**מיסים למתקדמים א' – שיעור 3**

**הערות לעניין סעיפים 104ד – 104ז**

**סעיף 104ז (ב)(2)**

כאשר מתברר כי לא התקיים אחד או יותר מהתנאים להעברת בפטור יחול חיוב במס רווח הון על העברה. לצורך החיוב במס בידי המעביר, התמורה תיקבע לפי השווי הגבוה מבין האפשרויות הבאות:

1. שווי השוק של הנכס המועבר במועד העברה
2. שווי השוק של הנכס המועבר במועד ההפרה

יצוין כי לפקיד השומה תהיה הסמכות שלא להפעיל את המנגנון האמור אם שוכנע שאי העמידה בתנאי ההחזקה של שנתיים אירעה בשל נסיבות מיוחדות שאינן בשליטתו של המעביר.

**סעיף 104ד (3)**

סעיף זה מתייחס לעניין שחלוף נכסים וקובע כי שחלוף נכסים הנעשה בהתאם להוראות סעיפים 27 או 96, לא ייחשב כמכירה של הנכס.

**סעיף 104ד(5) – פיצול או מיזוג לאחר העברת נכס לחברה**

לעיתים במסגרת שינוי מבנה מורכב יש מקום לפצל או למזג חברה גם לפני תום תקופת השנתיים ממועד העברת הנכס. פיצול או מיזוג לא ייחשב כהפרה של תנאי 104 כל עוד עומד המיזוג או הפיצול בתנאים הקבועים בסעיף 103ג או בסעיף 105ג.

**סעיף 104ד(4) – מס רכישה**

הפטור הניתן בסעיף זה על העברת מקרקעין או זכויות במקרקעין אינו מקנה פטור מחובת תשלום מס הרכישה. עם זאת, קובע הסעיף הקלה לעניין מס הרכישה בשיעור של 0.5% בלבד. כך הקנה המחוקק עדיפות להעברת זכויות במקרקעין באמצעות חלק ה לפקודה על פני העברתם במסגרת חוק מיסוי מקרקעין, שם חלה חבות במס רכישה בשיעור של כ – 6%.

**סעיף 103 – מיזוגים**

סעיף 103 לעומת סעיף 104 מטפל בהעברת פעילות ולא בהעברת נכסים בלבד. בסעיף 104 הועברו נכסים תמורת הקצאת מניות בלבד, ואילו בסעיף 103 אנו מעבירים פעילות שלמה (נכסים, התחייבויות והון). סעיף 103 עוסק בשלושה סוגים של מיזוגים:

1. מיזוג סטטוטורי – זהו מיזוג הנעשה על פי צו בימ"ש או בהתאם לחוק החברות. זהו מיזוג המעביר פעילות מחברה אחת לחברה שנייה באופן הבא:

בשינוי מבנה זה הועברו נכסים, התחייבויות והון מחברה 1 לחברה 2 במסגרת מיזוג אופקי, כך שבחברה הממוזגת יש 2 פעילויות.

נדגים באמצעות דוחות החברות:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | חברה א המעבירה | חברה ב הקולטת |
| לפני | |  |  | | --- | --- | | נכסים 1000 | התחייבויות 600 | |  | הון 400 | | 1000 | 1000 | | |  |  | | --- | --- | | נכסים 2000 | התחייבויות 1200 | |  | הון 800 | | 2000 | 2000 | |
| אחרי | |  |  | | --- | --- | | נכסים 0 | התחייבויות 0 | |  | הון 0 | | 0 | 0 | | |  |  | | --- | --- | | נכסים 3000 | התחייבויות 1800 | |  | הון 1000 | | 3000 | 3000 | |

1. מיזוג על דרך של החלפת מניות – סעיף 103כ
2. שרשרת מיזוגים

**הגדרות**

**"מיזוג"** – מוגדר כאחת מבין 3 חלופות :

1. מיזוג סטטוטורי – כאשר מדובר בהעברת נכסים והתחייבויות של חברה או של מספר חברות לחברה אחרת תוך חיסול החברות המעבירות. מיזוג זה יכול להתבצע באחת משני דרכים:
2. על ידי צו בית משפט – יש לפנות לביהמ"ש ולקבל אישור על אותו מיזוג.
3. לפי הפרק הראשון בחלק השמיני לחוק החברות. יש לעמוד בכל הוראות פרק זה, לרבות כינוס אסיפה כללית בהצבעה על אותו מיזוג.
4. על פי סעיף 103כ מדובר במיזוג בו בעלי המניות בחברה אחת או במספר חברות מעבירים לפחות 80% מזכויותיהם באותה חברה לחברה אחרת.
5. שרשרת מיזוגים – מדובר בסדרה של מיזוגים שבה השתתפה אותה חברה (לא נלמד במסגרת קורס זה)

**"מועד המיזוג"** – מועד זה נקבע בהתאם לכל אחת מחלופות המיזוג :

1. **מיזוג סטטוטורי**
2. מיזוג על פי צו בימ"ש – מועד המיזוג הינו תום שנת המס שבה ניתן צו המיזוג או בתום שנת המס שקדמה לה, ובלבד שלא יקדם למועד הגשת הבקשה (למתן הצו) לבית המשפט.
3. חלק שמיני לחוק החברות – מיזוג לפי רק 1 בחלק שמיני לחוק החברות, מועד המיזוג הינו תום שנת המס שבה החל המיזוג, ובלבד שלא יקדם למועד ההחלטה באסיפה הכללית.
4. **מיזוג על דרך של החלפת מניות** – מועד ההחלפה בפועל.
5. **מועד מיוחד –** סעיף 103א(1)(ב) מסמיך את המנהל לקבוע מועד מיוחד. בחוזר מקצועי (יועלה לאתר) נקבע כי בכל אחד מהמיזוגים הבאים ניתן יהיה לבצע את המיזוג בתום כל רבעון של השנה (ולא לחכות לתום שנה) :
6. מיזוג בו משתתפת חברה בורסאית (ציבורית נסחרת)
7. מיזוג בו משתתפת חברת בת של חברה בורסאית.
8. מיזוג בו משתתפת חברה עתירת מו"פ.
9. מיזוג בו משתתפת חברה שלה הערת עסק חי ( חברה "גוססת") בדוחות הכספיים.
10. מיזוג שעל פי דרישת רשות מוסמכת חייב להתבצע כבר במהלך השנה.

**"התקופה הנדרשת"** – תקופה זו היא לעניין תקופת המגבלות. הגדרה זו רלוונטית לעניין המגבלות על מכירת נכסים וזכויות, שמירת הפעילות הכלכלית, תקופת ההמשכיות וכיוצא באלה:

1. מיזוג סטטוטורי – מיזוג לפי צו מיזוג ולפי החלק השמיני לחוק החברות, התקופה הנדרשת הינה הארוכה מבין שניים:
2. תקופה של שנתיים המתחילה במועד המיזוג
3. תקופה שתחילתה במועד המיזוג וסופה שנה לאחר תום שנת המס בה ניתן צו המיזוג או שאושר המיזוג באסיפה הכללית.
4. מיזוג על דרך של החלפת מניות – תקופה המתחילה במועד המיזוג ומסתיימת לאחר שנתיים מתום שנת המס שבה חל המיזוג.

**"נכס"** – הגדרה רחבה. ההגדרה לקוחה מסעיף 88, תוך השמטת הסיפא של הסעיף ( ה "למעטים"). ולכן גם מקרקעין, מיטלטלין ומלאי יחשבו כנכס לעניין סעיף 103.

**"מכירה שלא מרצון"** – ההגדרה מופיעה בסעיף:

1. הורשה
2. פירוק
3. פשיטת רגל
4. תקנות שמתייחסות לשני מצבים (הסכם גירושין שניתן במסגרת פס"ד והסדר שבוצע ע"י רשות שלטונית על פי דין).

**"צד קשור"** –

1. קרוב כהגדרתו בסעיף 76
2. בעל שליטה בתאגיד
3. חבר בני אדם שהתאגיד או היחיד בעל שליטה בו
4. לתאגיד ולחבר בני האדם יש אותו בעל שליטה (כמו חברות אחיות)

**"שווי שוק"** – הסכום שניתן היה לקבל במכירה בין מוכר מרצון לקונה מרצון שאינה מושפעת מיחסים מיוחדים.

**"בעל שליטה"** – הן לעניין סעיף 103 והן לעניין סעיף 104 יראו כבעל שליטה מי שמחזיק מעל 5%, כהגדרתו בסעיף 3(ט).

"**זכות בחברה בני אדם"** – זכות זו היא זכות רחבה הכוללת זכות לנכסים בפירוק, זכות לרווחים, זכות לניהול, זכות בהצבעה באסיפה הכללית.

**סעיף 103ב – פטור בביצוע מיזוג**

סעיף זה פוטר ממס את מכירת הזכויות בחברה המעבירה אגב המיזוג, והעברת אותם נכסים והתחייבויות לחברה הקולטת. העברה זו לא תחויב על פי פקודת מ"ה ועל פי חוק מיסוי מקרקעין במס הכנסה ובמס שבח. יחד עם זאת, לפי סעיף 103ב(ב) ישולם מס רכישה במכירת מקרקעין אשר לא מחויבת במס שבח במס רכישה של 0.5%.

**סעיף 103ג – תנאים למיזוג**

1. **סעיף 103ג(1)** קובע כי יחול הפטור רק במידה והחברות המתבקשות להתמזג מתמזגות לתכלית עסקית וכלכלית, כאשר המטרה העיקרית של המיזוג הינה לאפשר ניהול ותפעול מאוחד של עסקיהם. כמו כן, הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה אינן מהמטרות העיקריות של המיזוג. נדרש, כתנאי למיזוג, כי תישמר זיקה ממשית בין אופי הפעילות הקודמת של חברות המשתתפות במיזוג, דבר שיבטא את התכלית העסקית והכלכלית.
2. **סעיף 103ג(2)** קובע דרישה לשמירת רוב הנכסים וביצוע שימוש מקובל :
3. הסעיף קובע כי **רוב** הנכסים שהועברו לחברה הקולטת מכל החברות המעבירות ורוב הנכסים שהיו ברשות החברה הקולטת ערב המיזוג לא ימכרו בתקופה הנדרשת. "רוב" – נכסים שבמועד המיזוג שווי השוק שלהם היה למעלה מ – 50% משווי השוק של כלל נכסי החברה באותו מועד.
4. בנכסים אלה נעשה שימוש מקובל במהלך עסקי החברה הממוזגת.

יש לשים לב כי שחלוף לפי סעיף 96 או 27 אינם נחשבים למכירה באותו אופן

1. **סעיף 103ג(3)** – המשכיות הפעילות הכלכלית – בהתאם לסעיף זה, בחברה הקולטת תימשך בתקופה הנדרשת הפעילות הכלכלית שהייתה בכל אחת מהחברות המתמזגות ערב המיזוג.
2. **סעיף 103ג(4)** – הקצאת מניות לפי יחסים – הסעיף קובע כי במהלך המיזוג על החברה הקולטת להקצות מניות שוות זכויות לכל בעלי הזכויות בחברה המעבירה בהתאם לחלקם היחסי בכלל הזכויות בחברה המעבירה ולא ניתנה תמורה נוספת כלשהי במהלך המיזוג מאת החברה הקולטת או מאת אדם אחר (למעט מיעוט מורד)
3. **סעיף 103ג(5)** קובע כי הקצאת הזכויות תיעשה לפי יחסי שווי שוק של החברות המתמזגות, קרי, נדרשת הערכת שווי בכל המקרים, למעט חריגים שנקבעו בתקנות.

**סיכום לגבי סעיף 103ג(4) וסעיף 103ג(5)**

בהתאם לסעיפים אלה, יש לשמור על היחסים הבאים לאחר המיזוג:

1. הקצאת המניות שוות הזכויות לבעלי המניות בחברה המעבירה.
2. יחס המניות בחברה המעבירה לא משתנה לאחר המיזוג.
3. לא ניתנה תמורה נוספת.

עם זאת, מאפשר סעיף 103ד, במסגרת של מיזוג על פי צו, תשלום מזומן לבעלי מניות המיעוט (עד 25% מהזכויות) אשר התנגדו לצו המיזוג באמצעות פנייה לביהמ"ש. תנאי לכך הוא שלאחר קבלת התמורה לא יהיה להם, או לקרוב שלהם כל חלק בחברה הקולטת (למען הסר ספק, בעלי מניות המיעוט יתחייבו במס רווח הון בגין מכירת חלקם)

**דוגמא להקצאת מניות (במחברת)**

1. **סעיף 103ג(6) – יחסי גודל במיזוג**

הסעיף קובע יחסי גודל בין החברות המשתתפות במיזוג כמפורט להלן:

1. מספר החברות שיכולות להשתתף במיזוג אינו עולה על 10% - הסעיף קובע כי סך כל הזכויות של כלל בעלי הזכויות בכל אחת מהחברות המתמזגות לא יפחת מ – 10% מהזכויות בחברה הקולטת במשך כל התקופה הנדרשת, קרי, הגבלת מספר החברות שהן צד למיזוג ל – 10% לכל היותר על מנת לשמור על השפעה מהותית במשך כל התקופה הנדרשת.
2. שמירה על יחס של 1:4 לעניין שווי השוק של החברות המתמזגות – הסעיף קובע כי שווי השוק של כל אחת מהחברות לא יעלה על פי 4 משווי השוק של חברה אחרת. הסעיף נועד להבטיח שלכל צד במיזוג תישמר הזיקה וההשפעה המהותית ביחס לצד האחר. הסעיף מעניק סמכות לשר האוצר לקבוע הקלות במסגרת התקנות לגבי סוגי מיזוגים מיוחדים :
   * + 1. תקנות מס הכנסה (הקלה ביחסי גודל במיזוגים מסיומים) – בתקנה זו נקבע יחס מקל של 1:9 בחברות מהסוג המוגדר בתקנה :
3. חברות אחיות המתמזגות
4. חברות בהן השליטה מצויה בידי אותו בעל שליטה (יש לשים לב להגדרת שליטה בתקנה שהיא החזקה באמצעי שליטה בשיעור של 50% או יותר או אף בשיעור נמוך יותר אך לא מתחת ל – 25%, במידה ששוכנע המנהל כי מתקיימת יכולת לכוון את פעילות החברה).
5. חברות שאחת מהן שולטת באחרת (אם ובת) – זה לא בשליטה מלאה.
6. חברה קולטת שמניותיה נסחרות בבורסה
7. החברה המעבירה היא חברה עתירת מו"פ

הערה: יש לשים לב כי נדרשת פנייה לאישור המנהל לקבלת הטבה זו (של 1:9)

* + - 1. תקנות מס הכנסה (מיזוג חברות שמתקיימים בניהן יחסים מיוחדים) – תקנה זו מאפשרת במצב של חברת אם ובת המחזיקות האחת בשנייה בבעלות מלאה שלא לעמוד בדרישה ליחס של 1:4 או 1:9 ואין צורך לשמור על יחסי גודל כלל.

הערה: בתקנה זו קיימת דרישה לעמוד בסעיף 2 לתקנה לעניין הדרישה לקיום עסק במשך שנתיים שקדמו למיזוג ועוד..

1. **תנאי שביעי סעיף 103ג(7)** – אופי החברה הקולטת – סעיף זה קובע שהחברה הקולטת תהיה אחת מאלו:
2. תושבת ישראל שהתאגדה בישראל
3. חברה שאושרה על ידי המנהל שהיא תושבת חוץ
4. **סעיף 103ג(8)** – איסור מכירת נכסים ושינוי בזכויות בידי בעלי המניות בחברה הקולטת – הסעיף קובע כי כל אחד מבעלי הזכויות בחברות המשתתפות במיזוג יחזיק בתקופה הנדרשת בכל הזכויות שהיו לו מיד לאחר המיזוג בחברה הקולטת

חריג: בחברה הנסחרת בבורסה או שנרשמה לאחר המיזוג – תנאי זה של איסור שינוי הזכויות לא יחול על מי שלא היה בעל שליטה במועד המיזוג (5%). לעניין זה, בעל שליטה – למעט קופות גמל וקרן השתלמות.

1. **סעיף 103ג(9)** – הפרות מותרות – בהתאם לסעיף האירועים הבאים לא ייחשבו כשינוי זכויות לאחר המיזוג, ובתנאי שעומדים בתנאי העל, קרי, שבשום מועד, במהלך התקופה הנדרשת לא יפחתו זכויותיהם של בעלי המניות המשתתפות במיזוג מ – 51% מכל אחת מהזכויות בחברה הקולטת.