

**טיוטת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס'...), התשע"ז-2017 – הסמכת ועדת השרים
לענייני חקיקה**

הצעה להחלטה

מ ח ל י ט י מ :

- א. לאשר עקרונית את טיוטת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס'...), התשע"ז-2017, המצ"ב.
- ב. להסמיך את ועדת השרים לענייני חקיקה לאשר על דעת הממשלה את נוסחה הסופי של הצעת החוק שתוגש לכנסת.
- ג. בהתאם לסעיף 81(ג) לתקנון הכנסת, לבקש מוועדת הכנסת להקדים את הדיון בהצעת החוק.
- ד. בהתאם לסעיף 88(ב) בתקנון הכנסת, לבקש מוועדת הכנסת להתיר את הקריאה השנייה ביום הנחתה על שולחן הכנסת.

דברי הסבר

רקע כללי

הוראות חלק ה'2 לפקודת מס הכנסה (להלן- הפקודה) מסדירות את התנאים שבהם שינויי מבנה דוגמת מיזוג חברות, פיצול חברות או העברת נכסים לחברה תמורת מניות בה, לא יחויבו במס. מדובר במקרים שבהם מבחינה מהותית לא היה מימוש כלכלי אמיתי המצדיק חיוב במס, וזאת בשל השמירה על הבעלות הכלכלית בנכסים המועברים.

מאז חקיקתו, בשנת 1994, במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 94), התשנ"ג-1993 (ס"ח התשנ"ג, עמ' 190), ועד היום, לא עבר חלק ה'2 לפקודה שינויים מהותיים, זולת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 123), התשס"א-2000 (ס"ח התשס"א, עמ' 29), שבמסגרתו נוספו לפקודה הוראות לעניין מיזוג על דרך של החלפת מניות (ראו: סעיף 103 לפקודה) ולעניין החלפת מניות שאינה מיזוג (ראו: סעיף 104 לפקודה).

מהניסיון שנצבר לאורך השנים ברשות המסים במהלך הטיפול בבקשות לשינויי מבנה לפי חלק ה'2 הנזכר לעיל, עולה כי ההסדר במתכונתו הקיימת קובע מגבלות המקשות על ביצוע שינויי מבנה המבוצעים מטעמים עסקיים במציאות כלכלית דינאמית, ואינו נותן מענה הולם לצורכי החברות, בפרט בכל הקשור לשינויי מבנה של חברות הפועלות בענפי הטכנולוגיה העילית (היי-טק). שינוי מבנה הוא כלי חשוב במגזר זה, המתאפיין בשיעורי צמיחה גבוהים ובשינויים תכופים, ומקל על החברות בביצוע גיוסי הון ורכישת פעילויות, במטרה להרחיב את פעילותן העסקית.

חלק ה'2 לפקודה במתכונתו הנוכחית, נותן אם כן מענה אשר אינו תואם את הסביבה הכלכלית המודרנית, מעכב את ביצוען של עסקאות רבות ומציב חסמים ומגבלות אשר מקשים על תפקודן של חברות אלו ועל התפתחותן העסקית.

מטרתו העיקרית של התיקון המוצע היא הגמשת המגבלות החלות על מתן הקלות המס בעת ביצוע שינויי המבנה המוסדרים בפרק ה'2 האמור, ובכלל זה מתן אפשרות רחבה יותר לכניסת משקיעים לחברה ולמימוש זכויות וכן מתן אפשרות לביצוע שינויי מבנה מורכבים והסרת חסמים נוספים בדין הקיים. בנוסף, נועד התיקון המוצע לקבוע הסדר אחיד, ככל האפשר, לעניין מגבלות החלות על שינויי מבנה שונים ולפשט, ככל האפשר, את הוראותיו של חלק ה'2 לפקודה. יצוין כי הצעת חוק זו מתמקדת בשינויי מבנה המשמשים חברות הפועלות בתחום הטכנולוגיה העילית, בשל החשיבות הרבה לצמיחתן וביסוסן כחברות מובילות בענפים שבהם הן פועלות.

נתונים כלכליים והשפעה על משק המדינה

תיקון החקיקה צפוי לשחרר חסמים בביצוע עסקאות שינויי מבנה.

תקציב

אין השפעה.

השפעת ההצעה על מצבת כח האדם

לא רלוונטי

עמדת שרים אחרים שההצעה נוגעת לתחום סמכותם

לא רלוונטי

החלטות קודמות של הממשלה בנושא

לא רלוונטי

עמדת היועץ המשפטי של המשרד יוזם ההצעה

מצורפת חוות דעת.

סיווגים

סיווג ראשי: 07חקיקה ממשלתית ;

תחום פעולה עיקרי: 03נושאים אזרחיים ;

מוגש על ידי שר האוצר

י"ב בשבט התשע"ז
08 בפברואר 2017

חוות דעת משפטית הנלווית להצעת החלטה לממשלה

נושא הצעת ההחלטה:

טיוטת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס'...), התשע"ז-2017.

תמצית ההצעה בהתייחס להיבטיה המשפטיים:

כמפורט בדברי ההסבר להצעת ההחלטה.

קשיים משפטיים, ככל שישנם, ודרכי פתרון:

הוראות חלק ה'2 לפקודת מס הכנסה (להלן - הפקודה) מסדירות את התנאים שבהם שינויי מבנה דוגמת מיזוג חברות, פיצול חברות או העברת נכסים לחברה תמורת מניות בה, לא יחויבו במס. מדובר במקרים שבהם מבחינה מהותית לא היה מימוש כלכלי אמיתי המצדיק חיוב במס, וזאת בשל השמירה על הבעלות הכלכלית בנכסים המועברים.

מאז חקיקתו, בשנת 1994, במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 94), התשנ"ג-1993 (ס"ח התשנ"ג, עמ' 190), ועד היום, לא עבר חלק ה'2 לפקודה שינויים מהותיים, זולת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 123), התשס"א-2000 (ס"ח התשס"א, עמ' 29), שבמסגרתו נוספו לפקודה הוראות לעניין מיזוג על דרך של החלפת מניות (ראו: סעיף 103 לפקודה) ולעניין החלפת מניות שאינה מיזוג (ראו: סעיף 104 לפקודה).

מהניסיון שנצבר לאורך השנים ברשות המסים במהלך הטיפול בבקשות לשינויי מבנה לפי חלק ה'2 הנזכר לעיל, עולה כי ההסדר במתכונתו הקיימת קובע מגבלות המקשות על ביצוע שינויי מבנה המבוצעים מטעמים עסקיים במציאות כלכלית דינאמית, ואינו נותן מענה הולם לצורכי החברות, בפרט בכל הקשור לשינויי מבנה של חברות הפועלות בענפי הטכנולוגיה העילית (היי-טק). שינוי מבנה הוא כלי חשוב במגזר זה, המתאפיין בשיעורי צמיחה גבוהים ובשינויים תכופים, ומקל על החברות בביצוע גיוסי הון ורכישת פעילויות, במטרה להרחיב את פעילותן העסקית.

חלק ה'2 לפקודה במתכונתו הנוכחית, נותן אם כן מענה אשר אינו תואם את הסביבה הכלכלית המודרנית, מעכב את ביצוען של עסקאות רבות ומציב חסמים ומגבלות אשר מקשים על תפקודן של חברות אלו ועל התפתחותן העסקית.

מטרתו העיקרית של התיקון המוצע היא הגמשת המגבלות החלות על מתן הקלות המס בעת ביצוע שינויי המבנה המוסדרים בפרק ה'2 האמור, ובכלל זה מתן אפשרות רחבה יותר לכניסת משקיעים לחברה ולמימוש זכויות וכן מתן אפשרות לביצוע שינויי מבנה מורכבים והסרת חסמים נוספים בדין הקיים. בנוסף, נועד התיקון המוצע לקבוע הסדר אחיד, ככל האפשר, לעניין מגבלות החלות על שינויי מבנה שונים ולפשט, ככל האפשר, את הוראותיו של חלק ה'2 לפקודה. יצוין כי הצעת חוק זו מתמקדת בשינויי מבנה המשמשים חברות הפועלות בתחום הטכנולוגיה העילית, בשל החשיבות הרבה לצמיחתן וביסוסן כחברות מובילות בענפים שבהם הן פועלות.

עמדת היועצים המשפטיים של משרדים אחרים שהצעת ההחלטה נוגעת להם :

המשנה ליועץ המשפטי לממשלה (כלכלי-פיסקאלי) - אין מניעה משפטית בקבלת ההחלטה המוצעת.

עמדת היועץ המשפטי של המשרד שהשר העומד בראשו מגיש את ההצעה :

אין מניעה משפטית בקבלת ההחלטה המוצעת.


חתימה

היועצת המשפטית למינהל הכנסות המדינה
תפקיד

טליה דולן-גריש
שם

טיוטת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס'...)(...), התשע"ז-2017

א. שם החוק המוצע

הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס'...)(...), התשע"ז-2017

ב. מטרת החוק המוצע והצורך בו:

הוראות חלק ה'2 לפקודת מס הכנסה (להלן - הפקודה) מסדירות את התנאים שבהם שינויי מבנה דוגמת מיזוג חברות, פיצול חברות או העברת נכסים לחברה תמורת מניות בה, לא יחויבו במס. מדובר במקרים שבהם מבחינה מהותית לא היה מימוש כלכלי אמיתי המצדיק חיוב במס, וזאת בשל השמירה על הבעלות הכלכלית בנכסים המועברים.

מאז חקיקתו, בשנת 1994, במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 94), התשנ"ג-1993 (ס"ח התשנ"ג, עמ' 190), ועד היום, לא עבר חלק ה'2 לפקודה שינויים מהותיים, זולת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 123), התשס"א-2000 (ס"ח התשס"א, עמ' 29), שבמסגרתו נוספו לפקודה הוראות לעניין מיזוג על דרך של החלפת מניות (ראו: סעיף 103כ לפקודה) ולעניין החלפת מניות שאינה מיזוג (ראו: סעיף 104ח לפקודה).

מהניסיון שנצבר לאורך השנים ברשות המסים במהלך הטיפול בבקשות לשינויי מבנה לפי חלק ה'2 הנוכח לעיל, עולה כי ההסדר במתכונתו הקיימת קובע מגבלות המקשות על ביצוע שינויי מבנה המבוצעים מטעמים עסקיים במציאות כלכלית דינאמית, ואינו נותן מענה הולם לצורכי החברות, בפרט בכל הקשור לשינויי מבנה של חברות הפועלות בענפי הטכנולוגיה העילית (היי-טק). שינויי מבנה הוא כלי חשוב במגזר זה, המתאפיין בשיעורי צמיחה גבוהים ובשינויים תכופים, ומקל על החברות בביצוע גיוסי הון ורכישת פעילויות, במטרה להרחיב את פעילותן העסקית.

חלק ה'2 לפקודה במתכונתו הנוכחית, נותן אם כן מענה אשר אינו תואם את הסביבה הכלכלית המודרנית, מעכב את ביצוען של עסקאות רבות ומציב חסמים ומגבלות אשר מקשים על תפקודן של חברות אלו ועל התפתחותן העסקית.

מטרתו העיקרית של התיקון המוצע היא הגמשת המגבלות החלות על מתן הקלות המס בעת ביצוע שינויי המבנה המוסדרים בפרק ה'2 האמור, ובכלל זה מתן אפשרות רחבה יותר לכניסת משקיעים לחברה ולמימוש זכויות וכן מתן אפשרות לביצוע שינויי מבנה מורכבים והסרת חסמים נוספים בדין הקיים. בנוסף, נועד התיקון המוצע לקבוע הסדר אחיד, ככל האפשר, לעניין מגבלות החלות על שינויי מבנה שונים ולפשט, ככל האפשר, את הוראותיו של חלק ה'2 לפקודה. יצוין כי הצעת חוק זו מתמקדת בשינויי מבנה המשמשים חברות

הפועלות בתחום הטכנולוגיה העילית, בשל החשיבות הרבה לצמיחתן וביסוסן
כחברות מובילות בענפים שבהם הן פועלות.

ג. עיקרי החוק המוצע

כמפורט בחלק הכללי ובדברי ההסבר.

ד. השפעת החוק המוצע על החוק הקיים

תתוקן פקודת מס הכנסה.

ה. הממונה על התקציבים תומך בחוק המוצע.

ו. היועץ המשפטי של המשרד יוזם ההצעה אישר כי אין קשיים משפטיים
בטיטת החוק.

ז. השפעת החוק המוצע על תקציב המדינה, על תקנים במשרדי הממשלה ועל
ההיבט המינהלי

אין השפעה על תקציב המדינה.

ח. התייחסות משרדי הממשלה והציבור

עד למועד הגשת הטיוטה לוועדת השרים לתיקוני החקיקה לא התקבלו
התייחסויות.

ט. נוסח החוק המוצע:

טיוטת חוק מטעם הממשלה:

הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס'...)(...), התשע"ז-2017

1. תיקון סעיף 9 בסעיף 9(א2)(ב)(3) לפקודת מס הכנסה¹ (להלן-הפקודה), בהגדרה "נכס בר-פחת", במקום "בחוק מס שבח מקרקעין" יבוא "בחוק מיסוי מקרקעין".
2. תיקון סעיף 28 בסעיף 28(ני) לפקודה, במקום "לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963" יבוא "לחוק מיסוי מקרקעין".
3. תיקון סעיף 67ג(א)(6), הסיפה החל במילים "ולמעט הכנסה" – תימחק.
4. תיקון סעיף 85 בסעיף 85(ד)(2) לפקודה, במקום "חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963" יבוא "חוק מיסוי מקרקעין".
5. תיקון סעיף 88 בסעיף 88 לפקודה, בהגדרה "נכס", בפסקה (4), במקום "בחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963" יבוא "בחוק מיסוי מקרקעין".
6. תיקון סעיף 91 בסעיף 91(ד)(3א) ו-5(א), בכל מקום, במקום "מס שבח מקרקעין" יבוא "מיסוי מקרקעין".
7. תיקון סעיף 102 בסעיף 102(א) לפקודה, בהגדרה "תום התקופה", בפסקה (3), אחרי "בסעיף 103" יבוא "או במכירה מסוג אחר שקבע השר בתקנות".
8. תיקון סעיף 103 בסעיף 103 לפקודה -
 - (1) ברישה, במקום "בחוק מס שבח מקרקעין" יבוא "בחוק מיסוי מקרקעין";
 - (2) בהגדרה "התקופה הנדרשת" -
 - (א) בפסקה (2), במקום הסיפה החל במלים "מתום שנת המס" יבוא "מהמועד האמור";
 - (ב) אחרי פסקה (2) יבוא:

"(3) לעניין העברת נכסים לפי סעיפים 104א עד 104ג, או פיצול – תקופה של שנתיים מיום ההעברה או ממועד הפיצול, לפי העניין;"
 - (3) ההגדרה "צו הפחתת הון" – תימחק;
9. תיקון סעיף 103ב בסעיף 103 לפקודה-

¹ דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120; ס"ח התשע"ז, עמ' 46.

(1) בסעיף קטן (א), במקום הסיפה החל במילים "לפי חוק התיאומים" יבוא "או לפי חוק מיסוי מקרקעין";

(2) אחרי סעיף קטן (ב) יבוא:

"(ב1) (1) על אף הוראות סעיף קטן (ב), מכר בעל זכויות בחברה קולטת שהיה, ערב המיזוג, בעל זכויות באיגוד מקרקעין שהשתתף במיזוג (בסעיף קטן זה – בעל הזכויות), במהלך התקופה הנדרשת, זכויות בחברה הקולטת לכל אחד מאלה (בסעיף קטן זה – הזכויות הנמכרות), תהיה החברה הקולטת חייבת בתשלום הפרש מס הרכישה בשל הזכויות הנמכרות, בהתאם לשיעורי מס הרכישה שחלו על פעולה באיגוד מקרקעין במועד המיזוג לפי חוק מיסוי מקרקעין, והכל בצירוף הפרשי הצמדה וריבית כהגדרתם בחוק האמור ממועד המיזוג עד יום התשלום:

(א) החברה הקולטת;

(ב) בעל זכות בחברה הקולטת;

(ג) צד הקשור לגורם כאמור בפסקאות משנה (א) או (ב).

(2) הפרש מס הרכישה שישולם כאמור בפסקה (1) יהיה הסכום המתקבל מהמכפלה של כל אלה:

(א) שיעור מס הרכישה שחל על פעולה באיגוד המקרקעין במועד המיזוג לפי חוק מיסוי מקרקעין, פחות 0.5%;

(ב) שווי הזכויות באיגוד מקרקעין שנמכרו, במועד המיזוג;

(ג) שווי השוק של החברה הקולטת כשהוא מחולק בשווי השוק של החברה המעבירה, במועד המיזוג;

(ד) סך הזכויות הנמכרות בידי בעל הזכויות כשהוא מחולק בכלל הזכויות בחברה הקולטת, במועד מכירת הזכויות (בפסקה זו – מועד המכירה);

(ה) אם שיעור החזקתו של בעל המניות בזכויות בחברה הקולטת, במועד המכירה, כאמור בפסקת משנה (ד), שונה משיעור החזקתו כאמור במועד המיזוג, בשל הקצאת מניות בחברה הקולטת או רכישת מניות בידי בעל המניות - מקדם השינוי; לעניין זה, "מקדם השינוי" - שיעור ההחזקה של בעל המניות בזכויות בחברה הקולטת מיד לאחר המיזוג, כשהוא מחולק בשיעור החזקתו כאמור במועד המכירה."

תיקון סעיף 103ג 10. בסעיף 103ג לפקודה -

(1) בפסקה (6)(א), במקום "בתקופה הנדרשת יהוו" יבוא "במועד המיזוג יהווה" ובמקום "במועד המיזוג" יבוא "במועד האמור";

(2) אחרי פסקה (7) יבוא:

"(7א) הוגשו הדוחות והמסמכים לפי סעיף 103יט(א);";

(3) בפסקה (8), במקום פסקת משנה (א) יבוא:

"(א) כל בעלי הזכויות בחברות המשתתפות במיזוג מחזיקים יחד, מיד לאחר המיזוג, במלוא הזכויות בחברה הקולטת, ובמהלך התקופה הנדרשת לא יפחת סך הזכויות המוחזקות בידי בעלי הזכויות האמורים, כולם או חלקם, מ-25% מכל אחת מהזכויות בחברה הקולטת;

(1א) הוראות פסקת משנה (א) לא יחולו במקרה שהחברה הקולטת החזיקה, עובר למועד המיזוג, במלוא הזכויות בחברה המעבירה";

(4) פסקה (9) - תימחק;

(5) בפסקה (9א), ברישה, המלים "ונוסף על הוראות פסקה (9) - יימחקו";

(6) פסקה (11) - תימחק.

תיקון סעיף 103ד 11. בסעיף 103ד לפקודה -

(1) במקום סעיף קטן (א) יבוא:

"(א) על אף האמור בסעיף 103ג(4) ו-(5), רשאים בעלי זכויות בחברה מעבירה לקבל תמורה במזומן מהחברה הקולטת, בתמורה לזכויותיהם בחברה המעבירה, ולא יהיה בכך כדי לשלול את ההטבות הקבועות בפרק זה, ובלבד שבמהלך המיזוג התקיימו שני אלה:

(1) בעלי הזכויות וקרוביהם מכרו את כל מניותיהם בחברה המעבירה;

(2) בעלי הזכויות וקרוביהם לא קיבלו זכויות כלשהן בחברה הקולטת.

(1א) על אף הוראות סעיף קטן (א), רשאים בעלי זכויות בחברה מעבירה לקבל תמורת זכויותיהם, נוסף על המניות שהקצתה החברה הקולטת במהלך המיזוג, גם תמורה במזומן מאת החברה הקולטת, ולא יהיה בכך כדי לשלול את ההטבות האמורות בפרק זה, והכל אם מתקיימים כל אלה:

(1) ניתן לכך אישור המנהל על פי בקשה שהוגשה לו לפני מועד המיזוג;

(2) במהלך המיזוג שילמה החברה הקולטת לכל אחד מבעלי הזכויות בחברה המעבירה, תמורה במזומן בשיעור שווה ושאינו עולה על 40% מסך התמורה שניתנה לו;

(3) החברה הקולטת, בעלי הזכויות בה או צד הקשור אליהם אינם מחזיקים, ערב מועד המיזוג, בזכויות בחברה המעבירה בשיעור של 10% או יותר;

(4) החברה המעבירה, בעלי הזכויות בה או צד הקשור אליהם אינם מחזיקים, ערב מועד המיזוג, בזכויות בחברה הקולטת, בשיעור של 10% או יותר.

(2א) התקבלה תמורה במזומן כאמור בסעיפים קטנים (א) או (1א)-

(1) בעלי הזכויות שקיבלו תמורה כאמור לא יהיו זכאים בשלה להטבות הקבועות בפרק זה, והם יחויבו לגביה במיסים החלים לפי כל דין;

(2) החברה הקולטת תחויב, לגבי זכויות באיגוד מקרקעין ששולמה בעדן תמורה במזומן, במס רכישה לפי חוק מיסוי מקרקעין;

(3) המחיר המקורי של הזכויות ששולמה בעדן תמורה במזומן, יחושב בהתאם ליחס שבין שווי התמורה ששולמה במזומן לשווי התמורה הכוללת שניתנה בעד כל הזכויות בחברה המעבירה.";

(2) אחרי סעיף קטן (ב) יבוא :

"(ג) בסעיף זה, "קרוב"- כל אחד מאלה :

(1) קרוב כהגדרתו בסעיף 88 ;

(2) מי שהוא בעל שליטה בחבר בני אדם שהוא בעל מניות בחברה הקולטת ;

(3) מי שבעל מניות בחברה הקולטת הוא בעל שליטה בו."

תיקון סעיף 103 ה-12. בסעיף 103 לפקודה-

(1) בסעיף קטן (א), במקום "חוק התיאומים בשל אינפלציה וחוק מס שבח מקרקעין" יבוא "חוק מיסוי מקרקעין" ואחרי "אילו לא הועבר הנכס" יבוא "והכל בין ששולמה במסגרת המיזוג תמורה במזומן כאמור בסעיף 103ד(א) או (א1), ובין שלא שולמה תמורה כאמור";

(2) סעיף קטן (ב) - בטל.

תיקון סעיף 103 ה-13. בסעיף 103 לפקודה-

(1) במקום הרישה עד המילים "יחולו לגבי" יבוא "במכירת", ואחרי "(להלן-המניה החדשה) יבוא "יחולו";

(2) בפסקה (3) במקום "אשר נרכשה עד המועד הקובע, יראו לעניין חישוב רווח ההון הריאלי עד המועד הקובע" יבוא "אשר נרכשה עד מועד השינוי, יראו, לעניין החיוב במס על רווח ההון הריאלי לפי סעיף 91(ב1) או החיוב במס על השבח הריאלי לפי סעיף 48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין";

(3) אחרי פסקה (4) יבוא :

"(4א) במכירת המניה החדשה, לראשונה, בידי מי שהיה בעל זכויות בחברה המעבירה, יחול פטור ממס לפי סעיף 97, רק אם בעל הזכויות האמור היה זכאי במועד המיזוג לפטור ממס כאמור, אילו מכר את המניה הישנה באותו מועד ;".

תיקון סעיף 103 ה-14. בסעיף 103 ז -

(1) בכותרת השוליים, המילים "מניות הנסחרות בבורסה ולענין" - יימחקו ;

(2) סעיף קטן (א) - בטל.

תיקון סעיף 103 ח 15. בסעיף 103 ח לפקודה -

- (1) בסעיף קטן (א), במקום "בסעיף 28" יבוא "בסעיפים 28 או 29";
- (2) בסעיף קטן (ב), הסיפה החל במילים "תקופה של חמש שנים" - תימחק;
- (3) בסעיף קטן (ד), במקום "בסעיפים 28" יבוא "בסעיפים 28, 29";
- (4) אחרי סעיף קטן (ז) יבוא:

"(1ז) המגבלות על קיזוז הפסד או הפסד הון לפי סעיף זה לא יחולו על הפסדים כאמור של חברה קולטת שהחזיקה, ערב המיזוג, במלוא הזכויות בחברה המעבירה וששווי השוק שלה עלה באותו מועד על פי תשעה משווי השוק של החברה המעבירה; המנהל רשאי לקבוע בכללים נסיבות נוספות שבהתקיימן לא יחולו המגבלות על קיזוז הפסדים לפי סעיף זה.";

- (5) בסעיף קטן (ח), בהגדרה "הכנסה חייבת", אחרי "קיזוז הפסדים" יבוא "שנוצרו לפני מועד המיזוג, לפי סעיף זה".

16. תיקון סעיף 103 ט בסעיף 103 ט(ו) לפקודה, במקום "לא יהיה ערעור", יבוא "ניתן לערער כאילו הייתה צו לפי סעיף 152(ב)".

17. תיקון סעיף 103 יא בסעיף 103 יא(א) לפקודה, הסיפה החל במילה "ובחוק" - תימחק.

18. תיקון סעיף 103 יב בסעיף 103 יב(א) לפקודה, במקום "לחוק מס שבח מקרקעין" יבוא "לחוק מיסוי מקרקעין".

19. תיקון סעיף 103 יט בסעיף 103 יט(א) לפקודה, במקום "הכל כפי שיקבע" יבוא "שקבע".

20. תיקון סעיף 103 כ בסעיף 103 כ לפקודה -

- (1) בסעיף קטן (ב) -

(א) ברישה, אחרי "פקודה זו" יבוא "או", המילים "או לפי חוק תיאומים בשל אינפלציה" - יימחקו, ובמקום "ובתנאים המפורטים להלן" יבוא "ובלבד שהחברה הקולטת מחזיקה, מיד לאחר המיזוג, בכל הזכויות בחברה הנעברת שהועברו לה אגב המיזוג, ושבמהלך התקופה הנדרשת לא יפחת סך הזכויות כאמור שבהחזקתה מ-51% מכל אחת מהזכויות בחברה הנעברת";

- (ב) פסקאות (1) ו-(2) - יימחקו;

(2) אחרי סעיף קטן (ב) יבוא :

"(ב1) רווח או הפסד שנוצר עקב מכירת מניות החברה הנעברת בידי החברה הקולטת לא יותר לקיזוז בשנת המס שבה חל מועד המיזוג ובמשך שנתיים שלאחריה, כנגד הפסד או רווח בחברה הקולטת, והכל לפי סעיפים 28, 29 או 92, לפי העניין, ובשלוש השנים הבאות לא יותר לקיזוז רווח או הפסד שנוצר עקב מכירת המניות כאמור כנגד רווח או הפסד שנוצר ממכירת נכסים שיום רכישתם קדם למועד המיזוג.

(ב2) הוראות סעיף 103ח(ז) יחולו לעניין קיזוז הפסד או הפסד הון שהיה לחברה הקולטת או לחברה הנעברת לפני מועד המיזוג, בשינויים המחויבים."

(3) סעיפים קטנים (ג) ו-(ד) - בטלים ;

(4) בסעיף קטן (ה), אחרי "103ב(ב)" יבוא "103ד", ואחרי "103י" יבוא "103יג".

תיקון סעיף 104 א 21. בסעיף 104א לפקודה-

(1) בסעיף קטן (א)-

(א) ברישה, במקום "לפי חוק מס שבח מקרקעין, או לפי חוק התיאומים בשל אינפלציה" יבוא "או לפי חוק מיסוי מקרקעין";

(ב) בפסקה (1), במקום "במשך שנתיים לפחות מיום" יבוא "מיד לאחר" ובסופה יבוא "ובמהלך התקופה הנדרשת לא יפחת סך הזכויות כאמור שבהחזקתו מ-25% מכל אחת מהזכויות בחברה";

(ג) בפסקה (2), במקום "במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה" יבוא "בתקופה הנדרשת";

(2) סעיף קטן (ב) - בטל ;

(3) בסעיף קטן (ב1), במקום "4 שנים" יבוא "5 שנים".

תיקון סעיף 104 ב 22. בסעיף 104ב לפקודה-

(1) בסעיף קטן (א)-

(א) ברישה, הקטע החל במילים "שהוקמה במיוחד" עד המילים "או לפניו והכל" - יימחק, ובמקום "לפי חוק תיאומים בשל אינפלציה או לפי חוק מס שבח" יבוא "או לפי חוק מיסוי מקרקעין";

(ב) במקום פסקה (1) יבוא :

"(1) (א) הועבר הנכס לחברה שהוקמה במיוחד לצורך כך ולא היה לאותה חברה נכס אחר או פעילות אחרת במועד ההעברה או לפניו (בפסקה זו – חברה חדשה) - חלקו של כל אחד מהשותפים או הבעלים המשותפים בכל אחת מהזכויות בחברה, מיד לאחר מועד ההעברה, זהה לחלק שהיה לו עובר למועד ההעברה בכל נכס שהועבר כאמור או בשותפות, לפי העניין ;

(ב) הועבר הנכס לחברה שאינה חברה כאמור בפסקת משנה (א) (בפסקה זו – חברה קיימת) - כל אחד מבעלי הזכויות בחברה הקיימת החזיק, מיד לאחר מועד ההעברה, בחלק בזכויות בחברה הזוהה לחלק שהיה לו בזכויות בחברה הקיימת ולחלקו בנכס או בשותפות, לפי העניין, לפני מועד ההעברה ;

ובמהלך התקופה הנדרשת לא יפחת סך הזכויות המוחזקות בידי מי שהיה בעל זכויות בחברה חדשה או בחברה קיימת, כאמור בפסקאות משנה (א) או (ב), מיד לאחר ההעברה כאמור באותן פסקאות משנה, מ-25% מכל אחת מהזכויות בחברה ;"

(ג) בפסקה (2), במקום "במשך שנתיים מיום ההעברה" יבוא "בתקופה הנדרשת" ;

(ד) בפסקה (4), במקום "ולאחר מכן הפכה החברה לאיגוד מקרקעין" יבוא "שהיא איגוד מקרקעין או שהייתה לאיגוד מקרקעין בעקבות העברת הקרקע", ובמקום "4 שנים" יבוא "5 שנים" ;

(2) בסעיף קטן (ג), פסקה (2) – תימחק ;

(3) סעיפים קטנים (ד) ו- (ה) - בטלים ;

(4) בסעיף קטן (ו), במקום "לפי חוק התיאומים בשל אינפלציה או לפי חוק מס שבח מקרקעין" יבוא "או לפי חוק מיסוי מקרקעין", ובסופה יבוא "ובלבד שבמהלך התקופה הנדרשת לא יפחת סך הזכויות שמחזיקים בעלי הזכויות בחברה המעבירה ובחברה האחות, מ-25% מכל אחת מהזכויות באותן חברות" ;

(5) אחרי סעיף קטן (ו) יבוא :

"(1) בעלי זכויות המחזיקים בזכויות הנסחרות בבורסה לא ייכללו במניין בעלי הזכויות לעניין סעיף קטן (א)(1) סיפה או (ו), אלא אם כן היו, במועד העברת הנכס, בעלי שליטה; לעניין זה, "בעל שליטה" – למעט קופת גמל וקרן נאמנות."

תיקון סעיף 104 ג 23. בסעיף 104 ג לפקודה-

(1) בסעיף קטן (א)-

(א) ברישה, במקום "או לפי חוק התיאומים בשל אינפלציה" יבוא "או לפי חוק מיסוי מקרקעין";
(ב) במקום פסקה (4) יבוא :

"(4) במהלך התקופה הנדרשת לא יפחת סך הזכויות שמחזיקה החברה האם בחברה המעבירה מ-25% מכל אחת מהזכויות באותה חברה, ויחולו לעניין זה הוראות סעיף 104 ב(1);";
(ג) בפסקה (6), במקום "הנכס מועבר", יבוא "המניות מועברות";

(2) בסעיף קטן (ב), במקום "היכולה" יבוא "או מפעל מוטב כהגדרתו בסעיף 51 לאותו חוק והחברה יכולה", ובמקום "סעיף 47(ב)(2) או 51(ג) לאותו חוק" יבוא "סעיפים 47(א)(2) ו-47(ב)(2) ו-51(א)(ג) לאותו חוק או על פי סעיפים 47(ב)(2) ו-51(ג) לחוק האמור, כנוסחו לפני יום תחילתו של חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012, התשע"א-2010²;

(3) בסעיף קטן (ג), המילים "ולצורך חוק התיאומים בשל אינפלציה עקב הפעלת סעיף זה"- יימחקו.

תיקון סעיף 104 ד 24. בסעיף 104 ד לפקודה, פסקאות (1), (2) ו-(5) – יימחקו.

תיקון סעיף 104 ה 25. בסעיף 104 ה לפקודה-

(1) בסעיף קטן (א), במקום "חוק התיאומים בשל אינפלציה וחוק מס שבח מקרקעין" יבוא "וחוק מיסוי מקרקעין", והסיפה החל במילים "ואולם המחיר המקורי" – תימחק;
(2) סעיף קטן (ב) – בטל;

² ס"ח התשע"א, עמ' 138.

(3) בסעיף קטן (ג), לפני "ריווח הון או הפסד הון" יבוא "על קיזוז", ובמקום הסיפה החל במילים "'לא יותר לקיזוז" יבוא "יחולו הוראות סעיף 103(ב1) ו-(ב2), בשינויים המחויבים".

תיקון סעיף 104 ו-26. בסעיף 104 לפקודה-

(1) האמור בו יסומן "(א)", ובו -

(א) בפסקה (3), במקום "עד המועד הקובע, יראו לענין חישוב רווח ההון הריאלי עד המועד הקובע" יבוא "עד מועד השינוי, יראו לענין החיוב במס על רווח ההון הריאלי לפי סעיף 91(ב1) או החיוב במס על השבח הריאלי לפי סעיף 48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין";

(ב) אחרי פסקה (3) יבוא:

"(4) במכירת המניה בידי המעביר, יחול פטור ממס כאמור בסעיף 97, רק אם היה המעביר זכאי, ערב העברת הנכס, לפטור ממס כאמור אילו מכר את הנכס באותו מועד;

(2) אחרי סעיף קטן (א) יבוא:

"(ב) על אף האמור בפקודה זו, היה לחברה מעבירה, שהעבירה נכס לחברה אחות כאמור בסעיף 104ב(ו), מפעל מאושר כמשמעותו בחוק לעידוד השקעות הון או מפעל מוטב כהגדרתו בסעיף 51 לאותו חוק, ובעת ההעברה יכולה הייתה החברה המעבירה לחלק דיבידנד לפי סעיפים 47(א2) ו-47(ב2), 51ב(א) ו-(ג) לחוק האמור, או לפי סעיפים 47(ב2) ו-51(ג) לאותו חוק, כנוסחו לפני יום תחילתו של חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012, התשע"א-2010, יחויב במס חלק הדיבידנד שאינו עולה על עלות הנכסים שהועברו לחברה האחות כאמור באותם סעיפים, לפי הענין, בעת ההעברה כאילו חולק.

(ג) מכר בעל מניות מניה של חברה אחות אשר קיבלה נכס בהעברה לפי סעיף 104ב(ו), או מניה של חברה מעבירה אשר העבירה נכס לפי הוראות אותו סעיף, בפטור ממס לפי סעיף 97, כאמור בסעיף קטן (א)(4), במהלך התקופה הנדרשת, יראו את חלקו היחסי בעלות הנכס כאילו חולק לו כדיבידנד במועד העברת הנכס כאמור; חלקו היחסי של בעל המניות בעלות הנכס יחושב לפי חלקו היחסי בזכויות בחברה המעבירה במועד ההעברה."

תיקון סעיף 104 ו-27. בסעיף 104 לפקודה, בסעיף קטן (ב) -

(1) בפסקה (1), במקום "בסעיף 103", כפוף להוראות פסקה (2), ובסעיפים "יבוא" ובסעיפים 103" ובסופה יבוא "אין בהוראות פסקה זו כדי לגרוע מהוראות סעיף 104ה(ג)";

(2) פסקה (2) - תימחק.

תיקון סעיף 104 ח 28. בסעיף 104 ח לפקודה -

(1) בסעיף קטן (ב) -

(א) בפסקה (1), ברישה, אחרי "חלק ה'" יבוא "או" והמילים "או לענין חוק תיאומים בשל אינפלציה" - יימחקו;

(ב) בפסקה (3), במקום "בהחלפת מניות" יבוא "החלפת מניות" ובמקום הסיפה החל במילים "יחולו הוראות" יבוא "תיחשב, במועד ההחלפה, למכירתן לעניין החיוב במס רכישה לפי חוק מיסוי מקרקעין";

(2) בסעיף קטן (ג), אחרי פסקה (11) יבוא:

"(12) היה המעביר בעל מניות מהותי עובר למועד החלפת המניות, יראו אותו כבעל מניות מהותי גם ביום המכירה.";

(3) בסעיף קטן (ד)(1), הסיפה החל במילים "התקופות המנויות" - תימחק;

(4) בסעיף קטן (ה), במקום "סעיף 102(ג)" יבוא "סעיף 102(ב)".

תיקון סעיף 105 ב 29. בסעיף 105ב(א), במקום "לפי חוק התיאומים בשל אינפלציה או לפי חוק מס שבח מקרקעין" יבוא "או לפי חוק מיסוי מקרקעין".

תיקון סעיף 105 ג 30. בסעיף 105ג(א) לפקודה -

(1) בפסקאות (2) ו-(3), במקום "במשך שנתיים ממועד הפיצול" יבוא "במהלך התקופה הנדרשת"

(2) בפסקה (7) -

(א) בפסקת משנה (א), המלים "ובמשך שנתיים ממועד הפיצול" - יימחקו ובסופה יבוא "ובמהלך התקופה הנדרשת לא יפחת סך הזכויות המוחזקות בידי בעלי המניות האמורים, כולם או חלקם, בכל אחת מהחברות כאמור, מ-25% מכל אחת מהזכויות באותן חברות";

(ב) בפסקת משנה (ב), המלים "ובמשך שנתיים ממועד הפיצול" - יימחקו ובסופה יבוא "ובמהלך התקופה הנדרשת לא יפחת סך זכויותיה בחברה החדשה מ-25% מכל אחת מהזכויות באותה חברה החדשה";

(3) פסקה (8) - תימחק;

(4) בפסקה (8א), המילים "ונוסף על הוראות פסקה (8)" - יימחקו;

(5) בפסקה (11), במקום "במשך שנתיים לאחר מועד הפיצול" יבוא "במהלך התקופה הנדרשת";

(6) בפסקה (13), במקום "לפני" יבוא "לעניין פיצול כאמור בסעיף 105א(1) – לפני" ובסופה יבוא "ולעניין פיצול כאמור בסעיף 105א(2) - הוגשו הדוחות והמסמכים כאמור בסעיף 103יט(א) כפי שהוחל לעניין פיצול כאמור בסעיף 105ח(א)";

(7) בפסקה (14), במקום "4 שנים" יבוא "5 שנים".

תיקון סעיף 105 ד 31. בסעיף 105ד(ו) -

(1) האמור בו יסומן כפסקה "(1)", ובה, אחרי "בחוק לעידוד השקעות הון" יבוא "או מפעל מוטב כהגדרתו בסעיף 51 לאותו חוק" במקום "סעיף 47(ב)(2) או 51(ג) לאותו חוק" יבוא "סעיפים 47(א)(2) ו- 47(ב)(2), 51(א) ו- (ג) לחוק, או 47(ב)(2) ו- 51(ג) לחוק, כנוסחם לפני יום תחילתו של חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012, התשע"א-2010;

(2) אחרי פסקה (1) יבוא:

"(2) מכר בעל מניות מניה של חברה חדשה שהוקצתה לו בפיצול, או מניה של חברה מתפצלת, בפטור ממס לפי סעיף 97, במהלך התקופה הנדרשת, יראו את עודף הנכסים כאמור בפסקה (1), כפי חלקו במועד הפיצול, כאילו חולק לו כדיבדנד במועד האמור."

תיקון סעיף 105 ה 32. סעיף 105ה לפקודה – בטל.

תיקון סעיף 105 ו 33. בסעיף 105ו לפקודה -

(1) בסעיף קטן (א), במקום "מס שבח מקרקעין" יבוא "מיסוי מקרקעין";

(2) סעיף קטן (ב) – בטל.

תיקון סעיף 105 ז 34. בסעיף 105ז לפקודה -

(1) ברישה, הקטע החל במלים "והזכויות בחברה" עד המילים "ביום הפיצול" - יימחק;

(2) בפסקה (4), במקום "עד המועד הקובע" יבוא "לפי סעיף 91(ב1) או לצורך חישוב השבח הריאלי לפי סעיף 48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין, לפי העניין, עד מועד השינוי";

(3) אחרי פסקה (5) יבוא:

"(6) במכירת המניה החדשה יחול פטור ממס כאמור בסעיף 97, רק אם המוכר היה זכאי במועד הפיצול לפטור ממס כאמור, אילו מכר את המניה בחברה המתפצלת באותו מועד."

35. בסיקון סעיף 105 ח בסעיף 105 ח(ב) לפקודה, אחרי "בסעיף 103 ט" יבוא "לעניין פיצול כאמור בסעיף 105 א(1)".

36. בסיקון סעיף 105 ט בסעיף 105 ט לפקודה, הרישה עד המלים "כללים שלפיהם" - תימחק ובסופו יבוא "ושניתן לכך אישור המנהל; על החלטת המנהל לפי סעיף זה ניתן לערער כאילו הייתה צו לפי סעיף 152(ב)".

37. בסיקון סעיף 105 י, במקום "104 א(ב) ו-1(ב)" יבוא "104 א(ב)".

38. הוספת פרק חמישי (1) אחרי סעיף 105 לפקודה יבוא:

"פרק חמישי: שינוי מבנה נוסף

שינוי מבנה נוסף 105 י (א) על אף ההוראות לפי חלק זה, חברה א. שהשתתפה בשינוי מבנה (בסעיף זה – שינוי מבנה

קודם), ומבקשת להשתתף, במהלך התקופה הנדרשת, בשינוי מבנה נוסף, אחד או יותר (בסעיף זה – שינוי מבנה נוסף), שיש בו כדי לגרום לכך שלא יתקיים תנאי מהתנאים לפי חלק זה לקבלת הטבות לגבי שינוי המבנה הקודם, לא יראו בהשתתפותה בשינוי מבנה נוסף כאמור משום אי קיום תנאי מהתנאים כאמור, אם אישר זאת המנהל על פי בקשה שהוגשה לו לפני שינוי המבנה הנוסף; המנהל ייתן אישור כאמור אם הוכח להנחת דעתו כי התקיימו כל אלה:

(1) תנאי הזכאות להטבות לפי חלק זה
היו מתקיימים לגבי שינוי המבנה הנוסף
אילו התבצע בתום התקופה הנדרשת;

(2) לשינוי המבנה הנוסף תכלית עסקית
וכלכלית;

(3) הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי
נאותה אינן מהמטרות העיקריות של שינוי
המבנה הנוסף, ואם הוגשה בקשה לפי סעיף
קטן (א) לגבי יותר משינוי מבנה אחד – של
כל אחד משינויי המבנה הנוספים או של
כולם יחד.

(ב) על החלטת המנהל לפי סעיף זה ניתן לערער
כאילו הייתה צו לפי סעיף 152(ב)."

תיקון סעיף 131 39. בסעיף 131(א)(5) לפקודה, במקום "מס שבח מקרקעין" יבוא "מיסוי
מקרקעין".

תיקון סעיף 175 40. בסעיף 175(ב), בהגדרה "מחזור עסקאות", במקום "חוק מס שבח מקרקעין",
התשכ"ג-1963" יבוא "חוק מיסוי מקרקעין".

תחולה 41. חוק זה יחול על שינוי מבנה שהתבצע ביום התחילה או לאחריו.

דברי הסבר

כללי

הוראות חלק ה'2 לפקודת מס הכנסה (להלן - הפקודה) מסדירות את התנאים שבהם שינויי
מבנה דוגמת מיזוג חברות, פיצול חברות או העברת נכסים לחברה תמורת מניות בה, לא
יחויבו במס. מדובר במקרים שבהם מבחינה מהותית לא היה מימוש כלכלי אמיתי
המצדיק חיוב במס, וזאת בשל השמירה על הבעלות הכלכלית בנכסים המועברים.
במקרים אלה, החיוב במס נדחה למועד המימוש.

מאז חקיקתו, בשנת 1994, במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 94), התשנ"ג-
1993 (ס"ח התשנ"ג, עמ' 190), ועד היום, לא עבר חלק ה'2 לפקודה שינויים מהותיים,
זולת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 123), התשס"א-2000 (ס"ח התשס"א, עמ' 29),
שבמסגרתו נוספו לפקודה הוראות לעניין מיזוג על דרך של החלפת מניות (ראו: סעיף 103כ
לפקודה) ולעניין החלפת מניות שאינה מיזוג (ראו: סעיף 104ח לפקודה).

מהניסיון שנצבר לאורך השנים ברשות המסים במהלך הטיפול בבקשות לשינויי מבנה
לפי חלק ה'2 הנזכר לעיל, עולה כי ההסדר במתכונתו הקיימת קובע מגבלות המקשות על

ביצוע שינויי מבנה המבוצעים מטעמים עסקיים במציאות כלכלית דינאמית, ואינו נותן מענה הולם לצורכי החברות, בפרט בכל הקשור לשינויי מבנה של חברות הפועלות בענפי הטכנולוגיה העילית (היי-טק). שינוי מבנה הוא כלי חשוב במגזר זה, המתאפיין בשיעורי צמיחה גבוהים ובשינויים תכופים, ומקל על החברות בביצוע גיוסי הון ורכישת פעילויות, במטרה להרחיב את פעילותן העסקית.

חלק ה'2 לפקודה במתכונתו הנוכחית, נותן אם כן מענה אשר אינו תואם את הסביבה הכלכלית המודרנית, מעכב את ביצוען של עסקאות רבות ומציב חסמים ומגבלות אשר מקשים על תפקודן של חברות אלו ועל התפתחותן העסקית.

מטרתו העיקרית של התיקון המוצע היא הגמשת המגבלות החלות על מתן הקלות המס בעת ביצוע שינויי המבנה המוסדרים בפרק ה'2 האמור, ובכלל זה מתן אפשרות רחבה יותר לכניסת משקיעים לחברה ולמימוש זכויות וכן מתן אפשרות לביצוע שינויי מבנה מורכבים והסרת חסמים נוספים בדין הקיים. בנוסף, נועד התיקון המוצע לקבוע הסדר אחיד, ככל האפשר, לעניין מגבלות החלות על שינויי מבנה שונים ולפשט, ככל האפשר, את הוראותיו של חלק ה'2 לפקודה.

יצוין כי הצעת חוק זו מתמקדת בשינויי מבנה המשמשים חברות הפועלות בתחום הטכנולוגיה העילית, בשל החשיבות הרבה לצמיחתן וביסוסן כחברות מובילות בענפים שבהם הן פועלות.

בנוסף, כוללת הצעת החוק, לצד ההקלות שמאפשרים התיקונים המוצעים בה, הוראות שונות שנועדו למנוע תכנוני מס באמצעות אותן הקלות, כגון בסוגיות של קיזוז הפסדים, ומכירת מניות בפטור ממס.

סעיפים 1 ו-2, 4 עד 6, (1)8, (1)9, 18, 21, (1)22 (א) ו-(4), (1)23 (א) ו-(3), (1)25, (1)28 (א), 29, (1)33, 39 ו-40 מוצע לתקן את שמו של חוק מיסוי מקרקעין במקום "חוק מס שבח מקרקעין". בנוסף, לאור ביטולו של חוק התיאומים בשל אינפלציה, מוצע למחוק את ההפניות אליו במקומות המתאימים, בעיקר כאשר נקבע כי לא יהיה חיוב במס לפי חוק זה.

סעיף 7 חלק ה'1 לפקודה קובע הסדר שלפיו הקצאת מניות חברה לעובדי החברה, הנעשית באמצעות נאמן, ובתנאים הקבועים באותו חלק (ראו: סעיף 102 לפקודה) תהיה פטורה ממס במועד ההקצאה, וכן קובע שיעורי מס מקילים שיחולו במימוש המניות האמורות, בהתקיים תנאים מסוימים. למשל, לפי סעיף קטן (ב)2 של סעיף 102 לפקודה, כדי שהכנסת העובד ממימוש המניות שהוקצו לו תמוסה בהתאם להוראות אותו סעיף (בשיעור של 25% בלבד), נדרש שהנאמן יחזיק במניות עד "תום התקופה", כהגדרתה בסעיף קטן (א) של הסעיף האמור. לפי פסקה (3) להגדרה זו, במכירה שלא מרצון כהגדרתה בסעיף 103 לפקודה, קרי - הורשה, מכירה במסגרת פירוק שלא מרצון או פשיטת רגל, וכן מכירה מסוג אחר שקבע שר האוצר בתקנות (כגון גירושין (ראו: תקנות

מס הכנסה (קביעת מכירה שלא מרצון), התשס"ה-2004³) מועד המכירה כאמור ייחשב לתום התקופה. מדובר באירועים שהם אירועי קצה, ומוצע על כן לתקן את ההגדרה "תום התקופה" ולהסמין את השר לקבוע בתקנות סוגים נוספים של מכירה, נוסף על מכירה שלא מרצון, שלגביהם תום התקופה יהיה מועד המכירה. בכך מרחיב התיקון המוצע את האפשרות ליהנות מההטבות שמאפשר סעיף 102 לפקודה.

סעיף 8(2) ו-3) לפסקה (2) תקופת המגבלות החלה לפי חלק ה'2 לפקודה בעקבות מיזוג הנעשה בדרך של החלפת מניות, עומדת כיום על שנתיים מתום שנת המס בה בוצע המיזוג. לעניין שינויי מבנה אחרים המוסדרים בחלק ה'2 האמור נקבעה תקופת מגבלות אשר עומדת על שנתיים ממועד שינוי המבנה. תקופה זו מוגדרת היום בסעיף 103 לפקודה, לעניין מיזוג בדרך של החלפת מניות ולעניין מיזוג לפי צו מיזוג או לפי הפרק הראשון לחלק השמיני בחוק החברות, התשנ"ט-1999, כ"תקופה הנדרשת" (להלן – התקופה הנדרשת או תקופת המגבלות).

במטרה להקל במגבלות החלות לעניין מיזוג בדרך של החלפת מניות, מוצע לקצר את התקופה הנדרשת לעניין מיזוג כאמור ולהעמידה גם כן על שנתיים ממועד המיזוג. בנוסף, מוצע להחיל את ההגדרה "התקופה הנדרשת" גם על שינויי המבנה המוסדרים בפרקים האחרים בחלק ה'2, שעניינם העברת נכסים תמורת מניות ופיצול, וזאת על מנת לפשט וליצור האחדה של נוסח הוראות החלק, ובלא שיש בכך כדי לשנות את ההסדר הקבוע היום בפרקים אלה.

לפסקה (3)- מוצע לבטל את ההגדרה "צו הפחתת הון", הואיל ואין בה שימוש בחלק זה.

סעיף 9(2) סעיף קטן (א) של סעיף 103 לפקודה קובע כי מכירת זכויות בחברה מעבירה אגב מיזוג, והעברת נכסים או התחייבויות של חברה מעבירה לחברה קולטת אגב מיזוג לא יחויבו במס לפי הפקודה או חוק מיסוי מקרקעין. משמעות ההוראה כי החיוב במס לפי אותם חיקוקים יידחה למועד מכירת המניות שהוקצו במיזוג. לפי סעיף קטן (ב) של הסעיף האמור, בכל מקום שבו לא מתחייבת מכירה במס על שבח מחמת האמור בסעיף קטן (א), תתחייב המכירה במס רכישה של 0.5% משווייה.

מאחר שמוצע לרכז את המגבלה החלה היום לעניין החזקה במניות החברה הקולטת, ולאפשר לבעלי זכויות בחברה הקולטת למכור חלק מהזכויות שהוקצו להם במיזוג כבר במהלך התקופה הנדרשת ללא אירוע מיוחד (ראו: סעיפים 10(3), 20(1), 21(1)(ב), 22(1)(ב), 23(1)(ב) ו-30(2) להצעת החוק), מוצע לקבוע הוראה מיוחדת לעניין החיוב במס רכישה שתחול על מיזוג שבמסגרתו נמכרה זכות באיגוד מקרקעין תמורת מניות בחברה הקולטת, במקרה של מכירת זכויות בחברה הקולטת במהלך התקופה הנדרשת לחברה הקולטת או לבעל זכות בחברה הקולטת, או לצד הקשור אליהם (כלומר מכירה שאינה מכירה לצד

³ ק"ת 6347 התשס"ה, 6.11.04, עמ' 143

שלישי). מוצע כי במקרה כזה תחויב מכירת הזכויות באיגוד המקרקעין בהפרש מס הרכישה כפי שחל לגביה במועד המיזוג, בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין. זאת, משום שבמקרה זה מוכר הזכויות באיגוד נתפס כמי שמכר זכויות באיגוד מקרקעין (אשר חייבות ממילא במס רכישה לפי חוק מיסוי מקרקעין), ולא כמי שביצע מיזוג אמיתי.

על פי המוצע, יבוצע חישוב הפרש מס הרכישה כאמור לפי שווי הזכויות באיגוד מקרקעין (אשר נמכרו לחברה הקולטת) במועד המיזוג, ובהתאם לשיעור זכויותיו של אותו בעל זכויות, בחברה הקולטת, במועד מכירת הזכויות. כן מוצע לנטרל לצורך החישוב כאמור שינויים בהחזקה בחברה הקולטת של אותו בעל מניות לאחר מועד מיזוג, אם בוצעו.

סעיף 10

לפסקה (1) סעיף 103ג לפקודה קובע את התנאים שבהם יחולו ההטבות לפי פרק שני לחלק ה' לפקודה לגבי מיזוג. לפי סעיף 103ג(6)(א) לפקודה, נדרש שסך הזכויות של כלל בעלי הזכויות בכל אחת מהחברות המשתתפות במיזוג, בתקופה הנדרשת, יהווה 10% לפחות משווי השוק של כלל הזכויות בחברה הקולטת במועד המיזוג. הואיל ומדובר בדרישה של יחסי גודל שלפיה לא יוכל להתבצע מיזוג אם היחס בין החברה המעבירה (החברה אשר מתמזגת לתוך החברה הקולטת) לבין החברה הקולטת הוא גדול מדי, ולאור המפורט בפסקה (3) לעניין שינוי המגבלות לאחר המיזוג, מוצע לקבוע כי דרישה זו תחול רק במועד המיזוג.

לפסקה (2) מוצע להוסיף לרשימת התנאים לתחולת ההטבות לגבי מיזוג, תנאי שלפיו הוגשו כל הדוחות והמסמכים שהחברות המתמזגות ובעלי הזכויות בהן נדרשים להגיש לפי סעיף 103יט(א) לפקודה.

לפסקה (3) בחלק ה' לפקודה נקבעו כמה תנאים מרכזיים לכך ששינוי מבנה לא יחויב במס (בעת ביצועו), בין השאר, בסעיפים 103ג(8), 104א(א)(1) ו-105ג(7) לפקודה. מדובר בתנאים אשר מגבילים מכירת זכויות והקצאת זכויות בחברה שעוברת שינוי מבנה, במהלך התקופה הנדרשת, שהיא כאמור, תקופה של שנתיים ממועד שינוי המבנה. תנאים אלו נועדו להבטיח את עקרון השמירה על הבעלות הכלכלית בנכסים ובזכויות בחברה, אשר כאמור, מהווה עיקרון יסודי למתן ההטבות הקבועות בחלק ה' לפקודה.

על אף המגבלות האמורות, לפי הוראות סעיפים 103ג(9), 104ד(1) ו-105ג(8) לפקודה, ניתן למכור במהלך תקופת המגבלות עד 10% מהזכויות של כל אחד מבעלי הזכויות בחברה הקולטת (וניתן להקצות במהלך התקופה כאמור זכויות לבעל זכויות חדש בהיקף של עד 20% מהון החברה לאחר ההקצאה, ובלבד שהקצאת הזכויות לכל בעלי הזכויות החדשים יחד, לא תעלה על 49% כמו כן, ניתן להקצות במהלך תקופת המגבלות זכויות בבורסה לניירות ערך בהיקף של עד 49% מהון החברה לאחר ההקצאה. יצוין כי בפיצול ניתן להקצות זכויות למשקיע חדש ובבורסה בהיקף של עד 50% מהזכויות בחברה החדשה ובחברה המתפצלת (ראו סעיף 105ג(8) לפקודה). מכירת הזכויות או הקצאתן כאמור,

מתאפשרת כל עוד לא יפחת שיעור הזכויות של מי שהיו בעלי זכויות בחברה הקולטת או החברה שאליה הועבר הנכס, לפי העניין, מיד לאחר שינוי המבנה, מ- 51%.

הניסיון הנצבר מלמד כי מטרתם של שינויי מבנה רבים היא גיוס כספים לחברות לצורך פעילותן הכלכלית, בדרך של גיוס בבורסה או הקצאה פרטית למשקיעים. המגבלות המתוארות לעיל מהוות חסם משמעותי במימוש מטרה זו. קושי מיוחד מתעורר במקרה שמדובר על הקצאת זכויות חדשות בחברה קולטת לבעלי זכויות קיימים – הקצאה שכיום אינה אפשרית. מגבלה זו מקשה על גיוס הון בחברות, שכן לעיתים רק בעלי זכויות אלו הם אלו שמוכנים להשקיע בחברות המתקשות בגיוס אשראי.

לאור האמור, מוצע לצמצם את המגבלות המתוארות לעיל, כך שבמהלך תקופת המגבלות תתאפשר מכירת זכויות בידי בעלי הזכויות הקיימים וכן תתאפשר הקצאת זכויות, ובכלל זה הקצאת זכויות חדשות לבעלי הזכויות הקיימים, ובלבד שזכויותיהם לא יפחתו מ- 25% מהזכויות בחברה הקולטת (ראו: פסקה (8)(א) של סעיף 103ג כנוסחה המוצע). תיקון זה יאפשר מכירת זכויות והקצאתן ביתר קלות, תוך שמירה על השפעה המהותית של גרעין השליטה של בעלי הזכויות אשר החזיקו בזכויות מיד לאחר שינוי המבנה.

יצוין כי לעניין מיזוג בין חברה בת לחברה אם המחזיקה במלוא הזכויות בחברת הבת, מוצע להסיר לחלוטין את המגבלות בעת ההקצאה והמכירה של זכויות בחברה האם (החברה הקולטת) לאחר המיזוג, וזאת מאחר ששינוי המבנה במקרה זה מתרחש רק במישור החברות (הקולטת והמעבירה) ולא במישור בעלי הזכויות (ראו: פסקה (8)(א1) של סעיף 103ג כנוסחה המוצע).

לפסקה (4) לאור התיקון המוצע בפסקה (3), מתייתרות הוראות פסקה (9) של סעיף 103ג לפקודה, ומוצע על כן למוחק ולתקן בהתאם את פסקה (9א) של אותו סעיף.

לפסקה (5) לאור הוספת פרק חמישי לחלק ה'2 לפקודה, בסעיף 38 להצעת החוק, אשר קובע הוראות לעניין שינוי מבנה נוסף, מכל סוג, מוצע למחוק את פסקה (11) של סעיף 103ג לפקודה, שעניינה שינוי מבנה נוסף מסוג מסוים.

סעיף 11 בסעיף 103ג(4) לפקודה נקבעה הגבלה שלפיה הפטור ממס על מכירת זכויות במיזוג לא יחול אם שולמה תמורה במזומנים בעת המיזוג. כלומר, קבלת תמורה כאמור מהווה הפרה של תנאי מהתנאים לזכאות לפטור ממס. הגבלה זו נקבעה לאור ההנחה שקבלת תמורה במזומן מהווה אינדיקציה למימוש כלכלי המצדיק חיוב במס, להבדיל מקבלת תמורה בדרכים אחרות אשר אינן מעידות בהכרח על מימוש כלכלי כאמור. זאת, בכפוף לאמור בסעיף 103ד(א), אשר מאפשר רכישת זכויות מבעלי מניות מיעוט במזומן, בתנאים שנקבעו בסעיף, ואולם מדובר בסעיף מצומצם מאד. הניסיון מלמד שתשלום חלק מהתמורה במזומן הוא רכיב אשר עשוי להופיע גם בעסקאות מיזוג הנעשות לתכלית עסקית-כלכלית, ובפרט בעסקאות כאמור בתחום הטכנולוגיה העילית. לאור האמור, מוצע להחליף את סעיף 103ד(א) לפקודה ולאפשר, בכפוף לאישור המנהל, העברת תמורה

במזומן בהיקף שלא יעלה על 40% מהתמורה הכוללת שניתנה במיזוג ובכפוף לתנאים שמטרתם לוודא כי אין מדובר בעסקת מימוש: היותן של החברות המתמזגות חברות בבעלות נפרדת בעיקרה וביצוע המיזוג תוך העברת תמורה שווה במזומן לבעלי הזכויות בהתאם לחלקם היחסי בזכויות בחברה המעבירה.

יודגש כי על פי המוצע, לא תינתן הקלה כלשהי לגבי מרכיב המזומן ששולם במיזוג והוא ימוסה במלואו במועד המיזוג.

סעיף 12(1) סעיף 103 לפקודה מסדיר את שמירת רצף המס לגבי נכס שהועבר לחברה קולטת במיזוג. מוצע להבהיר כי האמור באותו סעיף יחול גם לגבי מיזוג ששולמה במסגרתו תמורה במזומן, כאמור בסעיף 103ד(א) או (א1) לפקודה כנוסחו המוצע בסעיף 11(1).

סעיפים 12(2), 25(2) ו-33(2) מוצע למחוק את ההתייחסות לסעיף 21א לחוק עידוד תעשייה מסים, אשר בוטל.

סעיף 13 כיום, חל סעיף 103 לפקודה על הקצאת זכויות בחברה קולטת, רק במקרה שהזכויות בחברה הקולטת ובחברה המעבירה לא היו רשומות למסחר בבורסה ביום המיזוג. מוצע לבטל תנאי זה, הואיל והוא אינו רלוונטי יותר.

בנוסף, מוצע לתקן את פסקה (3) של הסעיף האמור כך שיבוא בה לידי ביטוי גם חישוב רווח ההון ממכירת מניות שנרכשו עד מועד השינוי, קרי, עד יום ו' בטבת התשע"ב (1 בינואר 2012). ואת חישוב השבח כאמור במכירת זכות באיגוד מקרקעין.

לבסוף, מוצע להוסיף לסעיף 103 האמור את פסקה (4א) המוצעת, שלפיה במכירת המניה החדשה, לראשונה, בידי מי שהיה בעל זכויות בחברה המעבירה, יחול פטור ממס לפי סעיף 97, רק אם בעל הזכויות האמור היה זכאי במועד המיזוג לפטור ממס כאמור, אילו מכר את המניה הישנה באותו מועד. הוראה זו נועדה למנוע קבלת פטור ממס בידי מי שלא היה זכאי לכך מאחר שלולא המיזוג, לא היה עומד בתנאים לקבלת פטור. לדוגמה, סעיף 97(ב3) לפקודה קובע כי יינתן פטור ממס לתושב חוץ על רווח הון במכירת נייר ערך או זכות כאמור באותו סעיף, שיום רכישתם חל ביום (1 בינואר 2009) ואילך. מאחר שלפי סעיף 103 לפקודה יראו כמועד הרכישה של המניה החדשה את מועד המיזוג, מוצע לקבוע כאמור כי הפטור ממס לא יגולגל למניה החדשה, אם המוכר לא היה זכאי לאותו פטור לגבי המניה הישנה, במועד המיזוג.

סעיף 14 סעיף 103ז(א) לפקודה מסמך את שר האוצר לקבוע בתקנות תיאומים הנדרשים לעניין חברות הנסחרות בבורסה במועד המיזוג או לאחריו. לאור העובדה שמבחינת שיעור המס, לרוב אין משמעות כיום למניות הנסחרות בבורסה, מוצע לבטל את הסעיף האמור, שזה נוסחו:

"(א) שר האוצר יקבע בתקנות, באישור ועדת הכספים של הכנסת, תיאומים הנדרשים לענין מיזוג של חברה או חברות שמניותיהן נסחרות בבורסה במועד המיזוג, או שמניותיהן נרשמו למסחר בבורסה לאחר מועד המיזוג, או שמניותיהן נמחקו ממסחר בבורסה במועד המיזוג או אחריו."

סעיף 15 סעיף 103ח לפקודה קובע כי הפסדים שהיו לחברות המשתתפות במיזוג, לפני מועד המיזוג, יותרו בקיזוז החל מהשנה שלאחר המיזוג כנגד הכנסתה של החברה הקולטת, ובלבד שלא יותר לקיזוז סכום העולה על 20% מסך כל ההפסדים כאמור או על 50% מהכנסתה החייבת של החברה הקולטת (לפני קיזוז הפסדים לפי סעיף זה), לפי הנמוך. הסדר זה נועד לצמצם הפחתת מס בלתי נאותה במסגרת מיזוג בין חברה מרוויחה לבין חברה מפסידה, בדרך של פריסת קיזוז ההפסדים על פני חמש שנים.

סעיף קטן (ב) סיפה של סעיף 103ח לפקודה קובע, לעניין קיזוז הפסד הון, כי תקופה של חמש שנים ממועד המיזוג לא תבוא במניין ההגבלה הקבועה בסעיף 92 לפקודה לגבי תקופת הקיזוז של הפסד. מאחר שסעיף 92 האמור תוקן במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' ...), והמגבלה לעניין התקופה שבה מותר לקיזוז הפסדים בוטלה, מוצע למחוק את הסיפה של סעיף קטן (ב) האמור (ראו : פסקה (2)).

בנוסף, הניסיון הנצבר מלמד שההסדר הקבוע בסעיף 103ח לפקודה עלול ליצור עיוותים במקרים מסוימים. כך למשל במקרה שמתמזגות חברה אם וחברה בת, שווי החברה האם עולה באופן ניכר על שווי החברה הבת ולחברה האם הפסדים ניכרים. במקרה כזה, יביאו הוראות הסעיף האמור לכך שיחולו על החברה האם מגבלות על קיזוז הפסדים גם לגבי הכנסותיה שלה, על אף שהמיזוג לא יצר לה יתרון כלשהו לעניין ניצול ההפסדים. לפיכך ראוי במקרה זה לא להגביל קיזוז הפסדים בידי החברה האם.

לאור האמור, מוצע לקבוע, בסעיף קטן (1ז) כנוסחו המוצע, כי מגבלת קיזוז ההפסדים הקבועה בסעיף 103ח לפקודה לגבי הפסדי החברה הקולטת, לא תחול על חברה קולטת שהחזיקה ערב המיזוג במלוא הזכויות בחברה המעבירה וששוויה עלה באותו מועד על פי תשעה משווי החברה המעבירה. כן מוצע להסמיך את המנהל לקבוע בכללים נסיבות נוספות שבהתקיימן לא יחולו המגבלות האמורות.

יצוין כי באופן דומה, מוצע לבטל את המגבלות הקבועות היום בסעיף 105ה לפקודה לעניין קיזוז הפסדים של חברה מתפצלת (ראו : דברי הסבר לסעיף 32 להצעת החוק).

בפסקה (3) מוצע להבהיר כי בבחינת ההכנסה החייבת, לצורך חישוב הסכום המותר לקיזוז כמפורט בפתח דברי ההסבר לסעיף זה, תחושב ההכנסה החייבת לפני קיזוז הפסדים שנוצרו לפני מועד המיזוג, לפי סעיף זה, להבדיל מהפסדים שנוצרו לאחר מועד המיזוג.

סעיף 16 סעיף קטן (א) של סעיף 103ט לפקודה קובע כי לגבי מיזוג סטטוטורי (מיזוג כאמור בפסקה (1) להגדרה "מיזוג" שבסעיף 103 לפקודה) ניתן לפנות למנהל ולבקש

אישור כי תכנית המיזוג עומדת בתנאים המפורטים בסעיף 103ג לפקודה. הוראות לעניין החלטת המנהל קבועות בסעיף קטן (ה) של סעיף 103ט לפקודה. לפי סעיף קטן (ו) של הסעיף האמור, על החלטת המנהל לפי סעיף קטן (ה) האמור, לא יהיה ערעור. מוצע לקבוע כי ניתן יהיה לערער על החלטת המנהל כאילו היא צו לפי סעיף 152(ב), כלומר לערער בהתאם להוראות הפקודה ותקנות סדרי הדין שהותקנו לפיה כאמור בסעיף 153. כמפורט להלן בדברי ההסבר לסעיף 20(1)(ב) להצעת החוק, יחול מנגנון ערעור כאמור גם לגבי סעיף 103כ לפקודה, אשר לאור התיקון המוצע בו לא יחייב הגשת בקשת למנהל.

סעיף 17 סעיף 103יט לפקודה מחייב את החברות המתמזגות ובעלי הזכויות בהן להגיש לפקיד השומה דוח הכולל את כל הפרטים והעובדות הנוגעים למיזוג, וכן מסמכים ודוחות נוספים המנויים בסעיף. לפי אותו סעיף צריכות כל ההוראות לעניין הגשת המסמכים, וכן צריכים המסמכים עצמם, להיקבע בתקנות. כי החובה להגיש את הדוחות והמסמכים המנויים בסעיף קיימת גם בלא ששר האוצר קבע תקנות בעניין זה, וכי השר מוסמך לקבוע בתקנות דוחות או פרטים אחרים שאינם מנויים בסעיף.

סעיף 18

לפסקה (1) סעיף 103כ לפקודה קובע הוראות לעניין מיזוג על דרך של החלפת מניות. סעיף קטן (ב) של אותו סעיף קובע את התנאים שבהם מיזוג כאמור לא יחויב במס. בין השאר נדרש לפי אותו סעיף קטן כי החברה הקולטת מחזיקה, מיד לאחר המיזוג ובמשך התקופה הנדרשת, בכל הזכויות בחברה הנעברת שאותן החזיקה במועד המיזוג, וכי הוגשה בקשה למנהל לאשר את תכנית המיזוג.

מוצע לתקן את סעיף קטן (ב) האמור ולקבוע כי החברה הקולטת תידרש להחזיק מיד לאחר המיזוג בכל הזכויות בחברה הנעברת שהועברו לה, ואולם במהלך התקופה הנדרשת יוכל סך הזכויות שבהחזקתה לרדת עד לשיעור של 51% מכל אחת מהזכויות בחברה הנעברת. תנאי זה דומה במהותו לתנאי הקבוע בסעיף 103ג(2) לפקודה, לגבי מיזוג סטטוטורי. יובהר, כי מאחר שהתנאים לקבלת הטבות המס הקבועים בסעיף 103ג לפקודה נדרשים גם במיזוג לפי סעיף 103כ לפקודה, כאמור בסעיף קטן (ב) רישה של אותו סעיף, הרי שעל פי המוצע תתאפשר במהלך התקופה הנדרשת מכירת זכויות בידי בעלי הזכויות בחברה הקולטת וכן הקצאת זכויות, ובכלל זה הקצאת זכויות חדשות לבעלי הזכויות הקיימים, ובלבד שסך זכויותיהם לא יפחת מ-25% מכל אחת מהזכויות בחברה הקולטת (ראו גם דברי הסבר לסעיף 10(3) להצעת החוק).

בנוסף, קובע היום סעיף קטן (ב)(2) של סעיף 103כ לפקודה, כי אי החיוב במס בשל המיזוג (החלפת המניות), תלוי במתן אישור מראש מאת מנהל רשות המסים. הוראה זו יוצרת חסם משמעותי אשר מביא להכבדת הנטל הביורוקרטי ולעיכובים בביצוע שינויי מבנה. במטרה להסיר חסם זה, מוצע לבטל את הדרישה לאישור מראש של שינוי המבנה

ולהסתפק בעניין זה בדיווח לפקיד השומה בתוך 30 יום ממועד המיזוג, כאמור בסעיף 103א לפקודה (אשר מוחל לעניין מיזוג על דרך החלפת מניות בסעיף קטן (ה) של סעיף 103כ לפקודה). תיקון מקביל מוצע גם לגבי פיצול כאמור בסעיף 105א(2)

לפסקה (2) בסעיף 103כ לפקודה לא קבועה כיום מגבלה לעניין קיזוז הפסדים. זאת משום שבעלי הזכויות בחברה הקולטת נדרשים להחזיק, במשך כל התקופה הנדרשת, בכל הזכויות בחברה הנעברת שהחזיקו במועד המיזוג, למעט במקרים המנויים בסעיף קטן (ג) של אותו סעיף. לגבי סוגים אחרים של שינויי מבנה אשר מוסדרים בחלק ה'2 לפקודה, נקבעה מגבלת קיזוז הפסדים לתקופה של חמש שנים (ראו למשל המגבלה הקבועה בסעיף 104ח(ד)(1) לפקודה לעניין החלפת מניות).

מאחר שמוצע כעת לאפשר דילול החזקות גם במיזוג על דרך החלפת מניות - בתנאים כאמור בסעיף קטן (ב) של סעיף 103כ לפקודה כתיקונו המוצע בפסקה (1) - ובמטרה ליצור הרמוניה בעניין זה בין ההסדרים השונים בחלק ה'2 לפקודה, מוצע לקבוע בסעיפים קטנים (ב1) ו-(ב2) כנוסחם המוצע, מגבלה דומה למגבלת הנזכרת לעיל, אשר תעמוד גם היא על חמש שנים, תוך מתן סמכות למנהל להרחיב מגבלה זו במקרים מיוחדים כאמור בסעיף 103ח(ז) לפקודה.

לעניין זה חשיבות יתרה לאור ההקלות המוצעות בהצעת חוק זו, אשר מאפשרות ביצוע מהלכים מורכבים דוגמת שינוי מבנה לאחר שינוי מבנה, דבר שעשוי לשמש פתח לתכנוני מס בלתי נאותים (בעיקר בתחום קיזוז הפסדים), וכן לאור האפשרות למכור זכויות בחברה הנעברת במהלך התקופה הנדרשת, כמפורט בדברי ההסבר לפסקה (1).

לפסקה (3) לאור הוספת ההוראה לעניין קיזוז הפסדים בסעיף קטן (ב1) של סעיף 103כ לפקודה כנוסחו המוצע לעיל, מתייתרת ההסמכה שבסעיף קטן (ד) של אותו סעיף ומוצע על כן לבטלו.

סעיף קטן (ג) של סעיף 103כ לפקודה מתייתר אף הוא, נוכח מחיקתה של פסקה (9) בסעיף 103ג לפקודה (ראו דברי ההסבר לסעיף 10(4) להצעת החוק) ומוצע על כן לבטלו. וזה נוסחם של סעיפים קטנים (ג) ו-(ד) של סעיף 103כ לפקודה שמוצע לבטלם:

"(ג) התקיים אירוע מהאירועים המפורטים בפסקאות (א) עד (ג) לסעיף 103ג(9), לא יראו בכך שינוי בזכויות לאחר המיזוג, ובלבד שבשום מועד במהלך התקופה הנדרשת לא יפחתו זכויותיהם של מי שהיו בעלי זכויות בחברות המשתתפות במיזוג ערב המיזוג, מ-51% בכל אחת מהזכויות בחברה הקולטת וכן, לא יפחתו זכויות החברה הקולטת מ-51% בכל אחת מהזכויות בחברה הנעברת.

(ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים לענין ההפסדים המותרים לקיזוז בחברה הקולטת ובחברה הנעברת."

לפסקה (4) סעיף 103כ(ה) מחיל סעיפים שונים בפרק שני לחלק ה'2 לפקודה (פרק המיזוגים), על מיזוג על דרך של החלפת מניות. מוצע להחיל כאמור גם את סעיף 103ד

לפקודה שקובע הוראות לעניין תמורה מעורבת (מזומן ומניות) במיזוג, וכן להחיל במפורש את סעיף 103 לפקודה, על אף שעל פי הפרשנות המקובלת, סעיף זה חל גם היום, טרם התיקון המוצע, על מיזוג בדרך של החלפת מניות.

סעיף 21

לפסקה (1) סעיף 104א לפקודה קובע כי אדם המעביר את מלוא זכויותיו בנכס לחברה, תמורת קבלת הזכויות הקיימות באותה חברה, לא יחויב במס אם התקיימו התנאים הקבועים בסעיף קטן (א) של אותו סעיף. לפי פסקה (1) של סעיף קטן (א) האמור, נדרש כי "המעביר מחזיק במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה זכויות המקנות לו לפחות 90% בכל אחת מהזכויות מהחברה". מוצע להחליף פסקה זו ולקבוע, בדומה לתיקון המוצע בהקשר זה בפרק המיזוגים (ראו סעיף 10(3) להצעת החוק), כי המעביר יידרש להחזיק את הזכויות האמורות מיד לאחר ההעברה, וכי במהלך התקופה הנדרשת לא יפחת סך הזכויות שבהחזקתו מ-25% מכל אחת מהזכויות בחברה.

לפסקה (2) סעיף קטן (ב) של סעיף 104א לפקודה קובע כי "האמור בסעיף קטן (א) לא יחול לגבי נכס שהינו בבעלות שותפות או בבעלות משותפת של מספר בעלים". לאור תיקון סעיף 103א(א) לפקודה במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 221), והחלת חלק ה' לפקודה גם על שותפויות רשומות, אין עוד צורך בהוראה זו ומוצע על כן לבטלה.

לפסקה (3) סעיף 104א(ב1) לפקודה קובע כי אם הועבר נכס לחברה שהיא איגוד מקרקעין או שהייתה לאיגוד מקרקעין לאחר העברת הנכס, יחולו הוראות סעיף קטן (א) של סעיף 104א האמור רק אם הועברו מלוא זכויותיו של המעביר בנכס, ואם הנכס המועבר הוא קרקע – רק אם נבנה עליה בניין בתוך ארבע שנים ממועד ההעברה. לאור ניסיון העבר, עולה כי ארבע שנים לעיתים אינן פרק זמן מספיק לצורך השלמת הבנייה הנדרשת. על כן, מוצע להאריך את פרק הזמן עד להשלמת הבנייה מארבע שנים לחמש שנים.

סעיף 22

לפסקאות (1) ו-(4) סעיף 104ב(א) לפקודה קובע כי בהעברה של נכס בבעלות משותפת או נכס בבעלות שותפות, לחברה, נדרש כי ההעברה תהיה לחברה שהוקמה במיוחד לצורך כך, בלי שהיה לאותה חברה נכס אחר או פעילות אחרת באותו מועד או לפניו. יש להניח כי כוונת המחוקק בהוראה זו הייתה למנוע העברות של נכסים המשמשים בפעילות עסקית לחברה קיימת שלה הפסדים עסקיים, באופן שכתוצאה מההעברה ניתן יהיה לקזז הפסדים אלו כנגד רווחים שינבעו מפעילות הנכסים המועברים.

הניסיון מלמד, כי הדרישה שלפיה העברת הנכס תיעשה לחברה חדשה בלבד, מהווה חסם לביצוע שינויי מבנה שלהם תכלית עסקית וכלכלית. לאור האמור, מוצע להרחיב את האפשרויות לביצוע שינויי מבנה לפי סעיף 104ב(א) לפקודה, כך שתתאפשר העברת נכס שבבעלות כמה שותפים (או בבעלות שותפות) גם לחברה קיימת, ובלבד שמיד לאחר ההעברה כל אחד מבעלי הזכויות בחברה האמורה יחזיק בחלק בזכויות החברה הזהה

לחלק שהיה לו בזכויות בחברה האמורה ולחלקו בנכס או בשותפות, לפני מועד ההעברה. יצוין כי התיקונים המוצעים בהצעת חוק זו לעניין המגבלות על קיזוז הפסדים יבטיחו כי העברה כאמור לחברה קיימת לא תעשה לצורך הפחתת מס בלתי נאותה.

עוד מוצע, בין אם מדובר בהעברה לחברה קיימת או לחברה חדשה, לאפשר גם בהקשר זה, במהלך התקופה הנדרשת, למי שהיה בעל זכויות בחברה מיד לאחר ההעברה, להפחית את שיעור החזקתו בזכויות בחברה עד לשיעור של 25% מהזכויות.

כן מוצע, בדומה לתיקון המוצע בסעיף 21(3) להצעת החוק לעניין אדם המעביר זכויות בנכס לחברה (ראו סעיף 104א(ב1) לפקודה), לתקן את פסקה (4) של סעיף 104ב(א) לפקודה ולהאריך את התקופה להשלמת בנייה בחברה שהיא איגוד מקרקעין מארבע שנים לחמש שנים.

במסגרת התיקון המוצע בפסקה זו, מוצע להחליף את פסקה (1) בסעיף 104ב(א) לפקודה, שזה נוסחה:

"(1) במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה, חלקו של כל אחד מהשותפים או הבעלים המשותפים בכל אחת מהזכויות בחברה זהה לחלק שהיה לו בכל אחד מהנכסים שהועברו כאמור או לחלקו בשותפות, לפי הענין;".

לפסקה (2) לאור הוספת האפשרות להעברת נכסים לחברה קיימת בתנאים שנקבעו, מתייתרות הוראות פסקה (2) של סעיף 104ב(ג) לפקודה, ומוצע על כן למחקה. וזה נוסחה של פסקה (2) האמורה:

"(2) יראו כחברה כאמור בסעיף קטן (א) גם חברה שהועבר אליה נכס לפי סעיף זה בעבר, כל עוד ממועד הקמתה של החברה ועד תום שנתיים מיום העברת נכס נוסף, לפי סעיף זה, התקיימו כל אלה:

(א) בעלי הזכויות בחברה לא השתנו;

(ב) היחס שבין שווי השוק של הזכויות שהוקצו לכל מעביר בשל העברת נכס נוסף לשווי הנכס הנוסף במועד העברתו, הוא כיחס שבין שווי השוק של חלקו של המעביר בכל הנכסים שהעביר לחברה לשווי השוק של החברה מיד לאחר ההעברה."

לפסקה (3) סעיף קטן (ד) של סעיף 104ב לפקודה מאפשר למספר יחידים להעביר, כל אחד, נכס בר פחת לחברה חדשה, למטרה של ניהול ותפעול מאוחד של הנכסים המועברים. הסעיף אינו מופעל כלל ומוצע על כן לבטלו וכן לבטל בהתאם גם את סעיף קטן (ה) של הסעיף האמור.

וזה נוסחם של סעיפים קטנים (ד) ו-(ה) של סעיף 104ב לפקודה אשר מוצע לבטלם:

"(ד) מספר יחידים שכל אחד מהם מעביר באותו מועד נכס בר פחת לחברה שהוקמה במיוחד לצורך כך, תמורת הקצאת מניות בלבד, ולא היה לאותה חברה נכס אחר או פעילות אחרת באותו מועד או לפניו, לא יחוייבו במס לפי פקודה זו בעת ההעברה אם נתקיימו כל אלה:

(1) מטרת ההעברה היא ניהול ותפעול מאוחד של הנכסים המועברים;

(2) תמורת העברת הנכס או הנכסים הוקצו מניות לכל אחד מהיחידים שחלקן

מכלל מניות החברה שווה ליחס שבין שווי השוק של הנכס שהעביר לשווי השוק של כלל הנכסים שהועברו על פי סעיף קטן זה;

(3) במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה לא חל שינוי בזכויותיהם של בעלי המניות בחברה שהוקמה;

(4) הנכסים המועברים ישמשו בחברה שימוש מקובל בנסיבות הענין במהלך עסקי החברה ויישארו בה במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה;

(5) לא יתאגדו במסגרת חברה, על פי סעיף קטן זה, יותר מעשרה יחידים, אולם רשאי המנהל לאשר כי באגודה שיתופית יתאגדו מספר רב יותר של יחידים;

(6) שווי השוק של נכס שהעביר כל אחד מהיחידים לא יעלה על פי ארבעה משווי השוק של נכס שהעביר יחיד אחר, והכל במועד ההעברה; המנהל רשאי לשנות את השיעור האמור, מטעמים שיירשמו;

(7) לא יועבר במסגרת סעיף קטן זה נכס שהוא זכות במקרקעין.

(ה) האמור בסעיף קטן (ד) לא יחול לגבי נכס שהינו בבעלות שותפות או בבעלות משותפת של מספר בעלים."

לפסקה (5) כיום קבועה בפסקה (2) של סעיף 104ד לפקודה הוראה החלה לעניין סעיפים 104א עד 104ג לפקודה, שלפיה בעלי זכויות המחזיקים בזכויות הנסחרות בבורסה לא ייכללו במניין בעלי הזכויות לעניין פסקה (1) לאותו סעיף, אלא אם כן היו במועד המיזוג בעלי שליטה. הוראה זו נותנת הקלה במקרה שמדובר בציבור המחזיק בזכויות הנסחרות בבורסה ומוצע לקבוע אותה בסעיף קטן (ו) כנוסחו המוצע, כך שתחול לעניין שיעורי ההחזקה הנדרשים לפי סעיפים 104ב(א) ו-ו(ו) לפקודה כתיקונם המוצע.

סעיף 23

לפסקה (1) סעיף 104ג לפקודה מאפשר העברת מניות של חברה בת (חברה מעבירה) בחברה נכדה, לחברה האם (להלן – מניות מועברות), בתנאים הקבועים בסעיף. סעיף קטן (א)(4) של אותו סעיף קובע, כי במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה לא יחול שינוי בזכויות החברה האם בחברה המעבירה. מוצע, גם בהקשר זה, בדומה לשינויים האחרים המוצעים, כמפורט בדברי ההסבר לסעיפים 10(3), 21(1) ו-22(1) להצעת החוק, לאפשר הפחתה בהחזקות החברה האם בחברה המעבירה, עד להחזקה בשיעור של 25% בכל אחת מהזכויות בחברה המעבירה. לשם כך מוצע להחליף את פסקה (4) של סעיף 104ג(א) לפקודה, שזה נוסחה:

"(4) במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה לא חל שינוי בזכויות החברה האם

בחברה המעבירה;"

עוד מוצע לתקן טעות שנפלה בפסקה (6) של סעיף 104ג(א) לפקודה, שכן הסעיף עוסק

ב"מניות" ולא ב"נכסים".

לפסקה (2) סעיף 104ג(ב) לפקודה קובע כי אם היה לחברה המעבירה מפעל מאושר כמשמעותו בחוק לעידוד להשקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן – חוק לעידוד השקעות הון),

והיא יכולה במועד ההעברה לחלק דיבידנד לפי סעיף 47(ב) או 51(ג) לאותו חוק, יראו את העברת המניות המועברות כחלוקת דיבידנד כאמור. הסעיף נועד למנוע הוצאת רווחים שהיו פטורים לפי חוק לעידוד השקעות הון, ללא תשלום מס החברות כקבוע באותו חוק. לאור תיקונים שנעשו במהלך השנים בחוק לעידוד השקעות הון, ובעיקר הוספת המפעל המוטב כהגדרתו בסעיף 51 לאותו חוק, במסגרת חוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 60), מוצע לתקן בהתאם את ההפניה לחוק בסעיף 104ג(ב) לפקודה.

סעיף 24 סעיף 104ד לפקודה קובע הוראות החלות לעניין סעיפים 104א עד 104ג לפקודה.

פסקה (1) קובעת את המקרים שבהם ירידה בשיעור ההחזקה בזכויות בחברה לא תהווה הפרה של הדרישות הקבועות בסעיפים האמורים, בתנאי שבשום מועד במהלך השנתיים לאחר ההעברה לא יפחתו זכויותיהם של מי שהיו בעלי בזכויות מיד לאחר ההעברה מ-51% בכל אחת מהזכויות בחברה.

לאור התיקונים המוצעים בסעיפים הנזכרים, בסעיפים 21 עד 23 להצעת החוק, מתייתרות הוראות פסקה (1) האמורה ומוצע למחקה.

את ההוראה הקבועה היום בפסקה (2) של סעיף 104ד לפקודה, מוצע כאמור להעביר להוראות הפרטניות שעניין שיעורי ההחזקות של בעלי הזכויות הנדרשים לצורך הזכאות להטבות לפי חלק ה'2 לפקודה (ראו דברי ההסבר לסעיף 22(5) להצעת החוק).

לבסוף מוצע, לאור הוספת פרק חמישי לחלק ה'2 לפקודה כנוסחו המוצע, שעניינו שינוי מבנה נוסף, למחוק את פסקה (5) של סעיף 104ד לפקודה, אשר מסמיכה את המנהל לקבוע כללים שלפיהם פיצול או מיזוג של חברה שאליה הועבר נכס כאמור בפרק השלישי לחלק ה'2 לפקודה, לא ייחשבו לאי קיום תנאי מהתנאים המפורטים באותו פרק.

וזוה נוסחן של פסקאות (1), (2) ו-(5) של סעיף 104ד לפקודה, שמוצע למחוק:

"(1) אם התקיים אחד מהדברים המפורטים בפסקאות משנה (א) עד (ד) להלן, לא יראו בו פגיעה בהמשך ההחזקה בזכויות בחברה, ובלבד שבשום מועד במהלך שנתיים לאחר ההעברה לא יפחתו זכויותיהם של מי שהיו בעלי הזכויות מיד לאחר ההעברה מ-51% בכל אחת מהזכויות בחברה:

(א) הוצעו לציבור בבורסה מניות כהגדרתן בסעיף 102 על פי תשקיף שבו צויין

שהבורסה הסכימה לרישום המניות למסחר בה;

(ב) אחד או יותר מבעלי הזכויות בחברה שאליה הועבר הנכס מכר במכירה מרצון, במשך שנתיים ממועד ההעברה, פחות מ-10% מכל אחת מהזכויות המוחזקות בידו או - בהסכמת בעלי המניות האחרים - אחוז גבוה יותר, ובלבד שהתקיימו כל אלה:

(1) סך כל הזכויות הנמכרות מאת כלל בעלי הזכויות לא יעלה על 10%

מהזכויות בחברה;

(2) כלל בעלי הזכויות בנכס לפני ההעברה לא ימכרו אחוז מהזכויות שהם

מחזיקים בחברה העולה על ההפרש בין האחוז של זכויותיהם מיד לאחר ההעברה

לבין 90% מהזכויות בחברה;

(ג) הוקצו מניות חדשות למי שלא היה בעל זכויות בחברה לפני ההקצאה בשיעור שאינו עולה על 25% מהון המניות לפני ההקצאה;

(ד) (נמחקה);

[...]

(2) בעלי זכויות המחזיקים בזכויות הנסחרות בבורסה לא ייכללו במנין בעלי הזכויות, לענין פסקה (1) אלא אם כן היו במועד המיזוג בעלי שליטה; לענין זה, "בעל שליטה" - למעט קופת גמל וקרן נאמנות;

[...]

(5) על אף האמור בפרק זה, רשאי המנהל לקבוע כללים ולפיהם פיצול או מיזוג של חברה שאליה הועבר נכס כאמור בפרק זה, לא ייחשבו כאי קיום תנאי מהתנאים המפורטים בפרק זה.

סעיף 25(1) ו-(3) סעיף 104 לפקודה עניינו בדרך החישוב בעת מכירת נכס שהועבר לפי סעיפים 104 ו-104ב לפקודה.

כן מוצע להחיל את מנגנון קיזוז ההפסדים שמוצע לקבוע בסעיף 103(ב1) ו-(ב2) לפקודה, כנוסחו המוצע בסעיף 20(2) להצעת החוק, על קיזוז הפסדים בחישוב רווח הון ממכירת נכסים שהועברו לפי סעיפים 104 ו-104ב לפקודה וזאת במטרה ליצור מנגנון קיזוז הפסדים אחיד בחלק ה' לפקודה.

סעיף 27 מוצע להחיל את מנגנון ההפרה הקבוע בסעיף 103 לפקודה, שלפיו בעת הפרה של תנאי למתן הטבה הקבוע בסעיפים 104 א עד 104ג לפקודה, מבוטלות ההטבות למפרע ממועד נתינתן, ולבטל את האפשרות הקיימת היום לבחור בין הסנקציה הקבועה בסעיף 103 לפקודה, לסנקציה הקבועה בסעיף 104(ב2) לפקודה, שלפיה העברת הנכס תהיה חייבת במס לפי שווי השוק של הנכס המועבר במועד ההעברה. לשם כך, מוצע למחוק את פסקה (2) של סעיף 104(ב) לפקודה.

יחד עם זאת, מוצע להבהיר כי גם במקרה של הפרה של תנאי כאמור, חלות הוראות סעיף 104(ג) לפקודה לענין קיזוז הפסדים, וזאת על מנת שלא לאפשר תכנון מס שלפיו יש תמריץ להפר תנאי כאמור בדיעבד על מנת לקזז הפסדים.

סעיף 28 עניינו של סעיף 104ח לפקודה בהחלפת מניות, שבמסגרתה מועברות מניות, לרבות זכויות לרכישת מניות של חברה (להלן – חברה נעברת), בתמורה להקצאת מניות רשומות למסחר בבורסה, בחברה אחרת, בין בצירוף תמורה נוספת ובין בלעדית.

לפסקה (1) סעיף קטן (ב3) של סעיף 104ח לפקודה קובע כי בהחלפת מניות של חברה נעברת שהיא איגוד מקרקעין, יחולו הוראות סעיף 104ד(4) לפקודה, בשינויים המחויבים. קרי, בהחלפת מניות כאמור יחול מס רכישה של 0.5% משווייה של המכירה.

ככלל, ההטבה במס רכישה המוענקת במתווים שונים של שינויי מבנה לפי חלק ה'2 לפקודה, ניתנת מתוך תפיסה, שאף שמבחינה משפטית מדובר במכירה, הרי שמבחינה כלכלית לא התרחש אירוע של מכירה. סעיף 104ח לפקודה קובע מתווה חריג בהקשר זה, מאחר שמדובר בו באירוע שמהווה מכירה גם מבחינה כלכלית, אלא שאירוע המכירה נדחה לתקופה מוגבלת (בלא מגבלות לעניין החזקה שמאפיינות את שאר שינויי המבנה המוסדרים בחלק ה'2 לפקודה), וזאת מהסיבות שפורטו לעיל. נראה, כי אין מקום למתן ההטבה במס רכישה בנסיבות כאמור. יודגש, כי עסקה של החלפת מניות לפי סעיף 104ח לפקודה יכולה לכלול גם מרכיב של מזומן (לעיתים בסכומים העולים על מרכיב המניות) ואין הצדקה להבחין בין עסקה כאמור לעסקה אחרת לרכישת איגוד מקרקעין הנעשית כולה במזומן.

לפסקה (2) מוצע להוסיף לסעיף קטן (ג) של סעיף 104ח לפקודה את פסקה (12) כנוסחה המוצע, ולקבוע בה כי אילו היה המעביר בעל מניות מהותי במועד החלפת המניות, יראו אותו כבעל מניות מהותי גם ביום המכירה, וזאת כדי לשמר את מעמדו של המוכר כבעל מניות מהותי, כפי שהיה במועד החלפת המניות, לעניין שיעור המס.

לפסקה (4) סעיף 104ח(ה) לפקודה קובע הוראה של רצף לעניין עסקת החלפת מניות בה חלק מבעלי הזכויות הינם עובדים בעלי אופציות, שחלות לגביהם הוראות סעיף 102 לפקודה. נוסח הסעיף הקיים מפנה לסעיף 102(ג) לפקודה. הפניה זו מקורה בדין שקדם לתיקון 132 לפקודה. מוצע לתקן את הסעיף ולהתאימו לנוסח סעיף 102 בדין כיום.

הוספת פרק חמישי -- ביצוע שינוי מבנה לאחר שינוי מבנה בתקופת המגבלות על פי סעיפים 103ג(11), 104ד(5) ו-105(ט) שינוי מבנה נוסף שנעשה בחברה בתקופת המגבלות לא יחשב כהפרת תנאי החל על שינוי המבנה הקודם לעניין אי חיוב במס, אך ורק אם עמד בתנאים אשר קבע לעניין זה המנהל. עם זאת, הניסיון מלמד כי במקרים רבים שינויי מבנה נוספים נותנים מענה לצורך עסקי מהותי של החברות ולא מונעים בהכרח משיקולי מס והכל תוך שמירה על עקרון הבעלות הכלכלית בנכסים המועברים. לאור האמור מוצע שלא להתנות את הקלת המס בהגבלה על שינויי מבנה נוספים, זאת בכפוף לסייגים המכוונים לכך ששינויי המבנה הנוספים ייעשו לתכלית עסקית וכלכלית ולא יפתחו פתח להתחמקות מתשלום מס.

לפסקה (4) סעיף 104ח(ה) לפקודה קובע הוראת רציפות לעניין עסקת החלפת מניות שבה חלק מבעלי הזכויות הם עובדים בעלי אופציות [שחלות לגביהם הוראות סעיף 102 לפקודה. סעיף 102 האמור תוקן במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002 (ס"ח התשס"ב, עמ' 530), ומוצע לתקן את סעיף 104ח(ה) לפקודה ולהחליף את ההפניה הקיימת בו היום לסעיף 102(ג) לפקודה, שמקורה בדין שקדם לתיקון הנזכר לעיל, בהפניה לסעיף 102(ב) לפקודה, בהתאם לדין כיום.

סעיף 30 כללי לפסקאות (1) ו-(5) לאור תקופת המגבלות האחידה שמוצע לקבוע לרוב שינויי המבנה המוסדרים בחלק ה'2 לפקודה, ובהם פיצול, במסגרת ההגדרה "התקופה הנדרשת" שבסעיף 103 לפקודה כתיקונה המוצע בסעיף 28(2) להצעת החוק (ראו גם דברי ההסבר לסעיף האמור), מוצע לתקן בהתאם את ההתייחסויות לתקופה זו בסעיף 105ג(א)(2), (3) ו-(11) לפקודה.

לפסקה (2) כאמור מוצע, גם לגבי פרק רביעי לחלק ה'2 לפקודה אשר הוראותיו מסדירות את הזכויות להטבות מס בפיצולי חברות, אגודות שיתופיות ועמותות, לצמצם את המגבלות הקיימות היום. לשם כך, מוצע לתקן את פסקה (7)(א) של סעיף 105ג(א) לפקודה כך שבמהלך התקופה הנדרשת תתאפשר מכירת זכויות בידי בעלי הזכויות הקיימים בחברה המתפצלת וכן תתאפשר הקצאת זכויות, ובכלל זה הקצאת זכויות חדשות לבעלי הזכויות הקיימים כאמור, ובלבד שסך הזכויות המוחזקות בידי אותם בעלי זכויות לא יפחת מ-25% מכל אחת מהזכויות בחברה המתפצלת. באופן דומה מוצע לתקן את פסקה (7)(ב) של סעיף 105ג(א). תיקונים אלה יאפשרו מכירת זכויות והקצאתן ביתר קלות, תוך שמירה על השפעה המהותית של גרעין השליטה של בעלי הזכויות המחזיקים בזכויות מיד לאחר שינוי המבנה.

לפסקאות (3) ו-(4) לאור צמצום ההגבלות לעניין החזקות לאחר פיצול, כמוצע בפסקה (2) לעיל, מוצע למחוק את פסקה (8) של סעיף 105ג(א) לפקודה, אשר קובעת את התנאים למכירה או לדילול במהלך תקופת המגבלות, ואינה רלוונטית עוד לאור התיקון המוצע כאמור, ולתקן בהתאם את פסקה (8א) של הסעיף האמור.

לפסקה (6) בדומה להוראה הקבועה היום בסעיף 103כ(ב)(2) לפקודה לעניין מיזוג בדרך של החלפת מניות, נקבע בסעיף 105א(2) לפקודה, לעניין פיצול, כי אי החיוב במס בשל שינוי המבנה תלוי באישור מראש של מנהל רשות המסים. הוראות אלה יצרו כאמור חסמים משמעותיים והביאו להכבדת הנטל הביורוקרטי ולעיכובים בביצוע שינויי מבנה. מוצע על כן, בדומה לתיקון המוצע לסעיף 103כ(ב)(2) האמור, בסעיף 20(1)(ב) להצעת החוק, לבטל את הדרישה לאישור מראש של הפיצול ולהסתפק בעניין זה בדיווח לפקיד השומה בתוך 30 יום ממועד שינוי המבנה, כאמור בסעיף 103יט לפקודה, כפי שהוחל לעניין פיצול בסעיף 105ח(א) רישא לפקודה.

כמו בעניין החלפת מניות גם בעניין פיצול מוצע להותיר על כנה, במקרים מורכבים יותר - ובהקשר זה, בפיצול אופקי כאמור בסעיף 105א(1) - את הדרישה לאישור מראש של המנהל. לשם כך מוצע לתקן את פסקה (13) של סעיף 105ג לפקודה כך שהדרישה לאישור מראש של המנהל תחול רק לעניין פיצול אופקי כאמור.

לפסקה (7) מוצע, בדומה לתיקון המוצע של סעיף 104א(ב1) לפקודה בסעיף 21(3) להצעת החוק, לעניין אדם המעביר זכויות בנכס לחברה, ובדומה לתיקון המוצע של סעיף 104ב(א)(4) לפקודה בסעיף 22(1)(ד) להצעת החוק, לעניין שותפים בשותפות או בעלים משותפים המעבירים נכס, לתקן את פסקה (14) של סעיף 105ג לפקודה ולהאריך את התקופה להשלמת בנייה בחברה שהיא איגוד מקרקעין מארבע שנים לחמש שנים.

סעיף 31

לפסקה (1) בדומה לתיקונים המוצעים בסעיפים 223(2) ו-226(2) להצעת החוק, מוצע לתקן את סעיף 105ד(ו) לפקודה ולהתאימו לתיקונים שנערכו בחוק לעידוד השקעות הון מאז חקיקת חלק ה'2 לפקודה, ובמיוחד לתיקונים שנערכו בחוק לעידוד השקעות הון במסגרת חוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2005 (תיקוני חקיקה), התשס"ה-2005 (ס"ח התשס"ה, עמ' 346) (להלן – תיקון מס' 60 לחוק לעידוד השקעות הון).

לפסקה (2) בדומה לתיקון המוצע בסעיף 104 לפקודה, בסעיף 226(2) להצעת החוק, לעניין חברה מעבירה שהעבירה נכס לחברה אחות, כאמור בסעיף 104ב(ו) לפקודה, ומאחר שפיצול דומה במהותו לשינוי המבנה של העברת נכס לחברה אחות, מוצע לקבוע גם לעניין פיצול הוראה אנטי תכנונית שתחול על מי שמכר מניה של חברה חדשה או חברה מתפצלת, בפטור ממס לפי סעיף 97, כך שיראו את עודף הנכסים כפי חלקו במועד הפיצול, כאילו חולק לו כדיבידנד במועד האמור.

סעיף 32 מוצע לבטל את מגבלות קיזוז ההפסדים הקבועות היום בסעיף 105 לפקודה. סעיף זה קובע לעניין פיצולים מגבלת קיזוז הפסדים זהה לזו הקבועה בסעיף 103ח לפקודה לגבי מיזוגים. בעוד שבמיזוג מדובר בחיבור בין חברות שונות, שייתכן שלחלקן יש רווחים לצורכי מס ולחלקן יש הפסדים, ועצם המיזוג ביניהן הוא שמאפשר את קיזוז ההפסדים, הרי שבפיצול לחברה חדשה, מקור ההפסדים ומקור הפעילויות המפוצלות הוא באותה חברה, ועצם הפיצול אינו הדבר שמאפשר את קיזוז ההפסדים.

יוער, כי כבר היום קיימת בסעיף 105 לפקודה הוראה שלפיה מקום שבו חברה מתפצלת וחברה חדשה מתחייבות לשמור על הבעלות בהן במשך שנתיים ממועד הפיצול, לא תחול מגבלת קיזוז ההפסדים (ראו סעיף קטן (ז) של הסעיף האמור). אולם נראה, מהטעמים המפורטים לעיל, כי אין מקום להתנות את ביטול מגבלת קיזוז ההפסדים בתנאי האמור, ומוצע על כן לבטל את אותו סעיף.

וזה נוסחו של סעיף 105 לפקודה שמוצע לבטלו:

"105ה. (א) הפסד כאמור בסעיף 28 שהיה לחברה מתפצלת עד למועד הפיצול ושיוחס לכל אחת מהחברות כאמור בסעיף 105ד(ב), והוא ניתן להעברה לשנים הבאות, יותר לקיזוז כנגד הכנסת החברה החדשה או החברה המתפצלת, לפי הענין, החל בשנת המס שלאחר הפיצול, ובלבד שבכל שנת מס לא יותר לקיזוז בכל חברה סכום העולה על 20% מסך ההפסד האמור או על 50% מההכנסה החייבת של החברה שבה הוא נמצא, לפני קיזוז אותו הפסד, לפי הנמוך שביניהם; לענין סעיף קטן זה וסעיף קטן (ג)(1), "הכנסה חייבת" - לפני קיזוז הפסדים אך למעט הכנסה שקוזז כנגדה הפסד לפי סעיף 92.

(ב) הפסד כאמור בסעיף 92 שהיה לחברה מתפצלת עד למועד הפיצול ושיוחס לאחת החברות כאמור בסעיף 105ד(ב), והוא ניתן להעברה לשנים הבאות, יותר לקיזוז כנגד ריווח הון של החברה החדשה או החברה המתפצלת, לפי הענין, החל בשנת המס

שלאחר הפיצול, ובלבד שבכל שנת מס לא יותר לקיזוז בכל חברה סכום העולה על 20% מסך ההפסד האמור, או על 50% מריווח ההון של החברה שבה הוא נמצא, לפני קיזוז אותו הפסד, לפי הנמוך שביניהם; תקופה של חמש שנים ממועד הפיצול לא תבוא במנין ההגבלה הקבועה בסעיף 92 לגבי תקופת הקיזוז לגבי הפסד כאמור.

(ג) (1) הפסד או הפסד הון כאמור בסעיפים קטנים (א) או (ב) שלא ניתן היה לקזזו באותה שנה בשל ההגבלה לגבי 50% מההכנסה החייבת, יותר בקיזוז בשנות המס הבאות בזו אחר זו, ובלבד שלא יקוזז הפסד כאמור בפסקה זו בתוספת הפסד כאמור בסעיף קטן (א) העולה על 50% מההכנסה החייבת, לפני קיזוז הפסד משנים קודמות;

(2) הפסד כאמור בסעיף קטן (ב) שלא ניתן היה לקזזו באותה שנה בשל ההגבלה לגבי 50% מריווח ההון, יקוזז בשנות המס הבאות, בזו אחר זו, ובלבד שלא יקוזז הפסד כאמור בפסקה זו בתוספת הפסד כאמור בסעיף קטן (ב), העולה על 50% מריווח ההון של החברה לפני קיזוז הפסד משנים קודמות.

(ד) הפסד או הפסד הון שלא ניתן היה לקזזו כאמור בסעיפים קטנים (א) עד (ג) עד תום השנה החמישית שלאחר מועד הפיצול, ניתן יהיה לקזזו החל בשנה השישית, בכפוף לאמור בסעיפים 28 ו-92, לפי הענין.

(ה) על אף האמור בסעיף קטן (א), הפסד שהיה לחברה המתפצלת לפני הפיצול מהשכרת בנין, יותר לקיזוז לפי הוראות סעיף 28(ח).

(ו) המנהל רשאי לקבוע הגבלות לגבי קיזוז הפסד או הפסד הון, אם שוכנע שכתוצאה מהפיצול תיגרם הפחתת מס בלתי נאותה עקב הקיזוז, ובלבד שאם ביקשה החברה המתפצלת מהמנהל אישור מראש, על המנהל להודיע את החלטתו לפי פסקה זו ביחד עם מתן הודעה ביחס לאותו אישור; על החלטה לפי פסקה זו ניתן יהיה לערער כאילו חזר בו המנהל מאישור כאמור בסעיף 103(ז).

(ז) חברה מתפצלת וחברה חדשה שהתחייבו בכתב בפני המנהל במועד הפיצול כי הבעלות בהן לא תשתנה במשך שנתיים מיום הפיצול, לא יוגבלו בקיזוז ההפסדים על פי סעיף זה; התחייבות כאמור בסעיף קטן זה תהווה תנאי לפיצול, ויראו את הפרתה כהפרת אחד התנאים המפורטים בסעיף 105.

(ח) בסעיף זה, "ריווח הון" - לרבות שבת.

סעיף 34 סעיף 105 לפקודה קובע הוראות לעניין חישוב רווח הון במכירת מניות של חברה חדשה שהוקצו בפיצול.

לאור ביטול הפטור ממס על מניות נסחרות, מוצע בפסקה (1) לבטל את ההבחנה הקבועה לעניין זה בסעיף 105 רישא לפקודה.

בפסקאות (2) ו-(3) מוצעים תיקונים דומים לתיקונים המוצעים בסעיף 103 לפקודה, בסעיף 13(2) ו-(3) להצעת החוק, ולתיקונים המוצעים בסעיף 104 לפקודה, בסעיף 26(1) להצעת החוק, ומהטעמים כמפורט בדברי ההסבר לאותם סעיפים.

סעיף 35 בהמשך לתיקון המוצע בסעיף 30(6) להצעת החוק אשר מבטל, לעניין פיצול כאמור בסעיף 105א(2) – קרי פיצול אנכי - את הדרישה לאישור מראש של שינוי המבנה, מוצע לתקן בהתאם גם את סעיף 105ח(ב) לפקודה.

סעיף 36

לאור הוספת פרק חמישי כמפורט להלן, מוצע לקבוע את הוראות שינויי המבנה הנוספים בהתאם לו, ועל כן אין יותר צורך בקביעת כללים לעניין זה.

סעיף 38 על פי סעיפים 103ג(11), 104ד(5) ו-105ט) שינוי מבנה נוסף שנעשה בחברה בתקופת המגבלות לא יחשב כהפרת תנאי החל על שינוי המבנה הקודם לעניין אי חיוב במס, אך ורק אם עמד בתנאים אשר קבע לעניין זה המנהל. עם זאת, הניסיון מלמד כי במקרים רבים שינויי מבנה נוספים נותנים מענה לצורך עסקי מהותי של החברות ולא מונעים בהכרח משיקולי מס והכל תוך שמירה על עקרון הבעלות הכלכלית בנכסים המועברים. לאור האמור מוצע שלא להתנות את הקלת המס בהגבלה על שינויי מבנה נוספים, זאת בכפוף לסייגים המכוונים לכך ששינויי המבנה הנוספים ייעשו לתכלית עסקית וכלכלית ולא יפתחו פתח להתחמקות מתשלום מס.

סעיף 41 מוצע כי הוראות התיקון יחולו על שינויי מבנה שהתבצעו החל מיום התחילה ולאחריו.