

19 מרץ 2017

אל : לקוחות המשרד

חוזר לקוחות מס' 03/2017

הנדון: הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה בנושא שינוי מבנה

הרינו להביא לידיעתכם, כי ביום 13.2.2017 פורסמה הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 239), התשע"ז – 2017 (להלן: "הצעת החוק"), אשר כוללת מספר שינויים ותיקונים מוצעים לחלק ה' לפקודת מס הכנסה שעניינו שינויי מבנה ומיזוג.

ככלל, כל מיזוג ושינוי מבנה (בין שמדובר במיזוג סטטוטורי ובין שבמיזוג על דרך של החלפת מניות) הוא אירוע מס חייב על פי הוראות חלק ה' לפקודה. עם זאת, במקרים מסוימים ובעמידה במגבלות שונות, המפורטים בחלק ה' לפקודה, ניתן לבצע שינויי מבנה ללא תשלום מס.

במסגרת הצעת החוק צומצמו באופן ניכר המגבלות החלות על בעלי הזכויות בחברות המשתתפות בשינויי מבנה, הורחבה באופן ניכר האפשרות למכירת זכויות על ידם, וכן, הורחבה האפשרות להקצאת זכויות חדשות לבעלי זכויות קיימים וחדשים. כמו כן, הורחבה האפשרות לבצע שינויי מבנה נוספים במהלך תקופת המגבלות מבלי שהדבר יחשב כהפרת התנאים והמגבלות החלים על שינוי המבנה הקודם, וכן נקבע לראשונה, כי יתאפשר תשלום במזומן מאת החברה הקולטת לבעלי מניותיה של חברה מעבירה / נעברת אגב המיזוג.

בנוסף, בוטל הצורך בקבלת אישור מראש של מנהל רשות המיסים בעת מיזוגן של חברות בדרך של החלפת מניות ובעת ביצוע פיצול אנכי, וקוצרה תקופת המגבלות החלה בעקבות מיזוגן של חברות בדרך של החלפת מניות והיא הועמדה על שנתיים ממועד המיזוג. כמו כן, צומצמו המגבלות החלות על קיזוז הפסדים בעקבות מיזוג סטטוטורי במקרים מסוימים, בוטלו המגבלות על קיזוז הפסדים החלות לאחר פיצול והורחבה האפשרות של שותפים בשותפות או בעלים משותפים בנכס להעבירו ללא חבות במס גם לחברה קיימת.

להלן עיקרי השינויים הקבועים בהצעת החוק –

1. מוצע לאפשר מכירת זכויות של בעלי הזכויות שהשתתפו בשינוי המבנה והקצאת זכויות בחברה הקולטת לאחר שינוי מבנה גם בתקופת המגבלות (שנתיים), עד כדי דילול זכויותיהם לשיעור של 25% של מי שהיו ערב שינוי המבנה בעלי זכויות בחברות המשתתפות בשינוי המבנה.
כמו כן, בחברות שהיו ערב מיזוג חברות אם ובת בשיעור 100%, מוצע להסיר כליל את מגבלת המכירה וההקצאה בחברה הקולטת.
2. על פי הצעת החוק, יותר לבצע שינוי מבנה נוסף אף במהלך תקופת המגבלות ומבלי שהדבר ייחשב להפרת התנאים החלים על שינויי המבנה הקודמים לעניין אי חיוב במס. לשם כך נדרש (א) ששינויי המבנה הנוספים יעמדו בתנאים שיקבע המנהל לעניין זה; (ב) ששינויי המבנה הנוספים יעשו לתכלית עסקית וכלכלית ולא יפתחו פתח להתחמקות מתשלום מס; ו- (ג) כי ניתן אישור מקדמי של המנהל לביצוע שינוי מבנה נוסף הפטור ממס.
3. מוצע לקבוע כי תשלום תמורה במזומן מאת החברה הקולטת לבעלי מניותיה של החברה המעבירה במיזוג לא יהווה הפרה של תנאי הפטור ממס במיזוג, כל עוד התמורה במזומן לבעלי הזכויות המעבירים אינה עולה על 40% מהתמורה במיזוג ובכפוף לקיומם של תנאים נוספים לרבות קבלת אישור מקדמי

מהמנהל. יצויין כי הטבות המס, לרבות הפטור ממס במיזוג, לא יחולו על בעל מניות שקיבל תמורה במזומן כאמור והוא ימוסה בגין מרכיב המזומן שניתן לו באופן מלא במועד המיזוג.

4. ביטול הדרישה לקבלת אישור מראש מאת המנהל למיזוג בדרך של החלפת מניות בהתאם להוראות סעיף 103כ לפקודה, ופיצול אנכי בהתאם להוראות סעיף 105א(2) לפקודה.

5. מוצע לקצר את תקופת המגבלות בשינוי מבנה על דרך של החלפת מניות בהתאם להוראות סעיף 103כ לשנתיים ממועד המיזוג (במקום תקופת של שנתיים מתום שנת המס שבה בוצע שינוי המבנה).

6. מוצע לבטל את מגבלת קיזוז הפסדים, ביחס להפסדי חברה קולטת, במקרים בהם החברה הקולטת החזיקה ערב המיזוג ב- 100% מהזכויות בחברה המעבירה וששוויה של החברה הקולטת עולה על פי תשעה משווי החברה המעבירה. מוצע להחיל הסדר דומה אף לגבי קיזוז הפסדים בעקבות פיצול לחברה קיימת בהתאם להוראות סעיף 105ט.

בנוסף, מוצע לבטל את המגבלות לעניין קיזוז הפסדים של חברה מתפצלת הקבועות בסעיף 105ה לפקודה.

7. בשינוי מבנה בדרך של החלפת מניות בהתאם להוראות סעיף 103כ לפקודה, ניתן יהיה למכור מניות של החברה הנעברת והקצאת מניות בחברה הנעברת, אף בתקופת המגבלות, ובלבד ששיעור זכויותיה של החברה הקולטת בחברה הנעברת לא ירד מ- 51%.

8. מוצע לקבוע כי ניתן יהיה לערער על החלטה של המנהל שניתנה לבקשה לקבלת החלטת מיסוי למיזוג כאילו הייתה צו לפי סעיף 152(ב) לפקודה.

9. מוצע להרחיב את האפשרויות לביצוע העברת נכס לפי סעיף 104ב לפקודה, כך שניתן יהיה להעביר נכס אשר נמצא בבעלות משותפת גם לחברה קיימת (ולא רק לחברות חדשות).

בעבר היה קושי להמליץ על ביצוע שינוי מבנה פטור ממס בשל המגבלות והתנאים הרבים שחלו ואשר יצרו אילוצים שפגעו בעסקי החברה שביקשה לבצע שינוי מבנה, וזאת במיוחד בתחומים דינמיים כגון חברות היי-טק. עם זאת, התיקון המוצע במסגרת הצעת החוק צפוי להגמיש את המגבלות החלות בעת ביצוע שינויי המבנה ובכלל זה מתן אפשרות רחבה יותר לגיוס משקיעים נוספים, מימוש זכויות, שינויי מבנה כפולים ועוד. ראוי לציין כי בהצעת החוק ניתן דגש על שינויים המיועדים לצורכי חברות הפועלות בתחום ההי-טק לגביהן ביצוע שינויי מבנה הנו כלי מרכזי המקל עליהן לגייס הון, לרכוש פעילויות ולערוך שינויים אשר מטרתם להרחיב את פעילותן העסקית.

בנוסף, שואף התיקון המוצע לקבוע נוסח אחיד, ככל האפשר, לעניין מגבלות החלות על שינויי מבנה שונים ולפשט את הוראות הפקודה בכל הקשור לביצוע שינויי מבנה.

נשמח לעמוד לעזרתכם לקבלת פרטים נוספים ביחס לאמור בחוזר זה ובמתן ייעוץ מס. לפרטים נוספים ניתן לפנות אל:

עו"ד יאיר בנימיני

טל. 03-7748888, yair@benjamini-law.com

מטרת מזכר זה הינה להביא לידיעתכם מידע מעודכן בנושאים שונים.

בהתאם, אין ליישם את האמור במזכר זה מבלי להיוועץ בגורם המקצועי המתאים במשרדנו.

בכבוד רב,
יאיר בנימיני
משרד עורכי דין