

תאריך: 5 בנובמבר 2009  
סימוכין: 864111

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות  
מס' 33.2009

א.ג.נ.,

### הנדון: הוראת זיכוי ממס בפירוק חברות עד לתום שנת 2009

#### א. כללי

דיני המס החלים בעת פירוק חברות בישראל עברו מספר שינויים במהלך השנים האחרונות. כיום קיימים כללים מפורטים והוראות מעבר לאור השינויים שחלו, בין היתר, לגבי חבות המס בפירוק, ניכוי המס במקור על ידי המפרק, ותשלום המס המתחייב אגב הפירוק לפקיד השומה. בנוסף, קיימת פסיקה של בתי המשפט בישראל בנושא, וכן פרקטיקה מקובלת המתעדכנת מעת לעת בהחלטות מיסוי הניתנות בנושא פירוק חברות ופירוק איגודי מקרקעין.

ככלל, בעת פירוק של חברה מתקיימים שני אירועי מס:

**ברמת החברה** – מדובר על עסקאות רווח הון ביחס למכירת נכסיה ההוניים של החברה המתפרקת, כאשר במקרים רבים, המכירה היא לבעלי מניותיה של החברה המתפרקת עצמם (באמצעות המפרק ש"נכנס לנעלי" החברה). לעניין חישוב רווח הון מכלל הנכסים הנמכרים אגב פירוק החברה, יש להוציא את מלאי החברה, שהתמורה ממכירתו תיחשב להכנסה פירותית ותתחייב לפי שיעור מס החברות הרגיל של החברה, או לפי סעיף 85 לפקודה (העוסק במכירת מלאי עסקי השייך לעסק בעת שהופסק או הועבר). מכירת זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד מקרקעין, יתחייבו במס, בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין.

תוצאות המס ברמת החברה תהיינה זהות, ברוב המקרים, הן כאשר מדובר במכירה אגב פירוק של נכסי החבר המתפרק לגורמים חיצוניים והעברת המזומנים לבעלי המניות והן כאשר מדובר בהעברת הנכסים (הנחשבת למכירה של החברה) לבעלי מניותיה של החברה המתפרקת עצמם.

**ברמת בעל המניות** – רואים באירוע הפירוק כאילו נמכרו מניותיו של בעל המניות בחברה, היינו - המדובר בחבות מס רווח הון ביחס למכירת מניותיו של בעל המניות בחברה המתפרקת, וזאת בתמורה לנכסים שקיבל אגב פירוקה (לרבות מזומנים).

בענייננו, בהתאם להוראת מעבר לשנים 2006-2009, כאשר מדובר בפירוק חברה שמניוטיה נרכשו לפני 1.1.2003, **והחברה פורקה לא יאוחר מיום 31.12.2009**, יחול משטר המס הישן שהיה חל לפני תיקון 147 לפקודת מס הכנסה, כך שבאירוע המס ברמת בעל המניות בחברה המתפרקת, יינתן לבעל המניות זיכוי מהמס בו הוא חייב, וזאת בגובה מס החברות ששולם על ידי החברה אגב פירוקה (בשל רווחי הון ובשל שבח לפי חוק מיסוי מקרקעין). הזיכוי מוגבל, כמובן, למקסימום המס בו מתחייב בעל המניות בעסקת רווח ההון שלו.

## ב. דוגמא להמחשה

חברה שהוקמה ב-31/12/2002 ויש בה מוניטין בלבד. שווי השוק של המוניטין 1,000,000 ₪. בעל המניות (מחזיק ב-100% ממניות החברה) מעוניין למכור את המוניטין ולמשוך את הכספים מהחברה במינימום מס.

**האפשרות הראשונה** לביצוע המהלך הינה, מכירת המוניטין ולאחריה משיכת הרווחים בצורה של חלוקת דיבידנד. על פי אפשרות זו, בשלב הראשון נעשית פעולת מכירת המוניטין על ידי החברה שתחויב במס בשיעור 25%, כך שהמס בגין מכירת המוניטין הינו 250,000 ₪  $[1,000,000 * 25\%]$ . בשלב השני, משיכת יתרת העודפים כדיבידנד בסך 750,000 תתחייב במס בשיעור 25% (שיעור המס החל על בעל מניות מהותי), קרי - 187,500  $[750,000 * 25\%]$ , דבר המביא לסכום מס כולל בעקבות המהלך בסך 437,500 ₪  $[187,500 + 250,000]$ , קרי - שיעור מס אפקטיבי העומד על 43.75%.

מנגד, **האפשרות השנייה** לביצוע המהלך הינה, משיכת הכספים תיעשה אגב ביצוע פירוק החברה. דהיינו, תחילה יוכרז על פירוק החברה, אח"כ תמכור החברה המתפרקת את המוניטין לצד ג' ואז יתרת המזומנים תועבר לבעל המניות. תוצאות המס תהיינה כדלקמן: אין שינוי בשלב הראשון, כך שבפעולת מכירת המוניטין תחויב החברה במס בשיעור 25%, דהיינו 250,000 ₪  $[1,000,000 * 25\%]$ .

ברמת בעל המניות יוטל מס בהתאם לחישוב הבא:

	<u>₪</u>	
1,000,000	[750,000+250,000]	תמורה בגין מכירת המניות <sup>1</sup>
(0)		עלות
1,000,000		רווח הון
250,000		מס 25% <sup>2</sup>
<u>(250,000)</u>		<b>זיכוי מהמס ששולם ברמת החברה</b>
0		מס לתשלום ברמת בעל המניות

יוצא אפוא, כי שיעור המס האפקטיבי במהלך על פי האפשרות השנייה מסתכם ל-25% בלבד, וזאת לעומת תשלום מס גבוה יותר משמעותית בשיעור של 43.75% על פי האפשרות הראשונה. לעניין זה יובהר, כי ביצוע המהלך על פי האפשרות השנייה מחייב שההכרזה על הפירוק תיעשה לפני מכירת המוניטין ברמת החברה.

**יודגש כי תחולת הזיכוי כאמור היא רק לגבי בעלי מניות שרכשו מניות בחברה המתפרקת לפני 1.1.2003, וניתן ליהנות מהטבת המס כאמור רק על פירוקים שיוכרזו עד לתום שנת המס 2009.**

לעומת זאת, במידה והפירוק לא עמד בתנאים כאמור לעיל, למשל: החברה הוקמה לאחר 1/1/2003 או שהפירוק נעשה לאחר יום 31/12/2009, הרווח של החברה המתפרקת לאחר הכרזת הפירוק יכלל ברווחים הראויים

<sup>1</sup> לעניין שווי התמורה אצל בעל המניות לצורך קבלת הזיכוי בגין המס ששולם ע"י החברה, יש להוסיף גם את המס ששילמה החברה ועל כן התמורה הכוללת תהיה 1,000,000 ₪.

<sup>2</sup> שיעור המס יחולק לינארית, בין התקופה שמיום הרכישה ועד 31.12.2002 לפי שיעור המס השולי של היחיד, לבין התקופה שמאז מועד ועד למכירה במס בשיעור של 25% החל על בעל מניות מהותי. בדוגמא שיעור המס הכולל הוא 25%, כי הרכישה בוצעה ביום 31.12.2002.

לחלוקה (כמשמעותם בסעיף 94ב לפקודת מס הכנסה) שמקבל בעל המניות. כלומר, יש לקחת בחשבון רווחים ראויים לחלוקה עד סיום הפירוק, ועל כן לא יינתן זיכוי בגובה מס החברות ששולם על ידי החברה אגב הפירוק. החיוב במקרה זה יהיה כדלקמן: במישור החברה- מס של 250,000 ₪.

במישור היחיד- התמורה בגין המניות תהיה 750,000 ₪ שכולו יהיה רווח הון ריאלי החייב במס בשיעור 25%. לפיכך, ישולם ע"י היחיד מס של  $187,500 = [25\% * 750,000]$ , דבר המביא לסכום מס כולל בעקבות המהלך בסך 437,500 ₪  $[187,500 + 250,000]$ , קרי - שיעור מס אפקטיבי העומד על 43.75%.

נציין, שמאחר שהרווחים הראויים לחלוקה (רר"ל) בידי יחיד מחוייבים באותו שיעור מס החל, אילו היו מחולקים כדיבדנד (אצל יחיד שהינו בעל מניות מהותי- שיעור מס של 25%), הרי שהקטנת הרווח הריאלי של בעל המניות, בגין הרר"ל ייתן את אותה תוצאה.

### **ג. סיכום ומסקנות**

**המשמעות הינה, שבעל מניות אשר החליט לבצע הליכי פירוק של חברה בבעלותו עד תום שנת המס 2009, יוכל ליהנות ממשטר המס הישן, תוך קבלת זיכוי ממס החברות בו התחייבה החברה המתפרקת, ובכך לחסוך במקרים מסוימים מס בשיעור ניכר.**

בשולי הדברים נעיר, כי פירוק חברה הינו הליך משפטי אשר יש ללוותו עם משרד עורכי דין, והוא יכול להיעשות במספר אופנים בהתאם להוראות פקודת החברות, בין אם על דרך פירוק מרצון, פירוק על ידי בית משפט, וכיוצא באלה. על כן, במידה וחברות שוקלות פירוק בדרך זו אחרת בתקופה הקרובה, אנו ממליצים לבחון את היבטי המס הכרוכים בפעולה זו ולקיים בחינה מסודרת בנושא.

### **להבהרות והסברים נוספים ניתן לפנות ל:**

רו"ח אופיר סולמי, שותף ומנהל מחלקת שינויי מבנה, מיזוגים ורכישות בחטיבת המס  
טלפון ישיר: 03 – 6085513 דוא"ל: [osulami@deloitte.co.il](mailto:osulami@deloitte.co.il)  
עו"ד יום טוב אבדי, מחלקת שינויי מבנה, מיזוגים ורכישות - חטיבת המס  
טלפון ישיר: 03 – 6085377 דוא"ל: [yoabadi@deloitte.co.il](mailto:yoabadi@deloitte.co.il)

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.  
**אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.**

בכבוד רב,

**בריטמן אלמגור זר ושות'**  
**רואי חשבון**