



רשומות

הצעות חוק

13 בנובמבר 1991

2085

ר' בכסלו התשנ"ב

עמוד

43 חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 86), התשנ"ב-1991

תיקונים עקיפים:

פקודת החברות, התשמ"ג-1983

חוק מס בולים על מסמכים, התשכ"א-1961

חוק עידוד השקעות הון, התשי"ט-1959

מתפרסמת בזה הצעת חוק מטעם הממשלה:

[473] חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 86), התשנ"ב-1991

1. בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה¹ (להלן - הפקודה), אחרי הגדרת "חוק תיאומים בשל" תיקון סעיף 1 אינפלציה" יבוא:

"חוק לעידוד השקעות הון" - חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959²;

"חוק מס שבח מקרקעין" - חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963³;

"חוק מס ערך מוסף" - חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975⁴;

דברי הסבר

מבוא

לחברה, תוך כדי דחיית תשלום המס עד למועד מכירת הנכס בידי החברה המקבלת.

מטרת ההטבות המוצעות היא ליצור תנאים נוחים לביצוע שינויים מבניים בגופים עסקיים שיביאו להתייעלות אותם גופים ויתרמו למאמץ הכולל להביא לצמיחה כלכלית במשק.

מוצע להוסיף לפקודת מס הכנסה (להלן - הפקודה) הוראות המעניקות הקלות במס לגבי חברות ולגבי אגודות שיתופיות המתמזגות במיזוג סטאטוטורי על פי צו בית משפט. עוד מוצע, לאפשר בתנאים מסויימים העברת נכס

¹ דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120.

² ס"ח התשי"ט, עמ' 234.

³ ס"ח התשכ"ג, עמ' 156. ⁴ ס"ח התשל"ו, עמ' 52.

- "פקודת החברות" - פקודת החברות [נוסח חדש], התשמ"ג-1983⁵;
 "חוק ניירות ערך" - חוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968⁶;
 "סכום מתואם" - סכום כלשהו בתוספת אותו סכום כשהוא מוכפל בשיעור עליית המדד;
 "בורסה" - בורסה לניירות ערך שניתן לה רשיון לפי סעיף 45 לחוק ניירות ערך.
 תיקון סעיף 88 2. בסעיף 88 לפקודה, הגדרת "בורסה" - בטלה.
 ביטול סעיף 95 3. סעיף 95 לפקודה - בטל.
 הוספת כותרת 4. לפני סעיף 102 לפקודה תבוא הכותרת:
 "חלק ה'1: הקצאת מניות לעובדים".
 הוספת חלק ה'2: אחרי סעיף 102 לפקודה יבוא:

"חלק ה'2: שינוי מבנה ומיוון

פרק ראשון - מיוון חברות ואגודות שיתופיות

103. בחלק זה - הגדרות

"שבח", "מס שבח", "מס רכישה", "שווי רכישה" ו"יום רכישה" -
 כמשמעותם בחוק מס שבח מקרקעין;

"מיוון" - העברת כל הנכסים וההתחייבויות של חברה או של מספר חברות
 (להלן - חברה מעבירה) לחברה אחרת (להלן - חברה קולטת), וחיסול
 החברה המעבירה ללא פירוק, בהתאם לצו מיוון;

"נכס" - כל רכוש, בין מקרקעין ובין מטלטלין וכל זכות או טובת הנאה ראויות
 או מוחזקות, בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל;

דברי הסבר

שקל עליו חלק ה'2 לפקודה, יהיה פטור ממס בולים, זאת
 בחלק מההטבות הניתנות במסגרת מיוון.

לסעיף 103

להגדרת "מיוון": הביטוי "מיוון" שבו נעשה שימוש
 במסגרת הפרק הראשון לחלק ה'2, ייוחס למיוון סטטוטורי
 של חברות: קרי, מיוון שבו כל הנכסים וההתחייבויות של
 חברה מעבירה או של מספר חברות מעבירות, מועברים
 לחברה קולטת, ואילו החברה או החברות המעבירות מתחס-
 לות ללא פירוק, בהתאם לצו מיוון שניתן לפי סעיפים 234 או
 238 לפקודת החברות.

ההטבות לפי הפרק הראשון יינתנו רק למיוון מהסוג
 האמור ולא לשינויים מבניים אחרים כגון מיוון שבמהלכו
 מועברים נכסי חברה אחת לחברה שניה מבלי שהחברה
 הראשונה מתחסלת. שינויים מבניים אחרים אלה יידונו
 במסגרת הפרק השני לחלק ה'2.

להגדרת "נכס": מוצע להגדיר את המונח "נכס" בצורה
 הרחבה ביותר, ככולל הן נכסים מוחשיים והן נכסים לא
 מוחשיים, הן מקרקעין והן מטלטלין, הן נכסים קבועים והן
 מלאי.

לסעיף 3 סעיף 95 לפקודה קובע החיית מס לגבי ריוח
 הון שהפיק אדם ממכירת נכס לחברה תמורת מניות בלבד בה,
 אם מיד לאחר המכירה היו בידו אותו אדם 90 אחוזים לפחות
 מכוח ההצבעה בחברה.

במסגרת פרק שני לחלק ה'2 לפקודה הכלול בהצעת חוק
 זו, מוצע לקבוע מחדש את הנסיבות שבהן העברת נכסים
 תמורת מניות לא תחויב במס. במקביל, מוצע לבטל את סעיף
 95 הקיים.

לסעיף 4 מוצע לקבוע כי הקצאת מניות על ידי חברה
 קולטת לבעלי מניות של חברה מעבירה במסגרת מיוון
 שחלות לגביה הוראות חלק ה'2 לפקודה, תהיה פטורה מאגרת
 רישום ומאגרת הון לפי פקודת החברות, זאת כחלק
 מההטבות הניתנות במסגרת מיוון.

לסעיף 5 מוצע לקבוע כי דו"ח על הקצאת מניות בידי
 חברה קולטת לבעלי מניות של חברה מעבירה במסגרת מיוון

⁵ דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 37, עמ' 761.
⁶ ס"ח התשכ"ח, עמ' 234.

"צו מיוזג" - צו שניתן לפי סעיף 234 או סעיף 238 לפקודת החברות:

"זכות בחבר-בני-אדם" - זכות בחבר-בני-אדם, המקנה זכות מהזכויות המנויות להלן, בין שהיא מוענקת במסמכי ההתאגדות של חבר-בני-האדם או על פיהם, או בהסכם עם חבר הגמנה על חבר-בני-האדם:

(1) חברות בחבר-בני-אדם או זכות לנכסיו בפירוק או זכות לרווחיו או זכות לניהולו או זכות להצבעה בו, זכן כל זכות אחרת בחבר;

(2) זכות ברירה או זכות תביעה ביחס לכל אחת מהזכויות המפורטות בפסקה (1), מהחבר או מבעל זכות מהזכויות האמורות;

(3) זכות להורות במישרין או בעקיפין למחזיק בכל אחת מהזכויות המפורטות בפסקאות (1) ו-(2), על הדרך להפעיל את זכותו.

103א. הוראות פרק זה יחולו גם לגבי מיוזג של אגודות שיתופיות, או לגבי מיוזג שאחד הצדדים לו הוא אגודה שיתופית, והכל בשינויים המחוייבים ובתיאום ושינויים שיוורה הנציב.

תחולה על אגודות שיתופיות

103ב. ההטבות לפי פרק זה יחולו לגבי מיוזג, אם הוכח להנחת דעת הנציב כי מתקיימים כל אלה:

תנאים לזכאות

(1) החברות מבקשות להתמזג לתכלית עסקית וכלכלית והמטרה העיקרית של המיוזג הינה לאפשר ניהול ותפעול מאוחד של עסקיהן והימנעות ממס או הפחתת מס אינן אחת מהמטרות המרכזיות של המיוזג;

(2) רוב הנכסים שהועברו אל החברה הקולטת במסגרת המיוזג, ורוב הנכסים שהיו ברשותה ערב המיוזג, נשארו ברשותה בתקופה שתחילתה במועד המיוזג וסופה שנתיים לאחר תום שנת המס שבה ניתן צו המיוזג, ונעשה בהם בתקופה האמורה שימוש מקובל, בנסיבות הענין, במהלך עסקי החברה;

לענין זה -

(א) "נכס" - למעט מלאי;

דברי הפכר

החברות המתמזגות והן על בעלי מניותיהן. הזכות להטבות תחול מכות החוק בלא שיהא צורך לקבל אישור מראש או בדיעבד מועדת מיוזגים.

ואלו התנאים:

(1) החברות מבקשות להתמזג לתכלית עסקית וכלכלית לית: המטרה המרכזית של המיוזג הינה ניהול ותפעול מאוחד של עסקיהן. ולא הימנעות ממס או הפחתת מס.

(2) רוב הנכסים שהועברו אל החברה הקולטת במסגרת המיוזג, ורוב הנכסים שהיו בבעלותה ערב המיוזג, נשארו בבעלותה כמשך שנתיים לפחות ונעשה בהם בתקופה האמורה, שימוש שהינו מקובל בנסיבות הענין, במהלך עסקי החברה. נמכר נכס של החברה, ותוך תקופה של ארבעה חדשים לפני או אחרי המכירה נרכש במקומו נכס המשמש את החברה לאותה מטרה, לא יראו לענין זה את הנכס הראשון כאילו נמכר.

לסעיף 103א

הוראות החוק המוצע מתייחסות כראש וראשונה למקרה השכיח של מיוזג חברות. עם זאת, מוצע לקבוע שהטבות המס יינתנו גם במקרה של מיוזג אגודה שיתופית אחת עם אגודה שיתופית אחרת, או במקרה של מיוזג חברה עם אגודה שיתופית. מכיון שזולק מהוראות החוק המוצע מתאימות למיוזג חברות ולא למיוזג אגודות שיתופיות, מוצע לקבוע שבמיוזגים מהסוג האמור יחולו הוראות פרק זה בשינויים המחוייבים ובתיאום ושינויים שיוורה הנציב.

לסעיף 103ב

סעיף זה מונה שורה של תנאים מצטברים החייבים להתקיים כתנאי למתן ההטבות לפי חלק ה'. נטל ההוכחה לכך שכל התנאים מתקיימים יוטל על מי שתובע את ההטבות. משהוכח כי נתקיימו כל התנאים, יחולו ההטבות הן על

(ב) "רוב הנכסים" – נכסים שבמועד המיזוג מחיר השוק שלהם במכירה ממוכר מרצון לקונה-מרצון, היה למעלה מ-50% ממחיר השוק של כלל נכסי החברה, באותו מועד:

(ג) מכרה החברה נכס ורכשה בתוך תקופה של ארבעה חדשים לפני או אחרי אותה מכירה, נכס אחר במקומו, המשמש את החברה לאותה מטרה, לא יראו לענין פסקה זו את הנכס האמור כאילו נמכר.

(3) בחברה הקולטת נמשכת, בתקופה שתחילתה במועד המיזוג וסופה שנתיים לאחר תום המס שבה ניתן צו המיזוג, עיקר הפעילות הכלכלית שהיתה בחברות המתמוגות ערב המיזוג:

(4) בעד העברת הנכסים מהחברה המעבירה לחברה הקולטת הקצתה החברה הקולטת מניות מסוג אחד כלבד לכל בעלי המניות של החברה המעבירה בהתאם לחלקם היחסי בכלל הזכויות בחברה המעבירה, ולא ניתנה תמורה נוספת כלשהי בעד הנכסים על ידי החברה הקולטת או על ידי כל אדם אחר, בין במישרין ובין בעקיפין; הנציב רשאי לקבוע כי לגבי חברה קולטת שהיא בעלת מניות בחברה מעבירה יחולו הוראות פסקה זו בתיאומים שיוורה:

(5) הזכויות שיש בחברה הקולטת אחרי המיזוג, לכלל בעלי המניות בכל אחת מהחברות המשתתפות במיזוג, הן בהתאם ליחס שבין שווי השוק, במועד המיזוג, של נכסי החברה שהם היו בעלי מניותיה ערב המיזוג לבין שווי השוק במועד המיזוג של כלל נכסי החברות המשתתפות במיזוג; לענין זה, "נכסים" – נכסים של חברה לאחר ניכוי התחייבויות תיה; הנציב רשאי לקבוע כי לגבי חברה קולטת שהיא בעלת מניות בחברה מעבירה יחולו הוראות פסקה זו בתיאומים שיוורה:

(6) החברה הקולטת היא אחת מאלה:

(א) תושבת ישראל שהתאגדה בישראל לפי פקודת החברות:

(ב) תושבת חוץ שאישר הנציב לענין חלק זה; אישור כאמור יכול שיהיה מותנה במתן ערבות ובתנאים אחרים, כפי שיקבע הנציב:

(7) לבעלי המניות בכל אחת מהחברות המשתתפות במיזוג יש יחד, בתקופה שתחילתה במועד המיזוג וסופה שלוש שנים לאחר תום שנת

דברי הסבר

(5) הזכויות שיש בחברה הקולטת אחרי המיזוג, לכלל בעלי המניות בכל אחת מהחברות המשתתפות במיזוג, הן בהתאם ליחס שבין שווי השוק במועד המיזוג של נכסי החברה שהם היו בעלי מניותיה ערב המיזוג לשווי השוק במועד המיזוג של כלל נכסי החברות המשתתפות במיזוג:

(6) החברה הקולטת היא תושבת ישראל שהתאגדה לפי פקודת החברות, או חברה תושבת חוץ שאישר הנציב לענין זה:

(7) לבעלי המניות בכל אחת מהחברות המשתתפות במיזוג יש יחד, בתקופה שתחילתה במועד המיזוג וסופה

(3) בחברה הקולטת נמשכת, במשך שנתיים לפחות, עיקר הפעילות הכלכלית שהיתה בחברות המתמוגות ערב המיזוג.

(4) בעד העברת הנכסים מהחברה המעבירה לחברה הקולטת הקצתה החברה הקולטת מניות מסוג אחד כלבד, לכל בעלי המניות של החברה המעבירה, בהתאם לחלקם היחסי בחברה המעבירה, ולא ניתנה תמורה נוספת כלשהי, במישרין או בעקיפין; עם זאת, תשלום במוזמן לבעלי מניות מיעוט לא ימנע מתן הטבות אם בעלי מניות המיעוט פרשו מן הגוף המתמוג ואינם בעלי מניות בו:

המס שבה ניתן צו המיזוג, לפחות 25% בכל אחת מהזכויות בחברה הקולטת: הנציב רשאי להפחית את השיעור האמור לגבי מיזוג פלוני אם שוכנע כי עיקר הפעילות הכלכלית בחברות המתמזגות תישמר בחברה הקולטת גם בשיעור נמוך יותר:

(8) לבעלי המניות בחברות המשתתפות במיזוג, יש יחד בתקופה הקבועה בפסקה (7), לפחות 51% מכל הזכויות בחברה הקולטת, ואם מניות החברה הקולטת נסחרות בבורסה – לפחות 74% מכל הזכויות בחברה:

(9) אף לא אחד מבעלי המניות בחברות המתמזגות מכל במכירה מרצון בשנה כלשהי בתקופה הקבועה בפסקה (7) יותר מ-10% מהמניות שהיו לו בחברה הקולטת מיד לאחר מועד המיזוג; לענין זה, "מכירה" – לרבות מתן אופציה לרכישה במועד מאוחר אך למעט העברה מכוח דין או צו של בית משפט:

(10) המניות שהקצתה החברה הקולטת כאמור בפסקה (4) הוקצו שלא על פי תשקיף:

(11) מועד המיזוג כפי שנקבע בצו המיזוג הוא בתום שנת המס שבה ניתן צו המיזוג או בתום שנת המס שקדמה לה, ובלבד שמועד המיזוג אינו קודם למועד הגשת הבקשה למתן צו המיזוג:

(12) החברות המתמזגות ובעלי המניות שלהן, מהסוגים שקבע שר האוצר בתקנות, הגישו לפקיד השומה, תוך שלושים ימים מהיום שבו ניתן צו המיזוג, דין וחשבון הכולל את כל הפרטים והעובדות הנוגעים למיזוג, במישרין או בעקיפין, וכן את צו המיזוג, חוזה המיזוג, אישורים, חוות דעת, הצהרות, דו"חות כספיים, דו"ח על ייעוד הנכסים המועברים במסגרת המיזוג וכל דו"ח או פרט אחר, הכל כפי שיקבע שר האוצר בתקנות.

דברי הסבר

(10) המניות שהקצתה החברה הקולטת לבעלי המניות של החברה המעבירה, לא הונפקו במסגרת הנפקה לציבור בתשקיף שבו צויין כי הבורסה אישרה את רישום המניות למסחר בה:

(11) מועד המיזוג הוא 31 בדצמבר לשנת המס שבה ניתן צו המיזוג או לשנת המס שקדמה לה, הכל כפי שנקבע בצו המיזוג, ובלבד שמועד המיזוג לא יקדם למועד הגשת הבקשה למתן צו המיזוג:

(12) החברות המתמזגות ובעלי מניות שלהן שנקבעו לענין זה בתקנות, הגישו לפקיד השומה תוך שלושים ימים מהיום שבו ניתן צו המיזוג, דין וחשבון הכולל את כל הפרטים והעובדות הנוגעים, במישרין או בעקיפין, למיזוג וכן את חוזה המיזוג, אישורים, חוות דעת, הצהרות, וכל דו"ח או פרט אחר, הכל כפי שיקבע שר האוצר בתקנות.

שלוש שנים לאחר תום שנת המס שבה ניתן צו המיזוג, לפחות 25% בכל אחת מהזכויות בחברה הקולטת: הנציב רשאי להפחית את השיעור האמור לגבי מיזוג פלוני אם שוכנע כי עיקר פעילות החברות המתמזגות תישמר גם בשיעור נמוך יותר:

(8) לבעלי המניות בחברות המתמזגות יש ביחד בתקופה הקבועה בפסקה (7) לעיל, לפחות 51% מכל הזכויות בחברה הקולטת, ואם מניות החברה הקולטת נסחרות בבורסה – לפחות 74% מכל הזכויות בה:

(9) אף לא אחד מבעלי המניות מכר במכירה מרצון, בשנה כלשהי בתקופה הקבועה בפסקה (7), יותר מ-10% מהמניות שהיו לו בחברה הקולטת, מיד לאחר מועד המיזוג:

103.ג. (א) על אף האמור בסעיף 103ב(4), אם נקבע בצו המיזוג כי בעלי מניות מיעוט בחברה מעבירה, שהתנגדו לצו המיזוג בכית המשפט, יקבלו תשלום במזומנים מהחברה הקולטת בתמורה למניותיהם בחברה המעבירה ולא יקבלו זכויות כלשהן בחברה הקולטת, לא יהיה בכך כדי לשלול את ההטבות הקבועות בפרק זה, ובלבד שההטבות האמורות לא יחולו לגבי בעלי מניות המיעוט שקיבלו תשלום כאמור, והם יחוייבו במסים החלים לפי כל דין; לענין סעיף קטן זה -

"בעלי מניות מיעוט" - בעלי מניות שלכולם יחד אין יותר מ-25% מזכות כלשהי בחברה ושאיף לא אחד מהם קרוב של אדם שיש לו מניות בחברה הקולטת לאחר מועד המיזוג;

"קרוב" - כל אחד מאלה:

- (1) קרוב כמשמעותו בסעיף 76;
 - (2) מי שהוא בעל שליטה כהגדרתו בסעיף 32(9), בחבר-כני-אדם שהוא בעל מניות בחברה הקולטת;
 - (3) מי שבעל מניות בחברה הקולטת הוא בעל שליטה כאמור, בו.
- (ב) שר האוצר יקבע בחקנות תיאומים שייעשו לענין סעיף 103ב(4) ו-5) לגבי מיזוג שבו שולמה תמורה במזומן כאמור בסעיף זה.

103.ד. מכירת מניות של חברה מעבירה במסגרת מיזוג, והעברת נכסי חברה מעבירה לחברה קולטת במסגרת מיזוג, לא יחויבו במס לפי פקודה זו ולפי חוק מס שבת: לענין זה, "מכירה" - כהגדרתה בסעיף 88.

פטור ממסים

103.ה. נכס שהועבר לחברה קולטת במיזוג, המחיר המקורי שלו, יתרת המחיר המקורי, שווי הרכישה ויום הרכישה, הכל לפי הענין, יהיו כפי שהיו בחברה המעבירה; לגבי נכס כאמור שהוא מלאי, יראו כעלות המלאי את העלות שנקבעה לענין שומת החברה המעבירה לשנת המס המסתיימת במועד המיזוג.

דין נכס שהועבר
במיזוג

דברי הסבר

לחברה הקולטת לא תחויב במס הכנסה, מס רווח הון, מס שבת מקרקעין ומס רכישה, והמרת מניות החברה המעבירה במניות החברה הקולטת, לא תחויב במס על רווח הון בידי בעלי המניות. כמו כן, הקצאת מניות על ידי חברה קולטת לבעלי מניות של חברה מעבירה, תהיה פטורה מאגרת רישום, מאגרת הון וממס בולים.

לסעיף 103ה

נכסים שהועברו במיזוג ימשיך לחול לגביהם בחברה הקולטת, לצורך דיני המס, הדין שחל לגביהם בחברה המעבירה. כלומר, הפחת, המחיר המקורי, יתרת המחיר המקורי, שווי הרכישה ויום הרכישה ימשיכו להיות מתושבים באותו אופן שבו היו מחושבים אילו לא הועברו הנכסים במסגרת המיזוג. המשמעות של המשכיות זו מתבטאת, בין היתר, בכך שבעת מכירת הנכסים בידי החברה הקולטת יכלול ברווח ההון ובהכנסה ממכירתם גם הרווח וההכנסה שנצברו בתקופה שבה היו הנכסים בידי החברות המעבירות. כלומר, הפטור ממס הניתן בעת המיזוג הינו למעשה דחייה של

לסעיף 103ג

סעיף 103ב(4) המוצע מתנה את מתן ההטבות בכך שהתמורה היחידה שניתנה בעד נכסי החברות המעבירות היא מניות מסוג אחד בלבד.

בסעיף 103ג מוצע לקבוע לכך חריג, לפיו תשלום במזומנים מהחברה הקולטת לבעלי מניות מיעוט לא ישלול את ההטבות לגבי החברות ולגבי בעלי מניות אחרים, ובלבד שבעלי מניות מיעוט שקיבלו תמורה במזומן כאמור לא יהיו זכאים להטבות לפי חלק ה'2 והם יחוייבו במסים החלים לפי כל דין.

כ"בעלי מניות מיעוט" יראו בעלי מניות אשר ביחד אין להם יותר מ-25% מזכות כלשהי בחברה ואף לא אחד מהם קרוב של אדם שיש לו מניות בחברה הקולטת לאחר המיזוג.

לסעיף 103ד

מיזוג שיעמוד בתנאים הקבועים בחוק לא ייחשב כאירוע מס. כתוצאה מכך, העברת נכסי החברות המעבירות

1103. מכר אדם מניה של חברה קולטת שהוקצתה לו במיזוג (להלן - המניה החדשה), יחולו הוראות אלה:

(1) יראו כמחיר המקורי של המניה החדשה, את המחיר המקורי של המניה שהיתה לו בחברה המעבירה (להלן - המניה הישנה) כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד מיום רכישה ועד למועד המיזוג; ההפרש בין המחיר המקורי של המניה הישנה לבין מחירה המתואם כאמור ייקרא להלן "הפרש התיאום";

(2) על הפרש התיאום יוטל מס בשיעור של 10% והוא ישולם בעת מכירת המניה החדשה;

(3) שר האוצר רשאי לקבוע בתקנות סייגים ותיאומים לגבי האמור בפסקאות (1) ו-(2), לגבי נישום שהיה לו בשנה המסתיימת במועד המיזוג הפסד ריאלי אילו היה מוכר את מניותיו במועד המיזוג;

(4) יראו כמועד הרכישה של המניה החדשה את מועד המיזוג;

(5) על אף האמור בפסקה (2), לא יוטל מס, לפי סעיף 88, על הפרש התיאום אם במועד המיזוג חל פטור על מכירת המניות, לפי סעיף 97(ג).

1103. שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע בתקנות 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.

תיאומים לענין
מניות הנסחרות
בבורסה

1103. (א) הפסד כאמור בסעיף 28 שהיה לחברה מעבירה או לחברה קולטת עד למועד המיזוג ושניתן להעבירו לשנים הבאות לפי סעיף 28, יותר לקיזוז כשהוא מתואם כנגד הכנסתה של החברה הקולטת החל במועד המיזוג, ובלבד שבכל שנת מס לא יותר לקיזוז סכום העולה על 20% מסך כל ההפסדים של החברות המעבירות והחברה הקולטת כשהם מתואמים כאמור או על 50% מהכנסתה החייבת של החברה הקולטת לפני ההפסד, הכל לפי הנמוך שביניהם.

קיזוז הפסדים של
חברה מעבירה
וחברה קולטת

דברי הסבר

לסעיף 1103

מכיון שמכירת מניות נסחרות בבורסה פטורה ממס בתנאים מסוימים, יש צורך לקבוע תיאומים שיחולו במקרים של מיזוג בין חברה שמניותיה נסחרות בבורסה לבין חברה שמניותיה אינן נסחרות בבורסה או בין חברות שמניותיהן נרשמו למסחר בבורסה במועד המיזוג או לאחריו או חברות שמניותיהן נמחקו ממסחר בבורסה במועד המיזוג או לאחריו.

לסעיף 1103

חברות מתמזגות שיש להן הפסדים שנצברו לצרכי מס, יוכלו לקזז את ההפסדים כנגד הכנסת החברה הקולטת. עם זאת, קיזוז הפסדים מועברים כאמור יתפרס על פני 5 שנים, כאשר בכל שנה יותרו בקיזוז 20% מההפסדים במגבלת תקרות הקבועות בחוק המוצע, זאת כדי למנוע קיזוז בלתי מבוקר העשוי לגרום, בשנה פלונית, להקטנה משמעותית

תשלום המס במועד המיזוג ועד למועד שבו יש מימוש אמיתי של הנכסים.

לסעיף 1103

גם לגבי מניות שהוקצו לאדם במסגרת מיזוג תחול המשכיות, ובעת מכירתן ישולם המס שנצבר על המניות שהיו למוכר בחברה המעבירה. תוצאה זו תושג כתוצאה מכך שהמחיר המקורי של המניה החדשה יהיה המחיר המקורי של המניה שהיתה למוכר בחברה המעבירה (להלן - המניה הקודמת), כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד מיום רכישה המניה הקודמת ועד למועד המיזוג.

על עליית הערך האינפלציונית של המניה הקודמת יוטל מס בשיעור של 10%. מס זה לא יוטל אם במועד המיזוג חל פטור על מכירת המניות לפי סעיף 97(ג) לפקודה, בשל כך שהן נסחרות בבורסה.

(ב) הפסד הון שהיה לחברה מעבירה עד למועד המיזוג והניתן לקיזון בשנים הבאות לפי סעיף 92, יותר לקיזון כשהוא מתואם כנגד רווח הון של החברה הקולטת החל במועד המיזוג, ובלבד שבכל שנת מס לא יותר לקיזון סכום העולה על 20% מסך כל הפסדי ההון של החברות המעבירות והחברה הקולטת כשהם מתואמים כאמור, או על 50% מרווח ההון ושבת המקרקעין של החברה הקולטת, הכל לפי הנמוך ביניהם: ההגבלה הקבועה בסעיף 92 לגבי תקופת הקיזון לא תחול לגבי הפסד הון כאמור.

(ג) הפסד או הפסד הון כאמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב) שלא ניתן היה לקיזון באותה שנה, בשל ההגבלה לגבי 50% מההכנסה החייבת, מרווח ההון ומשבת המקרקעין, יותר בקיזון בשנות המס שלאחר מכן זו אחר זו כשהוא מתואם לפי הדין החל עליו בחברה הקולטת, והתקרה של 20% הקבועה בסעיפים הקטנים האמורים לא תחול לענין זה, ובלבד שסך כל ההפסד המתואם שניתן יהיה לקיזון לא יעלה על 50% מהכנסתה החייבת של החברה לפני קיזון הפסדים או מרווח ההון ושבת המקרקעין שלה באותה שנת מס, לפי הענין.

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

(ה) על אף האמור בסעיף קטן (כ), הפסד הון שהיה לאחת החברות המתמזגות לפני המיזוג ניתן יהיה לקיזון במלואו כנגד רווח הון או שבת של החברה הקולטת שנבע ממכירת נכס שהיה ערב המיזוג כבעלות החברה האמורה, או שהיה לחברה הקולטת לפני מועד המיזוג, לפי הענין; על יתרת הפסד שלא ניתן לקיזון על פי סעיף קטן זה יחולו הוראות סעיפים קטנים (א) ו-(ד).

(ו) על אף האמור בסעיף קטן (א), הפסד שהיה לאחת החברות שהתמזגו מהשכרת בנין לפני יום המיזוג, ניתן יהיה לקיזון לפי סעיף 28(ח).

(ז) הנציב רשאי לקבוע כי הפסד או הפסד הון שחל עליו האמור בסעיף זה לא ניתן יהיה לקיזון בחברה הקולטת או שניתן יהיה לקיזון רק חלק ממנו, אם שוכנע שכחוצאה מהמיזוג תיגרום הפחתת מס עקב קיזון ההפסד האמור ובלבד שאם ביקשו החברות המתמזגות מהנציב אישור מראש לפי סעיף 103ט, על הנציב להודיע את החלטתו לפי פסקה זו ביחד עם מתן ההודעה לפי סעיף 103ט(ה); על החלטת הנציב ניתן יהיה לערער במסגרת הערעור על השומה לשנת המס שבה קבע כאמור, ואם לא נעשתה שומה לאותה שנת מס ניתן יהיה לערער על כך בערעור נפרד.

103ט. (א) מי שפנה לבית משפט בבקשה לצו מיזוג יהיה רשאי לפנות לנציב לפני מתן הצו ולבקש אישור כי תכנית המיזוג הצפויה עומדת בתנאים המפורטים בסעיף 103ב.

אישור מראש
מאת הנציב
לתכנית מיזוג

דברי הסבר

מיוזגים או של כל גוף אחר. חברות שהתמזגו במיזוג שנתקיימו לגבי התנאים שפורטו לעיל, תהיינה זכאיות לדרוש מפקיד השומה, בדו"ח השנתי, את הטבות המס.

בהכנסות המדינה. בנוסף לכך, נציב מס הכנסה יוסמך להגביל את קיזון ההפסדים אם לדעתו אחת מתוצאות המיזוג תהיה הפחתת מסים בדרך של קיזון ההפסדים.

לסעיף 103ט

עם זאת, כדי למנוע מצב מתמשך של אי ודאות, תינתן לחברות שפנו לבית משפט בבקשה לצו מיזוג, אפשרות

הטבות המס אינן מותנות באישור מראש של ועדת

(ב) המבקש אישור לפי סעיף זה ישלם אגרת בקשה בסכום שיקבע שר האוצר בתקנות, ורשאי השר לקבוע שהאגרה תהיה בשיעור משווי נכסי החברות המתמזגות או מהונן המתואם לאינפלציה או לפי חישוב אחר.

(ג) הבקשה תכלול את כל הפרטים והעובדות הנוגעים למיזוג הצפוי, ויצורפו אליה מסמכים, אישורים, חוות דעת, הצהרות, הערכות, חוזה המיזוג, בקשת המיזוג שהוגשה לבית המשפט וכל פרט אחר, הכל כפי שיקבע שר האוצר בתקנות; הנציב רשאי לדרוש כל פרט נוסף שייראה לו דרוש לענין החלטתו בבקשה.

(ד) הנציב רשאי לאשר כי פרטי תכנית המיזוג עומדים בתנאים המפורטים בסעיף 103ב, או כי יעמדו בהם אם יתמלאו תנאים או יינקטו פעולות שיקבע הנציב, וכן רשאי הוא להתנות את מתן האישור האמור בתנאים שיקבע.

(ה) הנציב יודיע לחברות את החלטתו ואת נימוקיו תוך 90 ימים מיום שהגיעה אליו הבקשה וכל המסמכים כאמור בסעיף קטן (ג), ואולם הוא יהיה רשאי להאריך את המועד האמור עד 180 ימים, ובאישור שר האוצר, לתקופה נוספת.

(ו) על החלטת הנציב לפי סעיף קטן (ה) לא יהיה ערעור.

(ז) לא השיב הנציב על הבקשה תוך המועד שנקבע בסעיף קטן (ה), יראו בכך אישור לכאורה שהמיזוג עומד בתנאים המפורטים בסעיף 103ב.

(ח) אישר הנציב כי פרטי תכנית מיזוג ממלאים אחר התנאים הקבועים בסעיף 103ב, לא יוכל לחזור בו מקביעה זו, אלא אם כן נתברר כי הפרטים שנמסרו לו אינם נכונים או אינם מלאים או שהתברר כי פרטים שפורטו כאמור לא נתקיימו או כי תנאים שהתנה הנציב כאמור בסעיף קטן (ד) לא נתקיימו.

(ט) נתן הנציב אישור כאמור בסעיף קטן (ד), יחולו ההטבות הקבועות בפרק זה החל במועד המיזוג כפי שנקבע בצו המיזוג וכל עוד נתמלאו פרטי תכנית המיזוג כפי שהוגשו לנציב, והתנאים הקבועים בסעיף 103ב.

103. (א) ניתנו ההטבות לפי פרק זה בשנה פלונית, ולאחר מכן נתברר כי לא נתקיים במועד תנאי מהתנאים הקבועים בסעיף 103ב, יודיע על כך פקיד השומה לצדדים למיזוג; ניתנה הודעה כאמור, יבוטלו ההטבות למפרע ממועד נתינתן, והצדדים למיזוג ובעלי מניותיהם יחויבו במסים ובתשלומי החובה שניתן להם פטור מהם כתוספת הפרשי הצמדה וריבית ממועד המיזוג ועד מועד התשלום.

מתן ההטבות
ושלילתן

דברי הסבר

לסעיף 103

במקרה שניתנו הטבות מס ולאחר מכן התברר כי תנאים הקבועים בחוק לא נתקיימו, יישללו ההטבות למפרע והחכימות ובעלי המניות יתחייבו במס שנפטרו ממנו כתוספת הפרשי הצמדה וריבית.

עם זאת, במקרה שאי העמידה בתנאים הקבועים בחוק נבעה מהתנהגות מיעוט בעלי המניות, שלא בידיעתם או שלא בשליטתם של רוב בעלי המניות, הנציב יהיה רשאי לקבוע כי

לפנות לנציב מס הכנסה, לפני המיזוג, בבקשה כי יאשר שהמיזוג אכן עומד בתנאים המפורטים בחוק ולכן מוזכים בהטבות המס.

מיזוג שהנציב יאשר כי הוא עומד בתנאים הקבועים בחוק, יינתנו לגביו ההטבות והנציב לא יוכל לחזור בו מאישורו, למעט במקרה שבו יתברר כי הפרטים שנמסרו לו אינם נכונים או אינם מלאים או אם התברר כי פרטים שפורטו בפניה לנציב לא נתקיימו.

(ב) הודעה כאמור בסעיף קטן (א) תינתן תוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה נמסר לפקיד השומה דו"ח לפי סעיף 131 שענינו שנת המס לגביה טוען פקיד השומה לאי קיום התנאי האמור: ניתנה הודעה כאמור, יערוך פקיד השומה שומות מתוקנות לצדדים למיזוג תוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה הגיעה לנישום הודעת הביטול ודין שומה לפי סעיף זה כדין שומה לפי סעיף 145.

(ג) מסים, אגרות, ותשלומי חובה אחרים שהחברה המעבירה חייבת לפי חוק מס כמשמעותו בחוק קיזוז מסים, התש"ם-1980, לגבי שנות המס שלפני מועד המיזוג, ואם נשללו ההטבות לפי סעיף קטן (א) – גם תשלומים כאמור המתייחסים לשנות המס שלאחר מועד המיזוג, ניתן יהיה לגבותם מכל אחד מאלה:

(1) מהחברה הקולטת:

(2) ממי שהיה בעל מניות בחברה המעבירה ערב המיזוג וקיבל במסגרת המיזוג מניות בחברה הקולטת: ואולם לא ניתן יהיה לגבות ממנו סכום העולה על חלק יחסי מהתשלומים האמורים בהתאם לחלקו בחברה המעבירה ערב המיזוג, כפי שנקבע לענין סעיף 103ב(4).

(ד) קנס וכל סכום אחר שניתן היה לגבות מאדם כלשהוא אילולא המיזוג, ניתן יהיה לגבות מאותו אדם גם לאחר המיזוג.

(ה) על אף האמור בסעיף קטן (ב), אם בשנת מס פלונית ניתנו הטבות לפי חלק זה ובשנת מס מאוחרת יותר לא נתקיים תנאי מהתנאים הקבועים בסעיף 103ב שהמועד לקיומו הוא באותה שנה, רשאי הנציב לקבוע כי ההטבות לא יישללו לגבי החברות המתמזגות או חלק מהן או לגבי בעל מניות פלוני, אם שוכנע כי אי קיום התנאי נגרם מחמת פעולה חד-צדדית של מיעוט בעלי המניות, שלא בידיעה או שלא בשליטה של רוב בעלי המניות.

(ו) שר האוצר רשאי לקבוע בתקנות, לגבי כל חברה או בעל מניות שההטבות הקבועות בחלק זה נשללו מהם לפי סעיף זה, הוראות לגבי דו"חות, אישורים, תווט דעת, והצהרות שעליהם להגיש לנציב, וכן רשאי הוא לקבוע תיאומים שיעשו בחישוב הכנסתם, הכנסתם החייבת, שבח כמשמעותו בסעיף 6(ב) לחוק מס שבת, והמס המגיע, לרבות הוראות בענין אי התרת הוצאות, אי קיזוז הפסדים, ראיית רווח הון כרווח הון ריאלי ותיאומי הון כאמור בסעיף 3 לתוספת לחוק תיאומים בשל אינפלציה, וכן רשאי הוא לקבוע לבעלי מניות שונים הוראות שונות לפי מידת אחריותם לאי קיום התנאי שבשלו נשללו ההטבות.

ד ב ר י ה ס כ ר

בחברה המעבירה ערב המיזוג וקיבל במסגרת המיזוג מניות בחברה הקולטת: ואולם, מבעל מניות כאמור ניתן יהיה לגבות רק חלק יחסי מהמסים האמורים, בהתאם לחלקו בחברה המעבירה ערב המיזוג.

קנס וכל סכום אחר שניתן היה לגבות מאדם כלשהוא אילולא המיזוג, ניתן יהיה לגבות מאותו אדם גם לאחר המיזוג.

ההטבות יישללו רק מאותם בעלי מניות שגרמו לאי קיום התנאים.

מסים, אגרות ותשלומי חובה שהחברה מעבירה חייבת לגבי שנות המס שלפני מועד המיזוג, ובמקרה של שלילת הטבות – גם לגבי שנות מס שאחרי מועד המיזוג, ניתן יהיה לגבות אותם מהחברה הקולטת וכן ממי שהיה בעל מניות

⁷ ס"ח התש"ם, עמ' 50.

(ז) על החלטה לשלול הטבות לפי סעיף זה ניתן יהיה לערער במסגרת הערעור על השומה לשנת המס, ואם לא נעשתה שומה לאותה שנת מס ניתן יהיה לערער על כך בערעור נפרד.

103 י"א. (א) המונחים בסעיף זה שלא הוגדרו במפורש בפקודה זו, יפורשו כמשמעותם בחוק תיאומים בשל אינפלציה ובחוק מיסוי בתנאי אינפלציה, לפי הענין.

(ב) נכס שהועבר לחברה קולטת במיזוג, יראוהו כנכס מוגן או כנכס קבוע לפי רישומו בפנקסי החברה המעבירה, ויחושבו בשלו גריעה מההון או שינוי שלילי, לפי הענין, מהמועד שהיה חל לענין זה אילו נשאר הנכס בידי החברה המעבירה ולא הועבר לחברה הקולטת.

(ג) הפרש ריאלי כהגדרתו בסעיף 6(ג) לחוק תיאומים בשל אינפלציה, שהיה לחברה קולטת או לחברות מעבירות, ולא קוזז לפני מועד המיזוג, יקוזז בהתאם להוראות הסעיף האמור בחברה הקולטת, החל בשנת המס שלאחר מועד המיזוג.

(ד) לענין חישוב תיאומי הון כאמור בסעיף 3 לתוספת א' לחוק תיאומים בשל אינפלציה, בחברה הקולטת, יראו רישומים שנעשו בפנקסי החברה המעבירה או בדו"חות שהגישה לתקופה שעד מועד המיזוג, כאילו נעשו בפנקס החברה הקולטת ובדו"חות שהגישה.

(ה) על יתרת ניכוי בשל אינפלציה שיש לחברה קולטת, ושמקורה בתקופה המסתיימת במועד המיזוג, יחולו הוראות סעיף 103ח, ואולם יתרת ניכוי כאמור שלא הותרה בניכוי בשל מגבלת התקרה הקבועה בסעיף 7(ב) לחוק תיאומים בשל אינפלציה, תותר בניכוי במלואה בחברה הקולטת ולא יחולו לגביה המגבלות הקבועות בסעיף 103ח.

(ו) שר האוצר רשאי לקבוע בתקנות תיאומים הנדרשים לענין חוק תיאומים בשל אינפלציה, לענין פרק שביעי 3 לחוק לעידוד השקעות הון ולגבי מי שמנהל את ספריו במטבע חוץ.

103 י"ב. (א) שונה ייעודו של נכס בעת העברתו מחברה מעבירה לחברה קולטת, לא יחול הפטור הקבוע בסעיף 103ד לגבי העברת אותו נכס.

שינוי הייעוד
של נכס

דברי הסבר

לסעיף 103 י"א

שלא הותרה בניכוי בשל מגבלת התקרה הקבועה בסעיף 7(ב) לחוק תיאומים בשל אינפלציה, תותר בניכוי במלואה ולא יחולו לגביה המגבלות הקבועות בסעיף 103ח.

גם לענין חוק תיאומים בשל אינפלציה וחוק מיסוי בתנאי אינפלציה תחול המשכיות לגבי נכס שהועבר לחברה קולטת במיזוג; כלומר יראוהו כנכס מוגן או כנכס קבוע לפי רישומו בפנקסי החברה המעבירה ויחושבו בשלו גריעה מההון או שינוי שלילי מהמועד שהיה חל לענין זה אילו נשאר הנכס בידי החברה המעבירה ולא הועבר לחברה הקולטת.

הפרש ריאלי מניירות ערך שהיה לחברה קולטת או לחברות מעבירות ולא קוזז לפני מועד המיזוג, יקוזז בחברה הקולטת החל בשנת המס שלאחר מועד המיזוג.

יתרת ניכוי בשל אינפלציה שיש לחברה קולטת ושמקורה בתקופה המסתיימת במועד המיזוג, דינה היא כדון כל הפסד שמקורו בתקופה שקדמה למיזוג, ואולם יתרת ניכוי כאמור

לסעיף 103 י"ב

הפטור ממס החל בעת העברת נכס מחברה מעבירה לחברה קולטת, לא יחול אם שונה ייעודו של הנכס אגב העברת הנכס. אם שונה הייעוד בתוך תקופת שלוש שנים שלאחר ההעברה, וסכום המס הכולל שחייבים בו קטן מסכום המס שהיו חייבים בו אילו נעשה שינוי הייעוד במועד המיזוג, יראו את הנכס כאילו שונה ייעודו במועד המיזוג והמס החל בשל כך ישולם בתוספת הפרשי הצמדה וריבית ממועד המיזוג ועד יום התשלום בפועל.

(ב) שונה ייעודו של נכס שהועבר במיזוג, תוך שלוש שנים ממועד המיזוג, וסכום המס שחייבים בו בשל מכירה של נכס כאמור קטן מסכום המס הכולל שהיו חייבים בו במועד המיזוג אילו נעשה שינוי הייעוד במועד המיזוג, יראו כאילו שונה הייעוד במועד המיזוג, והמס החל בשל כך ישולם בתוספת הפרשי הצמדה וריבית ממועד המיזוג ועד יום התשלום בפועל.

(ג) בסעיף זה, "שינוי ייעוד" – כל פעולה או אירוע שיש בהם כדי לשנות את סכום המס שחייבים בו כעת מכירת הנכס.

103יג. (א) ההטבות הקבועות בחלק זה לא יחולו לגבי מיזוג שאיגוד מקרקעין צד לו; לענין זה, "איגוד מקרקעין" – כהגדרתו בחוק מס שבת, אך למעט איגוד העוסק בבניה, ורוב נכסיו מהווים מלאי עסקי בידיו.

דיון איגוד
מקרקעין

103יד. (א) מקדמות המס שחברה קולטת חייבת בהן לשנת המס שתחילתה במועד המיזוג, יחושבו לפי המקדמות שהיתה חייבת לאותה שנה החברה המעבירה והחברה הקולטת אילולא המיזוג, כתיאומים כפי שיוורה הנציב.

מקדמות של
חברה קולטת

(ב) היה מועד המיזוג בתום שנת המס שקדמה לשנה שבה ניתן צו המיזוג, יחושבו המקדמות בהתאם לאמור בסעיף קטן (א) החל מהיום שבו ניתן צו המיזוג ועד תום שנת המס שלאחר אותה שנה.

103טו. הנציב רשאי לקבוע תיאומים לגבי נכסים שהועברו במיזוג, ורשאי הוא לקבוע כי הדין שחל ערב המיזוג לענין פחת, הפחתה, ניכוי, וחוק תיאומים בשל אינפלציה ימשיך לחול לגביהם גם אחרי מועד המיזוג או שיחול בתיאומים ובשינויים כפי שיקבע.

דיון נכסים
שהועברו במיזוג

103טז. הפטור הקבוע בסעיף 9 (א7) לא יחול לגבי עובד של חברה מעבירה העובר לעבוד בחברה קולטת עקב מיזוג של החברות, ולא יראו העברתו כפרישה לענין הסעיף האמור: אולם תקופת עבודת העובד בחברה המעבירה

דיון עובד שעבר
לחברה קולטת

דברי הסבר

לסעיף 103טו

מוצע להסמיך את הנציב לקבוע תיאומים לענין ההמשכיות שתחול על נכסים שהועברו במיזוג. כך למשל הוא יוסמך לקבוע כי הדין שחל ערב המיזוג לענין פחת, הפחתה, ניכוי וחוק תיאומים בשל אינפלציה לגבי נכסים כאמור ימשיך לחול לגביהם גם אחרי מועד המיזוג או שיחול בשינויים ותיאומים שיקבע.

לסעיף 103טז

מוצע להחיל את עקרון המשכיות גם על עובדים של חברה מעבירה, ולקבוע כי עובד של חברה מעבירה שהיה בעקבות המיזוג לעובד של חברה קולטת, לא יראוהו כמי שפרש מעבודתו באופן המזכה אותו בפטור ממס לפי סעיף 9(א7) לפקודה לגבי מענק פרישה או פיצויי פיטורין. זאת משום שאף שמכחינה משפטית חל שינוי בזהות המעביד, מבחינה עניינית החברה הקולטת באה במקום החברה המעביד. עם זאת, תקופת העבודה בחברה המעבירה תוכא בחשבון לענין חישוב הפטור בעת פרישתו מהחברה הקולטת.

לסעיף 103יג

במיזוג שבו אחד הצדדים למיזוג הוא איגוד מקרקעין ללא פעילות עסקית של ממש, מטרת המיזוג הינה לרוב העברת מקרקעין מחברה מעבירה לחברה קולטת; להעברה כאמור יש להתייחס כאל מכירה רגילה ואין מקום להחיל לגביה הטבות הניתנות למיזוג.

הוראה זו לא תחול על איגוד מקרקעין העוסק בבניה ורוב נכסיו מהווים מלאי עסקי בידיו, ולכן דינו יהא כדין כל חברה.

לסעיף 103יד

לצורך חישוב מקדמות המס שחברה קולטת חייבת בהן לשנת המס שתחילתה במועד המיזוג, יחול עקרון המשכיות, כך שהמקדמות תחושבנה לפי המקדמות שהיו חייבות לאותה שנה החברות המעבירות והחברה הקולטת אילולא המיזוג, כתיאומים כפי שיוורה הנציב.

במקרה שצו המיזוג ניתן כמהלך השנה ומועד המיזוג חל בתום השנה שקדמה לאותה שנה, יחושבו לפי זה המקדמות החל ממועד מתן צו המיזוג ועד תום שנת המס שלאחר מכן.

תובא כחשבון לענין חישוב הפטור לפי הסעיף האמור בעת פרישתו מהחברה הקולטת.

103.יז. שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע בתקנות נסיבות שבהתקיימן לא יותרו ההטבות הקבועות בפרק זה, ובלבד שלא יהא בקביעה כאמור כדי לשלול את ההטבות לגבי מיזוג שצו המיזוג לגביו או אישור הנציב לפי סעיף 103 ט ניתנו לפני פרסום התקנות.

סמכות לשלול הטבות בנסיבות מסוימות

103.יח. שר האוצר, בהסכמת שר המשפטים, רשאי לקבוע בתקנות פרטים שזוייבים להיכלל בחוזה המיזוג ובחזקיר ותקנות החברה הקולטת, כתנאי לקבלת ההטבות הקבועות בפרק זה.

תקנות לענין פרטים מסוימים

פרק שני - העברת נכסים תמורת מניות

104. בפרק זה, "נכס" - כהגדרתו בסעיף 103, אך למעט מלאי עסקי כהגדרתו בסעיף 85.

הגדרה

104.א. אדם המעביר נכס או נכסים שבבעלותו לחברה, תמורת הקצאת מניות בלבד באותה חברה, לא יחוייב במס על רווח ההון אם המעביר מחזיק במשך שלוש שנים לפחות מיום ההעברה, מניות המקנות לו 99% לפחות מהון החברה ו-100% כשאר הזכויות בה; הוראה זו לא תחול לגבי נכס שהינו בבעלות משותפת של מספר שותפים והמועבר לחברה.

העברת נכס

104.ב. שותפים בשותפות המעבירים נכס או נכסים שבבעלותם המשותפת לחברה, תמורת הקצאת מניות בלבד באותה חברה, לא יחוייבו במס על רווח הון אם במשך שלוש שנים לפחות מיום ההעברה, חלקו של כל אחד מהשותפים,

שותפות

דברי הסבר

לסעיף 104א

מוצע לקבוע כי אדם המעביר נכס או נכסים שבבעלותו לחברה, תמורת מניות בלבד בה, לא יחוייב במס על רווח ההון ובלבד שלמעביר יש, כמשך שלוש שנים לפחות, מיום ההעברה, 99% לפחות מהון החברה ו-100% כשאר הזכויות בה.

הכוונה היא לאפשר העברת נכסים ללא חיוב במס כאשר נשמרת הזהות הכלכלית של הבעלים של הנכס המועבר, מכיון שהמעביר יגנו בעל כל הזכויות בחברה שאליה הועבר הנכס.

הסעיף יחול רק אם הנכס המועבר היה בסמוך להעברתו בבעלות אדם אחד, בין יחיד ובין חברי-בני-אדם, והוא לא יחול לגבי נכס הנמצא בבעלותם של מספר בני אדם ומועבר לחברה שבשליטתם.

לסעיף 104ב

מוצע לאפשר לשותפים שבבעלותם נכס או נכסים בבעלות משותפת, להעבירם לחברה בלא חיוב במס, אם ההעברה כוצעה תמורת מניות בלבד בחברה ובמשך שלוש שנים מיום ההעברה חלקו של כל אחד מהשותפים בכל אחת מהזכויות בחברה זהה לחלק שהיה לו בכל אחד מהנכסים שהועברו כאמור.

לסעיף 103

סעיף 103(1) קובע את הכלל הרחב לגבי מטרות המיזוג שקיומן הוא תנאי למתן ההטבות. שאר הפסקאות בסעיף האמור קובעות תנאים נוספים שקיומם הכרחי על מנת לזכות בהטבות. יתכן שבעקבות הנסיון שיצטבר מהפעלת החוק ניתן יהיה להגדיר באופן מפורט נסיבות שבהתקיימן לא יותרו ההטבות לפי פרק זה. בשלב זה, מוצע להסמיך את שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע בתקנות נסיבות כאמור, ובלבד שלא יהא להן תוקף לגבי מיזוג שצו המיזוג לגביו או אישור הנציב ניתנו לפני פרסום התקנות.

לסעיף 103יח

מוצע להסמיך את שר האוצר, בהסכמת שר המשפטים, לקבוע בתקנות פרטים שחייבים להיכלל בחוזה המיזוג ובחזקיר ותקנות החברה הקולטת, כתנאי לקבלת ההטבות. הכוונה היא בעיקר לפרטים שרישומם במסמכים האמורים יסייע להבטיח כי החברות המתמזגות ממלאות את התנאים הקבועים בחוק לצורך קבלת ההטבות, ותמשכנה למלא תנאים אלה גם לאחר המיזוג.

לסעיף 104

הוראות הפרק השני, המעניקות הקלות מס לגבי העברת נכסים, יחולו על העברת כל נכס למעט מלאי עסקי.

בכל אחת מהזכויות בחברה זהה לחלק שהיה לו בכל אחד מהנכסים שהועברו כאמור.

104ג. חברה המעבירה נכס לחברה אחרת, תמורת הקצאת מניות בלבד באותה חברה, לא תחוייב במס אם נתקיימו כל אלה:

(1) הזכויות בכל אחת מהחברות הן בידי אותו בעל מניות, או שהן בידי אותם בעלי מניות וחלקו של כל בעל מניות בחברה האחת זהה לחלקו בחברה האחרת;

(2) הוכח להגנת דעתו של פקיד השומה כי העברת הנכס נעשתה לתכלית עסקית וכלכלית, וכי מטרתה העיקרית של ההעברה הינה ניהול ותפעול מאוחד של עסקי החברות ואילו הימנעות ממס או הפחתת מס אינן אחת מהמטרות המרכזיות של ההעברה;

(3) במשך שלוש שנים מיום ההעברה לא חל שינוי בבעלי המניות של כל אחת מהחברות, למעט שינוי מכוח הדין, ולא חל שינוי בזכויות שיש לכל אחד מהם בחברות האמורות.

104ד. נכס שהועבר כאמור בסעיפים 104א עד 104ג, המחיר המקורי שלו, יתרת המחיר המקורי, יום הרכישה ושווי הרכישה יהיו כפי שהיו בידי המעביר.

104ה. במכירת מניות שנתקבלו תמורת נכס כאמור בסעיפים 104א עד 104ג, יחולו הוראות אלה:

(1) כמחיר המקורי של המניות יראו את יתרת המחיר המקורי של הנכס שהועבר, כשהוא מתואם מיום רכישת הנכס בידי החברה המעבירה ועד

דברי הסבר

לגבי העברת נכס לפי הוראות הפרק השני יחולו לגבי הנכס המועבר הוראות המשכיות. כלומר, הפחת יחושב לפי אותו בסיס שלפיו היה מחושב אילו המשיך הנכס להיות בבעלות החברה המעבירה, ובעת מכירת הנכס בידי החברה ריווח ההון יחושב בהתאם למחיר המקורי, יתרת המחיר המקורי, יום הרכישה ושווי הרכישה שהיו חלים אילו לא הועבר הנכס.

לסעיף 104ה

במכירת מניות שנתקבלו תמורת נכס שהועבר בפטור ממס, מחירם המקורי יהא סכום השווה ליתרת המחיר המקורי של הנכס כשהוא מתואם מיום רכישת הנכס על ידי החברה המעבירה ועד למועד ההעברה. אם לחברה המעבירה היו התחייבויות בשל הנכס המועבר והן הוטלו על החברה הנעברת, יופחת שווי ההתחייבויות מיתרת המחיר המקורי המתואם, כאמור.

על ההפרש בין המחיר המקורי של המניות כאמור לבין יתרת המחיר המקורי של הנכס יוטל מס בשיעור של 10% והוא ישולם בעת מכירת המניות.

לסעיף 104ג

מוצע לקבוע כי העברת נכס מחברה לחברה אחרת תהיה פטורה ממס אם הזכויות בשתי החברות הן בידי אותם בעלי מניות וחלקו של כל בעל מניות בחברה האחת זהה לחלקו בחברה האחרת, כך שאף כי מבחינה משפטית חל שינוי בזהות הבעלים הישירים של הנכס, הרי שמבחינה כלכלית נשמרת זהותם של בעלי הזכויות בנכס.

הפטור יותנה בכך שהעברת הנכס נעשתה בראש וראשונה לשם ניהול ותפעול מאוחד של עסקי החברות לתכלית עסקית וכלכלית, וההעברה לא נעשתה כדי להימנע או להפחית מס.

כמו כן הפטור יותנה בכך שבמשך שלוש שנים מיום ההעברה לא חל שינוי בבעלי המניות של כל אחת מהחברות והזכויות שיש לכל אחד מהם בחברות האמורות, למעט שינוי מכוח הדין.

לסעיף 104ד

כמו במיווג שחלות עליו הוראות הפרק הראשון, גם

למועד ההעברה, בניכוי שווי ההתחייבויות בשלו אם הוטלו על החברה הנעברת;

(2) על ההפרש בין המחיר המקורי של המניות כאמור בפסקה (1) לבין יתרת המחיר המקורי של הנכס, יוטל מס בשיעור של 10% והוא ישולם בעת מכירת המניות; נמכרו רק חלק מהמניות – ישולם במועד מכירתן חלק יחסי מהמס כיחס חלק המניות הנמכרות לסך כל המניות שהוקצו תמורת הנכס.

הוראות שונות 1104. (א) האמור בסעיפים 1104 א עד 1104 ג יחול רק אם מעביר הנכס הודיע לפקיד השומה תוך 30 ימים ממועד העברת הנכס על העברתו, וצירף להודעה דו"חות, הצהרות ופרטים, הכל כפי שקבע שר האוצר בתקנות.

(ב) האמור בסעיפים 1103 ב(2), 1103 ב(6), 1103 י, 1103 יב ו-1103 טו, יחול לגבי מעביר הנכס כאילו הוא חברה מעבירה או בעל מניות בה, לפי הענין, וכאילו החברה אליה הועבר הנכס היא חברה קולטת, הכל כשינויים המחויבים לפי הענין.

תיקון פקודת החברות

6. בפקודת החברות, בסעיף 234, אחרי סעיף קטן (ד) יבוא:

"(ה) הקצאת מניות על ידי חברה קולטת לבעלי מניות של חברה מעבירה, כמסגרת מיוזג לפי חלק 2 לפקודת מס הכנסה, תהיה פטורה מאגרת רישום ומאגרת הון."

תיקון חוק מס בולים

7. בתוספת ב' לחוק מס הבולים על מסמכים, התשכ"א-1961⁸, בסעיף 11, אחרי פסקה (ז) יבוא:

דברי הסבר

(2) החברה הנעברת תהיה חברה כמפורט בסעיף 1103 ב(6);

(3) ניתן יהיה לשלול את ההטבות שניתנו לחברות ולבעלי המניות כאמור בסעיף 1103 י;

(4) יחולו הוראות סעיף 1103 יב לענין שינוי ייעוד הנכס;

(5) יחולו הוראות סעיף 1103 טו לענין תיאומים הקשורים בהמשכיות הדין החל על הנכס המועבר.

לסעיף 6 מוצע לקבוע כי כאשר חברה מעבירה זכאית להטבות לפי חלק ה' לפקודה והיא מתמזגת עם חברה קולטת, ההטבות שהיא היתה זכאית להן אילולא המיזוג יוענקו לחברה הקולטת אם ניתן לכך אישור של המינהלה ובתיאום עם נציב מס הכנסה.

הבקשה תוגש למינהלה במועד שבו הוגשה לנציב בקשה לאישור מראש לתכנית מיזוג לפי סעיף 1103 לפקודה, ואם לא הוגשה בקשה כאמור – תוך 30 ימים ממועד המיזוג.

אם לא תשיב המינהלה לבקשה תוך 90 ימים מיום הגשתה יראו כאילו אישרה המינהלה את הבקשה.

לסעיף 7 החוק המוצע מסדיר באופן כולל את היבטי המס הישיר במקרה של מיזוג חברות והעברת נכסים בין גופים קשורים.

לגבי יום הרכישה של המניות אין התייחסות מיוחדת בחוק המוצע ולכן יום זה ייקבע בהתאם להוראות סעיף 88 (בדרך כלל היום שבו הוקצו המניות לבעליהן).

בחוק המוצע אין התייחסות לסדר מכירת המניות בידי הנישום במקרה שהוקצו לו מניות מסוג זה באותה חברה תמורת נכסים שונים או בנסיבות שונות. ההנחה היא כי סדר מכירת המניות ייקבע לפי עקרונות חשבונאיים מקובלים.

לסעיף 1104

(א) מוצע להתנות את תחולת הוראות סעיפים 1104 א עד 1104 ג לגבי העברה פלונית, בכך שהמעביר הודיע לפקיד השומה על ההעברה תוך 30 ימים ממועד ההעברת הנכס וצירף להודעה דו"חות, הצהרות ופרטים כפי שקבע שר האוצר בתקנות.

(ב) מוצע לקבוע שהוראות שונות החלות על מיזוג לפי הפרק הראשון יחולו גם לענין העברה לפי הפרק השני.

ההוראות שיחולו הן:

(1) רוב הנכסים שהועברו יישארו ברשות החברה אליה הועברו במשך שנתיים לפחות ממועד ההעברה;

⁸ ס"ת התשכ"א, עמ' 64.

"(ח) דו"ח על הקצאת מניות בידי חברה קולטת במסגרת מיזוג לפי חלק ה' לפקודת מס הכנסה, לבעלי מניות של חברה מעבירה."

8. בחוק לעידוד השקעות הון, אחרי סעיף 74 א יבוא:

תיקון חוק לעידוד השקעות הון

74.ב. (א) הטבות שחברה מעבירה במיזוג לפי חלק ה' לפקודת מס הכנסה, היתה זכאית להן אילולא המיזוג, יוענקו לחברה הקולטת אם ניתן לכך אישור של המינהלה, ובתיאום עם נציב מס הכנסה.

"העברת הטבות לחברה קולטת במיזוג"

(ב) בקשה להענקת הטבות לחברה הקולטת תוגש למינהלה במועד הגשת הבקשה לנציב לפי סעיף 103(א) לפקודת מס הכנסה, ואם לא הוגשה בקשה כאמור לנציב, תוך 30 ימים ממועד המיזוג.

(ג) לא השיבה המינהלה תוך 90 ימים מיום הגשת הבקשה, יראו כאילו אישרה את הבקשה."

9. בחוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1969⁹ (להלן – חוק עידוד התעשייה), בטלים:

תיקון חוק עידוד התעשייה (מסים)

(1) כסעיף 1, הגדרת "מפעלים תעשייתיים בני קו ייצור אחד";

(2) סעיף 5;

(3) פרקים ה' עד ח', למעט סעיפים 49 עד 53.

10. (א) תחולתו של סעיף 5 לענין הוספת סעיפים 103 עד 103יח לפקודה, ותחולתם של סעיפים 6, 7 ו-8, לגבי מיזוגים שמועד המיזוג חל בתום שנת המס 1991 או לאחר מכן.

תחולה ותחילה

(ב) תחולתו של סעיף 5 לענין הוספת סעיפים 104 עד 1104 לפקודה לגבי העברות שבוצעו החל ביום כ"ה בטבת התשנ"ב (1 בינואר 1992).

(ג) תחילתו של סעיף 9 בשנת המס 1992 ובלבד –

(1) שחברה-אם וחברה-בת כמשמעותם בסעיף 22 לחוק עידוד התעשייה, שהיו זכאיות להגיש דו"ח מאוחד לשנת המס 1991 והגישו דו"ח כאמור, יהיו זכאיות להגיש דו"ח מאוחד גם לשנות המס שלאחר מכן, כאילו הוראות פרק ו' לחוק עידוד התעשייה חלות ובכפוף להוראות האמורות;

(2) שהוראות סעיף 21א לחוק עידוד התעשייה ימשיכו לחול לגבי מניות בחברה תעשייתית שנרשמו למסחר בכורסה לפני כ"ה בטבת התשנ"ב (1 בינואר 1992).

דבריהם

לאחר שיתקבל החוק המוצע תיסלל הדרך למיזוג בפני חברות שיחפצו בכך ויעמדו בתנאים הקבועים בחוק, לרבות חברות הנמנות עם סוגי חברות הזכאיות כיום להגיש דו"חות מאוחדים.

התיקון המוצע יחול רק לגבי חברות שלא היו זכאיות עד כה להגיש דו"חות מאוחדים. חברות שהיו זכאיות להגיש דו"ח מאוחד לשנת המס 1991 והגישו דו"ח כאמור יהיו רשאיות גם בעתיד להגיש דו"ח מאוחד לצרכי מס.

בעקבות ההסדר החדש לא יהא עוד צורך בהוראות פרק ז' לחוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1969, הדנות כיום במיזוג חברות ומוצע לבטלו.

כמו כן מוצע לבטל את פרק ו' המאפשר כיום להגיש דו"חות מאוחדים בנסיבות מסוימות. מתן אפשרות לחברות להגיש דו"חות מאוחדים לצרכי מס, משמעו מתן אפשרות להשיג תוצאות מס של מיזוג ללא מיזוג.

⁹ ס"ח התשכ"ט, עמ' 232.