

אל:

תפוצה: א', נצ' (1), ב' (3), ג' (2), ד' (2), ו'.

כו' בטבת, תשס"ג
31 דצמבר, 2002

חוזר מקצועי מס' 25/02 – מקצועית
הנידון: הרפורמה במס הכנסה - שינויים בחלק ה-2 לפקודה
(שינויי מבנה בתאגידים)

ביום ה-4 באוגוסט 2002 פורסם בספר החוקים תיקון 132 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה"). חוזר זה מתמקד בשינויים שנקבעו במסגרת חלק ה-2 לפקודה אשר רובם המכריע הינם פועל יוצא של תיקונים אחרים שנתקבלו במסגרת הרפורמה במס.

1. סעיף 103(3) – "יום הרכישה" בעסקת מיזוג לעניין חישוב רווח ההון

עד היום הקובע :

עד לתיקון 132 לפקודה היתה קבועה במסגרת חלק ה-2 שיטה אחידה לחישוב רווח ההון ממכירת מניות שהוקצו במסגרת הליך של מיזוג. לפי שיטה זו, יש לראות כמחיר מקורי של המניות החדשות את מחירן המקורי של המניות הישנות כשהוא מתואם מיום הרכישה ועד למועד ההעברה, ובניכוי הפסד ריאלי, המוגדר בסעיף כסכום בו נמוך שווי השוק של הנכס המועבר מיתרת מחירו המקורי המתואמת, ובלבד שלא יפחת מיתרת המחיר המקורי. זאת ועוד, נקבע כי יראו את יום הרכישה כמועד המיזוג.

יתרונה של שיטה זו הוא מתן יום רכישה אחיד לכל המניות שהוקצו בעקבות שינוי מבנה כלשהו (מיזוג, פיצול או העברת נכסים). תוצאת שיטה זו היא

אובדן "זכויות ותק" במניות המועברות שכן יום הרכישה שונה ליום שינוי המבנה.

במסגרת הרפורמה תוקן גם חלק ה' לפקודה (ראה סעיפים 88 ו-91(ב)) (לפקודה) בו נקבע כי במכירת נכסים אשר נרכשו טרם היום הקובע, חלק מרווח ההון הריאלי אשר נצמח עד היום הקובע יחויב במס רווחי הון על פי שיעור המס הקיים טרם התיקון (עד 50% ביחיד ו- 36% בחברה) ואילו יתרת רווח ההון תחויב במס מופחת בשיעור של 25%. שיטת פיצול רווח ההון שנקבעה בחוק הינה השיטה הליניארית.

לאור העובדה כי יום הרכישה של מניות חדשות שהוקצו במסגרת הליך של שינוי מבנה נקבע כמועד שינוי המבנה ועל מנת שהוראות חלק ה' יעלו בקנה אחד עם התיקונים שבוצעו כאמור בחלק ה' לפקודה נקבע כי לצורך חישוב רווח ההון הריאלי עד היום הקובע, יש להתעלם מפעולת העברת הנכס לפי חלק ה' לפקודה ולראות מרכיב זה כנצמח מיום הרכישה המקורי של הנכס. לאור זאת תוקן סעיף 103 לפקודה ובו נקבע כי מקרים בהם נמכרה מניה שהוקצתה במסגרת הליך של מיזוג תמורת מניה ישנה בחברה מעבירה אשר נרכשה לפני היום הקובע, יראו לעניין חישוב רווח ההון הריאלי עד היום הקובע את יום הרכישה של המניה הישנה כיום רכישת המניה החדשה, וזאת על מנת שיחולו לגבי מכירת המניה החדשה שיעורי המס שהיו חלים במכירת המניה הישנה.

יש להדגיש כי במקרים בהם יום רכישת המניה בחברה המעבירה הינו הסטורי (לפני שנת מס 1960) לא יחולו שיעורי המס ההסטוריים במכירת המניה החדשה.

2. 104ו(3): "יום הרכישה" לעניין רווח ההון עד ליום הקובע בעסקת

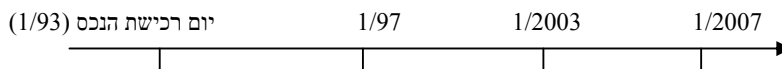
העברת נכס כנגד הקצאת מניות :

במקביל לתיקון סעיף 103ו (ראה לעיל) תוקן גם סעיף זה אשר דן במכירת מניות שהוקצו בתמורה להעברת נכס. על פי התיקון נקבע כי במקרים בהם נמכרה מניה שהוקצתה בתמורה להעברת נכס שנרכש לפני היום הקובע, יראו לעניין חישוב "רווח ההון הריאלי עד המועד הקובע", את מועד רכישת הנכס שהועבר כיום רכישת המניה החדשה, וזאת על מנת שיחולו לגבי מכירת המניה החדשה שיעורי המס שהיו חלים במכירת הנכס.

דגשים:

(א) יש להדגיש כי חישוב מרכיב הסכום האינפלציוני ברווח ההון יבוצע כרגיל כפי שנעשה לפני התיקון.

דוגמא: ב- 1.1.1997 הועבר נכס על ידי יחיד לחברה לפי סעיף 104א לפקודה. הנכס נרכש ביום ה- 1.1.1993 ויתרת מחירו המקורי ביום ההעברה = 100 ₪. שווי השוק של הנכס ביום זה 300 ₪. בתמורה להעברת הנכס הוקצו 100 מניות בנות 1 ₪ ע.ג. מניות אלה נמכרו ביום 1.1.2007 בסכום של 2,000 ₪. שיעור עליית המדד מיום רכישת הנכס ועד יום ההעברה הינה 20% ומיום ההעברה ועד יום המכירה 30%. הנח כי הנכס אינו בר פחת ושיעורי המס החלים על המעביר הם 50%.



על פי התיקון, יום רכישת המניות לצורך חישוב הסכום האינפלציוני יהא כפי שהיה לפני התיקון, היינו: יום ההעברה (1/1/1995), והמחיר המקורי של המניות שהוקצו הינו מחירו המקורי של הנכס כשהוא

מתואם מיום רכישתו ועד יום ההעברה ($100 \times 1.2 = 120$). לפיכך

הסכום האינפלציוני יחושב כדלקמן:

$$120 \times 30\% = \underline{36} \quad (\text{כולו פטור})$$

הפרש התיאום יחושב בדומה לחישוב לפני התיקון:

$$100 - 120 = \underline{20}$$

חישוב רווח ההון:

תמורה =	20 + 2,000	(בתוספת הפרש התיאום)
מ"מ	(120)	
רווח הון	<u>1,900</u>	
ס"א	36	
הפרש התיאום	20	
ריאלי	1,844	

חישוב רווח ההון הריאלי עד היום הקובע (על פי התיקון):

$$1,844 \times (10/15) = \underline{1229} \quad \leftarrow (50\%) \text{ רווח הון ריאלי שחייב בשיעורי מס רגילים}$$

$$1,844 \times (5/15) = \underline{615} \quad \leftarrow \text{רווח הון ריאלי שחייב בשיעור מס 25\%}$$

(ב) נכסים הסטוריים:

יש להדגיש כי במקרים בהם יום רכישת הנכס הינו הסטורי (לפני 1960) לא

יחולו שיעורי המס ההסטוריים במכירת מניה חדשה שהוקצתה בעקבות הליך

של שינוי מבנה.

3. 104ה(א): קביעת מחיר מקורי, יום רכישה ושווי רכישה לנייר ערך או

עסקה עתידית הנסחרים בבורסה.

סעיף 104ה לפקודת מס הכנסה קובע כי החברה הקולטת נכנסת לנעלי מעביר הנכס, לעניין המחיר המקורי, יתרת המחיר המקורי, יום הרכישה ושווי הרכישה.

על פי התיקון, יש להתאים את הוראת סעיף 104ה לפקודה להוראות סעיף 104ו לגבי העברת נכסים שהם ניירות ערך או עסקאות עתידיות בלבד הנסחרים בבורסה, באופן שבו במקרים בהם גלום הפסד ריאלי בנכסים המועברים כאמור, תבוצע התאמת המחיר המקורי של המניות שהוקצו בתמורה להעברתם בדומה למנגנון הקיים בסעיף 104ו לפקודה (ראה סעיף 2.4 לחוזר מקצועי 7/1994).

4. סעיף 105ז(4): "יום הרכישה" במכירת מניות בחברה חדשה שהוקמה

בהליך של פיצול.

במקביל לתיקון סעיף 103ו תוקן גם סעיף זה אשר דן במכירת מניות בחברה חדשה אשר הוקמה במסגרת הליך של פיצול. הסעיף קובע כי במכירת מניות חדשות שהוקצו בחברה החדשה, יראו כמועד רכישתן את מועד הפיצול. על פי התיקון, מקרים בהם נמכרה מניה שהוקצתה בחברה חדשה, יראו לעניין חישוב רווח ההון הריאלי עד היום הקובע את יום רכישת המניות בחברה החדשה כיום רכישת המניות בחברה המתפצלת, וזאת על מנת שיחולו לגבי מכירת המניה החדשה שיעורי המס שהיו חלים במכירת המניה בחברה המתפצלת.

יש להדגיש כי במקרים בהם יום רכישת המניה בחברה המתפצלת הינו הסטורי (לפני 1960) לא יחולו שיעורי המס ההסטוריים במכירת המניה החדשה.

5. **סעיף 104(ג)(5): שיעורי המס החלים לאחר היום הקובע במכירת מניות שהוקצו בעסקת החלפת מניות לפי סעיף 104ח:**

בתיקון מספר 123 לפקודה (ראה חוזר מקצועי 4/2001) נקבע במסגרת סעיף 104ח, כי בכפוף לעמידה בתנאים מסוימים תינתן דחיית אירוע מס בעסקת החלפת מניות של חברה בתמורה להקצאת מניות בחברה שמניותיה נסחרות בבורסה. במסגרת סעיף 104ח(5) ובעקבות הפטור ממס ממכירת מניות סחירות בבורסה בת"א מכוח הצו לפי סעיף 97(ג) לפקודה נקבעה הוראת "רצף מס" לפיה כי לא יינתן פטור ממס ממכירת המניות המוקצות אם הן הוקצו בתמורה להחלפת מניות שאילו נמכרו ערב העסקה היו בגדר עסקה חייבת. לדוגמא: מכירת מניות שהוקצו על ידי חברה שמניותיה נסחרות בבורסה בת"א במסגרת עסקת החלפת מניות של חברה פרטית לא תהא פטורה ממס רווחי הון.

בעקבות תיקון 132 לפקודה ומיסוי שוק ההון (מיסוי מכירת מניות הנסחרות בבורסה בת"א) אין עוד צורך בהוראה זו שכן מכירה של מניות סחירות בבורסה בת"א אינה פטורה עוד.

לאור זאת, הוחלף סעיף 104ח(5) באופן שבו נקבע כי בעסקת החלפת מניות לפי סעיף 104ח חלק רווח ההון עד למועד החלפת המניות יחויב במס בהתאם לשיעורי המס הקבועים ערב העסקה אילו העסקה היתה חייבת במס, ואילו יתרת רווח ההון ממועד ההחלפה ועד ליום המכירה תחויב במס לפי הוראות חלק ה3 או סעיפים 91(א) או (ב), לפי העניין.

לעניין זה :

חלק רווח ההון עד מועד החלפת המניות – יחושב באופן ליניארי בהתאם להכפלת סך רווח ההון בעסקה כשהוא מוכפל ביחס שבין התקופה שמיום הרכישה של המניות המועברות עד למועד ההחלפה ומחולק בתקופה שמיום

הרכישה ועד ליום המכירה של המניות המוקצות. (יום המכירה – כהגדרתו בסעיף 104ח לפקודה)

מכירת מניות מוקצות על ידי תושב חוץ:

הובהר במסגרת התיקון במסגרת סעיף 104ח(ג) לפקודה (סעיף המקביל לסעיף 104ח(ג)(11)(ב) לפקודה) כי יינתן פטור ממס לתושב חוץ ממכירת מניות מוקצות רק אם היה זכאי לפטור ממס רווחי הון בישראל אילו מכר את המניות המועברות במועד ההחלפה.

6. תחולת סעיפים 1-4 לחזור זה הנם לגבי מכירות שיבוצעו החל מיום 1/1/2003.

ב ב ר כ ה

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין