



החטיבה המקצועית

החלטת מיסוי 5548/11

תחום החלטת המיסוי: חלק ה-2 לפקודת מס הכנסה - שינויי מבנה, מיזוגים

ופיצולים

הנושא: הפרה של הוראות סעיף 104א לפקודה - ישום סעיף 104ז(ב) לפקודה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. יחיד תושב ישראל (להלן: "הנישום") העביר מניות שהוחזקו על ידו בחברה נסחרת בבורסה (להלן: "המניות המועברות") לחברה פרטית חדשה המוחזקת בבעלותו המלאה (להלן: "החברה הקולטת"), וזאת תמורת הקצאת מניות בלבד (להלן: "המניות המוקצות") ובהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה (להלן: "שינוי המבנה").
2. לאחר שמונה חודשים ממועד העברת המניות המועברות לחברה הקולטת, מכרה החברה הקולטת חלק עיקרי מהמניות המועברות, וזאת בניגוד לקבוע בסעיף 104א(א)(2) לפקודה כי החברה הקולטת תמשיך ותחזיק בנכס שהועבר אליה במשך שנתיים לפחות מיום העברה (להלן: "ההפרה").

פרטי הבקשה:

1. לאשר, כי לא יראו בהפרה כהפרת הוראות סעיף 104א לפקודה ביחס למניות המועברות שטרם נמכרו.
2. לחייב את הנישום במס בגין מכירת המניות המועברות על ידי החברה הקולטת (להלן: "המניות המועברות הנמכרות") לפי השווי הגבוה מבין השווי ביום העברה לשווי ביום ההפרה.
3. לאשר, כי לאחר ההפרה, המחיר המקורי לצרכי מס של המניות המועברות הנמכרות בידי החברה הקולטת, והמחיר המקורי לצרכי מס של המניות שהוקצו בחברה הקולטת בגין לנישום במסגרת שינוי המבנה, יהא השווי שנקבע כאמור בסעיף 2 לעיל.
4. לאשר, כי במידה ויקבע השווי לעניין הפרה לפי השווי במועד ההפרה, לא יוטלו חיובי ריבית והפרשי הצמדה מיום העברה ועד למועד ההפרה, בגין המס שהנישום חייב בשל ההפרה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע, כי לעניין הוראות סעיף 104א לפקודה יראו בכל אחת מהמניות המועברות שהועברו במסגרת שינוי המבנה לחברה הקולטת כ"נכס מועבר". לפיכך, מכירת המניות המועברות הנמכרות תחשב כהפרה של הוראות סעיף 104א לפקודה רק לגבי המניות שנמכרו. על ההפרה כאמור יחולו הוראות סעיף 104ז(ב) לפקודה והוראות החלטת המיסוי.



החטיבה המקצועית

אירוע המס בידי הנישום בשל ההפרה:

2. נקבע, כי העברת המניות המועברות הנמכרות במסגרת שינוי המבנה לחברה הקולטת תחשב כמכירה חייבת במס בידי הנישום וההטבות במס הקבועות בחלק ה-2 לפקודה, אשר ניתנו בגין מניות אלו לנישום ביום העברה, יבוטלו למפרע ממועד נתינתן.
3. נקבע, כי יום המכירה יהא יום ההעברה (ולא יום ההפרה) (להלן: "מועד אירוע המס"). בהתאם לכך, לעניין חישוב רווח ההון והמס המתחייב ממנו לא יינתן ניכוי, קיזוז, הפסד, פטור, פריסה וזיכוי כלשהם, שלא היה זכאי להם הנישום במועד אירוע המס. כמו כן נקבע, כי שיעור המס יהא שיעור המס החל על הנישום במועד אירוע המס.
4. נקבע, כי לעניין חישוב רווח ההון בהפרה כאמור לעיל, תקבע התמורה לפי שווי השוק של המניות המועברות הנמכרות ביום ההעברה או במועד ההפרה, לפי הגבוה מביניהם. משווי השוק שיקבע כאמור, לא יופחתו בשום מקרה, הוצאות ו/או ניכויים שלא היו לנישום בעסקת העברת המניות המועברות הנמכרות לחברה הקולטת במועד אירוע המס. כמו כן הובהר, כי גם אם יקבע, כי התמורה היא לפי שווי השוק במועד ההפרה, לא יחול שינוי במועד אירוע המס בידי הנישום (שיוותר ביום העברת המניות המועברות לחברה הקולטת).
5. נקבע, כי לעניין חישוב רווח ההון בהפרה כאמור לעיל, המחיר המקורי ויום הרכישה של המניות הנמכרות בידי הנישום יהא המחיר המקורי ויום הרכישה של המניות כאמור, כפי שהיה בידי הנישום לפני שינוי המבנה.
6. נקבע, כי לעניין תשלום המס בשל רווח ההון בהפרה, במידה והתמורה תקבע לפי שווי השוק במועד העברה, הנישום ישלם את המס בגין רווח ההון בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א) לפקודה ממועד העברה ועד למועד תשלום המס. במידה והתמורה תקבע לפי שווי השוק במועד ההפרה, הנישום ישלם את המס בגין רווח ההון בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כאמור שנצברו רק מיום ההפרה ועד למועד תשלום המס.
7. נקבע, כי לאחר ההפרה ותשלום המס בגינה על ידי הנישום, המחיר המקורי של המניות שהוקצו בחברה הקולטת בגין המניות המועברות הנמכרות, יהיה השווי שנקבע למניות המועברות הנמכרות כאמור בסעיף 4 לעיל. יום הרכישה של המניות שהוקצו כאמור, יהיה מועד העברה או מועד ההפרה, כפי שנקבע לעניין שווי השוק כאמור לעיל (כלומר, אם נקבע שווי השוק לפי מועד העברה יהיה יום הרכישה מועד העברה ובהתאם לכך, אם נקבע שווי השוק לפי מועד ההפרה יהיה יום הרכישה מועד ההפרה).
8. נקבע, כי הנישום יגיש לפקיד השומה תוך 30 יום ממועד מכירת המניות המועברות הנמכרות דוח מתקן (להלן: "הדוח המתקן") לשנת המס בה חל מועד העברה וידווח על ההפרה של הוראות סעיף 104א לפקודה בגין המניות המועברות הנמכרות. נקבע, כי פקיד השומה יהא רשאי בתוך שלוש שנים מתום השנה שבה נמסר לו הדוח המתקן לבדוק אותו ולקבוע שומה לגביו. כמו כן הובהר, כי אין באמור לעיל כדי לפגוע בסמכויות פקיד השומה לגבי הכנסותיו האחרות של הנישום.



החטיבה המקצועית

אירוע המס בידי החברה הקולטת במכירת המניות הנמכרות:

9. נקבע, כי לאחר ההפרה ותשלום המס בגינה על ידי הנישום, המחיר המקורי של המניות המועברות הנמכרות בידי החברה הקולטת, לצורך חישוב רווח ההון במכירת המניות על ידה, יהיה השווי שנקבע למניות הנמכרות כאמור בסעיף 4 לעיל. יום הרכישה של המניות המועברות הנמכרות בידי החברה הקולטת יהיה מועד העברה או מועד ההפרה, כפי שנקבע לעניין שווי השוק כאמור לעיל, וזאת בהתאם לקבוע בסעיף 104(ב)(2) סיפא לפקודה (כלומר, אם נקבע שווי השוק לפי מועד העברה יהיה יום הרכישה מועד העברה ובהתאם לכך, אם נקבע שווי השוק לפי מועד ההפרה יהיה יום הרכישה מועד ההפרה).
10. נקבע, כי החברה הקולטת תדווח תוך 30 יום ממועד מכירת המניות המועברות הנמכרות לפקיד השומה, על המכירה כאמור, והכל בהתאם להוראות סעיף 91(ד) לפקודה והוראות החלטת מיסוי זו.

כללי:

11. הובהר, כי העברת המניות המועברות הנמכרות לחברה הקולטת במועד ההעברה נעשתה בתמורה להון מניות ופרמיה כנדרש בסעיף 104 לפקודה, ואין בביצוע ההפרה כדי לשנות עובדה זו. כלומר, בשום מקרה לא יתוקנו דוחות החברה הקולטת למועד העברה ולא תירשם יתרת חו"ז בעלים ו/או התחייבות אחרת לנישום ומי מטעמו, בגין שינוי המבנה שנעשה.
12. נקבע, כי במידה וסכומים שהתקבלו בידי החברה הקולטת בתמורה למכירת המניות המועברות הנמכרות על ידה, יועברו לנישום, דבר זה יחשב כ"חלוקה" כהגדרתה בחוק החברות, התשנ"ט-1999 ויחולו לגבי החלוקה כאמור הוראות הפקודה הרלבנטיות.
13. הובהר, כי המחיר המקורי ויום הרכישה של המניות המועברות שלא נמכרו על ידי החברה הקולטת והמניות שהוקצו בגינן ביום העברה בחברה הקולטת, יהיו בהתאם לקבוע בסעיפים 104 ו-104 לפקודה, לפי העניין.
14. במסגרת החלטת המיסוי, נקבעו הוראות שונות כגון: מתן ביאור בדוחות הכספיים ובדוחות לצורכי מס של הנישום והחברה הקולטת, אישור מצגים ותנאים נוספים.