**מיסים למתקדמים א' – שיעור 1**

**שינוי מבנה – חלק ה2 לפקודה**

חלק ה2 לפקודה כולל 4 פרקים :

1. סעיף 103 ו-103א- הגדרות ותחולה.
2. סעיף 103ב – מטפל במיזוג חברות ואגודות שיתופיות.
3. סעיף 104-104ח - מטפל בהעברת נכסים.
4. סעיף 105-105י – מטפל בפיצול חברות ואגודות שיתופיות.

מטרת חלק ה2 לפקודה היא ליצור תנאים נוחים לביצוע שינוי מבנה (מיזוג חברות , העברות נכסים ופיצול חברות) שיביאו להתייעלות של הגופים המשתתפים בשינוי המבנה ויתרמו לצמיחה כלכלית במשק .

**דוגמאות לשינוי מבנה :**

1. ***סעיף 104א-*** *יחיד אשר לו מספר נכסים מחליט להקים חברה ולקיים פעילות במסגרתה לשם הנפקת מניות בבורסה או הכנסה משקיע. ככל שידוע לנו עד היום תחשב העברת הנכסים מהיחיד לחברה שברשותו כמכירה . ולכן תמוסה במס רווח הון. סעיף 104א מאפשר דחיית מס זה****.***

|  |  |
| --- | --- |
|  |  |

1. ***הנפה -****חברה ב' מחלקת את חברה א' כדיבידנד מצב שבו קבוצת חברות המוחזקות כשרשרת חברות מעוניינות לצרף משקיע חיצוני לאחת מהחברות המוחזקות או להנפיקה בבורסה או משיקולים כלכליים אחרים ולכן יש אינטרס להפריד את אותה חברה מהשרשרת*

|  |  |
| --- | --- |
| ***לפני*** | ***אחרי*** |
|  |  |

*חלק ה2 למעשה קובע הוראות של פטור ממס במועד ביצוע שינוי המבנה תוך שמירה על רציפות המס עד למועד המימוש הכלכלי האמיתי של הנכסים*

***מאפיינים עיקריים בחלק ה2 לפקודה***

1. *מדובר ברשימה סגורה של שינוי מבנה שהמחוקק בחר לפטור אותה ממס .*
2. *לא מדובר בפטור ממס אלא בדחייה עד למועד המימוש כלומר אירוע המס יהיה כשהנישום ימכור את המניות או את הנכס שהועבר במסגרת שינוי המבנה*
3. *בכל שינויי המבנה למעט חריג אחד לא עובר מזומן במהלך שינוי המבנה . התמורה היא מניות מוקצות בחברה שאליה מועבר הנכס.*
4. *בכל שינוי מבנה נשמרת מידה רבה של הבעלות הכלכלית בנכסים*
5. *בכל העברות הנכסים מדובר בהעברות לחברה ולא ליחיד .*

***תנאים עיקריים בנוגע לשינוי המבנה***

*בחלק ה2 ישנם מספר תנאים שחוזרים על עצמם אשר באים להבטיח 3 דברים :*

1. ***מהות הנכס המועבר –*** *הבטחה כי אין שינוי במצבו של הנכס במאפיינים שלו לפני ואחרי שינוי המבנה . ישנו תנאי שחוזר על עצמו שאומר כי יש להעביר את מלוא הזכויות בנכס.*
2. ***שמירה על הבעלות הכלכלית –*** *לשם כך יש 2 תנאים שחוזרים על עצמם :*
3. *יש להמשיך ולהחזיק בנכס המועבר במשך שנתיים ממועד שינוי המבנה בידי החברה אליה הועבר הנכס (החברה הקולטת).*
4. *המעביר צריך להמשיך ולהחזיק בזכויות החברה הקולטת גם כן במשך שנתיים .*
5. ***שמירה על שקילות כלכלית –*** *יש להבטיח כי נשמרת שקילות כלכלית בין המניות שהוקצו בגין הנכס המועבר לבין הנכס עצמו . אנו נראה תנאי שחוזר על עצמו הקובע שבתמורה לנכס יש להקצות מניות באופן יחסי לשווי השוק של הנכס המועבר ביחס לשווי השוק של החברה הקולטת*

***סעיף 104 – העברת נכסים תמורת מנייות***

***סעיף 104 –הגדרות***

*סעיף 104 הוא סעיף הגדרות אשר רלוונטי רק לפרק של העברת נכסים ואינו רלוונטי לפרקים אחרים.*

1. ***הגדרת נכס –*** *כהגדרתו בסעיף 88 , בתוספת זכות במקרקעין ובאיגוד מקרקעין (איגוד שכל נכסיו מקרקעין) כלומר סעיף 88 מגדיר נכס בכל דבר למעט :*
2. *מטלטליו לשימוש אישי*
3. *מלאי עסקי*
4. *זכות חזקה במקרקעין המשמשת למגורים (דמי מפתח)*
5. *זכות חזקה במקרקעין לצורכי חוק מיסוי מקרקעין (מקרקעין בישראל)*

*לעניין 104 הלכו להגדרה הרגילה של סעיף 88 אך למעט החריג הרביעי כלומר זכות חזקה במקרקעין היא נכס לעניין סעיף 104.*

1. *מי עוד יכולה להיחשב חברה קולטת שאליה ניתן להעביר את הנכס לצורך המהלך?*

*"חברה קולטת" – חבררה העומדת באחת מהחלופות הבאות :*

1. *חברה תושבת ישראל או שהתאגדה בישראל או אגודה שיתופית.*
2. *חברה תושבת חוץ שניתן לה אישור ע"י מנהל רשות המיסים .*

* ***בסעיף 104א ו-104ב אין צורך לקבל פרה-רולינג (אישור מקדמי ע"י המנהל לצורך קבלת הפטור) יחד עם זאת כאשר ההעברה היא לחברה זרה יש לבוא קודם ולבקש את אישור המנהל .***

***סעיף 104א -העברת מלוא הזכויות בנכס תמורת קבלת מניות בחברה***

|  |  |
| --- | --- |
| ***לפני*** | ***אחרי*** |
|  |  |

***אדם*** *– ע חבר בני אדם אך יש לשים לב כי לנכס טרם ההעברה יש רק בעלים אחד . הסעיף קובע כי* ***אדם*** *המעביר את מלוא זכויותיו בנכס תמורת קבלת הזכויות הקיימות באותה חברה לא יהיה חייב עפ"י פקודת מס הכנסה ועל פי חוק מיסוי מקרקעין אם התקיימו כל אלה :*

***104א(1) –*** *על המעביר להחזיק שנתיים לפחות ממועד שינוי המבנה ב-****90%*** *לפחות מכל אחת מהזכויות בחברה הקולטת.*

* ***הערה : אין דרישה בסעיף שהחברה הקולטת תיהיה חברה חדשה אלא יתכן והחברה הקולטת היא חברה קיימת שהוחזקה לפני שינוי המבנה ע"י המעביר ויתכן שהיא חברה קיימת שלא הוחזקה כלל ע"י המעביר ובלבד שלאחר שינוי המבנה המעביר יחזיק למעלה מ90% בחברה הקולטת.***

***104א(2) –*** *הסעיף קובע כי החברה הקולטת תחזיק בנכס המועבר במשך שנתיים לפחות ממועד שינוי המבנה – החזקה שנתיים .*

***104א(3) –*** *הסעיף קובע כי במסגרת שינוי המבנה הוקצו למעביר מניות בהתאם לשווי השוק של הנכס המועבר כלומר מתקיים היחס הבא :*

***דוגמא :****אביתר מעוניין להעביר נכס ששוויו 9,000 ₪ לחברה A הון המניות של חברה A הוא 100 מניות בנות 1 ₪ ע"נ כל אחת החברה מוחזקת במלואה ע"י בנימין . שווי השוק של חברה A לפני העברת הנכס עומד על 1,000 כמה מניות של חברה A יש להקצות לאביתר בכדי שההקצאה תחשב הקצאה כלכלית?*

*זה לא ייתכן בצדדים שאינם קשורים ) כל הקצאה שאינה כלכלית תגרום לחוסר איזון המעיד על מכירה ועל כן לא ניכנס לתחולת סעיף זה.*

*אם למשל היינו מקצים לאביתר רק 80% ממניות החברה כלומר הוא מקבל 10,000 מהשווי כפול 80% סה"כ 8,000 ₪ הוא למעשה הכניס נכס של 9,000 ואילו בנימין שהכניס נכס של 1,000 יקבל בצורה מעוותת נכס של 2,000 ולכן הדרך היחידה לשמור על שקילות כלכלית היא להקצות 900 מניות לא יותר ולא פחות .*

***שאלה : האם כאשר אדם מעוניין להעביר נכס לחברה שהוא כבר מחזיק בה 100% עדיין הוא צריך להקצות מניות?***

*התשובה היא : כן, יש להקצות מניות לפי שווי השוק מאחר והמניות מקבלות את המאפיינים של הנכס המועבר . אם לדוגמא אדם העביר נכס שנרכש לפני 01/01/03 ובמכירתו יש מרכיב של רוו"ה ריאלי החייב במס שולי אותו מרכיב גם יישמר במניות המוקצות*

***לדוגמא:*** *ביום 01/01/08 מעוניין אביתר להעביר נכס ששוייו 9,000 לחברה A הנכס נרכש ע"י אביתר בשנת 1980 והופחת במלואו . הון המניות של חברה A הוא 100 מניות 1 ₪ ע.נ המוחזקת במלואה ע"י אביתר . החברה הוקמה בשנת 2006. שווי השוק של חברה A לפני העברת הנכס עומד על 1,000* ***האם חברה A צריכה להקצות מניות לאביתר בכדי לעמוד בסעיף 104א***

***פיתרון:*** *לפי הדוגמא אם אביתר היה מוכר את הנכס לפני ההעברה בגין שווי השוק של ה-9,000 היה מרכיב משמעותי החייב במס שולי וזאת כיוון שהנכס נרכש בשנת 1980 . במידה ובהעברת הנכס לחברה תוקצה מניה אחת לחברה בגין הנכס ובעת מכירת המניות תקבל החברה נניח 10,000 ₪ יוצא כי כמעט 100% מהתמורה חייבת בשיעור מס מופחת של 25% או 30% במקום שיעור המס השולי שהיה חל אילו הנכס היה נמכר לפני ההעברה. בהעברה זו היה על החברה להקצות לאביתר 900 מניות ובעת מכירת המניות של החברה 90% משווי השוק היה מיוחס למעשה לנכס המועבר. לפי חלק ה2 והוראותיו כפי שנלמד בהמשך , בגין אותו מרכיב ישמרו שיעורי המס השוליים כפי שהיו חלים על הנכס (סעיפים 104ה + 104ו )*

***104א(ב1) –*** *הסעיף קובע כי אם הנכס המועבר הוא קרקע ללא מבנה עליה והיא מועברת לחברה שהיא איגוד מקרקעין או שהיא הפכה להיות איגוד מקרקעין לאחר ההעברה יש להשלים את הבניה על אותה הקרקע תוך 4 שנים ממועד ההעברה.* ***הוראת ביצוע 9/2004 שקובעת מה ייחשב קרקע לעניין הסעיף*** *.*

***לדוגמא:*** *קרקע עם מבנה הריסה – קרקע עם מבנה המהווה 30% מניצול זכויות הבניה או חברה שכל מה שיש לה זה קרקע חשופה.*

***הערות ודגשים לגבי סעיף 104א***

1. *סעיף 104א לא חל כאשר הנכס בבעלות משותפת של מספר בעלים*
2. *סעיף 104א אין צורך באישור המנהל וניתן לעשותו בכל יום במהלך השנה זאת בשונה ממיזוגים ופיצולים שלהן מועדים מיוחדים . הדרישה היחידה היא הודעה תוך 30 ימים ממועד ההעברה 104ז*
3. *לעניין מלוא הזכויות בנכס – נשאלת השאלה האם הדבר רלוונטי גם לגבי מניות ? מאחר ולא מצוין מפורשות האם יש להעביר את כולן או את חלקן לצורך עמידה בתנאים הפרשנות המקובלת היא שניתן להעביר מספר מסוים של מניות ולאו דווקא את כולן (בניגוד לסעיף 104ב)*

***104ב(א) – העברת נכס ע"י מספר בני אדם***

|  |  |
| --- | --- |
| ***לפני*** | ***אחרי*** |
|  |  |

* ***אדם*** *– ע חבר בני אדם אך יש לשים לב כי לנכס טרם ההעברה יש רק בעלים אחד .*
* ***יכולים להיות למעלה משני בעלים או בעלים בשותפות או שותפים בנכס.***

*הסעיף קובע כי כאשר שותפים מעבירים את מלוא זכויותיהם לנכס שהוחזק במשותף לחברה חדשה שהוקמה במיוחד לצורך שינוי המבנה לא יהיו חייבים במס ע"פ פקודת מ"ה ועל פי חוק מיסוי מקרקעין ובלבד ש:*

1. *הנכסים חייבים להיות מועברים לחברה חדשה שהוקמה במיוחד לצורך כך .*

***החריג – ניתן להעביר נכס לחברה קיימת אם בעבר הועבר אליה נכס לפי סעיף 104ב ומדובר באותם בעלי הזכויות ואחוז ההחזקה שלהם לא השתנה מיום ההקמה ושנתיים לאחר ההעברה וזאת לפי סעף 104ב(ג)(2)***

1. ***סעיף 104ב(א)(1)*** *– הסעיף קובע כי במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה החלק של כל אחד מהשותפים או הבעלים המשותפים בכל אחת מהזכויות בחברה זהה לחלק שהיה לו בכל אחד מהנכסים או לחלקו בשותפות .*
2. *104ב(א)(2)- על החברה להחזיק בנכסים לפחות שנתיים*
3. *104ב(א)(3) – שקילות כלכלית – יש להקצות זכויות למעברים לפי שווי השוק של הנכסים המועברים*
4. *סעיף 104ב(א)(4) – אם החברה הפכה לאיגוד מקרקעין והנכס המועבר הוא 4 השלמת הבניה על הקרקע תיעשה בתוך 4 שנים ממועד ההעברה .*
5. *104ב(ג)(1) – בהתאם לסעיף יראו זכויות בחברה אחת כנכס אחד ואת בעלי הזכויות כשותפים בנכס זה כלומר , שלא כמו בסעיף 104א כאן לא ניתן להעביר מניה אחת בודדת אלא לעניין הנכס יחשבו כל הזכויות שלו בחברה לפני ההעברה כנכס אחד .*

***סעיף 104ב(ב)- מספר בעלי מניות שמחזיקים במספר נכסים ומבקשים להעביר מספר נכסים משותפים***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ***לפני*** | | ***אחרי*** |
|  |  |  |

*בהמשך לסעיף 104ב(א) סעיף זה מאפשר להעביר כמה נכסים בו זמנית תוך התקיימות התנאי הבא: במועד ההעברה חלקו של כ"א מהבעלים המשותפים וכל אחד מהנכסים אשר עוברים לחברה החדשה צריך להיות זהה לחלקו בכול שאר הנכסים . בדוגמא שלנו צריך ששיעורי ההחזקה במנוף ובמחפרון יהיו זהים . משמע שאם משה מחזיק 40% במנוף הוא יחזיק 40% במחפרון או שיחזיק 50% בשניהם. ניתן לבצע העברה חייבת במס בין השותפים השונים ולאחר מכן לבצע העברה לפי סעיף 104ב(ב) יש לבחון מהי ההעברה החייבת במס שתיצור חבות מס נמוכה ככל האפשר*

***104ב(ד) – תחנת המוניות***

|  |  |
| --- | --- |
| ***לפני*** | ***אחרי*** |
|  |  |

*העברת מספר נכסים ברי פחת המוחזקים ע"י יחידים לחברה כל אחד מהיחידים מחזיק במונית ויחד הם רוצים להקים תחנת מוניות . הסעיף קובע כי כאשר מספר יחידים מעבירים בו זמנית* ***נכס בר פחת לחברה שהוקמה במיוחד לצורך*** *כך תמורת הקצאת מניות בחברה ולחברה אין נכס אחר במועד ההעברה ולפניו לא יחויבו במס במועד ההעברה אם התקיימו התנאים הבאים :*

1. *הסעיף חל רק על יחידים ולא על חברות*
2. *המטרה של העברת הנכסים היא ניהול ותפעול משותף בחברה*
3. *תמורת העברת הנכס הוקצו מניות בהתאם ליחס השווי*
4. *הסעיף חל עד 10 יחידים*
5. *החברה הנעברת (הקולטת) הינה חברה חדשה שהוקמה במיוחד*
6. *הסעיף לא חל על העברת נכס שהוא בבעלות משותפת*
7. ***שווי השוק של הנכס היקר ביותר לא יעלה על פי 4 משווי השוק של הנכס הזול ביותר***
8. *יש להחזיק את הנכס במשך שנתיים מיום ההעברה*

***104ב(ו) – העברת נכס בין חברות אחיות***

|  |  |
| --- | --- |
| ***לפני*** | ***אחרי*** |
|  |  |

*מטרת הסעיף הוא לאפשר העברת נכס בין חברות אחיות בלי שהשליטה האמיתית בנכס ברמת המאוחד משתנה*

*התנאים בסעיף :*

1. *בעלי הזכויות בחברה המעבירה זהים לבעלי הזכויות בחברה הקולטת והם בעלי שיעורי החזקה זהים בכל אחת מהחברות . בדוגמא שלנו כדי שחברה א' תוכל להעביר לחברה ב' את הנכס יש צורך שבעלי המניות בחברות א' ו-ב' יהיו זהים ואף שיעורי החזקתם בכל אחת מהחברות יהיו זהים*
2. *מתקיימים כל התנאים המופיעים בתקנות :*
3. *ההעברה מבוצעת לתכלית עסקית וכלכלית*
4. *הנכס המועבר ישאר שנתיים לפחות ויעשה בו שימוש מקובל (שינוי יעוד)*
5. *לא ניתנה תמורה למעביר בגין הנכס המועבר במישרין או בעקיפים*
6. *במשך שנתיים לא חל שינוי בזכויות של בעלי המניות בחברות*
7. *החברה המעבירה והחברה הקולטת לא היו איגודי מקרקעין שנתיים לפני ושנתיים אחרי ההעברה*
8. *שווי הנכסים הנותרים במעבירה בעת ההעברה לא יפחת משווי התחייבויותיה כדי לא ליצור מאזן שלילי – גירעון בהון*
9. *אם כתוצאה מההעברה הייתה הפחתת הון בחברה ניתן על כך צו בימ"ש*
10. *ניתן אישור המנהל לביצוע המהלך*
11. *החברה הקולטת אינה חברה תעשייתית הרשומה למסחר*
12. *מניעת קיזוז הפסדים – גם החברה הקולטת וגם החברה המעבירה לא תיהנה רשאיות לקזז הפסדים לפי סעיפים 28 או 92 עד לסכום שווי השוק של הנכס המועבר בין אם נוצרו בשנת ההעברה ובין אם נוצרו קודם לכן.*

***סעיף 104ג- הנפה***

|  |  |
| --- | --- |
| ***לפני*** | ***אחרי*** |
|  |  |

*סעיף זה מדבר על מקרים בהם חברת הבת מעבירה לחברת האם* ***את כל*** *המניות של חברה אחרת בהן היא מחזיקה. מטרת הסעיף היא לאפשר העברת חברה נכדה מחברת בת לחברת אם ע"י הפיכתן לחברות אחיות מבלי שהשליטה הכלכלית בחברות ברמת המאוחד משתנה.*

*תנאי הסעיף :*

1. *חברת הבת מעבירה את כל הזכויות בחברת הנכדה*
2. *ניתן אישור המנהל (פרה - רולינג)*
3. *חברת האם מחזיקה בכל הזכויות בחברה המועברת שהיא חברת הבת*
4. *לא ניתנה תמורה בכל דרך בשל המניות המועברות (כי אז לא דיבידנד)*
5. *המניות המועברות יוחזקו במשך שנתיים ע"י חברת האם*
6. *במשך שנתיים לפחות לא חל שינוי בזכויות החברה האם בחברה המעבירה שהיא חברת הבת*
7. *ניתן אישור בימ"ש לגרעון בהון ככל שהיה צורך*
8. *הנכס המועבר מועבר למטרה עסקית וכלכלית ולא לשם הימנעות ממס או הפחתת מס*