

The logo for Ampeli Tax Law Offices features the word "AMPELI" in a bold, dark blue, sans-serif font. The letter "A" is stylized with a horizontal line through its middle. Below the word "AMPELI" is a thin horizontal line, and underneath that, the words "TAX LAW OFFICES" are written in a smaller, dark blue, all-caps, sans-serif font.

AMPELI

TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

שינויי מבנה – החלטות מיסוי ומסלולים ירוקים חדשים לשנת 2024

עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי

21 במאי 2024

אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.

רקע כללי

רקע כללי – החלטות מיסוי

- במסגרת תיקון מס' 147 לפקודה, הוסף פרק שני-ב שכותרתו "החלטת מיסוי".
- בפרק "החלטת מיסוי", אשר תחולתו החל מיום 1 בינואר 2006, נקבעו סמכויות והוראות שונות לגבי מתן החלטות מיסוי לבקשת נישום, בהסכם או שלא בהסכם, על פי דיני המס השונים, לרבות לפי הפקודה, חוק מיסוי מקרקעין, חוק מס ערך מוסף, מכס, מס קנייה, חוקי עידוד, חוק התיאומים, ועוד.
- הסמכויות הוענקו למנהל רשות המסים, והטיפול בהחלטות המיסוי רוכז במלואו בידי החטיבה המקצועית של הרשות, המהווה "המוסד למתן החלטות מיסוי".
- **מטרות החלטת המיסוי** – ודאות לגבי תוצאות מיסוי של עסקה, שקיפות, אחידות ויעילות. למען מטרות אלה נדרשת רשות המסים לפרסם באופן עקבי ושקוף את החלטות המיסוי שהיא מקבלת בעניינם של נישומים לפי בקשתם.
- החלטת מיסוי **שניתנה בהסכם** לא ניתנת לערעור (ע"א 1804/05). על החלטת מיסוי **שניתנה שלא בדרך של הסכם** ניתן לערער במסגרת הליכי ערעור על שומה. החלטת מיסוי יכולה להיות מותנית בתנאים או מוגבלת בזמן או במגבלות אחרות.
- החלטת מיסוי תינתן לאחר שלמבקש ניתנה הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיו.

שינוי מבנה לפי חלק ה-2 לפקודה – החלטות מיסוי חדשות

שינוי מבנה – החלטות מיסוי חדשות

- ביום 6 במרץ 2024 פרסמה רשות המסים 5 החלטות מיסוי חדשות העוסקות בשינויי מבנה, כדלקמן:
- החלטת מיסוי 4821/24 בעניין **מיזוג שתי חברות פרטיות לתוך שלד בורסאי ישראלי** בדרך של החלפת מניות.
- החלטת מיסוי 5591/24 בעניין **מיזוג חברה אם עם ולתוך חברת בת** (מיזוג הופכי), בהתאם לתקנות תקנות מס הכנסה (מיזוג חברות שמתקיימים ביניהם יחסים מיוחדים), התשנ"ה-1995 (להלן: "**תקנות יחסים מיוחדים**").
- החלטת מיסוי 4034/24 בעניין **שינוי מבנה דו שלבי** מכוח סעיף 105א1 לפקודה, במסגרתו הועברו מניות חברה פרטית מידי יחיד לידי חברת החזקות על פי הוראות סעיף 104א בשלב הראשון, ולאחר מכן הנפת מניות שהוחזקו בידי החברה שהועברה לידי חברת החזקות, על פי סעיף 104ג, בשלב השני.

שינוי מבנה לפי חלק ה-2 לפקודה – החלטות מיסוי חדשות

שינוי מבנה – החלטות מיסוי חדשות

- החלטת מיסוי 8807/24 – הבהרה להחלטת מיסוי קודמת שעל פיה הועברו נכסים מחברה לחברה אחות, בהתאם להוראות סעיף 104ב לפקודה ולתקנות מס הכנסה (תנאים להעברת נכס בפטור ממס בין חברות אחיות), התשנ"ד-1994 (להלן: "תקנות חברות אחיות"). במסגרת ההבהרה אושר כי העברה נוספת של נכס מידי אחת החברות לחברה שבבעלותה, לפי הוראות סעיף 104א, במהלך התקופה הנדרשת ביחס להעברה הראשונה, אינה מהווה "שינוי מבנה נוסף" לעניין העמידה בתנאי ההעברה הראשונה.
- החלטת מיסוי 2992/24 – הבהרה להחלטת מיסוי קודמת בעניין מכירת נכס שהוחזק בידי חברה פרטית אשר מניותיה הוחזקו בידי חברה והועברו לידי חברת אחות על פי הוראות סעיף 104ב ותקנות חברות אחיות. ההבהרה אישרה כי מכירת הנכס אינה מהווה הפרה של הוראות 104ב לעניין העברת מניות החברה שהחזיקה בנכס.

מסלולים ירוקים לקבלת החלטת מיסוי בעניין שינוי מבנה

- ככלל החלטות מיסוי בנושאי שינוי מבנה ניתנו במסגרת מסלול רגיל ולא מסלול ירוק, אלא במקרים של **מיזוג חברת בת עם ולתוך חברת אם**, כאשר מלוא מניות חברת הבת מוחזקת בידי חברת האם, או במקרים של **מיזוג בין חברות אחיות העונות להגדרת "חברה אחות"** על פי תקנות יחסים מיוחדים או על פי תקנות חברות אחיות. מקרים אלו טופלו במסגרת מסלול ירוק באמצעות טפסים יעודיים.
- מסלול ירוק נוסף שהיה קיים לפני פרסום הטפסים החדשים – בעניין העברת מלוא הזכויות בחברה תושבת ישראל לחברה תושבת מדינה גומלת ("היפוך שרוול"), בהתאם לסעיף 104ב(א) לפקודה. בקשות להחלטות מיסוי בנושא זה הוגשו באמצעות **טופס 982** אולם טופס זה לא פורסם עד לאחרונה.
- מקרים אחרים של שינויי מבנה שביצעם דורש אישור מראש מרשות המסים (למשל פיצולים, מיזוג בדרך של החלפת מניות לפי סעיף 103כ), טופלו במסגרת המסלול הרגיל.

שינוי מבנה לפי חלק ה-2 לפקודה – שינויים במסלולים הירוקים

שינוי מבנה – שינויים בטפסי מסלול ירוק

- ביום 11 במרץ 2024 רשות המסים פרסמה 4 טפסים חדשים לבקשת החלטות מיסוי במסגרת מסלול ירוק בנושאים הבאים:
- **טופס 982א** – העברת הזכויות בחברה ישראלית לחברה תושבת מדינה גומלת על פי הוראות סעיף 104א לפקודה;
- **טופס 983** - מיזוג בדרך של החלפת מניות לפי סעיף 103כ לפקודה (כולל מיזוג עם "שלד בורסאי");
- **טופס 984** - פיצול אנכי לחברה חדשה או למספר חברות;
- **טופס 984א** - פיצול אופקי לחברה חדשה או למספר חברות.
- כמו כן פורסמו השינויים הבאים במסלולים הירוקים הקיימים:
- איחוד מסלולים ירוקים לגבי מיזוג בין חברות אחיות (טפסים 981 ו-981א) ובין חברה אם לחברת בת (טפסים 980 ו-980א) – כך שבקשות למיזוג במסלול ירוק יוגשו על גבי אותו טופס בין אם מועד המיזוג המבוקש חל בתום שנת המס ובין אם לאו.
- שינוי בתנאי המסלולים הירוקים להחלטות בעניין מיזוגים - לגבי יחס ההפסדים וההכנסות ולגבי סיווג ההכנסות של חברה משתתפת במיזוג.

שינוי מבנה – רקע כללי

רקע כללי – מבנה חלק ה 2 לפקודה

- **"פרק ראשון: פרשנות ותחולה"** – סעיף הגדרות (103), תחולה (103א) וסמכות לשינוי תנאים (103א1).
- **"פרק שני: מיזוג חברות ואגודות שיתופיות"** – סעיף 103 לפקודה
מיזוגים בין תאגידיים: מיזוג לחברה קולטת- מיזוג סטוטורי (סעיף 103ב ואילך) או בדרך של החלפת מניות (103כ).
- **"פרק שלישי: העברת נכסים תמורת מניות"** – סעיף 104 לפקודה
העברת מלוא הזכויות בנכס (104א), העברת נכס על ידי מספר בני אדם (104ב), העברת נכס לחברה אחת (104ב(ו)) והעברת מניות לחברת אם ("הנפה") (104ג), החלפת מניות (104ח).
- **"פרק רביעי: פיצולי חברות, אגודות שיתופיות ועמותות"** – סעיף 105 לפקודה
פיצול חברה לחברה חדשה ("פיצול אופקי") (105א(1)), פיצול חברה לחברת בת חדשה ("פיצול אנכי") (105א(2)).

רקע כללי – היתרונות הטמונים בשינוי מבנה

- חיי המסחר וצרכים עסקיים שונים עשויים לגרום לתאגידים לנקוט בהליכים לשינוי מבנה כגון: מיזוג, פיצול ו/או העברת נכסים לחברה תמורת מניות.
- לשינויי מבנה יתרונות משמעותיים לתאגידים המשתתפים:
 - צמצום וחסכון במשאבים וכוח אדם;
 - פיתוח עסקים חדשים;
 - סינרגיה - שיתוף בידע ובטכנולוגיה;
 - הרחבת שירותים ומוצרים, מתן פתרון כולל ללקוח;
 - הפיכת השקעה לנזילה באמצעות מיזוג לתוך שלד בורסאי או חברה ציבורית;
 - גיוס משקיעים חדשים לפעילות ספציפית;
 - התמודדות טובה יותר בתחרות מול צדדים שלישיים;
 - סדר בקבוצת חברות, הפרדת ישויות כלכליות לפי תחומי פעילות;
 - קיזוז הפסדים;
 - ועוד...

רקע כללי – חקיקת חוק המיזוגים והפיצולים

- ביום 17.8.1993 התקבל בכנסת תיקון מס' 94 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), המכונה חוק "המיזוגים והפיצולים" אשר הוסיף את **חלק ה-2 לפקודה (נכנס לתוקף ביום 1.1.1994).**
- מטרת התיקון (כפי שעולה מדברי ההסבר לחוק): **"ליצור תנאים נוחים לביצוע שינויי מבנה שיביאו להתייעלות הגופים המשתתפים בתהליך ויתרמו לצמיחה כלכלית במשק".**

רקע כללי – תיקון 242 לפקודה - 2017

- ביום 6.8.2017 נכנס לתוקף החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 242), התשע"ז-2017 ("תיקון 242" או "התיקון"). התיקון נועד לתת מענה לסביבה הכלכלית המודרנית, שכן מאז חקיקתו בשנת 1994 כמעט ולא היו שינויים מהותיים בפרק המיזוגים והפיצולים (למעט תיקון 123 משנת 2000) ולהתאים אותו לדרישות הזמן עם דגש על חברות טכנולוגיה.
- . מטרתו העיקרית של תיקון 242 היתה הגמשת המגבלות החלות על מתן הקלות המס בעת ביצוע שינויי המבנה, ובכלל זה מתן אפשרות רחבה יותר לכניסת משקיעים לחברה ולמימוש זכויות, וכן מתן אפשרות לביצוע שינויי מבנה מורכבים והסרת חסמים נוספים בדין הקיים.
- התיקון נועד גם לקבוע הסדר אחיד, ככל האפשר, לעניין מגבלות החלות היום על שינויי מבנה שונים ולפשט, ככל האפשר, את הוראותיו של חלק ה-2.

רקע כללי – הדרישות המרכזיות של החוק

- הוראות חלק ה-2 לפקודה מסדירות את התנאים שבהם שינויי מבנה דוגמת **מיזוג חברות (סעיף 103)**, פיצול חברות (**סעיף 105**) או העברת נכסים לחברה תמורת מניות בה (**סעיף 104**), לא יחוייבו במס (דחיית אירוע המס).
- מדובר במקרים שבהם מבחינה מהותית לא היה מימוש כלכלי אמיתי המצדיק חיוב במס, וזאת בשל השמירה על הבעלות הכלכלית בנכסים המועברים. במקרים אלה, החיוב במס נדחה למועד המימוש.
- בכל מקום שבו לא מתחייבת מכירה במס על שבח, תתחייב המכירה במס רכישה בשיעור של 0.5% משווייה.
- **שני תנאים מרכזיים לקבלת החלטת מיסוי:**
 1. שינוי המבנה הוא לתכלית עסקית וכלכלית;
 2. הימנעות מהמס או הפחתת מס בלתי נאותה איננה מהמטרות העיקריות של שינוי המבנה.

רקע כללי – הדרישות המרכזיות של החוק

- ככלל, העברת נכס תמורת מניות בלבד או ביצוע מיזוג או פיצול בין חברות, מותנים גם בתנאים הבאים:
 - במהלך ה"תקופה הנדרשת" – שנתיים - לאחר שינוי המבנה: המשך החזקה ב"רוב הנכסים" על ידי החברה, המשך החזקה בזכויות בחברה שהוקצו למעבירים במסגרת שינוי המבנה;
 - זהות ביחסי ההחזקות בחברות המשתתפות בשינוי המבנה ובנכסים מועברים מייד לאחר שיעור המבנה.

החלטות המיסוי החדשות בנושא שינויי מבנה

מיזוגים

רקע כללי - סעיף 103 – מיזוג

מיזוג יכול להיעשות באחת שלוש דרכים עיקריות:

1. "מיזוג סטטוטורי" – (סעיף 103ב ואילך)

העברת כל הנכסים וההתחייבויות של חברה או של מספר חברות ("חברה מעבירה") לחברה אחרת ("חברה קולטת"), תוך חיסול החברה המעבירה ללא פירוק, בהתאם לצו מיזוג של בית משפט מחוזי (סעיף 351 לחוק החברות) או בהתאם לפרק הראשון בחלק השמיני בחוק החברות (הליך הכולל: הצעת מיזוג, אישור דירקטוריון ואסיפה כללית בכל אחת מן החברות המתמזגות, שליחת הודעה לרשם החברות ולנושי החברה, אישור המיזוג ע"י רשם החברות);

2. **החלפת מניות** - (סעיף 103כ)

העברה של 80% לפחות מן הזכויות בחברה או בכל אחת מהחברות ("חברה נעברת") לחברה אחרת בתמורה למניות שיוקצו בחברה האחרת, ובלבד שבעלי הזכויות והצדדים הקשורים להם, העבירו לחברה האחרת את כל זכויותיהם בחברה הנעברת ("חברה קולטת") – החברה הנעברת אינה מתחסלת.

3. **שרשרת מיזוגים**

רקע כללי - סעיף 103 – שלוש דרכים עיקריות למיזוג

הטבת המס - (סעיף 103ב(א) לפקודה) - "מכירת זכויות בחברה מעבירה אגב מיזוג, והעברת נכסי חברה מעבירה או התחייבויותיה לחברה קולטת אגב מיזוג, לא יחוייבו במס לפי פקודה זו, או לפי חוק מיסוי מקרקעין"

רקע כללי – סעיף 103ג – תנאי הזכאות למיזוג בפטור ממס

103ג. ההטבות לפי פרק זה יחולו לגבי מיזוג, אם מתקיימים כל אלה:

(1) (א) החברות מבקשות להתמזג לתכלית עסקית וכלכלית כאשר המטרה העיקרית של המיזוג הינה לאפשר ניהול ותפעול מאוחד של פעילותן;

(ב) הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותת אינן מהמטרות העיקריות של המיזוג;

(2) רוב הנכסים שהועברו אל החברה הקולטת במסגרת המיזוג מכל אחת מהחברות המעבירות ורוב הנכסים שהיו ברשותה ערב המיזוג, לא נמכרו בתקופה הנדרשת, ונעשה בהם בתקופה האמורה שימוש מקובל, בנסיבות הענין, במהלך עסקי החברה; לענין זה –

(א) "נכס" – נכס כהגדרתו בסעיף 104, למעט ניירות ערך, הנסחרים בבורסה, שאינם מוחזקים בידי בעלי שליטה;

(ב) "רוב הנכסים" – נכסים שבמועד המיזוג שווי השוק שלהם היה למעלה מ-50% משווי השוק של כלל נכסי החברה באותו מועד;

(ג) לענין פסקת משנה (ב), לבקשת החברות המתמזגות, לא ייכללו במנין רוב הנכסים, נכסים שהמנהל אישר את מכירתם, או סוגי נכסים שקבע המנהל, והכל בתנאים שקבע, לרבות קביעת אחוז גבוה מהאחוז הקבוע בפסקת משנה (ב);

(ד) לענין פסקת משנה (ב) לא יראו חילוף נכסים שהוחל עליו סעיף 96 או סעיף 27 כמכירת נכסים, ובלבד שלצורך קביעת רוב הנכסים יראו את הנכסים החדשים כאילו היו הנכסים המוחלפים;

(ה) "מכירה" – למעט מכירה שלא מרצון;

רקע כללי – סעיף 103ג – תנאי הזכאות למיזוג בפטור ממס - המשך

- (3) בחברה הקולטת נמשכת, בתקופה הנדרשת, הפעילות הכלכלית העיקרית שהיתה בכל אחת מהחברות המתמזגות ערב המיזוג; לעניין זה יראו פעילות כלכלית כפעילות שההכנסות ממנה מתחייבות במס או צפויות להתחייב במס, לפי העניין, לפי סעיף 2 למעט פסקה (1) שבו שהמנהל אישר כי הן הכנסות הנובעות מפעילות כלכלית כאמור; בקשה לאישור כאמור תוגש לפני המיזוג;
- (4) במהלך המיזוג הקצתה החברה הקולטת 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 כל אדם אחר, בין במישרין ובין בעקיפין;
- (5) הזכויות שיש בחברה הקולטת אחרי המיזוג, לכלל בעלי הזכויות בכל אחת מהחברות המשתתפות במיזוג, הן בהתאם ליחס שבין שווי השוק במועד המיזוג של החברה שהם היו בעלי מניותיה ערב המיזוג, לבין שווי השוק במועד המיזוג של כלל החברות המשתתפות במיזוג; המנהל יקבע את התיאומים הנדרשים כאשר חברה קולטת היא בעלת מניות בחברה מעבירה;
- (6) (א) סך הזכויות של כלל בעלי הזכויות בכל אחת מהחברות המשתתפות במיזוג, במועד המיזוג יהווה לפחות 10% משווי השוק של הזכויות בחברה הקולטת במועד האמור;
- (ב) שווי השוק של כל אחת מהחברות המשתתפות במיזוג לא יעלה על פי תשעה משווי השוק של חברה אחרת המשתתפת במיזוג, והכל במועד המיזוג;
- (ג) שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע סוגי מיזוגים שבהם יחולו מגבלות שונות מהאמור בפסקאות משנה (א) ו-(ב);

רקע כללי – סעיף 103ג – תנאי הזכאות למיזוג בפטור ממס - המשך

(7) החברה הקולטת היא אחת מאלה:

- (א) תושבת ישראל שהתאגדה בישראל לפי פקודת החברות, חוק החברות או אגודה שיתופית שהתאגדה בישראל לפי פקודת האגודות השיתופיות;
- (ב) חברה שאושרה בידי המנהל לענין זה והיא חברה תושבת חוץ או תושבת ישראל שהיא חברת חוץ כהגדרתה בפקודת החברות או בחוק החברות; אישור כאמור יכול שיהיה מותנה במתן ערבות ובתנאים אחרים, כפי שיקבע המנהל;
- (7א) הוגשו הדוחות והמסמכים שיש להגישם לפי סעיף 103יט(א);
- (8) (א) כל בעלי הזכויות בחברות המשתתפות במיזוג מחזיקים יחד, מיד לאחר המיזוג, במלוא הזכויות בחברה הקולטת, ובמהלך התקופה הנדרשת לא יפחת סך הזכויות המוחזקות בידי בעלי הזכויות האמורים, כולם או חלקם, מ-25% מכל אחת מהזכויות בחברה הקולטת;
- (1א) הוראות פסקת משנה (א) לא יחולו על חברה קולטת שהחזיקה, לפי מועד המיזוג, במלוא הזכויות בחברה המעבירה;
- (ב) בעלי הזכויות המחזיקים בזכויות הנסחרות בבורסה לא ייכללו במנין בעלי הזכויות, לענין פסקת משנה (א), אלא אם כן היו במועד המיזוג בעלי שליטה; לענין זה, "בעלי שליטה" - למעט קופת גמל וקרן נאמנות;
- (9) (נמחקה);

(9א) על אף האמור בפסקה (8), לא יראו שינוי בזכויות לאחר המיזוג אם אחד או יותר מבעלי הזכויות בחברות המשתתפות במיזוג –

- (1) מכר זכויות שלא מרצון;
- (2) מכר בתקופה שתחילתה שנה ממועד המיזוג, את כל הזכויות שהיו לו בחברה הקולטת לרבות זכויות שהיו למי שהוא צד קשור לו, בתמורה למזומן בלבד;

...

רקע כללי – סעיף 103כ – מיזוג בדרך של החלפת מניות

103כ. (א) לענין סעיף זה, "מיזוג על דרך החלפת מניות" - מיזוג כהגדרתו בפסקה (2) להגדרה "מיזוג" שבסעיף 103.

(ב) מיזוג על דרך החלפת מניות לא יחויב במס לפי פקודה זו או לפי חוק מיסוי מקרקעין אם מתקיימים בו כל התנאים הקבועים בסעיף 103ג, בשינויים המחויבים לפי הענין, ובלבד שהחברה הקולטת מחזיקה, מיד לאחר המיזוג, בכל הזכויות בחברה הנעברת שהועברו לה אגב המיזוג, ושכמהלך התקופה הנדרשת לא יפחת סך הזכויות כאמור שבהחזקתה מ-51% מכל אחת מהזכויות בחברה הנעברת.

(ב1) רווח או הפסד שנוצר עקב מכירת מניות החברה הנעברת בידי החברה הקולטת לא יותר לקיזוז בשנת המס שבה חל מועד המיזוג ובמשך שנתיים שלאחריה, כנגד הפסד או רווח בחברה הקולטת, והכול לפי סעיף 28, 29 או 92, לפי העניין, ובשלוש השנים הבאות לא יותר לקיזוז רווח או הפסד שנוצר עקב מכירת המניות כאמור כנגד רווח או הפסד שנוצר ממכירת נכסים שיום רכישתם קדם למועד המיזוג.

(ב2) הוראות סעיף 103ח(ז) יחולו לעניין קיזוז הפסד או הפסד הון שהיה לחברה הקולטת לפני מועד המיזוג, בשינויים המחויבים.

...

(ה) האמור לפי סעיפים 103ב(ב) ו-103ב(1), 103ד, 103ה, 103ו, 103ז, 103ט, 103י, 103יז, 103יח ו-103יט, יחול לגבי מיזוג על דרך החלפת מניות בשינויים המחויבים לפי הענין, כל עוד לא נקבע אחרת בסעיף זה; ובלבד שלענין סעיף 103ה יראו את הזכויות בחברה הנעברת כנכסים המועברים....

מיזוגים החלטות מיסוי חדשות

החלטת מיסוי 5591/24 - מיזוג אנכי הופכי

- **חברה א'** היא חברה פרטית תושבת ישראל שבה פעילות עסקית מתמשכת בתחום המחשוב. **חברה ב'** היא חברת בת של חברה א' העוסקת בתחום חופף וסינרגטי לתחום הפעילות של חברה א'.
- מניות חברה א' מוחזקות במלואן בידי יחיד תושב ישראל.
- **במסגרת רה ארגון התבקש אישור למיזוג חברה א' עם ולתוך חברה ב'** בפטור ממס בהתאם להוראות סעיפים 103ב ו-103ג לפקודה. מיזוג חברת האם לתוך חברת הבת נדרש בשל הסכמים ורישיונות הקיימים לחברה ב' וישנו קושי משפטי להעבירם. לאחר שינוי המבנה מלוא מניות חברה ב' יוחזקו בידי בעל המניות. מועד המיזוג נקבע ליום 30 בספטמבר 2022.

**רשות המסים אישרה כי המיזוג עומד בתנאי סעיף 103ג לפקודה, ונקבעו בין היתר ההוראות הבאות:
ביחס לבעל המניות:**

- תחול חובה מכוח סעיף 103ג(8) לפקודה להמשיך להחזיק במניות חברה ב' במהלך התקופה הנדרשת;
- במכירת מניות חברה ב' יחולו הוראות סעיף 103ו לפיהן ככלל מועד הרכישה ושווי הרכישה של מניות חברה ב' ייקבעו בהתאמה למועד המיזוג;

החלטת מיסוי 5591/24 - מיזוג אנכי הופכי

ביחס לחברה ב' :

- במכירת נכסים שהועברו מידי חברה א' יחולו הוראות סעיף 103ה לפקודה (כניסה לנעליים).
- המחיר המקורי של מניות חברה ב' בידי חברה א' יימחק ולא יותר לניכוי קיזוז או היוון בדרך כלשהי.
- על חברה א' וחברה ב' יחולו מגבלות לקיזוז הפסדים על פי סעיף 103ח בכפוף להוראות חוזר 6/2018 בנושא מועד שינוי המבנה.

החלטת מיסוי 4821/24 – מיזוג לפי סעיף 103 כ עם שלד בורסאי

- **חברה א' וחברה ב' הן חברות פרטיות**, בעלות פעילות עסקית בתחומים חופפים וסינרגטיים.
- **מניות חברה א' מוחזקות בידי מספר בעלי מניות תושבי ישראל**, שביניהם יחידים וחברות. **מניות חברה ב' גם הן מוחזקות בידי מספר בעלי מניות יחידים וחברות.**
- **חברה ג' היא חברה ציבורית תושבת ישראל שמניותיה רשומות למסחר בבורסה**, לא מתקיימת בה פעילות עסקית והיא לא מחזיקה בנכסים או בהתחייבויות, והיא נחשבת ל"שלד בורסאי". לחברה ג' הפסדים עסקיים והפסדי הון לצרכי מס.
- **חברה א', חברה ב', חברה ג' ובעלי המניות בהן מעוניינים לבצע מיזוג בדרך של החלפת מניות לפי סעיף 103 כ לפקודה**, שלאחריו חברה ג' תחזיק במלוא מניות חברה א' וחברה ב'.

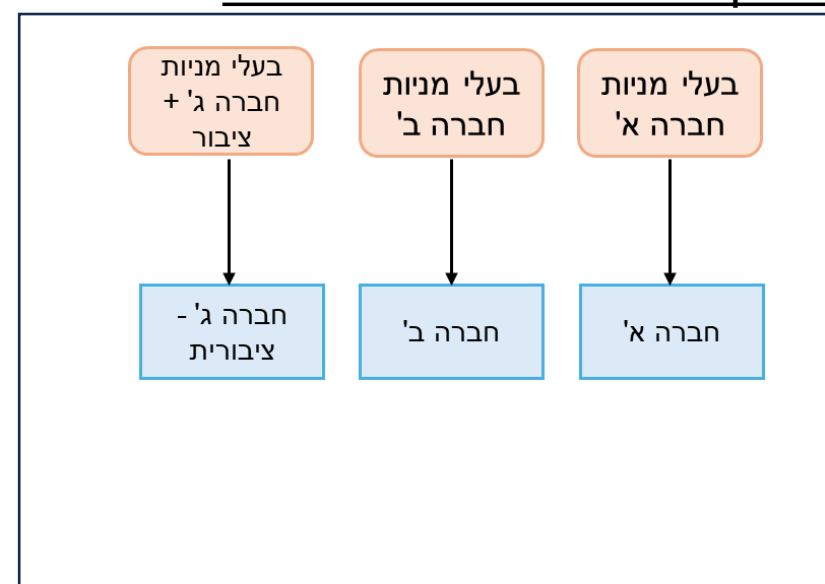
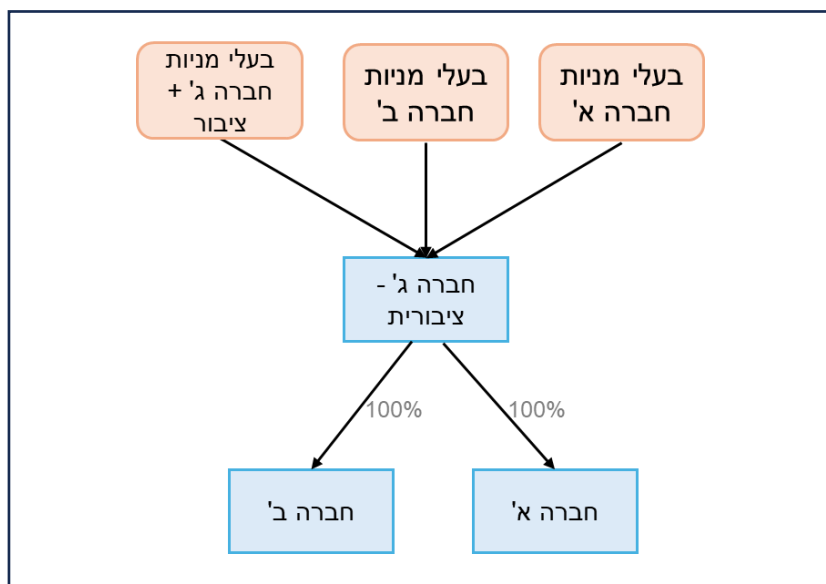
התבקש והתקבל אישור רשות המסים לכך שהעברת מניות חברה א' וחברה ב' בתמורה להקצאת מניות בחברה ג' לא חייבת במס בהתאם להוראות סעיף 103 כ לפקודה. במסגרת ההחלטה נקבע בין היתר –

- **הפסדי חברה ג' מכל סוג שהוא יימחקו ולא יהיו ניתנים להעברה או לקיזוז לצרכי מס בדרך כלשהי.**
- **התנאי בדבר המשך ההחזקה בזכויות בשיעור של 25% לפחות בחברה ג' במהלך התקופה הנדרשת, על פי סעיף 103ג(8)(א) לפקודה, יחול ביחס לבעלי זכויות בחברות א', ב' וג' אשר היו בעלי שליטה בהן ערב המיזוג.**

החלטת מיסוי 4821/24 – מיזוג לפי סעיף 103 כ עם שלד בורסאי

- הוראת סעיף 103ג(8)(ב) לפקודה, הקובעת כי במניין בעלי הזכויות לא יימנו בעלי זכויות בחברה ציבורית שלא היו בעלי שליטה ערב המיזוג, תחול רק ביחס לבעלי הזכויות המקוריים בחברה ג' אשר לא היו בעלי שליטה בחברה ג' ערב המיזוג.

תרשים החזקות לפני ואחרי שינוי המבנה:



מיזוגים – מסלולים ירוקים

שינויים במסלולים ירוקים למיזוג בין חברות אחיות ובין חברה אם וחברה בת

- פורסם טופס [980/980](#) מאוחד בעניין מיזוג חברת אם וחברת בת.
- פורסם טופס [981/981](#) מאוחד בעניין מיזוג חברות אחיות.

הטפסים החליפו את טפסי המסלול הירוק הקודמים.

- ההוראה בדבר מגבלת שיעור ההפסדים (פירותיים והוניים) המועברים ביחס להכנסות מאפשרת שבכל אחת מהחברות המשתתפות במיזוג באמצעות המסלול הירוק, סכום ההפסד המועבר יהיה בשיעור של עד 15% מההכנסה הצפויה במועד המיזוג לפי סעיף (1)2 (ו/או (6)2) לפקודה, במקום 10% כפי שהיה בטפסים בנוסחם הקודם.
- בטפסים המעודכנים הוסף שדה לפירוט לגבי פילוח ההכנסות להכנסות המתחייבות במס לפי סעיף (1)2 לפקודה, להכנסות המתחייבות במס לפי סעיף (6)2 לפקודה ולהכנסות ממקורות נוספים.

טופס 983 בעניין מיזוג בדרך של החלפת מניות לפי סעיף 103כ לפקודה

- בטופס שני מסלולים: (1) מיזוג פעילות (2) מיזוג עם שלד בורסאי.
- הטופס מאפשר העברה של 100% מהזכויות בחברה הנעברת.
- יש לסמן אם החברה הקולטת **נחשבת לשלד בורסאי** כהגדרת מונח זה בטופס: נדרש כי:
 - שלא תתקיים בחברה פעילות ריאלית מהותית, הכנסות מימון לא ייחשבו לעניין זה לפעילות מהותית.
 - כל נכסי החברה הקולטת יהיו פיקדונות ושווי מזומנים, שאינם מקנים לה השפעה מהותית או שליטה בחברות אחרות.
 - נכסים עד שווי של 10 מיליון ₪ אשר צפויים להימכר בתוך 180 יום ממועד המיזוג לא ייחשבו לפעילות מהותית.
 - במועד המיזוג החברה הקולטת נקייה מכל חוב ו/או התחייבות כלפי כל גורם שהוא, ובכלל זה כלפי רשות המסים.
- לגבי מסלול מיזוג עם שלד בורסאי יש לפרט לגבי מועד הדיווח בבורסה.
- **מטרת המיזוג המצוינת במסלול הירוק למיזוג עם שלד בורסאי** - הנפקה למעשה של החברה הנעברת בבורסה לניירות ערך וגיוס כספים לצורך המשך פעילותה.

טופס 983 בעניין מיזוג בדרך של החלפת מניות לפי סעיף 103כ לפקודה

- חברה נעברת יכולה לפנות במסלול הירוק גם אם עדיין אין לה הכנסות, על סמך תחזיות ותכנית עסקית אשר תצורף לבקשה (SPAC).
- קבלת תמורה במזומן מהחברה הקולטת בידי בעלי הזכויות בחברה הנעברת ובנוסף לקבלת המניות – עד 40% מהתמורה, בכפוף לתנאי הפקודה ולתנאים המפורטים בטופס.
- מגבלת יחס הפסד מועבר להכנסות – בדומה למסלול המיזוג בין חברות אחיות או אם ובת.

טופס 983 בעניין מיזוג בדרך של החלפת מניות לפי סעיף 103כ לפקודה

15. מתווה המיזוג:

15.1. ביום _____ נחתם הסכם מיזוג בין החברות המשתתפות בשינוי המבנה ובעלי הזכויות בהן (להלן: "הסכם המיזוג"), אשר אושר על ידי האספות הכלליות של החברות המשתתפות במיזוג, לפיו בתאריך _____ יעבירו בעלי הזכויות בחברה הנעברת (להלן: "בעלי הזכויות בחברה הנעברת") את כל זכויותיהם (למעט הזכויות המוחזקות עובר למיזוג ע"י החברה הקולטת, אם מתקיימת האפשרות הראשונה בסעיף 3.2 שבחלק א' לבקשה לעיל), בהתאם להוראות סעיף 103 לפקודה, בתמורה למניות שיוקצו בחברה הקולטת לבעלי הזכויות בחברה הנעברת (להלן: "המניות המוקצות"), ובכפוף להוראות סעיף 103ג לפקודה (להלן: "המיזוג" או "שינוי המבנה").

15.2. התקבלה תמורה במזומן מאת החברה הקולטת במסגרת המיזוג:

לא

כן, יחולו ההוראות הבאות:

בעלי זכויות בחברה הנעברת יקבלו תמורת זכויותיהם בחברה הנעברת, נוסף על המניות שהקצתה החברה הקולטת במהלך המיזוג, גם תמורה במזומן בסכום של _____, המהווה שיעור של _____% ולא יותר מ-40% מסך התמורה, מאת החברה הקולטת, ולגבי התמורה כאמור מתקיימים כל אלה:

(1) במהלך המיזוג שילמה החברה הקולטת לכל אחד מבעלי הזכויות בחברה הנעברת תמורה במזומן בשיעור שווה בהתאם לחלקו היחסי בזכויות בחברה הנעברת;

(2) החברה הקולטת, בעלי הזכויות בה או צד הקשור אליהם אינם מחזיקים, ערב המיזוג, בזכויות בחברה הנעברת בשיעור של 10% או יותר;

(3) החברה הנעברת, בעלי הזכויות בה או צד הקשור אליהם אינם מחזיקים, ערב המיזוג, בזכויות בחברה הקולטת, בשיעור

טופס 983 בעניין מיזוג בדרך של החלפת מניות לפי סעיף 103כ לפקודה

הצהרות נוספות: לגבי מיזוג פעילות:

- בחברה הקולטת ובחברה הנעברת **נמשכת, בתקופה הנדרשת, הפעילות הכלכלית העיקרית** שהיתה בכל אחת מהחברות, המתמזגות ערב המיזוג; לעניין זה יראו פעילות כלכלית כפעילות שההכנסות ממנה מתחייבות במס או צפויות להתחייב במס לפי העניין, לפי סעיף 2 למעט פסקה (6) או (7) שאישר המנהל.
- המיזוג נעשה **לתכלית עסקית וכלכלית** כאשר המטרה העיקרית של המיזוג **הינה ניהול ותפעול מאוחד של עסקי החברות המשתתפות במיזוג**, והימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה אינן ממטרות המיזוג.
- על פי הצהרתכם, ככל שבין החברות המשתתפות במיזוג קיימות **יתרות בין חברתיות**. הן מורכבות מחו"זים שוטפים אשר מקורם בשיתוף הפעולה העסקי בין החברות.
- על פי הצהרתכם, החברות המשתתפות בשינוי המבנה, אינן חברות מטרה וכעולה מכך, הן ובעלי המניות שלהן, לא קיבלו הטבות כלשהן על פי פרק ז' לחוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו- 2012 (תיקוני חקיקה) התשע"א - 2011 (להלן: "**חוק האנג'לים**").

טופס 983 בעניין מיזוג בדרך של החלפת מניות לפי סעיף 103 כ לפקודה

הצהרות נוספות: לגבי מיזוג עם שלד בורסאי:

- עיקר ההכנסות של החברה הנעברת נובעות מפעילות עסקית ממשית ומתמשכת, שההכנסות ממנה, בכל אחת מהשנים המפורטות לעיל, הן הכנסה מעסק כאמור בסעיף 2(1) לפקודה ולא נדרש אישור המנהל כאמור בסעיף 103 ג(3) לפקודה.
- אם מדובר על החברה אשר טרם הגיעה לכדי הכנסות, היא צופה שבתוך שלוש שנים ממועד המיזוג יהיו לה הכנסות מעסק כאמור בסעיף 2(1) לפקודה .
- המיזוג נעשה לתכלית עסקית וכלכלית כאשר המטרה העיקרית של המיזוג הינה הנפקה למעשה של החברה הנעברת בבורסה לניירות ערך וגיוס כספים לצורך המשך פעילותה. הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה אינן ממטרות המיזוג.

טופס 983 בעניין מיזוג בדרך של החלפת מניות לפי סעיף 103כ לפקודה

הצהרות כלליות (לגבי שני המיזוגים):

- לא ניתנה ולא תינתן לחברה הנעברת ו/או בעלי המניות בחברה הנעברת ו/או לכל צד הקשור להן, תמורה נוספת כלשהי, בדרך כלשהי, בין במישרין ובין בעקיפין, בכסף ו/או בשווה כסף, לרבות בדרך של חו"ז או יתרה כלשהי, בשל המיזוג.
- על פי הצהרתכם, יחסי השווי בין החברה הקולטת והחברה הנעברת עומדים ביחסי השווי הקבועים בסעיף 103ג(6) לפקודה, וזאת בהתאם להערכת שווי מומחה, כהגדרתו בכללי מס הכנסה (בקשה לאישור מראש לתכנית מיזוג), התשנ"ה 1995 - (להלן: "בקשה לתכנית מיזוג").
- החברות המשתתפות במיזוג אינן מוסד כספי כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975.
- החברות המשתתפות במיזוג לא היו מעולם חברת בית כהגדרתה בסעיף 64 לפקודה וכן הן לא ביקשו להיחשב כחברת בית עד למועד הגשת בקשה זו.

העברת נכסים תמורת מניות

רקע כללי – סעיף 104א לפקודה

.104

”חברה” -

- (1) חברה תושבת ישראל שהתאגדה בישראל לפי פקודת החברות או אגודה שיתופית שהתאגדה בישראל לפי פקודת האגודות השיתופיות;
- (2) חברה שאושרה בידי המנהל לענין זה והיא תושבת חוץ, או תושבת ישראל שהיא חברת חוץ כהגדרתה בפקודת החברות או בחוק החברות; אישור כאמור יכול ויותנה במתן ערבויות ובתנאים אחרים כפי שיקבע המנהל;

רקע כללי – סעיף 104א לפקודה

104א. (א) אדם המעביר את מלוא זכויותיו בנכס לחברה שאינה איגוד מקרקעין, תמורת קבלת הזכויות הקיימות באותה חברה, לא יחוייב במס לפי פקודה זו או לפי חוק מיסוי מקרקעין, לפי הענין, אם נתמלאו כל אלה:

(1) (א) המעביר מחזיק מיד לאחר יום ההעברה זכויות המקנות לו לפחות 90% בכל אחת מהזכויות בחברה;

(ב) במהלך התקופה הנדרשת לא יפחת סך הזכויות שבהחזקתו של המעביר מ-25% מכל אחת מהזכויות בחברה, ואולם הוראות פסקת משנה זו לא יחולו אם הועבר הנכס לחברה עתירת מחקר ופיתוח, כהגדרתה לפי סעיף 103א(ב), ובתנאים שנקבעו לפי אותו סעיף, ובמהלך התקופה הנדרשת לא נמכרו זכויות בידי בעלי הזכויות בחברה האמורה, אשר היו בידיהם מיד לאחר יום ההעברה;

(2) החברה מחזיקה בנכס שהועבר אליה בתקופה הנדרשת;

(3) היחס בין שווי השוק של הזכויות שהוקצו למעביר לבין שווי השוק של כלל הזכויות בחברה מיד לאחר ההקצאה הוא כיחס שבין שווי השוק של הנכס המועבר לשווי השוק של החברה מיד לאחר ההעברה;

(4) החברה לא תהיה איגוד מקרקעין במשך שנתיים מיום ההעברה.

(ב) (בוטל).

(1ב) הועבר נכס לחברה שהיא איגוד מקרקעין או שהיתה לאיגוד מקרקעין לאחר העברת הנכס, יחולו הוראות סעיף קטן (א), ובלבד שהועברו מלוא זכויותיו של המעביר בנכס, ואם הנכס המועבר הוא קרקע, הושלמה בניית בנין על אותה קרקע בתוך 5 שנים ממועד ההעברה, בהתאם לתנאים שקבע המנהל.

רקע כללי – סעיף 104ב לפקודה

104ב. (א) שותפים בשותפות או בעלים משותפים הגורמים להעברת מלוא זכויותיהם בנכס שבבעלות השותפות או המעבירים את מלוא זכויותיהם בנכס שבבעלותם המשותפת, לפי הענין, לחברה תמורת הקצאת מניות בלבד באותה חברה, לא יחוייבו במס לפי פקודה זו או לפי חוק מיסוי מקרקעין, לפי הענין, אם התקיימו כל אלה:

(1) (א) הועבר הנכס לחברה שהוקמה במיוחד לצורך כך ולא היה לאותה חברה נכס אחר או פעילות אחרת במועד ההעברה או לפניו (בפסקה זו – חברה חדשה) – חלקו של כל אחד מהשותפים או הבעלים המשותפים בכל אחת מהזכויות בחברה, מיד לאחר ההעברה, זהה לחלק שהיה לו לפני ההעברה בכל נכס שהועבר כאמור או בשותפות, לפי העניין;

(ב) הועבר הנכס לחברה שאינה חברה כאמור בפסקת משנה (א) (בפסקה זו – חברה קיימת) – בעלי הזכויות בחברה הקיימת היו, לפני ההעברה, בעלי הזכויות בנכס או בשותפות ומיד לאחר ההעברה החזיק כל אחד מהם בחלק בזכויות בחברה הקיימת הזוהה לחלק שהיה לו בזכויות באותה חברה ולחלקו בנכס או בשותפות, לפי העניין, לפני ההעברה;

(ג) במהלך התקופה הנדרשת לא יפחת סך הזכויות המוחזקות בידי בעלי הזכויות בחברה חדשה או בחברה קיימת, כולם או חלקם, כאמור בפסקת משנה (א) או (ב), מיד לאחר ההעברה כאמור באותן פסקאות משנה, מ-25% מכל אחת מהזכויות בחברה, ואולם הוראות פסקת משנה זו לא יחולו אם הועבר הנכס לחברה עתירת מחקר ופיתוח, כהגדרתה לפי סעיף 103א(ב), ובתנאים שנקבעו לפי אותו סעיף, ובמהלך התקופה הנדרשת לא נמכרו זכויות בידי בעלי הזכויות בחברה האמורה, אשר היו בידיהם מיד לאחר יום ההעברה;

(2) החברה מחזיקה בנכסים שהועברו בתקופה הנדרשת;

רקע כללי – סעיף 104ב לפקודה - המשך

- (3) היחס בין שווי השוק של הזכויות שהוקצו לכל אחד מהשותפים או הבעלים, לכלל שווי השוק של החברה מיד לאחר ההקצאה, הוא כיחס שבין שווי השוק של חלקו של השותף או הבעל בנכס לשווי השוק של החברה מיד לאחר מועד ההעברה;
- (4) הועברה קרקע לחברה כאמור בסעיף קטן זה, שהיא איגוד מקרקעין או שהיתה לאיגוד מקרקעין בעקבות העברת הקרקע, יינתן הפטור הקבוע בסעיף זה רק אם הושלמה בניית בנין על אותה קרקע בתוך 5 שנים ממועד ההעברה, בהתאם לתנאים שיקבע המנהל.
- (ב) הועברו מספר נכסים בבעלות משותפת או שהועבר נכס בבעלות משותפת ונכס שהוא בבעלות של שותפות, יחול האמור בסעיף קטן (א) רק אם חלקו של כל אחד מהבעלים המשותפים בכל אחד מהנכסים המועברים זהה לחלקו בכל שאר הנכסים, ובמקרה של שותפות - גם לחלקו בשותפות.
- (ג) (1) לענין סעיפים קטנים (א) ו-(ב) יראו זכויות בחברה אחת כנכס אחד ואת בעלי הזכויות כשותפים בנכס זה;
- (2) (נמחקה).
- (ד) מספר יחידים שכל אחד מהם מעביר באותו מועד נכס בר פחת לחברה שהוקמה במיוחד לצורך כך, תמורת הקצאת מניות בלבד, ולא היה לאותה חברה נכס אחר או פעילות אחרת באותו מועד או לפניו, לא יחוייבו במס לפי פקודה זו בעת ההעברה אם נתקיימו כל אלה:
- (1) מטרת ההעברה היא ניהול ותפעול מאוחד של הנכסים המועברים;
- (2) תמורת העברת הנכס או הנכסים הוקצו מניות לכל אחד מהיחידים שחלקן מכלל מניות החברה שווה ליחס שבין שווי השוק של הנכס שהעביר לשווי השוק של כלל הנכסים שהועברו על פי סעיף קטן זה;

רקע כללי – סעיף 104ב לפקודה - המשך

(3) במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה לא חל שינוי בזכויותיהם של בעלי המניות בחברה שהוקמה ;

(4) הנכסים המועברים ישמשו בחברה שימוש מקובל בנסיבות הענין במהלך עסקי החברה ויישארו בה במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה ;

(5) לא יתאגדו במסגרת חברה, על פי סעיף קטן זה, יותר מעשרה יחידים, אולם רשאי המנהל לאשר כי באגודה שיתופית יתאגדו מספר רב יותר של יחידים ;

(6) שווי השוק של נכס שהעביר כל אחד מהיחידים לא יעלה על פי ארבעה משווי השוק של נכס שהעביר יחיד אחר, והכל במועד ההעברה ; המנהל רשאי לשנות את השיעור האמור, מטעמים שיירשמו ;

(7) לא יועבר במסגרת סעיף קטן זה נכס שהוא זכות במקרקעין.

(ה) האמור בסעיף קטן (ד) לא יחול לגבי נכס שהינו בבעלות שותפות או בבעלות משותפת של מספר בעלים.

(1) **חברה המעבירה נכס לחברה אחרת שבעלי הזכויות בה זהים לבעלי הזכויות בחברה המעבירה, וחלקו של כל בעל זכויות בה זהה לחלקו בחברה המעבירה (להלן – חברה אחות), לא תחוייב בעת ההעברה במס לפי פקודה זו או לפי חוק מיסוי מקרקעין, לפי הענין, אם התקיימו שני אלה :**

(א) במהלך התקופה הנדרשת לא יפחת סך הזכויות שמחזיקים בעלי הזכויות בחברה המעבירה ובחברה האחות, כולם או חלקם, מ-25% מכל אחת מהזכויות באותן חברות ;

(ב) התנאים שקבע שר האוצר.

(11) בעלי זכויות המחזיקים בזכויות הנסחרות בבורסה לא יכללו במניין בעלי הזכויות לעניין סעיפים קטנים (א)(1)(ג), (ב) או (ו), אלא אם כן היו, במועד העברת הנכס, בעלי שליטה ; לעניין זה, "בעל שליטה" – למעט קופת גמל וקרן נאמנות.

רקע כללי – סעיף 104ג – העברת מניות לחברת אם - "הנפה"

חברה המעבירה לכל בעלי מניותיה, באופן יחסי בהתאם לשיעור אחזקותיהם בחברה המעבירה, את כל המניות שהיא מחזיקה בחברה אחרת (להלן – המניות המועברות) לא תתחייב במס לפי פקודה זו או לפי חוק מיסוי מקרקעין בשל מכירת המניות המועברות אם התקיימו כל אלה, ובלבד שהתקבל אישור המנהל לפני ההעברה:

- (1) בעל המניות או בעלי המניות, לפי העניין (להלן – חברת האם), הם חברה אחת או יותר המחזיקה בכל הזכויות בחברה המעבירה;
 - (2) לא ניתנה תמורה בשל המניות המועברות בין בכסף ובין בשווה כסף, בין במישרין ובין בעקיפין;
 - (3) המניות המועברות יישארו בחברת האם שנתיים לפחות מיום ההעברה;
 - (4) במהלך התקופה הנדרשת לא יפחת סך הזכויות שמחזיקה חברת האם בחברה המעבירה מ-25% מכל אחת מהזכויות באותה חברה;
 - (5) ניתן אישור בית משפט בהתאם לסעיף 303 לחוק החברות, אם היה בו צורך;
 - (6) המניות מועברות למטרה עסקית וכלכלית והימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות אינן מהמטרות העיקריות של ההעברה.
- (ב) היה לחברה המעבירה מפעל מאושר כמשמעותו בחוק לעידוד השקעות הון, או מפעל מוטב כהגדרתו בסעיף 51 לאותו חוק והחברה יכולה במועד ההעברה לחלק דיבידנד על פי סעיף 47(א2) ו-1(ב) או 51(א) ו-1(ג) לאותו חוק, יראו את העברת המניות המועברות כחלוקת דיבידנד כאמור.
- (ג) המנהל יקבע כללים לענין התיאומים הנדרשים לצורך סעיף זה, לענין החברה המעבירה וחברת האם, לענין קביעת מחיר מקורי או התמורה או לכל ענין אחר.

....

רקע כללי – התנאים שבתקנות העברת נכס בין חברות אחיות לפי סעיף 104ב(ו)

- (1) העברת הנכס מהחברה האחת (להלן – החברה המעבירה) לחברה האחרת (להלן – חברת האחות) נעשתה לתכלית עסקית וכלכלית, כשמטרתה העיקרית של ההעברה הינה הפעלת עיקר הנכס במסגרת העסקים הקיימים של החברה ולא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות;
- (2) הנכס המועבר יישאר בחברת האחות במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה וייעשה בו שימוש מקובל, בנסיבות הענין, במהלך עסקי חברת האחות;
- (3) לא ניתנה תמורה בשל הנכס המועבר בין במישרין ובין בעקיפין;
- (4) במשך שנתיים מיום ההעברה לא חל שינוי בזכויותיהם של בעלי המניות בחברה המעבירה ובחברת האחות, למעט שינוי כאמור בסעיף 104ד(1) לפקודה, שיכול שיחול גם לגבי זכויותיהם של בעלי המניות בחברה המעבירה;
- (5) החברה המעבירה וחברת האחות לא היו איגודי מקרקעין במשך שנתיים לפחות לפני מועד ההעברה ובמשך שנתיים לפחות לאחריה;
- (6) שווי השוק של הנכסים הנותרים בחברה המעבירה במועד ההעברה, לא יפחת משווי ההתחייבות בה;
- (7) היתה העברת הנכס כרוכה בהפחתת הון של החברה המעבירה, ניתן צו של בית משפט מוסמך, לפי פקודת החברות, אם היה בו צורך;
- (8) ניתן אישור הנציב מראש להעברה; אישור כאמור יכול שיותנה במתן ערבויות ובתנאים אחרים שיקבע הנציב;
- (9) חלק יחסי של הרווחים הראויים לחלוקה כמשמעותם בסעיף 94ב לפקודה של החברה המעבירה, יועבר לחברת האחות בהתאם לשווי היחסי של הנכס המועבר כהגדרתו בתקנה 2(א)(1);
- (10) החברה המעבירה וחברת האחות לא תהיינה רשאיות לקזז במשך שתי שנות מס, החל מתום שנת המס שבה הועבר הנכס (להלן - תקופת איסור הקיזוז), הפסדים לפי סעיפים 28 או 92 לפקודה, שנוצרו בשנת ההעברה או בשנים שקדמו לה, עד לסכום שווי השוק של הנכס המועבר. תקופת איסור הקיזוז לא תבוא במנין ההגבלה הקבועה בסעיף 92 לפקודה לגבי תקופת הקיזוז לגבי הפסד כאמור.

רקע כללי – שינוי מבנה נוסף – סעיף 105-1

105-1. (א) על אף האמור בחלק זה, חברה שהשתתפה בשינוי מבנה (בסעיף זה – שינוי מבנה קודם), ומבקשת להשתתף, במהלך התקופה הנדרשת, בשינוי מבנה נוסף, אחד או יותר (בסעיף זה – שינוי מבנה נוסף), למעט שינוי מבנה לפי סעיף 104ח, שיש בו כדי לגרום לכך שלא יתקיים תנאי מהתנאים לפי חלק זה המזכים בהטבות בשל שינוי המבנה הקודם, לא יראו בהשתתפותה בשינוי מבנה נוסף כאמור משום אי-קיום תנאי מהתנאים כאמור, אם אישר זאת המנהל על פי בקשה שהוגשה לו לפני שינוי המבנה הנוסף; המנהל ייתן אישור כאמור אם הוכח להנחת דעתו כי מתקיימים כל אלה:

(1) תנאי הזכאות להטבות לפי חלק זה היו מתקיימים לגבי שינוי המבנה הנוסף אילו התבצע בתום התקופה הנדרשת;

(2) לשינוי המבנה הנוסף תכלית עסקית וכלכלית;

(3) הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה אינן מהמטרות העיקריות של שינוי המבנה הנוסף, ואם הוגשה בקשה לפי סעיף זה לגבי יותר משינוי מבנה אחד – של כל אחד משינויי המבנה הנוספים או של כולם יחד.

(ב) על החלטת המנהל לפי סעיף קטן (א) ניתן לערער כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב).

(ג) הוראות סעיף זה לא יחולו על מיזוג שחברה מבקשת להשתתף בו לאחר שהשתתפה במיזוג קודם.

העברות נכסים תמורת מניות החלטות מיסוי חדשות

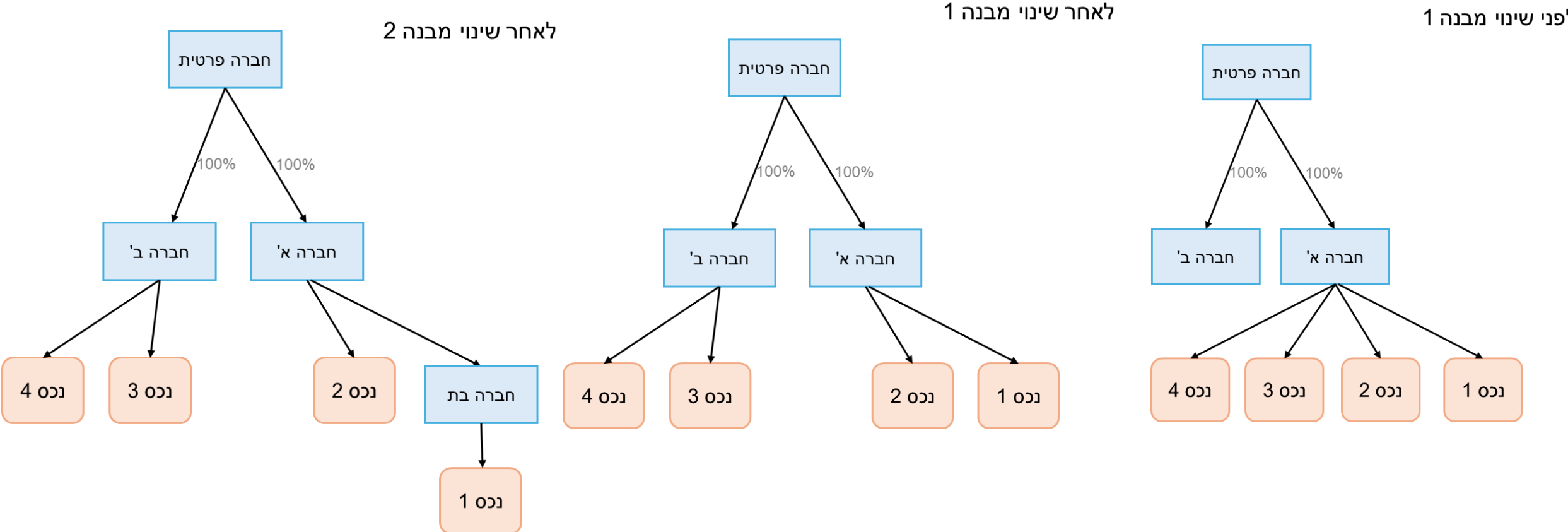
החלטת מיסוי 8807/24 – העברת נכס לפי סעיף 104 במהלך התקופה הנדרשת לעניין שינוי מבנה קודם (הבהרה)

- **חברות א' וב'**, חברות אחיות, עוסקות בתחום הטכנולוגיה, ולכל אחת מהן פעילות עסקית מתמשכת וממשית.
- חברה א' החזיקה בזכויות ב-4 נכסים מוחשיים ובלתי מוחשיים. על פי החלטת מיסוי בהסכם, העבירה חברה א' שני נכסים לידי חברה ב', בפטור ממס לפי הוראות סעיף 104ב לפקודה ותקנות מס הכנסה (תנאים להעברת נכס בפטור ממס בין חברות אחיות), תשנ"ד-1994 (להלן: "תקנות 104ב(ו)"), במסגרת שינוי המבנה הראשון.
- שניים מהנכסים נותרו בידי חברה א' לאחר שינוי המבנה הראשון.
- **במהלך התקופה הנדרשת של שינוי המבנה הראשון מעוניינת חברה א' להעביר את אחד מהנכסים הנותרים לידי חברה בת שבבעלותה המלאה, בהתאם להוראות סעיף 104א – במסגרת שינוי המבנה השני.**

התבקש אישור רשות המסים לכך ששינוי המבנה השני אינו מהווה "שינוי מבנה נוסף" כמשמעותו בסעיף 105י1(א), וככזה ניתן לבצעו בדרך של מסירת הודעה לפקיד השומה ומבלי שנדרש אישור מראש במסגרת של החלטת מיסוי.

רשות המסים אישרה כי שינוי המבנה השני אינו בבחינת "שינוי מבנה נוסף" מאחר שהנכס שהועבר במסגרתו אינו אחד מהנכסים שהועברו במסגרת שינוי המבנה הראשון וכי ביצעו לא מביא לאי התקיימות תנאי מהתנאים הנדרשים במסגרת שינוי המבנה הראשון.

החלטת מיסוי 8807/24 – העברת נכס לפי סעיף 104 במהלך התקופה הנדרשת לעניין שינוי מבנה קודם (הבהרה)



החלטת מיסוי 2992/24 – מכירת נכס על ידי חברה שמניותיה הועברו מחברה לחברה אחות לפי הוראות סעיף 104ב(ו) – (הבהרה)

- חברה א' וחברה ב' הן חברות אחיות שלכל אחת מהן פעילות עסקית ממשית ומתמשכת.
- חברה א' מחזיקה במניות חברה ג', אשר מחזיקה בנכס יחיד ועוסקת בניהולו ותפעולו, וממנו נובעות הכנסות עסקיות.
- בהתאם להחלטת מיסוי שקיבלה בעלת המניות בחברות א' וב', בוצעה העברה של מניות חברה ג' מחברה א' לידי חברה ב' בפטור ממס בהתאם לסעיף 104ב(ו) לפקודה ולתקנות 104ב(ו).
- במהלך התקופה הנדרשת ביקשה חברה ג' למכור את הנכס, תוך דיווח ותשלום מס רווח הון בגין המכירה. חברה ג' מעוניינת להשתמש בכספי התמורה לביצוע השקעות נוספות ולקידום פעילות החברה, בסמוך לאחר המכירה.

התבקשה הבהרת רשות המסים לכך שמכירת הנכס ושימוש בתמורה לרכישת נכסים לצורך פעילות החברה, לא מהווה הפרה של הוראות הפקודה והתקנות.

רשות המסים הבהירה כי מכירת הנכס ורכישת הנכסים על ידי חברה ג' אינם מהווים הפרה של הוראות החלטת המיסוי שקיבלה בעלת המניות, והובהר כי חברה א' וחברה ב' נדרשות שלא להיות איגוד מקרקעין בהתאם להוראות תקנות 104ב(ו).

החלטת מיסוי 4034/24 – העברת מניות לחברת החזקות ולאחר מכן הנפת מניות חברת בת מהחברה המועברת לחברת ההחזקות לפי סעיפים 104א ו-104ג

- חברה א' בעלת פעילות מתמשכת בתחום מתן שירותים, מלוא מניותיה מוחזקות בידי יחיד תושב ישראל.
- חברה א' מחזיקה במלוא מניות חברה ב' העוסקת בענף אחר בתחום מתן שירותים.
- חברה א' מעוניינת להקצות 40% מהון מניותיה למשקיע כנגד השקעת כספים על ידי המשקיע לצורך פיתוח עסקי חברה א'. המשקיע מעוניין להשקיע בחברה א' בלבד ואינו מעוניין להשקיע בעקיפין בחברה ב' או בפעילותה.
- לצורך כניסת המשקיע בכוונת בעל המניות לבצע שינוי מבנה דו שלבי. במסגרת השלב הראשון יועברו מלוא מניות חברה א' לחברת החזקות חדשה בבעלות בעל המניות לפי הוראות סעיף 104א כנגד הקצאת מניות. מיד לאחר מכן במסגרת השלב השני תעביר חברה א' את הזכויות בחברה ב' לידי חברת ההחזקות בהתאם להוראות סעיף 104ג.
- התבקש אישור רשות המסים לכך שהעברת מניות חברה א' לחברת ההחזקות בשלב הראשון לא תתחייב במס בהתאם להוראות סעיף 104א, ושהעברת מניות חברה ב' לחברת ההחזקות במסגרת השלב השני של שינוי המבנה לא תתחייב במס, בהתאם להוראות סעיף 104ג.

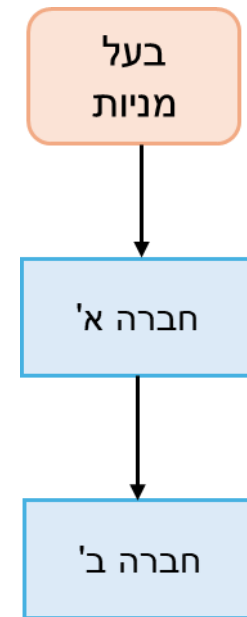
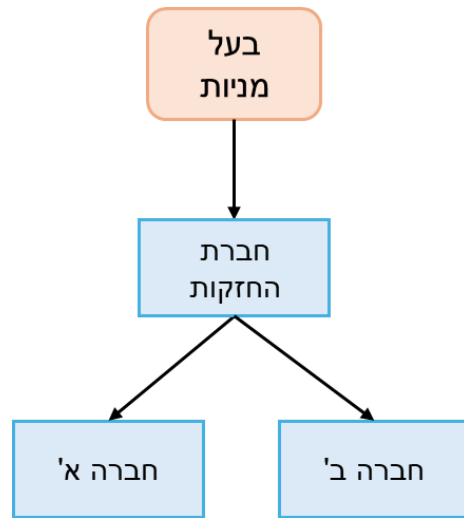
החלטת מיסוי 4034/24 – העברת מניות לחברת החזקות ולאחר מכן הנפת מניות חברת בת מהחברה המועברת לחברת ההחזקות לפי סעיפים 104א ו-104ג

- במסגרת האישור נקבע מועד שינוי המבנה בשלב הראשון ומועד שינוי המבנה בשלב השני, יהיה מועד העברת המניות בפועל, ובלבד שהשלב השני יבוצע מיד לאחר השלב הראשון ובתוך 90 יום ממועד מתן האישור, ונקבעו הוראות ביחס לבעל המניות, ביחס לחברה א' וביחס לחברה ב'.
- ביחס להחזקת חברת ההחזקות במניות חברה א' נקבע כי המחיר המקורי של מניות חברה א' יהיה מחירן המקורי ערב שינוי המבנה, מוכפל ביחס שבין שווי מניות חברה א' ללא שווי ההחזקות בחברה ב', לבין שווי מניות חברה א' כולל את שווי החזקותיה בחברה ב'.
- עוד נקבע כי יחולו הוראות סעיף 104א(א)(2) ביחס להעברה זו ולפיכך במהלך התקופה הנדרשת יהיה ניתן להקצות למשקיע עד 49% מהזכויות בחברה א', כמפורט בחוזר 8/2018, ולא תחול לעניין זה הוראת סעיף 104ג(א)(4) הדורשת המשך החזקה ב-25% בחברה המעבירה.

החלטת מיסוי 4034/24 – העברת מניות לחברת החזקות ולאחר מכן הנפת מניות חברת בת מהחברה המועברת לחברת ההחזקות לפי סעיפים 104א ו-104ג

- לעניין החזקת מניות חברה ב' בידי חברת ההחזקות נקבע כי המחיר המקורי ייקבע לפי המחיר המקורי של מניות חברה א' לפני שינוי המבנה, מתואם למועד שינוי המבנה, בהפחתת המחיר המקורי של החזקות חברת ההחזקות בחברה א' מתואם למועד שינוי המבנה, כפי שחושב בהתאם להוראות החלטת המיסוי. עוד נקבע כי המחיר המקורי של מניות חברה ב בידי חברה א' יימחק ולא יהיה ניתן לקיזוז ניכוי או היוון.
- לגבי החזקת חברת ההחזקות במניות חברה א' ובמניות חברה ב' תחול מגבלת קיזוז הפסדים ולא יותר קיזוז של רווח או הפסד שיווצר כתוצאה ממכירת מניות חברה א' וחברה ב' בהתאם להוראות סעיף 104ה(ג) ולסעיף 103כ(ב1) ו-(ב2).

החלטת מיסוי 4034/24 – העברת מניות לחברת החזקות ולאחר מכן הנפת מניות חברת בת מהחברה המועברת לחברת ההחזקות לפי סעיפים 104א ו-104ג



טפסי מסלול ירוק חדשים לעניין העברת נכסים ללא תמורה

טופס 982 – בקשה מראש להעברת מלוא הזכויות בחברה פרטית תושבת ישראל לחברה פרטית שאינה תושבת ישראל ולמדינת ישראל קיימת אמנה למניעת כפל מס עמה, בהתאם לסעיף 104ב(א) לפקודה

- ככלל העברת נכס לחברה על פי הוראות סעיף 104 אינו דורש אישור מראש מאת רשות המסים אלא נעשה באמצעות הודעה לפקיד השומה. עם זאת במקרים שבהם משתתפת בשינוי המבנה חברה תושבת חוץ, נדרש אישור מראש לעניין זה.
- טופס 982 רלוונטי להעברת מלוא הזכויות בחברה תושבת ישראל לחברה פרטית שאינה תושבת ישראל, אשר הוקמה במיוחד, שישראל חתומה על אמנת מס עמה.
- בעלי הזכויות בחברה תושבת ישראל (להלן: "בעלי הזכויות המעבירים" ו- "הנכס המועבר" או "החברה הנעברת" או "החברה", בהתאמה), המעבירים את מלוא הזכויות בנכס המועבר, לחברה תושבת מדינת אמנה אשר הוקמה במיוחד לצורך כך (להלן: "החברה הקולטת"), המפורטת בסעיף 2 לחלק א' להלן, והכל תמורת הקצאת מניות בלבד בחברה הקולטת בהתאם להוראות סעיף 104ב(א) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א 1961- (להלן: "הפקודה"), מבקשים את אישורך (להלן: "הבקשה"), כי הם לא יחויבו במס לפי פקודה זו במועד העברת מלוא הזכויות בנכס המועבר (להלן: "שינוי המבנה").

טופס 982 – בקשה מראש להעברת מלוא הזכויות בחברה פרטית תושבת ישראל לחברה פרטית שאינה תושבת ישראל ולמדינת ישראל קיימת אמנה למניעת כפל מס עמה, בהתאם לסעיף 104ב(א) לפקודה

הצהרות נוספות

- היחס בין שווי השוק של הזכויות המוקצות בחברה הקולטת, אשר יוקצו ע"י החברה הזרה לכל אחד מבעלי הזכויות המעבירים, לבין שווי השוק של החברה הזרה לאחר ההקצאה, יהא זהה ליחס שבין שווי השוק של הזכויות המועברות כאמור לשווי השוק של החברה הזרה לאחר העברת אותן זכויות.
- לא ניתנה ולא תינתן לבעלי הזכויות המעבירים ו/או לצד קשור להם, תמורה כלשהי, בין במישרין ובין בעקיפין, בכסף או בשווה כסף, לרבות בדרך של יתרה או חו"ז, בשל העברת הזכויות, למעט הזכויות המוקצות.
- מיד לאחר שינוי המבנה ובמהלך התקופה הנדרשת כהגדרתה בחלק ה-2 לפקודה **תיוותר בחברה הנעברת**, כל הפעילות והנכסים מכל סוג שהוא ובכלל זה כל הרכוש הלא מוחשי שהיו בבעלותה טרם ביצוע שינוי המבנה, וכל הזכויות, מכל סוג שהוא, הנגזרות והנובעות מהרכוש הלא מוחשי (להלן: "**הנכסים הבלתי מוחשיים**"), המצ"ב כנספח _____ להחלטה זו. יודגש, כי במסגרת שינוי המבנה כאמור לעיל, לא תיכלל כל העברה של נכסים, פעילות ו/או הנכסים הבלתי מוחשיים ו/או זכויות הנובעות מנכסים אלו, שהיו בבעלות החברה הנעברת ערב שינוי המבנה.
- החברה הנעברת אינה איגוד מקרקעין כמשמעות מונח זה בחוק מיסוי מקרקעין.
- החברה הקולטת אינה תאגיד שקוף לצרכי מס במדינת תושבותה.
- במסגרת שינוי המבנה אין כל העברה של נכסים, פעילות ו/או נכסים בלתי מוחשיים מהחברה אל מחוץ לישראל.

טופס 982 – בקשה מראש להעברת מלוא הזכויות בחברה פרטית תושבת ישראל לחברה פרטית שאינה תושבת ישראל ולמדינת ישראל קיימת אמנה למניעת כפל מס עמה, בהתאם לסעיף 104ב(א) לפקודה

הצהרות נוספות

- מתקיימים כל התנאים הבאים: א. שיעור מס החברות הסטטוטורי במדינת התושבות של החברה הזרה, עולה על 15%. ב. במדינת התושבות של החברה הזרה, קיים מיסוי על רווחים פאסיביים בחברות שמחוץ למדינה כשהן בשליטת החברה הזרה (CFC) ג. שיעור המס אשר יש לנכות על פי הדין הקבוע באמנה למניעת כפל מס אשר נחתמה בין מדינת ישראל לבין מדינת התושבות של החברה הזרה, בחלוקת דיבידנד מהחברה לחברה הזרה הינו לפחות 10%.
- מועד הקמת החברה הנעברת חל בשנתיים שלפני תחילת שנת המס בה מוגשת בקשה זו.
- החברה הקולטת הינה חברה חדשה שהוקמה לצורך שינוי המבנה ואין לה נכסים או התחייבויות כלשהם למועד שינוי המבנה.
- החברה הקולטת הינה חברת תושבת חוץ כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה.
- החברה ובעלי הזכויות בה מצהירים כי הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה אינן ממטרות שינוי המבנה.

טופס 982 – בקשה מראש להעברת מלוא הזכויות בחברה פרטית תושבת ישראל לחברה פרטית שאינה תושבת ישראל ולמדינת ישראל קיימת אמנה למניעת כפל מס עמה, בהתאם לסעיף 104ב(א) לפקודה

הסדר המס

- הסדר נאמנות
- חלוקת דיבידנד
- מכירת הזכויות המועברות על ידי החברה הזרה
- מכירת הזכויות המוקצות על ידי בעלי הזכויות החייבים
- אופציות 102 ו-3(ט)

כללי

- מוסכם, כי לעניין יישום החלטת מיסוי זו, יחשבו כל בעלי הזכויות החייבים תושבי ישראל ערב שינוי המבנה, כתושבי ישראל עד לתשלום מלוא המס על פי החלטת מיסוי זו וסיום כל ההתחייבויות המפורטות בה, גם אם שונתה תושבותם, והכל בכפוף להוראות סעיף 100א לפקודה.
- למען הסר ספק, מובהר ומוסכם, כי בשום מקרה במשך כל התקופה הנדרשת לא יפחתו זכויותיהם של מי שהיו בעלי הזכויות בחברה הקולטת, מיד לאחד שינוי המבנה מ- 25% מכל אחת מהזכויות בחברה הקולטת (בדילול מלא).
- מוסכם, כי החברה הנעברת תישאר חברה תושבת ישראל לצרכי מס ולא תשונה תושבותה.

טופס 982א – העברת מניות חברה ישראלית לחברה תושבת מדינת אמנה על פי הוראות סעיף 104א(א)

- ככלל העברת נכס לחברה על פי הוראות סעיף 104א אינו דורש אישור מראש מאת רשות המסים אלא נעשה באמצעות הודעה לפקיד השומה. עם זאת במקרים שבהם משתתפת בשינוי המבנה חברה תושבת חוץ, נדרש אישור מראש לעניין זה.
- טופס 982א רלוונטי להעברת מלוא הזכויות בחברה תושבת ישראל לחברה חדשה שהוקמה במיוחד לפי דיני מדינה שישראל חתומה על אמנת מס עמה (שכפול טופס 982).
- **"בעל הזכויות בחברה תושבת ישראל (להלן: "בעל הזכויות המעביר" ו- "הנכס המועבר" או "החברה הנעברת", בהתאמה), המעביר את מלוא הזכויות בנכס המועבר, לחברה תושבת מדינת אמנה אשר הוקמה במיוחד לצורך כך (להלן: "החברה הקולטת"), המפורטת בסעיף 2 לחלק א' להלן, והכל תמורת הקצאת מניות בלבד בחברה הקולטת בהתאם להוראות סעיף 104א(א) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א 1961- (להלן: "הפקודה"), מבקש את אישורך (להלן: "הבקשה"), כי הוא לא יחויב במס לפי פקודה זו במועד העברת מלוא הזכויות בנכס המועבר (להלן: "שינוי המבנה")."**

פיצולים

רקע כללי – סעיף 105 לפקודה

דרכי הפיצול

105א. פיצול יכול שיתבצע באחת מדרכים אלה:

- (1) העברת נכסים והתחייבויות של חברה מתפצלת לחברה חדשה שהוקמה לצורך הפיצול והזכויות בה בידי אותם בעלי זכויות שבחברה המתפצלת וחלקן של כל בעל זכויות בחברה החדשה זהה לחלקו בחברה המתפצלת;
- (2) העברת נכסים והתחייבויות של חברה מתפצלת לחברה חדשה שהוקמה לצורך הפיצול והיא בבעלות מלאה של החברה המתפצלת.

פטור ממסים

- 105ב. (א) מחיקת מניות חברה מתפצלת או הפחתת הונה בפיצול לפי סעיף 105א(1) והעברת נכסי חברה מתפצלת לחברה חדשה לא יחוייבו במס לפי פקודה זו או לפי חוק מיסוי מקרקעין, והכל אם התקיימו התנאים שבפרק זה.
- (ב) בכל מקום שבו לא מתחייבת מכירה במס על השבח מחמת האמור בסעיף קטן (א), תתחייב המכירה במס רכישה בשיעור של 0.5% משווייה.

הגדרות

- “חברת החזקות” - חברה שכל נכסיה הם זכויות בחברות, או נכסים שלא ניתן להעבירם על פי דין, ואין לה הכנסות פרט להכנסות שמקורן בחלוקת דיבידנד או בנכסים שלא ניתן להעבירם על פי דין;
- “חברה מתפצלת ממשיכה” - חברה מתפצלת שאינה חברת החזקות, ולא הועברו ממנה כל הנכסים וההתחייבויות שלה.

רקע כללי – סעיף 105ג לפקודה – זכאות לפיצול בפטור ממס

(א) ההטבות על פי פרק זה יחולו לגבי פיצול אם מתקיימים כל אלה:

(1) החברה מבקשת להתפצל לתכלית עסקית וכלכלית והימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות אינן מהמטרות העיקריות של הפיצול;

(2) רוב הנכסים שנותרו בידי החברה המתפצלת ורוב הנכסים שהועברו לחברה החדשה במסגרת הפיצול לא נמכרו בידי כל אחת מהן במהלך התקופה הנדרשת, ונעשה בהם בתקופה האמורה שימוש מקובל בנסיבות הענין במהלך עסקי החברה; לענין זה –

“נכס” ו”רוב נכסים” – כמשמעותם בסעיף 103ג(2), אולם במנין הנכסים של חברה מתפצלת בפיצול לפי סעיף 105א(2), לא ייכללו הזכויות בחברה החדשה;

(3) הפעילות הכלכלית העיקרית שהיתה בחברה המתפצלת בשנתיים שקדמו למועד הפיצול נמשכת בחברה החדשה או בחברה המתפצלת הממשיכה במהלך התקופה הנדרשת;

(4) לחברה חדשה וכן לחברה מתפצלת ממשיכה יש פעילות כלכלית, שמקורה בפעילות החברה המתפצלת, ואם החברה המתפצלת היא עמותה או אגודה שיתופית, נמשכת בה או בחברה החדשה הפעילות שהיתה לפני הפיצול בעמותה או באגודה השיתופית, לפי הענין, ובלבד שההכנסות מפעילות זו מתחייבות במס או צפויות להתחייב במס, לפי העניין, לפי סעיף 2(1), או שההכנסות מפעילות זו מתחייבות במס, לפי העניין, לפי סעיף 2 למעט פסקה (1) שבו שהמנהל אישר כי הן הכנסות הנובעות מפעילות כלכלית כאמור; בקשה לאישור כאמור תוגש לפני הפיצול;

רקע כללי – סעיף 105ג לפקודה – זכאות לפיצול בפטור ממס - המשך

(5) החברה המתפצלת והחברה החדשה הן אחת מאלה:

(א) תושבת ישראל שהתאגדה בישראל לפי פקודת החברות, חוק החברות, פקודת האגודות השיתופיות או חוק העמותות;

(ב) חברה שאושרה בידי המנהל לענין זה והיא חברה תושבת חוץ, או תושבת ישראל שהיא חברת חוץ כהגדרתה בפקודת החברות או בחוק החברות; אישור כאמור יכול שיהיה מותנה במתן ערבות ובתנאים אחרים, כפי שיקבע המנהל;

(6) (א) שווי הנכסים המועברים מחברה מתפצלת לכל אחת מהחברות החדשות במהלך פיצול או הנותרים בחברה מתפצלת ממשיכה, בכל אחת מהן, לא יפחת מ-10% משווי הנכסים של החברה המתפצלת, והכל בהתאם לשווי המפורט בדו"חות המתואמים למועד הפיצול, לענין זה - לא ייכללו במנין הנכסים זכויות שמחזיקה חברה מתפצלת בפיצול לפי סעיף 105א(2) בחברה חדשה;

(ב) מיד לאחר פיצול לפי סעיף 105א(1) לא יעלה שווי השוק של חברה חדשה על פי ארבעה משווי השוק של חברה חדשה אחרת, ואם היתה החברה המתפצלת חברה מתפצלת ממשיכה – לא יעלה שווי השוק של כל חברה חדשה על פי ארבעה משווי השוק של החברה המתפצלת, ולא יפחת מרבע משווי השוק של החברה המתפצלת;

(ג) על פי בקשת החברה רשאי המנהל מטעמים שיירשמו לקבוע כי חברה מתפצלת תחלק נכסיה שלא כאמור בפסקאות משנה (א) או (ב), אם הוכח להנחת דעתו כי האמור בהן עלול לפגוע במטרת הפיצול, והכל בתנאים שיקבע;

רקע כללי – סעיף 105ג לפקודה – זכאות לפיצול בפטור ממס - המשך

(7) (א) מיד לאחר הפיצול יהיו לבעלי המניות של החברה המתפצלת בכל אחת מהחברות החדשות בפיצול על פי סעיף 105א(1) ובחברה המתפצלת הממשיכה אותן זכויות שהיו להם בחברה המתפצלת, ואותו חלק בכל אחת מהזכויות, והכל בסמוך למועד הפיצול, ובמהלך התקופה הנדרשת לא יפחת סך הזכויות המוחזקות בידי בעלי המניות האמורים, כולם או חלקם, בכל אחת מהחברות כאמור, מ-25% מכל אחת מהזכויות באותן חברות;

(ב) מיד לאחר הפיצול תחזיק חברה מתפצלת על פי סעיף 105א(2) במלוא הזכויות בחברה החדשה ובמהלך התקופה הנדרשת לא יפחת סך זכויותיה בחברה החדשה מ-25% מכל אחת מהזכויות באותה חברה;

..

(9) מועד הפיצול יהיה בתום שנת המס;

(10) לא הועברו במסגרת הפיצול תשלום במזומן או תמורה נוספת כלשהי בין בעלי הזכויות בחברה המתפצלת;

(11) במהלך התקופה הנדרשת לא היו בין החברות החדשות לבין עצמן או בינן לבין החברה המתפצלת, לפי הענין, העברות של מזומנים או נכסים, מתן ערבויות או כל פעילות אחרת, אלא במהלך העסקים הרגיל;

(12) לאחר הפיצול עולה שווי הנכסים על שווי ההתחייבויות בכל אחת מהחברות החדשות ובחברה המתפצלת, לפי הענין, והכל לפי דו"חות מתואמים למועד הפיצול;

רקע כללי – סעיף 105ג לפקודה – זכאות לפיצול בפטור ממס - המשך

(13) לעניין פיצול כאמור בסעיף 105א(1) – לפני הפיצול ניתן אישור המנהל כאמור בסעיף 105ח(ב), לתכנית הפיצול, ולעניין פיצול כמואר בסעיף 105א(2) – הוגשו הדוחות והמסמכים שיש להגישם לפי סעיף 103יט(א) כפי שהוחל לעניין פיצול כאמור בסעיף 105ח(א);

(14)[22] היתה החברה החדשה או החברה המתפצלת איגוד מקרקעין, והועברה קרקע לחברה חדשה – אם הושלמה בניית בנין בהתאם לתנאים שיקבע המנהל על אותה קרקע שהועברה בתוך 5 שנים ממועד הפיצול;

(15) היתה החברה המתפצלת קרן נאמנות, תהיה רשאית להתפצל לקרנות נאמנות מאותו סוג של החברה המתפצלת בלבד.

(ב) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים וכללים נוספים לביצוע הפיצול, וכן סוגי פיצולים שלא יהיה בהם צורך באישור של המנהל כאמור בסעיף קטן (א)(13).

פיצולים פרסום מסלולים ירוקים

טופס 984 – פיצול אנכי – לפי סעיף 105א(2) לפקודה

בקשה לפי סעיפים 105ח ו-103ט לפקודה לאישור מראש מאת המנהל (1) של חברה, בתום השנה או בתום רבעון, לחברה לפיצול פעילות כלכלית (2) חדשה או למספר חברות, שהוקמו על ידה הטופס מאפשר פנייה לקבלת החלטת מיסוי לאישור ביצוע פיצול אנכי בפטור ממס.

- פיצול אנכי – העברת נכסים והתחייבויות לחברה חדשה שבבעלות מלאה של החברה המתפצלת. החברה החדשה תקום לפני הפנייה במסלול הירוק.
- המסלול כולל העברת עובדים כחלק מהעברת הנכסים וההתחייבויות, והחלטת מיסוי שתינתן במסגרתו תתייחס לרצף מעסיקים ולקופת פיצויים מרכזית ככל שרלוונטי.
- הוראות לגבי העברת נכסי מקרקעין ובין היתר: דרישה להמציא הערכת שווי ביחס לכל נכס מקרקעין שמועבר במסגרת פיצול, הבהרות לגבי אופן חישוב מס רכישה על העברת נכסי מקרקעין, דרישה להשלמת בנייה על קרקע שהועברה לחברה חדשה שנחשבת לאיגוד מקרקעין במסגרת פיצול, ועוד.
- החברות המשתתפות נדרשות להצהיר כי לא היו בעבר ולא ביקשו להיות חברות שקופות כגון חברת בית או חברה משפחתית, וכי לא הגישו דוחות מאוחדים לפי הוראות חוק עידוד התעשייה (מיסים). כמו כן לאחר הפיצול החברות המשתתפות מאשרות שלא יהיו בעתיד תאגידיים שקופים לצרכי מס – ללא מגבלת זמן.
- החברה המתפצלת תדרש להגיש במועד הגשת הדוח השנתי דוח פרפורמה לגבי הנכסים וההתחייבויות המועברים במסגרת הפיצול.

טופס 984א – פיצול אופקי – לפי סעיף 105א(1) לפקודה

בקשה לפי סעיפים 105ח ו-103ט לפקודה לאישור מראש מאת המנהל (1) של חברה, בתום השנה או בתום רבעון, לחברה חדשה או למספר לפיצול פעילות כלכלית (2) חברות, שהוקמו על ידי בעלי המניות של החברה המתפצלת ובאותו שיעור החזקה

- הטופס מאפשר פנייה לקבלת החלטת מיסוי לאישור ביצוע פיצול אופקי בפטור ממס.
- פיצול אופקי – העברת נכסים והתחייבויות לחברה שמוחזקת על ידי אותם בעלי זכויות ובהתאם לאותו יחס החזקות של החברה המתפצלת.
- דרישות דומות לאלו שבטופס 984.
- במסגרת טופס 984א בעניין נדרש להצהיר כי כל בעלי הזכויות בחברה המתפצלת הן חברות תושבות ישראל שהתאגדו בישראל החייבות במס לפי סעיף 126א).

AMPELI

TAX LAW OFFICES

תודה לכולם!

שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן