

כו' טבת, תשס"ג  
31 בדצמבר 2002

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

### חוזר מס הכנסה מס' 23/2002 – מקצועית

#### הנדון: הרפורמה במס הכנסה - שינויים בחלק ה' לפקודה

#### 1. מבוא

בתאריך 23/7/02 התקבל בכנסת תיקון מספר 132 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן - "התיקון", "הפקודה", בהתאמה).  
התיקון פורסם בספר החוקים מספר 1863 מיום 4.8.2002 והוא בתחולה מיום ה – 1 לינואר 2003 (להלן – "המועד הקובע"), אלא אם כן נקבע במפורש אחרת.  
בין התיקונים שעברו נכללים שינויים מהותיים העוסקים בחלק ה' לפקודה. מטרת חוזר זה לסקור את עיקרי התיקון המתייחסים לחלק ה' לפקודה.

#### 2. עיקרי התיקון

להלן יוצגו תמצית עיקרי התיקון בהקשר לחלק ה' לפקודה:

##### 2.1 שיעורי המס

2.1.1 הפחתת שיעור המס על רווח ההון הריאלי שנצמח החל מהמועד הקובע, כדלקמן –  
בידי חבר בני אדם - שיעור המס יהיה 25%.  
בידי יחיד – שיעור המס לא יעלה על 25%.  
(ראה סעיפים 3.1 ו- 3.2 להלן).

2.1.2 אופן חלוקת רווח ההון הריאלי תוך התייחסות לפחת המתואם (ראה סעיף 3.3 להלן).

2.1.3 קביעת שיעור המס על רווח הון מנכס שהוחלף (ראה סעיף 3.4 להלן).

2.1.4 ביטול הטבת המס במכירת נכס שהוא מוניטין וזכות חזקה במקרקעין שלא שולם בעד רכישתו (ראה סעיף 3.5 להלן).

2.1.5 הפחתת שיעור מקדמת רווח ההון מ – 30% ל – 25% (ראה סעיף 3.6 להלן).

2.1.6 ביטול הדרגתי של שיעור המס המוגבל על נכסים ותיקים החל בשנת המס 2005 (ראה סעיף 3.7 להלן).

2.2 שינויים במבחנים לקביעת מקום ההפקה או הצמיחה של רווח ההון (ראה סעיף 4 להלן).

- קיזוז הפסד הון** 2.3
- 2.3.1 קביעת מנגנון לקיזוז הפסדי הון (ראה סעיף 5.1 להלן).
- 2.3.2 ביטול מגבלת 7 השנים בקיזוז הפסד הון או הפסד כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין (ראה סעיף 5.2 להלן).
- 2.3.3 החלת הסדר חדש לקיזוז הפסד הון מניירות ערך זרים (ראה סעיף 5.3 להלן).
- 2.3.4 קיזוז כנגד סכום אינפלציוני חייב והחלפת הלירה בשקל (ראה סעיף 5.4 להלן).
- 2.4 קביעת שיעור המס לעניין רווחים ראויים לחלוקה, כהגדרתם בסעיף 94ב לפקודה, שנצטברו החל מהמועד הקובע, כדלקמן – בידי חבר בני אדם – שיעור המס שהיה חל אילו הרווחים הראויים לחלוקה היו מתקבלים כדיבידנד בסמוך לפני המכירה, כאמור בסעיף 126(ב).
- בידי יחיד – שיעור המס שהיה חל אילו הרווחים הראויים לחלוקה היו מתקבלים כדיבידנד בסמוך לפני המכירה, כאמור בסעיף 125(ב)(2). (ראה סעיף 6 להלן).
- 2.5 קביעת סכום התמורה בידי בעל מניות, בחבר בני אדם שהתפרק (ראה סעיף 7 להלן).
- 2.6 קביעת מגבלה לקיזוז הפסד הון בידי חבר בני אדם במכירת מניה, אם חולק בגינה דיבידנד, בסמוך למכירתה (ראה סעיף 8 להלן).
- 2.7 ביטול הדרגתי של הפטור בפדיון מנייה באגודה שיתופית (ראה סעיף 9 להלן).
- 2.8 קביעת הסדר מיסוי בנוגע לנכסיו של אדם שחדל להיות תושב ישראל (ראה סעיף 10 להלן).
- 2.9 שינוי בהיקף הפטור ממס בגין רווח הון בידי עולה חדש ותושב חוזר (ראה סעיף 11 להלן).
- 2.10 פטור ממס לתושב חוץ בגין רווח הון ממכירת מניה בחברה עתירת מחקר ופיתוח (ראה להלן סעיף 12 להלן).

### 3. **שעורי המס**

- סעיף 91 לפקודה, שונה ותוקן בכמה היבטים ואלו הם :
- 3.1 **הפחתת שיעור המס על רווח ההון הריאלי בגין נכס שנרכש לאחר המועד הקובע**
- סעיף 91(א) לפקודה הוחלף, וסעיף 91(ב) לפקודה תוקן, ונקבע כי שיעור המס על רווח ההון הריאלי לגבי נכס אשר נרכש לאחר המועד הקובע יופחת כדלקמן :
- 3.1.1 בידי חבר בני אדם - 25% (למעט חלק רווח ההון הריאלי בגובה הפחת המתואם מהמועד הקובע).

3.1.2 בידי יחיד – עד 25% (למעט חלק רווח ההון הריאלי בגובה הפחת המתואם מהמועד הקובע).

לאור העובדה כי בהתאם להוראות סעיף 121(א) לפקודה מדרגת המס ההתחלתית על הכנסה שאינה מיגיעה אישית היא 30%, אף לאחר התיקון, המקרה היחיד בו שיעור המס יהא נמוך מ- 25% הינו מקום בו מדובר בנישום אשר מלאו לו 60 שנים בשנת המס (ראה סעיף 121(ב)(1) לפקודה).

3.2 הפחתת שיעור המס על רווח ההון הריאלי בגין נכס שנרכש לפני המועד הקובע  
3.2.1 לגבי נכס שנרכש לפני המועד הקובע, שיעורי המס על רווח ההון הריאלי נקבעו בסעיף 91(ב)(1) לפקודה כדלקמן:

א. על חלק רווח ההון הריאלי עד למועד הקובע:

בידי חבר בני אדם – בשיעור 36%.

בידי יחיד – בשיעור המס השולי שלו.

לעניין זה, הוגדר בסעיף 88 לפקודה מהו "רווח הון ריאלי עד המועד הקובע":

**"רווח הון ריאלי, כשהוא מוכפל ביחס שבין התקופה שמיום הרכישה עד למועד הקובע ומחולק בתקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה."**

משמע, חישוב הרווח הריאלי עד למועד הקובע יעשה באופן ליניארי. יצוין כי ניתנה לשר האוצר סמכות לקבוע כללים לעיגול התקופות האמורות.

ב. על חלק רווח ההון הריאלי, בגובה הפחת המתואם מהמועד הקובע:

שיעור המס יהא בהתאם לשיעור המס שחל על ההכנסה ממנה נוכו הוצאות הפחת.

ג. על יתרת רווח ההון הריאלי – 25%.

3.2.2 יודגש, כי גם מקום בו ניתן לקבוע את שווי של הנכס הנמכר באופן מדויק במועד הקובע, ייעשה החישוב באופן ליניארי.

3.2.3 כמו כן יודגש, כי במכירת נכס שנרכש לפני המועד הקובע ונמכר לאחר המועד הקובע, ובוצעה לגבי רווח ההון פריסה בהתאם להוראות סעיף 91(ה) לפקודה, יש לבצע תחילה את נוסחת הליניאריות, כאשר לכל שנת מס משנות הפריסה ייוחס חלק יחסי שווה מרווח ההון הריאלי שנצמח לפני היום הקובע ומרווח ההון הריאלי שנצמח לאחר היום הקובע.

3.2.4 בתיקון נותרה הקביעה כי יראו את רווח ההון כשלב הגבוה ביותר בסולם ההכנסה החייבת.

3.2.5 בסעיף 89(ג) ניתנה סמכות לשר האוצר באישור וועדת הכספים של הכנסת, לקבוע כי מכירות מסוימות של זכויות בנכס לא מוחשי לתקופות שקבע, יסווגו לפי הפרק הראשון לחלק ב' לפקודה, על כל המשתמע מכך.

3.2.6 ראוי לציין כי, חשובה ההבחנה בין הוצאה הונית להוצאה פירותית ויחוסה בהתאם להכנסות הנישום, וזאת כיוון ששיעור המס על ריווח הון הוקטן (לדוגמא הוצאות מכירה).

3.2.7 כמו כן, ניתנה סמכות לשר האוצר לקבוע כי לענין אירועים מיוחדים, או נסיבות מיוחדות בהן הועברו נכסים בין בעלי שליטה או צדדים קשורים, יחולו שיעורי המס האמורים בסעיפים 121 או 126, לפי הענין.

### 3.3 אופן חלוקת רווח ההון הריאלי תוך התייחסות לפחת המתואם

3.3.1 הוצאות הפחת מהוות חיסכון מס בידי הנישום, לאמור:

בחבר בני אדם - ככלל, תביעת הוצאות הפחת יוצרת חיסכון במס בשיעור של 36% מסכומן.

בידי יחיד - תביעת הוצאות הפחת יוצרת חיסכון במס בהתאם לשיעור המס השולי שלו.

3.3.2 לפיכך, לאור העובדה כי שיעור המס על רווח

ההון הריאלי הופחת באופן

משמעותי ביחס לשיעור המס על הכנסות אחרות אשר כנגדן נתבעו הוצאות פחת, נקבעה בתיקון דרך למניעת האי סימטרייה כאמור.

3.3.3 במסגרת השינויים כאמור בסעיפים 91(א), 91(ב) ו- 91(ב1) לפקודה, נקבע, כי חלק רווח ההון הריאלי, בגובה ה"פחת המתואם מהמועד הקובע", בשל אותו נכס - יהא חייב בשיעור המס שחל על ההכנסה ממנה נוכה הפחת.

3.3.4 לשם כך, הוגדר בסעיף 88 לפקודה "פחת מתואם מהמועד הקובע" באופן הבא:

**"הפחת שנוכה החל במועד הקובע, או במועד תחילת השימוש בנכס, לפי המאוחר, כשהפחת שנוכה בכל שנה מוכפל במדד יום המכירה ומחולק במדד תום השנה שבה נוכה".**

3.3.5 כפועל יוצא מכך, בעת חישוב רווח ההון, אותו חלק מרווח ההון, השווה להוצאות הפחת המתואם מהמועד הקובע, ימוסה בהתאם לשיעור המס שחל על אותה הכנסה ממנה נוכה הפחת.

3.3.6 לביטוי "פחת" קיימת הגדרה בסעיף 88 הקובעת כדלקמן: **"הסכומים הניתנים לניכוי לגבי נכס לפי סעיף 21, וכן הסכומים**

**שהופחתו מהכנסה חייבת בשל המחיר המקורי של הנכס."** לאור האמור, יש לכלול בחישוב הפחת המתואם מהמועד הקובע, פחת הנתבע בהתאם להוראות סעיף 21 לפקודה, פחת מואץ בהתאם לחוק

- עידוד השקעות הון, התשי"ט – 1959, פחת בהתאם להוראות סעיף 3(א) לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה – 1985 (להלן – "החוק") והפחתת פטנט או ידע בהתאם לסעיף 2 לחוק עידוד התעשייה (מיסים), התשכ"ט – 1969.
- 3.3.7 יודגש, כי אין לכלול במסגרת הפחת המתואם מהמועד הקובע ניכוי נוסף בשל פחת בהתאם להוראות סעיפים 3(ב) ו-18 לחוק.
- 3.3.8 יובהר, כי לעניין זה יש לראות את הפחת כמנוכה מהכנסות הנישום המצויות במדרגות המס העליונות.
- 3.3.9 **דוגמאות:**

- א. ביום 1.1.03 רכשה חברת אלפא בע"מ מכונה בעלות של 100,000 ש"ח. המכונה הופעלה בו ביום. שיעור הפחת השנתי בגינה הוא: 5%. ביום 1.1.05 נמכרה המכונה תמורת 195,000 ש"ח. הנחה – שיעור עליית המדד בשנים 2003 ו-2004 היה 0% (אפס).

**דרך החישוב:**

<u>ש"ח</u>	
תמורה	195,000
י.מ.מ.	<u>(90,000)</u>
רווח הון	105,000

בדוגמא זו כל רווח ההון הוא ריאלי. ללא התייחסות לפחת המתואם מהמועד הקובע, המס על רווח ההון הריאלי היה:

$$105,000 * 25\% = \text{ש"ח } 26,250$$

ההתחשבות בפחת המתואם מהמועד הקובע (10,000 ש"ח) מביאה לכך שהמס על רווח ההון הריאלי יהיה:

$$10,000 * 36\% = \text{ש"ח } 3,600$$

$$95,000 * 25\% = \text{ש"ח } \underline{23,750}$$

ש"ח 27,350

- ב. נניח כעת כי השינוי במדד בשנים 2003 ו-2004 היה כדלקמן:

11/02	100
11/03	120
11/04	130

**דרך החישוב:**

ש"ח

תמורה 195,000  
 י.מ.מ. (90,000)  
 רווח הון 105,000

סכום אינפלציוני –  $90,000 * (130/100 - 1) = 27,000$   
 ריווח הון ריאלי –  $105,000 - 27,000 = 78,000$   
 ללא התייחסות לפחת המתואם מהמועד הקובע, המס על רווח  
 ההון הריאלי היה:

$$78,000 * 25\% = 19,500 \text{ ש"ח}$$

ההתחשבות בפחת המתואם מהמועד הקובע מביאה לכך  
 שהמס על רווח ההון הריאלי יהיה:

$$5,000 * (130/120) = 5,416 * 36\% = 1,950 \text{ ש"ח}$$

$$5,000 * (130/130) = 5,000 * 36\% = 1,800 \text{ ש"ח}$$

$$78,000 - 5,416 - 5,000 = 67,584 * 25\% = 16,895 \text{ ש"ח}$$

**20,645 ש"ח**

ג. אותה דוגמא אלא שהמכונה נרכשה ביום 1.1.2000.

מדדים: 11/99 - 80

11/03 - 120

11/04 - 130

דרך החישוב:

ש"ח

תמורה 195,000

י.מ.מ. (75,000)

רווח הון 120,000

סכום אינפלציוני –  $75,000 * (130/80 - 1) = 46,875$

ריווח הון ריאלי –  $120,000 - 46,875 = 73,125$

רווח הון ריאלי עד המועד הקובע:

$$73,125 * 3/5 = 43,875$$

יתרת רווח ההון הריאלי:

$$73,125 - 43,875 = 29,250$$

ללא התייחסות לפחת המתואם מהמועד הקובע, המס על רווח  
 ההון הריאלי היה:

$$(43,875 * 36\%) + (29,250 * 25\%) = 23,107 \text{ ש"ח}$$

ההתחשבות בפחת המתואם מהמועד הקובע מביאה לכך שהמס  
 על רווח ההון הריאלי יהיה:

רווח הון ריאלי עד המועד הקובע:

$$73,125 * 3/5 = 43,875$$

רווח הון ריאלי בגובה הפחת המתואם :

$$5,000 + 5,416 = 10,416$$

יתרת רווח ההון הריאלי, בניכוי הפחת המתואם :

$$(73,125 - 43,875) - 10,416 = 18,834$$

סכום המס :

$$(43,875 + 10,416) * 36\% + 18,834 * 25\% = 24,253$$

### 3.4 קביעת שיעור המס על רווח הון מנכס שהוחלף

- 3.4.1 הוראות סעיף 96 לפקודה, מאפשרות לנישום לדחות את רווח ההון שנצמח ממכירת נכס בר פחת (להלן – "הנכס המוחלף"), אשר תחתיו נרכש נכס (להלן – "הנכס המחליף"), וזאת בהתקיים תנאי הסעיף.
- 3.4.2 הסעיף מוסיף וקובע, כי אותו חלק מרווח ההון הנדחה, יופחת מהמחיר המקורי של הנכס המחליף הן לעניין תביעת הפחת והן בעתיד לעניין חישוב רווח ההון ממכירתו.
- 3.4.3 בכדי למנוע מצב בו ייחנה הנישום במכירת הנכס המוחלף מהפחתת רווח הון החייב בשיעורי מס גבוהים, ובעת מכירת הנכס המחליף מהגדלת רווח הון החייב בשיעורי מס נמוכים, הוספה הוראה לסעיף.
- 3.4.4 ההוראה קובעת כי על הסכום שהוקטן מהמחיר המקורי של הנכס המחליף והשווה "לחלק רווח ההון שנצבר לפני המועד הקובע" – יחולו שיעורי המס הקבועים בסעיפים 121 או 126 לפי העניין.
- 3.4.5 הסעיף מגדיר כי חלק רווח ההון שנצבר לפני המועד הקובע יחושב בצורה ליניארית. יודגש כי עמדת האגף הינה כי יש לייחס תחילה את רווח ההון הנובע מהנכס המחליף לחלק רווח ההון שנצבר לפני המועד הקובע.
- 3.4.6 ראוי לציין כי התיקון רלוונטי רק לגבי נכס שנרכש טרם המועד הקובע, וישמו לגביו את סעיף 96 לפקודה.
- 3.4.7 דוגמא:
- חברת ישראל רכשה ביום 1.1.02 מכונה א' בסכום של 100,000 ש"ח. המכונה הופעלה בו ביום. שיעור הפחת 5%.
- ביום 1.1.05 נמכרה המכונה תמורת 150,000 ש"ח. באותו יום נרכשה מכונה ב' לחילופה של מכונה א' בעלות של 215,000 ש"ח והופעלה ביום רכישתה.
- מכונה ב' נמכרה ביום 1.1.06 תמורת 200,000 ש"ח. שיעור עליית המדד בשנים 2002-2005 הינו אפס.

דרך החישוב :מכירת מכונה א' :ש"ח

תמורה 150,000

י.מ.מ. (85,000)

רווח הון 65,000

סכום אינפלציוני - 0

רווח הון ריאלי - 65,000

י.מ.מ של מכונה ב' - 150,000 = 215,000 - 65,000

מכירת מכונה ב' :ש"ח

תמורה 200,000

י.מ.מ. (142,500) = 150,000 \* 95%

רווח הון 57,500

סכום אינפלציוני - 0

רווח הון ריאלי - 57,500

חישוב חלקי רווח ההון הריאלי

חלק רווח ההון שנצבר לפני המועד הקובע :

 $65,000 * 1/3 = 21,667$ 

רווח הון ריאלי בגובה הפחת המתואם :

 $150,000 * 5\% = 7,500$ 

יתרת רווח ההון הריאלי, בניכוי הפחת המתואם :

 $(57,500 - 21,667) - 7,500 = 28,333$ סכום המס :  $(21,667 + 7,500) * 36\% + 28,333 * 25\% = 17,559$ **3.5 ביטול הטבת המס במכירת נכס שהוא מוניטין וזכות חזקה במקרקעין שלא****שולם בעד רכישתן****3.5.1 לעניין מכירת מוניטין וזכות חזקה במקרקעין שלא שולם בעד רכישתן**

נקבעו הוראות חדשות :

א. בהגדרת סכום אינפלציוני שבסעיף 88 לפקודה בוטלו פסקאות

(2) ו - (3) ובוטלה ההחרגה של מוניטין וזכות חזקה

במקרקעין שלא שולם עבורן בפסקה (2) להגדרת סכום

אינפלציוני חייב. משמעות הביטול הינה, כי במכירות החל

מהמועד הקובע (בכפוף לתחולת הביטול) של מוניטין וזכות חזקה במקרקעין שלא שולם עבורם, יחושב רווח ההון, ללא הקלת המס הייחודית אשר הייתה קיימת טרם התיקון, ולפיה יוחס במכירת נכסים אלו סכום אינפלציוני, על אף שלא שולם בגינם.

תחילתו של הביטול כאמור, יהא ביום כניסתו לתוקף של תקנות שיתקין שר האוצר לעניין פחת או הפחתה בשל מוניטין.

ב. בסעיף 91(ב1)(1) לפקודה נקבעה הקלה לפיה במכירת נכס שהוא מוניטין שלא שולם בעד רכישתו, והוא נצמח לפני המועד הקובע, כל רווח ההון, שרואים בו כרווח הון ריאלי, ימוסה בשיעור של 25%, וזאת להבדיל מנכסים אחרים אשר נרכשו לפני המועד הקובע ואשר לגביהם מבצעים את החישוב בדרך ליניארית.

3.5.2 יודגש, כי במכירות, החל מהמועד הקובע ולאחר כניסתו לתוקף של התקנות שיתקין שר האוצר לענין פחת או הפחתה של מוניטין, של מוניטין ששולם עבורו, יחושבו הסכום האינפלציוני והריאלי באותו אופן בו הם מחושבים לגבי מכירת כל נכס אחר.

3.5.3 יש להעמיק את הביקורת ביחס למכירות של מוניטין אשר בוצעו בסמוך למועד הקובע ובעיקר למכירות לצדדים קשורים.

### 3.6 הפחתת שיעור מקדמת רווח ההון

סעיף 91(ד) לפקודה תוקן כך ששיעור המקדמה בגין מס על רווח ההון, הופחת מ – 30% ל – 25%.

### 3.7 ביטול הדרגתי של שיעור המס המוגבל על נכסים ותיקים

3.7.1 שיעור המס בגין נכסים ותיקים, (נכסים שנרכשו עד ליום 31.3.1961), יועלה בהדרגה, החל משנת 2005, ב – 1% כל שנה, אך שיעורו לא יעלה על – 25% מרווח ההון.

3.7.2 בתיקון, ניתנה הקלה למוכר זכות באגודה שיתופית חקלאית, ונקבע, כי הגדלת שיעור המס ב – 1%, כאמור, לכל שנה החל משנת המס 2005, לא תחול על מי שהחזיק בזכות באגודה שיתופית חקלאית לפני יום ב' בתמוז התשס"ב (12.6.02).

בהוראות המעבר לתיקון נקבע, כי ההקלה כאמור לא תחול על רוכש שקיבל את הזכות במכירה שאינה חייבת במס לפי הוראות הפקודה. לפיכך, גם יורש זכות, כאמור, לא יוכל ליהנות מההקלה כאמור בעת המכירה על ידו.

- 4. שינויים במבחנים לקביעת מקום ההפקה או הצמיחה של רווח ההון**
- 4.1 סעיף 89(ב) לפקודה קובע כי יראו רווח הון כנצמח או הופק בישראל אם התקיים אחד מאלה:
- א. המוכר הוא תושב ישראל. לעניין זה תושב ישראל לרבות אזרחי ישראלי כמשמעותו בפסקאות (1), (3) או (4) להגדרתו שבסעיף 3א לפקודה.
- ב. המוכר הוא תושב חוץ, והנכס נמצא בישראל או שהנכס נמצא מחוץ לישראל והוא זכות, במישרין או בעקיפין, לנכס הנמצא בישראל.
- 4.2 הסעיף שונה בתיקון כך שמחד, הינו מתבסס על הסעיף שתוקן ומאידך הוא מרחיב ומבהיר.
- 4.3 התיקון קובע כבעבר כי תושב ישראל יהא חייב במס על רווח הון שנצמח או הופק בישראל או מחוץ לישראל.
- 4.4 בהתייחס לתושב חוץ קובע התיקון, כי הוא יהא חייב במס על רווח הון שנצמח או הופק בישראל. לסעיף הוספה פיסקה הקובעת כי מקום הפקתו או צמיחתו של רווח הון יהיה בישראל באחד מאלה:
- 4.4.1 הנכס הנמכר נמצא בישראל.
- 4.4.2 הנכס הנמכר נמצא מחוץ לישראל והוא:
1. בעיקרו, זכות, במישרין או בעקיפין, לנכס או למלאי הנמצא בישראל.
2. זכות בעקיפין לזכות במקרקעין או לנכס באיגוד מקרקעין הנמצא בישראל.
- (להלן - פריטי הסעיפים ב – 1 ו – 2 לעיל "הרכוש").
- 4.4.3 הנכס הנמכר הינו מניה או זכות למניה בחבר בני אדם תושב ישראל.
- 4.4.4 הנכס הנמכר הינו זכות בחבר בני אדם תושב חוץ, שהוא בעיקרו בעל זכות, במישרין או בעקיפין, לרכוש הנמצא בישראל.
- 4.5 יוער, כי לעניין פסקאות 4.2 ו- 4.4 חלק רווח ההון אשר יחויב בישראל יהיה אותו חלק התמורה הנובע מרכוש הנמצא בישראל.
- 4.6 חישוב התמורה ייעשה בהתאם לשווי השוק של הרכוש. על מוכר הנכס להמציא פרטים על מלא הרכוש הנמצא בישראל ומסמכים המעידים על שווי השוק של הרכוש. כמו כן יודגש, כי חשיבות מקום הפקת ההכנסה רלוונטית אף לתושבי ישראל. (ראה לעניין זה סעיף 5.1.2 להלן).

**5. קיזוז הפסד הון**

- בסעיף זה בוצעו מספר שינויים ואלו הם:
- 5.1 **קביעת מנגנון לקיזוז הפסדי הון**

- 5.1.1 בסעיף 92 לפקודה נקבע סדר קיזוז הפסד הון אשר נוצר מחוץ לישראל, ואשר אילו היה רווח, היה מתחייב במס בישראל.
- 5.1.2 הסעיף קובע כי הפסד הון, כאמור, יקוזז תחילה כנגד רווח הון מחוץ לישראל.
- 5.1.3 יובהר, כי מקום בו לנישום נותרה יתרת הפסד הון, שנוצר מחוץ לישראל, יתרה זו תקוזז כנגד רווח הון אשר נצמח בישראל. כן יובהר כי קביעת סדר הקיזוז תקפה אף לשנות המס שלאחר שנת המס בה נוצר ההפסד.
- 5.1.4 תחולתה של ההוראה בדבר סדר קיזוז ההפסד שנוצר בחו"ל הינה רק לגבי הפסדים שנוצרו לאחר המועד הקובע.
- 5.2 ביטול מגבלת 7 השנים בקיזוז הפסד הון או הפסד כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין כנגד רווח הון או שבח**
- 5.2.1 במסגרת התיקון הוסרה המגבלה שבסעיף 92 לפקודה לפיה הפסד הון ניתן לקיזוז רק בשבע שנות המס הבאות לאחר השנה שבה היה ההפסד.
- 5.2.2 תנאי לקיזוז ההפסדים הינו כי הוגש לפקיד השומה במועד (סעיף 132) דוח כאמור בסעיף 131 לשנת המס שבה היה ההפסד. (ללא קשר לקיום חבות בהגשת דו"ח).
- 5.2.3 יודגש, כי לאור התיקון ישנה חשיבות להכניס לתוכנית עבודה תיקים בהם ישנו הפסד הון משמעותי, וזאת במסגרת תקופת התיישנות השומה ביחס להפסד ההון.
- 5.2.4 בסעיף הוסמך שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע הוראות לביצוע סעיף זה והוראות לענין דוחות ודרכי הוכחה של ההפסדים.
- 5.2.5 תוקפו של השינוי הינו, רק לגבי הפסד הון שנוצר בשנת המס 1996 ואילך. קרי, הפסדים שנוצרו לפני שנת 1996 לא ינתנו לקיזוז לאחר המועד הקובע.
- 5.3 החלת הסדר חדש לקיזוז הפסד הון מניירות ערך זרים**
- 5.3.1 סעיף 92(א)(2) לפקודה הגביל קיזוזו של הפסד ממכירת ניירות ערך זרים כהגדרתם בסעיף 16ה רק כנגד ריווח הון מניירות ערך זרים.
- 5.3.2 בתיקון הועברה מגבלה זו לסעיף 105טו(ב) לפקודה תוך צמצומה לגבי הפסדים מניירות ערך שנוצרו החל משנת המס 2007 ואילך, ותוך שינוי הגדרת ני"ע זר (ראה חוזר בנושא שוק ההון).
- 5.4 קיזוז כנגד סכום אינפלציוני חייב והחלפת הלירה בשקל**
- 5.4.1 סעיף 92 לפקודה קובע כי הפסד הון יקוזז תחילה כנגד ריווח הון

ריאלי, וכל לירה של היתרה תקוזז כנגד שלוש וחצי לירות של סכום אינפלציוני.

5.4.2 במסגרת התיקון, בוצע תיקון מבהיר בו נקבע כי יתרת הפסד ההון תקוזז כנגד סכום אינפלציוני חייב.

5.4.3 כמו כן, בוצע בסעיף תיקון טכני בו הוחלף הביטוי לירה בשקל.

## 6. קביעת שיעור המס לעניין רווחים ראויים לחלוקה שנצטברו החל מהמועד הקובע

### 6.1 שינוי שיעור המס החל על רווח ההון ממכירת מניה בגובה סכום הרווחים

#### הראויים לחלוקה

6.1.1 סעיף 94ב לפקודה קובע כי במכירת מניה, יראו כסכום אינפלציוני חייב, בנוסף לסכום האינפלציוני החייב, גם סכום השווה לחלק מהרווחים הראויים לחלוקה שבחברה, כחלקו של מוכר המניה בזכות לרווחים בחברה (להלן – "רר"ל").

6.1.2 הוראה זו התעלמה מזהותו של מוכר המניה, שכן, חבר בני אדם שהחזיק במניה יכול היה לעיתים למשוך דיבידנד טרם המכירה ובכך לא להתחייב במס וזאת בהתאם להוראות סעיף 126(ב) לפקודה.

6.1.3 לעומת זאת, יחיד שקיבל דיבידנד טרם מכירת המניה שילם מס בשיעור 25% בהתאם להוראות סעיף 125ב(2) לפקודה, בעוד, שאם היה מוכר את המניה, חלק מרווח ההון היה מתחייב בשיעור מס של 10% בלבד.

6.1.4 התיקון, מביא לידי ביטוי בקביעת שיעור המס על חלק רווח ההון השווה לסכום הרווחים הראויים לחלוקה, את זהות המוכר (יחיד, חבר בני אדם).

6.1.5 בתיקון נקבע, כי חלק הרר"ל בשל מכירת מניה יהיה בגובה שיעור המס שהיה חל על המוכר אילו סכום זה היה מתקבל כדיבידנד בסמוך לפני המכירה. בכך, משווה התיקון בין החלופה של חלוקת דיבידנד טרם מכירת המניה, לחלופה של מכירת המניה כאשר לא נתקבל דיבידנד, תוך התחשבות בזהות המחזיק.

6.1.6 פועל יוצא מהתיקון, שיעורי המס שיחולו על חלק הרר"ל יהיו כדלקמן:

1. מוכר שהינו חבר בני אדם – יחולו שיעורי המס בהתאם להוראות סעיפים 126(ב) או (ג) לפקודה, לפי הענין (בכפוף לסעיף 6.1.7 להלן).

2. מוכר שהינו יחיד או חברה משפחתית – יחול שיעור המס בהתאם להוראות סעיף 125ב(2) לפקודה, קרי 25%.

6.1.7 יובהר כי אין בהוראות הסעיף כדי לשנות את מהות ההכנסה.

ההכנסה נותרת הכנסה הונית, אולם שיעור המס על חלק מרווח ההון או כולו, בכפוף להוראות הסעיף, הינו שיעור המס החל על דיבידנד.

פועל יוצא מכך הוא כי יתכנו מקרים בהם הדיבידנד שהיה מתקבל היה מתחייב במס בישראל ואולם אין נפקות להוראות סעיף 94ב לפקודה במקרים הבאים: תושב חוץ הפטור ממס על רווח ההון בישראל בהתאם לאמנות למניעת כפל מס, עולה חדש הפטור מרווח הון לפי הוראות סעיף 97(ב1) לפקודה ועולה חדש הפטור מרווח הון לפי הוראות סעיף 97(ב2) לפקודה.

- 6.1.8 לאור הוראות סעיף 125ב(2) לפקודה, מכירת מניה בידי מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה, ולאור הוראות סעיף 1א64 לפקודה, במכירת מניה בידי חברה שקופה כהגדרתה בסעיף - שיעור המס על חלק הרר"ל שיחול במכירת המניה, בידי מוכרים כאמור, יהא 25%.
- 6.1.9 יודגש, כי קביעת שיעורי המס המופחתים החלים על דיבידנד המחולק בידי מפעל מאושר, אינם מכוח הוראות סעיפים 125ב(2) או 126(ב) לפקודה, ולפיכך שיעור המס שיחול על חלק הרר"ל במכירת חברה שחל עליה חוק עידוד השקעות הון יוותר שיעור המס כפי שפורט בסעיף 6.1.6 לעיל.
- 6.1.10 השינוי כאמור, בשיעורי המס, לא יחול במכירת מניה אשר נרכשה לפני המועד הקובע, על חלק הרווחים הראויים לחלוקה שנצטברו עד המועד הקובע.
- 6.1.11 סכום הרווחים הראויים לחלוקה שנצטברו עד המועד הקובע הינו הסכום שהיה נחשב כרר"ל אילו נמכרה המניה במועד הקובע. בדרך זו נשמר שיעור המס שהיה קיים טרם התיקון על הרר"ל שנצטבר עד למועד הקובע, כמובן שכל זאת בכפוף לקיום רר"ל ביום המכירה.

## 6.2 תחולת הוראות סעיף 94ב

- 6.2.1 תיקון סעיף 94ב מבהיר שהוראות הסעיף יחולו רק במכירת מניה של חברה אשר מניותיה אינן רשומות למסחר בבורסה.
- 6.2.2 סעיף 94ב יחול רק לגבי מכירת מניות ששיעור המס רווח הון החל במכירתן הינו 25% או יותר.
- 6.2.3 למען הסר ספק, סעיף 94ב לא חל על מכירה של ניירות ערך זרים.

## 6.3 ביטול מגבלת 7 השנים בחישוב הרר"ל

- 6.3.1 סעיף 94ב טרם תיקונו, הגביל את תקופת השנים אשר בגינה מחושב הרר"ל, בתקופה שתחילתה תום שנה שקדמה לשנת הרכישה עד תום שנה שקדמה לשנת המכירה, ובפירוק עד יום

הפירוק, ובלבד שלא חלפו יותר משבע שנים בתכוף לפני שנת המכירה, או שנת הפירוק.

6.3.2 בתיקון, הוסרה מגבלת שבע השנים אך נקבע כי בחישוב הרר"ל לא יובאו בחשבון רווחים ראויים לחלוקה שנצברו לפני יום 1.1.96. דהינו, החל מהיום הקובע לא קיימת מגבלת 7 השנים בחישוב הרר"ל, יחד עם זאת, במכירת מניה שנרכשה לפני יום 1.1.96 ונמכרה לאחר היום הקובע תחול מגבלת 7 השנים על סכום הרר"ל ולא יובאו בחשבון רווחים ראויים לחלוקה שנצברו לפני ה - 1.1.96.

6.3.3 ראוי לציין, כי חישוב סכום הרווחים הראויים לחלוקה יהיה לאחר השפעות חוק התיאומים.

#### 6.4 הפסדים שלא קוזזו יובאו בחשבון בחישוב הרווחים הראויים לחלוקה

- 6.4.1 בהגדרת רר"ל בחלופה לצורכי מס הוספו בתיקון המילים: **"...ובניכוי הפסד שנוצר בחברה שמניותיה נמכרות, אשר לא קוזזו..."**
- 6.4.2 ראוי לציין, כי טרם התיקון, בחישוב הרר"ל בחלופה לצורכי מס, לא הובאו בחשבון ההפסדים שנוצרו ולא קוזזו בתקופת שבה חושב הרר"ל, שכן ההגדרה קבעה: **"...וסכום הרווחים הראויים לחלוקה לא יעלה על סכום הרווחים שנתחייבו במס..."**. משמע,
- הפסד שטרם קוזז לא נלקח בחשבון שכן לא שולם מס בגינו. זאת על אף שבעתיד החברה תנצל את אותם הפסדים ותקטין את חבותה במס.
- 6.4.3 לאור התיקון, הפסדים כאמור שלא הובאו בחשבון בחישוב הרר"ל, יקוזזו מסכום הרר"ל על אף שטרם קוזזו בחברה. קביעה זו יוצרת הקבלה בין החלופה החשבונאית לחלופת המס במישור הפחתת הפסדים שטרם קוזזו.

#### 6.5 אגודה שיתופית

- 6.5.1 להגדרת רווחים ראויים לחלוקה הוספה הוראה הקובעת כי, במכירת מניה באגודה שיתופית לא יובאו בחשבון בחישוב סכום הרר"ל, רווחים באגודה השיתופית, באותן השנים שבהן חלו בחישוב הכנסתה סעיפים 56, 57, 61 ו - 62, ואותם רווחים נכללו בתמורה בגין מכירת המניה.
- 6.5.2 יש לציין כי במכירת המניה כאמור יופחת מהתמורה, לעניין סעיף 88 לפקודה, הן לגבי המוכר והן לגבי הקונה אותו הסכום שהופחת מהרר"ל.

## 7. קביעת סכום התמורה בידי בעל מניות, בחבר בני אדם שהתפרק

- 7.1 במסגרת התיקון, הוספה הגדרה לנכסים שקיבל בעל מניות בעת פירוקו של חבר בני אדם. ההגדרה הוספה בסיפא של סעיף 93(א)(3) לפקודה והיא קובעת כי, לעניין הסעיף, "הנכסים שקיבל", הינם כדלקמן – **"לרבות המס ששילם חבר בני האדם ושהובא בחשבון כזיכוי אצל אותו חבר לפי סעיף קטן (ב) "**.
- 7.2 טרם התיקון, סעיף 93(א)(3) קבע כי מניות או זכויות אחרות של חבר בחבר בני אדם שבפירוק ייראו כאילו נמכרו ע"י החבר. התמורה למניה ו/או לזכות אחרת של החבר בחבר הינה הנכסים שקיבל החבר מהמפרק (להלן – **"התמורה"**).
- 7.3 התיקון מבהיר כי התמורה הינה לרבות המס ששילם חבר בני האדם והובא בחשבון כזיכוי אצל אותו בעל מניות.
- 7.4 התיקון הינו תיקון מבהיר לגישת נציבות מס הכנסה. ולעניין זה ראה עמדת פקיד השומה בעמ"ה 79/97 סיון יצחק נ' פ"ש ת"א 1.

## 7.5 דוגמא :

חברת קורן בע"מ (להלן – "החברה") נרכשה על ידי חברת אור בע"מ ביום 1/1/03 בעלות של 65 אלפי ש"ח.

ביום 1/1/05 הכריזה החברה על פירוק, להלן מאזנה ליום הפירוק באלפי ש"ח:

### מאזן חברת קורן ליום 1/1/05

מכונה	100	הון מניות	110
מזומן	<u>190</u>	הלוואה	<u>180</u>
	<u>290</u>		<u>290</u>

הנחה: שיעור עליית המדד בשנים 2003 ו – 2004 היה 0. שווי השוק של המכונה 200 אלף ש"ח.

### מכירת המכונה אגב פירוק :

#### אלפי ש"ח

תמורה	200
י.מ.מ.	(100)
רווח הון	100 כולו ריאלי
מס	25

### מכירת המניות בידי בעל המניות

#### חישוב הזיכוי המקסימלי שינתן:

תמורה נטו	$(200-25+190-180)=185$
מ.מ.	(65)
רווח הון	120 כולו ריאלי

	ריאלי	120
מס לתשלום :		$25\% * 120 = 30$
זיכוי 93(ב)		<u>(25)</u>
מס נטו	5	זיכוי מקסימלי 25

דרך החישוב :

תמורה		$(25+185) = 210$
מ.מ.		<u>(65)</u>
רווח הון		145
ריאלי		145
מס לתשלום :		$145 * 25\% = 36.25$
זיכוי 93(ב)		<u>(25)</u>
מס לתשלום	11.25	

**8. קביעת מגבלה לקיזוז הפסד הון במכירת מניה אם חולק בגינה דיבידנד, בסמוך למכירתה**

8.1 בתיקון הוסף סעיף 94ג' שקבע כי במכירת מניה על ידי חבר בני אדם, שבעטיה נתהווה הפסד הון, לכאורה, ובתקופה של 24 חודשים שקדמה למכירה, קיבל אותו חבר בני אדם, דיבידנד בגין המניות הנמכרות, יוקטן ההפסד, כאמור, עד גובה סכום הדיבידנד שקיבל.

8.2 במידה וסכום הדיבידנד עולה על ההפסד, הסכום העודף לא יראו בו כהכנסה. מטרת הסעיף היא למנוע יצירת הפסדים מלאכותיים במכירת מניה על ידי חבר בני אדם וזאת כהבהרה לעמדת נציבות מס הכנסה כי במקרים בהם מטרת הפעולה הינה יצירת הפסדים מלאכותיים, קיימת האפשרות לקבוע כי הפסדים כאמור לא יקוזזו או יגרעו מהמחיר המקורי, וזאת בהסתמך על הוראות סעיף 86 לפקודה, לחלופין יוקטן המחיר המקורי או תוגדל התמורה.

8.3 הקטנת הפסד הון כאמור לא תחול על יחיד המוכר מניה, שכן דיבידנד המחולק ליחיד מחויב במס בשיעור של 25%, וכן רווח ההון במכירת המניה גם הוא, בד"כ, יחויב במס בשיעור של 25%.

8.4 לענין סעיף זה הוגדרו דיבידנד ומס כדלקמן :

**"דיבידנד – למעט דיבידנד ששולם עליו מס בשיעור של 15% או יותר".**

**"מס – למעט מס ששולם מחוץ לישראל".**

מהגדרות אלו נובע כי מקום בו המס בגין הדיבידנד, ששולם בידי מקבלו, הינו בשיעור של 15% או יותר, הסעיף לא יחול.

8.5 במקרה בו מדובר בחברה שאינה תושבת ישראל, המחלקת דיבידנד

לחבר בני אדם תושב ישראל, ובתוך שנתיים מחלוקת הדיבידנד מכר תושב ישראל את מניותיו, יחולו הוראות הסעיף, גם אם שולם מס בגין הדיבידנד בחו"ל, וזאת לאור הגדרת מס.

- 8.6 הסעיף חל בין אם מדובר במכירת מניה נסחרת או מניה פרטית.
- 8.7 תחולת הסעיף הינה לגבי מכירות שנעשו לאחר המועד הקובע, דהיינו, מתייחסות גם לגבי דיבידנדים שחולקו אף לפני כניסתו לתוקף של התיקון, במידה והיו בתקופה של 24 חודשים לפני המועד הקובע.
- 8.8 דוגמא:
- ביום 1.1.03 רכשה חברת אלפא בע"מ, מניות חברת ביתא בע"מ בסך של 100,000 ש"ח.
- ביום 2.1.06 חילקה חברת ביתא דיבידנד לבעלי מניותיה, מתוכו קיבלה אלפא דיבידנד בסכום של 60,000 ש"ח.
- ביום 20.11.06 מכרה חברת אלפא את כל מניותיה בחברת ביתא תמורת 45,000 ש"ח.

ניתוח היבטי המס:

1. על פי סעיף 126(ב) לפקודה הדיבידנד בידי חברת אלפא אינו הכנסה חייבת במס, יוצא מכך כי חברת אלפא קיבלה בחזרה חלק מסכום השקעתה ללא חבות במס.
2. מכירת המניות הינה בשווי המתחשב בסכום הדיבידנד שחולק, כך לכאורה, נצמח לחברת אלפא הפסד הון בסכום של 40,000 ש"ח למרות שבפועל הרוויחה 55,000 ש"ח.

יישום הוראות התיקון יוביל לתוצאה כלכלית נכונה של העסקה, כדלקמן:

<u>ש"ח</u>	
45,000	תמורה
<u>(100,000)</u>	מחיר מקורי
(55,000)	הפסד הון
<u>60,000</u>	בניכוי דיבידנד
0	הפסד הון

## 9. ביטול הדרגתי של הפטור בפדיון מנייה באגודה שיתופית

- 9.1 סעיף 97א(6) לפקודה קבע כי בפדיון מנייתו של חבר באגודה שיתופית על ידי האגודה, יוענק פטור ממס עד גובה סכום פדיון כפי שנקבע בסעיף (להלן –

"התקרה". מקרה בו עלה הפדיון על התקרה, כל החלק הפדיון העודף, נחשב כרווח הון ריאלי.

9.2 במסגרת התיקון, בוטל סעיף 97א(6) ובמקומו הוסף סעיף 94ד. הסעיף החדש עוסק באופן חישוב רווח ההון בפדיון מניה באגודה שיתופית לגבי מניה שיום רכישתה הינו לפני המועד הקובע.

9.3 הסעיף קובע את ההוראות הבאות:

9.3.1 סכום הפדיון יחולק באופן ליניארי בהתאם ליחס שבין מספר החודשים מיום רכישת המניה ועד המועד הקובע ובין מספר החודשים מיום רכישתה ועד יום הפדיון (להלן – "יחס תקופת הפטור").

9.3.2 חלק סכום הפדיון המיוחס לתקופה ממועד רכישת המניה ועד המועד הקובע, יהיה פטור ממס וזאת עד לסכום של 317,000 ש"ח.

9.3.3 יתרת סכום הפדיון תהיה חייבת במס. לעניין חישוב רווח ההון על יתרת סכום הפדיון, נקבעו בסעיף הוראות לעניין המחיר המקורי ויום הרכישה, כמפורט להלן:

א. המחיר מקורי יהא:

$$\text{[יחס תקופת הפטור} - 1] * \text{המחיר המקורי}$$

ב. יום הרכישה יהא ככלל יום רכישת המניה, ואולם לגבי נישום שרכש את המניה לפני 1/4/61, יראו את יום הרכישה כיום תחילת שנת המס 1961 (1/4/61).

9.3.4 יובהר כי לא יחולו הוראות סעיף 94ב לפקודה בפדיון מניה של חבר באגוד"ש, שיושמו לגבי הוראות סעיף 97א(6) לפקודה.

9.4 דוגמא:

מר קורן רכש ביום 1.1.60 מניה ב"אגד" (להלן – "האגודה השיתופית") תמורת 10,000 ₪. ביום 1.1.09 פדתה האגודה השיתופית את המניה מהחבר תמורת 360,000 ₪. הנח אינפלציה אפס.

דרך חישוב:

יחס תקופת הפטור – 43/49

$$\text{הסכום הפטור} - 315,918 = 360,000 * 43/49 \text{ (נמוך מ} 317,000 \text{)}$$

$$\text{יתרת סכום הפדיון} - 44,082 = 360,000 - 315,918$$

מחיר מקורי של יתרת סכום פדיון –

$$10,000 * (43/49 - 1) = 1,154$$

קביעת יום הרכישה של יתרת סכום הפדיון –  
 הקביעה נעשית בהתאם להוראת סעיף קטן (3), ולאור העובדה כי:  
 $317,000 < (315,918 - 10,000)$

יוצא מכך, שיום הרכישה יקבע ליום 1/4/61, ולא היום בו נרכשה המניה  
 שהוא: 1/1/60.  
 חבות המס:  
 $44,082 - 1,154 = 42,928$  – רווח ההון החייב במס

- 10. קביעת הסדר מיסוי בנוגע לנכסיו של אדם שחדל להיות תושב ישראל**
- 10.1 ככלל - מכירת נכס הון הינה אירוע מס המתרחש במועד המימוש, בעוד שההתעשרות בגינו מתרחשת לאורך תקופת החזקת הנכס.
- 10.2 מאחר והחויב במס הינו בחלק מהמקרים על בסיס פרסונלי, בעל נכס תושב ישראל אשר שינה תושבותו, בעת מכירת הנכס יתכן ולא יחוייב במס בישראל וזאת גם בגין התקופה בה החזיק בנכס בהיותו תושב ישראל.
- 10.3 בתיקון הוסף סעיף 100א' הקובע כי, אדם תושב ישראל ששינה את מקום תושבותו, יראו אותו כאילו מכר את נכסיו ביום שלפני היום שבו חדל להיות תושב ישראל. משמע, אירוע המס חל ביום בו חדל להיות תושב ישראל, ואז יחויב בתשלום המס לפי שווי השוק באותו המועד.
- 10.4 עם זאת, הסעיף קובע שמוכר שלא שילם את המס במועד שבו חדל להיות תושב ישראל יראו אותו כאילו ביקש לדחות את תשלום המס למועד מכירת הנכס בפועל (להלן – "מועד מימוש הנכס").
- 10.5 במועד מימוש הנכס ישלם המוכר את המס החל בשל מכירת הנכס במועד שבו חדל להיות תושב ישראל, בסכום השווה לסכום המס החל על "חלק הרווח החייב". מס שנדחה כאמור ישא הפרשי הצמדה וריבית כהגדרתם בסעיף 159א לפקודה, רק החל במועד המימוש ועד לתשלום המס בפועל.
- 10.6 לעניין זה "חלק הרווח החייב" הינו חלק ריווח ההון הריאלי שנצמח מיום רכישת הנכס ועד מועד מימוש הנכס, כיחס שבין התקופה מיום הרכישה ועד ליום שינוי התושבות לכלל תקופת החזקת הנכס.
- 10.7 יודגש כי כאשר מכירת הנכס חייבת בתשלום מס בישראל ללא קשר למקום תושבות המוכר או כאשר במועד המימוש חזר לישראל המוכר והיה שוב לתושב ישראל, ישולם מלא המס המתחייב בשל רווח ההון במועד המימוש, כבכל עסקה הונית אחרת.
- 10.8 ככלל הכנסה ממימוש אופציה או מניה לפי סעיפים 3(ט) ו- 102 לפקודה תחשב כהכנסה פרוטית. למרות זאת, נקבע כי הוראות

- הסעיף יחולו, בין היתר, על מניות ואופציות שהוענקו לתושב ישראל לפי סעיף 3(ט) לפקודה או לפי סעיף 102 לפקודה.
- 10.9 הוראות הסעיף קובעות מנגנון לדחיית תשלום המס ולא דחיית אירוע המס, על כל המשתמע מכך. כך למשל, הפסדים ברי קיזוז שנתהוו למוכר לאחר שינוי תושבותו לא יותרו בקיזוז כנגד רווח הון לפי סעיף זה.
- 10.10 יודגש, כי גם מקום בו ניתן לקבוע את שווי של הנכס הנמכר באופן מדויק במועד שחדל להיות תושב ישראל, ייעשה החישוב באופן לינארי.
- 10.11 כמו כן, ניתנה סמכות לשר האוצר לקבוע הוראות לביצוע סעיף זה לרבות הוראות למניעת כפל מס ולענין הגשת דוחות.

### **שינוי בהיקף הפטור ממס בגין רווח הון בידי עולה חדש ותושב חוזר**

.11

סעיף 97(ב) לפקודה, במתכונתו עובר לתיקון, עוסק במתן פטור ממס ליחיד שהיה לתושב ישראל בגין מכירת נכס שהיה לו מחוץ לישראל, לפני היותו תושב ישראל, כל זאת אם מכרו תוך 7 שנים מיום היותו תושב ישראל.

במסגרת התיקון, הורחבה תחולתו לגבי תושבים חוזרים ולגבי תקופת וחישוב הפטור, כדלקמן:

#### 11.1 הסעיף יחול לגבי:

- א. יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה. משמע, מעולם לא היה תושב ישראל.
- ב. יחיד שהינו תושב חוזר. לענין זה תושב חוזר (בהתאם להוראות סעיף 14 לפקודה), יחיד שחדל להיות תושב ישראל ושהה דרך קבע מחוץ לישראל 3 שנים רצופות לאחר שחדל להיות תושב ישראל.
- 11.2 יחיד, כאמור לעיל, יהיה זכאי לפטור ממס רווח הון אם מכר את הנכס בתוך 10 שנים מהיום שהיה לתושב ישראל או שהיה לתושב חוזר, לפי העניין.

במידה והנכס, נמכר לאחר שחלפו 10 שנים מיום שהיה היחיד לתושב ישראל או לתושב חוזר, לפי העניין, ינתן הפטור ממס רק לגבי חלק רווח ההון הריאלי, כשהוא מוכפל ביחס שבין התקופה שמיום הרכישה עד למועד תום 10 שנים מיום שהיה לתושב ישראל ומחולק בתקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה.

היתרה תחויב במס בהתאם להוראות סעיף 91(ב) לפקודה.

תנאים לגבי מועד רכישת הנכס -

11.3

א. לעניין יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה, הפטור ינתן רק לגבי מכירת נכס שהיה לו מחוץ לישראל לפני היותו לתושב ישראל.

ב. לעניין תושב חוזר, הפטור ינתן רק לגבי נכס שנרכש מחוץ לישראל, בעת ששהה מחוץ לישראל ולא היה תושב ישראל, כאמור בסעיף 11.1(ב) לעיל. ראוי להדגיש כי הפטור לא ינתן לגבי נכס, לרבות זכות במישרין או בעקיפין, לנכס שהיה מצוי בישראל.

## 12. פטור ממס לתושב חוץ בגין רווח הון ממכירת מניה בחברה עתירת מחקר פיתוח

.12

12.1 במסגרת התיקון, הוסף סעיף 97(ב1) שקובע כי תושב חוץ יהא פטור ממס על רווח הון ממכירת מניה שהוקצתה לו בשנת 2003 ואילך בחברה, שבמועד ההקצאה היתה חברה עתירת מחקר ופיתוח, תמורת השקעתו הכספית בה.

12.2 הפטור ינתן בתנאי שהקצאת המניות לתושב החוץ, תהא תמורת השקעתו הכספית בה, משמע, תושב החוץ השקיע בחברה מזומן בתמורה לקבלת המניות, וכן ראוי להבהיר שהפטור ינתן במקרים בהם בכל התקופה, ממועד ההקצאה ועד המכירה, החברה אכן היתה חברה עתירת מחקר ופיתוח.

12.3 לעניין זה, חברה עתירת מחקר ופיתוח הינה חברה כהגדרתה בתקנות שקבע שר האוצר לפי סעיף 103א(ב) לפקודה (תקנות מ"ה) (שנוי מבנה של חברות עתירות מחקר ופיתוח) (התשנ"ד – 1994).

12.4 בסעיף ניתנה סמכות לשר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע כללים לביצוע הסעיף.

**ב ב ר כ ה,**

**נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין**