במקור בשיעור 15% או שמא 10% בטענה כי מדובר בתמלוגים בגין זכויות יוצרים. שאלה זו מקבלת משנה תוקף, בעיקר לאור חוזי תוכנה רבים הנחתמים כ"חוזי נטוי" לפיהם נושא רוכש התוכנה בעלויות המס במקור.

בהעדר הוראה מפורשת בחוזר פנינו לדין משווה על מנת להתחקות אחר תשובה לשאלה זו :

בארה"ב, נקבע בנוגע לשאלה האם תוכנות מחשב נופלות לגדר הגדרת "תמלוגים", כי עסקינן בתשלומים המשתלמים בגין "שימוש בזכויות יוצרים" של עבודות מדעיות או אחרות. גישה זו הובהרה אף בדברי הפרשנות של רשויות המס האמריקאיות ביחס לאמנה בין ארה"ב למקסיקו ופינלנד. כמו כן במספר אמנות עליהן חתמה ארה"ב קיימת התייחסות ספציפית לתוכנות מחשב תוך הבהרה כי אלו כלולות במונח תשלומים בגין שימוש בזכויות יוצרים (ראו לדוגמא האמנה החדשה שנחתמה בין ארה"ב לבריטניה וכן האמנות בין ארה"ב לצרפת, רוסיה ודרום אפריקה). פרשנות זו מקורה בעובדה שתוכנות המחשב מוגנות על ידי דיני זכויות היוצרים בארה"ב.

ארגון ה-OECD הביע אף הוא עמדה דומה בקבעו כי באמנות בהן נקבע שיעורי ניכוי מס במקור שונים לתמלוגים בגין זכויות יוצרים לבין תמלוגים אחרים, יסווגו תמלוגים בגין תוכנות מחשב כתמלוגים המשתלמים בגין זכויות יוצרים (ראה מחקר בעניין תוכנות משנת 1992 שנערך על ידי ארגון ה-OECD). בדברי ההסבר לאמנת הדגם אף נקבע כי תוכנות מחשב יסווגו כיצירה ספרותית, אומנותית או מדעית. נראה, כי גם הפסיקה לאחרונה צועדת בכיוון זה ולאחרונה נקבע על ידי בית המשפט בספרד כי תשלומים בגין תוכנות מחשב יסווגו בתשלומים הנושאים באופיים "זכויות שימוש של יצירה ספרותית..." ולא תשלומים מסוג אחר.

נציין, כי קיימת גישה אחרת הסוברת כי יש לסווג תשלומים בעבור תוכנות מחשב כתמלוגים תעשייתיים או תמלוגים אחרים. תמלוגים תעשייתיים מוגדרים באמנה בין ישראל לארה"ב כ"תשלומים מכל סוג הנעשים כתמורה בעד השימוש, או הזכות לשימוש, בפטנטים, מדגמים, דגמים, תכניות, נוסחאות או תהליכים סודיים, סימנים מסחריים, או ברכוש או בזכויות כיוצא באלה...". הדוגלים בגישה זו סבורים כי בהעדר ציון המילים תוכנות מחשב, ניתן לסווג את התשלומים עבורם כתמלוגים בגין רכוש או זכויות כיוצא באלה. ואולם, מן הראוי לציין כי פרשנות חוקי המסים, מאז ומעולם, נוטה לאמץ הוראה או דין ספציפי על פני הדין הכללי וככל שתוכנות המחשב מוגנות בזכויות יוצרים יש להעדיף את גישת הפרשנות הראשונה שהוצגה לעיל.

סיכום

אנו בדעה, כי לאור העובדה שתוכנות מחשב מוגנות מכוח דיני זכויות היוצרים שלסווגתשלומים המשתלמים בגין יבוא תוכנות מחשב כתמלוגים המשתלמים עבור "שימוש בזכויות יוצרים" פני שנהוג ביתר מדינות העולם המתקנות. יתרה מזאת, אנו סבורים כי כיום, יותר ממעבר, מן החוזר עצמו משתמע שיש לסווג תמלוגים אלו כזכות שימוש בזכויות יוצרים, בייחוד לאור הקריטריונים והתנאים המהותיים שנבחנו בחוזר תוך שימוש במונחים מעולם זכויות היוצרים.

לפיכך, מסקנתנו היא, כי שיעור ניכוי המס במקור הרלוונטי לעניין האמנה בין ישראל לארה"ב עבור תשלומים בעד יבוא תוכנות מחשב שסווגו כתמלוגים יהא 10% בלבד. נבהיר, כי האמור לעיל הינו תחת ההנחה כי תוצאת הסיווג על פי החוזר הינה כי עסקינן ב"מתן זכות שימוש", להבדל מ"מכר מוחלט" שבגינה לא תקום כלל חבות מס בישראל בהעדר מוסד קבע על פי מבחני האמנה.

אבי נוימן, רואה חשבון ומשפטן מכהן כמנהל במחלקת המסים של קסלמן וקסלמן – P.W.C.
שרון שחר, עורכת דין ורואת חשבון מכהנת כסניורית במחלקת המסים של קסלמן וקסלמן – P.W.C.
האמור במאמר זה הינו על דעת הכותבים בלבד ואין לראות בו חוות דעת או המלצה מקצועית.