

# מבזק מס 23/2009

פאהן קנה ושות'  
משרד ראשי:  
מגדל לוינסטיין  
דרך מנחם בגין 23  
תל-אביב 66184  
ת"ד 36172, מיקוד 61361

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

טל" 03-7106666  
פקס' 03-7106660  
www.gtfk.co.il

## שינוי מבנה אחזקות

9 באוגוסט 2009

### שינוי מבנה אחזקות

#### דקל טיבי, רו"ח; מנשרוב יגאל

כאמור, אחד מהדרכים לחיסכון בעלויות הינו על ידי ביצוע שינוי מבנה. שינוי המבנה יכול לכלול מגוון פעולות החל מהעברת נכסים בתוך הקבוצה ועד ל"חיסול" חברות "מיותרות" וזאת לאחר להעברת פעילות לתוך חברות אחרות בקבוצה או חברות חדשות המוקמות למטרה זו.

החלק ה2 (סעיפים 103 - 105) לפקודת מס הכנסה מאפשר לבצע מגוון של שינויי מבנה ללא חבות מס במועד שינוי המבנה.

ראה בנספח המצ"ב, תרשימים הממחישים את שינויי המבנה המוצעים במסגרת מבזק מס זה.

**להלן יפורטו שינויי מבנה נבחרים כמפורט במסגרת חלק ה2 לפקודת מס הכנסה ועיקרי התנאים שיש לעמוד בהם על מנת להימנע מחבות מס אגב שינוי המבנה:**

#### 1. העברת נכסים בתמורה להקצאת מניות

סעיפים 104 א ו- 104 ב לפקודת מס הכנסה קובעים כי העברת נכס או מספר נכסים בתמורה להקצאת מניות על ידי החברה הקולטת<sup>1</sup>, לא תחויב במס לפי פקודת מס הכנסה, לפי חוק תיאומים בשל אינפלציה או לפי חוק מיסוי מקרקעין במועד ההעברה, פרט לחיוב במס רכישה בשיעור מופחת של 0.5% בשל העברת זכות במקרקעין וזכות באיגוד מקרקעין לחברה הקולטת. ההטבה שלעיל מתייחסת הן ל"מכירת"

<sup>1</sup> החברה שהנכס הועבר אליה

עלון זה מופץ לרשימת לקוחותינו וידידינו. במידה ואינך מעוניין לקבלו או ברצונך לשלוחו לגורם נוסף, נשמח להיענות לבקשותיך באמצעות מספר הפקס המצוין בראש העמוד או באמצעות כתובת הדוא"ל: [Tax@gtfk.co.il](mailto:Tax@gtfk.co.il).  
לפי בקשת הקוראים, מופץ העלון בעיקר באמצעות דואר אלקטרוני. במידה ואינך מקבלו באופן זה והנך מעוניין בכך, אנא פנה אלינו באמצעות כתובת הדוא"ל המצוינת לעיל. נשמח להיענות לבקשתך.  
- עלון זה נועד למסירת מידע בלבד ואין לראות בו חוות דעת או ייעוץ מקצועי -

### לקהל לקוחותינו וידידנו, שלום רב.

בתקופה זו של האטה ומיתון תרים ארגונים אחר דרכים לחיסכון בעלויות. אחת מהדרכים להשגת חיסכון בעלויות הינה ביצוע רה ארגון מבני (להלן: "שינוי מבנה").

אחד מהמכשולים שעומדים בפני ארגונים בבואם לבחון את כדאיות שינוי המבנה הינה תוצאות המס הנובעות מביצוע פעולה שכזו. לעניין זה, פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה") מאפשרת ביצוע שינוי מבנה תוך שימוש בסעיפים 103 - 105 לפקודת מס הכנסה המאפשרים ביצוע שינוי מבנה ללא חבות מס במועד שינוי המבנה.

#### לייעוץ בנושא שינויי מבנה ושאלות בנושא זה נא לפנות במחלקת המסים של משרדנו ל:

דקל טיבי, רו"ח  
טל': 03-7106687  
[dekelt@gtfk.co.il](mailto:dekelt@gtfk.co.il)

יגאל מנשרוב  
טל': 03-7106689  
[igalm@gtfk.co.il](mailto:igalm@gtfk.co.il)

כמו כן, את שאלותיכם ניתן לשלוח בדואר אלקטרוני לכתובת [Tax@gtfk.co.il](mailto:Tax@gtfk.co.il) או לפקס 03-7106680.

בברכה,

פאהן קנה ושות'

1. החברות מבקשות להתמזג לתכלית עסקית וכלכלית, כאשר המטרה העיקרית של המיזוג הינה לאפשר ניהול ותפעול מאוחד של עסקיהן. כמו כן, הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות אינן המטרות העיקריות של המיזוג.

2. מיזוג בתמורה להקצאת מניות בלבד.

3. בעלי הזכויות בחברות המשתתפות במיזוג נדרשים להחזיק בכל הזכויות בחברה הקולטת (למעט חריגים) במשך התקופה הנדרשת.

4. רוב הנכסים אשר הועברו במיזוג מכל אחת מהחברות המעבירות ורוב הנכסים שהיו ברשות החברה הקולטת ערב המיזוג לא נמכרו בתקופה הנדרשת ונעשה בהם שימוש מקובל בנסיבות העניין, במהלך עסקי החברה.

5. המשך הפעילות הכלכלית העיקרית שהייתה בכל אחת מהחברות שהשתתפו במיזוג במשך התקופה הנדרשת.

יצוין, כי פקודת מס הכנסה מאפשרת ביצוע "שרשרת מיזוגים" במסגרת "התקופה הנדרשת" שבו משתתפת חברה או חברות שהשתתפו במיזוגים קודמים וזאת תחת תנאים מסוימים.

**המתווה המפורט לעיל מחייב קבלת אישור מקדמי (Pre ruling) מאת מנהל רשות המסים.**

### 3. פיצולים

סעיף 105 לפקודת מס הכנסה קובע כי פיצול יינה מפטור ממס לפי פקודת מס הכנסה, לפי חוק תיאומים בשל אינפלציה או לפי חוק מיסוי מקרקעין בגין מחיקת מניות החברה המתפצלת או הפחתת הונה בפיצול וכן בגין העברת נכסי החברה המתפצלת לחברה חדשה, פרט לחיוב במס רכישה בשיעור מופחת של 0.5% בשל העברת זכות במקרקעין וזכות באיגוד מקרקעין לחברה החדשה.

סעיפי 105 מאפשרים ביצוע שני סוגי פיצולים:

(1) פיצול אופקי - העברת נכסים והתחייבויות של חברה מתפצלת לחברה חדשה שהוקמה לצורך הפיצול. יובהר כי, בעלי הזכויות בחברה החדשה הם בעלי הזכויות בחברה המתפצלת. כמו כן, חלקו של כל בעל זכויות בחברה החדשה צריך להיות זהה לחלקו בזכויות בחברה המתפצלת.

(2) פיצול אנכי - העברת הנכסים וההתחייבויות של החברה המתפצלת לחברה חדשה שהוקמה במיוחד לצורך העניין, והיא בבעלות מלאה של החברה המתפצלת.

הנכס והן להקצאת המניות אף אם החברה הקולטת הינה איגוד מקרקעין.

לעניין זה, "נכס" - כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, למעט-

- מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימוש האישי או לשימוש האישי של בני משפחתו או של בני אדם התלויים בו;

- מלאי עסקי;

- זכות חזקה במקרקעין - בין שבדין ובין שבישור - המשמשים לצרכי מגורים ולא לשם השתכרות או רווח.

**על מנת להימנע מחיוב מס במועד העברת הנכס יש צורך לעמוד, בין היתר, בתנאים הבאים במועד העברה ובמשך שנתיים מיום העברת הנכס:**

1. החזקה בזכויות אשר הונפקו אגב העברת הנכס במשך שנתיים מיום העברת הנכס.

2. הנכס שהועבר יוחזק על ידי החברה הקולטת במשך שנתיים מיום ההעברה.

**הערה:** לא ניתן להעביר התחייבויות במסגרת העברת הנכס, לרבות שעבוד הנכס לטובת המעביר.

**המתווה המפורט לעיל אינו מחייב קבלת אישור מקדמי (Pre ruling) מאת מנהל רשות המסים כי אם רק הודעה בדבר ביצוע שינוי המבנה הנבחר.**

### 2. מיזוגים

סעיף 103 לפקודת מס הכנסה קובע כי מכירת זכויות בחברה מעבירה אגב מיזוג, והעברת נכסי חברה מעבירה או התחייבויותיה לחברה קולטת אגב מיזוג, לא יחויבו במס לפי פקודת מס הכנסה, לפי חוק תיאומים בשל אינפלציה, או לפי חוק מיסוי מקרקעין, פרט לחיוב במס רכישה בשיעור מופחת של 0.5% בשל העברת זכות במקרקעין וזכות באיגוד מקרקעין לחברה הקולטת.

סעיף 103 מאפשר ביצוע שני סוגי מיזוגים:

(1) מיזוג לחברה אחת בדרך של העברת כל הנכסים וההתחייבויות של חברה או מספר חברות וחיסול החברה המעבירה.

(2) העברה של 80% לפחות מן הזכויות בחברה או בכל אחת מהחברות לחברה אחרת בתמורה למניות שיוקצו בחברה האחרת.

**על מנת להימנע מחיוב מס במועד המיזוג יש צורך לעמוד, בין היתר, בתנאים הבאים במועד המיזוג ובמשך התקופה הנדרשת<sup>2</sup>:**

<sup>2</sup>התקופה שתחילתה במועד המיזוג וסופה שנתיים לאחר מועד זה

**על מנת להימנע מחיוב מס במועד הפיצול יש צורך לעמוד, בין היתר, בתנאים הבאים במועד הפיצול ובמשך התקופה הנדרשת:**

1. החברה מבקשת להתפצל לתכלית עסקית וכלכלית, והימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות אינן מהמטרות העיקריות של הפיצול.
2. אי תשלום תמורה בפיצול - לא הועברו במסגרת הפיצול תשלומים במזומן או תמורה אחרת בין בעלי הזכויות בחברה המתפצלת.
3. רוב הנכסים אשר נותרו בידה של החברה המתפצלת ורוב הנכסים אשר הועברו לחברה החדשה יוותרו בידן בתקופה הנדרשת.
4. המשך הפעילות הכלכלית העיקרית שהייתה בחברה המתפצלת בשנתיים שקדמו למועד הפיצול נמשכה בחברה החדשה או בחברה המתפצלת הממשיכה במשך התקופה הנדרשת.
5. קיום פעילות עסקית עצמאית בחברות המשתתפות בפיצול במשך התקופה הנדרשת (למעט חברה מתפצלת שהיא חברת אחזקות).

יצוין כי, למנהל רשות המסים הוקנתה סמכות לקבוע כללים, לפיהם מיזוג של חברה מתפצלת או חברה חדשה לאחר הפיצול, לא ייחשב כהפרת תנאי הפיצול.

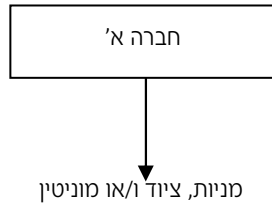
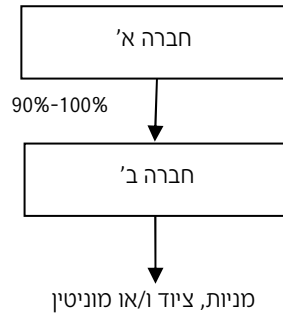
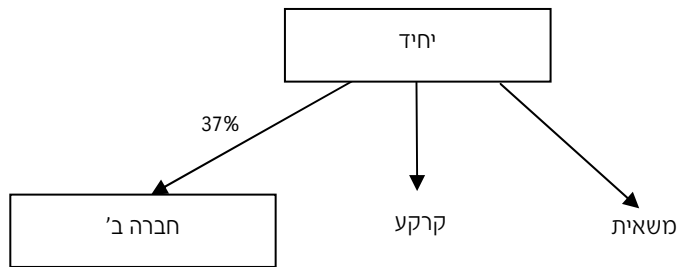
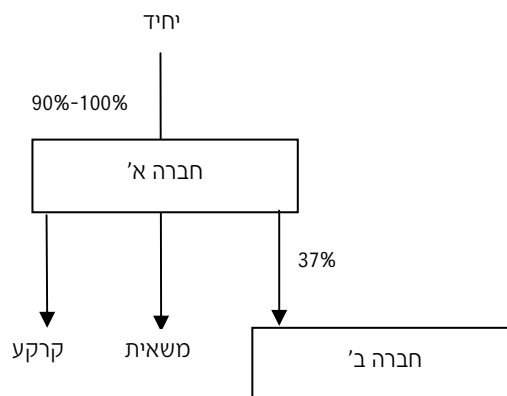
**המתווה המפורט לעיל מחייב קבלת אישור מקדמי (Pre ruling) מאת מנהל רשות המסים.**

**4. כללי**

במסגרת חלק ה-2 לפקודת מס הכנסה נקבעו הוראות לעניין ניצול הפסדים עסקיים והוניים מועברים לצרכי מס שהיו בחברות המתמזגות או המתפצלות ערב ביצוע שינוי המבנה לרבות כללים לניצול הפסדים כאמור.

**נספח -**
**תרשימים הממחישים את שינויי המבנה המוצעים**

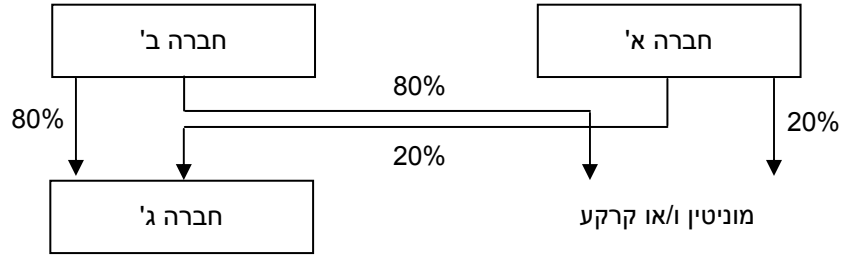
א. להלן תרשימים הממחישים את העברות הנכסות המותרות על פי סעיף 104א לפקודה:

**1. מבנה לפני העברה:**

**מבנה לאחר ההעברה:**

**2. מבנה לפני ההעברה:**

**מבנה לאחר ההעברה:**


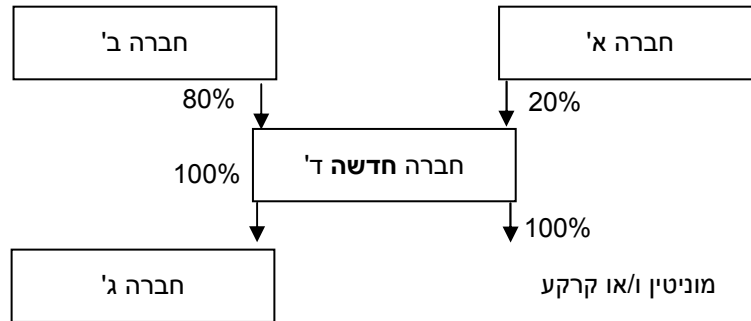
ב. להלן תרשימים הממחישים את העברות הנכסים המותרות על פי תנאי סעיף 104ב(א) לפקודה:

1. תרשים א' -

מבנה לפני ההעברה:

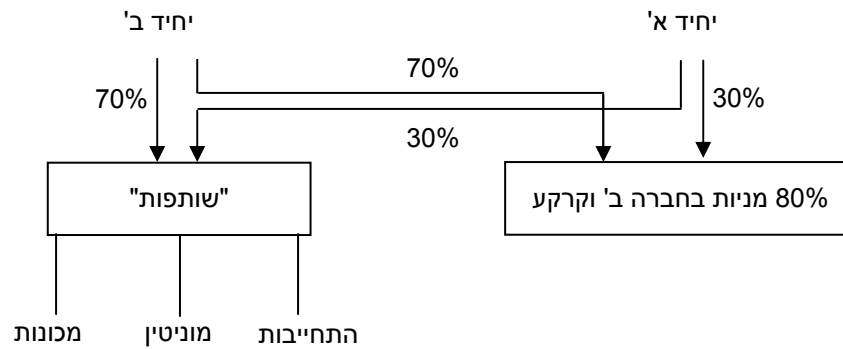


מבנה לאחר ההעברה:

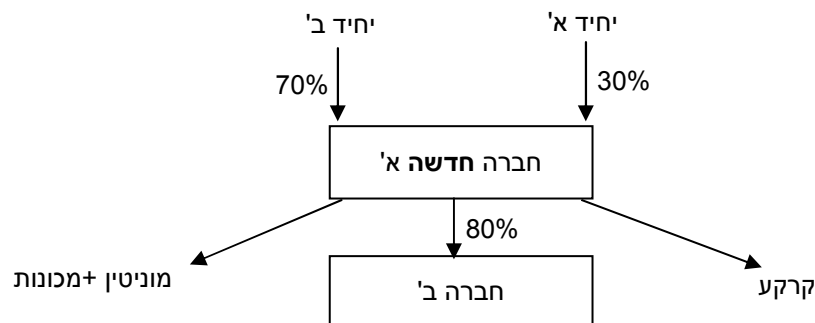


2. תרשים ב' -

מבנה לפני ההעברה:



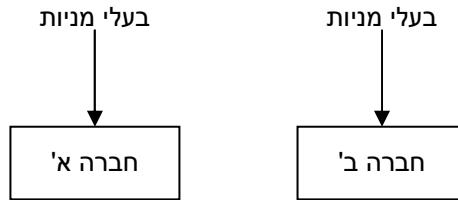
מבנה לאחר ההעברה:



ג. להלן תרשימים הממחישים את המיזוג בו החברה הממוזגת מתחסלת (מיזוג לחברה אחת):

**1. תרשים א' - מיזוג חברות א' ו-ב'**

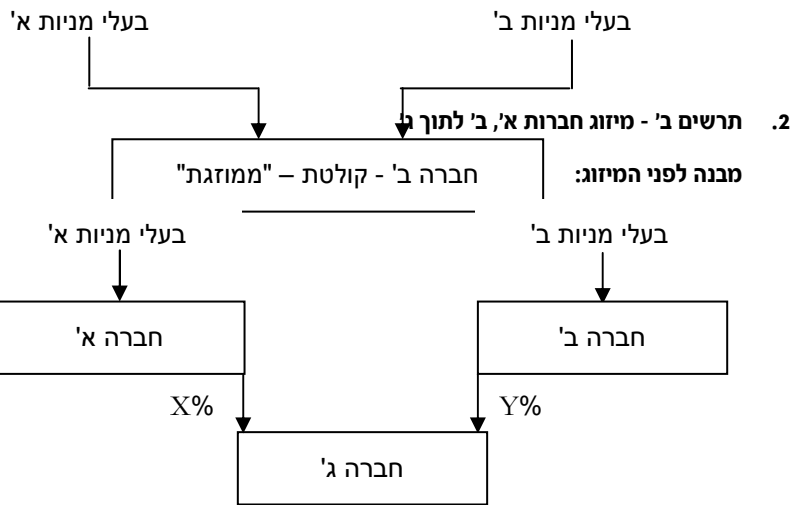
**מבנה לפני המיזוג:**



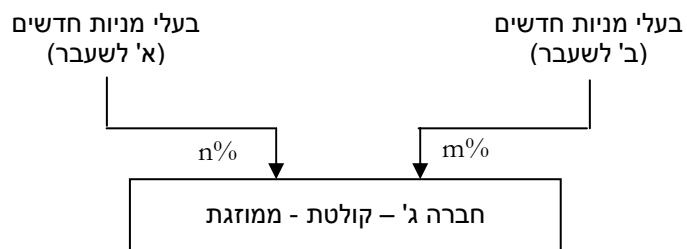
**תהליך המיזוג:**



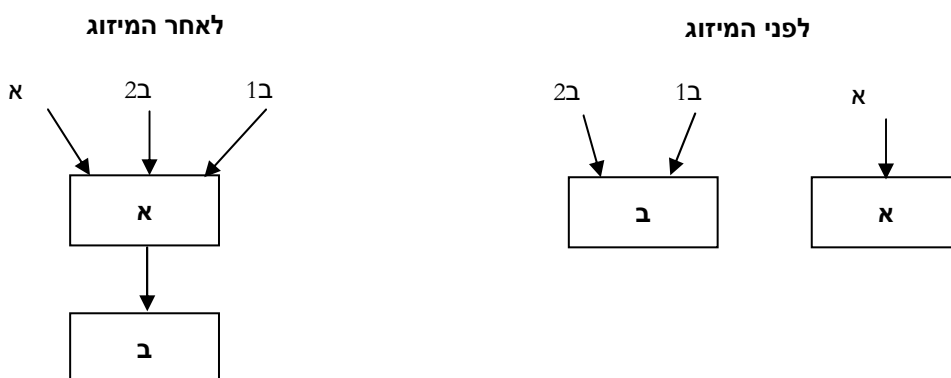
**מבנה לאחר המיזוג:**



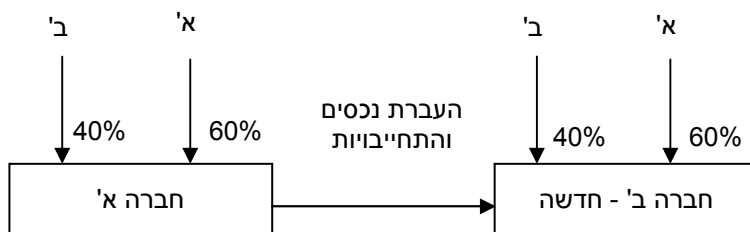
מבנה לאחר המיזוג: (n ו-m מייצגים את חלקם של בעלי המניות בחברה "הממוזגת" לאחר המיזוג)



ד. להלן תרשים הממחיש את המיזוג על דרך של החלפת מניות:



ה. להלן תרשים הממחיש פיצול אופקי:



ו. להלן תרשים הממחיש פיצול אנכי:

