

עמ' 1

## החבות במס בולים בביצוע פעולות במניות חברה פרטית

מאת

אלכס שפירא\*, עו"ד (רו"ח)

### 1. פתח דבר

המקור הסטטוטורי להטלת מס בולים מעוגן בסעיף 2 לחוק מס הבולים על מסמכים, תשכ"א-1961<sup>[1]</sup>. סעיף זה קובע כדלהלן:

**"מסמך מהמסמכים המפורטים בתוספת א', שנחתם בישראל, או שנחתם מחוץ לישראל, והוא מתייחס לנכס או לדבר אחר שבישראל או למעשה שנעשה או עומד להיעשות בישראל, יהא חייב מס בולים (להלן - המס) בסכום או בשיעור שנקבעו בתוספת א'."**

כלומר, בסיס החבות במס הבולים הוא מסמך מסוג המסמכים המפורטים בתוספת א' לחוק מס בולים (להלן: "תוספת א").

בפרקטיקה, חלק בלתי מבוטל מהעסקות המתבצעות בניירות ערך - ובכלל זה פעולות במניות חברה פרטית - חייבות (למעט במקרה בו נקבעה הוראת פטור מיוחדת) במס בולים. זאת מהטעם שעסקות אלו מוצאות את ביטוין במסמכים כתובים<sup>[2]</sup>.

### 2. החבות במס בולים במכירת מניות חברה פרטית

#### 2.1 בסיס החבות

##### 2.1.1 כללי

במכירת מניות פרטיות, החבות במס בולים הינה בגין שני מסמכים: האחד - הסכם מכירת המניות; השני - כתב העברת המניות. להלן אדון בשתי החבויות לפי סדרן.

עמ' 2

#### 2.1.2 החבות במס בולים בגין הסכם מכירת המניות

סעיף 2(א) לתוספת א' קובע, כי הסכם או חלק ממנו, לרבות זיכרון דברים, בין שהוא בבחינת ראייה להסכם ובין שהוא מחייב את הצדדים, וכן מסמך אחר שיש בו התחייבות או הקניית נכס או חלק ממסמך כאמור, שאינם חייבים במס בולים לפי סעיף אחר לתוספת האמורה חייבים במס בולים בשיעורים הבאים:

(1) אם ערך נשוא ההסכם, כולו או מקצתו, נקוב בסכום מסוים - 1 ש"ח לכל 250 ש"ח (0.4%);

(2) אם כל ערך נשוא ההסכם בלתי מסוים - 5 ש"ח;

(3) אם מקצתו של ערך נשוא הסכם נקוב בסכום בלתי מסוים - 1 ש"ח לכל 250 ש"ח לגבי הערך הנקוב בסכום, ו-5 ש"ח נוספים בגין הערך הבלתי מסוים.

מכאן, שהסכם מכירת מניות הנוקב את תמורת המכירה בסכום מסוים חייב במס בולים בשיעור 0.4% מהתמורה כאמור. אם, לעומת זאת, מדובר בהסכם למכירת מניות שלא תמורת מזומנים, תהא החבות במס בולים בסך 5 ש"ח בלבד<sup>[3]</sup>.

ברם, יש לשים לב, כי סעיף 2(א) לתוספת א' קובע, כי החבות במס בולים מכוחו תחול רק אם אותו הסכם או מסמך אינם חייבים במס בולים לפי סעיף אחר לתוספת א'. בהקשר זה, תיתכן הגישה, כי חבות במס בולים כאמור אכן קבועה בסעיף 11(ג) לתוספת א'. ודוק: לפי סעיף זה, מסמך שיש בו העברה או הסבה של מניות בחברה כמשמעותה בפקודת החברות חייב במס בולים בשיעור 1% מסכום התמורה או משווי התמורה שניתנו או שהתחייבו לתת בעד המניות שהועברו או שהוסבו, או מערך הנקוב של אותן מניות - כגובה שביניהם. אין זאת אלא, כי אם ייקבע, כי הסכם בעניין מכירת מניות אכן מהווה "מסמך שיש בו העברה או הסבה של מניות" - כאמור בסעיף 11(ג) לתוספת א' - אזי החבות במס בולים בגינו תהיה בשיעור 1%, ולא בשיעור 0.4% (כקבוע בסעיף 2(א) לתוספת א'). גישה זו מתבססת על הוראות סעיף 6 לחוק מס בולים, לפיו מסמך שלפי ההגדרים וההוראות שבתוספת א' לחוק זה ניתן לסווגו באופן שיחולו עליו שיעורי מס שונים, יחול המס הגבוה יותר.

### עמ' 3

לטעמי, כוונת המחוקק במילים "מסמך שיש בו העברה או הסבה של מניות" הייתה לכתב העברת מניות, ולא להסכם בדבר מכירת מניות. ואכן, בפרקטיקה, נוקטות רשויות המס, למיטב ידיעתי, בגישה, לפיה הסכם בדבר מכירת מניות חייב במס בולים מכוח הוראות סעיף 2(א) לתוספת א'.

## 2.1.3 החבות במס בולים בגין כתב העברת המניות

### 2.1.3.1 כללי

סעיף 299 לחוק החברות, התשנ"ט-1999<sup>[4]</sup> קובע:

**"חברה תשנה את רישום הבעלות במניות במרשם בעלי המניות כאמור בסעיף 130(א)(1), בכל אחד מאלה:**

- (1) נמסר לחברה כתב העברה של המניה בחתימתם של המעביר ושל הנעבר, ודרישות התקנון, אם נקבעו לכך, התקיימו;
- (2) נמסר לחברה צו של בית משפט לתיקון המרשם;
- (3) הוכח לחברה כי נתקיימו תנאים שבדין להסבתה של הזכות;
- (4) התקיים תנאי אחר שעל פי התקנון די בו כדי לרשום שינוי במרשם בעלי המניות."

היה ושינוי רישום הבעלות במניות נעשה על פי החלופה הראשונה, קרי: באמצעות כתב העברה, יהיה כתב העברה חייב בבילוי על פי הוראות סעיף 11(ג) לתוספת א'. כזכור, לפי סעיף זה, מסמך שיש בו העברה או הסבה של מניות

בחברה כמשמעותה בפקודת החברות חייב במס בולים בשיעור 1% מסכום התמורה או משווי התמורה שניתנו או שהתחייבו לתת בעד המניות שהועברו או שהוסבו, או מערכן הנקוב של אותן מניות - כגבוה שביניהם.

### 2.1.3.2 תכנון המס

מהו הדין אם לא נחתם כתב העברה אך התקיים תנאי אחר שעל-פי תקנון החברה די בו כדי לרשום שינוי במרשם בעלי המניות?

עמ' 4

גם במקרה זה, יבוצע רישום השינוי במרשם בעלי המניות שכן מתקיימת החלופה הרביעית בסעיף 299 לחוק החברות. כך, למשל, אם תקנון החברה קובע, כי רישום שינוי במרשם בעלי המניות דורש את אישורו של דירקטוריון החברה, הרי שדי בהתקיימות תנאי זה כדי לבצע את הרישום כאמור ואין צורך בכתב ההעברה.

אין צורך לומר, כי בכך פתח המחוקק פתח נרחב לעקיפת החבות במס בולים בגין כתב ההעברה: תיקון תקנון החברה באופן כזה שרישום שינוי במרשם בעלי המניות לא יהיה כרוך במסירת כתב העברה אלא בהתקיימות תנאי אחר, כגון: קבלת אישור דירקטוריון החברה, ייתר את הצורך בכתב העברה, ובהעדר כתב כאמור לא תקום חבות במס בולים.

## 2.2 החבות במס בולים במכירת מניות "זרות"

לא כל מכירת מניות "פרטיות" גוררת עמה חבות במס בולים. ודוק: הטלת מס הבולים נעשית מכוח סעיף 2 לחוק מס בולים, לפיו מסמך מהמפורטים בתוספת א' לחוק זה, שנחתם בישראל, או שנחתם מחוץ לישראל, והוא מתייחס לנכס<sup>[5]</sup> או לדבר אחר שבישראל או למעשה שנעשה או עומד להיעשות בישראל, יהא חייב מס בולים בסכום או בשיעור שנקבעו בתוספת א'.

מכאן עולה, שמסמך בדבר מכירת מניות יתחייב במס בולים רק אם התקיימה אחת משתי החלופות הבאות: המסמך נחתם בישראל; או שהמסמך נחתם מחוץ לישראל אך הוא מתייחס לנכס או לדבר אחר בישראל.

מניסוחה של החלופה השניה עולה, כי בניגוד לסעיף 89(ב)(2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961<sup>[6]</sup> - שחל הן על נכס בישראל והן על נכס הנמצא מחוץ לישראל והוא זכות, במישרין או בעקיפין, לנכס הנמצא בישראל<sup>[7]</sup> - תוחם סעיף 2 לחוק מס בולים את תחולתו לנכס (או לדבר אחר) בישראל. מכאן ניתן ללמוד, שמסמך שנחתם בחוץ לארץ בדבר מכירת מניות "זרות" - ובכלל זה הסכם מכירת המניות וכתב העברתן - אינו חייב במס בולים, אף אם לחברה - נשוא אותן מניות - נכסים בישראל.

## 2.3 החבות במס בולים במכירת מניות חברה פרטית שהיא איגוד מקרקעין

כפי שבואר לעיל<sup>[8]</sup>, במכירת מניות חברה פרטית, החבות במס בולים הינה בגין שני מסמכים: האחד - הסכם מכירת המניות; השני - כתב העברת המניות.

עמ' 5

ואולם, במכירת מניות חברה פרטית שהיא איגוד מקרקעין חלות הוראות סעיף 9(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963<sup>[9]</sup>, לפיהן "פעולה באיגוד מקרקעין לא תהא חייבת במס בולים החל עליה, לפי חוק מס הבולים על מסמכים, תשכ"א-1961".

לפיכך, מכירת מניות חברה פרטית שהיא איגוד מקרקעין אינה חייבת כלל במס בולים, שכן מדובר בפעולה באיגוד מקרקעין<sup>[10]</sup>. מנגד, יש לזכור, כי מכירה כאמור - להבדיל ממכירת מניות חברה פרטית "רגילה" - גוררת עמה חבות במס שבח, במס מכירה ובמס רכישה ואף עשויה להתחייב במע"מ<sup>[11]</sup>.

## 2.4 החייב במס בולים במכירת מניות חברה פרטית

חוק מס בולים נעדר הוראה הקובעת מיהו החייב בביול הסכם למכירת מניות וכתב העברת מניות. בפרקטיקה, מקובל לקבוע הוראה מפורשת בהסכם המכירה בדבר החייב בביול.

## 2.5 הפטור ממס בולים במכירת מניות חברה פרטית

תוספת ב קובעת רשימה של מסמכים הפטורים ממס בולים. כך, סעיף 11 לתוספת זו קובע את המקרים בהם מסמך בדבר העברת מניה יהיה פטור ממס בולים.

סעיף 13 לתוספת ב קובע, כי מסמך שאושר לעניין סעיף זה בידי פקיד השומה, כקשור במישרין לשינוי מבנה העומד בתנאי חלק ה'2 לפקודת מס הכנסה, יהיה פטור ממס בולים ובלבד שהתקיים אחד מאלה: (1) שינוי המבנה כבר בוצע; (2) הוגשה לגבי שינוי המבנה בקשה לאישור מוקדם לפי סעיף 103ט לפקודת מס הכנסה (לגבי מיזוג) או לפי סעיף 105ח לפקודה זו (לגבי פיצול) ושינוי המבנה בוצע תוך זמן סביר מיום הגשת הבקשה. יש להדגיש, כי הפטור הקבוע בסעיף 13 לתוספת ב מוקנה לכל מסמך שנקבע כקשור במישרין לשינוי מבנה ובלבד שזה עומד בתנאי חלק ה'2 לפקודת מס הכנסה. לשון אחר, אין זה סגי שמדובר במסמך הקשור במישרין לשינוי מבנה, אלא נדרש גם שתוענק הקלת מס - וליתר דיוק דחיית מס - על פי חלק ה'2 לפקודת מס הכנסה לשינוי המבנה האמור<sup>[12]</sup>.

עמ' 6

## 3. החבות במס בולים בהקצאת מניות בחברה פרטית

### 3.1 בסיס החבות

#### 3.1.1 כללי

כמבואר להלן, החבות במס בולים בהקצאת מניות הינה בגין שני מסמכים: האחד - הסכם הקצאת המניות; השני - דו"ח הקצאת המניות.

#### 3.1.2 החבות במס בולים בגין הסכם הקצאת המניות

כפי שבואר לעיל, סעיף 2(א) לתוספת א' קובע, כי הסכם או חלק ממנו, לרבות זכרון דברים, בין שהוא בבחינת ראייה להסכם ובין שהוא מחייב את הצדדים, וכן מסמך אחר שיש בו התחייבות או הקניית נכס או חלק ממסמך כאמור, שאינם חייבים במס בולים לפי סעיף אחר לתוספת האמורה חייבים במס בולים בשיעורים הבאים: אם ערך נשוא ההסכם, כולו או מקצתו, נקוב בסכום מסוים - 1 ש"ח לכל 250 ש"ח (0.4%); אם כל

ערך נשוא ההסכם בלתי מסוים - 5 ש"ח; אם מקצתו של ערך נשוא הסכם נקוב בסכום בלתי מסוים - 1 ש"ח לכל 250 ש"ח לגבי הערך הנקוב בסכום, ו-5 ש"ח נוספים בגין הערך הבלתי מסוים.

מכאן, שהסכם הקצאת מניות הנוקב את תמורת ההקצאה בסכום מסוים חייב במס בולים בשיעור 0.4% מתמורת ההקצאה. אם, לעומת זאת, מדובר בהסכם להקצאת מניות שלא תמורת מזומנים, תהא החבות במס בולים בשיעור 5 ש"ח בלבד<sup>[13]</sup>.

### 3.1.3 החבות במס בולים בגין דו"ח הקצאת המניות

סעיף 11(א) לתוספת א' קובע, כי דו"ח על הקצאת מניות חייב במס בשיעור 1% מ"התמורה או משווי התמורה, שניתנו או שהתחייבו לתת בעד המניות שהוקצו, או מהערך הנקוב של המניות שהוקצו, הכל לפי הסכום הגבוה יותר". לפיכך, החבות במס בולים בגין דו"ח ההקצאה הינה בשיעור 1% מהגבוה שבין תמורת ההקצאה לבין ערך הנקוב של מניות ההקצאה<sup>[14]</sup>.

עמ' 7

יושם אל לב, כי סעיף 11(א) לתוספת א' נוקט במילים "דו"ח על הקצאת מניות כאמור בסעיף 93 לפקודת החברות". כלומר, עניינו של הסעיף בדו"ח על הקצאת מניות על פי סעיף 93 לפקודת החברות משנת 1929<sup>[15]</sup>.

כיום, מדובר בדיווח של חברה פרטית לרשם החברות על הקצאת מניות, המחויב מכוח הוראות סעיף 140 לחוק החברות. חברה ציבורית, לעומת זאת, אינה חייבת לדווח לרשם החברות על הקצאת מניות ועל כן אין היא חייבת במס בולים בגין ההקצאה<sup>[16]</sup>. עם זאת, יש להדגיש, כי החבות במס בולים בגין הסכם הקצאת המניות שרירה וקיימת גם לגבי חברה ציבורית.

### 3.2 החבות במס בולים בהקצאת מניות בחברה פרטית שהיא איגוד מקרקעין

סעיף 2(א) לתוספת ב קובע לאמור:

**"הסכם כמשמעותו בסעיף 2 לתוספת א' המתייחס כולו או חלקו למכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין שחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963, חל עליהם, לגבי אותו חלק מערך הנשוא המתייחס למקרקעין."**

מהוראה זו עולה, שהסכם בדבר הקצאת מניות בחברה פרטית שהיא איגוד מקרקעין<sup>[17]</sup> פטור ממס בולים, ובתנאי שההקצאה מהווה פעולה באיגוד מקרקעין כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין<sup>[18]</sup>.

אלא מאי, פטור זה יפה רק לגבי הסכם כמשמעותו בסעיף 2 לתוספת א'. כלומר, יש בו כדי לפטור ממס בולים רק את הסכם הקצאת המניות<sup>[19]</sup>, אך אין הוא פוטר ממס בולים את דו"ח הקצאת המניות, החייב במס מכוח סעיף 11(א) לתוספת א'<sup>[20]</sup>.

ואולם, כזכור, סעיף 9(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין קובע, כי "פעולה באיגוד מקרקעין לא תהא חייבת במס בולים החל עליה, לפי חוק מס הבולים על מסמכים, התשכ"א-1961". לפי הוראה זו, הקצאת מניות אינה חייבת במס בולים כלל בהיותה פעולה באיגוד מקרקעין. ויודגש: אי החבות כאמור יפה הן לגבי הסכם ההקצאה והן לגבי דו"ח הקצאת המניות.

### 3.3 החייב במס בולים בהקצאת מניות בחברה פרטית

סעיף 15 לחוק מס בולים, שכותרתו "הוראות מיוחדות לגבי מסמכים מסויימים", קובע, בסעיף קטן (א), כי החברה המקצה היא החייבת בביול דו"ח הקצאת המניות.

לעומת זאת, חוק מס בולים נעדר הוראה הקובעת מיהו החייב בביול הסכמים (שאינם הסכמי ביטוח) ובכלל זה הסכם בדבר הקצאת מניות. בפרקטיקה, מקובל לקבוע הוראה מפורשת בהסכם ההקצאה בדבר החייב בביול.

### 3.4 הפטור ממס בולים

#### 3.4.1 תוספת ב לחוק מס בולים

כאמור, תוספת ב לחוק מס בולים קובעת רשימה של מסמכים הפטורים ממס בולים. סעיף 11 לתוספת זו קובע את המקרים בהם דו"ח על הקצאת מניות יהיה פטור ממס בולים.<sup>[21]</sup> כך, למשל, נקבע, כי דו"ח על הקצאת מניות על שם תמורת מניות למוכ"ז של אותה חברה ללא כל תוספת בתמורה יהיה פטור ממס בולים, ובתנאי שהמניות למוכ"ז היו מביולות כדין.<sup>[22]</sup>

בנוסף, נקבע בסעיף 13 לתוספת ב, כי מסמך שאושר לעניין סעיף זה בידי פקיד השומה, כקשור במישרין לשינוי מבנה העומד בתנאי חלק ה'2 לפקודת מס הכנסה, יהיה פטור ממס בולים בכפוף לתנאים המנויים באותו סעיף.<sup>[23]</sup> כלומר, בניגוד לסעיף 11 לתוספת ב, הפטור ממס בולים רק את דו"ח הקצאת המניות, הפטור הקבוע בסעיף 13 לתוספת זו מוקנה לכל מסמך שנקבע כקשור במישרין להקצאת המניות ובלבד שזו עומדת בתנאי חלק ה'2 לפקודת מס הכנסה.

#### 3.4.2 חוק עידוד השקעות (חברות עתירות הון), התש"ן-1990

חוק לעידוד השקעות (חברות עתירות הון), התש"ן-1990<sup>[24]</sup> קובע הטבות מס לחברה הנחשבת לחברה עתירת הון כמשמעותה בחוק זה.<sup>[25]</sup>

#### ענף 9

סעיף 9 לחוק עידוד חברות עתירות הון קובע, כי אם שר האוצר אישר חברה פלונית כחברה עתירת הון לפי סעיף 2 לחוק זה<sup>[26]</sup>, יהיה דו"ח הקצאת מניות של החברה פטור ממס בולים. עוד נקבע, כי אם הוגשה בקשה לאישור חברה כחברה עתירת הון, ונתקיימו התנאים שבפסקות משנה (ב) ו-(ג) להגדרת חברה עתירת הון<sup>[27]</sup>, אזי רשאי שר האוצר להורות על דחייה של תשלום מס הבולים החל על דו"ח הקצאת מניות של החברה, עד למתן החלטתו לפי סעיף 2 לחוק האמור.

### 4. החבות במס בולים בהקצאת מניות הטבה בחברה פרטית

#### 4.1 בסיס החבות

כפי שבואר לעיל<sup>[28]</sup>, דו"ח הקצאת מניות חייב במס בולים על-פי סעיף 11(א) לתוספת א'. מתעוררת אפוא השאלה, האם דו"ח הקצאת מניות הטבה חייב אף הוא במס בולים כאמור?

סוגיה זו נדונה בעניין **מנורה**<sup>[29]</sup>. באותו מקרה, שיערכה המערערת את נכסיה לזכות קרן הון, והקצתה לחבריה מניות הטבה נפרעות במלואן. השופט מני קבע, כי ההקצאה האמורה אינה חייבת במס בולים, מהטעם שלא ניתנה תמורה להקצאה. זאת, כנדרש בסעיף 11(א) לתוספת א' לחוק מס בולים, שנוסחו באותה עת היה כדלהלן: "דו"ח על הקצאת מניות כמשמעותו בסעיף 93 לפקודת החברות (יהא חייב מס בולים בשיעור) 0.75% מסכום התמורה או משווי התמורה, שניתנו או שיש לתת בעד המניות שהוקצו".

עמ' 10

ההלכה שנקבעה בעניין **מנורה** צומצמה בעניין **תוצרת מזון**<sup>[30]</sup>. באותו מקרה, חולקו מניות הטבה מתוך קרן שמורה כללית שהורכבה מרווחים בלתי מחולקים שנצטברו בחברה. לטענת המערערת, לא ניתנה כל תמורה כנגד חלוקת מניות הטבה מתוך קרן כזו, ועל-כן דו"ח ההקצאה אינו חייב בביול. טענה זו נדחתה על ידי מ"מ הנשיא (כתוארו אז), השופט אגרנט. לדידו, העובדה שכתוצאה מחלוקת מניות הטבה לא גדלו נכסי החברה הינה חסרת חשיבות. חשובה רק הצורה שיש לייחס לאותה עסקה, היא הצורה המחייבת את המסקנה, כי מבחינה משפטית נעה תמורה לחברה מצד בעל המניות בשיעור הנומינלי של מניות ההטבה שהוקצו על-ידיה. בהמשך הדברים, הסתייג השופט אגרנט מההלכה שנקבעה בעניין **מנורה** והביע דעתו, כי אין להבחין עקרונית, להבדיל מאבחנה מעשית או מסחרית, בין עסקת היוון של רווחים בלתי מחולקים, שנכללו בקרן שמורה או נבעו מרווחים, לבין עסקה של היוון הערך המוסף שנתקבל כתוצאה משערוך מחדש של נכסי החברה. השופטים ויתקון ומני הסכימו עם התוצאה אליה הגיע השופט אגרנט ביחס למקרה של חלוקת מניות הטבה על ידי היוון קרן שמקורה ברווחים ממשיים, אך הסתייגו לגבי אפשרות החלת מסקנה זהה כאשר מקור החלוקה ברווחים הנובעים משערוך נכסים.

כיום, דו"ח הקצאת מניות הטבה חייב בביול בשיעור 1% מהערך הנקוב של מניות ההטבה המוקצות. ודוק: ביום 22.8.1963, פורסם ברשומות צו מס הבולים על מסמכים (שינוי תוספת א' לחוק), תשכ"ג-1963<sup>[31]</sup>. בגדרו של הצו תוקן סעיף 11(א) לתוספת א', ונוספה לו החלופה, לפיה הביול יהיה בשיעור מהערך הנקוב של המניות שהוקצו. דהיינו, חובת הביול חלה גם על דו"ח הקצאת מניות שנעשתה ללא תמורה כלשהי ובכלל זה הקצאת מניות הטבה.

## 4.2 הפטור ממס בולים

כפי שבואר לעיל, תוספת ב קובעת רשימה של מסמכים הפטורים ממס בולים. סעיף 11 לתוספת זו קובע, כי במקרים מסוימים יהיה דו"ח על הקצאת מניות הטבה פטור ממס בולים.

\* הכותב הינו מחבר הספר "מיסוי ניירות ערך ושוק ההון" בהפצת הוצאת רונן.

1. ס"ח 64 (להלן: "חוק מס בולים").
2. מעניין, כי בניגוד לחוקי מס אחרים הקובעים סנקציות חמורות - הן אזרחיות והן פליליות - על המפר את ההוראות המנויות בהם, נעדר חוק מס בולים "שיניים" של ממש: חוק מס בולים קובע שתי הוראות לעניין זה: האחת - בסעיף 10, לפיה מסמך החייב מס בולים ולא בויל כדיון לא יתקבל כראיה בהליך משפטי ואף לא יתקבל לשום צורך על ידי עובד ציבורי או משרד ציבורי; והשנייה - בסעיף 11, הקובע כי דינו של אדם שלא ביצע את חובת הביול המוטלת עליו הוא קנס בשיעור זניח.
3. אך ראה סעיף 1(ג) לתוספת א', הקובע, כי אם בויל מסמך, כולו או מקצתו, בסכום קצוב מחמת שהערך, כולו או מקצתו, היה נקוב בסכום בלתי מסוים ונתברר לאחר מכן שניתן לייחס לו ערך בסכום מסוים, או שהוצא אחריו מסמך נוסף שיש בו כדי לקבוע את הערך כולו או מקצתו בסכום מסוים, יהיה המסמך או המסמך הנוסף חייב בתשלום הפרש המס שבין סך כל המס שהיה חייב בו המסמך הראשון אילו היה אותו ערך נקוב בסכום מסוים בעת ביולו.
4. ס"ח 189 (להלן: "חוק החברות").
5. המונח "נכס" מוגדר בסעיף 1 לחוק מס בולים כמקרקעין, מיטלטלין ולרבות זכויות וטובות הנאה מכל סוג אחר.
6. נ"ח 120 (להלן: "פקודת מס הכנסה").
7. לדין בהוראה זו, ראה א. שפירא מיסוי ניירות ערך ושוק ההון (תשס"א-2001) 356 ואילך.
8. לעיל פסקה 2.1.
9. ס"ח 156 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין").
10. למעשה, הסכם מכירת המניות פטור ממס בולים גם מכוח הוראות סעיף 2(בא) לתוספת ב לחוק מס בולים (להלן: "תוספת ב"). סעיף זה קובע לאמור: "הסכם כמשמעותו בסעיף 2 לתוספת א' המתייחס כולו או חלקו למכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין

- שחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963, חל עליהם, לגבי אותו חלק מערך הנשוא המתייחס למקרקעין".
11. לדין בהיבטי המס במכירת מניות חברה פרטית שהיא איגוד מקרקעין, ראה שפירא, לעיל הערה 7, בע' 459 ואילך.
  12. ראה לעניין זה, ה"פ 702/00 מכתשים אגן תעשיות בע"מ נ' מדינת ישראל, "מיסים" טז/ה-324.
  13. אך ראה סעיף 1(ג) לתוספת א, לעיל הערה 3.
  14. בע"מ 4255/98 שופרסל בע"מ נ' אגף המכס והבלו, פ"ד נד(3) 798, קבע בית-המשפט העליון, כי דו"ח הקצאת מניות שהוקצו חלק אגרות חוב המירות חייב במס בולים לפי סעיף 11(א) לתוספת א', וזאת בשיעור של 1% משווי אגרות החוב שהומרו למניות ההקצאה, שהוא שווי התמורה שניתנה בעדן.
  15. פקודת החברות, ח"א"י כרך א, (ע) 163.
  16. ראה בהקשר זה, א. גל ו-י. נהיר "מס בולים - מס לאספנים?"; "מיסים" יד/א-3-135.
  17. לדין בהיבטי המס בהקצאת מניות בחברה פרטית שהיא איגוד מקרקעין, ראה שפירא, לעיל הערה 7, בע' 225 ואילך.
  18. נראה, כי הסיפא לסעיף, לפיו הפטור חל רק "לגבי אותו חלק מערך הנשוא המתייחס למקרקעין" מתייחס לרישא שעניינו בהסכם המתייחס כולו או חלקו למכירת זכות במקרקעין ולא להסכם המתייחס לפעולה באיגוד מקרקעין.
  19. כזכור, הסכם זה חייב במס בולים מכוח סעיף 2(א) לתוספת א'. ראה לעיל פסקה 3.1.2.
  20. לעיל פסקה 3.1.3.
  21. פטור נוסף נקבע בסעיף 21(יב)(3) לתוספת ב.
  22. סעיף 11(ז) לתוספת ב.
  23. לעיל פסקה 2.5.
  24. ס"ח 170 (להלן: "חוק עידוד חברות עתירות הון").
  25. המונח "חברה עתירת הון" מוגדר בסעיף 1 לחוק עידוד חברות עתירות הון כדלהלן:  
"חברה שנתמלאו לגביה כל אלה:
  - (א) הון המניות הנפרע שלה הוא לפחות 30 מיליון דולר של ארצות הברית של אמריקה, ו-75% לפחות ממנו משמש בפעילויות מזכות או מושקע בהשקעות מזכות;
  - (ב) במסמכי היסוד של החברה, ובתשקיף או בפרוספקט או במסמך דומה אחר שאושרו בידי רשות מוסמכת ושבהם הוצעו לציבור מניות של החברה, נקבע כי רק תושבי חוץ רשאים לרכוש מניות בחברה;
  - (ג) מטרתה הן לעסוק בישראל בפעילויות מזכות או להשקיע בחברות תושבות ישראל שעיקר עיסוקן הוא פעילויות מזכות;
  - (ד) החברה אושרה כחברה עתירת הון לעניין חוק זה לפי סעיף 2";
- ואילו המונחים "הכנסה מזכה", "פעילות מזכה" ו"השקעה מזכה" מוגדרים באותו סעיף כדלהלן:  
"הכנסה מזכה" - הכנסה מפעילות מזכה או מממוש השקעה מזכה;"  
"פעילות מזכה" - הקמה או הרחבה של מפעלים בישראל בתחומי תעשייה, חקלאות, תיירות, תחבורה, בנייה, מיס, אנרגיה, תקשורת או מיחשוב, או מחקר ופיתוח בתחומים האמורים; לעניין זה, 'תקשורת' - תשתית פיסית להעברת מידע;"  
"השקעה מזכה" - השקעה של חברה עתירת הון בחברה תושבת ישראל שעיקר עיסוקה הוא בפעילויות מזכות, בדרך של רכישת מניות שהקצתה לה חברה כאמור, ובלבד שההשקעה כולה תשמש רק לפעילויות מזכות;"
26. לפי סעיף 2 לחוק עידוד חברות עתירות הון, שר האוצר רשאי לאשר עד יום 31.12.1994 שחברה פלונית היא חברה עתירת הון לעניין חוק זה, ורשאי הוא להתנות את האישור בתנאים.
  27. לעיל הערה 25.
  28. לעיל פסקה 3.1.3.
  29. ע"א 31/64 מנורה חברה לאחריות ולביטוח משנה בע"מ נ' מנהל המכס והבלו, פ"ד יח(1) 663 (להלן: "עניין מנורה").
  30. ע"א 30/64 תוצרת מזון א"י בע"מ נ' מנהל המכס והבלו, פ"ד יח(4) 85.
  31. ק"ת 2021.