

העברת נכסים במסגרת הוראת שעה - דגשים ונקודות לתשומת לב

רו"ח יגאל רופא
שותף, מנהל מחלקת מיסים
פאהן קנה ושות'

רו"ח יגאל מנשרוב
שותף, מחלקת מיסים
פאהן קנה ושות'

8 במאי 2025

TAXES

רקע כללי

במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת 2025) (מיסוי רווחים לא מחולקים), התשפ"ה-2024 ("התיקון") נקבעו מספר תיקוני חקיקה מהפכניים בפקודת מס הכנסה, כדלקמן:

1. מיסוי "רווחים לא מחולקים" – סעיפים 81א – 181 (סעיפים חדשים) – מס 2% בגין "רווחים בלתי מחולקים" או חלוקת דיבידנד שנתית.
2. הוראת שעה להעברת נכסים מ"חברות מעטים" לבעל מניות ("הוראת השעה").
3. הרחבת התחולה חברות מעטים מסוג "חברת ארנק" – סעיף 62א (הרחבה של הקיים).
4. חברות מעטים עתירות יגיעה אישית בעלות רווחיות של מעל 25% - סעיף 62א(א1) (סעיף חדש).
5. חברות מעטים בעלות הכנסות מיוחסות משותפויות - סעיף 62א(ב) (סעיף חדש).
6. מיסוי "רווחים לא מחולקים" – סעיף 77 (תיקון).
7. תוספת מס יסף בשיעור 2% בגין "הכנסות הוניות".

2

המובא להלן אינו כולל את כל הוראות החוק ו/או החוזר כי אם עיקריהן ובהתאם יש לבחון כל מקרה פרטנית ביחס למכלול הוראות החוק והחוזר הפרטניות.

הוראת שעה - כללי

1. ביום 6/4/2025 פורסם חוזר מס הכנסה 3/2025 ביחס ליישום הוראות סעיף 6 לתיקון כהוראת שעה ("החוזר").
2. התחולה הינה רק על חברת מעטים. **"חברת מעטים"** - חברה שהיא בשליטתם של חמישה בני-אדם לכל היותר ואיננה בת-חברה ולא חברה שיש לציבור ענין ממשי בה. ממתינים לפרסום רשות המסים ביחס לעמדתה ביחס לתחולת ההגדרה.
3. הוראת השעה כוללת 2 מסלולים שתחולתם הינה, כדלקמן:
 - מסלול פירוק מלא של חברת מעטים שתחולתה עד ליום 31/12/2025
 - העברת נכס לבעל מניות ללא פירוק שתחולתה עד ליום 30/11/2025
4. יישום הוראת השעה מחייב הגשת טופס ייעודי ביחס לכל אחד מהמסלולים כאשר בהתאם לחוזר יישומה מחייב קבלת אישור פוזיטיבי מרשות המסים (מסלול פירוק – טופס 171; מסלול העברת נכסים – טופס 172).
5. לאחר קבלת האישור יוגשו דיווחים לפקיד השומה בטופס 804 ו 804א.
6. במקרה של העברת מקרקעין/מניות באיגוד מקרקעין הטפסים ואישור המנהל יצורפו לדיווח לפי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין.

הוראת שעה - כללי

1. ניתן ליישם את הוראת השעה על חברת מעטים בעלות נכסים הוניים ו/או פעילות עסקית
2. בשני המסלולים העברת הנכסים לבעלי המניות אינה חייבת במס בידי חברת המעטים (בכלל זה לא יחולו הוראות סעיף 93), למעט מיסוי רווחים פטורים בהתאם לחוק עידוד השקעות הון.
3. הפסדים, זכויים וכדומה של החברה לא ניתנים להעברה לבעלי המניות (לא מהווים נכס לעניין הוראת השעה).
4. בשני המסלולים בהעברת זכויות במקרקעין/מניות באיגוד מקרקעין לא יחול מס רכישה בידי בעלי המניות.
5. מסלול פירוק
 - יועברו כלל נכסים הוניים לרבות הפעילות העסקית.
 - הפעילות העסקית תחויב במס בידי בעל המניות בהתאם לשיעורי המס הרלוונטיים (יתרון למי שזכאי לפטור ממס כגון 9(5)).
 - ההכנסות מהנכסים יחויבו במס בידי בעלי המניות בהתאם לשיעורי המס הרלוונטיים.
6. מסלול העברת נכסים
 - ניתן להעביר נכסים ספציפיים.
 - ניתן להותיר את הפעילות העסקית בידי החברה ויחולו כללי מס הכנסה הרגילים ובכלל זה סעיף 81א ו-62.

הוראת שעה - פירוק מלא

נושא	פירוט הוראת השעה והחוזר
תחולת הוראות הסעיף	"מסלול ירוק" - חברת מעטים תושבת ישראל מיום הקמתה קבלת רולינג פרטני: • חברת מעטים שאינה תושבת ישראל • חברה שהכנסתה יוחסו לבעלי המניות בה (חברת בית/משפחתית) • בעל מניות שאינו תושב ישראל • בעל מניות שהינו תושב חוזר/תושב חוזר ותיק/עולה חדש
מועד יישום הוראת השעה	הפירוק חייב להתחיל עד ליום 31.12.25
בעלי המניות "המשתתפים"	כלל הנכסים וההתחייבויות עוברים פרו ראטה לכלל בעלי המניות (במושע)
מיסוי בעלי המניות	חיוב במס בידי בעלי המניות על "הרווחים הראויים לחלוקה" (ר"ל) בחברת המעטים (סעיף 94ב לפקודה) כהכנסה מדיבידנד לפי סעיף 2(4), כדלקמן: • ר"ל מיום ההקמה (גם אם לפני 1996) ועד 2002 – 10% • יתרת הר"ל – מס לפי סעיף 2(4)
מועד תשלום המס	• ר"ל עד ליום 31.12.24 –עד סוף 2025. • ר"ל מיום 1.1.25 ועד מועד הפירוק –עד ליום 31/3/26.

הוראת שעה - פירוק מלא

נושא	פירוט הוראת השעה והחוזר
עלות הנכסים המועברים	בחירה בין שתי חלופות: 1. מודל עלות הנכסים המועברים - כפי שהיו בידי החברה. 2. מודל עלות המניות – לפי מחיר מקורי של חברת המעטים בידי בעל המניות מוכפל בשווי הנכסים המועברים (כביכול מחייב קבלת הערכת שווי). הבחירה במודל עלות המניות תחייב את כלל בעלי המניות וביחס לכלל הנכסים.
יום הרכישה של הנכסים המועברים	• לפי יום רכישת הנכס בידי החברה המעבירה ללא קשר לחלופת העלות שנבחרה. • במקרה בו יום רכישת המניות הינו לאחר יום רכישת הנכס חישוב הסכום האינפלציוני יבוצע ממועד רכישת המניות (ללא קשר לחלופת העלות שנבחרה).
מנגנון מיסוי במכירה עתידית של הנכסים המועברים	1. חלוקה לינארית של הרווח הריאלי שנוצר בעת מכירת הנכס שהועבר: • ממועד רכישת הנכס ועד למועד הפירוק – שיעור המס השולי הגבוה ביותר לפי סעיף 121 לפקודה (שיעור של 47%). • על יתרת הרווח הלינארי - מס רווח הון לפי סעיף 91(ב1) לפקודה או סעיף 48א(ב2) לחוק מיסוי מקרקעין. 2. כנגד הרווח הלינארי עד מועד ההעברה לא ניתן לקזז הפסד הון למעט אם מקור הפסד ההון הוא בנכס שהועבר במסגרת הוראת השעה. 3. לגבי מלאי שהועבר לבעל המניות – כל הרווח יחויב לפי שיעור המס השולי החל על יחיד.

הוראת שעה - העברת נכס

נושא	פירוט הוראת השעה והחוזר
תחולת הוראות הסעיף	"מסלול ירוק" - חברת מעטים תושבת ישראל מיום הקמתה קבלת רולינג פרטני: • חברת מעטים שאינה תושבת ישראל • חברה שהכנסתה יוחסו לבעלי המניות בה (חברת בית/משפחתית) • בעל מניות שאינו תושב ישראל • בעל מניות שהינו תושב חוזר/תושב חוזר ותיק/עולה חדש
מועד יישום הוראת השעה	ההליך חייב להסתיים עד ליום 30.11.25
בעלי המניות "המשתתפים"	אחת משתי חלופות: 1. הנכסים וההתחייבויות עוברים פרו-ראטה לכלל בעלי המניות (במושע) 2. העברה ל"בעלי מניות מהותיים" בלבד
חישוב ההכנסה מדיבידנד (קיזוז יתרות)	• קיזוז יתרת הלוואות ממוסד כספי: ➤ נכס שנרכש לפני 31/12/2023 – בכפוף לכך שנרשם כנגד הנכס שעבוד ספציפי. ➤ נכס שנרכש לאחר 1/1/2024 – בכפוף לכך שנרשם שעבוד ספציפי בסמוך למועד רכישת הנכס. • קיזוז יתרת הלוואות בעלים – ניתן לקזז רק במקום בו <u>אין</u> מספיק רר"ל כנגד יתרת המחיר המקורי של הנכסים המועברים.

הוראת שעה - העברת נכס

נושא	פירוט הוראת השעה והחוזר
מיסוי בעלי המניות	• חיוב במס בגובה יתרת שווי הרכישה או יתרת מחיר מקורי של הנכס המועבר כהכנסה לפי סעיף 2(4). • בנכסים שנרכשו בתשלומים עמדת רשות המסים כי החיוב במס בגין הדיבידנד יחול ביחס למחיר הנקוב בחוזה ולא לתמורות ששולמו בפועל. • ככל שגובה ההכנסה המיוחסת לבעל המניות עולה על הרר"ל ולאחר ביצוע הקיזוזים המותרים נותר הפרש הוא יזקף כהכנסה חייבת בשיעור מס שולי של היחיד.
מועד תשלום המס	החיוב הוא במועד העברת הנכס לרבות לעניין מועד תשלום המס.
עלות הנכסים המועברים	לפי עלות הנכס בידי החברה המעבירה.
יום הרכישה של הנכסים המועברים	לפי יום רכישת הנכס בידי החברה המעבירה
מנגנון מיסוי במכירה עתידית של הנכסים המועברים	1. חלוקה לינארית של הרווח הריאלי שנוצר בעת מכירת הנכס שהועבר: • ממועד רכישת הנכס ועד למועד הפירוק – שיעור המס השולי הגבוה ביותר לפי סעיף 121 לפקודה (שיעור של 47%). • על יתרת הרווח הלינארי - מס רווח הון לפי סעיף 91(ב1) לפקודה או סעיפים 48א(ב2) לחוק מיסוי מקרקעין. 2. כנגד הרווח הלינארי עד מועד ההעברה לא ניתן לקזז הפסד הון למעט אם מקור הפסד ההון הוא בנכס שהועבר במסגרת הוראת השעה. 3. לגבי מלאי שהועבר לבעל המניות – כל הרווח יחויב לפי שיעור המס השולי החל על יחיד.

הוראת שעה - חברות שבוצע בהן שינוי מבנה לפי חלק ה'2

במסגרת החוזר נקבעה הקלה לעניין חברות שבוצע בהן שינוי מבנה לפי חלק ה'2

- לא יראו בהעברת הנכסים במסגרת הוראת השעה כהפרה לעניין "התקופה הנדרשת" כמשמעותה בחלק ה-2 לפקודה, ובלבד

ששינוי המבנה בוצע עד ליום 31.12.2024.

- המגבלות והתנאים מכוח הוראות חלק ה'2 לפקודה ו/או החלטת מיסוי ככל שניתנה, לרבות המשך ההחזקה בנכס בתקופה

הנדרשת, ימשיכו לחול על בעלי המניות.

- הוראת השעה לא תחול על שינוי מבנה שנעשה לאחר 31.12.2024.

- כל שינוי מבנה בהתאם להוראות חלק ה'2 לפקודה או סעיף 70 לחוק⁹ מיסוי מקרקעין בגין נכס שעבר לידי בעלי המניות

במסגרת הוראת השעה יהא ניתן לביצוע בכפוף לקבלת אישור המנהל מראש.

הוראת שעה - נכסים המוחזקים בשרשרת חברות

1. במסגרת החוזר פורטו דוגמאות ביחס לאופן יישום הוראת השעה ביחס לשרשרת אחזקות.

2. החוזר לא פוסל שימוש במסלול העברת נכס ופירוק יחדיו במקרה בו בעלי המניות לא רוצים לפרק את החברה שבה

מוחזקים הנכסים.

לדוגמא: יחיד מחזיק בחברה א' שמחזיקה במניות חברה ב' – במקרה זה חברה א' יכולה להעביר את חברה ב' לידי בעל

המניות במסלול העברת הנכסים ולאחר מכן, בעלי המניות יכולים לפרק את חברה ב' במסלול הפירוק.

הוראת שעה - היבטי מע"מ

1. על העברת זכות במקרקעין - יחול מע"מ בשיעור אפס (נדרש להוציא חשבונית במע"מ אפס).
2. על מכירת נכסים שאינם בבחינת "זכות במקרקעין" כהגדרתם בחוק מע"מ, יחול מע"מ בשיעור מלא (נדרש להוציא חשבונית מס כולל מע"מ).
3. ככל ובעל המניות רשום כ"עוסק", בעת המכירה האמורה, הוא יהיה רשאי לנכות מס תשומות בכפוף להוראות הדין, לרבות סעיפים 38 ו-41 לחוק מע"מ.
4. במכירה עתידית של הזכות במקרקעין על ידי בעל המניות בעתיד, תחוב במע"מ בשיעור מלא, אף אם בעל המניות אינו בגדר "עוסק" בעת המכירה.
5. חברה שאינה בגדר "חייב במס" על פי חוק מע"מ, לא יחול לגביה הוראת השעה לעניין העברת זכות במקרקעין (במקרה כאמור, אין עסקה לצרכי מע"מ או שיש עסקה והקונה הוא החייב במס (חשבונית עצמית)).
6. בהעברת נכס שלא נוכה מע"מ התשומות יש לבחון אם להוציא חשבונית מס פטורה כגון דירת מגורים ששימשה למגורים.¹¹
7. בהעברת נכסים שלא חלה בגינם חבות במע"מ אין להוציא חשבונית.
8. אם יש עסקה, נדרש להוציא חשבונית פטורה. במידה ומדובר בהעברה/מכר של נכס שממועט מחוק מע"מ למשל ני"ע – העברה כאמור, אינה מהווה עסקה לצרכי מע"מ – ולא נדרש בהוצאת חשבונית.

הוראת שעה - נקודות למחשבה

- בחינת חלופות ליישום בחברות נדל"ן לשימוש בהוראות סעיף 71.

הוראת שעה	סעיף 71	
פטור	1. אם נרכש לפני 27/7/1983 פטור. 2. בכל יתר המקרים יחול חיוב במס בהתאם לשווי המקרקעין המועברים בהתאם לשיעור המס החל על הנכס המועבר: • דירת מגורים – מדרגות דירה יחידה או 10%/8%. • יתר המקרים - 6%.	מס רכישה
חל חיוב במס על דיבידנד בגובה הרר"ל	יחול ביחס ליתרת המחיר המקורי המתואמת בניכוי הלוואות רק במידה ומועד הרכישה הינו לאחר 1 באפריל 1998.	מס על דיבידנד
פיצול ליניארי, כדלקמן: • מיום הרכישה ועד העברת הנכס – מס שולי. • יתרת השבח – 25%.	1. פיצול ליניארי בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין: • עד 7/11/2001 – מס שולי. • מיום 7/11/2001 – 31/12/2011 – 20%. • מיום 1/1/2012 – 25%. 2. במידה ומדובר בדירות מגורים והאיגוד מקרקעין היה לאורך כל השנים איגוד מקרקעין הרי שיהא ניתן ליישם את הוראות נוסחת החלוקה הליניארית. 3. ניתן ליהנות מחיוב במס היסטורי אם יום הרכישה קדם לשנת 1960.	מכירה עתידית של הנכס

הוראת שעה - נקודות למחשבה

- במקרה של נכסים מפסידים אולי עדיף להעביר במכירה חייבת במס כגון ניירות ערך.
- בחברות בעלות הפסדים – במסלול פירוק לא ניתן להעביר הפסדים ולכן יש לשקול תחילה העברה במכירה חייבת במס.
- בחינת היבטים משפטיים ומגבלות אחרות.
- בהעברת זכויות במקרקעין בחינת חובת תשלומים נוספים כגון היטל השבחה.
- דיבידנד שחולק במסלול העברת נכסים ייכלל לצורך מבחן ה- 5%/6% לעניין סעיף 81א.
- בהתאם לחוזר אם הועברו מניות לא יהא זכאי בעל המניות להיכנס לתחולת סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין לגביהן בעתיד.

13

הוראת שעה - מסלול פירוק - דוגמאות ומצבים

תיאור: פירוק חברת מעטים בה אחד או יותר מבעלי המניות אינם יחידים

ההכנסה שתיוחס לבעל המניות היחיד תהיה בגובה סכום הרווחים הראויים לחלוקה בכל אחת מהחברות המתפרקות (הראשונה והנוספת) בהתאם לחלקו בכל אחת מהן, בנפרד, ובהתאם, בחישוב הרווחים הראויים לחלוקה של כל אחת מהחברות לעיל, לא יילקחו בחשבון רווחים ראויים לחלוקה של חברה מתפרקת נוספת.

דוגמה מתוך החוזר

- יחיד וחברת מעטים (חברה א') מחזיקים בחלקים שווים בחברה ב', חברת מעטים, אשר מחזיקה במלוא הזכויות בחברה ג', שגם היא חברת מעטים.

14

- היחיד וחברה א' מבקשים לפרק את חברה ב' ואת חברה ג' במסגרת הוראת השעה.
 - בחברה ב' ר"ל בסך 1,000 (הכוללים את הרווחים הראויים לחלוקה של חברה ג' בסך 300).
- חישוב ההכנסה: ההכנסה מדיבידנד של היחיד היא בסך של 500 (350 מחברה ב' ו- 150 מחברה ג').

הוראת שעה - מסלול פירוק - דוגמאות ומצבים

תיאור: פירוק חברת מעטים המוחזקת על ידי חברת מעטים אחרת ללא פירוק החברה האחרת

יראו את חברת המעטים האחרת כאילו ביצעה חלוקה של דיבידנד בעין לבעל המניות היחיד בגובה סכום הרווחים הראויים לחלוקה בחברת המעטים המוחזקת בתוספת המחיר המקורי של חברת המעטים האחרת במוחזקת.

דוגמה מתוך החוזר

- יחיד וחברת מעטים (חברה א') מחזיקים בחלקים שווים בחברה ב', חברת מעטים, אשר מחזיקה במלוא הזכויות בחברה ג', שגם היא חברת מעטים.
 - היחיד וחברה א' מבקשים לפרק את חברה ב' ואת חברה ג' במסגרת הוראת השעה.
 - בחברה ב' ר"ל בסך 1,000 (הכוללים את הרווחים הראויים לחלוקה של חברה ג' בסך 300).
 - המחיר המקורי של חברה א' במניות חברה ב' הוא 200.
- חישוב ההכנסה:** ההכנסה מדיבידנד של בעל המניות של חברה א' (שלא התפרקה) היא 700 (200 המחיר המקורי של חברה א' בחברה ב' + 350 מחברה ב' ו- 150 מחברה ג').

תיאור: העברת נכס ליחיד מחברת מעטים המוחזקת על ידי חברת מעטים אחרת.

- יראו את הנכס כמועבר מחברת המעטים המוחזקת אל חברת המעטים האחרת ומיד לאחר מכן לידי בעל המניות היחיד.
- ככל שבחברת המעטים המוחזקת עולה יתרת המחיר המקורי של הנכס המועבר על סכום הרווחים הראויים לחלוקה שלה (להלן: "יתרת מחיר מקורי עודף") יראו את יתרת המחיר המקורי העודף כאילו הועברה על ידי חברת המעטים האחרת, עד גובה סכום הרווחים הראויים לחלוקה שלה בלבד ויתרת המחיר המקורי של חברת המעטים האחרת במניות חברת המעטים המוחזקת תופחת בגובה יתרת המחיר המקורי העודף.
- אם יתרת המחיר המקורי העודף עולה על סכום הרווחים הראויים לחלוקה של חברת המעטים האחרת, יחויב הפרש כהכנסה בשיעור מס שולי.

הוראת שעה - מסלול העברת נכסים - דוגמא

תיאור העברת נכסים שלא אגב פירוק

אם גובה ההכנסה המיוחסת לבעל המניות עולה על הרווחים הראויים לחלוקה של חברת המעטים מחלקת הנכס, ניתן יהיה להפחית מיתרת ההכנסה (לאחר חלוקת הר"ל כאמור), יתרת זכות (לרבות התחייבות לצד ג' ששימשה במישרין לרכישת הנכס המועבר), ספציפית ששימשה לרכישת הנכס המועבר עד ליום 31.12.2024, ככל שנותר הפרש לאחר ההפחתה כאמור בסעיף זה, ההפרש יחויב בידי בעל המניות כהכנסה מסע"פ 2(4) בשיעור מס שולי.

דוגמה:

- יתרת המחיר המקורי של הנכס המועבר ליום ההעברה – 100.
- הרווחים הראויים לחלוקה של חברת המעטים למועד ההעברה – 50.
- רכישת הנכס מומנה בחלקה באמצעות הלוואת בעלים (יתרת זכות) ספציפית בסך 20.

פתרון:

- ההכנסה המיוחסת לבעל המניות היא 100.
- יש לזקוף הכנסה מדיבידנד בהתאם לסעיף 2(4) בסך של 50.
- יש להפחית יתרת הכנסה של 20 כנגד הלוואת בעלים.
- יתרת ההכנסה המיוחסת לבעל המניות בסך של 30 תחויב בשיעור מס שולי מקסימלי.

16

תודה על ההקשבה!