

## פרק 11

# רווח הון ממכירת נכסים שאינם ניירות ערך

נכתב ונערך על ידי יגאל מנשרוב, רו"ח ועומד פלד

### תוכן עניינים

#### עמוד

11.1	כללי מקור .....
11.2	שיעור מס רווחי הון .....
11.2.1	שיעורי המס בידי יחיד .....
11.2.2	שיעורי המס בידי חברה .....
11.2.3	שיעור המס בגין מכירת מוניטין שלא שולם בעד רכישתו .....
11.2.4	שיעור המס בגין רווח הון הנצמח ממכירת מקרקעין בחו"ל .....
11.3	ביטול שיעורי מס היסטוריים .....
11.4	טבלת סיכום ביניים - שיעורי מס .....
11.5	רווח הון מהחלפת נכס בר פחת - סעיף 96 לפקודה .....
11.6	הפיכת הפסד הון להפסד עסקי - סעיף 27 לפקודה .....
11.7	פריסה ומקדמות רווח הון .....
11.8	"מכירה רעיונית" בנוגע לנכסיו של אדם שחדל להיות תושב ישראל .....
11.9	שינוי בהיקף הפטור ממס בגין רווח הון בידי תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק ותושב חוזר .....
11.10	מתנה לתושב חוץ .....
11.11	העברת נכס למלאי עסקי .....
11.12	מוניטין - הגדרה והוראות נוספות .....
11.12.1	חבות המס בגין מכירת מוניטין .....
11.12.2	הוראות מס הכנסה .....
11.12.3	פסיקה .....
11.12.4	שיעור פחת למוניטין ששולם בעבורו .....
11.12.5	מוניטין כמרכיב במכירת זכות במקרקעין .....
11.13	מענק ששולם לעובד בגין שינוי מבני יסווג כהכנסת עבודה - ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נגד חיים ניסים .....
11.14	סיווג תמורה ממכירת מניות בידי מייסדי החברה שמתחייבים להמשיך לעבוד בה - ע"מ 14-01-47255 חיים הלמן ואחרים נ' פקיד שומה תל אביב 4 .....
11.15	החלטת מיסוי 4253/16 - תמורת Holdback בעסקת מכירת מניות החלטת מיסוי בהסכם .....
11.13	מנגנוני שימור ומגבלות על מייסדים ועובדי מפתח - טיוטת חוזר מס הכנסה .....

---

## תוכן עניינים (המשך)

### עמוד

#### **בהקשר זה ראה גם:**

- 8.2 הכנסה חייבת מעסק של שותף מוגבל - כרווח הון .....
- 9.16 דיווח ומקדמות מס על רווח הון - סעיף 91(ד) לפקודה .....
- פרק 12 - רווח הון מניירות ערך .....
- פרק 14 - קיזוז הפסדים .....

## 11. רווח הון ממכירת נכסים שאינם ניירות ערך

### 11.1 כללי מקור

תושב ישראל, הן יחיד והן חברה, חייב במס על רווח הון אשר נצמח או הופק על ידו בישראל או מחוץ לישראל. תושב חוץ חייב במס על רווח הון שנצמח או שהופק בישראל בלבד, בכפוף להוראות האמנה למניעת כפל מס הרלוונטית במידה וקיימת.

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.
- נציין כי לעניין רווח הון ממכירת ניירות ערך (נסחרים ולא נסחרים) יחולו הוראות מיוחדות. בהקשר זה ראה את התייחסותנו בפרק 12 למדריך המס.
- כמו כן, לעניין חישוב רווח הון בגין נכסים אשר שוערכו לצורך חלוקת דיבידנד ראה סעיף 13.1.9 למדריך המס.

### 11.2 שיעור מס רווחי הון

#### 11.2.1 שיעורי המס בידי יחיד

##### תיקון 147 לפקודה

תיקון 147 לפקודה, אשר ביצע שינוי בבסיס המס, ביצע אף מספר שינויים בשיעורי המס המוטלים על רווח הון ריאלי כפי שהיו קיימים עד אז במטרה להביא להאחדת שיעורי המס שמוטלים על רווחי הון והכנסות פיננסיות. ככלל, נקבע בתיקון 147 לפקודה כי שיעור המס שיחול על רווח הון ריאלי בידי יחיד לא יעלה על 20% ושיעור המס שיחול על רווח הון ריאלי בידי חברה יהיה שיעור מס חברות (יחד עם זאת ובהוראת שעה מיוחדת נקבע כי בין השנים 2006 - 2009 חברה תהיה חייבת במס על רווח הון ריאלי בשיעור של 25%).

יודגש כי תחולתו של תיקון 147 לפקודה הינו על מכירות של נכסים שבוצעו החל מ-1 בינואר 2006 אולם יחד עם זאת הפחתת המס במסגרת תיקון 147 לשיעור של 20% בידי יחידים, הינה הפחתה רטרואקטיבית, כלומר לעניין החישוב הלינארי, לא יערך פיצול של רווח ההון עד לתאריך 31 בדצמבר 2005 שימוסה בשיעור של 25% (כפי שחל עד ליום 31 בדצמבר 2005) ומס בשיעור של 20% החל מה-1 בינואר 2006, כי אם אופן החישוב יעשה כך שבגין הרווח הנצמח מה-1 בינואר 2003, יחול שיעור המס שנקבע בתיקון 147, קרי - 20%.

בהקשר זה, יצויין כי בספטמבר 2006 פורסם פסק דין בעניין אופן חלוקת השבח הריאלי במכירת זכות במקרקעין ("ע"ע 5002/05 אלברט פוליטי נ' מנהל מיסוי מקרקעין). ועדת הערר קבעה כי בכדי להגשים את מטרת החוק יש לאפשר למוכר המקרקעין להוכיח עובדתית את מועד היווצרות השבח הריאלי. לפיכך במידה והמוכר יוכל להוכיח (כפי שקרה במקרה הנדון) כי הרווח נצמח לאחר יום "החתך" (במקרה של מכירת זכות במקרקעין לאחר 7 בנובמבר 2001) הרי שרווח זה יחוייב במס מופחת של 25% (או 20%) על פי העניין ולא יעשה שימוש בברירת המחדל "הלינארית".

רשויות המס ערערו בעניין זה לבית המשפט העליון וביום 28 במאי 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 בנובמבר 2001) ומהו השבח שצמח אחריו, אינו עולה בקנה אחד עם הרצון להפחית בהתדיינות ועם תכליות של יעילות, ודאות ופשטות שאליהן כיוון המחוקק בקובעו את הנוסחה הלינארית. ערעור המדינה התקבל.

בנוסף, יצויין כי במאי 2013 פורסם פסק דין בעניין דומה (ע"א 1301/08 בילינקיס ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 1) במסגרתו נידונה, בין היתר, השאלה האם הלכת פוליטי חלה גם על רווח הון או רק ביחס למס שבח. בית המשפט דחה את הערעור וקבע כי הלכת פוליטי תקפה לא רק לעניין "פיצול" השבח ממכירת מקרקעין אלא גם לעניין "פיצול" רווח הון.

### תיקון 187 לפקודה

במסגרת תיקון 187 לפקודה נקבע כי החל מיום 1 בינואר 2012 (להלן: "יום השינוי"), שיעור המס שיחול על הכנסות מרווח הון בידי יחיד יהיה בגובה של 25% (חלף 20%). יודגש כי שיעור המס על רווח הון ריאלי החל על חברה נותר בהתאם לשיעור מס החברות (25% בשנת המס 2016). בעת מכירת נכסים אשר נרכשו לפני יום השינוי, ייערך חישוב ליניארי לצורך קביעת שיעור המס שיחול על רווח ההון ואשר יביא בחשבון תקופות החזקה בנכס שבהן חל שיעור מס שונה כדלקמן: חלק רווח ההון המשוייך לתקופה שעד ליום 1.1.2003 (להלן: "המועד הקובע"), יחוייב לפי שיעור מס שולי החל על המוכר במועד המכירה.

חלק רווח ההון המשוייך לתקופה שבין המועד הקובע ועד ה-31.12.2011 (להלן: "מועד השינוי"), יחוייב בשיעור מס של 20%.

חלק רווח ההון המשוייך לתקופה שממועד השינוי ועד ליום המכירה, יחוייב בשיעור מס של 25%. במסגרת תיקון 195 לפקודה, שפורסם באוגוסט 2012, נקבע כי החל מיום 1 בינואר 2013 יחיד אשר הכנסתו החייבת בשנת המס עלתה על 800 אלפי ש"ח יהיה חייב במס נוסף על חלק הכנסתו החייבת העולה על 800 אלפי ש"ח (803,520 ש"ח בשנת 2016) בשיעור של 2% (להלן: "מס יסף"). לעניין זה "הכנסה חייבת" - הכנסה ממקורות סעיפים 2-3 לפקודה, הכנסה כמשמעותה בסעיף 89 לפקודה (רווחי הון) וכן הכנסה משבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין ואולם לגבי מכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים כהגדרתה בחוק כאמור - רק אם שווי מכירתה עולה על 4 מליון ש"ח והמכירה אינה פטורה ממס לפי כל דין.

#### 11.2.2 שיעורי המס בידי חברה

שיעור המס בגין רווח הון בידי חברה הינו בגובה מס החברות החל במועד המכירה וזאת למעט המכירות אשר בוצעו בין השנים 2006 ל-2009 אשר לגביהן נקבע במסגרת הוראת שעה כי שיעור המס שיחול יהיה בגובה של 25%.

בהקשר זה מן הראוי לציין כי תיקון 187 לפקודה לא ביצע שינוי בשיעור המס אשר יחול על רווחי הון שייצמחו בידי חברה.

#### 11.2.3 שיעור המס בגין מכירת מוניטין שלא שולם בעד רכישתו

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

בהתאם בגין רווח הון הנצמח ממכירת מוניטין שלא שולם בעד רכישתו שתבצע החל מיום 1 בינואר 2006 ועד ליום 31 בדצמבר 2011 תחוייב במס בשיעורים הקבועים כלהלן:

1. מכירת מוניטין בידי יחידים - מס בשיעור של 20% (חלף מס בשיעור של 25% בגין מכירות שבוצעו עד 31 בדצמבר 2005).
2. במכירת מוניטין בידי חברות - מס בשיעור של 25% בשנים 2006 עד 2009 ומס חברות משנת 2010 ואילך.

מאידך רווח הון הנצמח ממכירת מוניטין שלא שולם בעד רכישתו אשר תבוצע מיום 1 בינואר 2012 ואילך יחוייב במס בשיעור הקבוע כלהלן:

- א. מכירת מוניטין בידי יחידים - מס בשיעור של 25%;
- ב. מכירת מוניטין בידי חברות - מס חברות (25% בשנת המס 2016).

#### 11.2.4 שיעור המס בגין רווח הון הנצמח ממכירת מקרקעין בחו"ל

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

### 11.3 ביטול שיעורי מס היסטוריים

החל משנת המס 2005 במכירת נכסים אשר נרכשו עד וכולל שנת המס 1960, היתווספו 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 שיעורי המס כפי שקבועים בסעיף 91 לפקודה (25% או 30% בידי יחיד בהתאם לזהותו כבעל מניות מהותי או לאו או מס חברות (25% בשנת המס 2016) בידי חבר-בני-אדם).

במסגרת תיקון 187 לפקודה נקבע כהוראת שעה כי בגין מכירה של נכסים כאמור שיבצע יחיד בין השנים 2012 ועד 2014 ששיעור המס שלו בשנת 2012 בהתאם להוראות האמורות עלה על הוראות סעיף 91(ב)(1) ו-2 לפקודה טרם תיקון 187 לפקודה (20%; להלן: "השיעור המוגבל") ולולא תיקון 187 לפקודה שיעור המס שלו היה נקבע לפי שיעורי מס אלה כתקרה מרבית, אזי רווח ההון שלו יחוייב בשיעור של 20% בתוספת של השיעורים המפורטים להלן עד להגעה לתקרה מרבית לפי שיעורי המס הקבועים בסעיפים 91(ב)(1) או 91(ב)(2) לפקודה כנוסחם לאחר תיקון 187 לפקודה (להלן: "הוראת הקבע"):

א. בשנת המס 2012 - 1%;

ב. בשנת המס 2013 - 2% נוסף על השיעור האמור בסעיף (א) לעיל (סה"כ 3%);

ג. בשנת המס 2014 - 2% נוסף על השיעור האמור בסעיפים (א) ו-(ב) לעיל (סה"כ 5%). כך למשל על רווח שנצמח בידי יחיד ממכירה של נכס אשר רכש בשנת המס 1951 אמור היה לחול, בהתאם להוראות הרגילות של הסעיף שיעור מס של 23%. השיעור המוגבל אשר היה אמור לחול על אותו היחיד הינו 20%.

בהתאם להוראות הסעיף כנוסחו בהוראת השעה שיעור המס בגין מכירת הנכס ייקבע בהתאם לשנת המכירה: בשנת 2012 - 21%; בשנת 2013 - 23% ובשנת 2014 - 25%.

### 11.4 טבלת סיכום ביניים - שיעורי מס

להלן טבלה המסכמת את שיעורי המס שיחולו על רווח ההון הריאלי לאור הוראות תיקונים 147 ו-187 לפקודה, כפי שיחולו ביחס למכירות שיבוצעו החל מ-1 בינואר 2012:

חברה <sup>(1)</sup>	יחיד	סוג הנכס	יום הרכישה
מס חברות <sup>(4)</sup>	בגין חלק רווח ההון עד וכולל 31.12.2002 - <b>המס השולי החל במועד המכירה</b>  בגין חלק רווח ההון מ- 1.1.2003 ועד וכולל 31.12.2011 - 20%  יתרה - 25% <sup>(3)</sup>	נכס (למעט ני"ע ולמעט מוניטין שלא שולם בעדו)	הנכס נרכש לפני 1.1.2012 <sup>(2)</sup>
מס חברות <sup>(4)</sup>	25% <sup>(3)</sup>	מוניטין שלא שולם בעד רכישתו	
מס חברות <sup>(4)</sup>	25% <sup>(3)</sup>	נכס (למעט ני"ע) לרבות מוניטין שלא שולם בעדו	הנכס נרכש אחרי 1.1.2012

- (1) לעניין הוראות השעה בקשר עם מכירות שבוצעו על ידי חבר בני אדם בין השנים 2006-2009 ראה פרק 11 למדריך המס לשנת 2012.
- (2) ביחס לנכסים שנרכשו עד וכולל שנת המס 1960 ראה סעיף 11.3 לעיל.
- (3) יושם אל לב כי מיום 1 בינואר 2013 יחיד אשר הכנסתו החייבת בשנת המס עלתה על 800 אלפי ש"ח יהא חייב במס נוסף (803,520 ש"ח בשנת 2016) בשיעור של 2%.
- (4) שיעור מס החברות הקבוע בסעיף 126 לפקודה (25% בשנת 2016).

### 11.5 רווח הון מהחלפת נכס בר פחת - סעיף 96 לפקודה

חלק ה' לפקודה מטיל מס על רווח הון אשר נובע לנישום 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 בינואר 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 בינואר 2003 (בשיטה הלינארית - ראה סעיף 11.2 לעיל), יחול שיעור מס חברות או שיעור מס שולי, לפי העניין. על פי **חוזר מס הכנסה מס' 23/2002**, יש לייחס תחילה את רווח ההון הנובע מהנכס המחליף לחלק רווח ההון שנצבר לפני 1 בינואר 2003.

ההצדקה הכלכלית לקיומו של סעיף 96 לפקודה היא בכך שהוא בא לענות על צורכם 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 (עמ"ה 8/84)** 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 (עמ"ה 313/64)** בית המשפט בחן את הנכסים לא מבחינת מהותם אלא מבחינת השימוש שעשה הנישום בשניהם בעסק. בית המשפט העניק למונח "מטרה" פרשנות רחבה. מטרה אינה הפונקציה הספציפית-קונקרטית לה שימש הנכס שנמכר, אלא מובנה רחב יותר. המטרה נבחנת לאור השימוש בנכסים מוחלפים בעסק בכללותו. די שהנכס המחליף משמש באותו עסק, על מנת שהסעיף הנדון יחול.

**בהילכת באומל (עמ"ה 7/77)** נקבע שהנכס הנרכש והנמכר חייבים לשמש בבחינת מהותם לאותה מטרה.

**בפס"ד אמות השקעות בע"מ נגד פקיד השומה למפעלים גדולים (עמ"ה 12214/12)** המערערת מכרה שלושה נכסי נדל"ן באנגליה שבגינם נצמח לה רווח הון, לאחר מכן יצרה המערערת נאמנות זרה בקנדה המחזיקה במניות חברה קנדית, אשר רכשה שני נכסי נדל"ן מניב בקנדה. המערערת ביקשה להחיל את הוראות סעיף 96 לפקודה במכירת נכסי הנדל"ן בקנדה על ידי ביחס לרכישת שני נכסי הנדל"ן המניב בקנדה באמצעות הנאמנות הזרה. בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו, מפי כבוד השופט מגן אלטוביה, קבע כי לא קיימת זהות בין בעלי המניות החברה המערערת לבין בעלי המניות של הנאמנות הזרה שרכשה את הנדל"ן בקנדה, שכן כל אחת הינה בעלת אישיות משפטית בפני עצמה ולפיכך לא ניתן לשייך את הנכסים בקנדה שנרכשו על ידי הנאמנות הזרה, כנכסים שנרכשו על ידי המערערת. בנוסף מציין בית המשפט, כי מתוך היגיון הוראות סעיף 96 לפקודה, סעיף זה אינו חל על נכסים שאינם ברי פחת. לסיכום לפיכך, המערערת אינה באה בגדרו של סעיף 96 לפקודה בהתאם למקרה הנדון.

**בפס"ד אלדן תחבורה בע"מ נגד פקיד השומה למפעלים גדולים (ע"מ 213/05)** המערערת התייחסה לכלי הרכב בבעלותה, אותם השכירה לפרקי זמן קצרים ובתנאי ליסינג, כרכוש קבוע, בגינם תבעה הוצאות פחת ובמקביל על הרווחים ממכירת כלי הרכב ששימשו להשכרה בתנאי ליסינג דיווחה המערערת כרווח הון עליו החילה את הוראות סעיף 96 לפקודה. מנגד טען המשיב כי פעילות מכירת הרכבים בחברה מגיע לכדי עסק וממילא לא ניתן להחיל את הוראות סעיף 96 לפקודה. בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו מפי השופט מגן אלטוביה קבע כי על פי נתוני המקרה בו המערערת עסקה במשך שנים במכירת כלי רכב לאחר תקופה בה הושכרו הרכבים ונכללו במסגרת הכנסותיה מעסק, לצורך מכירתם התרחש בפועל שינוי ייעוד של כלי הרכב מרכוש קבוע למלאי עסקי לפי סעיף 100 לפקודה וכפועל יוצא מכך לא ניתן לדרוש בגין נכסים אלו החלת הוראות סעיף 96 לפקודה.

### תיקון 197

במסגרת תיקון 197 לפקודה, אשר פורסם ברשומות ביום 5 באוגוסט 2013, נקבע כי הוראות סעיף 96 לפקודה לא יחולו לגבי רווח הון ממכירת נכס שמשתייך לקבוצת אחד מהנכסים המפורטים להלן:

1. **כלי רכב מנועי פרטי, ששימש את המוכר לצורך החכרה או השכרה** – בכדי למנוע את דחיית רווח ההון בגין חילוף כלי רכב מנועי פרטי ששימש לצורכי חכירה או השכרה, זאת הואיל והשימוש בסעיף 96 לפקודה לחילוף רכבי השכרה או החכרה נעשה לרוב לצורך החלפת ציי רכבים שלם, אשר מכירתם מהווה למעשה מלאי נמכר, שלא לשם כך נועד הסעיף. לעניין זה, נבקש לציין כי בפסקי הדין של בית המשפט המחוזי בתל אביב' ע"מ 213-05-11 אלדן תחבורה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים וע"מ 12-04-16748 קרדן רכב בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים קבע כבוד השופט מגן אלטוביה כי פעילות מכירת הרכבים בחברה מגיעה לכדי עסק, לכן ממילא לא ניתן להחיל את הוראות סעיף 96 במקרים אלו.
2. **זכות מקרקעין מחוץ לישראל** – הואיל וסעיף 96 לפקודה לא נועד לעודד חילוף מקרקעין בישראל ולא מחוצה לה, וודאי שלא נכתב על מנת להיטיב עם עסקאות חלוף קרקעות מחוץ לישראל לעומת חילוף קרקעות בישראל שאינם זכאים להטבת החילוף לפי חוק מיסוי מקרקעין.
3. **נכס שנמכר במכירה רעיונית אגב חלוקת נכסי שיערוך** - במסגרת תיקון 197 לפקודה נקבע כי כאשר חברה מחלקת רווחי שיערוך לבעלי המניות, יראו את הנכס שבגינו נרשמו רווחי השיערוך בדוחות הכספיים של החברה המחלקת כאילו נמכר ביום החלוקה (להרחבה בעניין זה ראה סעיף 13.1.9 למדריך המס) ולפיכך, בגין עסקאות כאמור לא יחולו הוראות סעיף 96 לפקודה.

יצוין, כי הוראות תחולת התיקון האמור הינם מיום 1 באוגוסט 2013.

### 11.6 הפיכת הפסד הון להפסד עסקי - סעיף 27 לפקודה

על פי סעיף 27 לפקודה יש אפשרות להתיר ניכוי בעד חילוף מכוונות וציוד המשמשים או ששימוש באותו עסק או במשלח יד. משמעות הדבר - כאשר יש הפסד הון לגבי ציוד או מכוונות כאמור, ניתן לתבוע את ההפסד ממכירתם בניכוי מההכנסה הפירונית, ומנגד יקטן סכום הפסד ההון הניתן לקיזוז. יודגש כי ניכוי זה מותר רק בעסק או במשלח יד.

על פי הוראות הסעיף, 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.

### 11.7 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 לפקודה מיום 1 באפריל 2005 – פ.ק.).

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

עם זאת, במכירת נכס שיום רכישתו קדם ליום 1 בינואר 2003, או במכירת זכות במקרקעין או בפעולה באיגוד מקרקעין, כשיום הרכישה של הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד מקרקעין חל לפני 7 בנובמבר 2001, יחולו ההוראות האמורות לעיל בשינויים הבאים:

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", ל"רווח הון ריאלי מן המועד הקובע ועד למועד השינוי" ול"יתרת רווח ההון הריאלי", כאשר לכל שנת מס משנות הפריסה ייוחס חלק יחסי שווה הן מ"רווח ההון הריאלי עד המועד הקובע", "רווח הון ריאלי מן המועד הקובע ועד למועד השינוי" 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 שיפורטו 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 אדם מכר נכס והוא חייב בגין המכירה 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), 164 ו-170 לפקודה בשל רווח הון, יראוהו כתשלום על חשבון המקדמה שהנישום חייב בה והוא זכאי לקיזוז מהמקדמה ובלבד שיש בידו אישור בכתב בדבר הניכוי.
  - 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(ד3)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(ד5)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 ששולם ביתר, על פי הוראות סעיף 159א(ב) לפקודה בתוספת הפרשי הצמדה וריבית, כמשמעותם בסעיף 159א(א) לפקודה, מיום התשלום ועד יום החזר.

### 11.8 "מכירה רעיונית" בנוגע לנכסיו של אדם שחדל להיות תושב ישראל

ככלל, 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.

לעניין סעיפים 3(ט) ו-102 לפקודה, ראה התייחסות בפרק 4 למדריך המס.

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 הנ"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.

### 11.9 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, הנובע ממכירת נכס שרכש בחו"ל בתקופת שהייתו בחו"ל כתושב חוץ ואינו זכות במישרין או בעקיפין לנכס שמצוי בישראל.



בתיקון 168 לפקודה 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.

נבהיר כי בהתאם להוראות תיקון 171 לפקודה רשאי שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת להאריך את תקופת הפטור האמורה לתקופה שלא תעלה על עשר שנים נוספות ובלבד שהיחיד ביצע השקעה משמעותית בישראל שיש בה כדי לקדם יעדים לאומיים הנוגעים למשק המדינה, בתוך שנתיים מהמועד שהיה לתושב ישראל לראשונה או בתוך שנתיים מיום כניסתו לתוקף של תקנות שיותקנו לעניין זה לפי המאוחר.

נדגיש כי עד עתה טרם הותקנו תקנות לעניין זה. 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 ה-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, בתקופת שהייתו בחו"ל ואינו זכות במישרין או בעקיפין לנכס שמצוי בישראל.

לעניין הקלות במס לתושבי ישראל לראשונה, תושבים חוזרים ותיקים ותושבים חוזרים, ראה התייחסות בפרק 17 למדריך המס.

### 11.10 מתנה לתושב חוץ

סעיף 97(א)(5) לפקודה כנוסחו עד כניסתה של הרפורמה לתוקף (1 בינואר 2003), פוטר ממס רווח הון ממתן 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 בינואר 2003, לא תהא פטורה ממס רווח הון בידי נותן המתנה.

### 11.11 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 לעניין 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 קובץ הפרשנות לפקודה 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

הוראות קובץ הפרשנות לפקודה קובעות 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 במסגרת קובץ הפרשנות של מס הכנסה מספר אמות מידה על מנת לבטא את שינוי הייעוד:

(1) מועד השינוי בסיווג הנכס בדוחות הכספיים - במידה והוחלט 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 ייקבע על פי השתקפותו בגילויי חיצוני - למשל: נכס מקרקעין (בידי מי שאינו קבלן) שהועבר למלאי, יהא יום ההעברה היום בו הוכח לפקיד השומה כי הנישום ביקש רישיון בנייה לבניין שאינו לצורך שימוש עצמי. דוגמה אחרת היא בעסק להשכרת מכוניות, שבעליו החליטו כי יתחילו גם במכירת המכוניות. במקרה זה יום ההעברה נקבע כיום בו הופרשו חלק מהמכוניות והושמו במחלקה נפרדת - המיועדת למכירת מכוניות.

(3) במקרים בהם טוען הנישום כי הפך נכס קבוע למלאי עסקי בתחילת השנה, בעוד במאזן המתייחס לתום שנה זו - עדיין מופיע הנכס כנכס קבוע, יכול פקיד השומה להפנות את הנישום להצהרותיו בדוחות הכספיים ולא יתקבלו טיעונו של נישום האומר כי דוחותיו הוכנו על ידי נציגו וכי הוא אינו בקי ברישום כאמור.

### 11.12 מוניטין - הגדרה והוראות נוספות

#### 11.12.1 חבות המס בגין מכירת מוניטין

טרם הרפורמה (1.1.2003) מכירת מוניטין שנצמח בעסק **שלא שולם בעד רכישתו**, הייתה כפופה לדין מיוחד, על פיו חלק מרווח ההון חויב במס מופחת בשיעור של 10%, ואילו יתרת רווח ההון מוסה בהתאם לשיעור המס השולי שחל על היחיד או שיעור מס החברות, על פי העניין. להרחבה בעניין זה ראה סעיף 11.4 בספר היערכות במסים 2012.

החל מ-1 בינואר 2003 ההטבה האמורה בוטלה ומכירת מוניטין כאמור, מחויבת במס בשיעור המס החל על רווח הון ריאלי (כך למשל משנת המס 2006 ועד לשנת המס 2011 חויב רווח הון כאמור 20% עבור יחידים ו-25% עבור חברות). יודגש כי בעקבות תיקון 187 לפקודה החל משנת המס 2012 מחויב במס רווח הון ממכירת מוניטין שלא שולם בעד רכישתו בגובה של 25% בידי יחיד ובשיעור מס חברות בידי חברות (25% בשנת המס 2016). 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 בהתאם לאופן החישוב הלינארי (לעניין זה ראה סעיף 11.2 לעיל).

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 תובא הפנייה להוראות חוזר מס הכנסה בנושא סיווג של נכס הון כמוניטין וכן פסיקת בית המשפט בהקשר זה.

#### 11.12.2 הוראות מס הכנסה

(חוזר מס הכנסה 9/97 - משפטית)

מטרת חוזר זה לתת קווים מנחים בשאלה מה הוא מוניטין, מהי מכירת מוניטין וכן להנחות את פקידי השומה כיצד לבחון האם עסקה המוצגת כמכירת מוניטין היא אמנם כזו. להרחבה בעניין זה, ראה מדריך המס לשנת 2011.

#### 11.12.3 פסיקה

**סיווג עסקה למכירת לוגו וסימן מסחרי כמכר מוניטין – ע"א 749/13 תדיראן בע"מ נגד פקיד שומה למפעלים גדולים**

בשנת 1996 ביצעה חברת תדיראן בע"מ (להלן: "המערערת") רה-ארגון שבמסגרתו העבירה את הפעילות העסקית בתחום הקשר לחברה בבעלותה המלאה - חברת תדיראן קשר בע"מ (להלן: "חברת הבת"), היא הותירה בידה את הזכויות בסימן המסחרי והלוגו, אולם התירה לחברת הבת להמשיך ולהשתמש בהם לצורך פעילותה העסקית. בשנת 1999 מכרה המערערת את מניותיה בחברת הבת לצד ג' (להלן: "הרוכשת") וכן התחייבה להעביר לרוכשת את זכויות השימוש בסימן המסחרי ובלוגו בתמורה ל-15,000,000 דולר ארה"ב וכן התחייבה שלא להתחרות בעסקיה של חברת הבת במשך חמש שנים ממועד העסקה בתמורה ל-20,000,000 דולר ארה"ב נוספים.

**בקשר לעסקה האמורה התגלתה מחלוקת בקשר למועד בו נמכר המוניטין, האם המוניטין נמכר בנפרד ממכירת המניות או שמא כמקשה אחת, שכן שיעור המס שחל על מכירת מוניטין בשנים אלו, טרם תיקון 132 לפקודה, היה נמוך במידה משמעותית משיעור המס שהוטל באותה עת על רווח הון.**

בית המשפט המחוזי בתל אביב מפי כבוד השופט מ' אלטוביה דחה את טענת המערערת וקבע כי חברת הבת הינה זאת אשר סיפקה ללקוחות מוצרים ושירותים בתחום הקשר, קבעה את שמות המוצרים ומחירים, הלקוחות ייחסו את טיב המוצרים והשירות, שמות המוצרים ומחיריהם לחברת הבת ולפיכך יש לראות בהעברת הפעילות העסקית יחד עם העברת המוניטין כמקשה אחת.

תוצאה הפוכה התקבלה בעירעור בבית המשפט העליון מפי כבוד השופטת א' חיות, בו נקבע כי המערערת הותירה בידה את המוניטין שהיה לה במועד העברת הפעילות העסקית לחברת הבת, מוניטין זה היה מגולם בסימן המסחרי והלוגו עד למועד מכירת מניות חברת הבת. המערערת התירה לחברת הבת להמשיך ולהשתמש בכל אלה, אולם כאמור לא העבירה אליה את הבעלות עליהם ולא נפרדה מהם אלא רק ביצעה העברה בתוך הקבוצה תוך שמירת השליטה המלאה על ידה. אסמכתאות נוספות להחלטה הינן כי בעת מכירת מניותיה של החברה הבת ביקשו הרוכשים לרכוש גם את הזכויות במותג וכן נחתם הסכם אי תחרות שהינו אחד מהסממנים החשובים לעסקה של מכירת מוניטין ומכאן שהרי לזכויות אלו יש שווי אשר מגולם בהם המוניטין שנתר

בידה של המערערת ולפיכך המכירה בשנת 1999 הינה מסמלת את מכירת המוניטין של המערערת ומכירה זו תחויב במס שהוטל על מכירת מוניטין בהתאם.

**הערכת שווי של מוניטין - 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 מוניטין.

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

בפסק הדין נקבע כי מטעמים פרקטיים אין להפריד בין מוניטין 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 מהמוניטין ומהיותו של העסק עסק חי.**

**מכוח ההגדרה המשפטית, בניגוד להגדרות החשבונאיות, ערכו של העסק כעסק חי אינו ברגיל חלק מהמוניטין שלו. ההבחנה בין המוניטין של עסק לבין ערכו כעסק כי היא פרי הפסיקה בארץ... פקודת מס הכנסה בסעיף 88 בנוסחו במועדים הרלבנטיים, אינה מגדירה את המוניטין... 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 המוניטין, לאמור הנוסחה השירית, הכורכת יחד את שני הנכסים שיקשה להעריכם - מוניטין וערך העסק כעסק חי. זוהי הנוסחה האחת העשויה להגשים את הוראת הסעיף, מבלי להעמיס על המוניטין נכסים רבים נוספים שאין בינם לבין המוניטין דבר.**

**ואמנם כללי החשבונאות, מאמצים את שיטת החישוב השירית ככלי להגדרת המוניטין... 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"מוניטין"... 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 השירית - קרי, בנסיבות בהן העסק לא נמכר, אין מנוס מחישוב ערך המוניטין, באמצעות נוסחה המהוונת את הפרש 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 בנובמבר 1997 נחתם בינו לבין רואה חשבון, הסכם (להלן: "ההסכם"), לפיו התחייב המערער לחדול מלעסוק כיועץ מס עצמאי החל מיום 1 בינואר 1998, 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 סיווגה 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 לכאורה 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, אשר קבע 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 שבעלותו, ולפיכך אין באפשרותו למכרם. בנוסף, נקבע כי המערער אינו יכול למכור את תכונותיו האישיות, אשר לטענתו יצרו את המוניטין. יתר על כן, נקבע כי אף אם יוכח שתכונותיו האישיות של המערער היו אכן הגורם ליצירת המוניטין, הרי שאין הן המוניטין עצמם, שכן המוניטין גלום בתוצאה, קרי בחוג הלקוחות, אשר כאמור אינו קניינו.

#### **מוניטין מזהה עם שכיר - פס"ד שלמה שרון**

המערער הוא אדם בעל שם בתחום שוק ההון ובמסחר בניירות ערך. המערער יחד עם אשתו הקים חברה בתחום זה, אשר הפכה ברבות הימים 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 ואף 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 קיומו של המוניטין ולא רק הוכחת קיומו של מערך לקוחות מכובד, אלא גם הסתברות של ממש להמשכיותו של הקשר לאחר מכירת העסק לאדם זר.

במקרה זה 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, נוצר במהלך השנים מוניטין - קהל לקוחות אשר זיהו עצמם עמו ולא עם החברה, זאת למרות שהוא פעל כשכיר במסגרת חברה עסקית. לאחר מכן, בדק בית המשפט העליון אם המוניטין הועבר, והגיע למסקנה כי המוניטין של המשיב הועבר, 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 נוצר כל 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" שנוצר 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 בלעדיותה להפצת מוצרי טמברנדס בארץ.

בית המשפט המחוזי דן בשאלה למי קיימת זכות הקניין במוניטין, לאור פסיקות זהות בתחום דיני הקניין (פס"ד ליבוביץ, פס"ד טרבנול) בהם נקבע, כי זכות הקניין במוניטין של המוצר, אף אם נוצר על ידי המפיץ, שייכת ליצרן של המוצר. לאור העובדה כי בקביעת הבעלות בנכס הוני זה, על פי דיני הקניין, אין בכדי לשבש תכליתו של דין המס, קובע בית המשפט כי התמורה עבור הנכס ההוני 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.

בהקשר זה מן הראוי לציין אף את פס"ד ע"מ 1181-06 ברק גז בע"מ נגד פקיד שומה תל-אביב יפו 1. במקרה הנדון נחתמה בין פזגו 1993 בע"מ (להלן: "פזגז") לבין ברק גז בע"מ (להלן: "המערערת") הסכם במסגרתו הסכימו הצדדים על סיום סכסוך משפטי שהתגלה ביניהם, העברת פעילותה של המערערת כמשווקת גז באזור בני ברק לפזגו והתחייבויות המערערת ובעלי מניותיה שלא לעסוק בגז באזור בני ברק במשך 18 חודשים מיום חתימת ההסכם בתמורת סכום של כ-1.2 מליון דולר. לטענת המערערת סכום כאמור מהווה תשלום בגין מכירת מוניטין.

בית המשפט המחוזי בתל-אביב מפי כבוד השופט מ' אלטוביה קבע כי ההכרעה בשאלה האם הסכום אשר שולם הינו בגין מוניטין, תלויה בשאלה האם היה בידי המערערת מלכתחילה מוניטין הניתן להעברה ובכוונת הצדדים בעת חתימת ההסכם. במקרה הנדון היות ולמערערת לא ניתן רישיון לספק גז אלא היוותה מפיץ של פזגו הרי שהלקוחות היוו לקוחותיה של פזגו ומשכך לא קיים למערערת מוניטין שניתן לטעון למכירתו.

**תשלום בגין אי תחרות כתקבול פירותי - ע"מ 55139/13 יוסף וינשטוק נגד פקיד שומה ביחידה הארצית לשומה, בו המערער כיהן כמנהל הכללי של חברת שומרה חברה לביטוח בע"מ (להלן:**