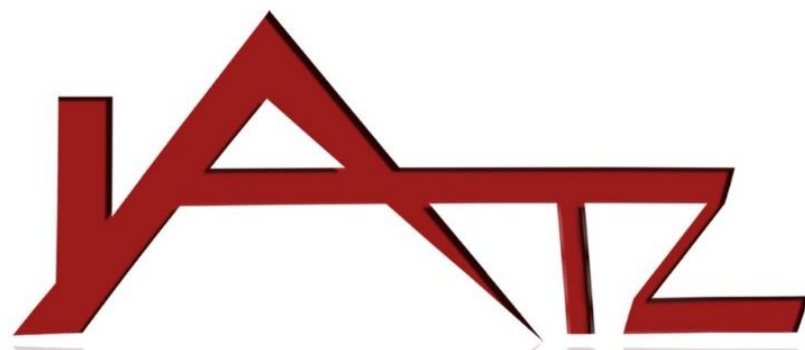


# הוראת השעה ביחס להעברות נדל"ן מחברה ליחיד – סוכריה או מלכודת מס?

אהרון צ'יסמדיה עורך דין (רו"ח)

Aharon Tzismadia Adv. (c.p.a)



השחם 30 קומה 3 פתח-תקוה ■ טל': 03-9130600/1 נייד: 050-6209895 ■ פקס: 03-9333252 ■ [www.atz-law.co.il](http://www.atz-law.co.il)

# תוכן עניינים

## מבוא

- העברת נכס רגיל אגב פירוק חברה – סעיף 93 לפקודת מס הכנסה.
- העברת נכס מקרקעין אגב פירוק חברה – סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין.

## הוראת השעה במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית

- מסלול פירוק מלא של החברה.
- מסלול העברת הנכס ללא פירוק לבעל מניות מהותי בה.

## האם כדאי לנצל את הוראת השעה?

- דירה בבעלות החברה / בשימוש בעל מניות מהותי.
- מקרקעין שנרכשו לפני/ אחרי 01/04/1998.
- הכרה בעלות המניות (סעיפים 31 ו-71א לחוק מיסוי מקרקעין)
- היבטי מע"מ כאשר בעל המניות עוסק / פרטי.
- הפסדים צבורים אצל בעל המניות

# סעיף 93 לפקודת מס הכנסה

(א) בחבר בני-אדם שהוחל בפירוקו, יחולו הוראות אלה:

- (1) ריווח ממכירת נכס על-ידי המפרק יראו כריווח הון החייב במס על ידי אותו חבר בני-אדם;
- (2) היתה המכירה בדרך העברת נכסים על-ידי המפרק מחבר בני-אדם לחבר בו, תיחשב התמורה כפי שהיתה ביום המכירה;
- (3) מניות או זכויות אחרות של חבר באותו חבר בני-אדם יראו כאילו נמכרו, והנכסים שקיבל חבר מהמפרק ייחשבו כתמורה בעד המניות או הזכויות האמורות;
- (4) חישוב ריווח ההון לגבי חבר באותו חבר בני-אדם ייעשה לאחר חלוקת כל הנכסים; אולם אם החלוקה לא הושלמה תוך שנתיים מיום תחילת הפירוק, יראו את הנכסים כאילו חולקו בתום אותה תקופה, ובלבד שהמנהל רשאי להאריך את התקופה האמורה אם הוכח להנחת דעתו שהחלוקה לא הושלמה כאמור מחמת סיבה סבירה."

(ב1) הוראות סעיף זה יחולו גם בפירוק איגוד מקרקעין

(ב2) – (ג)...



# סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין

## העברת זכות במקרקעין אגב פירוק איגוד

(א) מכירת זכות במקרקעין של איגוד (בסעיף זה - האיגוד המתפרק) וכן הקניית זכות באיגוד של איגוד מתפרק תהיה פטורה ממס,

אם נתמלאו כל אלה:

(1) המכירה או הפעולה באיגוד נעשו אגב פירוק האיגוד המתפרק;

(2) לא ניתנה תמורה בעד הזכות;

(3) הזכויות במקרקעין או הזכויות באיגוד הוקנו לבעלי הזכות באיגוד המתפרק באותה מידה שבה היו להם זכויות באיגוד המתפרק;

(4) (נמחקה);

(5) ייעודה של הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד לא שונה למלאי עסקי, בעת המכירה או הקניה, לפי העניין;

(6) בתקופה שקדמה לפירוק לא הייתה באיגוד המתפרק הקצאה מטיבה;

(7) הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד לא נרכשו בידי האיגוד בתקופה שקדמה לפירוק.

# סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין

## סעיף 71 לחוק - המשך

- (ב) על אף הוראות סעיף קטן (א), בפירוק איגוד אשר הפך לאיגוד מקרקעין ביום כ"א בחשון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) או לאחריו יחולו הוראות סעיף 93 לפקודה.
- (ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע סוגי איגודי מקרקעין נוספים שעליהם יחולו הוראות סעיף קטן (ב), וכן את התיאומים הנדרשים בשל קביעה כאמור.
- (ד) בסעיף זה –

**"הקצאה"** – כמשמעותה בהגדרה "פעולה באיגוד" שבסעיף 1;

**"הקצאה מטיבה"** – הקצאה, אחת או יותר, למעט הקצאה במועד התאגדותו של איגוד, שמתקיימים לגביה שניים אלה:

- (1) ההקצאה היא לבעלי זכויות באיגוד, או למי שאינו בעל זכויות באיגוד ואשר בשל ההקצאה כאמור היה לבעל זכויות בו, במישרין או בעקיפין;
  - (2) בעקבות ההקצאה שונו זכויותיהם של בעלי הזכויות באיגוד, כולם או חלקם, במישרין או בעקיפין, בשיעור של 10% או יותר;
- "התקופה שקדמה לפירוק"** – תקופה של ארבע שנים שסיומה ביום שבו הוחל בפירוק האיגוד המתפרק.

# סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין

## תקנה 27(ב) לתקנות מס רכישה

- "מכירת זכות במקרקעין מאיגוד ליחיד, אם הזכות הייתה בבעלותו ביום הפרסום ברשומות של תקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה) (תיקון), התשמ"ג-1983, והמכירה פטורה ממס על פי סעיף 71 לחוק – פטורה ממס רכישה." (27/07/83).
- בהתאם לנוסח - הפטור ממס יוענק רק כאשר הועברו "זכויות במקרקעין" אגב פירוק ולא כאשר מועברים "זכויות באיגוד מקרקעין" (פס"ד רוגובין – הפטור יינתן בשניהם)

## תקנה 27(ג) לתקנות מס רכישה

- בפירוק שרשרת איגודים עד העברת המקרקעין לידי היחיד, פטורה אף היא ממס רכישה באותם התנאים של תקנה 27(ב) (רק אם הזכויות במקרקעין היו בידי האיגוד ביום 27 ביולי 1983) ובהתקיים תנאי נוסף - **כל שרשרת הפירוקים עד ליחיד התבצעה תוך שישה חודשים ממועד העברת המקרקעין הראשונה אגב הפירוק.**

# סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין

## סעיף 71א – מיסוי הרווח הנוסף בפירוק

- סעיף 71א לחוק חל רק כאשר מתבצע פירוק חברה והעברת המקרקעין לבעלי המניות בפטור ממס לפי סעיף לחוק 71.
- הסעיף נועד לצמצם את ההפרש שנוצר בין המחיר המקורי שבו רכש הבעלים את מניות החברה, לבין יתרת שווי הרכישה של המקרקעין, (שווי הרכישה - כפי שנקבע ע"י סעיף 31 לחוק) כאשר הפרש זה יכול לבוא לידי ביטוי לטובת הבעלים ועשוי גם לפגוע בהם.

## רווח נוסף חיובי

- כאשר המקרקעין נרכשו ע"י החברה במחיר הגבוה מהמחיר המקורי של המניות, המשמעות היא שיתרת העודפים מימנה את המקרקעין ולכן בעת הפירוק, העברת המקרקעין לבעלי המניות בפטור ממס לפי סעיף 71 לחוק מהווה למעשה התחמקות ממס על הדיבידנד שהיה צריך להיות משולם לבעלי המניות אילו העודפים היו נמשכים כדיבידנד ולא כמקרקעין.

# סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין

## סעיף 71א – מיסוי הרווח הנוסף בפירוק

### רווח נוסף שלילי

- כאשר המקרקעין נרכשו ע"י החברה במחיר נמוך מהמחיר המקורי של המניות, נוצר מצב שבו בעל המניות **מאבד את עלות המניות ברגע שמוכר את המקרקעין** שהגיעו אליו בפטור ממס לפי סעיף 71 לחוק בעת פירוק החברה. [הסיבה לכך היא שברגע שהמקרקעין עולים בפטור ממס לפי סעיף 71 לחוק, המחיר המקורי מופחת (ואף מתאפס כאשר הנכס היחיד הוא המקרקעין) לפי הוראות סעיף 93(ב2) לפקודה וכך מתבטל למעשה ההפסד שהיה יכול להיווצר בפירוק החברה.]
- בעל המניות נשאר עם מבנה ביתרת שווי רכישה נמוך, שנקבע לפי סעיף 31 לחוק, ולא מנצל לטובתו את הסכום הגבוה יותר שבו רכש את המניות.

# סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין

## סעיף 71א – מיסוי הרווח הנוסף בפירוק

- הסעיף חל אך ורק על זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין, שהועברו לפי סעיף 71(א) לחוק לאחר 12/04/05 ושהאיגוד רכשם ביום 01/04/98 ולאחריו.
- רכישה לאחר 12/04/05 של מניות איגוד, שרכש את נכס המקרקעין לפני 01/04/98 עלולה להביא לידי חבות מס גבוהה ללא אפשרות ניכוי הרווח הנוסף.
- (רכישה לפני ה 12/04/05 תאפשר בעת פירוק איגוד מקרקעין, לקבל את שווי רכישת המניות בעת מכירת הזכות במקרקעין שהתקבלה אגב פירוק לפי סעיף 31(ב) לחוק מיסוי מקרקעין)
- פתרון אפשרי במקרים מסוימים – החלטת מיסוי 49/08

# סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין

הוראות מעבר לפי סעיף 96 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016

שלילת הוראות סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין – החל מיום 1.1.2017, הוראות סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין המאפשרות להעביר זכות מקרקעין מאיגוד לבעלי הזכויות באיגוד אגב פירוק האיגוד בהתאם לתנאים בסעיף האמור, לא יחולו על דירה שהועמדה לשימוש בעל המניות המהותי, לתקופה כלשהיא, לאחר 1.1.2015. כך לדוגמא, על דירה שהועמדה לשימוש בעל המניות המהותי בשנים 2010 עד 2013 והושבה לשימוש החברה בשנת 2014, ניתן יהיה להחיל את הוראות סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין. אולם, על דירה בבעלות חברה שהועמדה לשימוש בעל המניות המהותי בשנת 2016, גם אם הושבה לשימוש החברה בתום שנת 2016, לא ניתן להחיל את הוראות סעיף 71 האמור החל מיום 1.1.2017.

# הוראת השעה במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית

תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת 2025 (מיסוי רווחים לא מחולקים), התשפ"ה-2024

- **ההוראה חלה על "חברת מעטים"** כהגדרתה בסעיף 76 לפקודה, שהינה תושבת ישראל. (שהיא בשליטתם של חמישה בני אדם לכל היותר ואיננה בת חברה ולא חברה שיש לציבור עניין ממשי בה)
- אם חברת המעטים מוחזקת בידי בעל מניות שאינו תושב ישראל או שהוא תושב חוזר ותיק/עולה חדש – יש לפנות לאישור המנהל.
- **ההוראה** המאפשרת להעביר את נכסי החברה מחברת מעטים לבעלי המניות בה במהלך שנת 2025 ב-2 מסלולים:
  1. מסלול פירוק מלא של החברה.
  2. מסלול העברת הנכס ללא פירוק לבעל מניות מהותי בה.
- בכל אחד מהמסלולים שבהוראת השעה, נקבע מנגנון מיסוי במועד הפירוק או העברת הנכס, תוך דחיית מס של חלק שווי הנכסים המועברים, אשר עולה על רווחי החברה המתפרקת או על יתרת המחיר המקורי של הנכס המועבר, עד למכירתם בעתיד על ידי בעלי המניות.
- כמו כן נקבעו הוראות לחיוב במס של בעלי המניות בעת המכירה העתידית של הנכסים המועברים מהחברה.

## מסלול פירוק מלא של החברה

- במידה ונבחר מסלול פירוק, על הפירוק להיעשות בהתאם ובכפוף לכל דין.
- במסגרת הליך הפירוק, הנכסים וההתחייבויות, ככל שישנן, הועברו לבעלי המניות בחברה בהתאם לחלקם היחסי בזכויות בחברה.
- נכסי ו/או ההתחייבויות החברה המועברים, כאמור לעיל, יועברו לבעלי המניות פרו-ראטה בכל נכס ונכס ובכל התחייבות והתחייבות (מושע).
- העברת הנכסים לבעלי המניות תתבצע מבלי לשנות את ייעודם של הנכסים אגב ההעברה.
- החברה ובעלי המניות יגישו בקשה מפורשת להחלת הוראת השעה בטופס 171.

# מסלול פירוק מלא של החברה

- כאשר נבחר מסלול הפירוק בהוראת השעה, לא יחולו הוראות סעיף 93 לפקודה ובלבד שהפירוק החל בשנת המס 2025 **ושולם בשלו מלוא המס עד תום שנת 2025.**
- **כלל** נכסי החברה, סכומי הכסף שנותרו בה והתחייבויותיה יועברו לבעלי המניות בה בהתאם לחלקם היחסי בזכויות החברה וזאת ללא שינוי ייעודם של הנכסים אגב העברה זו, **כאשר לא יראו בהעברת התחייבויות החברה לבעלי המניות אגב הפירוק, כתמורה בעד הפירוק.**
- כל בעל מניות **יחויב במס כדיבידנד לפי סעיף 2(4) לפקודה, בגין הרווחים הראויים לחלוקה של החברה,** כהגדרתם בסעיף 94 לפקודה, בהתאם לשיעור החזקתו בחברה.
- העברת סכומי כסף ונכסי החברה מעבר לסכום שחויב במס כאמור, לא תחויב במס לפי הפקודה או לפי חוק מיסוי מקרקעין והעברת זכויות במקרקעין כאמור תהיה פטורה ממס רכישה.
- הפסדים וזיכויים לצורכי מס – אינם נכסים הניתנים להעברה לבעלי המניות במסגרת הפירוק.

## מסלול פירוק מלא של החברה

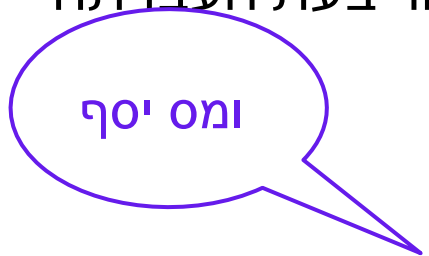
- בהעברת זכות במקרקעין לבעל המניות **יחול מע"מ בשיעור אפס** ובלבד שאם נוכה מס תשומות על ידי החברה בשל רכישת הזכות או השבחתה, או שהמקרקעין שימשו את החברה כמלאי או ציוד, מכירת הזכות בעתיד ע"י בעל המניות תחויב במס ערך מוסף.
- הנכסים המועברים במסגרת הפירוק, יועברו בעלותם (ולא בשווים), כאשר בעלי המניות רשאים לבחור באחת מ-2 חלופות (שתחול על כולם), לעניין ודרך חישוב עלות **כלל הנכסים** המועברים כדלקמן:
  1. לפי עלות כל אחד מהנכסים כפי שהיו בחברת המעטים אלמלא הועברו (כניסה לנעלי החברה).
  2. לפי עלות המניות בידי בעל המניות כשהיא מוכפלת ביחס שבין שווי כל אחד מהנכסים המועברים לשווי כלל הנכסים המועברים במועד העברת הנכסים.  
*יודגש - לכל בעלי מניות - הבחירה בין החלופות תהיה אחידה לגבי כלל הנכסים המועברים.*
  3. **יום הרכישה** של הנכס המועבר יהא בהתאם ליום רכישתו כפי שהיה בחברת המעטים ללא תלות בחלופה שנבחרה לעניין עלות הנכס שהועבר.

# מסלול פירוק מלא של החברה

- בעת מכירת זכות במקרקעין שהועברה לבעל המניות במסלול זה, תתבצע חלוקה לינארית של השבח הריאלי שנוצר, כאשר התקופה שעד למועד סיום הפירוק **תחויב במס שולי הגבוה ביותר לפי סעיף 121 לפקודה (47%)** ואילו על היתרה יחול חיוב במס בהתאם לסעיף 48א לחוק מיסוי מקרקעין.

• במכירת מלאי שהוצרך בפירוק על ידי בעל המניות - לא תתבצע חלוקה לינארית וכל הרווח יחויב במס של 15%...

- במכירת דירת מגורים שהועברה אגב הפירוק או במכירת דירת מגורים שהייתה נכס אחר בעת העברתה אגב הפירוק, לא יחולו הוראות פרק חמישי 1 לחוק ולא יחול חישוב לינארי מוטב.



## מסלול פירוק מלא של החברה

- כאשר מדובר במכירת נכס לו זכאי בעל המניות להקלה ממס ו/או פטור המהווה דחיית מס: לדוג' פטור לפי 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.
- **המשמעות היא, 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.**

# מסלול פירוק מלא של החברה

## הפסדים צבורים בידי בעל המניות

עמדת רשות המיסים הינה, כי הפסד הון הקיים בידי בעל המניות יותר קיזוזו, רק כנגד סכום רווח ההון ממכירת הנכסים שהועברו אגב הפירוק במסגרת החלת הוראת השעה, **המיוחס לתקופה החל ממועד סיום הפירוק (בשיעור מס של 25%) ולא כנגד חלק הרווח המיוחס לתקופה ממועד הרכישה ועד למועד סיום הפירוק (בשיעור מס של 47%).**

## לא יחולו שיעורי מס היסטוריים

## כאשר ישנם בעלי מניות שאינם יחידים

על בעלי הזכויות להגיש למנהל הצהרה כי העברת הנכסים לחברה המחזיקה בחברת המעטים במישרין, נעשית במסגרת תוכנית כוללת שבסופה יועברו כל הנכסים ליחיד, התוכנית תושלם והמס ישולם עד סוף 2025, לרבות מתן ערבות להנחת דעת המנהל או פקיד השומה, להבטחת תשלום המס.

**אי עמידה בתנאים – ביטול ההקלות וחיוב במלוא המס בתוספת ה"ה וריבית מהמועד שבו החברה הייתה חייבת לשלם.**

## מסלול העברת הנכס ללא פירוק לבעל מניות מהותי בה

- הוראת השעה מאפשרת לבעל מניות מהותי לקבל נכסים (כהגדרתם בסעיף 103 לפקודה\*) מאת החברה גם ללא פירוק החברה, כאשר שיעור החזקתו בנכסים המתקבלים יהיה בהתאם לשיעור החזקתו של בעל המניות בכלל הנכסים בחברה.
- "נכס" - כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל;
- העברת הנכס תיחשב כהכנסה לפי סעיף 2(4) לפקודה בידי בעל המניות המהותי, בהתאם לגובה יתרת שווי הרכישה ביום ההעברה לפי חוק מיסוי מקרקעין (או יתרת המחיר המקורי של הנכס לפי הפקודה לפי העניין), לא ניתן לקזז יתרת זכות העומדת לבעל המניות המהותי - **והמס ישולם בשנת 2025**.
- ככל שהנכס נרכש לפני 31/12/2023, תנוכה מההכנסה המיוחסת לבעל המניות המהותי, יתרת הלוואה ממוסד כספי (כהגדרתו בחוק מע"מ) בלבד, שנרשם כנגדה שעבוד על הנכס עד למועד זה, וכאשר הנכס נרכש לאחר 01/01/2024 תנוכה הלוואה כאמור ובלבד שהשעבוד נרשם בסמוך למועד רכישת הנכס.

## מסלול העברת הנכס ללא פירוק לבעל מניות מהותי בה

- הפטור לגבי מס שבת, רכישה ומע"מ – זהה למסלול פירוק החברה בשינויים המחוייבים.

(**יחול מע"מ בשיעור אפס** ובלבד שאם נוכה מס תשומות על ידי החברה בשל רכישת הזכות או השבחתה, או שהמקרקעין שימשו את החברה כמלאי או ציוד, מכירת הזכות בעתיד ע"י בעל המניות תחויב במס ערך מוסף)

- יום ושווי הרכישה של הנכס המועבר

במסלול זה גובה ההכנסה שתיזקף לבעל המניות בהעברת נכס נדל"ן יהווה שווי הרכישה של הנכס ביום ההעברה ומועד הרכישה יהיה מועד רכישתו בידי חברת המעטים.

- מכירת הנכס בעתיד בידי בעל המניות המהותי – זהה למסלול פירוק החברה בשינויים המחוייבים.

תתבצע **חלוקה לינארית** של השבח הריאלי שנוצר, כאשר התקופה שעד למועד סיום הפירוק **תחויב במס שולי הגבוה ביותר לפי סעיף 121 לפקודה (47%)** ואילו על היתרה יחול חיוב במס בהתאם לסעיף 48א לחוק מיסוי מקרקעין.

# האם כדאי לנצל את הוראת השעה?

## בבעלות החברה דירת מגורים

- אם הדירה שימשה את בעל המניות המהותי לאחר 2015:
  - × אין אפשרות לקבל פטור לפי סעיף 71 לחוק (ואז ישולם גם מס רכישה).
  - ✓ יש אפשרות לקבל פטור לפי הוראת השעה ולא ישולם מס רכישה.
- דירה שלא שימשה את בעל המניות המהותי לאחר 2015 (מנגנון סעיף 72ב לחוק):
  - ✓ פירוק לפי סעיף 71 – יש לשלם מס חברות על התקופה שהדירה הייתה בחברה (בצירוף ה"ה וריבית ליום המכירה).
  - × פירוק לפי הוראת השעה – אין פטור ואין לינארי מוטב - שיעור המס יהיה לפי חישוב לינארי (47% / 25%).
- אם מתקיים החריג בסעיף 72ב לחוק (החברה הייתה איגוד מקרקעין מיום הקמתה או מתאריך 01/01/85 לפי המאוחר)
  - ✓ לאחר פירוק רגיל - ניתן לקבל פטור ממס / לינארי מוטב במכירת הדירה בעתיד ע"י בעל המניות.
  - × לאחר פירוק לפי הוראת השעה - לא ניתן לקבל פטור ממס / לינארי מוטב במכירת הדירה בעתיד.

# האם כדאי לנצל את הוראת השעה?

## יום רכישת המקרקעין ויום רכישת מניות החברה המתפרקת

- כאשר המקרקעין נרכשו לפני 01/04/1998:
  - ✓ פירוק לפי סעיף 71 - אין חבות ב"רווח נוסף" לפי סעיף 71א, על גובה העודפים שמימנו את הנכס.
  - ✗ פירוק לפי הוראת השעה - ישולם דיבידנד לפי סעיף 2(4) לחוק בגובה הרר"ל.
- כאשר המקרקעין נרכשו לאחר 01/04/1998:
  - ✓ פירוק לפי סעיף 71 - תשלום המס על "רווח נוסף" לפי סעיף 71א, ניתן לדחייה לתשלום בעתיד.
  - ✗ פירוק לפי הוראת השעה - ישולם דיבידנד לפי סעיף 2(4) לחוק בגובה הרר"ל - **בשנת 2025**.
- כאשר המקרקעין נרכשו לפני 01/04/1998 אך המניות נרכשו לאחר 2005:
  - ✗ פירוק לפי סעיף 71 - שווי הרכישה של המקרקעין בעתיד, כניסה לנעלי החברה בלבד (סעיף 31א).
  - ✓ פירוק לפי הוראת השעה - שווי הרכישה של המקרקעין בעתיד, ניתן לבחירה: שווי המקרקעין / עלות המניות

# האם כדאי לנצל את הוראת השעה?

## היבטים נוספים

• כאשר החברה הינה "עוסק" בחוק מע"מ אך בעל המניות איננו "עוסק" (ולא יכל להירשם ככזה)

x פירוק לפי סעיף 71 – אין תחולה לסעיף 30(15) ותקום חבות במע"מ בפירוק (למעט במקרים ספציפיים).

✓ פירוק לפי הוראת השעה – מע"מ 0 בפירוק (אם נוכה מע"מ תשומות ע"י החברה, בעל המניות יחויב בעתיד).

## מס היסטורי

✓ פירוק לפי סעיף 71 – נכס שנרכש בחברה לפני 01/04/1961 יחויב במכירה בעתיד במס היסטורי.

x פירוק לפי הוראת השעה – שיעור המס יהיה לפי חישוב לינארי (25% / 47%).

✓ העברת נכסים נוספים פרט למקרקעין.

✓ שליפת נכס מקרקעין ללא פירוק.

(א) הוראות סעיף 93 לפקודה לא יחולו בפירוק של חברת מעטים כהגדרתה בסעיף 5(ו) (בסעיף זה – החברה בפירוק), שהחל בשנת המס 2025 ושולם בשלו מלוא המס עד תום שנת המס 2025, והוראות סעיף קטן (ב) יחולו בהתקיים כל אלה:

- (1) נכסי החברה או הפעילות הועברו לבעלי המניות בחברה, בהתאם לחלקם היחסי בזכויות בחברה, ולא שונה ייעודם אגב המכירה;
  - (2) החברה ובעלי המניות ביקשו כי יחולו הוראות סעיף זה על הליכי הפירוק;
  - (3) במהלך הליכי הפירוק הועברו לבעלי המניות כל נכסי החברה וסכומי הכסף שנתרו בחברה בהתאם לשיעור זכויותיהם בה.
- (ב) בחרה החברה בפירוק כאמור בסעיף קטן (א), יחולו הוראות אלה:

(1) העברת סכומי הכסף ונכסי החברה מהחברה בפירוק לבעלי מניותיה, בהתאם לשיעור זכויותיהם בה, עד גובה הרווחים הראויים לחלוקה, כהגדרתם בסעיף 94 לפקודה, תחויב במס בידי בעלי המניות לפי סעיף 42(4) לפקודה, ועל הרווחים הראויים לחלוקה עד המועד הקובע, כהגדרתם בסעיף 94(א2) לפקודה, יחול מס בשיעור הקבוע בסעיף האמור;

(2) העברת סכומי הכסף ונכסי החברה בפירוק לבעלי מניותיה, בסכום העולה על הסכום שחויב במס לפי פסקה (1), בהתאם לשיעור זכויותיהם בה, לא תחויב במס לפי הפקודה או לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963<sup>3</sup> (להלן – חוק מיסוי מקרקעין), ובלבד שהנכס המועבר לא שינה את ייעודו אגב ההעברה, כאמור בסעיפים 85 ו-100 לפקודה ובסעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין; המכירה תהיה פטורה ממס רכישה כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין;

(3) לא יראו בהעברת ההתחייבויות של חברה בפירוק שעוברות לבעל המניות אגב הפירוק כתמורה בעד הפירוק;

(4) במכירת נכס שהועבר לבעל המניות אגב פירוק, יחולו הוראות אלה:

(א) לעניין הפקודה ולעניין חוק מיסוי מקרקעין, המחיר המקורי של נכס שהועבר לבעל המניות ויתרת המחיר המקורי, שווי הרכישה ויום הרכישה, הכול לפי העניין, יהיו לפי אחד מאלה, לפי בחירת הנישום, ובלבד שבחירת הנישום תחול לגבי כלל הנכסים:

- (1) כפי שהיו בחברת המעטים אילו לא הועבר הנכס;
- (2) המחיר המקורי של מניות חברת המעטים בידי בעל המניות כשהוא מוכפל ביחס שבין שווי הנכס המועבר לשווי כלל הנכסים המועברים.

(ב) על אף האמור בפקודה ובחוק מיסוי מקרקעין, בהעברת נכס החברה שאינו מלא, על רווח ההון הריאלי שעד יום ההעברה או על השבח הריאלי שעד יום ההעברה, יחול חיוב במס בשיעור המס הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121 לפקודה, ועל יתרת השבח הריאלי או יתרת רווח ההון הריאלי שמיום ההעברה ועד ליום המכירה, יחול מס בשיעור הקבוע בסעיף 91 לפקודה או בסעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין, לפי העניין;

(ג) היה הנכס שהועבר דירת מגורים, לא יחולו במכירת הדירה הוראות פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין;

(א) (5) הייתה החברה בפירוק חברה שיש לה בעלי מניות שאינם יחידים, יחול האמור בפסקאות (1) עד (4) (להלן – הוראות הפירוק), רק אם בעלי הזכויות בחברה הגישו למנהל הצהרה ולפיה העברת הנכסים מחברת המעטים לחברה המחויקה בה במישרין (להלן – החברה המחויקה) נעשת במסגרת תוכנית כוללת שבסופה יועברו כלל הנכסים ליחיד ושולם המס המתחייב עד תום שנת 2025, ומסרו ערבות, להנחת דעת המנהל או פקיד השומה, לפי העניין, לתשלום המס כאמור בפסקת משנה (ב), ולא יחול חיוב במס נוסף על מי מהחברות המחויקות או בעלי מניותיה מעבר למס החל לפי הוראות הפירוק; לעניין זה –

“פקיד שומה” – כהגדרתו בפקודה;

“מנהל” – כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין.

(ב) לא התקיים התנאי שהוצהר עליו כאמור בפסקת משנה (א), לא יחולו הוראות הפירוק, והחברה ובעלי מניותיה יחויבו בתשלום המסים אשר היו חייבים בהם אילו לא חלו הוראות הפירוק, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מהמועד שבו הייתה החברה חייבת לשלמו אילו לא חלו לגביה הוראות הפירוק, עד מועד התשלום בפועל.

(ג) הועבר נכס כהגדרתו בסעיף 103 לפקודה לידי בעל מניות מהותי בחברת מעטים בתקופה הקובעת כהגדרתה בסעיף 5(ב), שלא אגב פירוק החברה כאמור בסעיף קטן (א), רשאי בעל המניות המהותי לבחור כי יחולו הוראות אלה:

(1) יראו את העברת הנכס כהכנסתו של בעל המניות המהותי לפי סעיף 42(4), וסכום ההכנסה יהיה בגובה יתרת שווי הרכישה ביום ההעברה או יתרת המחיר המקורי ביום ההעברה, לפי העניין, ולגבי נכס שנרכש לפני י"ט בטבת התשפ"ד (31 בדצמבר 2023), בניכוי יתרת הלוואה ממוסד כספי בלבד שנרשם כנגדה שעבוד על הנכס עד למועד האמור; ולגבי נכס שנרכש החל מיום כ' בטבת התשפ"ד (1 בינואר 2024) – בניכוי יתרת הלוואה ממוסד כספי בלבד, ובלבד שנרשם כנגדה שעבוד על הנכס בסמוך למועד רכישת הנכס כאמור; לעניין זה, “מוסד כספי” – כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף;

(2) הוראות סעיף קטן (ב) יחולו בשינויים המחויבים.

(ד) לעניין חוק מס ערך מוסף, על העברת זכות במקרקעין לידי בעל מניות בחברת המעטים לפי סעיפים קטנים (א) או (ג), יחול מס בשיעור אפס, ובלבד שאם נוכח מס תשומות 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.

<sup>3</sup> ס"ח התשכ"ג, עמ' 156.

(ה) שר הארצה, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות לביצוע סעיף זה וכן תנאים ותיאומים, לרבות לעניין מחיר מקורי, יום רכישה, קיזוז הפסדים, חישוב העודפים וחישוב רווח ההון.

(ו) בסעיף זה –

“בעל מניות מהותי” – כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה;

“חברת מעטים” – כהגדרתה בסעיף 5(ו);

“חוק מס ערך מוסף” – חוק מס ערך מוסף, התשל”ו-1975<sup>4</sup>;

“יתרת השבח הריאלי” – ההפרש שבין השבח הריאלי ובין השבח הריאלי עד יום ההעברה;

“יתרת רווח ההון הריאלי” – ההפרש שבין רווח ההון הריאלי ובין רווח ההון הריאלי עד יום ההעברה;

“רווח ההון הריאלי שעד יום ההעברה” – חלק רווח ההון הריאלי שיחסו לכלל רווח ההון הריאלי הוא כיחס שבין התקופה שמיום הרכישה ועד יום ההעברה ובין התקופה שמיום הרכישה ועד יום המכירה;

“שבח ריאלי עד יום ההעברה” – החלק מהשבח הריאלי שיחסו לכלל השבח הריאלי הוא כיחס שבין התקופה שמיום הרכישה ועד יום ההעברה ובין התקופה שמיום הרכישה ועד יום המכירה.

7 בתקופה של ארבע שנים מיום תחילתו של חוק זה, ידווחו שר הארצה הכלכלן הראשי במשרד הארצה והממונה על התקציבים במשרד הארצה, לוועדת הכספים של הכנסת, לא יאוחר מ-31 במרץ בכל שנה, על יישום הוראות החוק, ובכלל זה על כל אלה:

(1) נתונים בדבר הכנסות המדינה מהוראות סעיפים 62א, 77 וסימן ג’ לפרק חמישי בחלק ד’ של הפקודה, כנוסחם בחוק זה, לרבות בחלוקה לפי תוספת למס בהתאם לסעיף 81 לפקודה, כנוסחו בחוק זה, ודיבידנד שחולק לפי 81ב(ב)3 לפקודה, כנוסחו בחוק זה;

(2) מספר החברות שנגבה מהן המס בפילוח לפי פסקה (1);

(3) נתונים בדבר הכנסות המדינה מחברות שהתפרקו בהתאם להוראות סעיף 6;

(4) מספר החברות ששיעור הרווחיות שלהן עולה על 25% לפי סעיף 62א לפקודה, כנוסחו בחוק זה, וכן מספר המועסקים בחברות האמורות;

(5) נתונים בדבר הכנסות המדינה מחוק זה בשנת 2025;

(6) נתונים בדבר השפעת החוק על המשק, ובכלל זה השפעה בהיבטים תאגידיים, כלכליים ומיטויים.

בצלאל סמוטריץ’  
שר הארצה

בנימין נתניהו  
ראש הממשלה

אמיר אוחנה  
יושב ראש הכנסת

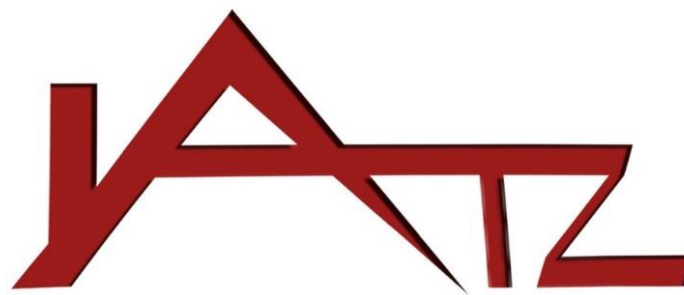
יצחק הרצוג  
נשיא המדינה

7 דיווח לכנסת –  
הוראת שעה

<sup>4</sup> ס”ח התשל”ו, עמ’ 52.

# תודה רבה על ההקשבה!

אהרון צ'יסמדיה עורך דין (רו"ח)  
Aharon Tzismadia Adv. (c.p.a)



השחם 30 קומה 3 פתח-תקוה ■ טל': 03-9130600/1 נייד: 050-6209895 ■ פקס: 03-9333252 ■ [www.atz-law.co.il](http://www.atz-law.co.il)