

**חברים יקרים:**

הריני מתכבד לשלוח אליכם חדשות, עדכונים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

**נושא רשומון המס:****"חקיקת המס - סקירה של תיקונים וחדושים"**

המקיימת שורה של תנאים, שתכליתם להבטיח, כי עיקר פעילותה תהא בתחום המחקר והפיתוח.

**הפחתת רכישת מניות כהוצאה** - באופן דומה, הוראת השעה גם מתירה לחברה הרוכשת אמצעי שליטה בחברה מזכה, לנכות את סכום הרכישה הנקי ששולם בידי החברה בשיעורים שנתיים שווים על פני חמש שנים. הניכוי מותנה בעמידה בתנאים, לרבות: (1) הרכישה תעשה בין השנים 2011-2015; (2) הרכישה היא בשיעור של 80 אחוזים לפחות בכל אחד מאמצעי השליטה בחברה המזכה; (3) החברות המעורבות, ערב הרכישה, אינן קרובות.

הטבת המס, המוסדרת בתיקון מס' 5, מאפשרת, אם כן, הפחתה לצרכי מס של השקעה ו/או רכישת מניות בחברות מוטות טכנולוגיה ומחקר ופיתוח (חברת מטרה וחברה מזכה, בהתאמה) תוך הקטנת נטל המס של המשקיע. נזכיר, כי השקעה בחברה רגילה ניתנת, ככלל, להפחתה רק בעת מכירת ההשקעה, באמצעות הפחתת ההשקעה מהתמורה המתקבלת. ניתן לתהות, מדוע המחוקק שמר את הטבת המס בהקשר של השקעה במניות חברת מטרה ליחידים, ואילו את הפחתת רכישת מניות החברה המזכה ייחד רק לחברה.

**תיקון מס' 69 לחוק מיסוי מקרקעין**

כחלק מהמאבק של משרד האוצר לריסון תופעת קבוצת הרכישה נקבע במסגרת התיקון, כי לצרכי

בשבועות האחרונים אנו עדים לתיקוני חקיקה רבים בתחום המס. רובם מתרכזים בחוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו- 2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2011, אשר אושר בקריאה שלישית בכנסת רק השבוע והידוע בשמו "חוק ההסדרים". ברשימה זו אבקש לסקור באופן תמציתי את עיקרי השינויים המובאים בחקיקת המס, תוך מתן דגש על היתרונות והחסרונות של חוקים אלו מנקודת מבט של משלם המיסים.

**תיקון מס' 5 לחוק לעידוד מחקר ופיתוח****בתעשייה, התשמ"ד-1984 ("חוק המו"פ")**

**התרת השקעה במניות כהוצאה**- כידוע מטרת חוק המו"פ הינן, בין היתר, פיתוח תעשייה עתירת מדע, יצירת מקומות עבודה וקליטת כוח אדם מדעי וטכנולוגי. ברוח מטרת אלו, נקבעה הוראת שעה, לפיה השקעה מזכה של יחיד עד לגובה של חמישה מיליון ₪ בחברת מטרה **תותר בניכוי על פני שלוש שנים**. התרת הניכוי תהא בכפוף להתקיימותם של שורה של תנאים וביניהם: (1) סכום ההשקעה ישולם במלואו בין השנים 2011-2015; (2) היחיד יחזיק במניות שהוקצו לו במשך כל תקופת ההטבה. "חברת מטרה" מוגדרת כחברה שהתאגדה בישראל ושהשליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל,

"במכירת זכות במקרקעין המותנית בהתקיימות תנאי עתידי שלפיו יוגדלו אפשרויות הניצול של הזכות לפי תכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבנייה, שתמורתה הושפעה מהגדלת אפשרויות הניצול כאמור וכולה אינה בכסף – יום אישור התכנית." כלומר, התיקון מיטיב עם צדדים לעסקה עם תנאי מתלה תכנוני, שתמורתה אינה בכסף (למשל עסקת קומבינציה), באשר הוא דוחה את יום המכירה למועד אישור התוכנית.

קדמו לתיקון 69 לחוק מיסוי מקרקעין במספר ימים, שני תיקונים, אשר עסקו במתן הקלה לפרויקטים של התחדשות עירונית. **תיקון 67** לחוק מיסוי מקרקעין מטפל בפינוי בינוי ובמסגרתו הוספה חלופה נוספת לתקרת השווי לצורך קבלת פטור בפינוי-בינוי. כמו כן, הוסדרה אפשרות של קבלת פטור בגין כספי תמורה, המשמשים לרכישה של זכות למגורים בבית אבות. **תיקון 68** לחוק מיסוי נועד להקל על עסקאות תמ"א 38. במסגרת התיקון נקבע (סעיף 149ל1 לחוק מיסוי מקרקעין), כי יום המכירה של הזכות הנמכרת (זכויות הבנייה מכוח התמ"א) במכירה עם תנאי מתלה, או במכירה של אופציה לרכישת הזכות הנמכרת יהיה המוקדם מבין: (1) המועד שבו התקיים התנאי המתלה או שבו מומשה האופציה, לפי העניין; (2) המועד שבו הוחל במתן שירותי בנייה לפי תכנית החיזוק. הכול בכפוף לחובת הודעה. יודגש, כי דחיית יום המכירה אינה תקפה לגבי מכירתן של זכויות בנייה מכוח תוכניות בינוי אחרות.

מס רכישה יראו ברכישה המבוצעת באמצעות קבוצת רכישה, כרכישה של מוצר מוגמר, דהיינו – דירה או נכס מבונה אחר. הוראה זו תחול כמובן גם אם חל לכאורה פיצול בין רכישת המקרקעין לבין קבלת שירותי הבנייה (להרחבה בסוגיה ראו **רשומון מס מס' 1** בנושא "המלצות הועדה לבחינת היבטי קבוצות רכישה -דגשים וביקורת").

לשון התיקון מגדירה "קבוצת רכישה", כדלקמן: **"קבוצת רוכשים המתארגנת לרכישת זכות במקרקעין ולבנייה על הקרקע של נכס שהוא אחד המפורטים להלן, באמצעות גורם מארגן, ובלבד שהרוכשים בקבוצה מחויבים למסגרת חוזית: (1) נכס שאינו דירת מגורים; (2) נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים;".** היסוד החשוב בהגדרת "הגורם המארגן" הינו תמורת המארגן. נדרש, כי הגורם המארגן יקבל תמורה בעבור פעולות הארגון.

מעניין לציין, כי בהצעת חוק ההסדרים נכללה חזקה ניתנת לסתירה לפיה יראו קבוצה של עשרה רוכשים או יותר המתארגנת לרכישת זכות במקרקעין ולבנייה על הקרקע כקבוצת רכישה. חזקה זו הושמטה בנוסח החוק הסופי.

נראה, אם כן, כי גודלה של הקבוצה לא יהווה את המבחן המכריע לסיווגה של קבוצת רוכשים כקבוצת רכישה. מאידך גיסא, קיומו של גורם מארגן עלול לסווג גם קבוצת רוכשים קטנה יחסית בגדר קבוצת רכישה.

במסגרת התיקון הוספה חלופה נוספת להגדרת "יום מכירה" (סעיף 19 לחוק מיסוי מקרקעין) לפיה

מותרות בניכוי בסעיף 32 לפקודה. הוצאות אש"ל מוגדרות בסעיף: "הוצאות שהוציא יחיד בשל ארוחותיו, שהוצאו בין במקום ההשתכרות ובין מחוצה לו, ולמעט הוצאות בשל ארוחת בוקר הכלולה במחיר לינה המותרת בניכוי".

בהקשר של הפקודה, יושם אל לב, כי פורסמה לאחרונה הצעת חוק של הממשלה לתיקון סעיפים 3(ט), 3(י) וסעיף 85א לפקודה. הצעת החוק נועדה, בין היתר, למעט מהגדרת "הלוואה" לצרכי סעיף 3(ט) לפקודה "הלוואה שהיא עסקה בין-לאומית כמשמעותה בסעיף 85א", להוסיף כתנאי להפעלת סעיף 3(י) לפקודה "יחסים מיוחדים" בין נותן הלוואה לבין מקבל הלוואה, ולהחריג מהוראות סעיף 85א לפקודה בהקשר של מחירי העברה, הלוואה בעלת מאפיינים הוניים (כמפורט בהצעת החוק), הניתנת לחבר בני אדם על ידי בעל השליטה בו.

### תיקון מס' 68 לחוק לעידוד השקעות הון ("חוק עידוד")

התיקון המקיף ביותר שעוגן במסגרת חוק ההסדרים בהיבט המס, נערך בחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959. במסגרת תיקון זה עודכנו בין היתר מטרות חוק עידוד, תוך מתן דגש על יצירת תשתית למקומות עבודה חדשים ועל יכולתו של המגזר העסקי להתמודד בתנאי תחרות בשווקים בינלאומיים. כמו כן, נקבע, כי מענקים מכוח חוק עידוד יינתנו, ככלל, רק למפעלים תעשייתיים המצויים באזור פיתוח א' ונקבע, כי חבר בני אדם

היות ונשאלתי בסוגיה מספר פעמים, יוער, כי תיקוני החקיקה בתחום מיסוי המקרקעין, המיועדים לתרום להורדת מחירי הנדל"ן למגורים (ביטול זמני של הפיצול הליניארי במכירה של קרקעות לקבלן, פטור ממס שבח על מכירה של שתי דירות להשקעה ובמקביל העלאה של מס רכישה על דירות להשקעה) ואשר היה מי שדאג לפרסמם בריש גלי, טרם הבשילו לכדי חקיקה מחייבת. למיטב ידיעתי הן עדיין בשלב של תזכיר חקיקה.

### תיקון מס' 40 לחוק מס ערך מוסף (חוק מע"מ)

במקביל להגדרה של "קבוצת רכישה" בחוק מיסוי מקרקעין, הוספה חלופה שלישית ל"עסקת אקראי" בחוק מע"מ. לפי חלופה זו גם מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין תסווג כעסקת אקראי החייבת במע"מ. התיקון גם קובע, כי חבות המס תיפול על כתפיו של מוכר הזכות. ללמדנו, כי מעתה נדרשת תשומת לב כפולה ומכופלת מצידו של המוכר קרקע פרטית למי שנחזה כאדם פרטי, שמא מאחורי הצד הרוכש מסתתרת קבוצת רכישה ועימה גם חבות במע"מ.

### תיקון 179 לפקודת מס הכנסה ("הפקודה")

השפעתו של חוק ההסדרים על הפקודה שולית בעיקרה. יחד עם זאת, יצוין, כי במסגרת התיקון בוטל סעיף 9(15ב) לפקודה, אשר הסדיר מלפנים הקלות מס לתושבי חוץ שאינם ממדינה גומלת. כמו כן, הוצאות אש"ל נוספו לרשימת ההוצאות שאינן

15%. דיבידנד בין חברות ימוסה בהתאם להוראות הפקודה.

התיקון גם כולל הוראות מעבר המאפשרות, ככלל, לחברות שאימצו את הוראות חוק עידוד טרם תיקון 68 לבחור בין המשך יישום הדין הישן לבין מעבר ליישום הוראות הדין לאחר תיקון 68.

### סוף דבר

יודגש, כי מפאת קוצר הזמן והיריעה רשימה זו כוללת אך תמצות של הוראות חקיקת המס החדשות. מובן, כי יישום הוראות אלו מחייב בדיקה דקדקנית ופרטנית של הוראות החוק ובפרט של הוראות המעבר המעוגנות בחקיקה החדשה.

אשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד [www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il).

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.

בבעלות ממשלתית מלאה לא יהא זכאי לקבלת מענק השקעה.

במסלול הטבות המס (סעיף 51 לחוק עידוד) שונו והוחלפו מספר הגדרות. כך למשל, הגדרת "מפעל מוטב" צומצמה אך ורק למפעלים תיירותיים, כאשר את מקומה במפעלים תעשייתיים תופסת הגדרה חדשה בדבר "מפעל מועדף". הכנסותיו המוטבות של מפעל מועדף נקראות לאחר התיקון "הכנסה מועדפת". בנוסף, הוחרגו מהגדרת "הכנסה מועדפת", המזכה בהטבות מס, רכיבים שמקורם בהפקת מחצבים וכרייתם (למגינת ליבה של כ"ל).

מהפכה של ממש חלה בשיעורי המס המוטבים הניתנים במסלול הטבות המס. שיעורים אלו אוחדו באופן שחברה מועדפת תמוסה בגין הכנסתה המועדפת בשיעור של 6%, אם המפעל המועדף נמצא באזור פיתוח א' ו- 12% אם המפעל המועדף נמצא מחוץ לאזור פיתוח א'. הוראות מעבר קובעות שיעורי מס גבוהים יותר עד שנת 2015. בנוסף, הכנסות חברה מועדפת הנובעות מ"מפעל מועדף מיוחד", כהגדרתו בחוק עידוד לאחר תיקון 68, ימוסו בשיעור מס מופחת של 5%, אם המפעל המועדף המיוחד מצוי באזור פיתוח א' ובשיעור של 8% אם המפעל המועדף המיוחד נמצא מחוץ לאזור פיתוח א'. משמע, בוטלו מסלולי המס שהעניקו פטור מוחלט מתשלום מיסים לתקופות זמן משתנות (בהתאם למיקום המפעל המוטב). בוטל גם המסלול הידוע בשם "מסלול אירלנד".

גם שיעורי המס על דיבידנד אוחדו. דיבידנד ליחיד שמקורו בהכנסה מועדפת ימוסה בשיעור מס של