

פרק 11

רווח הון ממכירת נכסים שאינם ניירות ערך

נכתב ונערך על ידי גילת קרן, רו"ח וזמירה יוסף, עו"ד

תוכן עניינים

עמוד	
148	11.1 כללי מקור
148	11.2 שינוי שיעור מס רווחי הון ל-20% בעקבות תיקון 147
151	11.3 שיעורי המס שיחולו על נכסים ברי פחת
152	11.4 מוניטין וזכות חזקה במקרקעין שלא שולם בעד רכישתם
153	11.5 ביטול שיעורי מס היסטוריים
153	11.6 טבלת סיכום ביניים - שיעורי מס
153	11.7 רווח הון מהחלפת נכס בר פחת - סעיף 96 לפקודה
154	11.8 הפיכת הפסד הון להפסד עסקי - סעיף 27 לפקודה
154	11.9 פריסה ומקדמות רווח הון
156	11.10 "מכירה רעיונית" בנוגע לנכסיו של אדם שחדל להיות תושב ישראל
156	11.11 שינוי בהיקף הפטור ממס בגין רווח הון בידי תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק ותושב חוזר
157	11.12 מתנה לתושב חוץ
157	11.13 העברת נכס למלאי עסקי
158	11.14 מוניטין - הגדרה והוראות נוספות
158	11.14.1 חבות המס בגין מכירת מוניטין
158	11.14.2 הוראות מס הכנסה
162	11.14.3 פסיקה
167	11.14.4 שיעור פחת למוניטין ששולם בעבורו
167	11.14.5 מוניטין כמרכיב במכירת זכות במקרקעין
	בהקשר זה ראה גם:
112	8.2 הכנסה חייבת מעסק של שותף מוגבל - כרווח הון
124	9.17 דיווח ומקדמות מס על רווח הון - סעיף 91(ד) לפקודה
169	פרק 12 - רווח הון מניירות ערך
217	פרק 14 - קיזוז הפסדים

11. רווח הון ממכירת נכסים שאינם ניירות ערך

במסגרת תיקון 147 לפקודת מס הכנסה שנכנס לתוקפו החל מיום 1.1.2006, בוצעו מספר שינויים בשיעורי המס המוטלים על רווח הון ריאלי במטרה להביא להאחדת שיעורי המס שמוטלים על רווחי הון והכנסות פיננסיות.

ככלל, נקבע כי שיעור המס שיחול על רווחי הון בידי יחידים לא יעלה על 20% ושיעור המס שיחול על רווחי הון בידי חברה יהיה שיעור מס חברות, כאשר בין השנים 2006-2009 נקבע כי חברה תהיה חייבת במס על רווח הון בשיעור של 25%.

לעניין רווח הון ממכירת ניירות ערך (נסחרים ולא נסחרים) יחולו הוראות מיוחדות ובהקשר זה ראה את התייחסותינו בפרק 12 למדריך המס.

ככלל, תחולתו של תיקון 147 לפקודה הינה על מכירות של נכסים שיבוצעו החל מ-1 בינואר 2006.

11.1 כללי מקור

במסגרת הרפורמה במס (תיקון 132) אשר נכנסה לתוקף החל מ-1 בינואר 2003 (להלן: "הרפורמה"), הורחב והובהר סעיף 89(ב) לפקודה. תושב ישראל יהיה חייב במס רווחי הון על רווח הון שנצמח או שהופק על ידו בישראל או מחוץ לישראל. לעומת זאת, תושב חוץ יהיה חייב במס על רווח הון שנצמח או שהופק בישראל בלבד.

לעניין זה, יראו רווח הון "כנצמח או כמופק" בישראל אם התקיים אחד מאלה:

1. הנכס הנמכר נמצא בישראל.
2. הנכס הנמכר נמצא מחוץ לישראל והוא אחד מאלה:
 - בעיקרו, זכות, במישרין או בעקיפין, לנכס או למלאי הנמצא בישראל.
 - זכות בעקיפין לזכות במקרקעין או לנכס באיגוד מקרקעין הנמצא בישראל (להלן: "הרכוש").

לעניין זה, חלק רווח ההון שיחוייב במס בישראל יהיה אותו חלק מהתמורה הנובע מהרכוש הנמצא בישראל.

3. הנכס הנמכר הינו מניה או זכות למניה בחבר בני אדם תושב ישראל.
4. הנכס הנמכר הינו זכות בחבר בני אדם תושב חוץ, שהוא בעיקרו בעל זכות, במישרין או בעקיפין, לרכוש הנמצא בישראל. לעניין זה, חלק רווח ההון אשר יחוייב במס בישראל יהיה אותו חלק מהתמורה הנובע מהרכוש הנמצא בישראל.

החבויות במס האמורות תהיינה כפופות להוראות האמנה למניעת כפל מס הרלוונטית, במידה וקיימת.

11.2 שינוי שיעור מס רווחי הון ל-20% בעקבות תיקון 147

1. במסגרת הרפורמה הופחת שיעור המס המוטל על רווח הון ריאלי ל-25% הן בידי יחידים והן בידי חברות, בגין רווח הון שנצמח החל מיום 1.1.2003.

בתיקון 147, כחלק מהאחדת שיעורי המס על רווחי הון והכנסות פיננסיות אחרות, נקבע כי שיעור המס על רווח הון ריאלי ממכירת נכסי הון שתבוצע החל מיום 1 בינואר 2006, יהא כדלהלן:

- (1) במכירת נכס, לרבות נייר ערך בחבר בני אדם - לגבי מוכר שהינו יחיד ואינו "בעל מניות מהותי" - 20%.
- (2) במכירת נייר ערך בחבר בני אדם שבו היחיד הינו "בעל מניות מהותי" במועד מכירתו של נייר הערך או במועד כלשהו ב-12 החודשים שקדמו למכירה - 25%.
- (3) במכירת נכס לרבות נייר ערך שאינו נסחר על ידי חבר בני אדם - מס חברות על פי השיעור הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה, אולם בשנות המס 2006 עד 2009 - 25%.
- ראה כאמור הוראות ייחודיות ביחס לרווח הון המוטל על מימוש ניירות ערך בידי יחידים וחברות, במסגרת פרק 12 למדריך המס.
- השיעור המופחת יחול כאמור לגבי מכירת נכס שתבצע החל ב- 1 בינואר 2006 וביחס לרווח שנצבר החל מיום 1.1.03.
2. במסגרת הוראות תיקון 147 הוגדר "בעל מניות מהותי", כדלקמן:
- מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או יחד עם אחר, ב- 10% לפחות באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחבר-בני-אדם.
- לענין זה, "יחד עם אחר" - יחד עם קרובו, וכן יחד עם מי שאינו קרובו ויש ביניהם שיתוף פעולה דרך קבע על פי הסכם בעניינים מהותיים של חבר-בני-האדם, במישרין או בעקיפין.
- "אמצעי שליטה" בחבר-בני-אדם - כל אחת מאלה:
- (1) הזכות לרווחים;
 - (2) הזכות למנות דירקטור או מנהל כללי בחברה, או בעלי תפקידים דומים בחבר-בני-אדם אחר;
 - (3) זכות הצבעה באסיפה כללית בחברה, או בגוף מגביל בחבר בני אדם אחר;
 - (4) הזכות לחלק ביתרת הנכסים לאחר סילוק החובות בעת פירוק;
 - (5) הזכות להורות למי שלו זכות מן הזכויות האמורות בפסקאות (1) עד (4) על הדרך להפעלת זכותו.
- "קרוב" מוגדר ככל אחד מאלה:
- (1) בן זוג, אח, אחות, הורה, הורה הורה, צאצא וצאצא של בן הזוג, ובן זוגו של כל אחד מאלה;
 - (2) צאצא של אח או אחות ואח או אחות של הורה;
 - (3) חבר-בני-אדם שבהחזקת אדם או קרובו, אדם המחזיק בו וחבר-בני-אדם המוחזק בידי אדם המחזיק בו. לעניין הגדרה זו, "החזקה" - במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר, ב-25% לפחות באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה;
 - (4) נאמן כהגדרתו בסעיף 75 לפקודה, לגבי היוצר בנאמנות תושבי ישראל או בנאמנות הדירה וכן נאמן לגבי נהנה בנאמנות נהנה תושב חוץ או בנאמנות לפי צוואה.
3. במידה והנכס הנמכר (למעט מוניטין שלא שולם בעד רכישתו), נרכש לפני ה-1.1.2003 ונמכר החל מיום 1 בינואר 2006, אזי המס יוטל באופן הבא:
- א. רווח ההון הריאלי המיוחס לתקופה שמיום רכישת הנכס ועד ליום 1.1.2003 (על פי חישוב לינארי - על בסיס התקופה שחלפה מיום הרכישה ועד ליום 1.1.2003 מחולק

בתקופה שחלפה מיום רכישת הנכס ועד ליום המכירה) יתחייב במס חברות או לפי שיעור המס השולי החל על המוכר, לפי העניין.

ב. יתרת רווח ההון הריאלי תתחייב במס בשיעורים המפורטים להלן:

1. לגבי מוכר יחיד (למעט רווח ממכירת ניירות ערך בידי יחיד שהינו "בעל מניות מהותיים") - 20%.
2. לגבי חבר בני אדם - 25% בשנים 2006 עד 2009, ובמס חברות החל משנת 2010. ראה כאמור הוראות ייחודיות ביחס לרווח הון המוטל על מימוש ניירות ערך בידי חברות, במסגרת פרק 12 למדריך המס.

הפחתת המס לשיעור של 20% בידי יחידים, הינה הפחתה רטרואקטיבית, כלומר לעניין החישוב הלינארי, לא יערך פיצול של רווח ההון עד לתאריך 31.12.2005 שימושה בשיעור 25% (כפי שחל עד 31.12.2005) ומס בשיעור של 20% החל מ- 1.1.2006, אלא אופן החישוב יעשה כך שבגין הרווח הנצמח מ- 1 בינואר 2003, יחול שיעור המס שנקבע בתיקון 147, קרי - 20%.

לעניין זה, יצויין כי בספטמבר 2006 פורסם פסק דין (ו"ע 5002/05 אלברט פוליטי נ' מנהל מיסוי מקרקעין) בעניין אופן חלוקת השבח הריאלי במכירת זכות במקרקעין. במקרה זה קבעה ועדת הערר כי בכדי להגשים את מטרת החוק יש לאפשר למוכר המקרקעין להוכיח עובדתית את מועד היוצרות השבח הריאלי. לפיכך במידה והמוכר יוכל להוכיח (כפי שקרה במקרה הנדון) כי הרווח נצמח לאחר יום "החיתוך" (במקרה של מכירת זכות במקרקעין לאחר 7.11.2001) הרי שרווח זה יחויב במס מופחת של 25% (או 20%) על פי העניין ולא ייעשה שימוש בברירת המחדל "הלינארית".

רשויות המס ערערו בעניין זה לבית המשפט העליון וביום 28.5.2008 ניתנה החלטת בית המשפט העליון במסגרתה נקבע כי על אף שלעיתים הנוסחה הלינארית נוגדת את מטרת החקיקה, אין לסטות מנוסחה זו. במקרה זה בחר המחוקק לתת עדיפות לתכלית הפשטות והיעילות על פני תכליות אחרות, שעמדו אף הן לנגד עיניו. ביחס למתן האפשרות למוכר לפצל את השבח באמצעות הערכת שמאי, קובע בית המשפט כי שימוש בהערכות שווי שיבוצעו בעוד עשרות שנים וינסו לבחון לאחור מהו השבח שצמח בפועל עד ליום הקובע (7.11.2001) ומהו השבח שצמח אחריו, אינו עולה בקנה אחד עם הרצון להפחית בהתדיינות ועם תכליות של יעילות ודאגות ופשטות שאליהן כיוון המחוקק בקובע את הנוסחה הלינארית. ערעור המדינה התקבל.

נציין כי להלכות הפסיקה המפורטות לעיל היו עשויות להיות השלכות במקרים מסויימים גם על חישובי המס במכירת נכסי הון אחרים אשר נרכשו טרם הרפורמה במס (1 בינואר 2003) ונמכרו לאחריה.

יודגש כי בניגוד להוראות החוק ביחס לרווח הון הנובע ממכירת ניירות ערך בידי יחיד, הקובעות כי בחישוב רווח הון מניירות ערך כאשר נדרשו הוצאות מימון יחול מס בשיעור של 25% (ולא 20%), הרי שבמקרה של מכירת נכס הון אחר שאינו נייר ערך, ניתן לדרוש בניכוי הוצאות מימון מבלי לפגוע בשיעור המס המופחת (20%).

4. מוניטין

במיסוי רווח הון הנובע ממכירת מוניטין שנצמח בעסק (שלא שולם בעד רכישתו), לא יחול כל פיצול לפני ואחרי ה-1 בינואר 2003.

מכירת מוניטין שלא שולם בעד רכישתו שתבצע החל מיום 1 בינואר 2006 תחוייב במס בשיעור הקבוע כלהלן:

א. מכירת מוניטין בידי יחידים - מס בשיעור של 20% (חלף מס בשיעור של 25% בגין מכירות שבוצעו עד 31.12.2005).

ב. מכירת מוניטין בידי חברות - מס בשיעור של 25% בשנים 2006 עד 2009 ומס חברות החל משנת 2010 ואילך.

לעניין מיסוי מוניטין ראה סעיפים 11.4 ו-11.14 להלן.
5. מקרקעין בחו"ל

ככלל, על מכירת מקרקעין בחו"ל ומניות של חברות שהן "איגודי מקרקעין" בחו"ל, יחולו שיעורי המס שפורטו לעיל.

עם זאת, בשנת 2006 מכירת מקרקעין בחו"ל בידי יחידים וכן מניות של חברות שהן איגודי מקרקעין בחו"ל התחייבו במס בשיעור של 25%, וזאת כהוראת מעבר.

11.3 שיעורי המס שיחולו על נכסים ברי פחת

1. הוראות הפקודה טרם תיקון 147, קבעו כי לגבי נכסים ברי פחת או הפחתה (בין אם נרכשו לפני 31.12.2002 ובין אם לאחריו) שמועד מכירתם היה עד ליום 31.12.2005, רווח ההון הריאלי פוצל וחייב בשיעורי המס המפורטים כדלקמן, **על פי סדר ההופעה המצויין**:

א. **הרכיב הראשון** - רווח הון ריאלי שנצבר עד ליום 31.12.2002, התחייב במס שולי או במס חברות, לפי העניין (רלוונטי רק לגבי נכסים שנרכשו לפני 1.1.2003);

ב. **הרכיב השני** - מרכיב "הפחת המתואם מהמועד הקובע", התחייב בשיעור המס החל על ההכנסה שממנה נוכה הפחת. לעניין זה, "הפחת המתואם מהמועד הקובע" הוגדר כסכומים שהיו ניתנים לניכוי לפי סעיף 21 לפקודה וכן הסכומים שהופחתו מההכנסה החייבת בשל המחיר המקורי של הנכס (למשל, על פי חוק התיאומים - ללא ניכוי בשל פחת, החוק לעידוד השקעות הון וחוק עידוד התעשייה), **החל מיום 1.1.2003 או במועד תחילת השימוש בנכס, לפי המאוחר**, והכל בערכים מתואמים ליום המכירה;

ג. **הרכיב השלישי** - יתרת רווח ההון הריאלי, התחייב במס בשיעור של 25%, לפי העניין. כלומר, מרכיב "הפחת המתואם מהמועד הקובע" הקטין את רווח ההון הריאלי **המיוחס לתקופה שמיום 1.1.2003**.

2. בתיקון 147 בוטלה באופן רטרואקטיבי, גם ביחס לשנות המס 2003 עד 2005, ההוראה המחייבת את חלק רווח ההון הריאלי בגובה הפחת המתואם מהמועד הקובע בשיעור המס החל על הכנסה ממנה נוכה הפחת.

לפיכך, לאור תיקון 147, ביחס לנכסים ברי פחת או הפחתה (בין אם נרכשו לפני 1.1.2003 ובין אם לאחריו), יורכב רווח ההון הריאלי בגינם, כפי שיפורט להלן:

א. **הרכיב הראשון** - רווח הון ריאלי שנצבר עד ליום 31.12.2002, חייב במס שולי או במס חברות, לפי העניין (רלוונטי רק לגבי נכסים שנרכשו לפני 1.1.2003);

ב. **הרכיב השני** - יתרת רווח ההון הריאלי, חייב במס בשיעור של 20%, לגבי מוכר יחיד ובשיעור של 25% בשנים 2006 עד 2009 לגבי מוכר שהינו חבר-בני-אדם, ובמס חברות החל משנת 2010.

יצויין כי לשר האוצר הוקנתה סמכות לקבוע כי בנסיבות ובאירועים מיוחדים יוטל מס על רווח ההון הריאלי לפי שיעור מס חברות או שיעור מס שולי, אם הנכס הועבר בין בעלי שליטה או צדדים קשורים.

לעניין מיסוי מכירת מוניטין וזכות חזקה במקרקעין שלא שולם בעד רכישתם, ראה סעיף 11.4 להלן.

11.4 מוניטין וזכות חזקה במקרקעין שלא שולם בעד רכישתם

1. **ביטול הטבת המס במכירת נכס שהוא מוניטין שלא שולם בעד רכישתו החל מיום 1.7.2003**

חוזר מס הכנסה 23/2002 - מקצועית

ההוראות שנקבעו במסגרת הרפורמה בנוגע למכירת מוניטין שלא שולם בעד רכישתם הינן כדלקמן:

א. בהגדרת סכום אינפלציוני שבסעיף 88 (כנוסחו טרם תיקון 132 לפקודה) בוטלה ההחרגה של מוניטין שלא שולם בעד רכישתו.

משמעות הביטול הינה, כי במכירות החל מ-1 בינואר 2003 (בכפוף לתחולת הביטול - 1.7.2003) של מוניטין שלא שולם בעד רכישתו, יחושב רווח ההון, ללא הקלת המס הייחודית אשר היתה קיימת טרם התיקון, ולפיה יוחס במכירת נכסים אלו סכום אינפלציוני, החייב במס בשיעור של 10%, על אף שלא שולם בגינם.

תחילתו של הביטול כאמור, הינו ביום כניסתו לתוקף של תקנות שהתקין שר האוצר לעניין פחת או הפחתה בשל מוניטין (1.7.2003).

ב. בסעיף 91(ב1) לפקודה (כניסוחו לאחר תיקון 132 לפקודה) נקבעה הקלה לפיה במכירת נכס שהוא מוניטין **שלא שולם במועד רכישתו**, והוא נצמח לפני ה-1 בינואר 2003, כל רווח ההון, שרואים בו כרווח הון ריאלי, ימוסה בשיעור המס החל על רווח הון (משנת המס 2006 - 20% עבור יחידים ו-25% עבור חברות בשנים 2006 עד 2009 ובמס חברות החל משנת 2010), וזאת להבדיל מנכסים אחרים אשר נרכשו לפני המועד הקובע (1.1.03) ואשר לגביהם מבצעים את החישוב בדרך לינארית.

יודגש כי במכירות, מיום 1/7/2003 ולאחר כניסתן לתוקף של התקנות שהתקין שר האוצר לעניין פחת או הפחתה של מוניטין, **ששולם בעד רכישתו**, יחושבו הסכום האינפלציוני והריאלי באותו אופן בו הם מחושבים לגבי מכירת כל נכס אחר.

לעניין מכירת מוניטין שלא שולם בעד רכישתם בתקופה שבין 1.1.03 ל-30.6.03, ראה חוברת היערכות במסים 2003.

2. **זכות חזקה במקרקעין שלא שולם בעד רכישתה**

במכירת נכס הון שהוא זכות חזקה במקרקעין שלא שולם בעד רכישתה, הוענקה על פי הדין ערב הרפורמה הטבה ניכרת למוכר בדרך של סכום אינפלציוני מיוחד החייב בשיעור מס מופחת של 10%, בדומה למכירת מוניטין שלא שולם בעד רכישתו.

ברפורמה בוטל חישוב הסכום האינפלציוני המיוחד בעת מכירת זכות חזקה במקרקעין שלא שולם בעד רכישתה, ונקבע כי כל רווח ההון שינבע ממכירתה יחשב כרווח הון ריאלי, אשר יתחייב במס בשיעור של 25% לגבי מוכר שהינו **יחיד או חבר-בני-אדם** (כאמור, שיעור זה הופחת במסגרת תיקון 147 ל-20% בידי יחיד בגין מכירות שיבוצעו החל מ-1.1.2006 ולשיעור מס החברות בידי חבר-בני-אדם בגין מכירות שיבוצעו החל משנת 2010).

אם הזכות נתקבלה לפני ה-1.1.2003, יפוצל רווח ההון הריאלי באופן לינארי (על בסיס התקופה - ראה סעיף 11.2 לעיל) בין רווח הון ריאלי שנצבר עד ליום 31.12.2002 - אשר יתחייב במס שולי או במס חברות, לפי העניין, לבין יתרת רווח ההון הריאלי - אשר תתחייב במס בשיעור של 25% בשנים 2006 עד 2009 ובמס חברות החל משנת 2010 (או 20% בידי יחיד בגין מכירות שיבוצעו החל מ-1.1.2006).

11.5 ביטול שיעורי מס היסטוריים

החל משנת המס 2005 במכירת נכסים אשר נרכשו עד וכולל שנת המס 1960, יווסף לשיעור המס ההיסטורי (בין 12% לבין 24%, כתלות בשנת הרכישה) 1% לכל שנת מס או חלק ממנה, ובלבד ששיעור המס על הרווח הריאלי לא יעלה על השיעורים, כפי שפורטו לעיל.

11.6 טבלת סיכום ביניים - שיעורי מס

להלן טבלה המסכמת את שיעורי המס שיחולו על רווח ההון הריאלי לאור הוראות תיקון 147, כפי שיחולו ביחס למכירות שיבוצעו החל מ-1.1.2006:

חברה		יחיד	סוג הנכס	יום הרכישה
מכירה בשנות המס 2010 ואילך	מכירה בשנות המס 2006-2009			
מס חברות	בגין חלק רווח ההון עד וכולל 31.12.2002 - מס חברות (על פי שיעור המס החל בשנת המכירה) יתרה - 25%	בגין חלק רווח ההון עד וכולל 31.12.2002 - מס שולי יתרה - 20% (1)	נכס (למעט נייע ולמעט מוניטין שלא שולם בעדו)	הנכס נרכש לפני 1.1.2003 (2)
מס חברות	25%	20%	מוניטין שלא שולם בעדו	
מס חברות	25%	20%	נכס (למעט נייע) לרבות מוניטין שלא שולם בעדו	הנכס נרכש אחרי 1.1.2003

(1) בשנות המס 2003 עד 2005, חל כאמור מס בשיעור של 25%, חלק מס בשיעור של 20% החל מ-1.1.2006 על חלק רווח ההון שנצמח החל מ-1.1.2003.

(2) ביחס לנכסים שנרכשו עד וכולל שנת המס 1960 ראה סעיף 11.5 לעיל.

11.7 רווח הון מהחלפת נכס בר פחת - סעיף 96 לפקודה

חלק ה' לפקודה מטיל מס על רווח הון כאשר נובע לנישום רווח ממכירת "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה. סעיף 96 לפקודה מאפשר דחיית תשלום המס על רווח ההון, כולו או חלקו, בהתמלא התנאים המפורטים להלן:

(1) הנכס הנמכר הוא "נכס" בר פחת אשר נמצא בבעלות הנישום.

(2) הנכס החדש הוא לחילוף הנכס שנמכר.

(3) הרכישה של הנכס החדש התבצעה תוך תקופה של 4 חודשים לפני מכירת הנכס הישן ועד 12 חודשים לאחר יום המכירה.

(4) הנכס החדש נרכש במחיר העולה על המחיר המקורי המופחת של הנכס שנמכר.

הסעיף קובע כי אותו חלק מרווח ההון הנדחה יופחת מהמחיר המקורי של הנכס המחליף, הן לעניין תביעת הפחת והן בעתיד לעניין חישוב רווח ההון ממכירתו.

בכדי למנוע מצב בו ייהנה הנישום ממכירת הנכס המוחלף (שנרכש לפני 1.1.2003) מהפחתת רווח הון החייב בשיעורי מס גבוהים, ובעת מכירת הנכס המחליף מהגדלת רווח ההון החייב בשיעורי מס נמוכים, הוספה הוראה הקובעת כי על הסכום שהוקטן מהמחיר המקורי של הנכס המחליף והשווה לחלק רווח ההון שרואים אותו כנצבר עד ליום 1.1.2003 (בשיטה הלינארית - ראה סעיף

11.2 לעיל), יחול שיעור מס חברות או שיעור מס שולי, לפי העניין. על פי חוזר מס הכנסה, יש לייחס תחילה את רווח ההון הנובע מהנכס המחליף לחלק רווח ההון שנצבר לפני 1.1.2003.

ההצדקה הכלכלית לקיומו של סעיף 96 היא בכך, שהוא בא לענות לצורכם של מפעלים ועסקים לחדש את ציודם לשם קיומם ופעילותם. בכך ניתנת אפשרות למפעלים להחליף נכסים מבלי לשלם מס על הרווח הריאלי, כלומר מבלי לפגוע בהון העצמי המושקע בנכסים כאמור.

נציין, כי שאלת המשמעות של המושג "חילוף נכסים" לא נידונה עדיין בבית המשפט העליון.

בפסיקה של בתי המשפט המחוזיים, ניתן להבחין במספר גישות:

בפס"ד אהרון יוסף שם הוחלפה משאית במונית. בית המשפט קבע, כי די בכך ששני הנכסים הם ברי פחת ושניהם משמשים לאותו נישום לשימוש בעסק. **אין צורך** שהנכס שנמכר והנכס שנרכש ישמשו **לאותה מטרה או לאותו עסק**.

בפס"ד אריה שלום בית המשפט בחן את הנכסים לא מבחינת מהותם אלא מבחינת השימוש שעשה הנישום בשניהם בעסק.

בהילכת באומל נקבע שהנכס הנרכש והנמכר חייבים לשמש בבחינת מהותם לאותה מטרה.

11.8 הפיכת הפסד הון להפסד עסקי - סעיף 27 לפקודה

על פי סעיף 27 לפקודה יש אפשרות להתיר ניכוי בעד חילוף מכוונות וציוד המשמשים או ששימשו באותו עסק או במשלח יד.

משמעות הדבר - כאשר יש הפסד הון לגבי ציוד או מכוונות כאמור, ניתן לתבוע את ההפסד ממכירתם בניכוי מההכנסה הפירוטית, ומנגד יקטן סכום הפסד ההון הניתן לקיזוז. נציין כי לאור הפחתת שיעור המס המוטל על רווח ההון הריאלי, משמעות הוראה זו הינה כי הפסד הון, שאילו היה רווח הון ריאלי היה עשוי להתחייב במס בשיעור של 25% (לגבי חלק רווח ההון שנצבר מיום 1.1.2003 ואילך) בשנים 2006 עד 2009 ובשיעור מס חברות החל משנת 2010, עשוי להיות מקוּוּז כנגד הכנסה פירוטית החייבת במס בשיעור מס חברות.

יודגש כי ניכוי זה מותר רק בעסק או במשלח יד.

הנישום זכאי לניכוי כאמור כאשר הוא מחליף מכוונות או ציוד המשמשים לו בעסק או במשלח יד, פרט לרכב מנועי פרטי. הניכוי יהיה **הנמוך** מבין שני הסכומים הבאים:

(1) ההוצאות שהוצאו לרכישת המכוונות והציוד הישנים (עלות) פחות סך כל הפחת שנוכה בעדם ופחות הסכום שנתקבל תמורתם;

(2) המחיר המקורי של הנכס החדש שנרכש להחלפת הנכס הישן.

11.9 פריסה ומקדמות רווח הון

1. סעיף 91(ה) לפקודה קובע כי ניתן לפרוס רווח הון לתקופה שאינה עולה על תקופת הבעלות בנכס כמפורט להלן או על תקופה של ארבע שנים המסתיימת בשנת המס בה נבע הרווח, הקצרה מביניהן. חישוב המס יעשה **בהתחשב בשיעור המס החל על רווח ההון ובהתחשב בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של הנישום** וביתרת נקודות הזיכוי להן זכאי הנישום בכל אחת משנות המס בתקופת הפריסה.

(המילים המודגשות הוספו בתיקון 145 לפקודת מס הכנסה מיום 1.4.2005).

לעניין זה, "תקופת הבעלות בנכס" – התקופה המתחילה בתחילת שנת המס שלאחר שנת המס שבה הגיע הנכס לידי הנישום וסיומה בתום שנת המס שבה נמכר הנכס.

עם זאת, במכירת נכס שיום רכישתו קדם ליום 1.1.2003, או במכירת זכות במקרקעין או בפעולה באיגוד מקרקעין, כשיום הרכישה של הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד מקרקעין חל לפני 7.11.2001, יחולו ההוראות האמורות לעיל בשינויים אלו:

א. רווח ההון הריאלי או השבח יחושבו כפי שהיו מחושבים אילו לא הגיש הנישום בקשה לפריסה.

ב. חישוב המס יעשה בהתחשב בשיעורי המס החלים על רווח ההון או השבח וכן בהתחשב בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של הנישום וביתרת נקודות הזיכוי שלהן הוא זכאי.

משמעות הדברים הינה כי הפריסה של רווח ההון הריאלי תיערך לאחר פיצול רווח ההון הריאלי ל"רווח הון ריאלי עד המועד הקובע" ול"יתרת רווח ההון הריאלי", כאשר לכל שנת מס משנות הפריסה ייוחס חלק יחסי שווה הן מ"רווח ההון הריאלי עד המועד הקובע" והן מ"יתרת רווח ההון הריאלי".

לעניין ניירות ערך, ראה התייחסות בפרק 12 למדריך המס.

2. במסגרת תיקון 147 לפקודה, נקבעו הוראות חדשות בנוגע לדיווח על רווח ההון כפי שיפורט להלן:

א. במכירת נכס יגיש המוכר לפקיד השומה, תוך 30 ימים מיום המכירה, דוח שיפרט את חישוב רווח ההון או הפסד ההון וחישוב המס החל במכירה, וישלם מקדמה בסכום המס החל על הרווח.

ב. לא הוגש דוח כאמור ופקיד השומה סבור כי נמכר נכס החייב בתשלום מקדמה, רשאי הוא לדרוש הגשת הדוח ותשלום המקדמה בתוך 7 ימים מיום הדרישה, ואם לא נענה, רשאי הוא לקבוע את המחיר המקורי של הנכס הנמכר, את התמורה שהתקבלה ואת סכום המקדמה בו חייב המוכר בשל רווח ההון. במקרה זה תשולם המקדמה בתוך 7 ימים מיום שהומצאה הקביעה למוכר.

ג. במידה ויש לפקיד השומה טעם סביר להניח כי המקדמה שעל המוכר לשלם בגין רווח ההון, עולה ב-20% לפחות על סכום המקדמה שפורט בדוח שהוגש, רשאי הוא לדרוש להגדיל את סכום המקדמה בגובה ההפרש הצפוי. במקרה זה ישולם ההפרש בתוך 30 ימים, מיום שניתנה החלטתו של פקיד השומה.

ד. דין החלטה כאמור בפסקאות ב' ו-ג', לעניין השגה וערעור, כדין שומה לפי סעיף 145(ב) לפקודה, אולם השגה על החלטה לפי פסקה ב' תוגש רק בדרך של הגשת דוח כאמור בפסקה א'.

ה. פקיד השומה רשאי, אם ניתנה לו סיבה מספקת לכך, להאריך את המועד לתשלום המקדמה, וכן הוא רשאי לדחות את תשלום המס או להקטין את סכום המקדמה אם ראה שיש טעם סביר לכך שלא יחול מס על רווח ההון או שהמס שיחול יהיה בסכום אחר.

ו. סכום שנוכה לפי סעיפים 93(ב) ו-164 ו-170 לפקודה בשל רווח הון, יראוהו כתשלום על חשבון המקדמה שהנישום חייב בה והוא יהא זכאי לקיזוז מהמקדמה ובלבד שיש בידו אישור בכתב בדבר הניכוי.

עם זאת, קיזוז מהמס שחייב בו "בעל מניות מהותי", יעשה רק לאחר שהסכום שנוכה שולם לפקיד השומה, אלא אם בעל המניות המהותי מחזיק בסוג כלשהו של אמצעי השליטה בשיעור הנמוך מ-50% והוא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שלא ידע כי הסכום שנוכה לא שולם לפקיד השומה או שנקט בכל האמצעים הסבירים להבטחת התשלום.

ז. לעניין ניירות ערך, ראה התייחסות בפרק 12 למדריך המס.

3. אי תשלום המקדמה במועד או תשלום מקדמה בסכום הנמוך מהמס המתחייב בגין רווח ההון, יתחייב בתשלום הפרשי הצמדה וריבית מתום 30 הימים האמורים ועד ליום התשלום.

4. במסגרת סעיף 91(ד)(3)א לפקודה נקבע, כי במקרה והמס שנתחייב בו הנישום לפי חוק מס שבח נמוך מהמס שחייב בו הנישום לפי הפקודה, ישולם ההפרש בתוספת ריבית והפרשי הצמדה לפי סעיף 159א(א) לפקודה מתום התקופה הקבועה לתשלום על פי הפרק התשיעי לחוק מס שבח ועד ליום תשלום ההפרש.

עוד נקבע, כי סעיף 91(ד)(5)א לפקודה יחול גם על מקדמת מס ששולמה לפי סעיף 48 לחוק מס שבח, דהיינו, אם יסתבר כי הנישום שילם מקדמה במס שבח יתר על הסכום שהוא חייב בו על פי שומת מס הכנסה, יוחזר לו תשלום המס ששילם ביתר, על פי הוראות סעיף 159א(ב) לפקודה בתוספת הפרשי הצמדה וריבית, כמשמעותם בסעיף 159א(א) לפקודה, מיום התשלום ועד יום ההחזר.

11.10 "מכירה רעיונית" בנוגע לנכסיו של אדם שחדל להיות תושב ישראל

בעל נכס הון תושב ישראל אשר שינה תושבותו, יתכן ובעת מכירת הנכס (לאחר שינוי התושבות) לא יתחייב במס בישראל וזאת גם בגין עליית ערכו של הנכס במהלך התקופה בה הוא החזיק בנכס כתושב ישראל.

לאור זאת, הוסף ברפורמה סעיף 100א לפקודה, הקובע כי אדם (יחיד או חבר-בני-אדם) תושב ישראל ששינה את מקום תושבותו, יראו אותו כאילו מכר את נכסיו הון שלו ביום שלפני היום שבו חדל להיות תושב ישראל, בתמורה לשווי השוק שלהם באותו מועד. הוראה זו תחול אף על מניות ואופציות שהונפקו מכוח סעיפים 3(ט) או 102 לפקודה.

בנוסף, נקבע כי מוכר שלא שילם את המס המתחייב ממכירה רעיונית כאמור במועד שבו חדל להיות תושב ישראל, יראו אותו כאילו ביקש לדחות את תשלום המס למועד מכירת הנכס בפועל (להלן: "מועד מימוש הנכס"). במקרה זה, ישולם המס על חלק רווח ההון הריאלי שנצמח מיום רכישת הנכס ועד מועד שינוי התושבות שיקבע על פי היחס, כיחס שבין התקופה מיום הרכישה ועד ליום שינוי התושבות לבין כלל התקופה שמיום רכישת הנכס ועד ליום מימוש, בתוספת ריבית והפרשי הצמדה ממועד מימוש הנכס ועד מועד תשלום המס.

הסעיף מקנה לשר האוצר סמכות לקבוע הוראות, לרבות בנוגע למניעת כפל מס.

בחוזר מס הכנסה מס' 23/2002 הודגש כי כאשר מכירת הנכס חייבת בתשלום מס בישראל ללא קשר למקום התושבות (לדוגמה, מכירה של מניות חברה תושבת ישראל) או כאשר במועד המימוש היה המוכר שוב לתושב ישראל, ישולם מלוא המס המתחייב בשל רווח ההון במועד המימוש, כבכל עסקה הונית אחרת והוראות סעיף 100א לא יחולו.

עוד נקבע בחוזר הני"ל, כי הוראות הסעיף קובעות מנגנון לדחיית תשלום המס ולא לדחיית אירוע המס, על כל המשתמע מכך. כך למשל, הפסדים ברי קיזוז שנתהוו למוכר לאחר שינוי תושבותו לא יותרו בקיזוז כנגד רווח הון לפי סעיף זה.

11.11 שינוי בהיקף הפטור ממס בגין רווח הון בידי תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק ותושב חוזר

עובר לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 168 והוראת שעה), התשס"ח-2008 (להלן: "תיקון 168"), ניתן פטור ממס על רווח הון ממכירת נכס שהיה ליחיד, אשר הפך ל"תושב ישראל לראשונה", מחוץ לישראל לפני היותו לתושב ישראל, אם מכרו בתוך עשר שנים מהיום שהיה לתושב ישראל.

במידה ונמכר נכס לאחר 10 שנים מיום היותו תושב ישראל, ניתן פטור ממס על חלק רווח ההון הריאלי כשהוא מוכפל ביחס שבין התקופה מיום הרכישה עד למועד תום 10 שנים מיום שהיה לתושב ישראל לבין התקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה. יתרת רווח ההון הריאלי תתחייב במס כמפורט בסעיף 11.2 לעיל.

גם "תושב חוזר" זכה לתקופת פטור כאמור על רווח הון כאמור, הנובע ממכירת נכס שרכש בחו"ל ואינו זכות במישרין או בעקיפין לנכס שמצוי בישראל, בתקופת שהייתו בחו"ל כתושב חוץ.

בתיקון 168 נקבע כי "תושב ישראל לראשונה" ו"תושב חוזר ותיק" פטור ממס במשך 10 שנים על רווח הון ממכירת נכס מחוץ לישראל.

יודגש, כי בוטל התנאי לפיו נדרש לרכוש את הנכס מחוץ לישראל טרם העלייה/החזרה לישראל.

לענין זה, "תושב חוזר ותיק" - יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך עשר שנים רצופות לפחות.

יש לציין כי נקבע סייג הקובע כי אם הנכס, הנמצא בחו"ל וממנו מופקת ההכנסה, הועבר ליחיד, הזכאי להטבות "תושב ישראל לראשונה" ו"תושב חוזר ותיק", במתנה פטורה ממס מתושב ישראל לאחר ה-1 בינואר 2007, אזי ההכנסות המופקות מנכס זה לא יזכו להטבות האמורות.

במידה ונמכר נכס לאחר 10 שנים מיום היות היחיד תושב ישראל, יינתן פטור ממס על חלק רווח ההון הריאלי כשהוא מוכפל ביחס שבין התקופה מיום הרכישה עד למועד תום 10 שנים מיום שהיה לתושב ישראל לבין התקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה. יתרת רווח ההון הריאלי תתחייב במס כמפורט בסעיף 11.2 לעיל.

באשר ל"תושב חוזר" שאינו "תושב חוזר ותיק" נותר על כנו הפטור ממס למשך 10 שנים על רווח הון הנובע ממכירת נכס שרכש בחו"ל ואינו זכות במישרין או בעקיפין לנכס שמצוי בישראל, בתקופת שהייתו בחו"ל.

לענין הקלות במס לעולים חדשים ותושבים חוזרים לרגל שנות ה-60 למדינה, ראה התייחסות בפרק 17 למדריך המס.

11.12 מתנה לתושב חוץ

סעיף 97(א)(5) לפקודה בנוסחו עד כניסתה של הרפורמה לתוקף (1.1.2003), פוטר ממס רווח הון מתן מתנה ל"קרוב" וכן מתנה ליחיד אחר אם שוכנע פקיד השומה כי המתנה ניתנה בתום לב, זאת בין שמקבל המתנה היה תושב ישראל ובין אם היה תושב חוץ.

במסגרת רפורמת המס נקבע כסעיף אנטי-תכנוני כי מתן מתנה לתושב חוץ, החל מיום 1.1.2003, לא תהא פטורה ממס רווח הון בידי נותן המתנה.

11.13 העברת נכס למלאי עסקי

סעיף 100 לפקודה, קובע כי העברת נכס לעסק כמלאי עסקי או הפיכת נכס קבוע בעסק למלאי עסקי (להלן: "שינוי ייעוד"), יש לראותו כמכירה לענין רווח הון, אם חלפו 4 שנים מיום שרכש הנישום את הנכס ועד ליום ההעברה. שווי המלאי העסקי יהא מחיר השוק של הנכס ביום ההעברה.

יודגש, כי חישוב המס נעשה בעת העברת הנכס, ואילו תשלום המס בפועל יעשה רק בעת מכירת המלאי העסקי - כולו או מקצתו, ובלבד שאם מכר מקצתו, תשלום המס לא יעלה על התמורה שקיבל באותה מכירה.

הוראות החב"ק קובעות כי יש לגבות את המס בתוספת הפרשי הצמדה וריבית החל מתום שלושים יום ממועד המכירה ועד ליום התשלום בפועל.

אם טרם חלפו 4 שנים מיום שרכש הנישום את הנכס, לא יראו בשינוי הייעוד מכירה ושווי המלאי העסקי יקבע על פי יתרת מחירו המקורי כמחיר שעלה הנכס לנישום.

מועד שינוי הייעוד

בחב"ק נקבע כי בעת קביעת התמורה של הנכס המועבר וקביעת המחיר המקורי של הנכס כמלאי עסקי - הן בהתאם לשווי מחיר השוק של הנכס ביום ההעברה, וכחלק מנטל הראיה, על הנישום להוכיח את מועד שינוי הייעוד.

בשל חשיבותו של מועד זה, הובאו בחב"ק מספר אמות מידה על מנת לבטא את שינוי הייעוד:

(1) מועד השינוי בסיווג הנכס בדוחות הכספיים. אם הוחלט על השינוי לאחר תקופת הדוח הכספי, אך טרם הגשתו לפקיד השומה - יש לבדוק אם קיים ביאור לשינוי במסגרת אירועים שלאחר תאריך המאזן.

(2) מועד שינוי הייעוד בהשתקפו בגילוי חיצוני. למשל: נכס מקרקעין (בידי מי שאינו קבלן) שהועבר למלאי, יהא יום ההעברה - היום בו הוכח לפקיד השומה כי הנישום ביקש רשיון בנייה לבניין שאינו לצורך שימוש עצמי. בעסק להשכרת מכוונות, שבעליו החליטו כי יתחילו גם במכירת המכוונות, יום ההעברה יהא היום בו הופרשו חלק מהמכוונות והושמו במחלקה נפרדת - המיועדת למכירת מכוונות.

ניתן להסתמך על הצהרותיו של נישום, כפי שנעשו בדוחותיו הכספיים, כאשר הנישום טוען ל"יום העברה" שאינו תואם הצהרות אלו. כך לדוגמה מקרה בו טוען הנישום כי הפך נכס קבוע למלאי עסקי בתחילת השנה, בעוד במאזן המתייחס לתום שנה זו - עדיין מופיע הנכס כנכס קבוע.

במקרים דוגמת אלו, יכול פקיד השומה להפנות את הנישום להצהרותיו בדוחות הכספיים. בעניין זה, אין לקבל טיעונו של נישום האומר כי דוחותיו הוכנו על ידי נציגו וכי הוא אינו בקי ברישום שם.

11.14 מוניטין - הגדרה והוראות נוספות

11.14.1 חבות המס בגין מכירת מוניטין

כפי שצוין במסגרת סעיף 11.4 לעיל, טרם הרפורמה מכירת מוניטין שנצמח בעסק **שלא שולם בעד רכישתו**, היתה כפופה לדין מיוחד, על פיו חלק מרווח ההון חויב במס מופחת בשיעור של 10%, ואילו יתרת רווח ההון מוסתה בהתאם לשיעור המס השולי שחל על היחיד או שיעור מס החברות, על פי העניין.

כאמור, החל מ-1.1.2003 ההטבה האמורה בוטלה ומכירת מוניטין כאמור, מחויבת במס בשיעור המס החל על רווח הון בהתאם לתיקון 147 (משנת המס 2006 - 20% עבור יחידים ו-25% עבור חברות בשנים 2006 עד 2009 ובמס חברות החל משנת 2010). יש לציין, כי גם כעת קיימת הטבה הנובעת מאופן חישוב זה, וזאת בהשוואה לדוגמא לנכס הון אחר אשר נרכש טרם הרפורמה ונמכר כעת, אשר מחויב במס מעורב (מס שולי ושיעור של 20% לגבי מכירה בידי יחיד).

לאור ההטבה, לה זכתה מכירת מוניטין עד הרפורמה וכן לאור ההטבה לה זכאית מכירה כאמור לאחריה, הרי שסוגיית סיווג נכס הוני כ"מוניטין" הינה סוגיה אשר העסיקה וקרוב לוודאי תמשיך ותעסיק את רשויות המס והנישומים.

להלן יובאו הוראות חוזר מס הכנסה בנושא סיווגו של נכס הון כמוניטין וכן פסיקת בית המשפט בנושא זה.

11.14.2 הוראות מס הכנסה

(חוזר מס הכנסה 9/97 - משפטית)

נבחר כי החוזר שלהלן, המפרט את עמדת מס הכנסה בסוגיית המוניטין, פורסם לפני כניסתו לתוקף של הוראות תיקון 132 לפקודה. כן, יש לציין כי החל מ-1 ביולי 2003, הותקנו תקנות המאפשרות הפחתה של **מוניטין שנרכש** (ראה סעיף 11.14.4 להלן).

1. מבוא

מטרת חוזר זה לתת קוים מנחים בשאלה מהם מוניטין ומהי מכירת מוניטין ולהנחות את פקידי השומה כיצד לבחון האם עסקה המוצגת כמכירת מוניטין היא אמנם כזו.

במכירת מוניטין נהנה המוכר מחישוב מיוחד של הסכום האינפלציוני, כפי שקבוע בהגדרת המונח "סכום אינפלציוני" בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה. מכאן האינטרס של המוכר להציג עסקה שעשה כמכירת מוניטין. מאידך במקרים רבים הרוכש אינו מעוניין להציג את העסקה ככזו, שכן **אינו זכאי לפחת** בגין מוניטין.

שני תנאים צריכים להתקיים כדי שעסקה תוכר כמכירת מוניטין:

האחד - שהעסקה תהיה עסקת **מכירה** כמשמעות המונח בסעיף 88 לפקודה, להבדיל למשל מעסקת שכירות או מתן שירותים.

השני - **שהנכס** נשוא העסקה יהיה מוניטין, להבדיל מנכס קנייני אחר או זכות חוזית אחרת.

2. מהו מוניטין

המוניטין הוא נכס שקשה להגדירו ולצורך העניין עדיף להסתפק בתיאור תכונותיו.

המוניטין הוא **שם טוב** המושך לקוחות ובכך מבטיח מחזור מכירות. זאת להבדיל ממחזור מכירות המובטח לעסק הנהנה למשל מבלעדיות. במקרה הראשון הלקוח חוזר אל העסק בגלל שמו הטוב ובמקרה השני בגלל העדר אלטרנטיבה.

3. הוכחת קיום המוניטין

המוניטין הוא נכס שאת קיומו יש להוכיח כשם שמוכיחים כל עובדה, כלומר על ידי הצגת ראיות. נטל ההוכחה שלנישום יש מוניטין מוטל עליו. לעניין חלק ה' לפקודה, על נישום הטוען שמכר מוניטין להראות:

3.1 שיש לו **שם טוב** המושך לקוחות ומבטיח **מחזור מכירות**;

3.2 כי הוא **בעל השם הטוב** ולא עסק **בו הוא שכיר**, או עסק אותו הוא מייצג;

3.3 חישוב של ערך המוניטין;

3.4 כי השם הטוב, על כוח משיכת הלקוחות שבו, יצאו מרשותו במסגרת העסקה.

מחזור המכירות המובטח לבעל המוניטין מקנה לו יתרון כלכלי על פני עסק דומה ללא מוניטין. לפיכך **השוואה עם עסקים** אחרים יכולה לסייע בבדיקה האם יש לעסק מוניטין ומה שווים. עם זאת, המוניטין אינו הגורם היחיד המשפיע על רווחיות העסק ועל שוויו. לכן העובדה שעסק אחד רווחי יותר מאחר, אינה מחייבת את המסקנה שלאחד יש מוניטין או שלאחר אין מוניטין וכך גם העובדה שעסק מצוי **בהפסד אינה** מחייבת את המסקנה **שאינו מוניטין**. עובדות אלה הן ראיות שיש לבחון יחד עם ראיות אחרות.

לעניין זה יש להבחין היטב בין הגורמים היוצרים מוניטין, כגון מקום טוב, יחסים ארוכי טווח עם לקוחות, מבצעים וניסיונות אותם עשה הנישום ליצירת חוג הלקוחות, לבין הוכחות קיומו של המוניטין עצמו שאותם גורמים יכול ויצרו. אין בהוכחת הגורמים כאמור משום תנאי מספק להוכחת קיומו של מאגר **לקוחות קבוע** ובניית מוניטין (שם טוב) שאת קיומו יש להוכיח בראיות של ממש (לדוגמא, באמצעות עדות **הלקוחות** עצמם).

מקום בו אין הצדדים נוקטים לשון מפורשת בהסכם ביניהם **ואינם** מגדירים את מהות הממכר כמוניטין אין בכך בהכרח כדי למנוע הכרה **בהסכם כמכירת מוניטין**, ואולם יש לייחס חשיבות רבה לכוונת הצדדים שניהם ואין לקבל את עדותו של צד אחד בלבד שאין בה כדי להוכיח את כוונת הצד האחר לקיום עסקת מכירה של מוניטין.

לעניין חישוב שווי המוניטין, לא בכל מקרה חישוב גורף לפיו ההפרש שבין שווי העסק לבין שווי נכסיו המופיעים בדוחות הכספיים הוא המוניטין, שכן הפרש זה כולל לעתים מרכיבים שאינם מוניטין, כך למשל על שווי העסק משפיעים גם נכסים קנייניים אחרים כגון פטנטים וזכויות יוצרים, זכויות חוזיות כגון חוזה הפצה או זיכיונות וכן ידע, רשיונות ו-CONCERN VALUE GOING - שאינם כלולים בדוחות הכספיים, כולם נכסים לעניין חלק ה' לפקודה.

יש להדגיש כי ניתן למכור מוניטין אך ורק ביחד עם העסק שבו המוניטין, לא ניתן למכור מוניטין ולהמשיך להפעיל העסק כאילו דבר לא השתנה.

4. עסקאות מסויימות

4.1 מכירת עסק של מפיץ

מפיץ המוכר את חוזה ההפצה, מוכר, לעניין חלק ה' לפקודה, זכות חוזית.

רע"א ליבוביץ נ' א. את י. אליהו

בית המשפט העליון קבע כי, בדרך כלל, המוניטין של המוצר שייכים ליצרן ולא למפיץ וזאת למרות שלעתים המפיץ משקיע משאבים להחדרת המוצר לשוק, משאבים המגדילים את ערך המוניטין של המוצר בידי היצרן.

ע"א 442/85 משה זהר נ' מעבדות טרבנול

נקבע שהאפשרות הפחות שכיחה, שהמוניטין של המוצר יהיו שייכים למפיץ, מותנית בכך שקהל הלקוחות יזהה את המוצר עם המפיץ דווקא ולא עם יצרן. אפשרות כזו יכולה להתקיים כאשר, למשל, מפיץ ישראלי מייבא מוצר ומפיץ אותו באריזה הנושאת את שמו, אם כי גם במקרה כזה יהיה על אותו מפיץ להוכיח כי המוצר אכן מזוהה עם שמו.

בנוסף לכך יתכן כי למפיץ יהיו מוניטין כמפיץ, להבדיל מהמוניטין של המוצר.

הסבירות שמפיץ בלעדי יוכל להוכיח שיש לו מוניטין כמפיץ נמוכה הואיל ולא ניתן ליחס את הקשר שלו עם הלקוחות לשמו הטוב אלא להעדר אלטרנטיבה ללקוחות.

4.2 מכירת עסק של יחיד

לב המוניטין הוא השם הטוב המושך לקוחות. יחיד אינו יכול להיפרד משמו ולכן אף אם צמחו לו בשנות פעילותו מוניטין, הוא לא יוכל בדרך כלל, למכור אותם. לעניין זה יש להבחין בין בעל מקצוע שכל פעילותו נובעת וקשורה בתכונה אישית שאינה ניתנת להעברה, כגון ספורטאי, אומן, מנהל וממציא (ראה למשל עמ"ה 214/88 מכבי חיפה נ' פקיד שומה חיפה), לבין בעל מקצוע שהקים מנגנון הקיים ומזוהה על ידי הלקוחות כבעל שם בזכות עצמו והניתן, לפיכך, להעברה. הראשון יוכל אמנם להפיק הכנסות מהמוניטין שלו, אך לא על ידי מכירתם, אלא על ידי העמדתם לשימוש של אחר. מאידך, ניתן בנסיבות מסויימות להכיר במכירת העסק של השני כמכירת מוניטין.

עמ"ה 4/92 שפירי נ' פקיד שומה צפת

כך גם לעניין תיקי לקוחות - מקום בו המוניטין קשור לבעל המקצוע החופשי, הוא עצמו, לא ניתן לראות במכירת התיקים מכירת מוניטין. מקום בו ניתן למכור תיקי הלקוחות בלא קשר לבעל המקצוע ניתן לראות בכך מוניטין.

סממן נוסף לכך שמדובר במכירת מוניטין על ידי יחיד הוא, כאשר היחיד מתחייב לא לעשות שימוש במוניטין שלו - התחייבות שמבחינת היקפה ומשך הזמן שלה מלמדת שהיחיד לא יוכל לעשות יותר במהלך חייו שימוש במוניטין שלו בשום דרך.

בכל מקרה של ספק בבחינת עסקאות מסוג זה, יתייעץ המפקח עם הרפרנט המשפטי.

4.3 פרישה של שכיר

עמ"ה 353/91 הולצמן אלי נ' פקיד שומה תל אביב 4

בפסק הדין בעניין הולצמן קבע בית המשפט כי עסקה, בה שכיר פורש מעבודתו ומתחייב לא להתחרות במעבידו, לא לשתף פעולה עם מתחריו ולשמור בסוד ידע של המעביד אינה מכירת מוניטין. בית המשפט קבע כי יש לסווג את התמורה מעסקה כזו כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2), (1) או (10)2 לפקודה.

דהיינו, לא ניתן לראות בהסכם אי תחרות שעשה שכיר עם פרישתו - מכירת מוניטין.

4.4 העברת פעילות של עצמאי לחברה

לעתים מוצגת העברת פעילות של עצמאי לחברה כמכירת מוניטין.

במקרה כזה יש לבחון:

- (1) האם לפי הכללים שפורטו בסעיף 4.2 לעיל, מדובר בעסק של יחיד הניתן להעברה **במנותק** מהיחיד;
- (2) האם העסקה קיבלה ביטוי בפועל, היינו האם כנגד תשלום שקיבל היחיד, הועברו המוניטין;
- (3) האם העיתוי בו בוצעה העסקה לטענת הצדדים, חופף לעיתוי העברת הפעילות לחברה (בדרך כלל בעת הקמתה) - ראייה לכאורה שמדובר בהעברת מוניטין, או למשל, שהוא בא במועד מאוחר יותר וחופף למשיכת כספים מהחברה או לביטול יתרות חובה של היחיד, כאשר אין בצידם העברה של דבר כלשהו מהיחיד לחברה - ראייה לכאורה שאין מדובר במכירת מוניטין (ראה פס"ד אטינגר).

לעתים לאחר העברת פעילותו של עצמאי לחברה, שבמסגרתה לא דיווח על העברת מוניטין, טוען בעל המניות כי בעת מכירת מניותיו נמכר גם המוניטין שהיה שייך לו כל העת. במקרים מסוג זה, **בדרך כלל, יש לטעון** שהמוניטין הוא של החברה ולא של בעל המניות.

4.5 הסכם בלעדיות עם ספק - עמ"ה 194/92 תחנת שירות רמת גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

בית המשפט קבע כי הסכם בלעדיות עליו חתם הנישום עם ספק, אין לראות בו משום הסכם למכירת מוניטין במסגרתו עברו הלקוחות לספק.

לדעת בית המשפט, הסכם כאמור אין בו משום פרידה מלקוחות או ממוניטין הקשורים בהם, באשר אם נפרדת המוכרת מנכס כלשהו הרי זו הפרדות מן החרות או הזכות לסחור בשוק עם כל ספק, זכות שהותור עליה הקנה לרוכשת בתקופת ההסכם פלח שוק מובטח מפני תחרות.

הימנעות המוכרת כאמור יוצרת כבילת החירות להתקשר עם כל ספק, כבילה שניתן לראותה כ**מכירה הונית, אך לא משום מכירת מוניטין**, הנשאר צמוד למוכר ואינו עובר לספק במסגרת העסקה.

5. סיכום

כאשר נישום טוען שמכר מוניטין, ידרוש המפקח מהנישום את המסמכים הקשורים בעסקה, לרבות חוזה המכר והערכות שווי, אם נערכו בקשר לעסקה, ובהתאם לכך יערוך המפקח את הבדיקות הבאות:

- 5.1 האם מוכר המוניטין הוא יחיד או תאגיד. אם המוכר הוא יחיד - האם הוא יכול למכור את המוניטין שלו כמפורט בסעיף 4.2 לעיל;
- 5.2 האם הנכס הנמכר הוא מוניטין, להבדיל מנכס קנייני אחר, מזכויות חוזיות או מדברים שאינם בבחינת נכס או זכות;

- 5.3 האם, אגב העסקה, נמכרים גם נכסים או זכויות אחרים שאינם מוניתין כגון, מניות, חוזי הפצה, זכויות יוצרים, ידע וכד';
- 5.4 האם העסקה היא עסקת מכירה הונית, או למשל מתן רשות שימוש או השכרה, שהתמורה המתקבלת מהם היא פירונית;
- 5.5 האם העסקה היא מסוג העסקאות המפורטות בסעיף 4 לעיל - אם כן, יש ליישם את האמור בהן;
- 5.6 מה שווי המוניתין ובמידה ונמכרו גם נכסים אחרים - מה שווים;
- 5.7 האמנם עסקת המכר הפורמלית קבלה ביטוי בפועל והמוניתין הועברו לרוכש;
- 5.8 כיצד הוצג המוניתין הנמכר על ידי המוכר ועל ידי הרוכש.

11.14.3 פסיקה

הערכת שווי של מוניתין - ע"א 7493/98 שלמה שרון ואח' נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה

אחד הנושאים בהם דן פסק הדין הנ"ל, שניתן על ידי בית המשפט העליון, הינו סוגיית הערכת שווי של מוניתין.

ככלל, ערך המוניתין שווה להיוון הרווחים העתידיים שיופקו מהם, ככל נכס אחר. אולם, יש קושי ממשי ביישום הגדרה עיונית זו למספרים. לאחר שסקר מספר שיטות להערכת מוניתין, ולאור הבעייתיות בשיטות אלו, מאמץ בית המשפט העליון את "השיטה השיורית" להערכת ערכו של מוניתין וערכו של העסק כ"עסק חי" (ביחד), במקום בו נמכר כל העסק. בהתאם לשיטה השיורית, ערכו של המוניתין שווה להפרש בין התמורה המתקבלת לבין ערך השוק של כל הנכסים האחרים (מוחשיים ובלתי מוחשיים) הנמכרים. השארית תיחשב כולה כמוניתין, אף שהיא כוללת בחובה גם את ערכו של "עסק חי", בגלל הקושי בהפרדתם, וזאת רק אם יוכח קיומם של מוניתין ותוכח מכירתם וכן רק במקרים בהם פקיד השומה יהא סבור כי הסכמת הצדדים לגבי ערכו של המוניתין אינה סבירה.

בפסק הדין נקבע כי מטעמים פרקטיים אין להפריד בין מוניתין לבין ערכו של העסק "כעסק חי" ויש לכרוך אותם יחדיו. מפאת חשיבות הדברים, נביאם בלשון פסק הדין:

"בזכרנו כי ערכו של נכס מבטא היוון של ההכנסות שיצמיח בעתיד, באים אנו ואומרים כי הפחתת ערך הנכסים האחרים של העסק - קרי הרווחים שהללו יביאו בעתיד - מערכו הכולל של הנכס - קרי מלוא הרווחים שיצמיח העסק, תיתן בידנו אומדן סביר לרווחים הצפויים מהמוניתין ומהיותו של העסק עסק חי.

מכוח ההגדרה המשפטית, בניגוד להגדרות החשבונאיות, ערכו של העסק כעסק חי אינו ברגיל חלק מהמוניתין שלו. ההבחנה בין המוניתין של עסק לבין ערכו כעסק כי היא פרי הפסיקה בארץ... פקודת מס הכנסה בסעיף 88 בנוסחו במועדים הרלבנטיים, אינה מגדירה את המוניתין... ממילא אין בהוראה הזו כשלעצמה כדי להוציא את ערכו של העסק כעסק חי מכלל תחולה. וחשוב יותר: אין להשלים עם שלילת הדרך המעשית האחת לחישוב ערך המוניתין, לאמור הנוסחה השיורית, הכורכת יחד את שני הנכסים שיקשה להעריכם - מוניתין וערך העסק כעסק חי. זוהי הנוסחה האחת העשויה להגשים את הוראת הסעיף, מבלי להעמיס על המוניתין נכסים רבים נוספים שאין בינם לבין המוניתין דבר.

ואמנם כללי החשבונאות, מאמצים את שיטת החישוב השיורית ככלי להגדרת המוניתין... לפי כללי החשבונאות, די בכך שעסק נרכש בשווי העולה על הערך ההוגן של נכסיו המזוהים (המוחשיים והבלתי-מוחשיים), בניכוי ההתחייבויות, לצורך הצגת אותו הפרש כ"מוניתין". הסיבה שהביאה את החשבונאים לבכר שלא לנסות

ולהפריד בין השניים נעוצה, כך נראה, בעובדה שאין דרך חשבונאית מהימנה ומעשית לעשות זאת."

להשלמת התמונה, נקבע בפסק הדין כי במקום בו לא ניתן להחיל את הנוסחה השיורית – קרי, בנסיבות בהן העסק לא נמכר, אין מנוס מחישוב ערך המוניטין, באמצעות נוסחה המהווה את ההפרש שבין רווחיו הממוצעים של העסק המועבר לבין סכום המייצג את התשואה הסבירה המשוערת של הנכסים שהעסק החזיק בהם באותה תקופה.

סיווג מכירת תיק לקוחות כנכס מוניטין - עמ"ה 9018/05 נאנס אברהם נ' פקיד שומה ת"א 3

המערער פעל עד לשנת 1997 כיועץ מס. ביום 26.11.97 נחתם בינו לבין רואה חשבון, הסכם (להלן: "ההסכם"), לפיו התחייב המערער לחדול מלעסוק כיועץ מס עצמאי החל מיום 1.1.98, להעביר את "המוניטין וחוג הלקוחות" שלו לרוה"ח ולהצטרף כעובד שכיר למשרד רואה החשבון. סוכם כי במסגרת עבודתו כשכיר יעבוד המערער הן על תיקי הלקוחות שהיו קשורים אליו כעצמאי והן על לקוחות חדשים, זאת, לפי שיקול דעתו של רוה"ח. בנוסף, ההסכם קובע כי במשך כל תקופת עבודתו עבור רוה"ח, לא יעבוד המערער בתחום מקצועו כיועץ מס בפרט ובתחום החשבונאות בכלל עבור כל גורם אחר מלבד רואה החשבון. כמו כן, נקבע בהסכם כי תמורת התחייבות זו של המערער, ישלם לו רואה החשבון, בנוסף לשכרו עבור עבודתו כשכיר, תשלום שנתי נוסף במשך תקופה של שלוש שנים.

המערער לא דיווח כלל על העסקה ואף לא שילם מקדמה בגין רווח הון, כהוראת סעיף 91(ד)(1) לפקודה. רק בשנת המס 2000 כאשר המערער קיבל לידיו סכום של 84,731 ש"ח על פי הסכם פשרה שנחתם בינו לבין רוה"ח במסגרת הליך משפטי, דיווח המערער על הכנסה זו כמוניטין. עיקר המחלוקת בין המערער למשיב הינה האם העסקה שעשה המערער עם רוה"ח, דינה כמכירת מוניטין או כרווח הון ממכירת נכס שאינו מוניטין.

בית המשפט המחוזי קבע כי המחלוקת נוגעת לשאלת סיווג הנכון של העסקה על פי המהות הכלכלית האמיתית, שאינה בהכרח זהה ללבוש החיצוני שניתן לה בהסכם.

על פי המתואר לעיל, ההסכם התייחס מפורשות ל"מכר מוניטין וחוג לקוחות". הפסיקה (ע"א 175/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אביבית בע"מ) קבעה באופן עקבי כי "כאשר נדרש בית המשפט לטפל בשאלת חבות העסקה במס, המונחים בהם השתמשו הצדדים להסכם והלבוש שבו הם הלבישו את ההסכם מהווים ראייה לכאורית על טיב תוכנו ולא יותר מזה". לכן, אין בעובדה שההסכם התייחס למכירת מוניטין כדי להכריע בשאלת מהות העסקה לעניין הלשון שננקטה בהסכם, למרות שהקונה, הוא רואה החשבון, הכחיש את הטענה שרכש מוניטין.

להוכחת המוניטין המערער נשען אך ורק על הערכתו העצמית. ברם, ברור שאין מדובר בהערכה אובייקטיבית, אלא בהערכה עצמית. המערער לא העיד אף אחד מלקוחותיו, ואף לא העיד את רואה החשבון עמו התקשר בהסכם. לא ניתן להסתפק בהוכחה מעין זו. כתוצאה מכך, קבע בית המשפט כי המערער לא עמד בחובת ההוכחה כי אכן היה מוניטין למערער והוא הנכס שנמכר.

היות וממילא המערער נשאר לעבוד במסגרת החדשה ולשרת את הלקוחות, לא היה צורך לרואה החשבון לשלם עבור המוניטין, שהוא, כאמור, הכוח המושך את הלקוחות. ולכן, בהעדר היפרדות אין להכיר במכירת המוניטין.

מכירת ידע לחברה בידי מנהל מקצועי אינה מכירת מוניטין - עמ"ה 94/95 שלמה הררי נ' פקיד שומה תל-אביב 4

המערער שימש כמנהל שכיר בחברה שהוקמה על ידו. בשנת 1991 מכר המערער את החברה שבעלותו לחברה אחרת, במסגרתה מוזגה חברתו (מיזוג עם החברה הרוכשת). במסגרת העסקה נחתם הסכם מוניטין, במסגרתו נקבע כי החברה הרוכשת תשלם למערער תמורה בגין המוניטין שצבר בתחום המחשוב והתקשורת, אותו הוא מוכר לה. פקיד השומה טען, כי אין המדובר במכירת מוניטין, אלא בהתחייבותו של המערער כלפי החברה הרוכשת להימנע מעיסוק בנושא מומחיותו או לחילופין, במכירת שירותים. עוד טען פקיד השומה כי גם אילו היה מדובר במוניטין, הרי מדובר במוניטין אישיים, מהם אין הבעלים יכול להיפרד. בית המשפט המחוזי קבע כי תכונות אישיות טובות של אדם, שמהן אינו יכול להיפרד, משמשות יסוד לקבלת שכרו של אותו

אדם מידי החברה הקונה את שירותיו ואין זה סביר שבשל תכונותיו ידרוש תשלום נפרד כשבמקביל משולם לו שכרו כעובד. מוניטין של עובד שכיר אפשרי רק אם מתברר כי לעובד השכיר זיקה חזקה יותר אל אותו נכס המוגדר כמוניטין מאשר לחברה, אצלה הוא מועסק. במקרה הנדון לא ניתן לזהות עקרונית את המערער עם הלקוחות, ולכן אין המדובר במכירת מוניטין. על פסק דין זה הוגש ערעור לבית המשפט העליון.

בית המשפט העליון פסק כי במקרה זה, תיקי הלקוחות, כלומר, המוניטין אינם קניינו של המערער, אלא שייכים לחברה שבבעלותו, ולפיכך אין באפשרותו למכרם. בנוסף, נקבע כי הררי אינו יכול למכור את תכונותיו האישיות, אשר לטענתו יצרו את המוניטין. יתר על כן, נקבע כי אף אם יוכח שתכונותיו האישיות של הררי היו אכן הגורם ליצירת המוניטין, הרי שאין הן המוניטין עצמם, שכן המוניטין גלומים בתוצאה, קרי בחוג הלקוחות, אשר כאמור אינו קניינו של הררי.

מוניטין המזוהים עם שכיר - פס"ד שלמה שרון

המערער הוא איש בעל מוניטין רבים בתחום שוק ההון ובמסחר בניירות ערך. יחד עם אשתו הקים המערער חברה בתחום זה, אשר הפכה לחברה בעלת חוג לקוחות רחב. במרוצת השנים רכשו בני הזוג 50% מ"החברה המרכזית לניירות ערך" (להלן: "החברה המרכזית") ובתמורה העבירו אליה את פעילותם. בני הזוג הועסקו כשכירים על ידי החברה. לאחר כתשע שנות פעילות מכרו בני הזוג את חלקם ב"חברה המרכזית" וחלק מהתמורה שקיבלו יוחס למוניטין שלהם, הידע המקצועי, השם והקשרים שבחברה.

פקיד השומה טען, כי התמורה הינה רק בגין המניות שנמכרו וגם אם נמכר מוניטין הרי שלא ניתן לייחסו לשכיר בחברה.

בית המשפט המחוזי פסק כי קיימים יוצאים מן הכלל להכרה בשכיר כמי שרכש מוניטין במהלך עבודתו באופן נפרד מהחברה. במקרה הנדון החברה שימשה רק כאכסניה וככלי טכני בלבד לפעילותו של המערער ולמוניטין שהפעיל.

הוכחת הקשר והצפי עם הלקוחות כמוניטין דורשת לא רק הוכחת עצם קיומם של המוניטין ולא רק הוכחת קיומו של מערך לקוחות מכובד, אלא גם הסתברות של ממש להמשכיותו של הקשר לאחר מכירת העסק לאדם זר.

במקרה זו הוכח שהקשר עם הלקוחות היה בידי המערער עוד בטרם החל את פעילותו ב"חברה המרכזית", אולם המוניטין של האישה לא הוכחו והתברר כי עסקה בצדדים טכניים בלבד בעסק.

הערעור התקבל בחלקו, ועל פסק דין זה הוגש ערעור לבית המשפט העליון.

בית המשפט העליון קבע כי לשלמה שרון עצמו, כאדם פרטי, נוצרו במהלך השנים מוניטין - לקוחות אשר זיהו עצמם עמו ולא עם החברה, זאת למרות שהוא פעל כשכיר במסגרת חברה עסקית. לאחר מכן, בדק בית המשפט העליון אם המוניטין הועברו, והגיע למסקנה כי המוניטין של המשיב הועברו, וזאת מאחר ששלמה שרון פרש באופן מוחלט מהחברה המרכזית ומתחום ניהול תיקי ניירות ערך וכן מאחר שלחברה הקונה ניתנה הזכות לפנות ללקוחות ולהציג עצמה בפניהם כמי שירשה את מקומו של המערער וממשיכה את דרכו וכן כמי ששרון סומך עליה כי תטפל בלקוחותיו באופן ראוי ומקצועי. שרון הצליח להוכיח כי הלקוחות זיהו עצמם עימו ולא עם החברה שבמסגרתה פעל. מנגד, פסק בית המשפט העליון כי לאשה לא היו מוניטין, שכן היא עסקה רק בעניינים טכניים של הנהלת חשבונות.

מוניטין המזוהים עם עסק הפצה - עמ"ה 83/93 אינווסט אימפקס בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 1

המערערת שימשה כסוכנת של חברת טמברנדס ועסקה בהפצה בארץ של טמפוני טמפקס. בעקבות החלטתה של טמברנדס לסיים יחסיה עם המערערת, חתמו החברות על הסכם לסיום הקשר אשר במסגרתו קיבלה המערערת סכום בשל "המוניטין" שנוצרו מפעילות השיווק של המערערת בישראל. פקיד השומה סבר כי ניתוח העובדות מצביע על כך, כי לא מדובר במכירת מוניטין אלא בתשלום הוני אחר שקיבלה המערערת מטמברנדס, עם ביטול זכותה הבלעדית להפצת מוצריה בארץ.

בית המשפט המחוזי דן בשאלה למי "המוניטין" לאור פסיקות זהות בתחום דיני הקניין (פס"ד ליבוביץ, פס"ד טרבנול) בהם נקבע, כי זכות הקניין במוניטין של המוצר, אף זה אשר נבנה על ידי המפיץ, שייכת ליצרן של המוצר. לאור העובדה כי בקביעת הבעלות בנכס הונוני זה, על פי דיני הקניין, אין בכדי לשבש תכליתו של דין המס, קובע בית המשפט כי התמורה עבור הנכס ההונוני שמכרה המערערת ליצרנית, הינה לנכס שאינו מוניטין. על פסק דין זה הוגש ערעור לבית המשפט העליון.

בית המשפט העליון פסק כי הלקוחות זיהו עצמם כרוכשי מוצרי חברת טמברנדס. במצב כזה, לא ניתן לומר כי חברת אינווסט מכרה לחברת טמברנדס את מאגר לקוחותיה.

תשלום למניעת תחרות, לשותף לשעבר בעת פירוק השותפות היא הוצאה פירותית - ע"א 762/00 יהונתן בן שלום נ' פקיד שומה כפר סבא

המערער ושותפו הקימו שותפות. בעקבות סכסוך, החליט המערער לפרוש מהשותפות. במסגרת פירוק השותפות שילם המערער לשותפו לשעבר סכום כסף תמורת התחייבותו של השותף לשעבר להימנע מתחרות לגבי רשימה מוסכמת של לקוחות, וזאת למשך תקופה של 20 חודשים. המערער ביקש לנכות את הסכום הנ"ל כהוצאה שוטפת המותרת בניכוי.

פקיד השומה סירב להתיר את הניכוי של התשלום, מכיוון שסבר כי המדובר בהוצאה הונית אשר אינה מותרת בניכוי.

בית המשפט העליון קבע כי בעוד שהוצאה הונית היא הוצאה המשמשת ליצירת מקור הכנסה, שיש בו משום יתרון תמידי, הרי שהוצאה שבפירות היא הוצאה מחזורית הבאה לשרת את ההון הקיים ולתחזק את מנגנון הייצור. בית המשפט מאמץ את "עקרון השמירה על ההון הקיים" כמבחן מנחה בקביעת אופייה של ההוצאה.

בית המשפט העליון מאזכר את ע"א 346/70 פקיד שומה חיפה נ' עוף חיפה בע"מ, בו הועלתה הסוגיה, האם מטרת התשלום בעד אי תחרות היא שמירת הרווחים במשך תקופה קצובה, פן יפחתו עקב התחרותו של המנהל הפורש ותו לא, או האם יתכן כי התקופה הקצרה תספיק להתבססות החברה באותו תחום מסחר, לאחר פרישתו של השותף, ולהראות ללקוחות שאף בלעדיו נמצאים הם בידיים נאמנות ויכולים הם להמשיך להתקשר עימה, ואם תצלח החברה בכך, תחלוף הסכנה הנשקפת לה מהתחרותו של השותף לשעבר ומוניטין מובטחים לה לתמיד.

בית המשפט העליון מגיע למסקנה, על סמך תצהירו של המערער, כי תכליתו של התשלום במסגרת אי התחרות היה לשמור על הלקוחות שעבדו עימו בעת קיומה של השותפות ואשר עברו אליו אחרי פירוקה. מעדותו עולה, כי אין המדובר על אי תחרות לשם התבססות עסק חדש באמצעות רכישת לקוחות, אלא בשמירה על הלקוחות הקיימים, במטרה למנוע מהשותף לקחת ממנו לקוחות, ולפיכך מדובר בהוצאה פירותית המותרת בניכוי.

העובדה כי השותפות פורקה אינה אומרת כי לא תיתכן עוד שמירה על הקיים. הלקוחות שעברו מן השותפות עם פירוקה אל השותף הפורש הם נכס עסקי קיים שניתן לשמור עליו.

מכירת מוניטין שנדחתה כתאונת מס - פס"ד פרידלנד

בעמ"ה 1036/00, פרידלנד שמואל נ' פ"ש כפר סבא, המערער ובנו הפעילו עסק במסגרת שותפות, ובשלב מאוחר יותר החליטו להסב את השותפות ביניהם לחברה בע"מ. בין השותפות לבין החברה נחתם הסכם לפיו נמכר לחברה העסק בכללותו על נכסיו והתחייבותיו, להוציא נכסי נדל"ן, סוכנויות, מוניטין וזכויות שיווק, אותם ימשיכו השותפים להחזיק באופן אישי. במקביל, האב והבן התחילו להיות מועסקים על ידי החברה.

כעבור כארבע שנים לאחר הקמת החברה, נערך הסכם נוסף בין החברה לבין השותפים לפיו רכשה החברה מידי השותפים את המוניטין והסוכנויות, שהוחרגו מההסכם הראשון.

פקיד השומה לא ראה בהסכם הנוסף משום מכירת מוניטין, אלא כמכירת זכויות הייצוג והשיווק של היצרנים, בהן החזיקה השותפות, או לחילופין כשכירת זכויות אלו מן השותפים במהלך ארבע השנים שחלפו.

בית המשפט המחוזי קבע כי הנטל להוכחת קיומו של מוניטין הינו על המערער הטוען לקיומו. לצורך הרמת הנטל אין די בעדותו של בעל עניין בדבר, אלא יש צורך בעדות אובייקטיבית שתעיד על קיום של המוניטין, בעדות ישירה (למשל, עדות לקוח המעיד על קיומו של מוניטין המושך אותו דרך קבע) אין די בהצגת רשימת ספקים או לקוחות מרשימה בכדי להראות כי אלו נקשרו עם העסק דווקא בשל המוניטין שלו. המערער לא עמד בנטל זה.

כמו כן, יש להראות מיהו בעל המוניטין - אם המוניטין שייך לשותפות, אזי המדובר במוניטין עסקי, שנדרש להראות כיצד נצמח והוטמע בעסק, ומתי.

אולם, אם השותפים הם בעלי המוניטין, הרי במוניטין אישיים עסקי, ואין כלל לדבר על מכירתם מאחר ואינם ניתנים להעברה ולהפרדה מבעליהם. גם כאן, טענת המערער כי שמם הטוב ויתר תכונתיהם הידועות, נצמדו אל העסק ותרמו לבניית המוניטין שלו, אינה חזקה המדברת בעד עצמה ובכדי להוכיחה נדרשת עדות אובייקטיבית.

מרכיב מרכזי של מוניטין בעסק הוא מערך לקוחות של העסק והצפי כי הקשר עימם ימשך גם לאחר מכירתו. כאשר מתבצעת מכירת העסק ע"י אדם או תאגיד לגורם זר, שאין בינו ובין המוכר יחסים מיוחדים, מהווה המשך הקשר של הלקוחות עם העסק שעבר לידיים אחרות, אינדיקציה ברורה לקיומם של מוניטין ולהעברתם אל הקונה, שאילולא המוניטין היו הלקוחות פונים אולי לגורם אחר בשוק ונקשרים בקשרים עסקיים עימו. לא כך הדבר במקום בו המכירה נעשית בין גופים קשורים, כגון: שותפות ההופכת לחברה, נכנסת לנעליה וממשיכה להיות מנוהלת על ידי השותפים לשעבר, הכל בבחינת "אותה גברת בשינוי אדרת". בנסיבות כאמור, דבר לא נשתנה לכאורה מבחינת הלקוחות במעבר מן השותפות לחברה ולא היה זה מעניינם באיזו צורת התאגדות פועל העסק, ומשמע, שהמשך קשריהם עם העסק שהפך להיות בבעלות החברה, אין בו כדי להעיד בהכרח על העברת המוניטין לחברה.

בנוסף לחסר הראייתי בשאלת ביסוס הטענה לקיומם של מוניטין בשותפות והעברתם לחברה, שלדידו של בית המשפט לא עליו ייפול הערעור, טען בית המשפט כי יש למבנה המשפטי של העסקאות, כפי שיבואר להלן, השלכות קריטיות על הערעור, מאחר שהוא היה חסר אחיזה בכל חשיבה עסקית סבירה, והתאפשר רק בשל קיומם של יחסים מיוחדים בין הצדדים.

בית המשפט התעלם מהתוכן הכתוב של ההסכמים, בחן את המהות האמיתית המסתתרת מאחריהם, וקבע כי במכירת העסק החי במסגרת ההסכם הראשון נמכר גם המוניטין, על אף שהוא הוחרג ממנו, שכן מוניטין הולכים אחר העסק ואין דרך למוכרם במנותק ממנו.

מכירת המוניטין במסגרת ההסכם השני הינה חסרת כל טעם עסקי או כלכלי, שכן החברה הייתה כבר פעילה כארבע שנים, ובמשך כל אותה תקופה השתמשה במוניטין, בלא שאיש ציפה ממנה לתשלום בגינם. רכישת המוניטין כעת לא תשנה דבר בפעילותה העסקית.

בנוסף, עיכוב במכירת מוניטין לחברה שהוקמה כבר נדון בפסיקה (ראה פס"ד **פרץ אטינגר**) ונשלל.

הטענה, לפיה הסיבה למכירת המוניטין רק בהסכם השני נבעה מאי היכולת להעריך את שווי המוניטין בעת חתימת ההסכם הראשון וכן מהעובדה שנדרשה המתנה למשקיע חיצוני שיציע מחיר ריאלי על מנת להעריך את שווי, נדחתה. הטעם לכך הוא שאין דבר בהסכם הראשון המעיד על כוונת הצדדים לדחות את התשלום בעד המוניטין או לא להכלילם במסגרת התשלום הכולל בהסכם זה. מכל מקום, ארבע שנים הינה תקופה ממושכת מידי לשם ביצוע הערכת שווי של המוניטין.

לאור האמור, פסק בית המשפט כי המוניטין נמכרו כבר בהסכם הראשון ומחירו כלל את מחיר המוניטין, ואילו בהסכם השני נמכרו רק זכויות הפצה והסוכנויות.

מוניטין של תחנת דלק – פס"ד גוטמן משה

בעמ"ה 1013/01 **גוטמן משה ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3**, דן בית המשפט המחוזי בשאלת סיווגה של עסקה למכירת זכויות הפצה בתחנת דלק כמכירת מוניטין של התחנה.

בית המשפט המחוזי קבע כי לצורך סיווגה של עסקה, ובכלל זה הגדרתו של ממכר, ייבחן תוכנה בהתאם למהות הכלכלית שלה. אין "הלבוש" אשר שיוו לה הצדדים לעסקה בבחינת חזות הכל.

בנוסף, בית המשפט המחוזי קובע כי קיימת האפשרות כי גם תחנת דלק תצבור מוניטין, וכי הגידול במכירות נובע מהמוניטין שצברה התחנה בזכות מפעיליה.

תניית אי-תחרות יכולה שתסייע באיתור מכירת מוניטין. אולם, יש לתת את הדעת כי תשלום בגין אי-תחרות אינו בא בהכרח תחת התמורה בגין מוניטין שנמכר. זאת ועוד, התשלום בגין אי - תחרות אינו בהכרח תשלום בגין מכירת מוניטין ויכול הוא להיות פיצוי בשל אי-התחרות. עם זאת, אי אפשר שלא להסכים כי תניית אי-תחרות יכול ונועדת היא להבטיח, כי המוניטין אכן יוותר בידי הרוכש. תניית אי-תחרות, יש בה עדות לכוחו של מוכר העסק ליצור לעצמו מוניטין.

11.14.4 שיעור פחת למוניטין ששולם בעבורו

בתקנות מס הכנסה (שיעור פחת למוניטין), התשס"ג-2003, אשר נכנסו לתוקף בתאריך 1 ביולי 2003, הוסדרה סוגיית התרת הוצאות פחת בגין מוניטין **ששולם בעבורם**.

עקב כך ובניגוד למצב ששרר לפני תיקון מס' 132 לפקודה, בו היה ניגוד אינטרסים בין מוכר הנכס, אשר העדיף להגדיר הנכס הנמכר כמוניטין, לבין קונה הנכס, אשר העדיף להגדירו כנכס אחר הניתן להפחתה, עשויה להיות קיימת לאחר התיקון זהות אינטרסים בין המוכר לקונה-שניהם מעוניינים בהגדרת הנכס הנמכר כמוניטין. המוכר - בכדי שימוסה בשיעור מופחת בגין רווח ההון שינבע ממכירת המוניטין והקונה - בכדי שיוכל להפחית הנכס בהתאם לתקנות דלעיל.

להלן ההוראות שנקבעו בנוגע להפחתת מוניטין:

- א. מוניטין שנרכשו החל מה-1 ביולי 2003, יהיו ניתנים להפחתה בשיעור של 10% לשנה ממחירם המקורי.
- ב. ברכישת מוניטין כאמור "מקורב", כהגדרתו בסעיף 105 לפקודה, או מתושב חוץ, תותר ההפחתה רק אם יוכח להנחת דעתו של פקיד השומה שהרכישה היתה חיונית לצורך ייצור ההכנסה ונעשה בתום לב ומטעמים עסקיים בלבד. נטל ההוכחה מוטל על הנישום.
- ג. לא יראו במוניטין כאמור, כנכס בר פחת לעניין סעיף 96 לפקודה, הן בדחיית רווח הון במקרה של חילוף נכסים ברי פחת.
- ד. מי שזכאי לפחת נוסף או הפחתה בשל אותו מוניטין גם על פי דין אחר (להלן: "הפחת הנוסף"), יהיה זכאי לפחת על פי תקנות אלה בשיעור ההפרש שבין 10% לפחת הנוסף, ובלבד שסך כל הפחת בשל אותו מוניטין לא יעלה על 10% או על הפחת הנוסף, לפי הגבוה מביניהם.

11.14.5 מוניטין כמרכיב במכירת זכות במקרקעין

במכירת זכות במקרקעין, חייב המוכר בתשלום מס מכירה ומס שבח, ובמקביל חייב הרוכש בתשלום מס רכישה. לעומת זאת, בעסקה למכירת נכס הוני, שאינו זכות במקרקעין, הרווח מהעסקה יתחייב במס רווח הון, אך לא במס מכירה ובמס רכישה שכן, לא חלים המסים הנייל. לפיכך, יתכן ולסיווג המרכיב הנמכר בעסקה תהא השלכה משמעותית על המסים החלים בעסקה.

בהקשר זה, יצויין כי בהוראת ביצוע מס שבח משנת 1985, נקבע כי עקרונית יתכן כי המוכר יקבל תמורה בעבור מוניטין כאשר הוא מוכר עסק חי, והרוכש גם מתכוון להמשיך באותו סוג עסק (ראה גם פסק הדין שניתן בעניין ו"ע 1029/00 רוזנטל ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אשר על פי עובדותיו חלק מהתמורה במכירת זכות במקרקעין, שבה הופעל בית מרקחת, יוחסה למוניטין). אולם, במקום בו קובעים הצדדים חלק מן התמורה על חשבון מוניטין, כאשר למעשה הפעילות העסקית הקודמת מתחטלת בגלל חוסר הצלחה, ובנוסף לכך גם הרוכש אינו מתכוון להמשיך באותו ענף עסקי, עלולה פעולה כזו להיחשב כעסקה מלאכותית, הנעשית כדי שהמוכר יוכל בדרך זו להקטין את המס על הרווח הריאלי ואת מס המכירה המגיע, מחד גיסא, והרוכש ייחנה ממס רכישה מוקטן מאידך גיסא.

כאשר הסכם מכירת זכות במקרקעין כולל גם מכירת מוניטין, תוך ציון סכום המתקבל עבור המוניטין, עשוי פקיד השומה לבצע את הבדיקות הבאות:

- א. האם בזכות במקרקעין הנמכרת מתקיימת פעילות עיסקית שוטפת או שמא נמכרת הזכות במקרקעין לאחר חיסול מוחלט של הפעילות העיסקית.
- ב. האם הרוכש אמנם מתכוון להמשיך באותה פעילות עיסקית בה עסק המוכר.
- ג. האם שווי הזכות במקרקעין נמוך מן התמורה שהמוכר קיבל בפועל, דבר המצביע לכאורה שחלק מן התמורה מתייחס לזכות אחרת.
- ד. האם אמנם ראוי להכיר בחלק מן התמורה הכוללת כתשלום עבור מוניטין.