

משרד 1728
נובמבר 2014

אדונים, נכבדים,

הנדון: תיקוני מס צפויים על פי הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית לשנת 2015

כללי

ביום 10 בנובמבר 2014 פורסמה הצעת חוק הממשלה מס 899 - 'הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת התקציב (2015 התשע"ה) 2014 -להלן': הצעת החוק.

חוזר זה מביא את תמצית שינויי המס המוצעים, ומבוסס בעיקר על דברי ההסבר שצורפו להצעת החוק. בין היתר, נכללים בהצעה הנושאים הבאים:

פקודת מס הכנסה וחוק הביטוח לאומי

תשלום במסגרת סיום יחסי עבודה, לרבות בגין אי-תחרות יסווג כהכנסה פירותית. לעניין ביטוח לאומי - ככלל, תשלומים במסגרת סיום יחסי עבודה לא יחייבו בתשלום ביטוח לאומי, פרט למקרים של תקבול בגין אי-תחרות או בגין פיצוי בשל אי-מתן הודעה מוקדמת. סיווג תשלום עבור אי-תחרות לבעל מניות מהותי המוכר מניותיו כחלק מהתמורה ואיהכרה בתשלום כהוצאה אצל הרוכש.

הרחבת חובת הגשת דוח שנתי לגבי (1): נהנה בנאמנות שהוא תושב ישראל, שמלאו לו עשרים וחמש שנים; מי שמתקיימת בו חזקת הימים כי הוא תושב ישראל (3); ותושב ישראל, שבשנת המס העביר כספים לחו"ל בסכום כולל של חצי מיליון שקלים או יותר. שינוי מקיף במודל מיסוי חברת בית.

תיקונים מבהירים ומשלימים לגבי מיסוי חברת משפחתית. הפחתת הוצאות רכישת חוזים לביטוח חיים ע"י חברות ביטוח תיפרס על פני 15 שנה. ביטול סעיף ההסמכה של שר האוצר להארכת תקופת הפטור לעולים חדשים ותושבים חוזרים. ראות חדשות לקבלת זיכוי מס לפי סעיף 11 לפקודה בגין תושבות בישוים מסוימים.

חוק מס ערך מוסף

נאמן של קבוצת רכישה שלא הצהיר על כך בפני המוכר יהיה חייב במע"מ

חוק מיסוי מקרקעין

מס רכישה - הפיכת הוראת השעה להוראה קבועה, באשר לתשלום מס רכישה בשיעורים גבוהים לדירת מגורים שאינה דירה יחידה מתן פטור ממס לגבי הסכום האינפלציוני שנוצר במכירת דירת מגורים, שחישוב המס לגביה נעשה בהתאם לחישוב הלינארי

בשלב זה מדובר בהצעת חוק בלבד, שטרם אושר על ידי הכנסת, ועל כן לא ניתן לדעת בוודאות אילו סעיפים יאושרו ומה יהיה הנוסח הסופי שיאושר על ידי הכנסת. יום התחילה של התיקון המוצע נקבע ליום 1 בינואר, 2015 אלא אם נקבע אחרת בסעיף מסויים. תיקונים מוצעים לפקודת מס הכנסה והחוק לביטוח לאומי

תשלום במסגרת סיום יחסי עבודה, לרבות בגין אי-תחרות יסווג כהכנסה פירותית

במסגרת סיום יחסי עבודה או במסגרת הפסקת מתן שירותים, יסווגו מענקים או סכומים שהתקבלו בידי היחיד, לרבות בגין אי תחרות, כהכנסת עבודה או כהכנסה ממשלח יד, לפי העניין) באמצעות הוספת סעיף חדש-סעיף 3) יא (לפקודה). (תיקון זה נדרש לאור פסקי דין רבים ואף סותרים שניתנו לאחרונה.

להלן דברי ההסבר המלאים שצורפו להצעת החוק בנושא זה:

סעיף 3 לפקודה מונה שורה של סכומים שיש להביא בחשבון לצורך קביעת רווחיו או הכנסתו של אדם, שלגביהם חייב אותו אדם במס. לאור טענות שלפיהן תשלומים המשולמים אגב סיום יחסי עבודה ולא במהלכם חייבים במס רווח הון) ולא במס שולי, (מוצע להבהיר כי כל סכום או מענק, או טובת הנאה אחרת (להלן בפרק זה - טובת הנאה), שהגיעו לידי יחיד אגב סיום יחסי עבודה, לרבות פרישה, בין במישרין ובין בעקיפין, ובכלל זה טובת הנאה שניתנה ליחיד כדי שלא יעסוק בתחומי הפעילות של המעסיק או מזמין השירותים או יתחרה בו בדרך אחרת או סכומים שהופקדו בעבורו למרכיב הפיצויים בקופת (א7)א (4) (לפקודה) להלן בפרק זה - מרכיב הפיצויים, (יבוא בחשבון) (גמל כהגדרתו בסעיף 9) בקביעת הכנסתו וימוסה במס שולי.

התיקון המוצע מבוסס על הכלל שלפיו "הטפל הולך אחרי העיקר". פרשנות זו באה לידי ביטוי בעמדתו של בית המשפט העליון, בע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' יחיים נסים (פורסם במסים און ליין). (2.2.2014) באותו עניין נקבע כי מענקי פיצול ומענקי הפרטה שקיבלו עובדים במסגרת הפרטת חברת בתי זיקוק לנפט בע"מ, ניתנו במסגרת יחסי העבודה וחייבים על כן במס שולי. בפסק הדין, קבעה המשנה לנשיא נאור, כי יש לקבוע כלל שלפיו (2) כל תשלום שהגיע לעובד ממעבידו במהלך יחסי העבודה יסווג כהכנסת עבודה לפי סעיף 2 לפקודה וימוסה בהתאם, אלא אם כן נקבע אחרת בחוק.

התיקון המוצע מתייחס גם לסכומים או למענקים או טובת הנאה אחרת שניתנו ליחיד אגב הפסקת מתן שירותים, וקובע כי אף הם יבואו בחשבון בקביעת הכנסתו. גם במקרה זה, הכוונה היא לראות בתקבולים אשר שולמו במסגרת הסכם למתן שירותים, גם אם במסגרת הפסקת ההתקשרות בין הצדדים, כתקבולים שניתנו בקשר לעסק ומשכך המיסוי לגביהם יהיה בדומה למיסוי על הכנסה מעסק, יחויב במס שולי. יובהר, כי אין הכוונה למקרים שבהם נמכר העסק, שאז יחול הסדר המיסוי החל על רווחי הון. (א7)א (1) (לפקודה) קובע כי מענק הון שהתקבל עקב פרישה, עד הסכום הקבוע (סעיף 9) בסעיף, פטור ממס. כאמור לעיל, במהלך השנים נשמעו טענות שלפיהן המס החל על מענק.

זה הוא המס החל על רווחי הון. עם זאת עמדת רשות המסים לאורך השנים היתה כיהמיסוי החל על מענק כאמור הוא מיסוי פירותי במס שולי. בפסק דינו בע"א 506/71 חיים, (1972) קבע בית המשפט העליון כי הסעיף 212 (חפ"נ פקיד השומה חיפה, פ"ד כ"ז 11) האמור הוא סעיף מקור והמיסוי לגביו הוא מיסוי במס השולי, קרי מיסוי פירותי. כאמור, התיקון המוצע בפסקה (1) קובע את סעיף 3) יא (לפקודה כנוסחו המוצע כסעיף המקור של הכנסה זו) הכנסה ממענק המשולם לאדם אגב סיום יחסי עבודה, לרבות פרישה, (א7)א (1) (לפקודה) יישאר סעיף הפטור ממס לגבי (או אגב הפסקת מתן שירותים, (וסעיף 9) הכנסה זו. לשם הבהירות, מוצע למחוק מהסעיף האמור את המילה "הון", "שקיומה בסעיף מטעה, והוביל לטענות הנזכרות בדבר תחולת מס רווחי הון על מענק כאמור".

ביטוח לאומי - ככלל, תשלומים במסגרת סיום יחסי עבודה לא יחייבו בתשלום ביטוח לאומי, פרט למקרים של תקבול בגין אי-תחרות או בגין פיצוי בשל אי-מתן הודעה מוקדמת

בהתאם לחוק הביטוח הלאומי, הכנסתו של עובד המחויבת בדמי ביטוח משמשת בסיס לגמלאות מחליפות שכן, אשר תכליתן להחליף את שכרו הרגיל והקבוע של העובד. מכיוון שהסכומים המשולמים לעובד עקב ניתוק יחסי עבודה, אינם חלק משכרו הרגיל והקבוע של העובד, מוצע לשמור את הדין הקיים ולפיו סכום מענק או טובת הנאה אחרת שהגיעו לידי עובד אגב סיום יחסי עבודה, לרבות פרישה, בין במישרין ובין בעקיפין, וכן סכום שהופקד בעבורו למרכיב הפיצויים בקופת גמל, אינם חייבים בדמי ביטוח לאומי. תיקון זה נדרש לאור קביעת סעיף מקור חדש בפקודת מס הכנסה למענק המתקבל עקב פרישה) סעיף 3)יא (לפקודה). (לפיכך מוצע לתקן את סעיף 350 לחוק הביטוח הלאומי שעניינו הכנסות פטורות מדמי ביטוח ולקבוע כי לא יראו בסכומים האמורים כהכנסה לעניין תשלום דמי ביטוח.

עם זאת, מוצע כי החרגה זו לא תחול לגבי טובת הנאה שניתנה לעובד כדי שלא יעסוק בתחומי הפעילות של המעסיק או יתחרה בו בדרך אחרת וכן לגבי פיצוי בשל אי-מתן הודעה מוקדמת המשולם לפי סעיף 7)א (לחוק הודעה מוקדמת לפיטורים ולהתפטרות, התשס"א - 2001) סכומים אלה החייבים בדמי ביטוח, ישמשו בסיס לגמלאות מחליפות שכן. התשלום בגין אי-תחרות בא להבטיח למעסיק כי העובד לא יעסוק בתחום עיסוקו ומקצועו ולא יתחרה בו. המדובר בתשלום שבא להחליף את שכרו של העובד בתקופה שבה הוא מנוע לעסוק במקצועו ובעיסוקו, ועל כן יש לראות בכך תוספת להכנסתו של העובד החייבת בדמי ביטוח.

סיווג תשלום עבור אי-תחרות לבעל מניות מהותי המוכר מניותיו כחלק מהתמורה ואי הכרה בתשלום כהוצאה אצל הרוכש

מוצע לתקן את ההגדרה "תמורה" בסעיף 88 לפקודה, כך שבמכירת מניות של בעל מניות מהותי, יסווג כל סכום או טובת הנאה שניתנו לבעל המניה כאמור אגב המכירה, ובכלל זה סכומים או טובת הנאה שניתנו לו לשם מניעת תחרות, כתמורה בעד המניות. בהתאם, מוצע כי סכומים או טובת הנאה אחרת כאמור, שנתן רוכש כתמורה בעד המניות, למוכר שהוא בעל מניות מהותי ונכללים כאמור, על פי המוצע, בתמורה שקיבל אותו מוכר, ייחשבו לגבי אותו רוכש, בעת שהוא מוכר את מניותיו לחלק מהמחיר המקורי. במקביל, מוצע לתקן את סעיף 32 לפקודה, כך שלא תותר הוצאה שוטפת בידי הרוכש בגין רכישת המניה מבעל המניות המהותי, אלא במכירת המניה, כאמור בתיקון המוצע לסעיף 88.

לעניין פיצוי בשל אי-מתן הודעה מוקדמת, החיוב בדמי ביטוח נעשה כיום בהתאם לפסיקתו של בית הדין הארצי לעבודה בע"ל 123/07 המוסד לביטוח לאומי נ' קרויטרו ואח, ומוצע לעגנו בסעיף.

הרחבת חובת הגשת דוח שנתי

מוצע להרחיב את חובת הגשת הדוח השנתי גם בשלושת המקרים הבאים:
לעניין נאמנויות - נהנה תושב ישראל, שמלאו לו עשרים וחמש שנים, אולם חובת הדיווח לא תחול על נהנה שלא ידע על היותו נהנה. חובת הדיווח תחול רק על נהנה בנאמנות שסך כל נכסיה עומד על 100,000 שקלים חדשים לפחות.

מוצע להגדיר לעניין זה את "נכסי הנאמנות" בצורה רחבה, כך שיכללו גם מזומן, פיקדונות, ניירות ערך ומקרקעין בארץ או בחוץ לארץ.

מי שמתקיימת בו החזקה כי הוא תושב ישראל, בהתאם לקבוע בפסקה א (2) (להגדרה "תושב ישראל" או "תושב" אשר בסעיף 1 לפקודה) חזקת מספר ימי שהייה בישראל, (אף אם אינו מגדיר עצמו תושב ישראל, ובלבד שאין מדובר ביחיד שמתקיים לגביו האמור בסיפה של פסקה א (4) (שבאותה הגדרה) קרי, יחיד ששר האוצר קבע כי לא יראו אותו כתושב ישראל על אף שלפי פסקאות (1) או (2) להגדרה יש לראות בו תושב ישראל (ואינו עובד זר כהגדרתו בסעיף 48 לפקודה).

מוצע לקבוע כי מי שמתקיימת לגבי חזקת הימים, אך החזקה נסתרת לטענתו, יפרט בדוח שהוא מגיש, את העובדות שעליהן מבוססת טענתו לסתירת החזקה ויצרף את המסמכים התומכים בכך. יובהר כי אין בהוראה המוצעת כדי לגרוע מחובת הדיווח החלה על היחיד לפי סעיף קטן א (4) (אם היתה לו הכנסה חייבת בשנת המס. כלומר, גם אם היחיד טוען כי הוא תושב חוץ, הוא יהיה חייב בהגשת דוח לגבי הכנסתו החייבת.

תושב ישראל, שבשנת המס העביר כספים לחו"ל בסכום כולל של חצי מיליון שקלים או יותר.

מוצע שהתיקון בנושא הרחבת חובת הדיווח יחול על דוח שיש להגישו לגבי שנת המס 2014 ואילך.

שינוי מקיף במודל מיסוי חברת בית

חברת בית, לפי סעיף 64 לפקודה, היא חברת מעטים שכל רכושה ועסקיה הם החזקות בניינים. סעיף 64 הינו סעיף לקוני שסביבו התפתחו פרשנות ונוהג לגבי הטיפול בחברות הבית. לאור תיקון מודל המיסוי של החברה המשפחתית בתיקון מס 197 לפקודה, מוצע להחליף את סעיף 64 לפקודה ולקבוע מודל דומה גם לחברת הבית. נוסף על כך תכוננו מס רבים מתבצעים בתפר ובמעבר בין חברה רגילה לחברת בית, ולכן מוצע לטפל במעברים אלה בדרך דומה לזו שנקבעה לגבי החברה המשפחתית. בהתאם לכך גם מוצע לקבוע הוראות מעבר כפי שיפורט להלן.

הוראות הקבע המוצעות לגבי מיסוי חברות בית

הגדרת חברת בית - מוצע להגדיר חברת בית כחברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה (חברה הנמצאת בשליטתם של 5 בני אדם לכל היותר ואיננה בת-חברה כהגדרתה באותו סעיף ולא חברה שיש לציבור עניין ממשי בה, (שמתקיימים בה חמישה תנאים מצטברים כפי שיפורט להלן):

תנאי ראשון - מוצע כי חברת בית תוכל להיות בבעלות של 20 בעלי מניות לכל היותר, במטרה להבטיח כי הסדר המס יהיה פשוט יחסית. אם יש בין בעלי הזכויות תאגיד שקוף, המוגדר על פי המוצע כחבר בני אדם שהכנסתו מיוחסת לבעלי הזכויות בו, יראו כל אחד מבעלי הזכויות בתאגיד השקוף כבעל מניות בחברה.

תנאי שני - אין בין בעלי המניות בחברה תאגיד שקוף שיש באפשרותו לבחור בכל שנת מס (LLC). את אופן המיסוי שלו. הכוונה בתנאי זה היא גם לתאגידים זרים **תנאי שלישי** - החברה עוסקת רק בהחזקה, במישרין, של בניינים בישראל, וכל נכסיה הם בניינים כאמור. כך למשל, היא אינה יכולה להחזיק במניות של חברה אחרת.

תנאי רביעי - על החברה לא חל חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט, 1959 - ואולם פרק שביעי 1 לחוק האמור, שעניינו הטבות מס לגבי בניינים להשכרה יכול שיחול עליה.

תנאי חמישי - על החברה לבקש להיחשב כחברת בית בתוך שלושה חודשים מיום התאגדותה, וזאת באמצעות מתן הודעה לפקיד שומה שעליה חתמו כל בעלי מניותיה.

מיסוי ההכנסות של חברת בית -ההכנסה החייבת, (לרבות השבח) להלן - הכנסה חייבת) (וההפסדים, של חברת הבית תיחוס לבעלי מניותיה, לפי חלקם היחסי ברווחי החברה וזאת החל ביום התאגדותה.

חלוקת רווחים -רווחים של חברת בית שמוסו בידי בעל מניות יחיד לא יחויבו במס נוסף בעת חלוקתם בפועל כדיבינדו לבעלי המניות, בין אם החלוקה נעשית בשעה שהחברה היא חברת בית ובין לאחר שחדלה להיות חברה כאמור. ההסדר המוצע חל רק לגבי רווחים כאמור שמוסו בשיעור המס של יחיד ולא לגבי רווחים שמוסו בשיעור מס חברות, זאת כדי להבטיח שלא תהיה בריחת מס. בחלוקת רווחים שמוסו בשיעור המס של חברה, יחול סעיף 126 ב (אם החלוקה היא לחברה. אם החלוקה היא ליחיד, יחול מס נוסף לפי סעיף 125 ב לפקודה במטרה להשלים את המיסוי הדו-שלבי. כדי להבהיר מהם אותם רווחים שניתן למשוך בלא מס נוסף, מוצע להגדיר את רווחי חברת הבית כרווחים שמקורם בהכנסה החייבת של החברה בשנות ההטבה) שנות המס שבהן החברה היא חברת בית, (בתוספת הכנסתה הפטורה ממס בניכוי הפסדים שנוצרו בחברתהבית בשנות ההטבה.

מקדמות וגבייה -לעניין מקדמות של בעל מניות מוצע, כי יצורף חלקו היחסי של בעל המניות בהכנסתה החייבת של חברת הבית למחזור המהווה בסיס למקדמות. מוצע לאפשר את גביית המס, בגובה המס החל על החלק היחסי של בעל המניות ברווחיה של חברת הבית, הן מבעל המניות והן מחברת הבית.

קיצוץ הפסדים לפני שנות ההטבה -הפסדים שהיו לבעל מניות בחברת בית לפני שנות ההטבה לא יותרו לקיצוץ כנגד הכנסת חברת הבית.

מכירת המניות -בעת מכירת המניות של חברת הבית או חברה שהיתה חברת בית בידי בעל המניות, יופחת מהתמורה לגבי המוכר, ומהמחיר המקורי לגבי הרוכש, סכום השווה לחלק רווחי החברה שחויבו בשיעורי המס של יחיד, שהצטברו בחברה ולא חולקו עד למועד מכירת המניה, שייחסו לכלל הרווחים שחויבו והצטברו כאמור הוא ביחס חלקה של המניה הנמכרת בזכויות לרווחי חברת הבית שחויבו בשיעורי המס של יחיד לפי סעיף זה לכלל הזכויות לרווחיה שחויבו בשיעורי המס כאמור. כאמור לאמור לגבי חלוקת רווחים, ההסדר המוצע חל רק לגבי רווחים שמוסו בשיעורי המס של יחיד. יראו כרוכש גם את מי שרכש את המניות מחברת הבית. מוצע כי בחישוב רווח ההון, ייווסף לתמורה של המוכר סכום בגובה ההפסדים שייחסו למוכר בשנות ההטבה, וזאת כדי למנוע כפל הטבה בקשר להפסדים אלה.

רווחים ראויים לחלוקה ורווחי פירוק -מוצע כי הוראות סעיף 94 ב לפקודה וסעיף 71 א לחוק מיסוי מקרקעין, הקובעים הוראות לעניין רווחים ראויים לחלוקה ורווחים בפירוק, בהתאמה, לא יחולו לגבי רווחים שחויבו בשיעורי המס של יחיד לפי ההסדר המוצע, וזאת לאור ההתחשבות ברווחים שלא חולקו כאמור לעיל.

שומה לחברת הבית ולבעלי המניות בה -מוצע לקבוע כי על אף הוראות הפקודה לעניין שומה השגה וערעור, אם נקבעה לחברת בית שומה, **רשאי פקיד השומה לקבוע את שומתו של בעל המניות או לתקנה בתוך שנתיים מתום שנת המס שבה נקבעה שומת החברה** או במועד שבו הוא רשאי לשום את בעל המניות, לפי המאוחר. זאת, הואיל ויש קשר ישיר בין שומת החברה לשומת בעל המניות. כמו כן מוצע לקבוע כי חברת הבית תהיה רשאית להשיג או לערער על השומה שנקבעה לה בהתאם להוראות סעיפים 150 או 155 לפקודה, לפי העניין, ואילו בעל המניות יהיה רשאי להשיג או לערער על ייחוס הכנסתה החייבת או על הפסדיה של חברת הבית ועל השפעת השומה שנקבעה לחברת הבית על הכנסתו, אך לא על השומה שנקבעה לחברת הבית, וזאת במטרה למנוע סרבול הליכים) בשל ריבוי בעלי המניות (וכן כפל הליכים. **תחולה חלקית על האפשרות לבצע שינויי מבנה** -כדי למנוע תכנוני מס מוצע לקבוע כי 104א, , הוראות חלק ה 2 לפקודה לא יחולו על חברת בית, למעט הוראות סעיפים 104 104ב(א) (עד) ג (ו 104 -ד עד 104 ז, העוסקים בהעברת מלוא הזכויות בנכס לחברה.

אי עמידה באחד מהתנאים -מוצע לקבוע כי במקרה שבו חדל להתקיים בחברת בית תנאי אחד או יותר מהתנאים המנויים בהגדרה, במהלך שנת מס, יראו אותה כאילו חדלה להיות חברת בית כבר מתחילת שנת המס שבה חדל התנאי להתקיים ואותה חברה לא תוכל לשוב ולבקש, במועד מאוחר יותר, להיחשב שוב לחברת בית. הוראות מעבר של התיקון המוצע לגבי חברות בית

מוצע לקבוע כי **חברת מעטים שחלו לגביה, ערב יום התחילה, (1.1.2015) לפי בקשתה, הוראות סעיף 64 לפקודה כנוסחו ערב היום האמור)** להלן בסעיף זה - סעיף 64 הישן, (יראו אותה בחברת בית לפי סעיף 64 לפקודה כנוסחו החדש, גם אם לא מתקיימים בה התנאים (12 ו 5) -להגדרה" חברת בית "שבסעיף 64 החדש. כלומר מי שנחשבה), (שבפסקאות 1) לחברת בית לפני כניסתו לתוקף של התיקון המוצע, תוכל להמשיך להיחשב לחברת בית גם אם יש לה יותר מ-20 בעלי מניות, או שיש בין בעלי מניותיה תאגיד שקוף שיש באפשרותו לבחור את דרך המיסוי שלו, או שהיא לא הודיעה לפקיד השומה, בתוך שלושה חודשים מיום התאגדותה, שרצונה להיות חברת בית.

לגבי חברת מעטים שהתאגדה בשנת המס 2014 וערב יום התחילה התקיימו בה התנאים שבסעיף 64 הישן, אך היא לא הגישה בקשה לפקיד השומה לפי הסעיף האמור, מוצע כי יראו חברה כאמור מיום התאגדותה כחברת בית לפי סעיף 64 החדש, גם אם לא מתקיימים (2) (5) -להגדרה" חברת בית "שבסעיף 64 החדש, ובלבד), (בה התנאים שבפסקאות 1) שהגישה בקשה לכך לפקיד השומה בתוך 30 ימים מיום התחילה.

מוצע לאפשר לחברה שהתאגדה לפני יום התחילה ולא ביקשה להיחשב כחברת בית בתוך חודש מיום התחילה, אך התקיימו בה התנאים הקבועים בסעיף 64 החדש, לבקש מפקיד השומה להיחשב לחברת בית בתוך שלושה חודשים מיום התחילה, ואם ביקשה כאמור, תוכל להיחשב לחברת בית החל בשנת המס 2015 ויחולו לגביה הוראות כמפורט להלן:

מיסוי הרווחים הצבורים - יראו את כל העודפים שנצברו עד 31 בדצמבר) 2014 להלן -יום הסיום, (שאילו היו מחולקים כדיבידנד היו חייבים במס בהתאם לסעיף 125 ב לפקודה, כאילו חולקו כדיבידנד לבעלי המניות ביום הגשת הבקשה) וזאת בניכוי רווחים שחולקו בפועל עד יום הגשת הבקשה לפקיד השומה. (הוראה זו רלוונטית רק אם אחד או יותר מבעלי המניות הוא יחיד או תאגיד שקוף, שכן כאשר בעלת המניות בחברת הבית היא חברה יחולו ההוראות הרגילות באשר לחלוקת דיבידנדים ומועד המיסוי שלהם.

מיסוי מכירת הנכסים הקיימים - מוצע כי במכירת נכסים שהיו בבעלותה של חברת הבית ביום הסיום, ימוסו בעלי המניות באופן הבא: על החלק היחסי של רווח ההון הריאלי (לרבות השבח, שנצמח עד יום התחילה, ישולם מס בהתאם לשיעור הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121 לפקודה, ועל יתרת רווח ההון ישולם מס בהתאם לשיעורי המס הקבועים בסעיף 7) 91ב (1) (או 2) לפקודה, או מס בשיעור הקבוע בסעיף 48 ב (1) (או 1) א) (לחוק מיסוי מקרקעין, לפני העניין. בדומה לסעיף הקודם גם סעיף זה רלוונטי רק לגבי בעל מניות שהוא יחיד או תאגיד שקוף, שכן לגבי חברות חלות ההוראות הרגילות ואין אבדן מס כתוצאה מהפיכתה של החברה לחברת בית.

מוצע להבהיר כי חברת בית שהיו לה הפסדים שנצברו בתקופה שהכנסתה לא חושבה לפי סעיף 64 הישן (כלומר, בתקופה שבה לא נחשבה לחברת בית לפי סעיף 64 הישן, (הפסדים אלה לא יותרו בקיזוז כנגד הכנסותיהם של בעלי מניותיה).

תיקונים מבהירים ומשלימים לגבי מיסוי חברה משפחתית

במסגרת תיקון 197 לפקודה, אשר פורסם ביום 5 באוגוסט, 2013 תוקן באופן מקיף מודל המיסוי של חברה משפחתית.

בדומה להוראה שמוצע לקבוע לעניין חברת בית, מוצע להבהיר כי חברה משפחתית, אשר ביקשה מפקיד שומה להיחשב לחברה משפחתית בהתאם להוראות התנאים הקבועים בחוק, יראוה ככזו כבר מיום התאגדותה ולא מיום הגשת הבקשה לפקיד השומה. יום. התחילה המוצע לתיקון זה הוא מיום 1 באוגוסט 2013 מוצע להבהיר לעניין חישוב הרווחים כי מההכנסה החייבת המצטברת של החברה המשפחתית יש לקזז הפסדים שהועברו לנישום המייצג בתקופת ההטבה. יום התחילה. המוצע לתיקון זה הוא מיום 1 בינואר 2014

כדי למנוע תכנוני מס מוצע לקבוע כי הוראות חלק ה 2 'לפקודה לא יחולו על חברת 104א (ב), א (עד) ג ו - 104א ד עד 104 ז, העוסקים, משפחתית, למעט הוראות סעיפים 104 בהעברת מלוא הזכויות בנכס לחברה.

הפחתת הוצאות רכישת חושים לביטוח חיים ע"י חברות ביטוח תיפרס על פני 15 שנה

סעיף 51 לפקודה קובע כיום כדלקמן": הוצאות שהוציאה חברת ביטוח חיים ברכישת חושים לביטוח חיים, ובכלל זה תשלומים לסוכן, ייחשבו כהוצאות בשנה שבה הוצאו או הועברו לזכותו של הסוכן, בין אם החברה זקפה הוצאות אלה בחשבון ריווח והפסד שלה לחובת אותה שנה ובין אם לאו". מוצע לבטל את הסעיף האמור, כך שבלא אמירה מפורשת בפקודה לגבי סיווג הוצאות אלה לצורכי מס, יחולו הכללים החשבונאיים הרגילים והוראות המפקח על הביטוח, וניכוי ההוצאות ייפרס על פני 15 שנים.

ביטול סעיף ההסמכה של שר האוצר להארכת תקופת הפטור לעולים חדשים ותושבים חוזרים

סעיף 14 לפקודה קובע פטור ממס לעולה, לתושב חוזר ולתושב חוזר ותיק למשך התקופות הקבועות בסעיף, ובתנאים הקבועים בו. סעיף קטן) ד (של הסעיף האמור, קובע כי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי להאריך את התקופות המפורטות בפסקה(1) א) (עד) ח) של אותו סעיף קטן, לגבי עולה) יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה (או לגבי תושב חוזר ותיק, לתקופה שלא תעלה על עשר שנות מס, ובלבד שאותו אדם ביצע השקעה משמעותית בישראל שיש בה כדי לקדם יעדים לאומיים הנוגעים למשק המדינה, בתנאים המפורטים באותו סעיף קטן. בין התקופות הקבועות בסעיף) 14 ד (1) (לפקודה, ניתן למנות את תקופת הפטור ממס על הכנסות שנצמחו מחוץ לישראל ופטור מדיווח על הכנסות כאמור.

על אף שחוק ההתייעלות הכלכלית 2009 ו- 2010 (קבע) בסעיף) 170 ד (3) (כך תקנות ראשונות לפי סעיף) 14 ד (לפקודה) בתיקונו באותו חוק (יובאו לאישור הכנסת בתוך שישה חודשים מיום פרסומו של החוק האמור, קרי ביום 23 ביולי, 2009 מועד זה חלף זה מכבר, בלא שהותקנו תקנות מכוח הסעיף האמור.

(, 48) הוצע לבטל את הפטור מדיווח (זאת ועוד בהצעת חוק ההסדרים 2013 ו, 2014 -בסעיף) 40 הקבוע בסעיף) 134ב לפקודה, לגבי עולים חדשים ותושבים חוזרים (להלן - עולים, (אחד מן הפטורים שסעיף) 14 ד (לפקודה מסמיך את שר האוצר להאריך. הטעמים לביטול המוצע של הפטור מדיווח נוגעים הן לקשיים שמעורר הפטור בהקשר של עריכת שומת אמת לעולים והן לעובדה שפטור מדיווח על הכנסות מהווה פגיעה חמורה בסטנדרטים הבין-לאומיים של שקיפות וחילופי מידע, שמדינת ישראל מחויבת להם.

לאור האמור לעיל ולאור המגמה של צמצום הטבות מס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים, מוצע לבטל את סעיף) 14 ד (לפקודה אשר מסמיך את שר האוצר להאריך את התקופות הקבועות בו בעשר שנים.

הוראות חדשות לקבלת זיכוי מס לפי סעיף 11 לפקודה בגין תושבות בישובים מסוימים
בעקבות פסיקתו של בית המשפט העליון בבג"ץ 8300/02 **גדבאן נסר** ואח' נגד מ"י ואח', ש'לפיה מנגנון הטבות המס ליישובים הקבוע היום (בסעיף) 11 ב (לפקודה פוגע בשוויון באופן בלתי חוקתי, מוצע לקבוע מנגנון חדש למתן הטבות מס לגבי הכנסה חייבת מיגיעה אישית, בהתאם לקריטריונים אובייקטיביים ברורים ושוויוניים. תנאי הזכאות של היישובים להטבות המס ייקבעו בהתאם לשלושה קריטריונים עיקריים: פיזור דמוגרפי-גאוגרפי, מצב חברתי-כלכלי ומרחק מהגבול. עוד מוצע לתת לישובים הצמודים לגבול עימות וליישובים עירוניים בנגב הטבה נוספת. התיקון כולל גם הוראות מעבר מפורטות. מוצע לתקן את ההגדרה "תושב" שבסעיף 11 לפקודה, כך שרק מי שהציג לפקיד השומה או למעבידו אישור תושבות לצורך הטבת מס יוכל להיחשב לתושב לצורך מנגנון ההטבות שבסעיף. בהתאם, מוצע לתקן את פקודת העיריות, ולקבוע בסעיף 300 א לפקודת העיריות, כי רק תושב רשות מקומית) כמו גם תושב מועצה מקומית (ששילם את תשלומי הארנונה החלים עליו, יקבל מאת הרשות המקומית אישור תושבות לצורך הטבת מס. התיקון המוצע לעניין תשלומי הארנונה נדרש הואיל ומוצע כעת להסדיר בחקיקה את כלל נושא הטבות המס ליישובים, ולתת הטבות למספר גדול יותר של יישובים. כחריג לכלל האמור, מוצע לקבוע מצבים מיוחדים שבהם הרשות המקומית לא תימנע ממתן אישור כאמור בשל חוב ארנונה.

תיקונים מוצעים לחוק מס ערך מוסף

נאמן של קבוצת רכישה שלא הצהיר על כך בפני המוכר יהיה חייב במע"מ

בתיקון 40 לחוק מס ערך מוסף תוקנה הגדרת "עסקת אקראי" כך שתחול גם לגבי מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין. כיוון שבחלק מהמקרים רוכשת הקבוצה את המקרקעין באמצעות נאמן, ואולם המוכר אינו יודע על כך ואינו מעביר מס ערך מוסף בשל העסקה וכך ניזוקה קופת המדינה בסכום המס שלא מועבר, מוצע לקבוע כי אדם הקונה זכות במקרקעין כנאמן בעבור קבוצת רכישה, ימסור למוכר הצהרה בכתב כי הוא נאמן ואת פרטי קבוצת הרכישה הנהנית. נוסף על כך, הנאמן יצרף את ההודעה האמורה ואת אישור המוכר על קבלתה, להודעה על נאמנות שהוא מגיש למנהל לפי סעיף 74 לחוק מיסוי מקרקעין. נאמן שלא פעל כאמור יראוהו לעניין פסקה (3) להגדרה "עסקת אקראי" כמוכר זכות במקרקעין לקבוצת רכישה, והוא יהיה חייב במס ערך מוסף בשל מכירה זו.

תיקונים מוצעים לחוק מיסוי מקרקעין

מס רכישה – הפיכת הוראת השעה להוראה קבועה, באשר לתשלום מס רכישה בשיעורים

גבוהים לדירת מגורים שאינה דירה יחידה

מוצע שמדרגות מס הרכישה ושיעוריו כפי שנקבעו בחוק, לעניין רכישת זכות במקרקעין שהיא דירת מגורים שאינה דירת מגורים יחידה, עד 31 בדצמבר, 2014 ימשיכו לחול באופן קבוע גם לאחר מועד זה. לפיכך, יוטל מס רכישה קבוע בשיעור גבוה יותר על רוכשי דירות מגורים שאינן דירות יחידות כהגדרתן בחוק, כך שרוכש דירת מגורים שאינה דירה יחידה ימשיך להיות מחויב במס רכישה, גם לאחר 31 בדצמבר, 2014 בהתאם למדרגות ולשיעורים להלן:

0 - 1,123,910 : 5%

1,123,910 - 3,371,710 : 6%

3,371,710 - 4,642,750 : 7%

4,642,750 - 15,475,835 : 8%

מעל 15,475,835 : 10%

אלמלא התיקון המוצע, היו שיעורי מס הרכישה לגבי דירות שאינן דירות יחידות אמורים לרדת

החל מיום 1 בינואר 2015 למדרגות והשיעורים הבאים:

0-1,089,435 : 3.5%

1,089,435 - 4,642,750 : 5%

4,642,750 - 15,475,835 : 8%

מעל 15,475,835 : 10%

מתן פטור ממס לגבי הסכום האינפלציוני שנוצר במכירת דירת מגורים, שחישוב המס לגביה נעשה בהתאם לחישוב הלינארי

במסגרת תיקון מס 76 לחוק מיסוי מקרקעין בוטלה הוראת הפטור ממס שבח שהייתה קבועה בסעיף) 49 ב (1) (לחוק, אשר חלה על מוכר דירה שבבעלותו יותר מדירת מגורים אחת. בעקבות התיקון נוצרה הבחנה משמעותית בין בעלי כמה דירות לבין בעלי דירה יחידה, ונקבע שרק בעלי דירה יחידה ייהנו מפטור ממס שבח במכירת דירה, ואילו לבעלי כמה דירות יחושב מס השבח בצורה לינארית, כך ששבח שייחוס לתקופה שעד 31 בדצמבר 2013 יהיה פטור ממס שבח, ואילו שבח שייחוס לתקופה שמהמועד האמור ואילך יחויב במס שבח בשיעור שנקבע בחוק מיסוי מקרקעין.

בדומה לשאר הסעיפים בפרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין הקובעים פטור ממס, קבע גם סעיף 49ב (1) לחוק האמור לפני ביטולו בתיקון מס, 76 פטור ממס הן על השבח הריאלי והן על השבח האינפלציוני החייב. בתיקון מס 76 בוטל כאמור הפטור שבסעיף 49 ב (1) לחוק מיסוי מקרקעין, אבל נוסף לחוק סעיף 48 א)ב (2) ו- ב (3) אשר קובע חישוב מס מיוחד, שהוא חישוב לינארי מוטב, שחל על השבח הריאלי בדירת מגורים מזכה חייבת.

הסעיף האמור, כפי שנחקק בתיקון מס, 76 פטור ממס רק את השבח הריאלי שנצמח עד 31 בדצמבר, 2013 אך לא את השבח האינפלציוני. בהתאם לסעיף 48 א)ג (לחוק), שבח אינפלציוני שנצמח עד שנת 1993 חייב במס בשיעור של, 10% ושאר השבח האינפלציוני פטור ממס. מכאן, למרות שמטרת התיקון היתה לפטור ממס שבח את השבח שנוצר עד 31 בדצמבר) 2013 בדומה למצב החוקי לפני תיקון מס, (76 ולמסות את עליית ערך הדירות מיום כניסת תיקון מס 76 לתוקף ואילך, התיקון לא קבע הוראה כאמור לגבי המס המוטל על השבח האינפלציוני.

לפיכך מוצע לתקן את סעיף 48 א)ג (לחוק), כך שגם השבח האינפלציוני החייב במס על פי הסעיף האמור כנוסחו היום, בגין חלק השבח הריאלי שזוכה לפטור ממס בנוסחת החישוב הלינארי, יהיה פטור ממס, בדומה לפטור שניתן על השבח הריאלי.

מוצע לקבוע, כי תחילתו של התיקון המוצע תהיה ביום 1 בינואר 2014, כך שגם מי שמכר דירת מגורים מזכה במהלך שנת המס 2014 לא יהיה חייב במס בגין השבח האינפלציוני. יובהר כי ככל שנגבה מס בשל סעיף זה שמוצע לתקנו, הוא יוחזר לאחר תיקון החקיקה.

בכבוד רב,

קרלמן רואי חשבון