03 אפריל 2025
ה' ניסן תשפ"ה

חוזר מס הכנסה ומיסוי מקרקעין מספר 03/2025 - רשות המסים

בנושא: <u>סעיף 6 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת 2025)</u>

<u>(מיסוי רווחים לא מחולקים), התשפ"ה-2024 הוראת שעה (להלן: "הוראת השעה")</u>

1. <u>רקע כללי</u>

במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת 2025) (מיסוי רווחים לא מחולקים), התשפ"ה-2024, קבע המחוקק הטלת מס על רווחים לא מחולקים. לצד זאת, נקבעה הוראת שעה המאפשרת פירוק חברות או העברת נכסים לבעלי מניות יחידים בדחיית מס ובפטור ממס רכישה.

בהוראת השעה שני מסלולים: האחד, פירוק מלא של חברת מעטים (להלן ייקרא-"**פירוק**") והשני, העברת נכס לבעל מניות בחברת מעטים ללא פירוקה (להלן ייקרא-"**העברת נכס**").

למעשה, הוראת השעה מאפשרת להעביר נכסים מחברות מעטים לבעלי המניות היחידים ומעניקה הזדמנות לביצוע רה-ארגון עסקי תוך הפחתת נטל המס במועד הפירוק או העברת הנכס ביחס לנטל המס שהיה מוטל בפירוק או העברת נכס אלמלא הוראת השעה.

בכל אחד מהמסלולים שבהוראת השעה נקבע מנגנון מיסוי במועד הפירוק או העברת הנכס, לפי העניין, תוך דחיית מס של חלק שווי הנכסים המועברים אשר עולה על רווחי החברה המתפרקת [בפירוק] או על יתרת המחיר המקורי של הנכס המועבר [בהעברת נכס], זאת עד למימושם העתידי על ידי בעל המניות. כמו כן, נקבע מנגנון חלוקת הרווח במימוש עתידי של הנכסים המועברים (בין בפירוק ובין בהעברת נכס) לצורך חיוב חלקו במס שולי והיתרה על פי שיעור המס הקבוע בסעיף 91 בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**") או בסעיפים 48א(א) ו-48א(ב) בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "**חוק מיסוי מקרקעין**"), לפי העניין.

2. <u>מטרת חוזר זה</u>

מתן הסבר, דגשים והבהרות לתחולת הוראת השעה ולכל אחד מהמסלולים המוצעים בה.

3. <u>אוכלוסיית היעד להוראת שעה</u>

3.1. חברת מעטים כהגדרתה בסעיף 76 לפקודה.

3.2. ניתן להחיל את הוראת השעה על חברת מעטים אחת או יותר.

3.3. הן במסלול הפירוק והן במסלול העברת הנכסים, כלל הנכסים יועברו לבעלי המניות היחידים.

3.4. בקבוצה בה שרשרת חברות מעטים, ניתן להחיל את ההוראה על כלל החברות בשרשרת או על חלקן בהתאמות הנדרשות על פי הוראת השעה וכפי שיפורט בהמשך.

3.5. החברה ובעלי המניות יגישו לחטיבה המקצועית ברשות המיסים באמצעות **מערכת החלטות מיסוי** באתר האינטרנט של רשות המסים, בקשה מפורשת להחלת הוראת השעה על גבי הטפסים המצורפים כנספח לחוזר זה.

3.6. היה וחברת המעטים אינה תושבת ישראל ו/או חברת המעטים תושבת ישראל אך במועד כלשהו בעבר, החל ממועד הקמתה, לא הייתה תושבת ישראל ו/או חברת המעטים הינה חבר בני אדם שרווחיו או הפסדיו מיוחסים לבעלי הזכויות בו ו/או חברת המעטים תושבת ישראל המוחזקת בידי בעל מניות שאינו תושב ישראל ו/או שהינו תושב חוזר ו/או תושב חוזר ותיק ו/או עולה חדש, כמשמעותם בפקודה, על החברה ובעלי המניות לפנות לקבלת אישור המנהל מראש לצורך החלת הוראת השעה.

4. <u>תנאים כלליים</u>

4.1. סעיף 93 לפקודה לא יחול על פירוק חברת מעטים אשר החילה על עצמה ועל בעלי מניותיה את הוראת השעה.

4.2. במידה ונבחר מסלול פירוק, על הפירוק להיעשות בהתאם ובכפוף לכל דין.

4.3. הליך הפירוק יחל לא יאוחר מיום 31.12.2025.

4.4. מועד אירוע המס בהליך פירוק בגין רווחים ראויים לחלוקה ליום 31.12.2024 יהא במועד הפירוק ובגין רווחים ראויים לחלוקה שנצברו החל מיום 1.1.2025 ועד לסיום הפירוק (להלן: "**רר"ל 2025**") יהא במועד סיום הפירוק אך לא יאוחר מיום 31.12.2025. בכל מקרה, חישוב חבות המס ותשלומה בגין רר"ל 2025 לא יאוחר מיום 31.3.2026.

4.5. לעניין תשלום המס, יחולו תקנות מס הכנסה (ניכוי מריבית, מדיבידנד ומרווחים מסוימים), תשס"ו-2005.

סכום המס כאמור יישא הפרשי הצמדה וריבית כהגדרתם בסעיף 159א לפקודה החל ממועד אירוע המס ועד מועד תשלום מלוא המס[1].

4.6. במסגרת הליך הפירוק, הנכסים וההתחייבויות, ככל וישנן, יועברו לבעלי המניות בחברה בהתאם לחלקם היחסי בזכויות בחברה.

4.7. נכסי ו/או ההתחייבויות החברה המועברים, כאמור לעיל, יועברו לבעלי המניות פרו-ראטה בכל נכס ונכס ובכל התחייבות והתחייבות (מושע). לעניין העברת נכס לבעל מניות, שלא במסלול פירוק, ראו התייחסות בסעיף 8.3 להלן.

---

[1] יובהר כי מלוא המס בגין רווחים ראויים לחלוקה ליום 31.12.2024 ישולם לא יאוחר מיום 31.12.2025 ובגין רר"ל 2025 כמוקדם מבין מועד סיום הפירוק ליום 31.3.2026.

4.8. העברת הנכס תתבצע לא יאוחר מיום 30.11.2025. מועד חיוב המס בהעברת נכס יהיה במועד העברתו ותשלום המס יהיה בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי מריבית, מדיבידנד ומרווחים מסוימים), תשס"ו-2005.

4.9. העברת הנכסים לבעלי המניות תתבצע מבלי לשנות את ייעודם של הנכסים במסגרת העברתם.

4.10. במסלול פירוק – כלל נכסי החברה, התחייבויות וסכומי הכסף שנותרו בחברת המעטים יועברו לבעלי מניותיה.

4.11. בכל מקום שישנה התייחסות למונח נכס, מתייחס מונח זה גם לזכות במקרקעין ו/או לזכות באיגוד מקרקעין, כהגדרתם בחוק מיסוי מקרקעין, לפי העניין.

4.12. בכל מקום שישנה התייחסות למונח זכות במקרקעין כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין, מתייחס מונח זה גם לזכות באיגוד מקרקעין, כהגדרתו בחוק זה.

4.13. בכל מקום בו מתייחסים לרווח הון, מחיר מקורי ויתרת מחיר מקורי, כהגדרתם בפקודה, מתייחסים מונחים אלה גם לשבח, שווי רכישה ויתרת שווי רכישה כהגדרתם בחוק מיסוי מקרקעין, לפי העניין.

5. **מסלול פירוק**

מיסוי החברה המתפרקת

5.1. חברת מעטים שעמדה בתנאי הוראת השעה לא תחויב במס בהתאם לפקודה ו/או חוק מיסוי מקרקעין, זאת אך ורק בגין אירועים בבסיס המס אשר נובעים באופן ישיר מהעברת נכסים (לרבות מזומנים) והתחייבויות לבעלי מניותיה בהתאם להוראת השעה.

5.2. העברת נכסים והתחייבויות מהחברה לבעלי מניותיה אגב הפירוק, כמצוין לעיל, מלבד אי חבות החברה במס בגינם, לא יהוו אירועים לצרכי מס ברמת החברה.

אירועים לצרכי מס – לרבות השלכות על חישוב הרווחים הראויים לחלוקה כהגדרתם בסעיף 94ב בפקודה.

5.3. כלל הנכסים וההתחייבויות המועברים לבעלי המניות מתחילת הליך הפירוק ייחשבו כמועברים במסגרת הוראת השעה, דהיינו, לא תתאפשר העברת נכסים סלקטיבית באשר לתחולת הוראת השעה.

5.4. למען הסר ספק, הפסדים וזיכויים לצרכי מס, מקדמות בגין הוצאות עודפות וכיו"ב אינם נכסים הניתנים להעברה לבעלי המניות במסגרת הפירוק.

5.5. 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. יובהר כי המגבלות והתנאים מכוח הוראות חלק ה2 לפקודה ו/או החלטת מיסוי ככל שניתנה, לרבות המשך ההחזקה בנכס בתקופה הנדרשת, ימשיכו לחול על בעלי המניות. יובהר כי הוראת השעה לא תחול על שינוי מבנה שנעשה לאחר 31.12.2024, ובהתאם, יחולו הוראות הפקודה ו/או חוק מיסוי מקרקעין על העברת נכסי

החברות המשתתפות בשינוי המבנה. כל שינוי מבנה בהתאם להוראות חלק ה2 לפקודה על נכס שעבר לידי בעלי המניות במסגרת הוראת השעה יידרש לפנות לקבלת אישור המנהל מראש.

6. <u>מיסוי בעלי המניות אגב הפירוק</u>

6.1. כל בעל מניות יחויב במס בגין הכנסה מדיבידנד לפי סעיף 2(4) לפקודה, בגין הרווחים הראויים לחלוקה אשר יחושבו בהתאם למנגנון החישוב הקבוע כהגדרתם בסעיף 94ב לפקודה, של החברה, בהתאם לשיעור החזקתו בחברה.

6.2. חישוב סכום הרווחים הראויים לחלוקה יתבצע החל ממועד הקמת החברה, גם אם מועד הקמתה קדם ליום 1.1.96, ועד לסיום הפירוק ובהתאם יתבצע ייחוס לכל בעל מניות בה על פי שיעור אחזקתו.

6.3. שיעור המס שיחול על הרווחים הראויים לחלוקה עד למועד הקובע כמשמעות המונח בסעיף 94ב(א)(2) לפקודה יהיה השיעור הקבוע באותו סעיף, ועל יתרת הרווחים הראויים לחלוקה יחולו השיעורים הקבועים על הכנסה מדיבידנד.

6.4. למען הסר ספק, הוראות סעיף 121ב לפקודה יחולו לפי העניין.

6.5. העברת סכומי כסף ונכסים מהחברה לבעלי המניות בפירוק, לפי חלקם, מעבר לסכום שחויב במס, לא תחויב במס לפי הפקודה או לפי חוק מיסוי מקרקעין במועד הפירוק ובתנאי שהנכס המועבר לא שינה את ייעודו במסגרת ההעברה בהתאם לסעיפים 85 ו/או 100 לפקודה ו/או בהתאם לסעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין.

6.6. יובהר כי העברת התחייבויות מהחברה לבעלי מניותיה במסגרת הפירוק אינה מובאת בחשבון בחישוב הרר"ל ו/או חבות המס ואירועי המס של בעל המניות אגב הפירוק והוראת השעה.

6.7. על העברת זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין לבעל המניות במסגרת הוראת השעה לא יהיה חיוב במס רכישה כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין.

<u>היבטי עלות ויום רכישה באשר לאחזקה ומכירה עתידית של הנכסים שהועברו בפירוק לידי בעל המניות</u>

6.8. הנכסים וההתחייבויות המועברים במסגרת הפירוק יועברו בעלותם, כפי שיבואר בהמשך, ולא בשווים אף אם שווים מצוטט וידוע למועד ההעברה.

6.9. על מנת לחשב מהי עלות כל נכס שהועבר במסגרת הפירוק, רשאים בעלי המניות לבחור באחת משתי חלופות ובלבד שבחירתם תחול לגבי כלל הנכסים המועברים ובאופן אחיד לכל בעלי המניות, כדלקמן:

6.9.1. **<u>מודל עלות הנכסים המועברים</u>** - על פי המחיר המקורי, יתרת המחיר המקורי, שווי הרכישה, יתרת שווי הרכישה, כפי שהיו בחברת המעטים אילו לא הועבר הנכס במכפלת שיעור אחזקתו בחברה. כלומר, מנגנון כניסה לנעלי חברת המעטים בשיעור אחזקתו בה.

6.9.2. **<u>מודל עלות המניות</u>** - על פי המחיר המקורי של חברת המעטים בידי בעל המניות, כשהוא מוכפל ביחס שבין שווי הנכס המועבר לשווי כלל הנכסים המועברים במועד העברת <u>הנכסים</u> כשהתוצאה כאמור תוכפל בחלקו היחסי של בעל המניות בזכויות חברה.

ככל שהנכס המועבר הינו בר פחת, יינתן **<u>פחת</u>** על פי סעיף 17(8) לפקודה על פי יתרת המחיר המקורי שהיה בידי חברת המעטים על פני יתרת תקופת ההפחתה של הנכס כפי שהייתה בידי החברה, קרי, במקרה זה תתבצע כניסה לנעלי החברה.

6.9.3. **<u>יום הרכישה</u>** של הנכס המועבר יהא בהתאם ליום רכישתו כפי שהיה בחברת המעטים ללא תלות בחלופה שנבחרה לעניין עלות הנכס שהועבר.

6.9.4. ואולם, במקרה ובו יום רכישת המניות מאוחר ליום רכישת הנכס, הסכום האינפלציוני בגין חלק יתרת המחיר המקורי של הנכס/מחיר מקורי שמקורו בעלות המניות שיוחסה לנכס לפי פסקה 6.9.2 לעיל, יחושב ממועד רכישת המניות ולא ממועד רכישת הנכס.

6.9.5. **<u>הבחירה</u>** בין המודלים תהיה אחידה לגבי כל הנכסים המועברים לכל בעל מניות בחברה מסוימת, יובהר כי הדבר מחייב את כלל בעלי המניות באותה חברה לבחירה באותו מודל ולא תיתכן שונות ביניהם.

7. <u>פירוק חברת מעטים בה אחד או יותר מבעלי המניות אינם יחידים</u>

7.1. על פי סעיפים 5(א) ו-(ב) בהוראת השעה ניתן להיכנס להוראת השעה בכפוף לתנאים הקבועים בהוראות אותם סעיפים, ביניהן:

7.1.1. בעלי **<u>הזכויות</u>** בחברה הגישו למנהל הצהרה כי העברת הנכסים לחברה המחזיקה בחברת המעטים במישרין, נעשית במסגרת תכנית כוללת שבסופה יועברו כל הנכסים ליחיד.

7.1.2. **<u>התכנית</u>** תושלם ומלוא המס ישולם עד תום שנת המס 2025.

7.1.3. תימסר ערבות לתשלום המס, להנחת דעת המנהל או פקיד השומה, כהגדרתם בחוק מיסוי מקרקעין או בפקודה, בהתאמה.

7.2. **אי עמידה בתנאים תגרור ביטול ההקלות וחיוב במלוא תשלום המס בתוספת הפרשי הצמדה וריבית, החייבים בתשלום בהתאם להוראות הפקודה או חוק מיסוי מקרקעין, לפי העניין, מהמועד שבו החברה הייתה חייבת לשלם ועד מועד התשלום בפועל, אילו לא חלו הוראות הפירוק.**

מצב א: פירוק חברת מעטים המוחזקת במישרין על ידי בעל מניות יחיד (או יותר)

בפירוק של חברת מעטים המוחזקת במישרין על ידי בעל מניות יחיד (להלן: "**החברה המתפרקת הראשונה**"), יחולו הוראות סעיפים 5 ו- 6 לפי חלקו של בעל המניות היחיד בזכויות החברה המתפרקת.

בפירוק של חברת מעטים נוספת המוחזקת על ידי החברה המתפרקת הראשונה (להלן: "**החברה המתפרקת הנוספת**"), יחולו הוראות סעיפים 5 ו-6 ויראו לעניין זה את החברה המתפרקת הנוספת

כמוחזקת במישרין על ידי בעל המניות היחיד לפי חלקו בחברה זו. לפיכך, 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.

יובהר כי הכללים שיחולו לגבי בעל מניות שאינו יחיד המחזיק בזכויות בחברה המתפרקת הראשונה יהיו כמפורט במצב ב' להלן.

דוגמא: יחיד וחברת מעטים מחזיקים בחלקים שווים בחברה א', חברת מעטים, אשר מחזיקה במלוא הזכויות בחברה ב', שגם היא חברת מעטים, מבקשים לפרק את חברה א' ואת חברה ב' במסגרת הוראת השעה. בחברה א' רווחים ראויים לחלוקה בסך 1,000 (הכוללים את הרווחים הראויים לחלוקה של חברה ב'); בחברה ב' רווחים ראויים לחלוקה בסך 300.

לצורך הדוגמא, אין הבדל בין הרווחים הראויים לחלוקה על פי החלופה החשבונאית לבין אלה המחושבים על פי החלופה המיסויית.

בעל המניות היחיד בחברה א':

הכנסה מיוחסת מחברה א'	(1000-300)*50%=350
הכנסה מיוחסת מחברה ב'	300*50%=150
סך הכל הכנסה מדיבידנד	500

בהמשך לדוגמא לעיל, ככל שבחברה ב' אין רווחים ראויים לחלוקה מאחר ואלה שליליים, ההכנסה שתיוחס לבעל המניות היחיד מחברה א' תהיה ללא שינוי, קרי 350.

מצב ב: פירוק חברת מעטים המוחזקת על ידי חברת מעטים אחרת ללא פירוק חברת המעטים האחרת

בפירוק כאמור, 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, שכן ערב הפירוק מתבצעת למעשה חלוקה של מניות החברה המוחזקת ליחיד ובהתאם חיוב היחיד במס בגין הכנסה מ- 2(4) בגובה המחיר המקורי בהתאם להוראת השעה ומיד לאחר מכן פירוק של החברה המוחזקת וחיוב היחיד במס בהתאם להוראת השעה. הכללים בסעיפים 8 ו- 9 להלן לעניין העברת נכס, יחולו ביחס למחיר המקורי של חברת המעטים האחרת במוחזקת.

בהמשך לנתוני הדוגמא לעיל , חברת המעטים מעוניינת לפרק את חברת א' וחברת ב'. נניח כי המחיר המקורי של חברת המעטים במניות חברה א' הוא 200. להלן ההכנסה שתיוחס לבעל המניות היחיד בחברת המעטים (שאינה מתפרקת):

<u>שלב ראשון:</u>

יראו את מניות חברה א' המוחזקת על ידי חברת המעטים כנכס מועבר ויחויב בעל המניות בהכנסה מסעיף 2(4) בגובה עלות ההשקעה של חברת המעטים במניות חברה א'.

מחיר מקורי של חברת המעטים בחברה א'	200

<u>שלב שני:</u>

הכנסה מיוחסת מחברה א'	(1000-300)*50%=350
הכנסה מיוחסת מחברה ב'	300*100%*50%=150
סך הכל הכנסה מדיבידנד	**700**

מצב ג: העברת נכס ליחיד מחברת מעטים המוחזקת על ידי חברת מעטים אחרת

בהעברת נכס כאמור, יחולו הכללים בסעיפים 8 ו- 9 להלן, <u>ויראו את הנכס כמועבר מחברת המעטים המוחזקת אל חברת המעטים האחרת ומיד לאחר מכן לידי בעל המניות היחיד.</u>

יצוין כי, 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.

ככל שיתרת המחיר המקורי העודף עולה על סכום הרווחים לחלוקה של חברת המעטים האחרת, יחויב ההפרש כהכנסה בשיעור מס שולי (ראה סעיף 9.6 להלן).

8. <u>מסלול העברת נכס</u>

<u>תנאים לתחולת הוראת השעה באשר להעברת נכס (ללא פירוק):</u>

8.1. עמידה בסעיף 3 לחוזר זה.

8.2. לא תותר המחאת התחייבויות לבעלי המניות למעט בכפוף למפורט להלן.

8.3. <u>העברת הנכס/ים ללא פירוק תבוצע בהתאם לאחת משתי האפשרויות:</u>

8.3.1. העברה לכלל בעלי המניות בחברה (לרבות בעלי מניות שאינם מהותיים) בהתאם לחלקם היחסי בזכויות בחברה;

8.3.2. העברה לבעלי המניות המהותיים בלבד. כלומר, במידה ובעל מניות מהותי מחזיק 91% בחברה הרי שניתן להעביר לו את מלוא הזכויות בנכס המועבר. במידה וקיימים יותר מבעל מניות מהותי אחד, ניתן יהיה להעביר את מלוא הזכויות בנכס המועבר לבעלי המניות המהותיים. לדוגמא, אם בחברת המעטים מחזיקים שלושה בעלי מניות, ששניים מהם מחזיקים כל אחד ב- 47% והשלישי ב 6%, ניתן יהיה להעביר את מלוא הזכויות בנכס המועבר לשני בעלי המניות המחזיקים כל אחד ב- 47% מהזכויות בחברה ובתנאי שהזכויות בנכס יועברו פרו-רטה, לפי חלקם במניות החברה (קרי, כל אחד יחזיק במחצית הזכויות בנכס).

8.4. יתרת המחיר המקורי, יתרת שווי הרכישה ויום הרכישה של הנכס/ים המועבר/ים בידי בעלי המניות יהיה כפי שהיה בחברת המעטים אילו לא הועבר הנכס.

ברמת החברה המעבירה, יש לראות בהעברה כאמור כחלוקה בסכום יתרת המחיר המקורי או יתרת שווי הרכישה או מחיר מקורי, לפי העניין [בניכוי יתרת הלוואה מיוחסת כאמור בהוראת השעה] (להלן: "יתרת מחיר נטו") ובהתאם יש לוודא כי סכום זה נגרע מיתרת רווחי החברה. יובהר כי ככל שנרשם בספרי החברה רווח/הפסד בעקבות העברת הנכס לבעל המניות וככל שנגרע מרווחיה סכום העולה על יתרת מחיר נטו, יש להתעלם מתוצאות אלה לצרכי מס. כך למשל, אם הועבר נכס לבעל המניות במסגרת הוראת השעה - הרי שברמת החברה מחד נמכר הנכס בשוויו ובהתאם נרשם רווח/הפסד ומיד בוצעה חלוקתו לבעל המניות, חלוקה שהקטינה את יתרת רווחי החברה. אם עלות הנכס 100 ₪ ושוויו במועד העברתו ליחיד 500 ₪ נרשם רווח של 400 ₪, אשר הגדיל את יתרת רווחי החברה ובמקביל הקטנת יתרת רווחי החברה ב-500 ₪. במקרה זה, הרי שמקור הרווח הוא בעליית ערך הנכס, אשר לא מהווה אירוע מס חייב [בהתאם, יחויב בעתיד על ידי בעל המניות, עם מימוש הנכס] ולכן אין לכלול רווח זה ברווחי החברה וביחס להשפעת חלוקת הנכס על רווחי החברה, הרי שאלה יוקטנו אך ביתרת המחיר המקורי של הנכס המועבר ולכן אם רווחי החברה הוקטנו בסכום גבוה יותר, הרי שיש לנטרל הפרש כאמור.

9. <u>היבטי המיסוי באשר להעברת נכס במסגרת הוראת השעה</u>

9.1. העברת הנכס תיחשב כהכנסה לפי סעיף 2(4) לפקודה בגובה יתרת שווי הרכישה או יתרת המחיר המקורי ביום ההעברה, לפי העניין בניכוי יתרת הלוואה ממוסד כספי כמפורט בסעיפים 9.3 ו- 9.4 להלן (להלן: "ההכנסה המיוחסת לבעל המניות").

9.2. יובהר כי, כתוצאה מהעברת הנכס לא יינתן הפסד לבעלי המניות, גם במצב בו יתרת ההלוואה עולה על יתרת המחיר המקורי או על יתרת שווי הרכישה.

9.3. ככל שהנכס נרכש לפני 31.12.2023, תנוכה מיתרת שווי הרכישה או יתרת המחיר המקורי, לפי העניין, יתרת הלוואה ממוסד כספי, כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף התשל"ו-1975 (להלן: "**מוסד כספי**" ו"**חוק מע"מ**", בהתאמה) בלבד, שנרשם כנגדה שעבוד על הנכס עד למועד זה.

9.4. ככל שהנכס נרכש לאחר 1.1.2024, תנוכה מיתרת שווי הרכישה או יתרת המחיר המקורי, לפי העניין, יתרת הלוואה ממוסד כספי בלבד, שנרשם כנגדה שעבוד על הנכס בסמוך למועד רכישת הנכס.

9.5. ככל שגובה ההכנסה המיוחסת לבעל המניות עולה על הרווחים הראויים לחלוקה של חברת המעטים מחלקת הנכס, ניתן יהיה להפחית מיתרת ההכנסה (לאחר חלוקת הרר"ל כאמור), יתרת זכות[2] ספציפית ששימשה לרכישת הנכס המועבר עד ליום 31.12.2024. ככל שנותר הפרש לאחר ההפחתה כאמור בסעיף זה, ההפרש יחויב בידי בעל המניות כהכנסה מסעיף 2(4) בשיעור מס שולי.

לדוגמא: חברת מעטים מעוניינת להעביר במסגרת הוראת השעה נכס שיתרת המחיר המקורי שלו ליום ההעברה עומדת על 100. רכישת הנכס מומנה בחלקה באמצעות הלוואת בעלים (יתרת זכות) ספציפית בסך 20. הרווחים הראויים לחלוקה של חברת המעטים למועד ההעברה עמודים על 50. במקרה כאמור, ההכנסה המיוחסת לבעל המניות תהיה 100. מכיוון שההכנסה המיוחסת עולה על הרווחים הראויים לחלוקה של חברת המעטים, ראשית, יש לזקוף הכנסה מדיבידנד בהתאם לסעיף 2(4) בגובה 50. לאחר מכן תופחת יתרת ההכנסה בגובה 20, כך שיתרת ההכנסה המיוחסת לבעל המניות לאחר זקיפת ההכנסה מדיבידנד והפחתת יתרת הזכות כאמור תעמוד על 30 ותחויב בשיעור מס שולי מקסימלי. בהמשך לדוגמא לעיל, וככל שסכום הרווחים הראויים לחלוקה בחברת המעטים היו גבוהים מ- 100, לא ניתן יהיה להפחית מההכנסה החייבת המיוחסת את יתרת הזכות ומלוא עלות ההכנסה בידי בעל המניות תחויב ב-100 בהתאם לסעיף 2(4) כהכנסה מדיבידנד.

9.6. התחייבות כאמור בסעיפים 9.3 – 9.5 שנוכתה מיתרת המחיר המקורי/יתרת שווי הרכישה של הנכס המועבר, או מההכנסה המיוחסת לבעל המניות, לפי העניין, תועבר לבעל המניות היחיד יחד עם הנכס. יודגש כי, יש לזקוף לבעל המניות את מלוא ההלוואה המיוחסת לנכס המועבר ולא עד גובה הנכס המועבר. כל יתרת הזכות של בעל המניות הספציפית לנכס שנוכתה מההכנסה המיוחסת לבעל המניות תימחק מספרי החברה ולא תעמוד יותר לזכותו.

---

[2] לרבות התחייבות לצד ג' ששימשה במישרין לרכישת הנכס המועבר

9.7. העברת נכס כאמור בסעיף זה אשר גוררת חיוב במס על הכנסה ממקור 2(4) לפקודה בסכום אשר אינו נמוך מ-5% מסכום הרווחים הנצברים ליום 31/12/2024 בחברה, פוטר את החברה בשנת 2025 מהמס לפי סעיף 81ב ו-81ג לפקודה.

9.8. הועברו לבעל המניות זכויות בחבר בני אדם, לא יהא זכאי בעל המניות להיכנס לתחולת הוראות סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין.

10. <u>חבות המס במכירה עתידית על ידי בעל המניות של נכס שהועבר</u>

10.1. הוראת השעה מאפשרת בשלב הראשון את פירוק החברה או העברת הנכס במנגנון מיסוי בעלי המניות בגובה הרווחים הראויים לחלוקה, בפירוק, או עלות הנכס המועבר, בהעברת נכס, תוך קיבוע עלות ומועד רכישה לנכסים המועברים אגב העברתם. בשלב השני, מיסוי ליניארי בעת מימוש הנכס מאת בעל מניות, זאת, על מנת לייצר את רציפות המס על ידי חלוקת הרווח שנוצר במימוש לתקופות, כך שעל התקופה ממועד רכישת הנכס ועד למועד העברתו לבעל המניות על ידי החברה יושלם תשלום מס דו שלבי ועל יתרת התקופה, ממועד העברתו לבעל המניות על ידי החברה ועד למימושו על ידי בעל המניות יחול שיעור המס של יחיד, קרי, חד שלבי.

10.2. לאור האמור לעיל, בעת מכירת הנכס על ידי בעל המניות תתבצע חלוקה ליניארית של רווח ההון הריאלי או השבח הריאלי שנוצר, במכירת נכס שאינו מלאי, לצורך ייחוס חלק הרווח שיחויב בשיעור המס הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121 לפקודה [על התקופה עד למועד העברת הנכס לאור דחיית המס של חלק הרווח שניתנה במועד העברה] ועל היתרה יחול חיוב במס בשיעור הקבוע בסעיף 91 לפקודה או בסעיפים 48א(א) ו-48(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, לפי העניין. ביחס ליתרת רווח ההון הריאלי או השבח הריאלי שנוצר, המיוחס לתקופה לאחר הפירוק, יובהר כי לא יחולו הוראות החלוקה הלינארית שבסעיף 91(ב1) לפקודה או בסעיפים 48א(ב1) ו-48א(ב2) לחוק מיסוי מקרקעין, לפי העניין.

10.3. לגבי מלאי שהועבר לבעל המניות - במכירתו על ידי בעל המניות לא תתבצע חלוקה של הרווח וכל הרווח יחויב בשיעור המס הקבוע בסעיף 121 לפקודה.

10.4. ביחס למכירת נכס לו זכאי בעל המניות להקלה ממס ו/או פטור המהווה דחיית מס, לדוג' פטור מכוח סעיף 97 לפקודה או סעיף 62 או פרק חמישי 4 או 5 לחוק מיסוי מקרקעין (עסקאות התחדשות עירונית), יצורף לדוח המוגש לפקיד השומה או למנהל מיסוי מקרקעין, לפי העניין, הצהרה כי בגין הנכס הנמכר הוחלה בעבר הוראת השעה תוך פירוט זהות רוכש הנכס או מקבל הנכס, לפי העניין. יובהר, כי בכל מקום בו מקבל הנכס נכנס לנעלי נותן הנכס יחולו במכירת הנכס על ידי מקבל הנכס הוראות החלוקה הלינארית כמפורט בסעיף 4(ב) בהוראת השעה.

10.5. בקשה של בעל מניות או מי שבא בנעליו לבצע שינוי מבנה בהתאם לחלק ה2 לפקודה או בהתאם לסעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין, תחייב פניה לקבלת אישור מראש של המנהל.

10.6. בחרה החברה בפירוק ובחרו בעלי המניות במודל עלות המניות כמפורט בסעיף 6.2.2 לעיל והעלות שיוחסה לנכס המועבר [בהתאם למכפלת המחיר המקורי בזכויותיו בחברת המעטים ביחס שבין שווי הנכס המועבר לבין סך שווי הנכסים המועברים] עולה על מכפלת זכויותיו בחברת המעטים במחיר המקורי/יתרת המחיר המקורי של הנכס המועבר, לפי העניין, תחושב יתרת המחיר המקורי של הנכס המועבר לצורך חישוב רווח ההון במכירתו על פי המחיר שנקבע בניכוי סכומי הפחת החל ממועד העברת הנכס ועד למכירתו.

10.7. לא יחולו הוראות סעיף 91(ו) לפקודה או סעיף 48א(ד) לחוק מיסוי מקרקעין, לפי העניין, במכירת הנכס המועבר גם אם מועד רכישת מניות החברה והנכס קדמו לשנת 1960.

10.8. לא יינתן קיזוז הפסד מכל סוג כנגד רווח ממכירת נכס שהועבר אגב הפירוק במסגרת הוראת השעה המיוחס לתקופה החל ממועד הרכישה ועד למועד העברתו לבעל המניות. הוראה כאמור לא תחול מקום בו מקור ההפסד הוא בנכס שהועבר במסגרת הוראת השעה.

11. <u>היבטי החבות במע"מ לעניין הוראת השעה</u>

למונחים המופיעים בהוראת השעה, תהא המשמעות הנודעת להם בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן – "**חוק מע"מ**").

לשון סעיף (ב)(5)(ד) להוראת השעה קובעת כי:

"לעניין חוק מס ערך מוסף, על העברת זכות במקרקעין לידי בעל מניות בחברת המעטים לפי סעיפים (א) או (ג), יחול מס בשיעור אפס, ובלבד שאם נוכה מס התשומות על ידי החברה בשל רכישת הזכות או השבחתה, מכירת הזכות על ידי בעל המניות תתחייב במס כאמור באותו חוק, גם אם בעל המניות אינו חייב במס ביום המכירה."

משמעות הסעיף לעניין חוק מע"מ:

11.1. על מכירת זכות/העברת זכות במקרקעין לבעל מניות בחברת מעטים במסגרת הוראת השעה, יחול מע"מ בשיעור אפס.

11.2. על מכירת נכסים שאינם בבחינת "זכות במקרקעין" כהגדרתם בחוק מע"מ, יחול מע"מ בשיעור מלא. 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.

11.3. במכירה עתידית של מקרקעין/זכות במקרקעין על ידי בעל המניות, מכירה זו כהגדרתה בחוק מע"מ (להלן – "מכר") על ידי בעל המניות בעתיד, תחוב במע"מ בשיעור מלא, אף אם בעל המניות אינו בגדר "עוסק" בעת המכירה.

11.4. מובהר, כי ככל והחברה ניכתה מס תשומות בעת רכישת הזכות או השבחתה, או שהמקרקעין שימשו את החברה כמלאי או ציוד (אף אם לא נוכה מס תשומות) מכירת הזכות במקרקעין על ידי בעל המניות תחוב בשיעור מס מלא בעת מכירתה.

11.5. יש לשים לב, כי מחיר מכירת נכס לבעל המניות (לרבות הזכות במקרקעין) יהיה המחיר שהיה משתלם בעדו בתנאים רגילים, בהתאם להוראות סעיף 10 לחוק מע"מ.

11.6. רישום בעל מניות בחברת המעטים כ"עוסק" יהיה רק אם בעל המניות, אליו נמכרו/הועברו הנכסים, הוכיח שהוא מקים עסק (מאפיינים עסקיים בהתאם למבחנים שנקבעו בפסיקה).

11.7. על מכירת מקרקעין על ידי מוסד כספי, ככל שהמכירה היא בבחינת "עסקת אקראי" לפי החלופה השנייה להגדרת עסקת אקראי שבסעיף 1 לחוק מע"מ, יחול מע"מ בשיעור אפס. מובהר, כי בעת מכירה חייבת במס על ידי בעל המניות, המס ששולם על ידי המוסד הכספי עם רכישת המקרקעין או השבחתו, יותר בניכוי, לפי המנגנון הקבוע בסעיף 43א לחוק מע"מ.

11.8. חברה שאינה בגדר "חייב במס" על פי חוק מע"מ, לא יחול לגביה (ב)(5)(ד) להוראת השעה.

11.9. לצורך אכיפת הדיווח ותשלום המס בעת מכירת הזכות במקרקעין על ידי בעל המניות – על רוכש המקרקעין להביא אישור מבעל המניות כי המס בשל המכירה שולם ודווח על ידו ולהמציא לרוכש חשבונית מס/טופס עסקת אקראי (בהתאם לעניין), לרישום הזכות במקרקעין על שם הקונה בפנקס המתנהל על פי דין (בדומה למנגנון של בעל זכות במקרקעין המוכר זכות מקרקעין לקבוצת רכישה).

12. <u>היבטי מיסוי מקרקעין בהעברת זכויות במקרקעין (הן במסלול פירוק והן במסלול העברת נכס)</u>

12.1. <u>בשלב העברת הנכסים:</u>

12.1.1. ככל ומבוצעת העברה של זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין על המעביר והמקבל להגיש דיווח למשרד מיסוי מקרקעין הרלוונטי על גבי הטופס המצ"ב כנספח לחוזר זה, במסגרתו יצהירו למנהל מיסוי מקרקעין על עמידה בתנאי הוראת השעה, לרבות לעניין הדיווח ותשלום המס לפקיד השומה. מנהל מיסוי מקרקעין לא יעניק את הפטור בהתאם להוראת השעה עד להוכחת הדיווח אצל פקיד השומה ותשלום המס בגין רווחים ראויים לחלוקה ליום לפקיד השומה, כאמור. ככל ומנהל מיסוי מקרקעין שוכנע כי כל תנאי הוראת השעה מתקיימים, לרבות תשלום המס, יש לשדר את השומה בקוד 701 במסלול של פירוק החברה או בקוד 702 במסלול של העברה ללא פירוק.

12.1.2. במקרה בו מתבקש להעביר זכות במקרקעין מחברה לבעלי מניות יחידים, כאשר החברה מוחזקת בעקיפין על ידי בעלי המניות היחידים באמצעות חברות מוחזקות ובהתקיים התנאים המוזכרים בפסקה 7 לעיל, לפי העניין; למשל – בעל מניות יחיד מחזיק במלוא הון המניות של חברה א', אשר מחזיקה במלוא הון המניות של חברה ב' ומבוקש להעביר נכס מחברה ב' לחברה א' ומחברה א' לבעל המניות היחיד, הרי שבמקרה כזה, ניתן יהיה להגיש דיווח אחד למנהל מיסוי מקרקעין מהחברה אשר בבעלותה הנכס ועד לבעל המניות היחיד (חלף דיווח של העברת הזכות במקרקעין

מחברה לחברה עד הגעתה לבעל המניות היחיד). בנתוני הדוגמה, ניתן יהיה להגיש דיווח אחד בגין מכירת הנכס בין חברה ב' ליחיד. כאשר תועבר הזכות במקרקעין לבעל המניות היחיד ויתקיימו התנאים האמורים בפסקה 12.1 לעיל, יינתן פטור ממס שבח וממס רכישה במכירה בין החברות לפי קוד 702.

12.1.3. במקרה בו בחברה בפירוק במסגרת שרשרת פירוקים ישנם בעלי מניות שאינם יחידים כאמור בפסקה 77 לעיל, ונמכרה זכות במקרקעין מחברה לחברה, עד לפירוקן של כל החברות והעברתה של הזכות במקרקעין לבעלי המניות היחידים, ניתן יהיה להגיש דיווח אחד למנהל מיסוי מקרקעין האזורי מהחברה בה נמצא הנכס ליחידים. השומה החייבת של העברת הזכות במקרקעין מהחברה לבעלי המניות היחידים תוקפא. כאשר תועבר הזכות במקרקעין לבעלי המניות היחידים ויתקיימו התנאים האמורים בפסקה 12.1 לעיל, יינתן פטור ממס שבח וממס רכישה במכירה בין החברות לפי קוד 701.

12.2. <u>מכירה עתידית</u>

12.2.1. במכירה עתידית של זכות במקרקעין שהועברה במסגרת הוראת השעה, המחוקק קבע מנגנון של שמירה על רצף המס ושמירה על מנגנון המיסוי הדו שלבי כמפורט לעיל.

12.2.2. כאשר הנכס המועבר הוא דירת מגורים, כהגדרתה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, לא יחולו במכירתה הוראות פרק חמישי 1 והוראות סעיף 48א(ב2) לחוק מיסוי מקרקעין, אשר קובעים פטור ממס שבח בעת מכירתה.

12.2.3. ככל שהנכס המועבר לא נכנס להגדרת "דירת מגורים", כהגדרתה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין במועד ההעברה, אולם בעת מכירה עתידית מדובר בדירת מגורים מזכה, לא יחולו במכירה הוראות פרק חמישי 1 ו / או הוראות סעיף 48א(ב2) לחוק.

12.2.4. במכירה עתידית, אין להתיר בניכוי מהשבח תשלום ששולם בהתאם להוראת השעה

12.2.5. במכירת זכות שנוכה ברכישתה מס תשומות על המוכר להמציא אישור ממנהל מע"מ ששולם המע"מ במכירה. ללא המצאת האישור לא יינתנו אישורי מיסים לרישום בטאבו.

12.3. <u>כללי</u>

12.3.1. אין בהוראת השעה כדי להוות עילה לביטול העברתם של נכסים.

12.3.2. מכוח הוראות סעיף 72א לחוק מיסוי מקרקעין, לא ניתן להעביר במסגרת הוראת השעה את הנכסים המוזכרים בסעיף זה.

13. הוראות דיווח

13.1. בקשה להחלת הוראות סעיף 6 להוראת השעה תוגש על גבי טופס ייעודי המצ"ב כנספח א' (מסלול פירוק) וכנספח ב' (מסלול העברת נכס), באמצעות מערכת החלטות מיסוי מקדמיות.[3]

13.2. לאחר שיינתן אישור המנהל לבקשה, יוגשו הדיווחים לפקיד השומה באמצעות נספח 804 ו- 804א שיצורף לדו"ח על ניכויים מדיבידנד או מריבית על אגרות חוב. ככל שמועברת זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין יש להגיש את הדיווחים כאמור בסעיף 12.1 לעיל.

לשאלות והבהרות בעניין הוראת השעה ניתן לפנות לכתובת הדוא"ל: Public@taxes.gov.il

בברכה,

רשות המסים בישראל

---

[3] הגשת בקשה להחלטת מיסוי => הגשת בקשה חדשה => תחום: סעיף6 להוראת השעה (רווחים לא מחולקים); נושא: אחר;
https://secapp.taxes.gov.il/tmmisuyweb/startpage.aspx