

דצמבר 2010

א.ג.ג,

הנדון: הצעת חוק ההסדרים - המלצות לתיקוני חקיקה בתחום המס

1. לאחרונה פורסמה הצעת חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011-2012.
2. במסגרת ההמלצות מוצעים שורה של צעדי מדיניות הנוגעים לתחומי המשק והחברה בישראל. בין השאר, מוצעים תיקונים להם השפעה פискаלית בתחומי המס השונים.
3. אנו שמחים להביא בפניכם מקבץ תמציתי של עיקרי תיקוני החקיקה המוצעים במסגרת הצעת חוק ההסדרים, המתייחסים לתחומי המס הבאים:
 - * החוק לעידוד השקעות הון.
 - * מו"פ ותעשיה.
 - * ביטוח לאומי.
 - * מס הכנסה.
 - * מס ערך מוסף.
 - * מיסוי מקרקעין.

יובהר כי בשלב זה המדובר בהצעת חוק. אם וכאשר יהפכו ההמלצות לכלל חוק סופי ומחייב, יופץ חוזר מתאים.

בכבוד רב,

הרשקו פרקש ושות'
רואי חשבון

תוכן עניינים:**עמוד**

3	החוק לעידוד השקעות הון:
3	כללי
4-3	מסלול הטבות המס
4	מסלול מענקים והלוואות
4	הגדרות
5	תחולה, הוראות מעבר והוראת שעה
5	מו"פ ותעשייה:
6-5	התרת השקעה במניות חברה עתירות מו"פ כהוצאה
6	הפחתת רכישת מניות חברות עתירות ידע כהוצאה
7	השבת מוחות - פטור ממס על הכנסה מתמלוגים בידי עולה חדש ותושב חוזר
7	ביטוח לאומי:
7	הפחתה מדורגת של התקרה לתשלום דמי ביטוח לאומי ודמי ביטוח בריאות
7	הגדלת דמי הביטוח הלאומי ממעסיק בגין שכר העולה על 60% מהשכר הממוצע
8	מס הכנסה:
8	תיקון הגדרות "קרן נאמנות חייבת" ו-"קרן נאמנות פטורה"
8	פטור ממס למלגה שניתנה לסטודנט או לחוקר
8	ביטול הפטור לתושב חוץ שאין לו הקלה ממיסי כפל
8	ביטול שיעור המס המופחת לעיתונאי חוץ
9	ריווח מדרגת המס הראשונה ובמקביל ביטול ההכרה בהוצאות אש"ל כהוצאה מוכרת
9	הטבות מס ביישובים
9	סייג לחובת מסירת ידיעות
9	פקודת המיסים (גבייה)
10	מס ערך מוסף:
10	קבוצות רכישה
10	פטור ממס למלגה שניתנה לסטודנט או לחוקר
10	מיסוי מקרקעין:
10	קבוצות רכישה
10	הגשת שומה עצמית תוך 25 ימים
10	קבלת אישור לטאבו בהליך מזורז
11	שומה סופית תוך 8 חודשים
11	החלטה בהשגה תוך 8 חודשים במקום שנה
11	צמצום תקופת דחיית תשלום מס עד 30% מקבלת התמורה
11	ניכוי במקור גם בעסקאות מקרקעין
11	חישוב מס שבח לפי מדד ידוע
11	דחיית יום המכירה בעסקה שתלויה בשינוי ייעוד תכנוני
11	פינוי ובינוי

הצעת חוק ההסדרים – המלצות לתיקוני חקיקה בתחום המס

להלן מובאים בקצרה עיקרי ההמלצות בתחומי המס השונים:

החוק לעידוד השקעות הון

1. כללי

- * **מטרת החוק** – מוצע לעדכן את מטרת החוק, כך שהדגש יושם על השגת יעדים של הגברת הצמיחה במגזר העסקי, שיפור התחרותיות של התעשייה הישראלית בשווקים בינלאומיים ויצירת מקורות תעסוקה ופיתוח באזור הפריפריה. תינתן עדיפות לחדשנות ולאזורי פיתוח.
- * **אפשרות לקבלת הטבות בשני מסלולים** – מוצע כי תינתן אפשרות ליהנות משני ההסדרים החדשים שייקבעו בחוק – מענקים והטבות מס, במקביל. קרי, מפעל אשר זכאי לקבל מענק השקעה מכוח החוק במסגרת מסלול מענקים או מענקים והלוואות, יוכל לקבל גם הטבות במס.
- * לשם היעילות והאחידות ייקבע שהחלטה שתיתן רשות המיסים בתחום סמכותה על סיווג המפעל כמפעל תעשייתי תחול גם לעניין בחינת זכאותו לקבלת מענק או הלוואה מכוח החוק, וכי מפעל תעשייתי שקיבל מענק או הלוואה לתוכנית שאושרה לו בהתאם לחוק יסווג כמפעל תעשייתי גם לצורך מסלול ההטבות במס. לאישור זה יהא תוקף של 5 שנים ומתייחס רק לגבי אישורים שינתנו החל מ-1 בינואר 2011.
- * **מפעלי תיירות** – מוצע כי הסדרי ההטבות הקבועים בחוק לגבי מפעלים בתחום התיירות יוותרו על כנם גם לאחר התיקון המוצע. עוד מוצע לקבוע כי מענק השקעה לא ישולם למפעל תיירותי שבחר במסלול הטבות חלופי. בהתאם, ההגדרה "מפעל מוטב" תצומצם ותכלול אך ורק מפעלים תיירותיים, וייערכו ההתאמות הנדרשות בהגדרות "הכנסה מוטבת" ו"חברה מוטבת".

2. מסלול הטבות המס

- * ביטול מנגנון הטבות המס הקיים, למעט ביחס למפעלי תיירות, וקביעת הסדרי הטבות במס חדשים למפעלים תעשייתיים.
- * קביעת מס חברות אחיד מופחת למפעלי תעשייה יצואנים (מעל 25%). שיעור המס המופחת לא יהיה תלוי תכנית ויחול על כלל הכנסתו של המפעל התעשייתי.
- * הפחתת שיעורי המס למפעלים התעשייתיים תיעשה באופן הדרגתי על פני שלוש שנים.
- * הירידה בשיעורי המס תעשה באופן מדורג על פני שלוש שנים כך שבשנים 2011-2012 שיעור המס המופחת באז"פ אי יהא 10% ובשאר הארץ 15%. החל משנת 2013 ואילך שיעור המס המופחת יהא: 8% ו-12% בהתאמה.
- * המס המופחת לא יהיה מותנה בביצוע השקעה מזכה בנכסים יצרניים.
- * תיווסף הגדרה של "הכנסה מועדפת" ויובהר כי מדובר בהכנסה שהופקה או נצמחה מפעילותו הייצורית בישראל של מפעל מועדף.
- * נקבע כי בסמכות מנהל רשות המיסים לקבוע כללים לעניין ייחוס ההכנסות של מפעל מבזר ושל מפעל שפועל גם מחוץ לישראל.
- * ביטול ההטבות הנוספות להן היו זכאיות חברות בהשקעת חוץ.
- * ביטול מסלול "אירלנד" ו"מסלול אסטרטגי".

* ייקבע מס דיבידנד מופחת בגובה 15% ללא הבחנה בין משקיע זר למקומי. בחלוקת דיבידנד לחברה ישראלית לא ינוכה מס במקור.

קביעת מסלול הטבות מס למפעל תעשייתי מיוחד אשר יהא זכאי לשיעור מס מופחת של 5% באז"פ א' ו-8% בשאר הארץ. לעניין זה, הסיווג כמפעל מועדף מיוחד יתבסס על תכנית עסקית המראה שהמפעל יתרום תרומה מהותית לפעילות הכלכלית בישראל ויש בו כדי לקדם יעדים לאומיים במשק המדינה. על התכנית העסקית לכלול אחת מהחלופות המוצעות. בנוסף נדרש לעמוד בתנאי הסף שנקבעו.

3. מסלול מענקים והלוואות

* דיון בבקשות במהלך שנת התקציב השוטפת, אגב צמצום תקופת ההמתנה לתשובה.

* שר האוצר ושר התמ"ת יוסמכו לקבוע, לפי הצעת המנהלה או בהתייעצות עמה, מסלולי סיוע חדשים לתעשייה שיעודדו חדשנות והתייעלות, שיש בהם תועלת חיצונית משמעותית למשק והשקעה בהון אנושי (ולא רק בהון פיזי). המסלולים יכולים לכלול מענקים לעידוד הכשרה מקצועית לעובדים, תמיכה בעסקים קטנים ובינוניים באמצעות הלוואות, ועוד.

* המנהלה תיקבע את שיעור המענק שיינתן לכל תכנית מאושרת עד למקסימום 24% (4% תוספת מענק מנהלי), ורק באזור פיתוח א'.

* מענק יינתן רק למפעל תעשייתי אשר עומד בתנאי סעיף 18א לחוק (קרי: יצוא לחו"ל בשיעור של 25% לפחות). השקעה כאמור אינה חייבת להיות בהקמת מפעל או נכס או בהרחבתם ותוכל להיות גם בהון אנושי או בכל דרך אחרת, ובלבד שהיא מגשימה את מטרת החוק.

4. הגדרות

* קביעת הגדרה אחידה בחוק למונח "מפעל תעשייתי". בעניין זה, מוצע לקבוע כי מכרה, מפעל להפקת מחצבים או מפעל לחיפוש או להפקת נפט לא ייחשבו למפעל תעשייתי לעניין החוק. בנוסף מוצע לקבוע כי חברה בבעלות ממשלתית מלאה לא תהיה זכאית ליהנות מההטבות שבחוק.

* תיווסף הגדרה של "מפעל מועדף", לפיה הוא מפעל תעשייתי שמתקיימות בו הוראות החוק לעניין היותו מפעל בר תחרות התורם לתוצר המקומי הגולמי או שהוא מפעל בר תחרות בתחום האנרגיה המתחדשת.

* תיווסף הגדרה של "חברה מועדפת" שהיא חברה בעלת מפעל מועדף, שאינה חברה בבעלות ממשלתית מלאה, וכן שותפות רשומה בעלת מפעל מועדף שכל השותפים בה הן חברות שהתאגדו בישראל שאינה שותפות שכל החברות השותפות בה הן חברות בבעלות ממשלתית מלאה, ואשר מתקיימים בה מספר תנאים נוספים. חברה כאמור תהא זכאית להטבות במס.

* תיווסף הגדרה של "הכנסה מועדפת", שהיא הכנסה מהסוגים המפורטים הגדרה, שהופקה או נצמחה מפעילותו הייצורית בישראל של מפעל מועדף.

מוצע כי הגדרה זו תכלול, בין השאר, הכנסה ממכירת מוצרים שיוצרו באותו מפעל לרבות רכיביהם שיוצרו במפעל אחר, הכנסה ממכירת מוצרים שהם מוליכים למחצה שיוצרו במפעל אחר שאינו בבעלות קרובו של בעל המפעל על-פי ידע שפותח במפעל, הכנסה ממתן זכות לשימוש בידע או בתוכנה שפותחו במפעל, הכנסה מתמלוגים שהתקבלו בשל שימוש כאמור שהמנהל רשות המיסים אישר שהיא נלווית לפעילות הייצורית של המפעל המועדף בישראל, הכנסה משירות נלווה למכירות כאמור ומשירות נלווה לזכות השימוש בידע או בתוכנה או לתמלוגים כאמור לעיל, וכן הכנסה ממחקר ופיתוח תעשייתי בעבור תושב חוץ ובלבד שניתן לגביהם אישור מאת ראש המחקר למינהל ופיתוח תעשייתי. עוד מוצע כי לא תינתן הטבה לגבי חלק ההכנסה שנובע ממרכיבים שמקורם במכרה או במפעל אחר להפקת מחצבים.

תחולה, הוראות מעבר והוראת שעה

מוצע לקבוע כי תחילתם של ההסדרים המוצעים תהא ב-1 בינואר 2011 והם יחולו על הכנסה מועדפת שהופקה או נצמחה בידי חברה מועדפת החל ביום התחילה.

מוצע לקבוע כי לגבי הכנסות של חברה אשר ביצעה את ההשקעה המזערית המזכה והחלה בביצוע ההשקעה בשנת המס 2010, יחולו הוראות החוק הקיים והיא תוכל לבחור את שנת המס שעד שנת המס 2012 כשנת הבחירה.

עם זאת, לפי הוראות הדין הקיים, תינתן האפשרות לבחור בהוראות הדין החדש, אגב ויתור על המשך יישום הוראות הדין הישן לגבי תקופת ההטבות שנותרה. בהקשר זה ייקבע כי לא תהיה זכות חזרה מבחירה כאמור. בחירה בדין החדש אפשר שתיעשה במועד הקבוע להגשת הדוח השנתי למס הכנסה בכל שנה, והיא תחול על כלל הכנסותו של המפעל החל בשנת המס שלאחר שנת ההודעה.

מוצע לקבוע "תקופת צינון" למפעלים שבחרו במסלול המענקים כדלקמן: לגבי מפעל שנכלל בתכנית שאושרה לפני 1.4.2005 תקבע תקופת צינון בת שלוש שנים מיום תחילת שנת ההפעלה של התכנית, ולגבי מפעל שנכלל בתכנית שאושרה אחרי 1.4.2005 ולפני יום התחילה – חמש שנים מהמועד האמור. בסופה של תקופת הצינון רשאי המפעל לבחור להמשיך ולהחיל עליו את הוראות החוק כנוסחן טרם התיקון או את הוראות החוק המוצע.

מו"פ ותעשייה

להלן מובאות בתמצית עיקרי ההמלצות, המתייחסות לתמריצי מיסוי לעידוד ופיתוח התעשייה עתירת הידע. בנסיבות בהן קיימת כוונה לבצע השקעה בחברה עתירת מו"פ או לרכוש חברה עתירות ידע, מוצע לשקול את עיתוי ביצוע העסקה, שכן בהתאם לחקיקה המוצעת, התמריצים בעניין זה יכנסו לתוקף בשל השקעה/רכישה, לפי העניין, שיבוצעו החל מיום 1 בינואר, 2011.

1. התרת השקעה במניות חברה עתירות מו"פ כהוצאה

במטרה להגדיל את מקורות המימון לחברות הישראליות עתירות מו"פ המצויות בשלב הראשוני של פעילות המחקר והפיתוח (שלב ה-Seed), בדרך של הגדלת היקף ההשקעות בהן, מוצע לתמרץ את אותם בעלי הון המשקיעים בהן, בדרך של התרת סכום ההשקעה כהוצאה בידם, ובכך להוזיל למעשה את עלויות ההשקעה. בכך מושווית הלכה למעשה ההטבה הניתנת בין השקעה במישרין (לפי סעיף 20א לפקודה) לבין השקעה בעקיפין במניות חברת המטרה.

מוצע כי סכום השקעה מזכה במניות של חברת מטרה, עד לגובה של 5 מיליון ₪ (להלן: "**סכום ההשקעה המרבי**"), יותר ליחיד בניכוי מכלל הכנסתו בשנת המס, במשך שלוש שנות מס החל בשנת המס בה סכום ההשקעה המזכה שולם לחברת המטרה (להלן: "**תקופת ההטבה**"), בכפוף להתקיימות כל התנאים הבאים:

- (1) סכום ההשקעה שולם בתקופה שבין 1 בינואר 2011 לבין היום האחרון של שנת המס 2015.
- (2) היחיד החזיק במניות שהוקצו לו בתמורה להשקעתו המזכה בחברת המטרה כל תקופת ההטבה.
- (3) הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות אינן מהמטרות העיקריות של ההשקעה.

לעניין זה, מוצע להגדיר "**השקעה מזכה**" כדלקמן: השקעה של יחיד בחברת מטרה בשנת מס כלשהי, אשר בשלה הוקצו לו מניות בחברת המטרה באותה שנה.

מוצע כי בחישוב סכום ההשקעה המרבי יילקחו בחשבון כלל השקעותיו המזכות של היחיד בחברת המטרה, במישרין, וכן השקעות כאמור שביצע קרובו בחברה.

בנוסף, מוצע כי לעניין חישוב רווח הון במכירת מניות חברת המטרה בידי יחיד שהותר לו בניכוי סכום ההשקעה המזכה כאמור, יוקטן המחיר המקורי של המניות בכל סכום ההשקעה שהותר בניכוי כאמור.

על מנת לאפיין את **חברת המטרה**, מוצע כי חברה כאמור תהיה חברה תושבת ישראל שמניותיה אינן רשומות למסחר בבורסה, עיקר ההשקעה בה על ידי היחיד תשמש להוצאות מו"פ שעיקרן הוצא בישראל, אין לה הכנסות משמעותיות ביחס להוצאותיה, עיקר הוצאותיה בשנות ההטבה הינן הוצאות מו"פ וכן, הוצאות המו"פ שהוצאו על ידה מבוצעות לשם קידומו או פיתוחו של מפעל שבבעלותה (קרי: הקניין הרוחני שיפותח בעקבות המו"פ יהיה בבעלות החברה).

2. הפחתת רכישת מניות חברות עתירות ידע כהוצאה

במטרה ליצור תנאים שיתמרצו את הצמחתן וביסוסן של חברות עתירות ידע גדולות במשק, מוצע לעודד חברות גדולות או בינוניות לרכוש ולהשקיע בחברות ישראליות קטנות שעיסוקן בתחום תעשיות עתירות הידע.

מוצע כי סכום הרכישה הנקי ששולם בידי חברה רוכשת לרכישת אמצעי השליטה בחברה מזכה, יותר לה בניכוי בשיעורים שנתיים שווים, מכלל הכנסתה בשנת המס, במשך חמש שנות מס החל בשנה שלאחר שנת הרכישה (להלן: **"תקופת ההפחתה"**), ובלבד שהתקיימו התנאים הבאים:

- (1) יום הרכישה הוא בתקופה שבין 1 בינואר 2011 ועד ליום האחרון של שנת המס 2015.
- (2) הרכישה היא בשיעור של 80% לפחות בכל אחד מאמצעי השליטה בחברה המזכה.
- (3) ביום שלפני יום הרכישה, החברה הרוכשת והחברה המזכה אינן קרובות זו לזו.
- (4) הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות אינן מהמטרות העיקריות של רכישת אמצעי השליטה בחברה המזכה, וניתן אישור המנהל על כך.

לעניין זה, מוצע כי **"שנת הרכישה"** תוגדר כשנה שבה חברה רוכשת רכשה אמצעי שליטה בחברת מטרה. בנוסף, מוצע כי לעניין חישוב רווח הון במכירת מניות החברה המזכה בידי החברה הרוכשת שהותר לה בניכוי סכום הרכישה הנקי כאמור, יוקטן המחיר המקורי שלהן בכל סכום הרכישה שהותר כאמור.

על מנת לאפיין את סוג העסקאות שאותן יש לתמרץ כאמור לעיל, מוצע כי ייקבעו, בין היתר, התנאים הבאים:

- * החברה הרוכשת והחברה המזכה (הנרכשת) הינן חברות מוטבות כהגדרתן בסעיף 51 לחוק עידוד השקעות הון.
- * נדרש שיעור מינימאלי של הוצאות מו"פ (7%) ביחס לסך ההוצאות בחברות האמורות ושיעור מינימאלי של עובדים בעלי תואר אקדמאי העובדים בתחום השכלתם (20%) ביחס לכלל העובדים. יחד עם זאת, מוצע כי בשנת הרכישה השיעורים המינימאליים בחברה המזכה יהיו גבוהים יותר (25%-ו-40% בהתאמה).
- * הרכישה תהיה בשיעור של 80% מאמצעי השליטה בחברה המזכה.
- * החברה המזכה לא תהיה בעלת מקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין (בין שהן בישראל ובין שהן מחוץ לישראל) ולא תהיה בעלת זכויות בחבר בני אדם אחר, אלא אם פעילותו של חבר בני האדם האחר תפלה לפעילות החברה הרוכשת ומהווה חלק בלתי נפרד ממנה. כמו כן, סכום הרכישה הנקי שיינתן פחת בגינו לא יכלול את סכום ההון העצמי של החברה המזכה. כך, הסכום שיותר להפחתה בידי החברה הרוכשת מבטא את שווי המוניטין והידע הקיימים בחברה המזכה.
- * כל הוצאות המחקר והפיתוח שהוצאו על ידי החברה המזכה מהשנה העוקבת לשנת הרכישה מבוצעות לשם קידומו או פיתוחו של המפעל שבבעלותה או של המפעל שבבעלות החברה הרוכשת (קרי: הקניין הרוחני שיפותח בעקבות המו"פ יהיה בבעלות החברה המזכה או החברה הרוכשת) וכן, עיקרם של ההוצאות כאמור יוצאו בישראל.

3. השבת מוחות - פטור ממס על הכנסה מתמלוגים בידי עולה חדש ותושב חוזר

מוצע לעודד חזרה לארץ של מדענים ישראלים לאקדמיה באמצעות הטבות מס על הכנסות עתידיות שיהיו להם לאחר חזרתם לישראל כתוצאה ממסחור הידע ש"רכשו" מחוץ לישראל.

לפיכך, מוצע להעניק הטבה במס הכנסה, לתושב מוטב שהוזמן, בהיותו תושב חוץ, על ידי מוסד אקדמי או בית חולים (להלן: "מוסד") לעבוד בו. תושב כאמור יהיה זכאי לפטור ממס לגבי הכנסתו מתמלוגים המשתלמת מאת חברת יישום שבבעלות המוסד, במשך 5 שנות מס שבתחילתן בשנת המס הראשונה בה החל לקבל הכנסה כאמור.

מוצע להגדיר "תושב מוטב" כתושב ישראל שהיה לראשונה לתושב כאמור בתקופה שבין 1 בינואר 2011 לבין 31 בדצמבר 2015 או תושב חוזר. לעניין זה, "מוצע כי "תושב חוזר" יוגדר כיחיד ששב והיה לתושב ישראל בתקופה שבין 1 בינואר 2011 לבין 31 בדצמבר 2015 לאחר שהיה תושב חוץ במשך שש שנים רצופות לפחות.

מוצע להגדיר "חברת יישום" כתאגיד בת של מוסד, העוסק בפיתוח מוצרים שפותחו או התגלו במסגרת פעילות של מחקר ופיתוח של המוסד, ולהגדיר "מוצר" ככנס מוחשי או ידע, לרבות תהליך ייצור ותוכנת מחשבים, הנובע ממחקר ופיתוח, על פי תכנית שהמדען הראשי אישר לפי הוראות חוק לעידוד מו"פ.

מוצע כי ההטבה תינתן בכפוף לכך שהתושב המוטב התקשר בתוך שנתיים מתום שנת המס שבה עלה או חזר לישראל, לפי העניין, בהסכם עם חברת היישום לפיתוח מוצר שלפיו, בין השאר, יהיה זכאי לתמלוגים מאת חברת היישום שמקורם במתן זכות שימוש באותו מוצר (להלן: "ההסכם"). לעניין זה, נדרש כי ההכנסה מתמלוגים מקורה במתן זכות שימוש במוצר שבבעלות החברה ליישום ושפותח או התגלה לפי ההסכם. מוצע שמתוך התמלוגים שמקבל היחיד מחברת היישום שמקורם באותו מוצר שפותח בהתאם להסכם, הפטור יינתן רק על אותו חלק הנובע ממתן זכות השימוש במוצר לתושבי חוץ.

בנוסף, כתנאי לקבלת ההטבה נדרש אישור המנהל כי הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות אינן בין המטרות העיקריות של ההסכם.

ביטוח לאומי

1. הפחתה מדורגת של התקרה לתשלום דמי ביטוח לאומי ודמי ביטוח בריאות

במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009-2010), התשס"ט-2009, נקבע כהוראת שעה, כי בתקופה שמיום 1.8.2009 ועד ליום 31.12.2010, התקרה לתשלום דמי ביטוח לאומי ודמי ביטוח בריאות תעלה, מהסכום הבסיסי כפול 5 לסכום הבסיסי כפול 10.

מוצע לתקן את חוק הביטוח הלאומי כך שייקבעו בו הפחתה מדורגת של התקרה כאמור, כך שבשנת 2011 תעמוד התקרה על הסכום הבסיסי כפול 8 (השווה כיום ל-63,800 ש"ח) ובשנת 2012 על הסכום הבסיסי כפול 7 (השווה כיום ל-55,825).

יובהר כי אין בתיקון המוצע כדי להגדיל את התקרה לעניין תשלום גמלאות (שהינה הסכום הבסיסי כפול 5).

2. הגדלת דמי הביטוח הלאומי ממעסיק בגין שכר העולה על 60% מהשכר הממוצע

משנת 2005 הוחלט על מתווה יורש של שיעור השתתפות המעסיקים בדמי הביטוח הלאומי עבור שכר עובדיהם שמעל 60% מהשכר הממוצע. בתקופה האמורה ירד שיעור השתתפות המעסיק מ-5.93% ל-5.43%.

מוצע לתקן את חוק הביטוח הלאומי לעניין שיעור דמי הביטוח הלאומי הנגבים ממעסיק עבור השכר העולה על 60% מהשכר הממוצע, ולקבוע כי מיום 1.4.2011 הוא יועלה ב-0.47% ויעמוד על 5.9%.

מס הכנסה1. תיקון הגדרות "קרן נאמנות חייבת" ו-"קרן נאמנות פטורה"

מוצע לתקן את ההגדרות "קרן נאמנות חייבת" ו-"קרן נאמנות פטורה" שבסעיף 88 לפקודת מס הכנסה, כך שתינתן האפשרות לשינוי סיווג של קרן נאמנות חייבת לקרן נאמנות פטורה באופן קבוע וחד סטרי.

קרן נאמנות חייבת תהא רשאית להודיע על שינוי סיווגה באופן חד פעמי, עד 30 ימים לפני תחילתה של שנת המס, והיא תהפוך לקרן נאמנות פטורה החל מהיום הראשון של שנת המס העוקבת לשנת המס שבה הוגשה ההודעה.

במקרה זה, מוצע כי יחולו לגבי הקרן ההוראות הבאות:

* יראו את כל נכסיה כאילו נמכרו ביום האחרון של שנת המס בה הוגשה ההודעה ואת הכנסותיה כאילו התקבלו ביום האמור, ומנהל הקרן שילם המס בשל הכנסות אלה בתוך 30 ימים מהיום האמור.

* לעניין בעל יחידה בקרן כאמור, שרווח ההון במכירתה פטור ממס בידי, יראו את היום האחרון של שנת המס בה הוגשה הבקשה כיום הרכישה והמחיר המקורי שלה יהיה שווה ביום האמור.

שינוי זה יאפשר ליצור אחדות וניטרליות במס ככל שהדבר מתייחס למיסוי קרנות הנאמנות ומיסוי המחזיקים ביחידותיהן, לרבות לעניין שיעורי המס (בעיקר לגבי חברות) והוראות קיזוז ההפסדים (בעיקר לגבי יחידים).

2. פטור ממס למלגה שניתנה לסטודנט או לחוקר

מוצע לתקן את הוראת הפטור ממס למלגה שניתנה לסטודנט או לחוקר (שבסעיף 299) לפקודה, ולהוסיף בה תנאי לפיו משלם המלגה הוא מוסד לימוד או מחקר, במישרין או בעקיפין, וזאת כדי למנוע שימוש לרעה בהוראות הסעיף וכדי למנוע הרחבה של הוראותיו גם לגבי תשלומים המשולמים על ידי גופים אחרים (למשל, מעבידים) שיוגדרו על ידם כ"מלגה".

בהתאם להודעת רשות המיסים שפורסמה לאחרונה, מובהר כי לשינוי המוצע אין כל השפעה על מלגות הניתנות בגין הצטיינות, פעילות התנדבותית או מלגות בשל מצב סוציו אקונומי נמוך, שכן מלגות אלו ניתנו כהוקרה מבלי שישנה התחייבות של המקבל ליתן תמורה או שירות בהווה או בעתיד.

3. ביטול הפטור לתושב חוץ שאין לו הקלה ממיסי כפל

מוצע לבטל את פסקה (15ב) שבסעיף 9 לפקודה, שעניינו פטור לתושב חוץ שאין לו הקלה ממיסי כפל. בהתאם להוראות הפסקה האמורה, הכנסה של תושב חוץ מדיבידנד מחברה שמניותיה נסחרות בבורסה, או מריבית על אגרות חוב לתקופה של 12 שנים לפחות הנסחרות בבורסה, תהיה פטורה ממס בישראל בהתקיים אחד מאלה: (1) מקבל הדיבידנד אינו מקבל הקלה ממיסי כפל במדינת מושבו, (2) באמנה שבין ישראל למדינת התושבות של מקבל ההכנסה יש סעיף חסך מס המתבסס על סעיף 9(15ב).

4. ביטול שיעור המס המופחת לעיתונאי חוץ

מוצע לתקן את סעיף 75א' לפקודה, כך שהחל מיום 1 בינואר, 2011 תבוטל בו הסמכת שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להתקין תקנות בדבר שיעור המס שיחול על הכנסתם של עיתונאי חוץ, ובכך לבטל את שיעור המס המופחת (25%) הניתן כיום לעיתונאי חוץ, הכל החל מיום 1.1.2011, וזאת מבלי לשנות את כללי הניכויים וההכרה בהוצאות בקרב אוכלוסיה זו.

5. ריווח מדרגת המס הראשונה ובמקביל ביטול ההכרה בהוצאות אש"ל כהוצאה מוכרת

מוצע להגדיל את הסכום הנקוב במדרגת המס של 10% החלה על הכנסתו החייבת של יחיד שמלאו לו 60 שנים ועל הכנסתו החייבת של יחיד מיגיעה אישית, לסך של 59,520 ש"ח, החל משנת המס 2011 ואילך.

במקביל, מוצע לתקן את סעיף 132(1) לפקודה, ולהבהיר בו במפורש כי הוצאות אש"ל הינן הוצאות שאינן כרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה, כמו הוצאות פרטיות או הוצאות שהוצאו לשם הגעה למקום ההשתכרות, ולכן אינן מותרות בניכוי. לעניין זה "הוצאות אש"ל" - הוצאות שהוציא יחיד בשל ארוחותיו, שהוצאו בין במקום ההשתכרות ובין מחוצה לו".

ריווח המדרגה הראשונה המוצע, מקביל וכרוך במהלך חקיקתי לביטול תקנה 2(3) לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972, שעניינה הכרה בסכומי ארוחות כהוצאה מותרת, בתנאים הנקובים בה. יצויין כי תיקון זה לתקנות אושר לאחרונה בוועדת הכספים של הכנסת.

6. הטבות מס ביישובים

מוצע לתקן הגדרת "תושב" שבסעיף 11(א) לפקודה, כך שהחל מיום 1 בינואר, 2011 יידרש כתנאי לקבלת ההטבה, להציג בפני פקיד השומה אישור תושבות לצורך הטבת המס, כמשמעותו בפקודת העיריות, וזאת בטופס שקבע המנהל. במקביל מוצע לקבוע בפקודת העיריות כי אישור כאמור יינתן לתושב רשות מקומית ששילם את תשלומי הארנונה שחלו עליו עד סוף שנת הכספים הקודמת, לצורך הוכחת זכאותו להטבת המס.

7. סייג לחובת מסירת ידיעות

מוצע לקבוע שני חריגים נוספים שלפיהם יהיה ניתן למסור מידע. החריג האחד יחול על מידע לגבי מי שהגיש בקשה להטבה בתחום מעונות יום, משפחותונים או צהרונים, המותנית במבחן ההכנסה והמצויה בתחום אחריותו של משרד התעשייה, המסחר והתעסוקה. החריג השני יחול על מידע לגבי מי שהגיש בקשה להנחה בארנונה המבוססת על מבחן ההכנסה. כל זאת, בכפוף לתנאים מסוימים מוצעים. התחולה המוצעת תהיה לגבי מידע שנדרש ביום תחילתו של חוק זה ואילך.

8. פקודת המיסים (גבייה) (להלן: "פקודת הגבייה")

מוצע לתקן את פקודת הגבייה ולקבוע הוראות לגבי עיקולים לצד שלישי ולגבי אופן עריכת הודעות, דרישות וצווים. סעיף 7א' לפקודת הגבייה עוסק בחובתו של אדם שקיבל צו עיקול על נכס של סרבן הנמצא בידי (להלן: "צד שלישי") להודיע לפקיד הגבייה אם הנכס נמצא בידי. מוצע לקבוע כי לאחר שהוגשה הודעה של הצד השלישי על הימצאותו של הנכס בידי, על פקיד הגבייה לשלוח הודעה על כך לסרבן.

לעניין סעיף 7ב' לפקודת הגבייה, מוצע לקבוע שהעברת הנכסים המעוקלים על-ידי הצד השלישי לפקיד הגבייה תיעשה באופן, במועד ובמקום שעליהם הורה פקיד הגבייה לצד השלישי בצו, בהתאם לתקנות שיותקנו לעניין זה. מוצע להוסיף הוראות שלפיהן צו עיקול שהומצא לצד שלישי שהוא בנק או חברה מנהלת של קופת גמל, יחול על נכסי החייב הנמצאים בכל סניפי הבנק או בכל קופות הגמל שבניהול החברה, לפי העניין.

מוצע כי הודעה, דרישה, צו עיקול או מסמך אחר שיש להמציאם, יכול שייערכו כמסמך אלקטרוני, וכי יכול שהמסמך האלקטרוני יומצא בדרך אלקטרונית, ובלבד שהנמען הסכים לכך, וזאת בהתאם לתקנות שיותקנו.

מוצע לקבוע הוראת שעה למשך שנתיים, לפיה בכפוף לתנאים מסוימים ניתן יהא לערוך צו עיקול או צו למימוש של עיקול באופן אלקטרוני, והוא ייחשב כמסמך אלקטרוני גם אם אינו חתום בחתימה אלקטרונית מאושרת.

מס ערך מוסף**1. קבוצות רכישה**

מוצע להרחיב את ההגדרה של "עסקת אקראי" בחוק מע"מ, ולקבוע בה כי מכירת מקרקעין לקבוצת רכישה בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין תיחשב עסקת אקראי, עסקה שבה המוכר יהא חייב במע"מ.

במסגרת זו מוצע להגדיר את המונח "קבוצת רכישה", בהגדרה שתכלול, בין היתר, קיומו של גורם מארגן המקבל תמורה, וכן תכלול חזקה לפיה יראו התארגנות של עשרה רוכשים או יותר כקבוצת רכישה.

מוצע כי תיקון זה יחול לגבי עסקה כאמור שנעשתה החל מיום 1 בינואר, 2011.

לאור התחולה הצפויה החל מיום 1 בינואר, 2011, מוצע לשקול את עיתוי ביצוע עסקאות כבנדון.

2. פטור ממס למלגה שניתנה לסטודנט או לחוקר

מחמת טעות במסגרת תיקון 175 (שבמסגרתו הוספה הוראת הפטור האמור), תוקן סעיף 4(ב) לחוק מע"מ, שהוראותיו חלות על מוסד כספי ולא סעיף 4(א) לחוק האמור, שהוא חל לגבי מוסדות ללא כוונת רווח, והוא הרלבנטי לגבי מוסד לימוד ומחקר.

לאור האמור מוצע למחוק את התיקון שנעשה במסגרת תיקון 175 להגדרה "שכר" שבסעיף 4(ב) לחוק מע"מ, ולהוסיפה במסגרת סעיף 4(א) של החוק האמור.

מיסוי מקרקעין

להלן מובאים עיקרי התיקונים המוצעים בחוק מיסוי מקרקעין, בתחולה לגבי מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין, לפי העניין, שנעשתה החל מיום 1 בינואר 2011 :
לאור התחולה הצפויה של התיקונים החל מיום 1 בינואר 2011, מוצע לשקול עיתוי ביצוע עסקאות של מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין, המפורטים להלן, לפי העניין.

1. קבוצות רכישה

לפי המצב היום, רכישת הקרקע על ידי חברי קבוצת הרכישה מחויבת במס רכישה בשיעור של 5% בגין עלות הקרקע, ובמקרים אחרים בהתאם לשווי הקרקע ובתוספת שירותי הבנייה. במסגרת הצעת החוק, מוצע כי רוכשים המתארגנים במסגרת "קבוצת רכישה" לשם רכישת דירות מגורים ייחשבו כרוכשי דירות מגורים, ולפיכך החיוב במס הרכישה יקבע בהתאם לעלות הכוללת של הדירה לרבות שירותי הבנייה. יש לציין כי הצעת החוק קובעת כי בדומה לאדם פרטי הרוכש דירת מגורים, ניתן לקבל את מדרגות מס הרכישה הקבועים בחוק (לדוגמא אם מדובר ברכישת דירה יחידה ינתן פטור ממס רכישה עד כמיליון ש"ח מערך הדירה).
לעניין זה, קבוצת רכישה מוגדרת כקבוצת רוכשים המתארגנת באמצעות גורם מארגן ובה חברים לפחות עשרה רוכשים.

2. הגשת שומה עצמית תוך 25 ימים

מוצע כי במכירת זכות במקרקעין או באיגוד מקרקעין תוגש שומה עצמית תוך 25 ימים מיום המכירה (ולא 50 ימים כקבוע בחוק היום). כמו כן הצעת החוק קובעת כי לא תתאפשר הגשת הצהרה ללא שומה עצמית.

3. קבלת אישור לטאבו בהליך מזורז

מוצע כי מנהל מיסוי מקרקעין ישלח הודעת שומה על פי שומה עצמית תוך 20 ימים מיום הגשתה (לעומת חצי שנה היום). המשמעות המעשית היא כי ניתן יהיה לקבל אישורים לרישום בטאבו המקרקעין תוך 20 ימים ממועד הגשת ההצהרה. כמו כן מועד תשלום המס האחרון ללא הפרשי הצמדה וריבית יוארך ל-60 יום מיום המכירה.

4. שומה סופית תוך 8 חודשים
מוצע להגביל את פרק הזמן להוצאת שומה סופית ל-8 חודשים בלבד מיום שנמסרה ההצהרה (לעומת שנה היום). בנוסף, מוצע כי מנהל מיסוי מקרקעין יהיה חייב לאפשר לנישום זכות טיעון טרם הוצאת שומה סופית.
5. החלטה בהשגה תוך 8 חודשים במקום שנה
מוצע לקבוע החלטה בפרק זמן של 8 חודשים ובמקרים חריגים המנהל יהא רשאי להעריך תקופה זו עד שנה.
6. צמצום תקופת דחיית תשלום מס עד 30% מקבלת התמורה
סעיף 51 לחוק קובע מנגנון לדחיית תשלום המס, אם טרם נמסרה חזקה לקונה, טרם ניתן ייפוי כוח בלתי חוזר לרישום הזכויות בפנקסי המקרקעין על שם הקונה או טרם שולם סכום העולה על 50% מהתמורה שנקבעה בהסכם לפי המאוחר.
בעניין זה, מוצע כי מועד תשלום המס ידחה עד תשלום 30% מהתמורה במקום 50% מהתמורה כיום.
7. ניכוי במקור גם בעסקאות מקרקעין
מוצע כי בעסקאות שבהן התמורה במזומן, תוטל החובה על הרוכש (גם אם מדובר באדם פרטי) לנכות 15% מהתמורה (או פחות באישור המנהל) לטובת שלטונות המס לצורך ערובה לתשלום המס הסופי שייקבע בשומה.
8. חישוב מס שבח לפי מדע ידוע
בהתאם להוראות החוק, חישוב השבח מתבצע לפי "מדד בגין". בעניין זה, מוצע להפוך את חישוב המס לפי "מדד ידוע" בדומה לחישוב רווח הון לפי פרק ה' לפקודת מס הכנסה.
9. דחיית יום המכירה בעסקה שתלויה בשינוי ייעוד תכנוני
מוצע עסקאות מכר בהן התמורה מותנית בשינוי תב"ע, יום המכירה ידחה למועד אישור התוכנית. בהתאם למצב החוקי כיום, יום המכירה נקבע במועד ההתקשרות הראשונית, אולם ניתן לדחות את תשלום המס לפי סעיף 51, אך הדבר כרוך בתשלום ריבית והפרשי הצמדה.
יצויין כי בהתאם לתיקון המוצע, תהא חובה למסור הודעה למנהל מיסוי מקרקעין תוך 30 ימים מיום החתימה על הסכם המכירה.
10. פינוי ובינוי
פרק חמישי 4 בחוק מיסוי מקרקעין מעניק הקלות מס בפרויקט פינוי ובינוי.
בהתאם למצב החוקי כיום, דייר המפונה זכאי לפטור ממס שבח וממס רכישה בכפוף לעמידה במספר תנאים הקבועים בחוק.
במסגרת הצעת החוק, מוצע כי יינתן פטור גם במקרים שבהם הדייר לא מקבל דירה אחרת למגורים, אלא תמורה במזומן, ובלבד שרכש בכספי התמורה, כולה או חלקה, בתוך 12 חודשים לפני או אחרי המכירה זכות למגורים בבית אבות (לו או לבן זוגו) ועומד בתנאי הסעיף. (מלאו לו או בן זוגו 60 שנים; לא מלאו 60 שנים אך נזקק לשירותי סיעוד).

בכבוד רב,

**הרשקו פרקש ושות'
רואי חשבון**

חוזר 23.10