

## פירוק תאגידים בפטור ממס - סעיף 93א לפקודה והתקנות

### שהותקנו מכוחו

מאת: רן כהן, רו"ח<sup>1</sup>

#### רקע

במסגרת חוק תכנית החירום הכלכלית לשנות הכספים 2002 ו- 2003 נקבעה הוראת שעה (להלן: "הוראת השעה"), לתקופה שבין ה- 1.7.2002 ל- 31.12.03, לפיה בוטלו כליל תקרות ההכנסה שבשלהן יש לשלם דמי ביטוח לאומי. כתוצאה מכך, ועל מנת להקטין את החבות בדמי ביטוח לאומי, בחרו נישומים רבים - בעיקר בעלי מקצועות חופשיים - להעביר את פעילותם למסגרת משפטית תאגידית.

במסגרת התכנית להבראת כלכלת ישראל לשנות הכספים 2003 ו- 2004 (להלן: "התוכנית הכלכלית"), החליטה ממשלת ישראל להחיל מחדש על נישומי הביטוח הלאומי את התקרות החל מיום 1.7.03 - בכך, למעשה, קוצרה תחולתה של הוראת השעה. בד בבד, ועל מנת לאפשר לאותם נישומים, שבחרו להעניק שירותים במסגרת תאגידית בדמות "חברה", לחזור למצבם המשפטי עובר לביטול תקרות הביטוח הלאומי, חוקק סעיף 93א לפקודה, שתכליתו פירוק החברה האמורה תוך הענקת פטור ממס.

#### הוראות סעיף 93א לפקודה

סעיף 93א לפקודה קובע, כי הוראות סעיף 93 לפקודה והוראות חוק התיאומים בשל אינפלציה לא יחולו בפירוק מרצון של חברה שהתקיימו לגביה התנאים שנקבעו בגוף הסעיף. כך למשל, נקבעה תניה לפיה הפירוק צריך שייחל ויסתיים במהלך שנת המס 2003.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> הכותב - מפקח ארצי במחלקה המקצועית בנציבות מ"ה. תודתי נתונה למר ארז עיני (רו"ח) על הערותיו והארותיו. האמור ברשימה זו הינו על דעתו של המחבר בלבד ואינו מייצג עמדת גורם רשמי כלשהו

<sup>2</sup> בתנאים מסוימים רשאי הנציב לאשר פירוק חברות שיסתיים לאחר שנת המס 2003.

כמו כן, הוראות הסעיף קובעות כי העברת נכסי החברה ופעילותה לבעלי מניותיה, בתנאים מסוימים, לא תחויב במס. עם זאת, רווחים שנצברו באותה חברה, ולא חולקו לבעלי המניות, יהוו הכנסה משכר לפי סעיפים 2(1) או 2(2) לפקודה, לפי העניין, בידיהם (להלן: "הסדר המס").

ראוי לציין כי, הסעיף לא קובע הוראת פטור בשל נכסי מקרקעין שעל מכירתם חלות הוראות חוק מיסוי מקרקעין, ולכן העברת זכויות במקרקעין ו/או זכויות באיגוד מקרקעין יחויבו במס, אך זאת, כמובן, בהתחשב בהוראות סעיף 71 לחוק האמור.

ככלל, הוראות הסעיף האמור תחולנה רק לגבי חברות שהוקמו בתקופה שתחילתה בשנת המס 2002 והמסתיימת ביום 1.7.03. ברם, במידה שמדובר בחברה, שהתאגדה טרם תקופה זו, הסדר המס יחול עליה, במידה שהחברה לא הייתה פעילה ואף לא היו לה נכסים ו/או הכנסות ו/או הוצאות ו/או הפסדים לפני שנת המס 2002 (חברות "מדף").

ראוי לציין כי במידה שהעברת הפעילות העסקית לחברה בוצעה לפי הוראות חלק ה'2 לפקודה, דהיינו – העברת נכסים לחברה תמורת הקצאת מניות בה – לא יראו בפירוק לפי סעיף זה "הפרה" של תקופת המגבלות הקבועה בו.

### **הוראות תקנות מ"ה (הוראות לעניין פירוקים מסויימים), התשס"ד-2003**

במסגרת הסעיף הוענקה לשר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת הרשאה לקבוע הוראות בקשר לאופן ביצוע הוראות הסעיף, ואכן, בשעה טובה ומוצלחת, אושרו ביום 3.12.2003 התקנות לעניין סעיף זה. אסקור, בקצרה, את הוראות התקנות:

- ❖ הוראות הסעיף לא יחולו בפירוק מרצון של חברה שהיא איגוד מקרקעין ו/או חברה תושבת חוץ ו/או חברה משפחתית ו/או חברה שפנקסיה אינם קבילים ו/או חברה שלא הגישה דוחות לפקיד השומה.
- ❖ התקנות קובעות את סכום העודפים, שלצורכי סעיף 93א(א)(6) יש לראותם כהכנסה בידי בעלי המניות – כל אחד לפי חלקו היחסי בנכסי החברה במועד הפירוק. סכום העודפים הוא צירופם של כל הסכומים המפורטים להלן, כפי שהצטברו בחברה עד לתום הליכי הפירוק (להלן: "העודפים"):
  - הכנסתה החייבת של החברה, לפני הניכוי בשל חלוקת העודפים, בניכוי הכנסה ממנה חולק דיבידנד (במידה וחולק דיבידנד שולם כבר מס בשיעור 52%).
  - שבח מקרקעין. שכן, המונח "הכנסה חייבת" אינו כולל בחובו שבח מקרקעין.

- רווחים אחרים, כדוגמת דיבידנד בין חברתי שלא חויב במס לאור הוראת סעיף 126(ב) לפקודה, או רווחים חשבונאיים אחרים.
- יתרת חובה של בעל מניות אשר לא סולקה על ידו, אך למעט יתרת חובה שמקורה בהכנסה שחויבה במס במסגרת החברה (על מנת למנוע כפל מס).
- ❖ הסעיף קובע כי העודפים שנותרו בחברה יחויבו במס נוסף בידי בעלי המניות (לפי שיעור המס השולי). התוצאה היא שנוצר לכאורה "כפל מס", שכן שולם כבר מס חברות בשל אותם העודפים על ידי החברה. לפיכך, נקבעה הוראה מיוחדת בתקנות המעניקה לבעל המניות זיכוי בגובה המס ששילמה החברה בשל העודפים - אך זאת במידה שלחברה הפסד מועבר לשנת המס 2004, שמקורו בעודפים (ראה בהמשך). ראוי לציין כי לא ניתן זיכוי בגין הכנסות החברה מהן חולק דיבידנד.
- ❖ התקנות קובעות כי העודפים יהוו הוצאה בחברה בשנת פירוקה. כפועל יוצא, בחברה שחלות עליה הוראות סעיף 93א לפקודה, לעולם לא תיווצר הכנסה חייבת בשנת הפירוק - שכן, ההכנסה החייבת בשנת הפירוק (חלק מהעודפים) מהווה גם הוצאה בידי החברה. כך, ההכנסה החייבת בחברה בשנת הפירוק, לאחר ניכוי העודפים, תסתכם כדי אפס ו/או סכום שלילי (הפסד). הפסד מועבר לשנת המס 2004 ואשר מקורו בעודפים, ייווצר, אם ורק אם, לחברה עודפים משנת המס 2002.
- ❖ הזיכוי לפי התקנות לא יעלה על סכום המס שבעל המניות חייב בו לפי הוראות סעיף 93א לפקודה. לתשומת לבכם, בעל מניות שאצלו ה- "עודפים" לא יביאוהו לכדי "הכנסה חייבת" - בשל קיזוז הפסדים ו/או פטורים מיוחדים - לא יהא זכאי לדרוש זיכוי ממס ו/או החזר מס בשל מס החברות, ששולם על ידי החברה.
- ❖ במידה שעל תאגיד חלות הוראות סעיף 93א לפקודה, לא ניתן יהיה לדרוש כל הטבת מס בשל פיטורין ו/או התפטרות אגב הפירוק. כמו כן, לא ניתן יהיה לדרוש את החלתן של הוראות סעיף 8(ג) לפקודה.
- ❖ לעניין קביעת המחיר המקורי, יתרת המחיר המקורי ויום הרכישה של נכסים שהועברו לבעל המניות מאת החברה, נקבעה הוראה המשמרת את רצף המס.
- ❖ הפסדים שנותרו בחברה יועברו לבעלי המניות, לפי חלקם היחסי, בהתאם לסיווגם בחברה. הפסד הנובע מחלוקת העודפים, לא יועבר לבעלי המניות, שכן כבר ניתן בגינו זיכוי ממס.
- ❖ למען הסר ספק, נקבעה הוראה לפיה לא יותר הפסד הון אצל בעלי המניות בשל ההשקעה במניות וכתוצאה מהליך הפירוק.
- ❖ מאחר, שדרך כלל, חברות כגון אלה שבעסקין מדווחות לפי בסיס מזומנים, נקבע כי גם הכנסה שהתקבלה לאחר סיום הליכי הפירוק תחוייב במס אצל בעלי המניות.

❖ הואיל ועל פי רוב לא ניתן לקבוע לבעל המניות מחזור בשנת המס הקודמת ו/או בשנה הקובעת, נקבעה הוראת רצף לעניין חישוב מקדמות המס.

במקביל לחקיקת הסעיף בפקודת מס הכנסה, חוקק סעיף 9א לחוק הביטוח הלאומי אשר קובע כי יש לפרוס העודפים, שחולקו במסגרת סעיף 93א לפקודה, על פני שנת המס 2003 כולה. ואולם, על אף שתקרת דמי הביטוח הלאומי הושבה מיום 1.7.03, נקבעה הוראה מקלה הקובעת כי תוחל תקרת דמי הביטוח הלאומי רטרואקטיבית מתחילת שנת המס 2003 בשל הכנסת בעלי מניות שמקורה בעודפים.

**רצ"ב דוגמאות מספריות הממחישות את הסדר המס שנקבע בסעיף ובתקנות שמכוחו.**

## דוגמאות

### דוגמא 1

#### מישור החברה

<u>2003</u>	<u>2002</u>	שנת מס
1,000	0	הכנסה חייבת לפני ניכוי "העודפים"
<u>(1,000)</u>	=	ניכוי "העודפים" בשנת הפירוק
<u>0</u>	<u>0</u>	הכנסה חייבת
0	0	מס לתשלום

#### מישור יחיד

<u>2003</u>	<u>2002</u>	שנת מס
1,000		הכנסה חייבת משכר -
500	0	מס לתשלום

**מס כולל ששולם - 500 ₪ בשל הכנסה חייבת בסך 1,000 ₪ (בהתעלם מחוק ביטוח לאומי)**

הנחה : מס שולי - 50%

### דוגמא 2

#### מישור החברה

2003	<u>2002</u>	2002
	500	שנת מס
↓	=	ה.ח. לפני ניכוי "העודפים"
+ 1,000		ניכוי "העודפים"
<u>(1,500)</u>		500
<u>(500)</u>	<u>500</u>	הכנסה חייבת
הפסד שמקורו בעודפים - ההפסד לא יועבר לבעל המניות		מס לתשלום
0	180	

#### מישור יחיד

<u>2003</u>	<u>2002</u>	שנת מס
1,500		הכנסה חייבת משכר -
750	0	מס לתשלום
		זיכוי ממס בגין הפסד
<u>(180)</u>		שמקורו בעודפים -
570		יתרת מס לתשלום

**מס כולל ששולם - 750 ₪ בשל הכנסה חייבת בסך 1,500 ₪ (בהתעלם מחוק ביטוח לאומי)**

הנחה : מס שולי - 50%