

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

הצעה להחלטה

מלחיטים :

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

דברי הסבר

רקע כללי

הוראות חלק ה'2 לפקודת מס הכנסה (להלן- הפקודה) מסידירות את התנאים שבhem שינויי מבנה דוגמת מיזוג חברות, פיצול חברות או העברת נכסים לחברת תמורה מנויות בה, לא יחויבו במס. מדובר במרקם שבhem מבחינה מהותית לא היה מיושם כלכלי אמתי 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 מנויות (ראו : סעיף 103כ לפקודה) ולענין החלפת מנויות שאינה מיזוג (ראו : סעיף 104ח לפקודה).

מהניסיונו שנוצר לאורך השנים ברשות המסים במהלך הטיפול בבקשתות לשינויי מבנה לפי חלק ה'2 הנזכר לעיל, עולה כי ההסדר במתכונתו הקיימת קובע מגבלות המקשות על ביצוע שינויי מבנה המבוצעים מטעמים עסקיים למציאות כלכלית דינאמית, ואני נזהן מענה הולם לצורכי החברות, בפרט בכל הקשור לשינויי מבנה של חברות הפעולות בענפי הטכנולוגיה העילית (היי-טק). שינויי מבנה הוא כלפי חשוב במגזר זה, המתאפיין בשיעורי צמיחה גבוהים ובשינויים תכופים, ומכל על החברות ביצוע גיסי הון ורכישת פעילותות, במטרה להרחיב את פעילותן העסקית.

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

מטרתו העיקרית של התיקון המוצע היא הגמישת המגבלות החלות על מתן הקלות המס בעת ביצוע שינויי המבנה המוסדרים בפרק ה'2 האמור, ובכלל זה מתן אפשרות רחבה יותר לכניות משקיעים לחברת ולמיושן זכויות וכן מתן אפשרות לביצוע שינויי מבנה מורכבים והסרת חסמים נוספים בדיון הקיימים. בנוסף, נועד התיקון המוצע לקבוע הסדר אחד, ככל האפשר, לעניין מגבלות החלות על שינויי מבנה שונים ולפשטו, ככל האפשר, את הוראותינו של חלק ה'2 לפקודה. יצוין כי הצעת החוק זו מתמקדת בשינויי מבנה המשמשים חברות הפעולות בתחום הטכנולוגיה העילית, בשל החשיבות הרבה לצמיהוון וביסוסן חברות מובילות בענפים שבהם הן פועלות.

נתונים כלכליים והשפעה על משק המדינה

תיקון החוקיקה צפוי לשחרר חסמים ביצוע עסקאות שינויי מבנה.

תקציב

אין השפעה.

השפטת ההצעה על מצבת כח האדם

לא רלוונטי

עמדת שרים אחרים שההצעה נוגעת בתחום סמכותם

לא רלוונטי

החלטות קודמות של הממשלה בנושא

לא רלוונטי

עמדת היועץ המשפטי של המשרד יוזם ההצעה

מצורפת חוות דעת.

סיווגים

סיווג ראשי: 07-חקיקה ממלכתית ;

תחום פעולה עיקרי: 03-נושאים אזרחיים ;

МОוגש על ידי שר האוצר

י"ב בשבט התשע"ז
08 בפברואר 2017

חוות דעת משפטית הנלוית להצעת החלטה למשלה

נושא ההצעה ההחלטה:

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

תמצית ההצעה בתיאיחס להיבטיה המשפטיים:

כמפורט בדברי ההסבר להצעת ההחלטה.

কשיים משפטיים, בכלל שינונים, ודרישות:

הוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה (להלן - הפקודה) מסדרות את התנאים שבהם שינוי מבנה דוגמת מיזוג חברות, פיצול חברות או העברת נכסים לחברה תמורה מנויות בה, לא יהוו במס. מדובר במקרים שבהם מבחינה מהותית לא היה ניתן כלכלי אמיתי הצדיק חיוב במס, וזאת בשל השמירה על הבעלות הכלכלית בנכסים המועברים.

מאז חיקתו, 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' לפקודה שינויים מהותיים, מלבד חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 123), התשש"א-2000 (ס"ח התשש"א, עמ' 29), שבמסגרתו נוספו לפקודה הוראות לעניין מיזוג על דרך של החלפת מנויות (ראו: סעיף 103ב לפקודה) ולענין החלפת מנויות שאינה מיזוג (ראו: סעיף 104ח לפקודה).

ההניסון שנוצר לאורך השנים ברשות המסים במהלך הטיפול בבקשת לשינוי מבנה לפי חלק ה' הנזכר לעיל, עליה כי ההסדר במתוכנותו הקיימת קובע מגבלות המקשות על ביצוע שינוי מבנה המבוצעים מטעמים עסקיים במצבית דינמית, ואינו מונע הולם לצורכי החברות, בפרט בכל הקשור לשינוי מבנה של חברות הפעולה בענפי הטכנולוגיה העילית (היי-טק). שינוי מבנה הוא כלי חשוב ב Maggie זה, המתאפיין בשיעורי צמיחה גבוהים ובשינויים תוכופים, ומקל על החברות ביצוע

גיוסי הון ורכישת פעילות, במטרה להרחב את פעילותן העסקית.

חלק ה' לפקודה במתוכנותו הנוכחיות, נותן אם כן מענה אשר אינו תואם את הסביבה הכלכלית המודרנית, מעכבר את ביצוען של עסקאות רבות ומציב הסמים ומגבלות אשר מexas על תפקודן של חברות אלו ועל התפתחותן העסקית.

מטרתו העיקרית של התיקון המוצע היא הגשת המגבלות הכלכליות על מתן הקלות המס בעת ביצוע שינוי המבנה המוסדרים בפרק ה' האמור, ובכלל זה מתן אפשרות רחבה יותר לכינוס משקיעים לחברת ולמיושן זכויות וכן מתן אפשרות לביצוע שינוי מבנה מורכבים והסרת הסמים נוספים בדין הקדים. בנוסף, נועד תיקון המוצע לקבוע הסדר אחיד, ככל האפשר, לעניין מגבלות הנסיבות על שינוי מבנה שונים ולפשט, ככל האפשר, את הוראותיו של חלק ה' לפקודה. יצוין כי הצעת חוק זו מJKLMת בשינויים מבנה המשמשים חברות הפעולה בתחום הטכנולוגיה העילית, בשל החשיבות הרבה לצמיחתן וביסוסן כחברות מובילות בענפים שבהם הן פועלות.

עמדת היועצים המשפטיים של משרדיים אחרים שהצעת ההחלטה נוגעת להם:

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

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

אין מנעה משפטית בקבלת ההחלטה המוצעת.

ס.ק.
חתימה

הייעצת המשפטי למנהל הכנסות המדינה
תפקיד

טליה זולן-גראיש
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 והចורץ בו:

הוראות חלק ה'2 לפקודת מס הכנסה (להלן - הפקודה) מסדיroot את התנאים שבهم שינויי מבנה דוגמת מיזוג חברות, פיצול חברות או העברת נכסים לחברה תמורה מנויות 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, זلت 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 מנויות (ראו : סעיף 303כ לפקודה) ולענין החלפת מנויות שאינה מיזוג (ראו : סעיף 104 לפקודה).

מהניסיונו שנוצר לאורך השנים ברשות המסים במהלך הטיפול בבקשת שינויי מבנה לפי חלק ה'2 הנזכר לעיל, עולה כי ההסדר במתכונתו הקיימת קובע מגבלות המקשות על ביצוע שינויי מבנה המבצעים מטעמים עסקיים במצבות כלכליות דינאמית, ואיןנו מונה הולם לצורכי החברות, בפרט בכל הקשור לשינויי מבנה של חברות הפעולות בענפי הטכנולוגיה العليית (היי-טק). שינויי מבנה הוא כלי חשוב בגורם זה, המתאפיין בשיעורי צמיחה גבוהים ובשינויים תכופים, ומקל על החברות ביצוע גישתי הון ורכישת פעילותות, במטרה להרחיב את פעילותן העסקית.

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

מטרתו העיקרית של התקון המוצע היא הגמתה המגבלות החלות על מתן הקלות המס בעת ביצוע שינויי המבנה המוסדרים בפרק ה'2 האמור, ובכלל זה מתן אפשרות רחה יותר לכנית משקיעים לחברה ולמימוש זכויות וכן מתן אפשרות לביצוע שינויי מבנה מורכבים וhurstת חסמים נוספים בדין הקיימים. בנוסף, נועד התקון המוצע לקבוע הסדר אחד, ככל האפשר, לעניין מגבלות החלות על שינויי מבנה שונים ולפשט, ככל האפשר, את הוראותיו של חלק ה'2 לפקודה. יצוין כי הצעת חוק זו מתקדמת בשינויי מבנה המשמשים חברות

הפעולות בתחום הטכנולוגיה העילית, בשל החשיבות הרבה לצמיחתן וביסוסן חברות מובילות בענפים שבהם הן פועלות.

ג. **עיקרי החוק המוצע**

כמפורט בחלק הכללי ובדברי ההסבר.

ד. **השפעת החוק המוצע על החוק הנוכחי**

תתוקן פקודת מס הכנסה.

ה. **המומנה על התקציבים תומך בחוק המוצע.**

ו. **היווך המשפטי של המשרד יוזם ההצעה אישר כי אין קשיים משפטיים בטiotot haChok.**

ז. **השפעת החוק המוצע על תקציב המדינה, על תקנים במשרדי הממשלה ועל hhavit haMinhali**

אין השפעה על תקציב המדינה.

ח. **התיעচשות משרדי הממשלה והציבור**

עד למועד הגשת הטיווה לוועדת השרים לתיקוני החוקיקה לא התקבלו התיעচשות.

ט. **נוסח החוק המוצע:**

טיעות חוק מטעם הממשלה:

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

- תיקון סעיף 9 1. בסעיף 9(א)(ב)(3) לפקודת מס הכנסת¹ (להלן-הפקודה), בהגדירה "נכס בר-פחית", במקומות "בחוק מס שבחר מקרקעין" יבוא "בחוק מיסוי מקרקעין".
- תיקון סעיף 28 2. בסעיף 28(י) לפקודת מס שבחר מקרקעין, תשכ"ג-1963¹ יבוא "לחוק מיסוי מקרקעין".
- תיקון סעיף 67 ג 3. בסעיף 67(א)(6), הסיפה החל במילים "ולמעט הכנסת" – תימחק.
- תיקון סעיף 85 4. בסעיף 85(ד)(2) לפקודת מס שבחר מקרקעין, תשכ"ג-1963¹ יבוא "חוק מיסוי מקרקעין".
- תיקון סעיף 88 5. בסעיף 88 לפקודת, בהגדירה "נכס", בפסקה (4), במקומות "בחוק מס שבחר מקרקעין, תשכ"ג-1963¹ יבוא "בחוק מיסוי מקרקעין".
- תיקון סעיף 91 6. בסעיף 91(ד)(3) ו-(5)(א), בכל מקום, במקומות "מס שבחר מקרקעין" יבוא "מיסוי מקרקעין".
- תיקון סעיף 102 7. בסעיף 102(א) לפקודת, בהגדירה "תום התקופה", בפסקה (3), אחרי "בסעיף 103" יבוא "או במכירה מסווג אחר שקבע השר בתקנות".
- תיקון סעיף 103 8. בסעיף 103 לפקודת -
- (1) בראשה, במקומות "בחוק מס שבחר מקרקעין" יבוא "בחוק מיסוי מקרקעין";
- (2) בהגדירה "התקופה הנדרשת" -
- (א) בפסקה (2), במקומות הסיפה החל במילים "מתום שנת המס" יבוא "מהמועד האמור";
- (ב) אחרי פסקה (2) יבוא :
- "(3) לעניין העברת נכסים לפי סעיפים 104 עד 104ג, או פיצול – תקופה של שנתיים מיום ההעברה או ממועד הפיצול, לפי העניין";
- (3) ההגדירה "צו הפחתת הון" – תימחק".
- תיקון סעיף 103ב 9. בסעיף 103ב לפקודת-

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

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

(2) אחרי סעיף קטן (ב) יבוא:

"(ב1) (1) על אף הוראות סעיף קטן (ב), מכיר בעל זכויות בחברה קולטת שהיה, עבר המיזוג, בעל זכויות באיגוד מקרקעין שהשתנה במיזוג (בסעיף קטן זה – בעל הזכויות), במהלך התקופה הנדרשת, זכויות בחברה הקולטת לכל אחד מалаה (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 מסויים 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 המתקין מהמכפלה של כל אלה:

(א) שיעור מס הרכישה שחיל על פעולה באיגוד המקרקעין במועד המיזוג לפי חוק מסויים מקרקעין, פחות $; 0.5\%$;

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

(ג) שווי השוק של החברה הקולטת כשהוא מחולק בשווי השוק של החברה המערבירה, 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, "مקדם השינוי"- שיעור החזקה של בעל המניות בזכויות בחברה הקולטת מיד לאחר המיזוג, כשהוא מוחלך בשיעור החזקתו כאמור במועד המכירה".

תיקון סעיף 103ג לפקודה-

(1) בפסקה (6)(א), במקומות "בתוקופה הנדרשת יהו" יבוא "במועד המיזוג יהו" ובמקומות "במועד המיזוג" יבוא "במועד האמור";

(2) אחרי פסקה (7) יבוא :

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

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

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

(א1) הוראות פסקת משנה (א) לא יחולו במקרה שהחברה הקולטת החזיקה, עובר למועד המיזוג, במלוא הזכויות בחברה המערבירה; "

(4) פסקה (9) – תימחק;

(5) בפסקה (9א), בראשה, המלים "וונוסף על הוראות פסקה (9) – יימחקו";

(6) פסקה (11) – תימחק.

תיקון סעיף 103ד לפקודה - 11. בסעיף 103ד

(1) במקומות סעיף קטן (א) יבוא :

"(א) על אף האמור בסעיף 103ג(4) ו-(5), רשאים בעלי זכויות בחברה מעבירה לקבל תמורה בזמןן מהחברה הקולטת, בתמורה לזכויותיהם בחברה המערבירה, ולא יהיה בכך כדי לשולות את ההבטחות הקבועות בפרק זה, וב惟ד שבמהלך המיזוג התקיימו שני אלה:

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

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

(א1) על אף הוראות סעיף קטן (א), רשאים בעלי זכויות בחברה מעבירה לקבל תמורה זכויותיהם, נוסף על המניות שהקצתה החברה הקולטת במהלך, גם תמורה בזמן מוגדר מעת החברה הקולטת, ולא יהיה בכך כדי לשלול את הטענות האמורות בפרק זה, והכל אם מתקימים כל אלה:

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

(2) במהלך המיזוג שלמה החברה הקולטת לכל אחד מבני הזכויות בחברה המעבירה, תמורה בזמן בשיעור שווה ושאיינו 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.

(א2) התקבלה תמורה בזמן כאמור בסעיפים קטנים (א) או (א1)-

(1) בעלי הזכויות שקיבלו תמורה כאמור לא יהיו זכאים בשללה להטעות הקבועות בפרק זה, והם יחויבו לגבייה במיסים החלים לפיקדין;

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

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

(2) אחרי סעיף קטן (ב) יבוא:

"(ג) בסעיף זה, "קרוב"- כל אחד מלאה:

(1) קרוב כהגדתו בסעיף 88;

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

(3) מי שבבעל מנויות בחברה הקולטת הוא בעל שליטה בו".

תיקון סעיף 103ה 12. בסעיף 103ה לפקודה-

(1) בסעיף קטן (א), במקומות "חוק התיאומים בשל איינפלציה וחוק מס שבבחוק עליון" יבוא "וחוק מיסוי מקראקיין" ואחרי "אילו לא הווער הנכס" יבוא "והכל בין שולמה במסגרת המיזוג תמורה בזמן כאמור בסעיף 103ד(א) או (א1), ובין שלא שולמה תמורה כאמור";

(2) סעיף קטן (ב) - בטל.

תיקון סעיף 103ו 13. בסעיף 103ו לפקודה-

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

(2) בפסקה (3) במקומות "אשר נרכשה עד המועד הקובלע, יראו לעניין חישוב רוחת החון הריאלי עד המועד הקובלע" יבוא "אשר נרכשה עד מועד השינוי, יראו, לעניין החיוב במס על רוחת החון הריאלי לפי סעיף 91(ב1) או החיוב במס על השבח הריאלי לפי סעיף 48א(ב1) לחוק מיסוי מקראקיין";

(3) אחרי פסקה (4) יבוא:

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

תיקון סעיף 103ז 14. בסעיף 103ז -

(1) בכותרת השוליים, המילים "מניות הנסחרות בבורסה ולענין" – ימחקן;

(2) סעיף קטן (א) – בטל.

תיקון סעיף 103ח לפקודת - 15.

(1) בסעיף קטן (א), במקומות "בסעיף 28" יבוא "בסעיפים 28 או 29" ;

- (2) בסעיף קטן (ב), הסיפה החל במיללים "תקופה של חמיש שנים" תימחק;

(3) בסעיף קטן (ד), במקומות "בסעיפים 28" יבוא "בסעיפים 28, 29,"

(4) אחרי סעיף קטן (ז) יבוא :

"(ז') המוגבלות על קיוזו הפסד או הפסד הון לפי סעיף זה לא יחולו על הפסדים כאמור של חברת קולטת שהחזיקה, ערב המיזוג, במלוא הזכויות בחברה המעבירה ושווי השוק שלה עלה באותו מועד על פי תשעה משווי השוק של החברה המעבירה; המנהל רשאי לקבוע בכללים נסיבות נספות שבתקיימן לא יחולו המוגבלות על קיוזו הפסדים לפי סעיף זה.";

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

תיקון סעיף 103ט 16. בסעיף 103ט(ו) לפקודת, במקומות "לא יהיה ערעור", יבוא "ניתן לערער במקרה הייתה צו לפי סעיף 152(ב)".

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

תיקון סעיף 103יב 18. בסעיף 103יב(א) לפקודת, במקומות "לחוק מס שבך מקרקעין" יבוא "לחוק מיסוי מקרקעין".

תיקון סעיף 103יט 19. בסעיף 103יט(א) לפקודת, במקומות "הכל כפי שיקבע" יבוא "שקבוע".

תיקון סעיף 310כ 20. בסעיף 310כ לפקודת -

(1) בסעיף קטן (ב) -

(א) בראשה, אחרי "פקודת זו" יבוא "או", המילים "או לפי חוק תיאומיים בשל אינפלציה" - יימחקו, ובמקומות "ובתנאים המפורטים להלן" יבוא "ובלבך שהחברה הקולטת מחזיקה, מיד לאחר המיזוג, בכל הזכויות בחברה הנעברת שהועברו לה אגב המיזוג, ושבמהלך התקופה הנדרשת לא יפחית סך הזכויות כאמור שבחזקתה מ-51% מכל אחת מהזכויות בחברה הנעברת";

(ב) פסקאות (1) ו-(2) – יימחקו;

(2) אחרי סעיף קטן (ב) יבוא :

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

(ב2) הוראות סעיף 103(ז) יחולו לעניין קיזוז הפסד או הפסד הו שחייב לחברה הקולטת או לחברת 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 "103ג".

תיקון סעיף 104 א 21. בסעיף 104 א לפקודה-

(1) בסעיף קטן (א)-

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

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

(ג) בפסקה (2), במקום "במשך שניםיים 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 104 ב לפקודה-

(1) בסעיף קטן (א)-

(א) בראשה, הקטוע החל במילים "שהוקמה במיוחד" עד המילים "או לפני והכל" - ימחק, ובמקום "לפי חוק תיאומים בשל אינפלציה או לפי חוק מס שבח" יבוא "או לפי חוק מיסוי מקרקעין" ;

(ב) במקומות פסקה (1) יבוא :

"(1) (א) הווער הנכס לחברת השוקמה במילוי מיוחד לצורך כך ולא יהיה לאוותה חברת נכס אחר או פעילות אחרת במועד העברה או לפני (בפסקה זו – חברת חדשה) - חלקו של כל אחד מהשותפים או הבעלים המשותפים בכל אחת מהזכויות בחברה, מיד לאחר מועד העברה, זהה לחלק שהוא לו עובר במועד העברה בכל נכס שהועבר כאמור או בשותפות, לפי העניין;

(ב) הווער הנכס לחברת אינה חברת כאמור בפסקת משנה (א) (בפסקה זו – חברת קיימת) – כל אחד מבני הזכויות בחברה הקיימת החזיק, מיד לאחר מועד העברה, חלק בזכויות חברת הזהה לחלק שהוא לו בזכויות חברת הקיימת ולהליך נכס או בשותפות, לפי העניין, לפני מועד העברה;

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

(ג) בפסקה (2), במקומות "במשך שנים מיום העברה" יבוא "בתקופה הנדרשת" ;

(ד) בפסקה (4), במקומות "ולאחר מכון הפכה החברה לאיגוד מקרקעין" יבוא "שהיא איגוד מקרקעין או שהייתה לאיגוד מקרקעין בעקבות העברת הקרקע", ובמקומות "4 שנים" יבוא "5 שנים" ;

(2) בסעיף קטן (ג), פסקה (2) – תימחק ;

(3) סעיפים קטנים (ד) ו- (ה) – בטלים ;

(4) בסעיף קטן (ו), במקומות "לפי חוק התיאומים בשל אינפלציה או לפי חוק מס שבמחוקק" יבוא "או לפי חוק מסוי מקרקעין", ובסופה יבוא "ולבד שבמהלך התקופה הנדרשת לא יחתט סך הזכויות שמחזיקים בעלי הזכויות בחברה המעביר ובחברה האחות, מ-25% מכל אחת מהזכויות אותן חברות" ;

(5) אחורי סעיף קטן (ו) יבוא :

"(ו) בעלי זכויות המחזיקים בזכויות הנשארות בבורסה לא ייכללו
במנין 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 104ג 23. בסעיף 104ג לפקודת-

(1) בסעיף קטן (א)-

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

(ב) במקום פסקה (4) יבוא :

"(4) במהלך התקופה הנדרשת לא יפחח סך הזכויות שמחזיקה
החברה האם בחברה המעבירה מ-25% מכל אחת מהזכויות
באותה החברה, ויחולו לעניין זה הוראות סעיף 104ב(ו);"

(ג) בפסקה (6), במקום "הנכס מועבר", יבוא "המניות
מועברות";

(2) בסעיף קטן (ב), במקום "היכולה" יבוא "או מפעל מוטב כהגדתו
בסעיף 51 לאותו חוק והחברה יכולה", ובמקום "סעיף 47(ב)(2) או 51(ג)
לאותו חוק" יבוא "סעיפים 47(א)(2) ו-(ב)(2) ו-51ב(א) ו-(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 104ד 24. בסעיף 104ד לפקודת, פסקאות (1), (2) ו-(5) – יימחקו.

תיקון סעיף 104ה 25. בסעיף 104ה לפקודת-

(1) בסעיף קטן (א), במקום "חוק התיאומים בשל אינפלציה וחוק מס שב
מקרקעין" יבוא "חוק מיסוי מקרקעין", והסיפה החל במילים "וואולם המחיר
המקוררי" – תימחק;

(2) סעיף קטן (ב) – בטל;

² ס"ח התשע"א, עמי 138.

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

תיקון סעיף 104ו 26. בסעיף 104ו לפקודת-

(1) האמור בו יסומן "(א)", ובו -

(א) בפסקה (3), במקומות "עד המועד הקובלע, יראו לעניין חישוב רווח ההון הריאלי עד המועד הקובלע" יבוא "עד מועד השני, יראו לעניין החיבור במס על רווח ההון הריאלי לפי סעיף 91(ב1) או החיבור במס על השבח הריאלי לפי סעיף 48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין";

(ב) אחרי פסקה (3) יבוא:

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

(2) אחרי סעיף קטן (א) יבוא:

"(ב) על אף האמור בפקודה זו, היה לחברה מעבירה, שההעברה נכס לחברת אחות כאמור בסעיף 104ב(ו), מפעל מאושר כמשמעותו בחוק לעידוד השקעות הון או מפעל מוטב כהגדרתו בסעיף 51 לאותו חוק, ובעת העברה יכולה החברה המעבירת לחלק דיבידנד לפי סעיפים 47(א) ו- 47(ב)(2), 51(ב)(א) ו-(ג) לחוק האמור, או לפי סעיפים 47(ב)(2) ו- 51(ג) לאותו חוק, כנוסחו לפני יום תחילתו של חוק המדייניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012, התשע"א-2010, חייב במס חלק הדיבידנד שאינו עולה על עלות הנכסים שהועברו לחברת האחות כאמור באותו סעיפים, לפי העניין, בעת העברת כאילו חולק.

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

תיקון סעיף 104ז לפקודת, בסעיף קטן (ב) -

- (1) בפסקה (1), במקומות "בסעיף 103", כפוף להוראות פסקה (2), ובסעיפים "יבוא" בסעיפים 103 ו"יבוא" בסופה יבוא "אין בהוראות פסקה זו כדי לגרוע מההוראות סעיף 104ה(ג)" ;
- (2) פסקה (2)- תימחק.
28. תיקון סעיף 104ח בסעיף 104ח לפקודה-
- (1) בסעיף קטן (ב)-
- (א) בפסקה (1), בראש, אחרי "חלק ה" יבוא "או" והמלילים "או לעניין חוק תיאומיים בשל איינפלציה"- יימחקו ;
- (ב) בפסקה (3), במקומות "בהחלפת מניות" יבוא "החלפת מניות" ובמקומות הסיפה החל במיללים "יחולו הוראות" יבוא "תיחסב, במועד החלפה, למקרהן לעניין החיבור 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 במיללים "התקופות המניות" - תימחק ;
- (4) בסעיף קטן (ה), במקומות "סעיף 102(ג)" יבוא "סעיף 2(ב)".
- תיקון סעיף 105ב בסעיף 105ב שבח מקרקעין" יבוא "או לפי חוק מיסוי מקרקעין".
30. תיקון סעיף 105ג בסעיף 105ג(א) לפקודה-
- (1) בפסקאות (2) ו-(3), במקומות "במשך שניםיים ממועד הפיצול" יבוא "במהלך התקופה הנדרשת"
- (2) בפסקה (7)-
- (א) בפסקת משנה (א), המילים "ובמשך שניםיים ממועד הפיצול" - יימחקו ובסופה יבוא "ובמהלך התקופה הנדרשת לא יפחית סך הזכויות המוחזקות בידי בעלי המניות האמורים, כולל או חלקם, בכל אחת מהחברות כאמור, מ-25% מכל אחת מהזכויות אותן חברות" ;

- (ב) בפסקת משנה (ב), המילים "ובמשך שנתיים ממועד הפיצול" - יימחקו ובסופה יבוא "ובמהלך התקופה הנדרשת לא יפחח סך זכויותיה בחברה החדשה מ-25% מכל אחת מהזכויות באוטה 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 "לפנii" יבוא "לענין פיצול כאמור בסעיף 105(1) – לפנii" ובסופה יבוא "ולענין פיצול כאמור בסעיף 105(2) – הוגש הדוחות והמסמכים כאמור בסעיף 103(א) כפי שהוחל לענין פיצול כאמור בסעיף 105(א)";
- (7) בפסקה (14), במקום "4 שנים" יבוא "5 שנים".

תיקון סעיף 105ד

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

"(2) מכיר בעל מניות מניה של חברת חדשה שהוקצתה לו בפיצול, או מניה של חברת מתפצלת, בפטור מס מס לפי סעיף 97, במהלך התקופה הנדרשת, יראו את עוזף הנכסים כאמור בפסקה (1), כפי חילקו במועד הפיצול, Caino חולק לו כדיבידנד במועד האמור."

תיקון סעיף 105ה

תיקון סעיף 105ו

- (1) בסעיף קטן (א), במקום "מס שבך מקרקעין" יבוא "מיסוי מקרקעין";
- (2) סעיף קטן (ב) – בטל.
- (3) בסעיף 105ו לפקודת –

תיקון סעיף 105ז

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

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

(3) אחרי פסקה (5) יבוא :

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

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

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

תיקון סעיף 105י 37. בסעיף 105י, במקומות "104א(ב) ו-(ב1)" יבוא "104א(ב1)".

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

"פרק חמישי: שינוי מבנה נוסף"

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

קדם), 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 החלטות לגבי שינוי המבנהקדם, 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 נוסף; 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 תכילת עסקית וככלכלית;
- (3) הימנעות ממש או הפחחתה מס בלתי נאותה אין מהמטרות העיקריות של שינוי המבנה הנוסף, ואמם הוגשה בקשה לפי סעיף קטן (א) לגבי יותר משנהוי מבנה אחד – של כל אחד משנהוי המבנה הנוספים או של כולם יחד.

(ב) על החלטת המנהל לפי סעיף זה ניתן לערער Caino hitha zo lafi Seuf 152(b)."

- תיקון סעיף 131 131 39. בטיעף 131(א)(5א) לפקודה, במקום "מס שבך מקרקעין" יבוא "מיסוי מקרקעין".
- תיקון סעיף 175 175 40. בטיעף 175(ב), בהגדירה "מחוזר עסקאות", במקום "חוק מס שבך מקרקעין, התשכ"ג-1963" יבוא "חוק מיסוי מקרקעין".
- תחולת 41. חוק זה יחול על שינוי מבנה שהתבצע ביום התחילת או לאחריו.

דברי הסבר

כללי

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

מאז חיקתו, בשנת 1994, במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מספר 94), התשנ"ג-1993 (ס"ח התשנ"ג, עמי 190), ועד היום, לא עבר חלק ה'2 לפקודה שינויים מהותיים, זולת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מספר 123), התשס"א-2000 (ס"ח התשס"א, עמי 29), שבמסגרתו נוספו לפקודה הוראות לעניין מיזוג על דרך של החלפת מניות (ראו: סעיף 30כ לפקודה) ולעניין החלפת מניות שאינה מיזוג (ראו: סעיף 104ח לפקודה).

מהניסיונו שנוצר לארוך השנים ברשות המסים במהלך הטיפול בבקשת לשינויי מבנה לפי חלק ה'2 הנזכר לעיל, עולה כי הסדר בתוכנותו הקיימת קובע מגבלות המקשות על

ביצוע שינויים מבנה המבצעים מטעמים עסקיים במצבות כלכלית דינמית, ואינו נתן מענה הולם לצורכי החברות, בפרט בכל הקשור לשינוי מבנה של חברות הפעילות בענפי הטכנולוגיה העילית (היי-טק). שינוי מבנה הוא כלי חשוב במגזר זה, המתאפיין בשיעורי צמיחה גבוהים ובשינויים תכופים, ומכל על החברות ביצוע גיסוי הון ורכישת פעילותות, במטרה להרחיב את פעילותן העסקית.

חלק ה'2 לפוקודה במתוכנותו הנוכחית, נותן אם כן מענה אשר אינו תואם את הסביבה הכלכלית המודרנית, מעכבר את ביצוע של עסקים רבים ומציב חסמים וمبرאות אשר מקשים על תפקודן של חברות אלו ועל התפתחותן העסקית.

מטרתו העיקרית של התקון המוצע היא הגשת המוגבלות הchlות על מנת הקלות המש בעט ביצוע שינויים המוסדרים בפרק ה'2 האמור, ובכלל זה מתן אפשרות רחבה יותר לכניות משקיעים לחברה ולמיוש זכויות וכן מתן אפשרות לביצוע שינויים מבנה מורכבים והסרת חסמים נוספים בדין הקאים. בנוסף, נועד התקון המוצע לקבוע הסדר אחיד, ככל האפשר, לעניין מוגבלות הchlות על שינוי מבנה שונים ולפשטו, ככל האפשר, את הוראותיו של חלק ה'2 לפוקודה.

يُؤكَنُ في المقترن حوكِزُو متمكدة بשינויים מבנה المشמשים חברות הפעילות בתחום הטכנולוגיה העילית, בשל החשיבות הרבה לצמיחתן וביסוסן כחברות מובילות בענפים שבhem han פועלות.

בנוסף, כוללת הצעת החוק, לצד ההקלות שמאפשרים התקונים המוצעים בה, הוראות שונות שנעודו למנוע תכוני מס באמצעותו אותן הקלות, כגון בסוגיות של קיזוז הפסדים, ומכירת מנויות בפטור ממיס.

סעיפים 1 ו-2, 4 עד 6, 8(1), 9(1), 18, 21, 22(1)(א) ו-(4), 23(1)(א) ו-(3), 25(1)(א), 29, 33(1)(א) ו-39(1) 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 לפוקודה קובע הסדר שלפיו הקצתת מנויות חברה לעובדי החברה, הנעשית באמצעות נאמן, ובתנאים הקבועים באותו חלק (ראו: סעיף 102 לפוקודה) תהיה פטורה מס במועד ההקצתה, וכן קובע שיעורי מס מקרים שיחלו בימיוש המניות האמור, בהתאם לתנאים מסוימים. למשל, לפי סעיף קטן (ב)(2) של סעיף 102 לפוקודה, כדי שהכנסת העובד ממימוש המניות שהוקצטו לו תמוסה בהתאם להוראות אותו סעיף (שיעור של 25% בלבד), נדרש שהנאמן יחזק במנויות עד "תום התקופה", כהגדרתה בסעיף קטן (א) של הסעיף האמור. לפי פסקה (3) להגדלה זו, במכירה שלא מרצונם הגדולה בסעיף 103 לפוקודה, קרי - הורשה, מכירה במסגרת פירוק שלא מרצונם או פשיטת רגל, וכן מכירה מסווג אחר שקבע שר האוצר בתקנות (כגון גירושין) (ראו: תקנות

מס הכנסה (קביעת מכירה שלא מרצון), התשס"ה-2004³) موعد המכירה כאמור ייחשב ליום התקופה. מדובר באירועים שהם אירועי קצה, ומוסע על כן לתקן את ההגדרה "יום התקופה" ולהסמיך את השר לקבוע בתקנות מסוימים של מכירה, נוסף על מכירה שלא מרצון, שלגביהם תום התקופה יהיה موعد המכירה. בכך מרחיב התקון המוצע את האפשרות להנחות מההטבות שמאפשר סעיף 102 לפוקודה.

סעיף 8(2) ו-(3) לפסקה (2) תקופת המגבלות הchallenge לפי חלק ה'2 לפוקודה בעקבות מיוזוג הנעשה בדרך של החלפת מנויות, עומדת כיום על שנתיים מיום שנת המשנה בוצע המיוזוג. לעניין שינוי 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 מיוזוג בדרך של החלפת מנויות ולעניין מיוזוג לפי צו מיוזוג או לפי הפרק הראשון לחלק השמנני בחוק החברות, התשנ"ט-1999, כ"תקופה הנדרשת" (להלן – התקופה הנדרשת או תקופת המגבלות).

במטרה להקל במגבלות הchallenge לעניין מיוזוג בדרך של החלפת מנויות, מוצע לkcrt את התקופה הנדרשת לעניין מיוזוג כאמור ולהעמידה גם כן על שנתיים ממועד המיוזוג. בנוסף, מוצע להחיל את ההגדרה "התקופה הנדרשת" גם על שינוי המבנה המוסדרים בפרקיהם האחרים בחלק ה'2, שעניינים העברת נכסים תmorot מנויות ופיצול, וזאת על מנת לפחות וליצור האחודה של נוסח הוראות החלק, ובלא שיש בכך כדי לשנות את ההסדר הקבוע היום בפרקיהם אלה.

לפסקה (3) - מוצע לבטל את ההגדרה "צו הפחנתה הוועי", הוואיל ואין בה שימוש בחלק זה.

סעיף 9(2) סעיף קטן (א) של סעיף 103ב לפוקודה קובע כי מכירת זכויות בחברה מעבירה אגב מיוזוג, והעברת נכסים או התchiybויות של חברה מעבירה לחברה קולטת אגב מיוזוג לא יחויבו במס לפוקודה או חוק מיסטי מקרעין. משמעות ההוראה כי החיוב במס לפי אותן חיקוקים יידחה למועד מכירת המניות שהוקטו במיוזוג. 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% שווייה.

אחר שמוסע לרcccc את המגילה challenge לעניין החזקה במניות החברה הקולטת, ולאחר לבני זכויות בחברה הקולטת למכור חלק מהזכויות שהוקטו להם מיוזוג 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 מיוזוג שבמסגרתו נכרה זכות באיגוד מקרעין תmorot מנויות בחברה הקולטת, במקרה של מכירת זכויות בחברה הקולטת במהלך התקופה הנדרשת לחברה הקולטת או לבבעל זכות בחברה הקולטת, או לצד הקשור אליהם (כלומר מכירה שאינה מכירה לצד

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

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

סעיף 10

פסקה (1) סעיף 10ג לפקודה קובע את התנאים שבהם יחולו הנסיבות לפי פרק שני לחלק ה'2 לפקודה לגבי מיזוג. לפי סעיף 10(ג)(א) לפקודה, נדרש שטך הזכויות של כלל בעלי הזכויות בכל אחת מהחברות המשתתפות במיזוג, בתקופה הנדרשת, יהווה 10% לפחות משווי השוק של כלל הזכויות בחברה הקולטת במועד המיזוג. הוואיל ומדובר בדרישת של יחס גודל שלפיה לא יוכל להתבצע מיזוג אם היחס בין החברה המעבירה (חברה אשר מתמזגת לתוך החברה הקולטת) לבין החברה הקולטת הוא גדול מדי, ולאחר המפורט בפסקה (3) לעניין שינוי המגבילות לאחר המיזוג, מוצע לקבוע כי דרישת זו תחול רק במועד המיזוג.

פסקה (2) מוצע להוסיף לרשיית התנאים לתחולות הנסיבות לגבי מיזוג, תנאי שלפיו הוגשו כל הדוחות והמסמכים שהחברות המתמזגות ובעלי הזכויות בהן נדרשים להגיש לפי סעיף 103(א) לפקודה.

פסקה (3) בחלק ה'2 לפקודה נקבעו כמה תנאים מרכזיים לכך ששינוי מבנה לא יחוליב במס (בעת ביצועו), בין השאר, בסעיפים 103(ג)(8), 104(א)(1) ו-105(ג)(7) לפקודה. מדובר בתנאים אשר מגבלים מכירת זכויות והקצת 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, מהוועה עיקרונות יסוד למתן הנסיבות הקבועות בחלק ה'2 לפקודה.

על אף המגבילות האמוריות, לפי הוראות סעיפים 103(ג)(9), 104(א)(1) ו-105(ג)(8) לפקודה, ניתן למוכר במהלך תקופת המגבילות עד 10% מהזכויות של כל אחד מבני זכויות בחברה הקולטת (וניתן להקצות במהלך התקופה כאמור זכויות לבן זכויות חדש בהיקף של עד 20% מהוועה החברה לאחר ההקציה, ובלבב שהקצת זכויות לכל בעלי הזכויות החדשים יחד, לא תעלה על 49% כמו כן, ניתן להקצות במהלך תקופת המגבילות זכויות בבורסה לניירות ערך בהיקף של עד 49% מהוועה החברה לאחר ההקציה. יצוין כי בפועל ניתן להקצות זכויות למשקיע חדש ובבורסה בהיקף של עד 50% מהזכויות בחברה החדשה ובחברה המתפעלת (ראו סעיף 105(ג)(8) לפקודה). מכירת הזכויות או הקצתן כאמור,

מתאפשרת כל עוד לא יפחח שיעור הזכיות של מי שהיו בעלי זכויות בחברה הקולטות או החברה שאליה הועבר הנכס, לפי העניין, מיד לאחר שינוי המבנה, מ- 51%. הניסיון הנוכחי מלמד כי מטרתם של שינוי מבנה רבים היא גiros כספים לחברות לצורך פעילותן הכלכלית, בדרך של גiros בבורסה או הקצתה פרטית למשקיעים. המוגבלות המתווארת לעיל מהוות חסם ממשועטי במימוש מטרה זו. קושי מיוחד מתעורר במקרה שמדובר על הקצת זכויות חדשות בחברה קולטת בעלי זכויות קיימים – הקצתה שכינום אינה אפשרית. מוגלה זו מקשה על גiros הון לחברות, שכן לעיתים רק בעלי זכויות אלו הם אלו שמכנים להשקייע בחברות המתקשנות בגין אשראי.

לאור האמור, מוצע לצמצם את המוגבלות המתווארת לעיל, כך שבמהלך תקופת המוגבלות תאפשר מכירת זכויות בידי בעלי הזכיות המקוריים וכן תאפשר הקצתה זכויות, ובכלל זה הקצת זכויות חדשות לבעלי הזכיות המקוריים, ובלבד שזכויותיהם לא יפחתו מ – 25% מהזכויות בחברה הקולטת (ראו : פסקה (8)(א) של סעיף 103ג כנוסחה המוצעת). תיקון זה יאפשר מכירת זכויות והקצתן ביותר קלות, תוך שמירה על השפעה המהותית של גרעין השליטה של בעלי הזכיות אשר החזיקו בזכויות מיד לאחר שינוי המבנה.

يُؤكِّدُ כי לעניין מיזוג בין חברת בת לחברה אם המחזיקה במלוא הזכיות בחברת הבת, מוצע להסיר לוחוטין את המוגבלות בעט הקצתה והמכירה של זכויות בחברה האם (החברה הקולטת) לאחר המיזוג, וזאת לאחר שינוי המבנה במקרה זה מתרחש רק במישור החברות (הקולטת והמעבירה) ולא במישור בעלי הזכיות (ראו : פסקה (8)(א) של סעיף 103ג כנוסחה המוצעת).

פסקה (4) לאור התיקון המוצע בפסקה (3), מתייתרות הוראות פסקה (9) של סעיף 103ג לפוקודה, ומוצע על כן לモחקה ולתקן בהתאם לפסקה (9א) של אותו סעיף.

פסקה (5) לאור הוספת פרק חמישי לחלק ה-2 לפוקודה, בסעיף 38 להצעת החוק, אשר קובע הוראות לעניין שינוי מבנה נוסף, מכל סוג, מוצע למחוק את פסקה (11) של סעיף 103ג לפוקודה, שענינה שינוי מבנה נוסף מסווג מסוים.

סעיף 11 בסעיף 103(ג)(4) לפוקודה נקבעה הגבלה שלפיה הפטור ממס על מכירת זכויות במיזוג לא יכול אם שלווה תמורה במזומנים בעט המיזוג. כמובן, קבלת תמורה כאמור מהוועה הפרה של תנאי מהתנאים לזכאות לפטור ממס. הגבלה זו נקבעה לאור ההנחה שקבלת תמורה בזמן מהוועה אינדיקציה למימוש כלכלי המצדיק חיוב במס, להבדיל מקבלת תמורה בדרכים אחרות אשר אין מעידות בהכרח על מימוש כלכלי כאמור. זאת, בכפוף כאמור בסעיף 103(א), אשר מאפשר רכישת זכויות בעלי מניות מיעוט במזומנים, בתנאים שנקבעו בסעיף, ואולם מדובר בסעיף מצומצם מאד. הניסיון מלמד שתשלום חלק מהתמורה במזומנים הוא רכיב אשר עשוי להופיע גם בעסקאות מיזוג הנעות לתכנית עסקית-כלכלית, ובפרט בעסקאות כאמור בתחום הטכנולוגיה העילית. לאור האמור, מוצע להחליף את סעיף 103(א) לפוקודה ולאפשר, בכפוף לאישור המנהל, העברת תמורה

בזמן בהיקף שלא עולה על 40% מהתמורה הכללת שניתנה במיזוג ובכפוף לתנאים שמרתם לוודא כי אין מדובר בעסקת מימוש: היוטן של החברות המתמזגות חברות בבעלויות נפרדת בעיקרה וביציע המיזוג תוך העברת תמורה שווה בזמן לבני הזכויות בהתאם לחלוקת היחסי בזכויות בחברה המערבירה.
יודגש כי על פי המוצע, לא ניתן הקללה כלשהי לגבי מרכיב המזומנים ששולם במיזוג והוא ימושה במלואו במועד המיזוג.

סעיף 12(1) סעיף 103ה לפקודה מסדיר את שמירת רצף המס לגבי נכס שהועבר לחברת קולטת במיזוג. מוצע להבהיר כי האמור באותו סעיף יחול גם לגבי מיזוג שלימה במסגרתו תמורה בזמן, כאמור בסעיף 103ד(א) או (א') 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 ביום, חל סעיף 103ו לפקודה על הקצת זכויות לחברת קולטת, רק במקרה שהזכויות בחברה הקולטת ובחברה המערבירה לא היו רשומות למסחר בבורסה ביום המיזוג. מוצע לבטל תנאי זה, והואיל והוא אינו רלוונטי יותר. בנוסף, מוצע לתקן את פסקה (3) של הסעיף האמור כך שיובא בה לידי ביטוי גם חישוב רווח ההון מככירת מנויות שנרכשו עד מועד השינוי, קרי, עד יום ו' בטבת התשע"ב (1 בינואר 2012). ואת חישוב השבח כאמור מככירת זכות באיגוד מקרקעין. לבסוף, מוצע להוסיף לסעיף 103ו האמור את פסקה (4) המוצעת, שלפייה במכירתה המניה החדשה, לראשונה, בידי מי שהיה בעל זכויות בחברה המערבירה, יחול פטור מס לפי סעיף 97, רק אם בעל הזכויות האמור היה זכאי במועד המיזוג לפטור ממש כאמור, אילו מכיר את המניה הישנה באותו מועד. הוראה זו נועדה למנוע קבלת פטור ממש בידי מי שלא היה זכאי לכך לאחר שללא המיזוג, לא היה עומד בתנאים לקבלת פטור. לדוגמה, סעיף 97(בג') לפקודה קבוע כי יינתן פטור ממש לתושב חזק על רווח הון במכירת נייר ערך או זכות כאמור באותו סעיף, שיום רכישתם חל ביום (1 בינואר 2009) ואילך. מוצע לקבוע סעיף 103ו לפקודה יראו כמועד הרכישה של המניה החדשה את מועד המיזוג, מוצע לקבוע כאמור כי הפטור ממש לא יחול למניה החדשה, אם המוכר לא היה זכאי באותו פטור לגבי המניה הישנה, במועד המיזוג.

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

”(א) שר האוצר יקבע בתקנות, באישור ועדת הכספיים של הכנסת, תיאומים הנדרשים לעניין מיזוג של חברת או חברות שמניותיה נסחרות בבורסה במועד המיזוג, או שמניותיה נרשמו למסחר בבורסה לאחר מועד המיזוג, או שaminesיה נמחקו מסחר 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 לצד הכנסתה של החברה הקולטת, ובבד שלא יותר לקיזוז סכום העולה על 20% מסך כל הפסדים 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 פרישת קיזוז הפסדים על פני חמישה שנים.

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

בנוסף, הניסיון הנוכחי מלמד שההסדר הקבוע בסעיף 103ח לפקודה עלול ליצור עיוותים במרקם מסוימים. כך למשל במקרה שמתמזגות חברת 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 הפסדים. לפיכך ראוי במקרה זה לא להגביל קיזוז הפסדים בידי החברה האם.

לאור האמור, מוצע לקבוע, בסעיף קטן (ז) כנוסחו המוצע, כי מגבלות קיזוז הפסדים הקבועה בסעיף 103ח לפקודה לגבי הפסדי החברה הקולטת, לא תחול על חברת קולטת שהחזיקה ערב המיזוג במלוא הזכויות בחברה המערבית וששויה עלה באותו מועד על פי תשעה משויי החברה המערבית. כן מוצע להסמיד את המנהל לקבוע בכללים נסיבות נוספות שבתקיימן לא יחולו המגבלות האמורות.

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

בפסקה (3) מוצע להבהיר כי בבחינת הכנסה החייבת, לצורך חישוב הסכום המותר לקיזוז כמפורט בפתח דברי ההסביר לסעיף זה, תחושב הכנסה 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) להגדירה ”מיזוג“ שבסעיף 103 לפקודה) ניתן לפנות למנהל ולבקש

אישור כי תכנית המיזוג עומדת בתנאים המפורטים בסעיף 303 ג' לפקודה. הוראות לעניין החלטת המנהל קבועות בסעיף קטן (ה) של סעיף 303 ט' לפקודה. לפי סעיף קטן (ו) של הסעיף האמור, על ההחלטה המנהל לפי סעיף קטן (ה) האמור, לא יהיה ערעור. מוצע לקבוע כי ניתן יהיה לערער על החלטת המנהל Caino היא צו לפי סעיף 152(ב), ככלומר לערער בהתאם להוראות הפקודה ותקנות סדרי הדין שהותקנו לפייה כאמור בסעיף 153.

כמפורט להלן בדברי ההסבר לסעיף 20(1)(ב) להצעת החוק, יהול מגנו ערעור כאמור גם לגבי סעיף 303 כ' לפקודה, אשר לאור התיקון המוצע בו לא יחייב הגשת בקשה בקשה למנהל.

סעיף 17 סעיף 303 ייט לפקודה מהCommerce המתווגות ובבעלי הזכויות בהן להגיש לפקיד השומה דוח הכלול את כל הפרטיהם והעובדות הנוגעים למיזוג, וכן מסמכים ודוחות נוספים המוניים בסעיף. לפי אותו סעיף צריכות כל ההוראות לעניין הגשת המסמכים, וכן צריכים המסמכים עצם, להיקבע בתקנות. כי החובה להגיש את הדוחות והמסמכים המוניים בסעיף קיימת גם ללא שර האוצר קבע תקנות בעניין זה, וכי השר מוסמך לקבוע בתקנות דוחות או פרטיהם אחרים שאינם מוניים בסעיף.

סעיף 18
לפסקה (1) סעיף 303 כ' לפקודה קובע הוראות לעניין מיזוג על דרך של החלפת מנויות. סעיף קטן (ב) של אותו סעיף קובע את התנאים שבהם מיזוג כאמור לא יחויב במס. בין השאר נדרש לפי אותו סעיף קטן כי החברה הקולעת מחזיקה, מיד לאחר המיזוג ובמשך התקופה הנדרשת, בכל הזכויות בחברה הנעbara שאTON החזקה במועד המיזוג, וכי הוגשה בקשה למנהל לאשר את תכנית המיזוג.

מומוצע לתקן את סעיף קטן (ב) האמור ולקבע כי החברה הקולעת תידרש להחזיק מיד לאחר המיזוג בכל הזכויות בחברה הנעbara שהועברו לה, ואולם במהלך התקופה הנדרשת יוכל סך הזכויות שהחזקה לרזרת עד לשיעור של 51% מכל אחת מהזכויות בחברה הנעbara. תנאי זה דומה במאותו לתנאי הקבוע בסעיף 303 ג' לפקודה, לגבי מיזוג סטוטורי. יובהר, כי לאחר שהתנאים לקבלת הטבות המס הקבועים בסעיף 303 ג' לפקודה נדרשים גם במיזוג לפי סעיף 303 כ' לפקודה, כאמור בסעיף קטן (ב) רישה של אותו סעיף, הרי שעל פי המוצע תתאפשר במהלך התקופה הנדרשת מכירת זכויות בידי בעלי הזכויות בחברה הקולעת וכן הקצת זכויות, ובכלל זה הקצת זכויות חדשות לבני הזכויות הקיימים, ובבד שסך זכויותיהם לא יחת מ- 25% מכל אחת מהזכויות בחברה הקולעת (ראו גם דברי הסבר לסעיף 10(3) להצעת החוק).

בנוספ', קובע היום סעיף קטן (ב)(2) של סעיף 303 כ' לפקודה, כי אי החיוב במס בשל המיזוג (החלפת המניות), תלוי במתן אישור מראש מנהל רשות המסים. הוראה זו יוצרת חסם משמעוני אשר מביא להכבות הנט לבירוקרטית ולעיכובים בפיתוח שינויי מבנה. במטרה להסיר חסם זה, מוצע לבטל את הדרישה לאישור מראש של שינוי המבנה

ולהסתפק בעניין זה בדיווח לפקיד השומה בתוך 30 ימים ממועד המיזוג, כאמור בסעיף 303 לפקודת (אשר מוחל לעניין מיזוג על דרך החלפת מנויות בסעיף קטן (ה) של סעיף 303ב' לפקודת). תיקון מקביל מוצע גם לגבי פיצול כאמור בסעיף 305א(2)

לפסקה (2) בסעיף 303ב' לפקודת לא קובעה כיום מגבלה לעניין קיוזו הפסדים. זאת מושם שבבעלי הזכויות בחברה הקולטת נדרשים להחזיק, משך כל התקופה הנדרשת, בכל הזכויות בחברה הנעbaraה שהחזיקו במועד המיזוג, למעט במקרים המנוים בסעיף קטן (ג) של אותו סעיף. לגבי סוגים אחרים של שינוי מבנה אשר מוסדרים חלק ה'ב' לפקודת, נקבעה מגבלת קיוזו הפסדים לתקופה של חמישה שנים (ראו למשל המגבלה הקובעת בסעיף 104ח(ז)(1) לפקודת לעניין החלפת מנויות).

מאחר ש谟וצע בעת לאפשר דילול החזקות גם במיזוג על דרך החלפת מנויות - בתנאים כאמור בסעיף קטן (ב) של סעיף 303ב' לפקודת כתיקונו המוצע בפסקה (1) - ובמטרה ליצור הרמונייה בעניין זה בין ההסדרים השונים חלק ה'ב' לפקודת, מוצע לקבוע בסעיפים קטנים (ב1) ו-(ב2) כנוסחים המוצע, מגבלה דומה למגבלת הנזכרת לעיל, אשר תעמוד גם היא על חמישה שנים, תוך מתן סמכות למנהל להרחיב מגבלה זו במקרים מיוחדים כאמור בסעיף 103ח(ז) לפקודת.

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

לפסקה (3) לאור הוספת ההוראה לעניין קיוזו הפסדים בסעיף קטן (ב1) של סעיף 303ב' לפקודת כנוסחו המוצע לעיל, מתיתרת ההסכמה שבסעיף קטן (ד) של אותו סעיף ומוצע על כן לבטלו.

סעיף קטן (ג) של סעיף 303ב' לפקודת מתיתר אף הוא, נוכח מחיקתה של פסקה (9) בסעיף 103ג' לפקודת (ראו דברי ההסביר לסעיף 10(4) להצעת החוק) ומוצע על כן לבטלו.

זה נוסחים של סעיפים קטנים (ג) ו-(ד) של סעיף 303ב' לפקודת שמוצע לבטלים: "(ג) התקיים אירוע מהARIOעים המפורטים בפסקאות (א) עד (ג) לסעיף 303ג'(9), לא יראו בכך שינוי בזכויות לאחר המיזוג, בלבד 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 הנעbaraה.

(ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספי של הכנסת, רשאי לקבוע כלליים לעניין ההפסדים המותרים לקיוזו בחברה הקולטת ובחברה הנעbaraה."

לפסקה (4) סעיף 303ב'(ה) מחייב סעיפים שונים בפרק שני חלק ה'ב' לפקודת (פרק המיזוגים), על מיזוג על דרך החלפת מנויות. מוצע להחיל כאמור גם את סעיף 303ב'

לפקודה שקבע הוראות לעניין תמורה מעורבת (מזמן ומניות) במיזוג, וכן להחיל במפורש את סעיף 301ג לפקודה, על אף שעיל פי הפרשנות המקובלת, סעיף זה חל גם היום, טרם התקoon המוצע, על מיזוג בדרך של החלפת מניות.

סעיף 21

לפסקה (1) סעיף 104א לפקודה קובע כי אדם המעביר את מלא זכויותיו בנכס לחברת, תמורה קבלת הזכויות הקיימות באותו חברה, לא יחויב במס אם התקיימו התנאים הקבועים בסעיף קטן (א) של אותו סעיף. לפי פסקה (1) של סעיף קטן (א) האמור, נדרש כי "העביר מחזיק במשך שניםיים לפחות מיום העברת 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 העברת, וכי במהלך התקופה הנדרשת לא יחתה סך הזכויות שהחזקתו מ-25% מכל אחת מהזכויות לחברה.

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 בעליים". לאור תיקון סעיף 103א(א) לפקודה בנסיבות חוק לתיקון פקודת מס הכלסה (מטי 222), והחלפת חלק ה'2 לפקודה גם על שותפות רשות, אין עוד צורך בהוראה זו ומוצע על כן בטלה.

לפסקה (3) סעיף 104א(ב1) לפקודה קובע כי אם הועבר נכס לחברה שהיא איגוד מקראען או שהיא לאיגוד מקראען לאחר העברת הנכס, יחולו הוראות סעיף קטן (א) של סעיף 104 האמור רק אם הועברו מלא זכויותיו של המעביר בנכס, ואם הנכס המועבר הוא קרקע – רק אם נבנה עלייה בניין בתוך ארבע שנים ממועד העברת. לאור ניסיון העבר, עולה כי ארבע שנים לעיתים אין 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)- (4) סעיף 104ב(א) לפקודה קובע כי בהעברה של נכס בבעלות משותפת או נכס בבעלות שותפות, לחברה, נדרש כי ההעברה תהיה לחברה שהוקמה במיעוד לצורך כך, בלי שהיא לאותה חברת נכס אחר או פעילות אחרת באותו מועד או לפניו. יש להניח כי כוונת החוק בהוראה נכס אחר או פעילות העברות של נכסים המשמשים בפעילויות עסקית לחברה קיימת שלא הפסדים עסקים, באופן שתוצאות מההעברה ניתן יהיה לקזו הפסדים אלו כנגד רווחים שניבנו מפעילויות הנכסים המועברים.

ניסיון מלמד, כי הדרישת שלפיה העברת הנכס תיעשה לחברת חדשה בלבד, מהוות חסם לביצוע שינוי מבנה שלחם תכילת עסקית וככללית. לאור האמור, מוצע להרחיב את האפשרויות לביצוע שינוי מבנה לפי סעיף 104ב(א) לפקודה, כך שתאפשר העברת נכס שבבעלות כמה שותפים (או בבעלות שותפות) גם לחברת קיימת, וב└בד שמיד לאחר העברת כל אחד מבעלי הזכויות לחברת האמורה יחזק בחלוקת בזכויות החברה הזיהה

לחلك שהיה לו בזכויות בחברה האמורה ולחלקו בנכס או בשותפות, לפני מועד ההעברה. יצוין כי התקיונים המוצעים בהצעת חוק זו לעניין המגבילות על קייזוז הפסדים יבטחו כי העברה כאמור לחברה קיימת לא תעשה לצורך הפחחת מס בלתי נאותה.

עוד מוצע, בין אם מדובר בהעברה לחברה קיימת או לחברת 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 מרבע שנים לחמש שנים.

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

"(1) במשך שנים מיום ההעברה, חלקו של כל אחד מהשותפים או הבעלים המשותפים בכל אחת מהזכויות בחברה זהה לחلك שהיה לו בכל אחד מהנכסים שהועברו כאמור או לחلكו בשותפות, לפי העניין;".

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

"(2) יראו לחברה כאמור בסעיף קטן (א) גם חברה שהועבר אליה נכס לפי סעיף זה בעבר, כל עוד ממועד הקמתה של החברה ועד תום שנים 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 לחברת לשווי השוק של החברה מיד לאחר ההעברה."

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

זה נוסחים של סעיפים קטנים (ד) ו-(ה) של סעיף 104ב לפקודה אשר מוצע לבטלם:
"(ד) מספר יחידים שככל אחד מהם מעביר באותו מועד נכס בר פחת לחברת שהוקמה במיוחד לצורך כך, תמורה הקצתת מנויות בלבד, ולא יהיה אותה חברת נכס אחר או פעילות אחרת באותו מועד או לפניו, לא יחויבו במס לפי פקודת זו בעת ההעברה אם התקיימו כל אלה:

- (1) מטרת ההעברה היא ניהול ותפעול מאוחד של הנכסים המועברים;
- (2) תמורה העברת הנכס או הנכסים הוקצו מנויות לכל אחד מהיחידים שחלקו

מכל מנויות 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 יישמו בחברה שימוש מקובל בנסיבות העניין במהלך עסקי החברה ויישארו בה במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה;

(5) לא יתאגדו במסגרת חברת, על פי סעיף קטן זה, יותר מעשרה יחידים, אולם רשאי המנהל לאשר כי באגדה 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 שיירשו.

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

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

לפסקה (5) כיומ קבואה בפסקה (2) של סעיף 104 נז לפקודה הוראה החלה לעניין סעיפים 104 עד 104ג לפקודה, שלפיה בעלי זכויות המחזיקם בזכויות הנசורות בבורסה לא יוכלו במנין בעלי הזכות לעניין פסקה (1) לאוטו סעיף, אלא אם כן היו במועד המיזוג בעלי שליטה. הוראה זו נותנת הקלה במקורה שמדובר בזכיק בזכויות הנசורות בבורסה ומוצע לקבוע אותה בסעיף קטן (10) כנוסחו המוצע, כך שתחול לעניין שיעורי ההחזקה הנדרשים לפי סעיפים 104ב(א) ו-(ו) לפקודה כתיקונים המוצע.

סעיף 23

לפסקה (1) סעיף 104ג לפקודה מאפשר העברת מנויות של חברת בת (חברה מעבירה) לחברת נכדה, לחברת האם (להלן – מנויות מועברות), בתנאים הקבועים בסעיף. סעיף קטן (א)(4) של אותו סעיףקובע, כי במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה לא יכול שינוי בזכויות החברה האם בחברה המעבירה. מוצע, גם בהקשר זה, בדומה לשינויים האחרים המוצעים, כמופורט בדברי ההסביר לסעיפים 10(3), 21(1) ו-22(1) להצעת החוק, לאפשר הפתחה בהחזקות החברה האם בחברה המעבירה, עד להחזקה בשיעור של 25% בכל אחת מהזכויות בחברה המעבירה. לשם כך מוצע להחליפ 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 השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן – חוק לעידוד השקעות הון),

והיא יכולה במועד העברה לחלק דיבידנד לפי סעיף 47(ב)(2) 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, ובעיר הוספה המפעל המוטב כהגדרתו בסעיף 51 לאותו חוק, במסגרת חוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 60), מוצע לתקן בהתאם את ההפנייה לחוק בסעיף 104(ג) בפקודה.

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

פסקה (1) קובעת את המקירים שבהם ירידה בשיעור החזקה בזכויות בחברה לא תהווה הפרה שלדרישות הקבועות בסעיפים האמורים, בתנאי שבושים מועד במהלך השנהיים לאחר העברה לא יפחטו זכויותיהם של מי שהיו בעלי בזכויות מיד לאחר העברה מ-51% בכל אחת מהזכויות בחברה.

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

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

לבסוף מוצע, לאור הוספת פרק חמישי לחלק ה' בפקודה כנוסחו המוצע, שעוניינו שינוי מבנה נוסף, למחוק את פסקה (5) של סעיף 104 בפקודה, אשר מסמיקה את המנהל לקבוע כלליים שלפייהם פיצול או מיזוג של חברה שאליה הווער נכון בפרק השלישי לחלק ה' בפקודה, לא ייחשבו לאי קיום תנאים מפורטים באותו פרק.

זה נסחן של פסקאות (1), (2)-(5) של סעיף 104 בפקודה, שמוצע למחוק:

"(1) אם התקיימים אחד מהדברים המפורטים בפסקאות משנה (א) עד (ד) להלן, לא יראו בו פגעה בהמשך החזקה בזכויות בחברה, בלבד שבושים מועד במהלך שניים לאחר העברה לא יפחטו זכויותיהם של מי שהיו בעלי הזכאות מיד לאחר העברה מ-51% בכל אחת מהזכויות בחברה:

(א) הוצעו לציבור בבורסה מנויות כהגדרתו בסעיף 102 על פי תשקיף שבו צוין שהבורסה הסכימה לרישום המניות למסחר בה;

(ב) אחד או יותר מבעלי הזכאות בחברה שאליה הווער נכון במכירה מרצון, במשך שניים ממועד העברה, פחות מ-10% מכל אחת מהזכויות המוחזקות בידיו או - בהסכמה בעלי המניות האחרים - אחזו גבוה יותר, בלבד שהתקיימו כל אלה:

(1) סך כל הזכאות הנמכרות מאת כלל בעלי הזכאות לא יעלה על 10% מהזכויות בחברה;

(2) כלל בעלי הזכאות בנכס לפני העברה לא ימכרו אחזו מהזכויות שהם מחזיקים בחברה העולה על הפרש בין האחזו של זכויותיהם מיד לאחר העברה

לבין 90% מהזכויות בחברה ;

(ג) הוקצו מנויות חדשות למי שלא היה בעל זכויות בחברה לפני הקצאה בשיעור שאינו עולה על 25% מהן המניות לפני הקצאה ;

(ד) (נמחקה) ;

[...]

(2) בעלי זכויות המחזיקים בזכויות הנשארות בבורסה לא יכולו בגין בעלי הזכויות, לעניין פסקה (1) אלא אם כן היו במועד המיזוג בעלי שליטה ; לעניין זה, "בעל שליטה" -מעט קופת גמל וקרן נאמנות ;

[...]

(5) על אף האמור בפרק זה, רשיי המנהל קבועים כללים ולפיהם פיצול או מיזוג של חברה שאליה הועבר נכס כאמור בפרק זה, לא ייחשבו כאו קיום תנאים מהתנאים המפורטים בפרק זה."

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

כן מוצע להחיל את מגנון קיוזו הפסדים שמצוע קבוע בסעיף 103(ב) ו-(ב2) לפקודת, כנוסחו המוצע בסעיף 20(2) להצעת החוק, על קיוזו הפסדים בחישוב רווח הון מכירת נכסים שהועברו לפי סעיפים 104א ו-104ב לפקודת וזאת במטרה לייצר מגנון קיוזו הפסדים אחד בחלק ה'2 לפקודת.

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

יחד עם זאת, מוצע להבהיר כי גם במקרה של הפרה של תנאי כאמור, חלות הוראות סעיף 104ה(ג) לפקודת לעניין קיוזו הפסדים, וזאת על מנת לאפשר תכנון מס שלפיו יש תמרץ להפר תנאי כאמור כדיעד על מנת לקוז הפסדים.

סעיף 28 עניינו של סעיף 104ח לפקודת בהחלפת מנויות, שבמסגרתה מועברות מנויות, לרבות זכויות לרכישת מנויות של חברת (להלן – חברת עברת), בתמורה להקצת מתנות רשומות למסחר בבורסה, בחברה אחרת, בין ביצורף תמורה נוספת ובין בלעדיה.

פסקה (1) סעיף קטן (ב)(3) של סעיף 104ח לפקודת קבוע כי בהחלפת מנויות של חברת שערתת שהיא איגוד מקרקעין, יחולו הוראות סעיף 104ד(4) לפקודת, בשינויים המחייבים. קרי, בהחלפת מנויות כאמור יכול מס רכישה של 0.5% משוויה של המכירה.

ככל, ההטבה במס רכישה המוענקת במתווים שונים של שינוי מבנה לפי חלק ה'2 לפקודה, ניתנת מתוך תפיסה, שאף שմבחןה משפטית מדובר במכירה, הרי שמבחןה כלכלית לא התרחש אירוע של מכירה. סעיף 404ח 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 שינוי המבנה המוסדרים בחלק ה'2 לפקודה), וזאת מהסיבות שפורטו לעיל. נראה, כי אין מקום למן ההטבה במס רכישה בנסיבות כאמור. יודגש, כי עסקה של החלפת מנויות לפי סעיף 404ח לפקודה יכולה לכלול גם מרכיב של מזמן (לעתים בסכומים העולים על מרכיב המניות) ואין הצדקה להבחין בין עסקה כאמור עסקה אחרת לרכישת איגוד מקרקעין הנעשית כולה בזמן.

לפסקה (2) מוצע להוסיף לסעיף קטן (ג) של סעיף 404ח לפקודה את פסקה (12) כנוסחה המוצעת, ולקבוע בה כי אילו היה המעביר בעל מנויות מהותי במועד החלפת המניות, יראו אותו כבעל מנויות מהותי גם ביום המכירה, וזאת כדי לשמור את מעמדו של המוכר כבעל מנויות מהותי, כפי שהיא במועד החלפת המניות, לעניין שיעור המס.

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

הוספת פרק חמישי – ביצוע שינוי מבנה לאחר שינוי מבנה בתקופת המוגבלות על פי סעיפים 303(ג)(11), 104(5) ו-105(ט) שינוי מבנה נוסף שנעשה בחברה בתקופת המוגבלות 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 שינוי מבנה נוספים מונע לצורכי עסקיו מהותי של החברות ולא מונעים בהכרח משיקולי מס והכל תוק שמירה על עקרון הבעלות הכלכלית בנכסים המועברים. לאור האמור מוצע שלא להתנות את הקלה המס בהגבלה על שינוי מבנה נוספים, זאת בכפוף לשיגים המכוננים לכך שינוי המבנה הנוספים ייעשו לתוכית עסקית וככללית ולא יפתחו פתח להתחמקות מתשולם מס.

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

סעיף 30 כללי לפסקאות (1) ו-(5) לאור תקופת המגבלות האחדה שמצווע לקבוע לרוב שינוי המבנה המוסדרים בחלק ה'2 לפקוודה, ובهم פיצול, במסגרת ההגדירה "התקופה הנדרשת" שבסעיף 103 לפקוודה כתיקונה המוצע בסעיף 8(2) להצעת החוק (ראו גם דברי ההסבר לסעיף האמור), מוצע לתקן בהתאם את ההתاريخיות לתקופה זו בסעיף 105(א)(2), (3) ו-(11) לפקוודה.

פסקה (2) כאמור מוצע, גם לגבי פרק רביעי לחלק ה'2 לפקוודה אשר הוראותיו מסדריות את הזכאות להטבות מס בפיוצלי חברות, אגודות שיתופיות ועמותות, לצמצם את המגבלות הקיימות היום. לשם כך, מוצע לתקן את פסקה (7)(א) של סעיף 105(ג)(א) לפקוודה כך שבמהלך התקופה הנדרשת תתאפשר מכירת זכויות בידי בעלי הזכויות הקיימות בחברה המתפצלת וכן תאפשר הקצת זכויות, ובכלל זה הקצת זכויות חדשות לבעלי הזכויות הקיימות כאמור, ובלבذ שסך הזכויות המוחזקות בידי אותם בעלי זכויות לא יפתח מ-25% מכל אחת מהזכויות בחברה המתפצלת. באופן דומה מוצע לתקן את פסקה (7)(ב) של סעיף 105(ג)(א). תיקונים אלה יאפשר מכירת זכויות והקצתן ביותר קלות, תוך שמירה על השפעה המהותית של גרעין השליטה של בעלי הזכויות המחזיקים בזכויות מיד לאחר שינוי המבנה.

ლפקאות (3) ו-(4) לאור צמצום המגבלות לעניין החזוקות לאחר פיצול, כמוぞע בפסקה (2) לעיל, מוצע למחוק את פסקה (8) של סעיף 105(ג)(א) לפקוודה, אשרקובעת את התנאים לממכר או לדילול במהלך תקופת המגבלות, ואינה רלוונטית עוד לאור התקון המוצע כאמור, ולתקן בהתאם את פסקה (8) של הסעיף האמור.

פסקה (6) בדומה להוראה הקבועה היום בסעיף 103(כ)(ב)(2) לפקוודה לעניין מיזוג בדרך של החלפת מנויות, נקבע בסעיף 105(א)(2) לפקוודה, לעניין פיצול, כי אי החיבור במס של שינוי המבנה תלוי באישור מראש של מנהל רשות המסים. הוראות אלה יצרו כאמור חסמים משמעותיים והביאו להחבות הנטל הביוורוקרטי ולעיכובים בביצוע שינויי מבנה. מוצע על כן, בדומה לתיקון המוצע בסעיף 103(כ)(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 103(ט) לפקוודה, כפי שהוחל לעניין פיצול בסעיף 105(ח)(א) רישה לפקוודה.

כמו בעניין החלפת מנויות גם בעניין פיצול מוצע להוותר על כנה, במקרים מורכבים יותר - ובהקשר זה, בפיקול אופקי כאמור בסעיף 105(א)(1) – את הדרישה לאישור מראש של המנהל. לשם כך מוצע לתקן את פסקה (13) של סעיף 105ג לפקוודה כך שהדרישה לאיישור מראש של המנהל תחול רק לעניין פיקול אופקי כאמור.

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

סעיף 31

לפסקה (1) בדומה לתיקונים המוצעים בסעיפים 23(2) ו-26(2) להצעת החוק, מוצע לתקן את סעיף 105(ד)ו) לפקודה ולהתאים לתיקונים שנערכו בחוק לעידוד השקעות הון מאז חקיקת חלק ה' לפకודה, ובמיוחד לתיקונים שנערכו בחוק לעידוד השקעות הון במסגרת חוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספיים 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 104ו) לפקודה, בסעיף 26(2) להצעת החוק, לעניין חברת מעבירה שהעבירה נכס לחברת אחות, כאמור בסעיף 104(ב)ו) לפקודה, ומאחר שפיקול דומה במהותו לשינוי המבנה של העברת נכס לחברת אחות, מוצע לקבוע גם לעניין פיקול הוראה אנטיתכנונית שתחול על מי שמכר מניה של חברת חדשה או חברת מתפצלת, בפטור ממש לפי סעיף 97, כך שייראו את עודף הנכסים כפי חלקו במועד הפיקול, אילו חולק לו כדיבידנד במועד האמור.

סעיף 32 מוצע לבטל את מגבלות קיוזו הפסדים הקבועות היום בסעיף 105ה לפקודה. סעיף זה קובע לעניין פיצולים מגבלות קיוזו הפסדים זהה זו הקבועה בסעיף 103ח לפקודה לגבי מיזוגים. בעוד שבמיזוג מדובר בחיבור בין חברות שונות, שיתacen שלחלקן יש רווחים לצורכי מס ולחלקן יש הפסדים, ועם המיזוג ביניהן הוא שמאפשר את קיוזו הפסדים, הרי שפיקול לחברת חדשה, מקור הפסדים וממקור הפעולות המפוצלות הוא באותה חברת, ועם הפיקול אינם הדבר שמאפשר את קיוזו הפסדים.

יעיר, כי כבר היום קיימת בסעיף 105ה לפקודה הוראה שלפיו מקום שבו חברת מתפצלת וחברה חדשה מתחייבות לשמור על הבעלות בהן משך שנתיים ממועד הפיקול, לא תחול מגבלת קיוזו הפסדים (ראו סעיף קטן (ז) של הסעיף האמור). אולם נראה, מהטעמים המפורטים לעיל, כי אין מקום להתנות את ביטול מגבלת קיוזו הפסדים בתנאי האמור, ומוצע על כן לבטל את אותו סעיף.

זה נוסחו של סעיף 105ה לפקודה ש谟צע לבטול:

"105ה. (א) הפסד כאמור בסעיף 28 יהיה לחברת מתפצלת עד למועד הפיקול ושוחחס לכל אחת מהחברות כאמור בסעיף 105(ד)(ב), והוא ניתן להעברה לשנים הבאות, יותר לקיוזו נגד הכנסת החברה החדשה או החברה המתפצלת, לפי העניין, החל בשנת המס שלאחר הפיקול, ובבלבד שבכל שנת מס לא יותר לקיוזו בכל חברת סכום העולה על 20% מסך הפסד האמור או על 50% מההכנסה החייבת של החברה שבה הוא נמצא, לפני קיוזו אותו הפסד, לפי הנמק שביריהם; לעניין סעיף קטן זה וסעיף קטן (ג)(1), "הכנסה חייבת" - לפני קיוזו הפסדים אך למעט הכנסת שקווזו כנגד הפסד לפי סעיף 92.

(ב) הפסד כאמור בסעיף 92 יהיה לחברת מתפצלת עד למועד הפיקול ושוחחס לפחות החברות כאמור בסעיף 105(ד)(ב), והוא ניתן להעברה לשנים הבאות, יותר לקיוזו כנגד ריווח הון של החברה החדשה או החברה המתפצלת, לפי העניין, החל בשנת המס

שלآخر הפיצול, ובלבד שבכל שנת מס לא יותר לקיזוז בכל חברת סכום העולה על 20% מסך ההפסד האמור, או על 50% מריווח ההון של החברה שבה הוא נמצא, לפני קיזוזו באותו הפסד, לפי הנמוך שביניהם; תקופה של חמיש שנים ממועד הפיצול לא תבוא במניין ההגבלה הקבועה בסעיף 92 לגבי תקופת הקיזוז לגבי הפסד כאמור.

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

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

(ד) הפסד או הפסד ההון שלא ניתן היה לקיזוז כאמור בסעיפים קטנים (א) עד (ג) עד תום השנה החמישית שלאחר מועד הפיצול, ניתן יהיה לקיזוז החל בשנה הששית, בכפוף כאמור בסעיפים 28 ו-92, לפי העניין.

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

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

(ז) חברת 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; התcheinיות כאמור בסעיף קטן זה תהווה תנאי לפיצול, ויראו את הפרטה כהפרת אחד התנאים המפורטים בסעיף 105ג.

(ח) בסעיף זה, "ריוחו הו" - לרבות שבת."

סעיף 34 סעיף 105ז לפקודה קובע הוראות לעניין חישוב רוחו הון במכירת מנויות של חברת חדשה שהוקצו בפיצול.

לאור ביטול הפטור ממיס על מנויות נסחרות, מוצע בפסקה (1) לבטל את הבדיקה הקבועה לעניין זה בסעיף 105ז רישה לפקודה.

בפסקאות (2) ו-(3) מוצעים תיקוני דומים לתיקונים המוצעים בסעיף 103ו לפקודה, בסעיף 13(2) ו-(3) להצעת החוק, ולתיקונים המוצעים בסעיף 104ו 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 ארכי – את הדרישה לאישור מראש של שינוי המבנה, מוצע לתקן בהתאם גם את סעיף 105ח(ב) לפקודת.

סעיף 36
לאור הוספת פרק חמישי כמפורט להלן, מוצע לקבוע את הוראות שינוי המבנה הנוספים בהתאם לו, ועל כן אין יותר צורך בקביעת כלליים לעניין זה.

סעיף 38 על פי סעיפים 103(ג), 104(ד) ו-105(ט) שינוי מבנה נוסף שנעשה בחברה בתוקף 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 שינוי מבנה נוספים מענה לצורכי עסקית של החברות ולא מונעים בהכרח משיקולי מס והכל תוך שמירה על עקרון הבעלות הכלכלית בנכסים המועברים. לאור האמור מוצע שלא להtent את הקלת המס בהגבלת על שינוי מבנה נוספים, זאת בכפוף לשיגים המכוונים לכך שינוי המבנה הנוספים ייעשו לتكلفة עסקית וככללית ולא יפתחו פתח להתחמקות מתשלום מס.

סעיף 41 מוצע כי הוראות התיקון יחולו על שינוי מבנה שהותבצעו החל מיום התחילת ולאחריו.