

הנדון: הצעת חוק לתיקוני מס ביחס לביצוע שינויי מבנה לפי הוראות חלק ה'2 לפקודת מס הכנסה

לאחרונה פורסמה **הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 239), התשע"ז-2017** (להלן: "הצעת החוק" או "התיקון"), אשר במסגרתו מוצעים, בין היתר, שינויים בהוראות חלק ה'2 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").

1. רקע כללי

הוראות חלק ה'2 לפקודה מסדירות את התנאים בהם שינויי מבנה, דוגמת מיזוג חברות, פיצול, העברת נכסים תמורת מניות בחברה, לא יחויבו במס. מדובר במקרים בהם 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.

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

מטרתו העיקרית של התיקון היא הגמשת המגבלות החלות על מתן הקלות המס בביצוע שינויי המבנה ובכלל זה מתן אפשרות רחבה יותר ל"כניסת משקיעים" לחברה, מימוש זכויות, מתן אפשרות לביצוע שינויי מבנה מורכבים והסרת חסמים נוספים בדין הקיים. בנוסף, שואף התיקון לקבוע נוסח אחיד, ככל האפשר, לעניין מגבלות החלות על שינויי מבנה שונים ולפשט, ככל שניתן, את הוראותיו של חלק ה'2 לפקודה. בד בבד, התיקון המוצע כולל גם מספר הכבדות, כמפורט בהמשך.

להלן נסקור את השינויים המוצעים כדלקמן:

שינויים כלליים

2. שינויי זכויות בתקופת המגבלות

1 הצעת חוק הממשלה מס' 1116 מיום 15.2.2017.

תל אביב - משרד ראשי

מרכז עזריאלי 1 תל אביב, 6701101, ת.ד. 16593 תל אביב 6116402 | טלפון: 03-6085555 | פקס: 03-6094022 | info@deloitte.co.il

משרד נתניה
Seker - Deloitte
גיבורי ישראל 7
ת.ד. 8458
נתניה, 4250407

משרד פתח תקווה
Deloitte Analytics
הסיבים 7
ת.ד. 6712
פתח תקווה, 4959368

משרד אילת
המרכז העירוני
ת.ד. 583
אילת, 8810402

משרד באר שבע
אלומות 12
פארק התעשייה עומר
ת.ד. 1369
עומר, 8496500

משרד חיפה
מעלה השחרור 5
ת.ד. 5648
חיפה, 3105502

משרד ירושלים
קרית המדע 3
מנדל הר חוצבים
ירושלים, 914510
ת.ח. 45396

טלפון: 09-8922444
פקס: 09-8922440
info@deloitte.co.il

טלפון: 073-3994163
פקס: 03-9190372
info@deloitte.co.il

טלפון: 08-6375676
פקס: 08-6371628
info-eilat@deloitte.co.il

טלפון: 08-6909500
פקס: 08-6909600
info-beersheva@deloitte.co.il

טלפון: 04-8607333
פקס: 04-8672528
info-haifa@deloitte.co.il

טלפון: 02-5018888
פקס: 02-5374173
info-jer@deloitte.co.il

הדין כיום: בחלק ה'2, בין היתר בסעיפים 103ג(8), 104א(א)1, 104ב(א)1, 104ג(א)4 ו-105ג(7), נקבעו מגבלות הנוגעות למכירת זכויות והקצאת זכויות בחברה העוברת שינוי מבנה, במהלך תקופה של שנתיים. על אף המגבלות האמורות, בהתאם לאמור בסעיפים 103ג(9), 104ד(1) ו-105ג(8), נקבעו סייגים למגבלות אלה.

התיקון המוצע: צמצום המגבלות האמורות, כך שבמהלך תקופת המגבלות תתאפשר הנפקה לציבור, מכירת זכויות על ידי בעלי הזכויות הקיימים וכן הקצאת זכויות, ובכלל זה הקצאת זכויות חדשות לבעלי הזכויות הקיימים, ובלבד שזכויותיהם לא יפחתו מ- 25%.

הקלה זו נקבעה גם ביחס להעברת נכסים בין חברות אחיות לפי סעיף 104ב(ו) לפקודה, וכן ביחס להעברת מניות של חברה נכדה לחברת האם לפי סעיף 104ג לפקודה, וזאת לגבי ההחזקה של בעלי הזכויות בחברה המעבירה ובחברה האחות.

לעניין מיזוג בין חברה בת לחברת אם המחזיקה במלוא הזכויות בחברת הבת - יוסרו לחלוטין המגבלות בעת הקצאת ומכירת זכויות בחברה האם (הקולטת) לאחר המיזוג.

3. ביצוע שינוי מבנה לאחר שינוי מבנה בתקופת המגבלות

הדין כיום: 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.

התיקון המוצע: הוספת פרק חמישי לחלק ה'2 לפקודה אשר אינו מתנה את הקלת המס בהגבלה על ביצוע שינויי מבנה נוספים בתוך התקופה הנדרשת, זאת בכפוף לסייגים המכוונים לכך ששינויי המבנה הנוספים יעשו לתכלית עסקית וכלכלית ולא יפתחו פתח להתחמקות מתשלום מס. בהתאם לתיקון, נדרש אישור המנהל לשם ביצוע שינוי מבנה נוסף, אשר יינתן על פי בקשה שתוגש לו טרם שינויי המבנה הנוסף. כמו כן, ניתן יהיה לערער על החלטת המנהל בהתאם להוראות הפקודה והתקנות לעניין סדרי דין שהותקנו מכוחה.

4. תשלום במזומן מאת החברה הקולטת לבעלי מניותיה של חברה מעבירה במיזוג

הדין כיום: בסעיף 103ג(4) נקבעה הגבלה לפיה קבלת תמורה במזומנים בעת מיזוג תהווה הפרת תנאי מהתנאים שנקבעו לעניין אי החיוב במס. זאת בכפוף לאמור בסעיף 103ד(א) לפקודה, אשר מאפשר כיום רכישת זכויות מבעלי מניות מיעוט במזומן, בתנאים שנקבעו בסעיף. ואולם מדובר בסעיף שתחולתו מוגבלת למקרים מסוימים בלבד.

התיקון המוצע: סעיף 103ד(א) יתוקן ותתאפשר, בכפוף לאישור המנהל, העברת תמורה במזומן על ידי החברה הקולטת לכל אחד מבעלי הזכויות בחברה המעבירה (נוסף על המניות המוקצות בחברה הקולטת), בהיקף אשר לא יעלה על 40% מהתמורה הכוללת ובכפוף לתנאים שמטרתם לוודא כי אין מדובר בעסקת מימוש: היותן של החברות המתמזגות חברות בבעלות נפרדת בעיקרה, וביצוע המיזוג תוך העברת תמורה שווה לבעלי הזכויות בהתאם לחלקם היחסי.

יודגש כי ביחס למרכיב המזומן במיזוג לא תינתן הקלה כלשהי והוא ימוסה במלואו במועד המיזוג. כמו כן, החברה הקולטת תחויב לגבי זכויות באיגוד מקרקעין ששולמה בעדן תמורה במזומן, במס רכישה על פי חוק מיסוי מקרקעין.

בנוסף, הסעיף יאפשר לבעלי הזכויות בחברה המעבירה לקבל תמורה במזומן מהחברה הקולטת, במקרה בו בעלי הזכויות וקרוביהם מכרו את כל מניותיהם בחברה המעבירה ולא קיבלו זכויות כלשהן בחברה הקולטת.

יצוין כי תיקונים אלו נקבעו במקביל גם בסעיף 103כ לעניין מיזוג בדרך של החלפת מניות.

2 כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, או מי שהוא בעל שליטה בחברה שהוא בעל מניות בחברה הקולטת, או מי שבעל המניות בחברה הקולטת הוא בעל שליטה בו.

5. **ביטול דרישה למתן אישור מראש מאת המנהל לגבי מיזוג בדרך של החלפת מניות ולגבי פיצול אנכי**
הדין כיום: לעניין מיזוג בדרך של החלפת מניות כאמור בסעיף 103כ ולעניין פיצול אנכי כאמור בסעיף 105א(2), נקבע, כי אי החיוב במס בשל שינוי המבנה, תלוי באישור מראש של מנהל רשות המסים.

התיקון המוצע: תבטל הדרישה לאישור מראש של שינוי המבנה וניתן להסתפק בעניין זה בדיווח לפקיד השומה בתוך 30 יום ממועד שינוי המבנה כאמור בסעיף 103יט לפקודה.
במספר מקרים מורכבים יותר תיוותר בעינה הדרישה לאישור מראש של המנהל, בין היתר, בעת שינוי מבנה בו החברה הקולטת היא חברה זרה ובעת פיצול אופקי לפי סעיף 105א(1).
יצוין כי בכוננת רשות המסים לקדם תיקון לתקנות מס הכנסה (הקלה ביחסי גודל במיזוגים מסויימים), התשס"ג-2003, לפיו לא יידרש אישור המנהל לצורך הקלה ביחסי גודל שניתנה לפי תקנות אלו.

6. **קיצור תקופת המגבלות בעת מיזוג בדרך של החלפת מניות**

הדין כיום: תקופת המגבלות החלה בעקבות מיזוג הנעשה בדרך של החלפת מניות, כהגדרתה בסעיף 103 לפקודה, עומדת כיום על שנתיים **מתום** שנת המס בה בוצע המיזוג. קרי, שוטף + שנתיים. לעניין שינויי מבנה אחרים בחלק ה'2 קיימות כבר הוראות לפיהן תקופת המגבלות תעמוד על שנתיים ממועד שינוי המבנה.

התיקון המוצע: לעניין מיזוג בדרך של החלפת מניות, תקוצר תקופת המגבלות ויקבע כי היא תימשך שנתיים ממועד המיזוג.

7. **צמצום המגבלות החלות לעניין קיזוז הפסדים**

הדין כיום: בסעיף 103ח לפקודה נקבע כי הפסדים שהיו לחברות המשתתפות במיזוג לפני מועד המיזוג, יותרו בקיזוז החל מהשנה שלאחר מועד 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 103ח לפקודה), לפי הנמוך.

התיקון המוצע: מגבלת קיזוז ההפסדים הקבועה בסעיף 103ח לפקודה, ביחס להפסדי החברה הקולטת, לא תחול במקרים בהם החברה הקולטת מחזיקה **במלוא** הזכויות בחברה המעבירה ושווי החברה הקולטת **עולה על פי תשע** משווי החברה המעבירה. כמו כן, למנהל תהא סמכות לקבוע בכללים מקרים נוספים בהן לא יחולו המגבלות האמורות.

יובהר כי ההסדר האמור מוצע גם לגבי המגבלה החלה כיום על קיזוז הפסדים בעקבות פיצול לחברה קיימת כאמור בסעיף 105ט.

נוסף על כך, מוצע לבטל את המגבלות הקבועות לעניין קיזוז הפסדים של חברה מתפצלת בסעיף 105ה, שכן, בניגוד למיזוגים, בפיצולים לחברה חדשה מקור ההפסדים ומקור הפעילויות המפוצלות הם מאותה חברה, ולכן אין צידוק להטיל מגבלה על קיזוז ההפסדים.

בנוסף, מוצע תיקון ("הבהרה" לפי עמדת רשויות המס בדברי ההסבר), לפיו, בבחינת סכום ההכנסה החייבת לצורך חישוב מגבלת סכום ההפסד טרום המיזוג המותר לקיזוז (עד 50% מההכנסה החייבת), תחושב ההכנסה החייבת לפני קיזוז הפסדים, רק לגבי הפסדים שנוצרו לפני מועד המיזוג לפי הוראות סעיף 103ח לפקודה, להבדיל מהפסדים שנוצרו לאחר מועד המיזוג.

8. **השוואת המגבלות הקיימות בעניין קיזוז הפסדים בין סעיפי שינויי המבנה השונים**

הדין כיום: בסעיף 104ה(ג) לפקודה נקבע כי בהעברות נכס לפי סעיפים 104א-104ג תחול מגבלת קיזוז הפסדים, לפיה רווח הון או הפסד הון שנוצר עקב מכירת נכס שהועבר, לא יותר לקיזוז במשך שנתיים ממועד העברה כנגד רווח או הפסד בחברה שאליה הועבר הנכס.

סעיף 103כ לפקודה העוסק במיזוג על דרך החלפת מניות (ללא חיסול החברה הנקלטת), אינו קובע כיום מגבלות לעניין קיזוז הפסדים.

לעומתם, בסוגים אחרים של שינויי מבנה המוסדרים בחלק ה'2 לפקודה, כגון בסעיף 104ח(ד)(1) לפקודה (העברת מניות בתמורה להקצאת מניות רשומות למסחר) נקבעה מגבלת קיזוז הפסדים של חמש שנים.

התיקון המוצע: מהווה למעשה החמרה של כללי הקיזוז הקיימים. על פי התיקון תורחב מגבלת קיזוז הפסדים הקבועה בסעיף 103כ ובסעיף 104ה(ג) לפקודה, בדומה להסדר הקיים בסעיף 104ח(ד)(1) לפקודה, ועל כן היא תועמד על תקופה של חמש שנים.

בנוסף, תוענק למנהל סמכות שלא להתיר הפסדים, כולם או חלקם, בחברה הקולטת או בחברה הנעברת במקרים מיוחדים כאמור בסעיף 103ח(ז) לפקודה.

9. הרחבת האפשרויות לביצוע העברות נכס על ידי שותפים בשותפות או בעלים משותפים בנכס

הדין כיום: סעיף 104ב(א) קובע כי בהעברת נכס בבעלות משותפת או נכס בבעלות שותפות לחברה, נדרש כי ההעברה תהא לחברה שהוקמה במיוחד לצורך כך מבלי שהיה לאותה חברה נכס אחר או פעילות אחרת באותו מועד או לפניו.

התיקון המוצע: הרחבת האפשרות לבצע שינויי מבנה על פי סעיף 104ב(א) לפקודה, כך שתתאפשר העברת נכס שבבעלות מספר שותפים גם לחברה קיימת, ובלבד שמיד לאחר ההעברה כל אחד מבעלי הזכויות בחברה האמורה יחזיק בחלק בזכויות החברה הזוהי לחלק שהיה לו בזכויות בחברה ולחלקו בנכס או בשותפות, לפני מועד ההעברה. לאור הוספת האפשרות להעברת נכסים לחברה קיימת, מתייתרות הוראות סעיף 104ב(ג)(2) לפקודה, אשר איפשרו העברת נכס נוסף לחברה שאליה הועבר נכס בעבר לפי סעיף 104ב(א) לפקודה, לפיכך סעיף זה ימחק.

10. הקלה לענין החזקה בזכויות בחברה הנעברת במיזוג בהחלפת מניות לפי סעיף 103כ לפקודה

הדין כיום: על החברה הקולטת להחזיק מיד לאחר המיזוג ובמשך תקופת המגבלות בכל הזכויות בחברה הנעברת שאותה החזיקה במועד המיזוג, בכפוף להקלה המאפשרת להידלל עד ל-51% מהזכויות בחברה הנעברת בהתאם להוראות סעיף 103ג(9) לפקודה.

התיקון המוצע: על החברה הקולטת להחזיק לאחר המיזוג בכל הזכויות בחברה הנעברת שהועברו אליה במועד המיזוג, ואולם במהלך תקופת המגבלות יוכל סך הזכויות שבהחזקתה לרדת עד לשיעור של 51% מכל אחת מהזכויות בחברה הנעברת (לעומת ההקלה לבעלי המניות בחברה הקולטת להידלל עד לשיעור של 25%). קרי, הדילול אינו מסוייג רק לאותם המקרים המנויים בסעיף 103ג(9) לפקודה בלבד.

11. הוספת הגדרה ל"תקופה הנדרשת" ביחס לתקופת המגבלות בהעברת נכסים לפי הסעיפים 104א עד 104ג לפקודה ובפיצול, אשר הינה שנתיים מיום ההעברה או מיום הפיצול, לפי העניין.

12. ביטול התייחסויות לגבי חוק התיאומים בשל אינפלציה ולגבי סעיף 21א לחוק עידוד התעשייה.

13. הארכת פרק הזמן להשלמת הבנייה על קרקע המועברת לפי הסעיפים 104א, 104ב ו-105ג לפקודה לחברה שהיא איגוד מקרקעין או שהייתה לאיגוד מקרקעין לאחר העברתה מארבע שנים לחמש שנים.

תיקונים ביחס למיזוגים לפי הוראות סעיפי 103 לפקודה

14. ביטול ההקלה לבעל זכויות באיגוד מקרקעין שהשתתף במיזוג

מוצע להוסיף את סעיף 103ב(1) הקובע כי במקרה שבו בעל מניות בחברה הקולטת המחזיקה בזכויות באיגוד מקרקעין שהשתתף במיזוג, אשר מכר את מניותיו בחברה הקולטת במהלך תקופת המגבלות לחברה הקולטת, לבעל זכות בחברה הקולטת או לצד קשור לחברה הקולטת או בעל זכות בה, תחוייב החברה הקולטת בתשלום ההפרש שבין מס הרכישה שחל עליה במועד המיזוג (0.5%) לבין מס הרכישה המלא שחל עליה לפי הוראות החוק למיסוי מקרקעין בצירוף הפרשי הצמדה וריבית ממועד המיזוג ועד מועד תשלום המס.

חישוב הפרש מס הרכישה יבוצע לפי שווי המקרקעין שנמכר לחברה הקולטת, ערב המיזוג ובהתאם לשיעור זכויותיו של בעל המניות בחברה הקולטת במועד מכירת המניות (בניטרול שינויים בהחזקה בחברה הקולטת של אותו בעל מניות לאחר מועד המיזוג, ככל שבוצעו).

15. הוספת תנאי לתנאי המיזוג - הגשת כל הדוחות והמסמכים שהחברות המתמזגות ובעלי הזכויות בהן נדרשים להגיש לפי סעיף 103ט(א) לפקודה.

16. הוספת הבהרה לענין המחיר המקורי של נכס שהועבר במיזוג - מוצע כי המחיר המקורי, יתרת המחיר המקורי ויום הרכישה יהיו כפי שהיו בחברה המעבירה ("כניסה לנעליים"), וזאת גם במיזוג ששולמה במסגרתו תמורה במזומן.

17. תיקון הוראות סעיף 103 לפקודה ביחס לחישוב רווח הון ממכירת המניות המוקצות

- (1) החלת הוראות הסעיף גם על חברות נסחרות בבורסה.
- (2) תיקון חישוב רווח הון ממכירת מניות שנרכשו עד "מועד השינוי" (1 בינואר 2012) בדומה להוראות סעיף 91ב(1) לפקודה, וכן חישוב השבח כאמור במכירת זכות באיגוד מקרקעין.
- (3) הוספת הוראה לפיה במכירת המניה החדשה לראשונה, בידי מי שהיה בעל זכויות בחברה המעבירה, יחול פטור לפי סעיף 97 לפקודה, רק אם בעל הזכויות האמור היה זכאי במועד המיזוג לפטור ממס כאמור, אילו מכר את המניה הישנה באותו מועד (כגון בעל מניות שהוא תושב חוץ).

18. תיקון הוראות סעיף 103 לפקודה (תיאומים נדרשים במיזוגים מסוימים) כך שיחולו על חברות קשורות בלבד (במקום התייחסות נפרדת גם לענין מניות נסחרות בבורסה).

19. תיקון הוראות סעיף 103ט(ו) לפקודה - מוצע כי על החלטת המיסוי ביחס לתכנית המיזוג ניתן יהיה לערער בהתאם להוראות הפקודה והתקנות לענין סדרי דין שהותקנו מכוחה (וזאת בשונה מהדין כיום, לפיו לא ניתן לערער על החלטת המיסוי).

20. הוספת הבהרה לענין מיזוג בדרך של החלפת מניות לפי סעיף 103 לפקודה של איגוד מקרקעין - מוצע כי הוראות סעיף 103 לפקודה המתייחסות לאיגוד מקרקעין, יחולו גם על מיזוג לפי סעיף 103 לפקודה.

תיקונים ביחס להעברת נכסים לפי הוראות סעיפי 104 לפקודה

21. ביטול ההוראה בסעיף 104ב(ד) לפקודה ביחס להעברת נכסים ברי פחת המוחזקים על ידי מספר יחידים לחברה משותפת.
22. ביטול ההוראה בסעיפים 104א(ב) ו-104ב(ה) לפקודה ביחס להעברת נכס שהוא בבעלות שותפות או בבעלות משותפת של מספר בעלים - זאת לאור תיקון סעיף 103א(א) לפקודה במסגרת תיקון מס' 221 לפקודה, אשר החיל את הוראות חלק ה'2 לפקודה גם על שותפויות רשומות.
23. החלת הוראות סעיף 104ג לפקודה גם על העברת זכויות של איגודי מקרקעין.
24. תיקון ההפניות לסעיפי החוק לעידוד השקעות הון במסגרת סעיף 104ג(ב) לפקודה, כך שייתייחס גם להסדר לענין המפעל המוטב.
25. תיקון הוראות סעיף 104ו לפקודה ביחס לחישוב רווח הון ממכירת המניות המוקצות
- (1) תיקון חישוב רווח ההון ממכירת מניות שנרכשו עד "מועד השינוי" (1 בינואר 2012), בדומה להוראות סעיף 91(ב) לפקודה, וכן חישוב השבח כאמור במכירת זכות באיגוד מקרקעין.
- (2) הכבדה במכירת זכות מוקצית למעביר שלא חל עליו פטור מכוח סעיף 97 לפקודה במועד שינוי המבנה - הוספת הוראה לפיה במכירת המניה בידי המעביר, יחול פטור לפי סעיף 97 לפקודה, רק אם המעביר היה זכאי ערב העברת הנכס לפטור ממס כאמור, אילו מכר את הנכס באותו מועד.
- (3) הוספת הוראות לענין סעיף 104ב(ו) לפקודה ביחס להעברת נכס לחברה אחת -
- א. במכירה של מניה על ידי בעל מניות של חברה אחת או של החברה המעבירה בפטור ממס לפי סעיף 97 לפקודה במהלך תקופת המגבלות, אזי יראו את חלקו היחסי בעלות הנכס (אשר יחושב כחלקו היחסי בזכויות בחברה המעבירה במועד ההעברה), כאילו חולק לו כדיבידנד במועד העברת הנכס כאמור. התיקון המוצע כהוראה אנטי תכנונית, נועד למנוע מצב שבו מי שפטור מרווח הון, אך לא בגין דיבידנד, יעביר נכס לחברה אחרת במטרה למכור את המניה של אותה חברה בפטור ממס, שלא היה זכאי לו, לו היה מקבל את פירות הנכס כדיבידנד.
- ב. אם היה לחברה המעבירה מפעל מאושר או מפעל מוטב לפי החוק לעידוד השקעות הון, ובעת ההעברה היתה החברה יכולה לחלק דיבידנד לפי הסעיפים הרלבנטיים באותו חוק, יחויב במס חלק הדיבידנד העולה על עלות הנכסים שהועברו לחברה האחות כאמור באותם סעיפים, לפי העניין, כאילו חולק. מטרת התיקון להשוות את המצב הנ"ל למצב דומה של פיצול אופקי, שם קיימת כבר הוראה זו, שמטרתה מניעת הוצאה של רווחים בפטור ממס מהחברה באמצעות שינוי המבנה - רווחים אשר הוצאתם מהחברה מחויבת במס לפי החוק לעידוד השקעות הון.
26. הפרה של תנאי העברה לפי סעיפים 104א עד 104ג לפקודה - ביטול הסנקציה הקבועה כיום בעת הפרת תנאי למתן הטבות 3 וקביעה של ביטול למפרע של ההטבות בגין שינוי המבנה, כך שיהיה חיוב במס על פי שווי השוק של הנכס המועבר במועד ההעברה ותוטל מגבלה על קיזוז רווח או הפסד הון כתוצאה מההפרה.
27. ביטול ההקלה למס רכישה מופחת של 0.5% בהחלפת מניות לפי סעיף 104ח לפקודה של איגודי מקרקעין.
28. שימור מעמדו של המוכר כבעל מניות מהותי כפי שהיה במועד בו העביר את מניותיו בהחלפת מניות לפי סעיף 104ח לפקודה.

3 חיוב במס לפי הגבוה מבין שווי שוק הנכס במועד ההעברה או ההפרה.

תיקונים ביחס לפיצולים לפי הוראות סעיף 105 לפקודה

29. תיקון ההפניות לסעיף החוק לעידוד השקעות הון במסגרת סעיף 105ד(ו) לפקודה, כך שייתייחס גם להסדר לענין המפעל המוטב.

30. הוספת הוראה אנטי תכנונית במסגרת סעיף 105ד(ו) לפקודה – ההוראה תחול על מי שמכר בתקופת המגבלות מניה של חברה חדשה או חברה מתפצלת בפטור ממס לפי סעיף 97 לפקודה, כך שיראו את עודף הנכסים כפי חלקו במועד הפיצול, כאילו חולק לו כדיבידנד במועד האמור. מדובר בתיקון מקביל להוראה בסעיף 104ב(ו) ואשר נועד למנוע מצב שבו מי שפטור מרווח הון, אך לא בגין דיבידנד, יבצע פיצול לחברה אחרת במטרה למכור את המניה של אותה חברה בפטור ממס, שלא היה זכאי לו, לו היה מקבל את פירות הנכס כדיבידנד.

31. תיקון הוראות סעיף 105 לפקודה ביחס לחישוב רווח הון ממכירת מניות –

- (1) החלת הוראות הסעיף גם על חברות נסחרות בבורסה.
- (2) תיקון חישוב רווח ההון ממכירת מניות של החברה החדשה עד "מועד השינוי" (1 בינואר 2012) בדומה להוראות סעיף 91ב(1) לפקודה, וכן חישוב השבח כאמור במכירת זכות באיגוד מקרקעין.
- (3) הוספת הוראה לפיה במכירת המניה החדשה, יחול פטור לפי סעיף 97 לפקודה, רק אם המוכר היה זכאי במועד הפיצול לפטור ממס כאמור, אילו מכר את המניה בחברה המתפצלת באותו מועד.

32. תיקון הוראות סעיף 105ט לפקודה ביחס לפיצול לחברה קיימת – מוצע לקבוע כי ניתן לבצע פיצול לחברה קיימת אם חלו התנאים המפורטים בפרק השני (מיזוגים) ובפרק הרביעי (פיצולים) לחלק ה'2 לפקודה, וניתן לכך אישור המנהל. כמו כן, מוצע כי ניתן יהיה לערער על החלטת המנהל בהתאם להוראות הפקודה והתקנות לעניין סדרי דין שהותקנו מכוחה.

ריכוז תיקוני חקיקה ביחס למיסוי מקרקעין במסגרת חלק ה'2 לפקודה

לנוחיותכם, להלן ריכוז תיקוני החקיקה המוצעים ביחס למיסוי מקרקעין במסגרת חלק ה'2 לפקודה, כפי שהוזכרו בפרקים השונים לעיל:

- 1. תשלום במזומן מאת החברה הקולטת לבעלי מניותיה של חברה מעבירה במיזוג - החברה הקולטת תחויב לגבי זכויות באיגוד מקרקעין ששולמה בעדן תמורה במזומן, במס רכישה מלא על פי חוק מיסוי מקרקעין.**
- 2. הארכת פרק הזמן להשלמת הבנייה על קרקע המועברת לפי הסעיפים 104א, 104ב ו-105ג לפקודה לחברה שהיא איגוד מקרקעין או שהייתה לאיגוד מקרקעין לאחר העברתה מארבע שנים לחמש שנים.**
- 3. ביטול ההקלה לבעל זכויות באיגוד מקרקעין שהשתתף במיזוג**

מוצע להוסיף את סעיף 103ב(1) הקובע כי במקרה שבו בעל מניות בחברה הקולטת המחזיקה בזכויות באיגוד מקרקעין שהשתתף במיזוג, אשר מכר את מניותיו בחברה הקולטת במהלך תקופת המגבלות לחברה הקולטת, לבעל זכות בחברה הקולטת או לצד קשור לחברה הקולטת או בעל זכות בה, תחוייב החברה הקולטת בתשלום ההפרש שבין מס הרכישה שחל עליה במועד המיזוג (0.5%) לבין מס הרכישה המלא שחל עליה לפי הוראות החוק למיסוי מקרקעין בצירוף הפרשי הצמדה וריבית ממועד המיזוג ועד מועד תשלום המס.

חישוב הפרש מס הרכישה יבוצע לפי שווי המקרקעין שנמכר לחברה הקולטת, ערב המיזוג ובהתאם לשיעור זכויותיו של בעל המניות בחברה הקולטת במועד מכירת המניות (בניטרול שינויים בהחזקה בחברה הקולטת של אותו בעל מניות לאחר מועד המיזוג, ככל שבוצעו).

4. הוספת הבהרה לענין מיזוג בדרך של החלפת מניות לפי סעיף 103כ לפקודה של איגוד מקרקעין - מוצע כי הוראות סעיף 103'ג לפקודה המתייחסות לאיגוד מקרקעין, יחולו גם על מיזוג לפי סעיף 103כ לפקודה.

5. החלת הוראות סעיף 104ג לפקודה גם על העברת זכויות של איגודי מקרקעין.

6. ביטול ההקלה למס רכישה מופחת של 0.5% בהחלפת מניות לפי סעיף 104ח לפקודה של איגודי מקרקעין.

בכל שאלה וייעוץ בנושא, אנא פנו לחטיבת המס במשרדנו:

[רו"ח אופיר סולמי](mailto:roich@deloitte.com), שותף במחלקת מיזוגים ופיצולים בחטיבת המס, טלפון: 03-6085513.

[רו"ח ועו"ד דני גבאי](mailto:roich@deloitte.com), דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית בחטיבת המס, טלפון: 03-6085532.

[רו"ח ועו"ד זמירה יוסף ארבל](mailto:roich@deloitte.com), מנהלת במחלקת מיזוגים ופיצולים בחטיבת המס, טלפון: 03-6085235.

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.

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

© כל הזכויות שמורות.



www.deloitte.co.il

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in 150 countries and territories, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte's more than 244,400 professionals are committed to becoming the standard of excellence.

Brightman Almagor Zohar & Co. (Deloitte Israel) is the member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited in Israel. Deloitte Israel is one of Israel's leading professional services firms, providing a wide range of world-class audit, tax, consulting, financial advisory and trust services. Through approximately 100 partners and directors and 1000 employees the firm serves domestic and international clients, public institutions and promising fast-growth companies whose shares are traded on the Israeli, US and European capital markets.

© 2017 Brightman Almagor Zohar & Co. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited.