

תאריך: 9 בינואר, 2011

סימוכין: 23487

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות

מיסים 3.2011

א.ג.נ.,

הנדון: חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2010- חלק המיסוי

ביום 6 בינואר 2011 פורסם בספר החוקים מס' 2271 חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2010. חוק זה כולל פרקים רבים וביניהם גם נושאי מס. ניתן לחלק את התיקונים העיקריים, שנכללו בו בתחומי המס השונים, לנושאים הבאים:

חלק א- הוראת שעה לשנים 2011 עד 2015- הטבות במס להפחתת השקעות בתחום תעשייה עתירת ידע ומתן תמריץ להשבת מדענים לישראל

חלק ב- תיקונים שונים לפקודת מס הכנסה

חלק ג- תיקונים לחוק מע"מ בנושא קבוצות רכישה

חלק ד- תיקונים שונים לחוק מיסוי מקרקעין

חלק ה- שינויים בתקרת התשלום לביטוח לאומי והגדלת שיעור דמי הביטוח הנגבה מהמעסיקים

החוק כולל גם תיקון מקיף לחוק לעידוד השקעות הון, לגבי ייצא חוזר נפרד.

נציין, שהצעות רבות שהוצעו בהצעת החוק¹, לא נכללו בחוק שאושר בכנסת. במסגרת חוק זה והועברו לדיון נפרד בוועדת הכספים של הכנסת.

יום תחילתם של התיקונים הינו ביום 1 בינואר 2011, אלא אם כן צוין אחרת. להלן פירוט תמצית התיקונים העיקריים:

¹ הצעת חוק ממשלה 541 מיום 18.10.10- ראה חוזר מיסים 33.2010 של משרדנו. בין נושאים אלו **שלא נכללו** בחוק שאושר, ניתן למנות בין היתר את הנושאים הבאים:

מס הכנסה: קביעת תנאי נוסף לפטור ממס הניתן לגבי מלגות המשולמות לטוודנט וחוקר; קבלת הנחה במס כ "תושב" ישוב מסויים תותנה באישור תושבות; ביטול שיעור המס המופחת על הכנסת עיתונאי חוץ; מתן אפשרות להפוך קרן נאמנות חייבת לקרן נאמנות פטורה (אך לא ההיפך); הרחבת האפשרות למסירת מידע על ידי ממלאי תפקידים בביצוע הפקודה לגורמים נוספים.

מיסוי מקרקעין: דחיית מועד תשלום המס; קביעת חובה לתשלום מס שאינו שנוי במחלוקת; תיקונים לייעול וזירוז הליכי מיסוי מקרקעין שתכליתם לייעל את הליכי המיסוי של עסקה במקרקעין (הצהרה, דיווח ושומה) ובכך להאיץ את רישום העסקה בפנקסי המקרקעין, המותנה בהוכחת תשלום המס כגון: ניכוי מס במקור מהתמורה במכירת זכות במקרקעין בנסיבות מסוימות, ביטול האפשרות להגשת הצהרה שאינה שומה עצמית וקיצור התקופה להגשת שומה עצמית, קיצור תקופת עשיית השומה הזמנית והשומה הסופית על ידי המנהל ועוד.

משרד ראשי - תל אביב	משרד רמת-גן	משרד ירושלים	משרד חיפה	משרד באר שבע	משרד אילת
מרכז עזריאלי 1 תל אביב, 67021 ת.ד. 16593 תל אביב, 61164	הרקון 6 רמת-גן, 52521	שרי ישראל 12 ירושלים, 94390	מעלה השחרור 5 ת.ד. 5648 חיפה, 31055	פארק תעשיות עומר, בניין 10, ת.ד. 1369 עומר, 84965	המרכז העירוני ת.ד. 583 אילת, 88104
טלפון: 03-6085555 פקס: 03-6094022 info@deloitte.co.il	טלפון: 03-7551500 פקס: 03-5759555 info-ramatgan@deloitte.co.il	טלפון: 02-5018888 פקס: 02-5374173 info-jer@deloitte.co.il	טלפון: 04-8607333 פקס: 04-8672528 info-haifa@deloitte.co.il	טלפון: 08-6909500 פקס: 08-6909600 info-beersheva@deloitte.co.il	טלפון: 08-6375676 פקס: 08-6371628 info-eilat@deloitte.co.il

חלק א- הטבות במס להשקעות בתחום תעשייה עתירת ידע ומתן תמריץ להשבת מדענים לישראל-

הוראת שעה

1. **תמצית התיקונים-** בחלק זה נכללו הטבות מס כדלקמן: התרת עלות השקעה של עד 5 מיליון ₪ במניות של חברה עתירת מו"פ, בשלב ה-Seed, כהוצאה בידי משקיע יחיד על פני שלוש שנים; עידוד השקעה של חברות ישראליות גדולות/בינוניות בחברות ישראליות קטנות, שעיסוקן בתחום תעשיות עתירות הידע, באמצעות ניכוי חלק מההשקעה במניות על פני חמש שנים; תמריץ להשבת מדענים ישראלים, השוהים בחו"ל, לישראל ולעליית מדענים לראשונה לישראל באמצעות מתן פטור ממס לגבי הכנסה מתמלוגים מסוימים.
2. המונחים "מחקר" ו"פיתוח" (מו"פ), שיוזכרו להלן, הינם כמשמעותם בחוק לעידוד מו"פ בתעשייה, ובלבד שהמדען הראשי אישר כי המחקר והפיתוח הם כהגדרתם בחוק האמור.²

3. **התרת עלות השקעה של עד 5 מיליון ₪ במניות של חברה עתירת מו"פ, בשלב ה-Seed, כהוצאה בידי**

משקיע יחיד על פני שלוש שנים – כדי לעודד השקעות של בעלי הון בחברות ישראליות עתירות מו"פ, המצויות בשלב הראשוני של פעילות המו"פ (שלב ה-Seed) והמתקשות לגייס מקורות מימון כיוון שהן מתאפיינות בסיכון גבוה מאוד, יותר ליחיד להפחית את עלות ההשקעה במניות של חברה כאמור (להלן: "חברת מטרה"), **עד לסכום השקעה מירבי שלו ושל קרובו של 5 מיליוני ₪, כהוצאה, כנגד הכנסה מכל מקור, בפרסיה על פני שלוש שנים, החל בשנת המס שבה סכום ההשקעה המזכה שולם לחברת המטרה ("תקופת ההטבה")**. באופן זה, עלות המניות תותר בניכוי לפני מכירת המניות ותגרום לחסכון במס גדול יותר, מאחר שהיא תסווג כהוצאה פירותית (חסכון במס לפי שיעור מס שולי) ולא כמחיר מקורי בחישוב רווח הון (חסכון במס בשיעור של 20%/25%). לכך השלכה אף לעניין קיזוז הפסדים. הפחתת עלות ההשקעה תותר בהתקיים התנאים המצטברים הבאים:

(1) חברת המטרה הינה חברה שהתאגדה בישראל והשליטה והניהול בה מופעלים בישראל **ובמהלך תקופת ההטבה** (שלוש שנות מס החל בשנה שבה שולם סכום ההקעה המזכה לחברת המטרה) נתקיימו בה כל אלה: ניירות הערך שלה אינם רשומים למסחר בבורסה; 70% מהוצאותיה הן הוצאות מו"פ; 75% לפחות מהוצ' המו"פ בתקופת ההטבה הוצאו בישראל; הוצאות המו"פ הוצאו לשם קידומו או פיתוחו של מפעל שבבעלותה (דהיינו - הקניין הרוחני שיפותח בעקבות המו"פ יהיה בבעלות חברת המטרה). כמו כן, הן בשנה שבה שולם סכום ההשקעה המזכה והן בשנה שלאחריה, לא עלו הכנסותיה של החברה על 50 אחוזים מסכום הוצאות המו"פ.

² ההגדרות בחוק לעידוד מו"פ בתעשייה הן אלה:

"מחקר" - חקירה מתוכננת במטרה לגלות ידע חדש מתוך ציפיה שידע זה יהיה מועיל בפיתוח מוצר חדש או תהליך חדש או בשיפור מהותי במוצר או בתהליך קיימים.

"פיתוח" - יישום ממצאי מחקר או ידע אחר, המכוונים לייצור מוצר חדש או לפיתוח תהליך חדש או לשיפור מהותי במוצר קיים או בתהליך קיים, לרבות גיבוש קווי תכנית או בדיקתם, הכנת תכניות ומדגמים, בניית אב-טיפוס והפעלת דגם ניסוי או מיתקן חצי-חרושת.

- (2) ההשקעה בוצעה במהלך התקופה 1.1.2011 ועד 31.12.2015 ;
- (3) בתמורה להשקעה הוקצו למשקיע מניות בחברת המטרה באותה שנה והוא החזיק בהן לפחות עד לתום תקופת ההטבה;
- (4) הימנעות ממש או הפחתת מס בלתי נאותות אינן בין המטרות העיקריות של ההשקעה;
- (5) 75% לפחות מסכום ההשקעה בה על ידי היחיד תשמש להוצאות מ"פ, לא יאוחר מתום תקופת ההטבה; התיקון משווה בין התרת הוצאה בגין השתתפות במישרין במימון פעילות מחקר של חברת המטרה, לפי סעיף 20א לפקודה, לבין השקעה בעקיפין במניות חברת המטרה.

4. עידוד השקעה של חברות ישראליות גחלות/בינוניות בחברות ישראליות קטנות, שעיסוקן בתחום תעשיות

עתירות הידע, באמצעות ניכוי חלק מההשקעה במניות על פני חמש שנים - לחברה המשקיעה תוכר הפחתה בשיעור של 20% מעלות רכישת מניות "חברה מזכה", שלא בדרך של הקצאה, כנגד כלל הכנסתה, בכל אחת מחמש שנות המס, שתחילתן בשנת המס העוקבת לשנת הרכישה. הסכום שיותר להפחתה בידי החברה הרוכשת יהיה רק עודף עלות ההשקעה על ההון העצמי של החברה המזכה (סכום זה מבטא, למעשה, את שווי המוניטין והידע "בחברה המזכה", שלא קיבלו ביטוי במאזנה). זאת, על מנת למנוע הפחתה בעקיפין, באמצעות הפחתת המניות, של נכסים הרשומים במאזן "החברה המזכה", שכבר מופחתים בה לצורכי מס, או של נכסים אשר לו היו נרכשים במישרין על ידי החברה הרוכשת, לא היו זכאים לפחת (כגון: קרקע, מניות חברה, מזומנים, ונכסים כספיים). משמעות הפחתה זו הינה הקדמת הוצאה ע"ח הגדלת רווח ההון העתידי ממכירת המניות, ללא הבדל לכאורה בשיעור החסכון במס³. לכך השלכה אף לעניין קיזוז הפסדים.

הפחתה כאמור תותר בהתקיים התנאים המצטברים הבאים:

- (1) הרכישה בוצעה במהלך התקופה 1.1.2011 עד 31.12.2015;
- (2) הרכישה תהיה בשיעור של 80% מכל אחד מאמצעי השליטה ב"חברה המזכה";
- (3) ב-12 החודשים שקדמו לשנת הרכישה לא היו לחברה הרוכשת יותר מ-25% באחד או יותר מאמצעי השליטה ב"חברה המזכה";
- (4) ביום שלפני יום הרכישה, החברה הרוכשת ו"החברה המזכה" אינו קרובות זו לזו;
- (5) הימנעות ממש או הפחתת מס בלתי נאותות אינן בין המטרות העיקריות של הרכישה וניתן אישור המנהל על

כך;

- (6) בשנת הרכישה ניירות הערך של "החברה המזכה" אינם רשומים למסחר בבורסה;

³ יש לשים לב, שמאחר והחברה הרוכשת חייבת להיות חברה מוטבת או חברה מועדפת (ראה בהמשך), אזי שיעור חסכון המס ממנו תיהנה בהפחתה הינו נמוך (לעיתים אחוזי מס בודדים) ואילו מרכיב ההפחתה שגדיל את רווח ההון בעתיד יחוייב בשיעור מס חברות רגיל שהינו גבוה יותר.

- (7) בחברה הרוכשת וב"חברה המזכה" הנרכשת מתקיימים התנאים הבאים **בשנת הרכישה ובכל 5 שנות ההפחתה:** הן חברות מוטבות או חברות מועדפות, כהגדרתן בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון; הוצאות המו"פ של החברה הרוכשת ושל "החברה המזכה" מהוות לפחות 7% ממחזורן ולפחות 20% מכלל העובדים בכל חברה הינם בעלי תואר אקדמאי שנקבע, העובדים בתחום השכלתם (בשנת הרכישה נדרש כי השיעורים המזעריים האמורים ב"חברה המזכה" יהיו 25% ו-40%, בהתאמה, כדי לאפיין אותה כחברה המצויה בשלבי מחקר מוקדמים יותר ביחס לחברה הרוכשת);
- (8) בשנת הרכישה "החברה המזכה" לא תהיה בעלת מקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין, בישראל או בחו"ל, ולא תהיה בעלת זכויות בחבר בני אדם אחר, אלא אם כן פעילותו של חבר בני האדם האחר תפלה לפעילותה ומהווה חלק בלתי נפרד ממנה;
- (9) כל הוצאות המו"פ שהוצאו על ידי "החברה המזכה" בכל אחת מחמש שנות ההפחתה, מבוצעות לשם קידומו או פיתוחו של המפעל שבבעלותה או של המפעל שבבעלות החברה הרוכשת (דהיינו, הקניין הרוחני שיפותח בעקבות המו"פ יהיה בבעלות "החברה המזכה" או החברה הרוכשת), וכן 75% מהוצאות כאמור בכל שנה הוצאו בישראל;
- בשנת מס שבו לא התקיימו התנאים הנדרשים, לא תותר הפחתה, אולם לא יהיה בכך כדי לפגוע בזכאות להפחתה בשנים שלאחר שנת ההפרה או לפנייה, אם בהן התקיימו התנאים הנדרשים, ובלבד שטרם נסתיימה תקופת ההפחתה ושסכום שלא נוכה בשנת ההפרה לא ינוכה בשנה שלאחריה.

5. תמריץ להשבת מדענים ישראלים, השוהים בחו"ל, לישראל ולעליית מדענים לראשונה לישראל באמצעות

- מתן פטור ממס לגבי הכנסה מתמלוגים מסוימים** - לפי הדין הקיים, לאחר תיקון מס' 168 לפקודה, ניתנת הטבות במס לעולה חדש ולתושב חוזר ותיק, כך שיחיד כאמור, שפיתח מוצר, המבוסס על ידע שצבר לפני עלייתו או חזרתו או לאחריה, וקיבל תמלוגים בתמורה למתן זכות שימוש בו, יהיה פטור ממס במשך עשר שנים, החל מיום עלייתו או שובו לישראל, לפי העניין, לגבי הכנסות מתמלוגים כאמור שמקורם מחוץ לישראל. לגבי מי שהוא תושב חוזר שאינו תושב חוזר ותיק - הפטור ממס על הכנסה מתמלוגים ניתן רק על הכנסה כאמור שמקורה בנכס שהיה בידי התושב החוזר בעת שהיה תושב חוץ, ולמשך 5 שנים בלבד.
- בתיקון נקבע פטור ליחיד, שהוא עולה חדש או תושב חוזר (שהיה תושב חוץ במשך 6 שנים רצופות לפחות) שהוזמן, בהיותו תושב חוץ, לעבוד במוסד אקדמי או בבית חולים בישראל (להלן: "**מוסד**"), לגבי הכנסה מתמלוגים, שיקבל מחברת יישום שבבעלות המוסד, עימה התקשר בהסכם לפיתוח מוצר (לרבות ידע), וזאת במשך 5 שנות מס, שתחילתן בשנת המס הראשונה שבה החל לקבל הכנסה כאמור. הפטור ממס יינתן רק על אותו חלק מהתמלוגים, הנובע ממתן זכות השימוש במוצר לתושבי חוץ⁴. ובלבד שהתקיימו כל אלה:

⁴ החלק המיוחס לשימוש בידי תושבי חוץ, ייקבע על סמך שיעור הכנסות החוץ של חברת היישום מתוך כלל הכנסתה, והכל לפי אישור רואה חשבון שצורף לדוח השנתי של חברת היישום.

- (1) היחיד נהיה תושב ישראל בתקופה 2011-2015;
- (2) היחיד 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 ממנה בגין מתן זכות שימוש במוצר שבבעלות החברה ליישום ושפותח או התגלה לפי ההסכם;
- (3) המוצר מתבסס על מו"פ שאושר על ידי המדען הראשי לפי חוק המו"פ;
- (4) ניתן אישור המנהל כי הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה אינן מהמטרות העיקריות של ההסכם

חלק ב- תיקונים שונים לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה")

6. **תמצית התיקונים:** ביטול פטור ממס על הכנסות מסוימות מדיבידנד ומריבית על אג"ח בידי תושב חוץ; ביטול ההכרה בהוצאות ארוחות (אש"ל); ריווח מדרגת המס השולי הראשונה;
7. **ביטול פטור ממס על הכנסות מסוימות מדיבידנד ומריבית על אג"ח בידי תושב חוץ** - בוטל סעיף 9(15ב) לפקודה, המעניק פטור ממס לתושב חוץ בגין הכנסה מדיבידנד מחברה שמנייתיה נסחרות בבורסה, או מריבית על איגרות חוב שהונפקו לתקופה של 12 שנים לפחות והנסחרות בבורסה, תוך אבחנה בין תושב חוץ שהינו תושב מדינת אמנה לבין תושב חוץ שאינו תושב מדינת אמנה, בין היתר, כדי לא להפלות בין תושבי החוץ השונים. אולם, יצוין כי תושבי חוץ יהיו זכאים לפטור ממס לריבית ולדיבידנד, בכפוף לתנאים מסוימים, על פי סעיפים אחרים בפקודה ותקנות.
8. **ביטול ההכרה בהוצאות ארוחות (אש"ל)** - נקבע במסגרת סעיף 32 לפקודה, כי גם הוצאות אש"ל, כלומר הוצאות שהוציא יחיד בשל ארוחותיו, שהוצאו בין במקום ההשתכרות ובין מחוזה לו, הן הוצאות שאינן כרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה, ולכן אינן מותרות בניכוי. מהוצאות האש"ל שאינן מותרות בניכוי מועטו הוצאות בשל ארוחת בוקר הכלולה במחיר לינה המותרת בניכוי. במקביל, בוטלה לאחרונה ההכרה בהוצאות ארוחות בתקנות הדנות בחישוב הוצאות עודפות.
9. **ריווח מדרגת המס השולי הראשונה** - הוגדל סכום מדרגת המס השולי של 10%, החלה על הכנסה חייבת של יחיד מיגיעה אישית ועל הכנסתו של יחיד שמלאו לו 60 שנים, החל בשנת המס 2011. המשמעות: הקטנת סכום המס החודשי בסכום של כ- 15 ₪. על פי דברי ההסבר להצעת החוק, הקטנת תשלומי המס בשל ריווח מדרגת המס, נעשתה במטרה לפצות על ביטול ההכרה בהוצאות אש"ל (ארוחות) כהוצאה מוכרת (ראה לעיל).

חלק ג- תיקונים לחוק מע"מ

01. **חבות במע"מ בגין רכישת קרקע מאדם פרטי על ידי קבוצת רכישה** - בהתארגנות כקבוצת רכישה, קבוצת הרוכשים מתקשרת בדרך כלל בחוזה עם בעל הקרקע בנוגע לרכישת הקרקע ובחוזה נוסף עם הקבלן המבצע לשם קבלת שירותי בנייה. בהתאם לדין הקיים, במכירת קרקע מאדם פרטי לקבוצת אנשים פרטיים אין חבות במע"מ, בעוד שמרכיב הקרקע הגלום במחיר דירת מגורים, הנרכשת מקבלן, חייב במע"מ. לפיכך, כדי לחסום את

חסכון המע"מ על מרכיב הקרקע, הורחבה הגדרת "עסקת אקראי" בחוק מע"מ, ונקבע כי מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה⁵ בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין תיחשב כעסקת אקראי; שבה המוכר יהיה חייב במע"מ.

התיקון יחול לגבי עסקת אקראי שתבוצע ביום 1.1.2011 ואילך, למעט עסקה שהיא מימוש זכות לקבלת זכות במקרקעין או מימוש אופציה לפי פרק חמישי 2 לחוק מיסוי מקרקעין שדווחה למנהל עד ליום 18.10.2010.

חלק ד- תיקונים שונים לחוק מיסוי מקרקעין

11. **תמצית התיקונים-** התקשרות בקבוצת רכישה לרכישת קרקע וקבלת שירותי בניה תיחשב כרכישת דיראמבנה מוגמר לענין מס רכישה; דחיית יום המכירה בעסקאות, שתמורתן כולה אינה בכסף ואשר מותנות בשינוי עתידי של תכנית; קביעת חובה להגיש הודעה על נאמנות; גביית חוב מס ממי שקיבל נכס מהחייב במסבנסיות מיוחדות

יום התחילה של התיקונים בחוק מיסוי מקרקעין הוא יום 1.1.2011 והם יחולו לגבי מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין שנעשו ביום האמור ואילך.

21. התקשרות בקבוצת רכישה לרכישת קרקע וקבלת שירותי בניה תיחשב כרכישת דיראמבנה מוגמר לענין

מס רכישה - מאחר שחברי קבוצת רכישה קובעים בהסכם ביניהם מנגנון, שאמור להוליך אותם עד למוצר המוגמר - דירת מגורים או מבנה עסקי, וחבר בקבוצה אינו יכול לסגת ממנגנון זה ולהחליט שהוא נותר רק עם קרקע, יש לראות כאילו כל אחד מחברי הקבוצה רוכש חלק יחסי מהמוצר המוגמר לפיכך, תוקן סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין, ונקבע, שיש לראות ברכישה המתבצעת באמצעות קבוצת רכישה⁶ לשם יצירת מוצר מוגמר (נכס מבונה), כאילו נרכש המוצר המוגמר (דירה או מבנה אחר).

יוצא מכך, שמחד גיסא ישולם מס רכישה גם בגין שירותי הבניה (ולא רק בגין הקרקע) ומאידך גיסא מס הרכישה ברכישת מוצר מוגמר שהוא דירת מגורים (הכולל את רכיב הקרקע) יהא מדורג.

בנוסף, תוקן סעיף 16 לחוק ונקבע בו, כי תנאי למתן תוקף לעסקה של מכירת זכות במקרקעין לצורך רישום העסקה בפנקסי המקרקעין, במקרה של קבוצת רכישה, יהיה המצאת אישור ממנהל מע"מ על כך ששולם המע"מ המגיע מהמוכר בשל אותה מכירה או שניתנה לו ערובה לתשלום המע"מ במועדו (ראה בהקשר זה התיקון בחוק מע"מ לעיל).

⁵ כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין- ראה חלק ד' בהמשך.

⁶ לענין זה, הוגדרה "קבוצת רכישה", כקבוצת רוכשים המתארגנת לרכישת זכות במקרקעין ולבנייה על הקרקע של נכס באמצעות גורם מארגן (מי שפועל בעצמו או באמצעות אחר לארגון קבוצת הרוכשים לצורך הרכישה והבנייה, לרבות הכנת המסגרת החוזית, והכל בתמורה עבור פעולות הארגון כאמור), ובלבד שהרוכשים בקבוצה מחוייבים למסגרת חוזית.

" מסגרת חוזית"- מערכת חוזים הקשורים זה בזה שבאמצעותם תפעל הקבוצה לקבלת נכס בנוי. "תמורה"- במישרין או בעקיפין, לרבות בשווה כסף.

31. **דחיית יום המכירה בעסקאות, שתמורתן כולה אינה בכסף ואשר מותנות בשינוי עתידי של תכנית** - בעסקה

שתלויה כולה בשינוי ייעוד תכנוני, בדרך כלל הממכר אינו ודאי ביום העסקה, וכתוצאה מכך גם התמורה אינה ברורה. לפיכך, הוסף סעיף 19(א3) לחוק מסוי מקרקעין, בו נקבע, כי יום המכירה בעסקת מכירת זכות במקרקעין, המותנית בהתקיימות תנאי עתידי שלפיו יוגדלו אפשרויות הניצול של הזכות לפי תוכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבניה, שתמורתה הושפעה מהגדלת אפשרויות הניצול כאמור וכולה אינה בכסף, יידחה ליום אישור התכנית. כמו כן, הוסף סעיף 75א ובו חוייבו הצדדים למסור למנהל הודעה על דבר ביצוע העסקה לפני התקיימות התנאי העתידי כאמור, בטופס שקבע המנהל.

41. **קביעת חובה להגיש הודעה על נאמנות** - לפי הוראות סעיפים 69 ו-74 לחוק, אדם הרוכש זכויות במקרקעין בשמו הוא, בעבור אחר, רשאי להודיע למנהל על הנאמנות, ומשהודיע כך, יראוהו כנאמן, ואז בהעברת הנכס ממנו לנהנה יחול פטור. בכדי למנוע תכנוני מס ומחלוקות בין המנהל לבין הנישום, תוקן סעיף 74 ונקבעה חובה להגיש הודעה על נאמנות.

51. **גביית חוב מס ממי שקיבל נכס מהחייב במס בנסיבות מיוחדות** - הוסף סעיף 95א לחוק לפיו, המנהל רשאי לגבות את המס המתחייב ממי שקיבל מהחייב במס נכס ללא תמורה, ואם מתקיימים בין המקבל לבין החייב יחסים מיוחדים - גם אם העברה כאמור בוצעה בתמורה חלקית, ולאפשר הגשת השגה וערעור על החלטה לעשות שימוש בסמכות זו.

חלק ה- שינויים בתקרת התשלום לביטוח לאומי והגדלת שיעור דמי הביטוח הנגבה מהמעסיקים

61. **הפחתה מדורגת של התקרה לתשלום דמי ביטוח לאומי ודמי ביטוח בריאות(להלן: "דמי ביטוח")** - בתוכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010 נקבעה בהוראת שעה הכפלה של התקרה לתשלום דמי הביטוח בשל שכר שישולם בעד השנים 2009 ו-2010, לעשר פעמים השכר הממוצע במשק (במקום חמש פעמים). התיקון קובע כי התקרה לתשלום דמי ביטוח בשל שכר שישולם בעד שנת 2011 תהא תשע פעמים השכר הממוצע במשק ובשל שכר שישולם בעד שנת 2012 - שמונה פעמים השכר הממוצע במשק, וזאת במקום תקרה של חמש פעמים השכר הממוצע במשק, אליו היא היתה אמורה לחזור עם פקיעת תוקפה של הוראת השעה הקודמת.

71. **הגדלת שיעור דמי הביטוח הלאומי הנגבה ממעסיק** - נקבע, שהחל ביום 1 באפריל 2011, שיעור דמי הביטוח הלאומי, הנגבה ממעסיקים בשל החלק העולה על 60% מהשכר הממוצע, יעלה בשיעור 0.47%.

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שידרש.

לפרטים ניתן לפנות ל-

רו"ח דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית בחטיבת המס בטלפון 03-6085532 : או בדוא"ל:
dgabbay@deloitte.co.il

אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'

רואי חשבון

Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited