

טיטות חוזר מס הכנסה: "נכס לא מוחשי המשמש לשיווק"

עדכוני לקוחות

ביום 26.2.2026 פרסמה רשות המיסים טיטות חוזר מס הכנסה (להלן: **"טיטות החוזר"**) בנושא "נכס לא מוחשי המשמש לשיווק" (**"נכס שיווקי"**). מטרת טיטות החוזר לקבוע קריטריונים וסימנים לזיהוי מקרים שבהם יש לייחס חלק מההכנסה ל"נכס שיווקי", באופן שעלול להוציא חלק מההכנסה מגדר "הכנסה טכנולוגית" הזכאית להטבות לפי חוק עידוד השקעות הון, וזאת כדי לייצר וודאות ולהתוות מדיניות אחידה לצד הבטחת תשלום מס בישראל.

רקע לטיטות החוזר בענין נכס שיווקי

בשנת 2017 תוקן חוק עידוד השקעות הון והושקו מסלולי הטבה למפעלים טכנולוגיים מועדפים. במסגרת זו הוגדרה "הכנסה טכנולוגית", וממנה הוזרחה במפורש הכנסה שמקורה בנכס שיווקי, אשר אינה זכאית לשיעורי המס המוטבים מכוח החוק. בהמשך לכך, הותקנו תקנות ייעודיות שקבעו שייחוס הכנסה לנכס שיווקי ייעשה לפי עקרונות מחירי העברה בהתאם לסעיף 85א לפקודה (בשינויים המחויבים), וכן "כלל סף" שלפיו ככל שההכנסה המיוחסת לנכס השיווקי אינה עולה על 10% מסך ההכנסה הטכנולוגית המיוחסת לאותו נכס לא מוחשי מוטב – לא נדרש ייחוס הכנסה לנכס השיווקי וכל ההכנסה תסווג כהכנסה טכנולוגית הזכאית להטבות.

מהו נכס שיווקי? בהתאם לטיטות החוזר זהו נכס בלתי מוחשי התורם לערך המסחרי של מוצר או שירות, או מסייע לקידום בשוק, ואלה עשויים לכלול, בין היתר: סימני מסחר, שמות מסחריים, רשימות לקוחות וכיוצ"ב. עם זאת, המונח "נכס בלתי מוחשי המשמש לשיווק" אינו מוגדר בחוק או בתקנות. בחוזר מס הכנסה 09/2017 רשות המסים התייחסה לנושא ופירטה כמה נסיבות שבהתקיימן אין צורך לייחס הכנסה לנכס שיווקי. ברם, בפועל נתגלעו לא מעט מחלוקות מס לגבי הסוגייה, ולכן רשות המסים מבקשת לפרסם כעת חוזר חדש, במטרה להרחיב ולהבהיר את הנסיבות שבהן לא נדרש לשיטתה ייחוס הכנסה לנכס שיווקי.

עיקרי טיטות החוזר – קריטריונים ל"נכס שיווקי"

טיטות החוזר מבהירה שכל מקרה ייבחן בהתאם לנסיבותיו, אך מציגה קריטריונים אינדיקטיביים (שאינם רשימה סגורה) אשר בהתקיימם, ייטה פקיד השומה לקבוע כי אין תרומה מהותית של נכס שיווקי להכנסות החברה מעבר לרף שנקבע בתקנות, ולכן אין לייחס הכנסה לנכס שיווקי, כדלקמן:

- **אופי העסק – מכירות (B2B Business to Business):** החברה מוכרת את מוצריה לשוק המוסדי; והרכישה מבוססת על סמך מפרטים טכניים של המוצר הנמכר. טיטות החוזר עומדת על דוגמאות לפיהן כאשר מדובר באספקת מוצרים או שירותים הדורשים התאמה מדויקת לצורכי הלקוח הארגוני, ומאפייני המכירה כוללים בדרך כלל משא ומתן ממושך, בחינת היתכנות כלכלית והתקשרויות חוזיות ארוכות טווח – הדגש הוא על יצירת פתרון מקיף מותאם לארגון הרוכש, כך שערך המוצר אינו נגזר מתרומה מהותית של נכס שיווקי.
- **רכיב במוצר סופי:** ככל שמדובר בחברה המייצרת רכיב במוצר אחר של הלקוח, אשר מוטמע באותו מוצר ומאבד את "זהותו" העצמאית במסגרת תהליך הייצור – יש פחות מקום לייחס הכנסות לנכס שיווקי הנובע מהכנסות ממכירות המוצר ללקוח הסופי.

- **מפעל המהווה קבלן משנה:** מקום שבו המפעל מהווה קבלן משנה של הלקוח, המייצר לפי הזמנה ומפרט טכני של הלקוח, מבלי לשאת סימני זיהוי של המפעל המייצר – ככלל אין לייחס את ההכנסות לנכס שיווקי.
- **הענקת זכות שימוש לחברה משווקת 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.
- **היעדר תחרות משמעותית:** היעדר תחרות משמעותית בשוק אליו מיועד המוצר בשל ייחודיות המוצר, כך שהתרומה של הנכס השיווקי היא שולית.
- **שיעור והיקף נמוכים של הוצאות שיווק ביחס להוצאות מו"פ:** בדיקה זו, ככל שתבוצע, תביא בחשבון את העלויות (הן של הפיתוח והן של השיווק) מיום תחילת פיתוחו של הנכס הלא מוחשי המוטב.

לצד זאת, החוזר מדגיש כי עצם קיומן של הוצאות מכירה ושיווק אינו מוביל בהכרח למסקנה שנוצר נכס שיווקי, וכי ניתן להסתייע גם בהגדרת "נכס" בתקני חשבונאות ובין היתר יכולות זיהוי ושליטה על המשאב וקיומן של הטבות כלכליות עתידיות.

מנגנון בקרה ואישור "שומות נכס שיווקי" ברשות המסים

טיוטת החוזר קובעת מנגנון בקרה ואישורים פנימי ברשות המסים כתנאי להוצאת שומות הכוללות ייחוס הכנסה לנכס שיווקי. על מנת להבטיח כי שומות נכס שיווקי יצאו על בסיס מקצועי אחיד ושקוף, נקבע, בין היתר, שבחינת סוגיות הנוגעות לייחוס הכנסה לנכס שיווקי תיעשה בליווי רפרנט מטעם החטיבה המקצועית ברשות המסים. עוד נקבע שהוצאת שומות שעוסקות בנכס שיווקי מחייבות אישור בכתב של בכירים בחטיבה המקצועית: אישור מנהלי מחלקת חוקי עידוד ומחלקת מחירי העברה לשומות שלב א', ואישור מנהל החטיבה המקצועית לשומות שלב ב'.

סוגיה זו של "נכס שיווקי" רלוונטית במיוחד לחברות ישראליות ובינלאומיות הנהנות או מבקשות ליהנות מהטבות

לפי חוק עידוד השקעות הון במסגרת פעילות טכנולוגית, כאשר עשויים להתקיים אלמנטים שיווקיים משמעותיים. כאמור, טיוטת החוזר פורסמה על רקע מחלוקות מס בנושא "נכס שיווקי" שהתעוררו לאחרונה. יש לזכור שזו רק טיוטה, הכפופה להערות ועשויה להתעדכן.

גם נושא זה יידון במסגרת כנס "אתגרי המס של חברות רב לאומיות בישראל" המתקיים באוניברסיטת בר אילן ב-

13.5.2026. להרשמה לחצו כאן.

עדכון זה נועד לספק מידע כללי ותמציתי בלבד. הוא אינו מהווה ניתוח מלא או שלם של הסוגיות הנידונות, אינו מהווה חוות דעת משפטית או ייעוץ משפטי ואין להסתמך עליו.

אנשי קשר



נופר בצורי
שותפה



שירין גבאי מצגר
שותפה



שלמה אביעד זידר
שותף, מגשר



דניאל פסרמן
ראש תחום מסים