

מכירת מוניטין לפני ולאחר הרפורמה במס ולאור פסק דין שרון



דן כהן*, רו"ח

רקע

לפני יום 1.1.2003 (יום תחילתה של הרפורמה במס) הגדרת סכום אינפלציוני בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") העניקה בחלופות 2 ו-3 להגדרה, שיעור מס של 10% במכירת נכס שהוא מוניטין או זכות חזקה במקרקעין שלא שולם בעד רכישתו (להלן: "הטבת המס").

החלופות כאמור קבעו כי הטבת המס תחול על סכום השווה למכפלה של סכום רווח ההון (המהווה למעשה את התמורה, שכן לא קיים מחיר מקורי ששולם עבורו), וסכום המתקבל מהחישוב הבא: מדד ידוע ביום המכירה לחלק להפרש שבין המדד הידוע ביום מכירה למדד ביום מחצית תקופת צמיחת הזכות הנמכרת.

כתוצאה מהחישוב דנן, שיעור המס שחל במכירת מוניטין שלא שולם בעד רכישתו היה ברובו 10% והיתרה חויבה בשיעור מס של עד 50% כאשר דובר במוכר שהינו יחיד, ובשיעור מס של 36% כאשר דובר במוכר שהינו חבר בני אדם.

הטבת המס האמורה היוותה כר נרחב הן לתכנוני מס, והן לזליגת מס מרשת המס, במיוחד כאשר הצדדים למכירה היו קשורים, למשל בעל שליטה וחברה בשליטתו.

ואכן, במרבית המקרים הטבת המס הביאה למחלוקות רבות בין הנישומים לבין רשויות המס, באשר לסיווגן של עסקאות שונות, כמכר מוניטין או כמכר של נכס הוני, אשר אף במקרים רבים הוכרעו על ידי בתי המשפט בישראל.

עם כניסת הרפורמה במס, בוטלה הטבת המס שכן חלופות 2 ו-3 בהגדרת סכום אינפלציוני בסעיף 88 לפקודה נמחקו.¹ במקביל

* הכותב – מפקח ארצי במחלקה המקצועית בנציבות מ"ה, מרצה למיסים במסלול האקדמי של המכללה למנהל ומרכז לימודי המיסים בבית הספר הגבוה לטכנולוגיה בירושלים. האמור ברשימה זו הינו על דעת המחבר בלבד ואינו מייצג עמדת גורם רשמי כלשהו. תודתי נתונה למר ארז גיב, עו"ד, (רו"ח) – מנהל המחלקה המקצועית בנציבות מס הכנסה על הערותיו והארותיו.

1. יוער, כי ביטול מקביל לא נעשה בתקנה 7(2) לתקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניהול פנקסי חשבונות של חברות בהשקעת חוץ ושל שותפויות מסוימות וקביעת הכנסתן החייבת), התשמ"ו – 1986 ("התקנות הדולריות").

קבע סעיף 91(ב) לפקודה כי החל מיום 1.1.2003 שיעור המס במכירת מוניטין שנצמח יהא 25% בלבד, גם אם נצמח לפני יום 1.1.2003. בכך הושווה שיעור המס החל במכירת מוניטין שנצמח למכירת נכסי הון אחרים, ברם השוואה זו לא "מלאה" שכן, במכירת מוניטין שנצמח לפני יום 1.1.2003 לא מבוצעת חלוקה ליניארית של רווח ההון הריאלי בדומה לחישוב במכירת נכסי הון האחרים.

סבור אני, כי הורדת שיעור מס רווחי הון ביחס להכנסות שאינן במישור ההון יכולה אף היא להוות כר חדש ונרחב להפחתת נטל המס, כך למשל, אי יחוס הוצאות הקשורות למכירה ההוגנת על ידי המוכר ודרישתן בניכוי מההכנסה השוטפת לה "מגן מס" גבוה יותר יביא להפחתת נטל המס, אולם לא זה המקום להרחיב בעניין זה וסביר להניח שפעולות מסוג זה יתקלו בקשיים מצד שלטונות המס.

ראוי לציין שהטבת המס שניתנה למכירת זכות חזקה במקרקעין שלא שולם בעדה בוטלה אף היא, זאת ללא הוראת קבע אחרת בפקודה וללא הוראות מעבר. התוצאה הינה, שמכירת זכות כאמור לאחר יום 1.1.2003 תחויב בשיעור מס מלא על פי שיטת החישוב הליניארית.

תקנות מס הכנסה (שיעור פחת למוניטין) התשס"ג-2003 (להלן: "התקנות")

ביום 1.7.2003 הותקנו התקנות המאפשרות הפחתה של מוניטין, שיעור הפחת שנקבע בשל מוניטין שנרכש החל ביום 1.7.2003 ואילך הינו 10% לשנה כפי שיפורט בהמשך.

תקנה 2 לתקנות הפחת קובעת 2 סייגים עיקריים לניכוי הפחת בשל מוניטין שנרכש, כמפורט להלן.

האחד – ברכישת מוניטין מתושב חוץ או מקרוב,² לא יהיה ניתן לנכות פחת אלא אם שוכנע פקיד השומה כי הרכישה נעשתה בתום לב, מטעמים עסקיים בלבד, וכך הרכישה חיונית לצורך יצור ההכנסה. אין ספק כי נטל ההוכחה להתקיימות שלושת התנאים המצטברים האמורים מונח על כתפי הנישום, הדורש בניכוי את

2. הגדרה רחבה מאוד לפי סעיף 105א לפקודה.

על הנישום חוק התיאומים בשל אינפלציה התשמ"ה-1985 (להלן: "חוק התיאומים"), זאת בניגוד לתקנות שהותקנו מכוח סעיף 11 לפקודת מס הכנסה טרם ביטולן במסגרת התכנית להבראת כלכלת ישראל לשנות הכספים 2003 ו-2004 ("התוכנית הכלכלית").

לאור התקנת התקנות המאפשרות פחת בשל מוניטין שנרכש החל מיום 1.7.2003 הרי שעסקינן בנכס בר פחת ולכן, במידת הצורך, במכירתו יינתן הפסד ריאלי, וזאת לפי סעיף 9(ג) לחוק התיאומים.

מוניטין שנצמח ומכירתו בתקופה שבין יום 1.1.2003 ליום 1.7.2003

סעיף 89(ה) להוראות התחילה, התחולה והוראות המעבר קבע כי, ביטול הטבת המס הקבועה בהגדרה יהיה רק ביום כניסתו לתוקף של תקנות שיתקין שר האוצר לעניין פחת או הפחתה של מוניטין, ואכן הותקנו התקנות, ברם בתחולה מיום 1.7.2003 כפי שפרטתי לעיל.

במקביל, סעיף 91(ב1) לפקודה קובע כי לגבי נכס שנרכש לפני היום הקובע יפוצל רווח ההון הריאלי, לחלק שנצמח לפני היום הקובע, אשר חייב בשיעורי מס גבוהים, שחלו בטרם כניסת הרפורמה לתוקף, ולחלק שנצמח לאחר היום הקובע אשר חייב בשיעורי מס מופחתים שחלים החל מיום כניסת הרפורמה לתוקף (להלן: "החלוקה הליניארית"). הסעיף האמור ממעט מחישוב זה מוניטין שלא שולם בעד רכישתו, דהיינו שיעור המס במכירת מוניטין שלא שולם בעד רכישתו יהא עד 25%.

הואיל והאמור בסעיף 91(ב1) לפקודה נקבע בחוק ללא התניה כלשהי וללא הוראות תחולה או הוראות מעבר, הרי שהחל מהיום הקובע רווח ריאלי שנצמח לפני היום הקובע יהא חייב בשיעור של 25% ללא החלוקה הליניארית.

מסקנה:

לאור האמור לעיל, מי שמכר בתקופה שבין יום 1.1.2003 ליום 1.7.2003 (יום כניסת התקנות לתוקף) "מוניטין שנצמח", זכאי להטבת המס (שיעור של 10%) ולשיעור מס מופחת של 25% על יתרת רווח ההון הריאלי גם אם נצמח לפני יום 1.1.2003, היינו – מדובר בכפל הטבת מס (ראה דוגמא בנספח). ואכן, צדקו מומחי מס רבים אשר הצהירו בראש חוצות, כי נפתח "חלון הזדמנויות" לניצול כפל הטבה האמור.

אין ספק שלא זו היתה כוונתו של המחוקק, אולם הואיל והתקנות הותקנו מאוחר יותר מיום כניסת הרפורמה לתוקף, תוצאה זו בלתי נמנעת. יחד עם זאת, חשוב להדגיש כי אכן המוכר זכה לכפל הטבת מס בתקופת "התפר" שבין היום הקובע ליום התקנת התקנות, אולם רוכש המוניטין לא יהיה זכאי להפחתתו, הואיל ותחולת התקנות הינה רק מיום 1.7.2003. אי מתן אפשרות הפחתה בידי הרוכש, לעיתים אף קשה יותר ועדיפה פחות לנישומים מאשר קבלת כפל הטבה.

אציין, כי הוראות נציבות מס הכנסה קובעות כי מכירות של

הפחת בשל המוניטין שרכש (יצויין כי מוניטין שנרכש מתושב חו"ל בדרך כלל ישמש לפעילות בחו"ל, אלא אם עסקינן במוניטין בעל שם עולמי שסייע להגדיל את מחזור המכירות בישראל).

השני – הוראות סעיף 96 לפקודה (הוראות השחלוף במכירת נכס) לא יחולו על נכס שהוא מוניטין. ראוי לציין כי בתזכיר החוק כפי שהוצע על ידי נציבות מס הכנסה נקבע כי, בנוסף לסייג זה יתוקן אף סעיף 96 לפקודה בכך שלא יאפשר שחלוף מוניטין. לטעמי להוראה זו מספר סיבות אפשריות, למשל – מדובר בנכס לא מוחשי שקשה מאוד להעריכו; מניעת תכנוני מס ו/או בריחת מס מרשת המס על ידי שיערוך המוניטין לשם דרישת פחת על ידי הרוכש; בנוסף, לא ברור באילו מקרים בדיוק מבוצע שחלוף מוניטין.

תקנה 3 לתקנות קובעת מגבלה לניכוי הפחת למוניטין בניסבות בהן ניתן להפחית את המוניטין גם על פי דין אחר (להלן: "הפחת הנוסף"), כמפורט להלן:

1. במקרים בהם הפחת הנוסף נמוך משיעור של 10% – ינתן פחת לפי התקנות בשיעור שהוא הפרש שבין 10% לפחת הנוסף, דהיינו השלמה לשיעור של 10% בסה"כ.
2. במקרים בהם הפחת הנוסף גבוה משיעור של 10% – סה"כ הפחת שיותר בניכוי בגין אותו מוניטין לא יעלה על שיעור של 10%, או על הפחת הנוסף, לפי הגבוה מבניהם.

במאמר מוסגר אציין, כי טרם תוקנה תקנה המעניקה פחת נוסף מעבר לשיעור של 10% יודגש, כי אין המדובר בתקנות שהותקנו מכוח סעיף 11 לפקודה, אשר ממילא בוטלו במסגרת "התכנית הכלכלית" החל מיום 1.7.2003, בכל הקשור לפחת נוסף, ברם יתכן ולהוראה זו יהיה שימוש בעתיד במידה ויותקנו תקנות חדשות.

דגשים לעניין התקנות החדשות

רכישת מוניטין לפני יום התחילה לא תאפשר הפחתתו בהתאם לתקנות החדשות. כמו כן, ההפחתה כאמור תאפשר רק כאשר אכן מדובר בהוצאה שנועדה ליצור הכנסה עסקית, שכן מוניטין לעניות דעתי משמש רק בעסק.

הרפורמה במס הגדירה מונח חדש בפקודת מס הכנסה – "פחת מתואם החל מהמועד הקובע", מטרתה של הגדרה זו ביחד עם סעיף 91 לפקודה היתה למנוע את ה"אי סימטריה" בשיעורי המס החלים במכירת נכס הון מול ההכנסה ממנה נוכה הפחת בגין הנכס הנמכר. הוראה זו חלה גם לגבי מוניטין, ברם סביר להניח כי הוראה זו תבוטל בעתיד שכן קיימת המלצה לביטולה אשר טרם התקבלה. גם אם הוראה זו לא תבוטל או לא תתוקן בעתיד, הרי שעדיין קיימת הבעייתיות בנכסים שהופחתו ולא נמכרו או לא ימכרו בעתיד, במיוחד לאור העובדה כי עסקינן בנכס שקשה להעריכו, ובפרט כאשר העסקה מבוצעת בין צדדים קשורים.

ראוי לציין כי, לעולם לא תינתן הפחתה שהיא מעל למחיר המקורי של המוניטין, או מעל למחיר המקורי המתואם שלו בהנחה שחל

מוניטין בתקופת ה"תפר" חשופות לביקורת מעמיקה יותר של פקידי השומה, במיוחד כאשר מדובר במכירות בין צדדים קשורים, ובמכירות שנועדו לנצל את כפל ההטבה.

בנוסף, חשוב להדגיש כי בסעיף 88 לפקודה לא קיימת הגדרה ליום המכירה כפי שקיימת למשל בחוק מיסוי מקרקעין, ולכן קביעת יום המכירה בידי המוכר והרוכש למשל לעניין אפשרות ההפחתה, הפכה להיות מכרעת. לטעמי לצורך הכרעה בסוגיה זו ניתן להעזר בפסק דין קליין³ "עתיק היומין".

לכאורה לאחר הרפורמה במס וביטול הטבת המס במסגרתה, לא קיימת חשיבות באם נמכר מוניטין שלא שולם עבורו או באם נמכר נכס לא מוחשי אחר, אולם למעשה עדיין קיימת חשיבות לאופי הנכס הנמכר וזאת מהטעמים הבאים: ראשית, חישוב חבות המס בגין רווח הון בשל מכירת מוניטין אשר נצמח טרם כניסתה לתוקף של הרפורמה הוא 25% ולא מבוצע חישוב ליניארי. ושנית, החל מיום 1.7.2003 רוכש המוניטין זכאי להפחית את המוניטין שרכש, זאת בניגוד לנכסים לא מוחשיים אחרים.

לאור האמור לעיל, עדיין קיימת חשיבות לסוגיות להן נדרש בית המשפט העליון בע"א 7493/98, 7543/98, 5321/98, 5936/98, 7479/98, 6690/99, שלמה שרון ואח' נגד פקיד שומה – יחידה ארצית לשומה ואח' (להלן: "פסק דין שרון") אשר ניתן ביום 15.12.2003.

מכירת מוניטין לאחר פסק דין שרון

בפסק הדין עמדו להכרעה חמישה ערעורים, אשר קצרה היריעה מלפרט את עובדות כל מקרה ומקרה במאמר זה, ולכן אתמקד בשלוש שאלות מרכזיות להן נדרש בית המשפט העליון, אשר עלו כמעט בכל אחד מהערעורים. האחת – מהם "מוניטין", השניה – באילו נסיבות יכול אדם למכור או להעביר לאחר את המוניטין, והשלישית, אשר לא פחות חשובה מקודמותיה – כיצד יש לחשב את ערך המוניטין.

לעניין השאלה הראשונה מאמץ בית המשפט העליון את עמדת נציבות מס הכנסה כפי שבאה לידי ביטוי בחוזרים השונים שפרסמה⁴, וקובע כי הכוונה ל"כוח המשיכה של עסק הגורם לבואם של לקוחות מבחירה חופשית בשל שם טוב של העסק, זאת להבדיל מבלעדיות". הוסיף בית המשפט העליון וקבע, כי ההסתברות שהלקוחות ישובו ויפקדו את העסק עשויה לנבוע בין היתר ממספר גורמים כגון: הסימן המסחרי של המוצר או השירות, איכות המוצר, שם המוצר, מחירם של המוצרים או השירותים, יעילות העסק ומיקומו.

לעניין השאלה השנייה בית המשפט העליון קובע, כי ניתן למכור מוניטין שנבע מתכונותיו האישיות של בעל העסק ושאינם גלומים בעסק עצמו (בדרך כלל בידי בעלי מקצועות חופשיים), אולם

בתנאים מסויימים, למשל – שהלקוחות הם של המוכר ולא של החברה שהוא שכיר בה⁵, או שמדובר בתכונה אישית שאינה ניתנת להעברה.⁶ לטעמי, קשה מאוד להוכיח כי הלקוחות הם של השכיר ולא של החברה בה הוא עובד, ומקרה שרון הינו חריג לכלל המקרים. בנוסף, לעניות דעתי לא כל מכירת תיקי לקוחות הינה בגדר מכירת מוניטין, אלא מדובר בסממן בלבד לקיום מוניטין, סממן אשר אינו בלעדי כפי שיפורט בהמשך.

בית המשפט העליון הוסיף וקבע כי, טענת שלטונות המס כי אין בעל עסק יכול למכור את תיקי לקוחותיו כמוניטין, בשל שהם מגלמים את הקשר האישי שלו עם הלקוחות אינה נכונה (ראה מקרה שפריי)⁷. זאת כיוון, שמי שרוכש את התיקים רוכש את הזכות להציג עצמו בפני הלקוחות, ולזכות בנאמנותם כירשו של המוכר. כמו כן, ההעברה מוכיחה כי המוכר סומך על הקונה שימשיך לנהל את העסק כראוי.

בית המשפט מפרט מספר סממנים אשר יכולים להעיד על העברת מוניטין:

א. העברת מרשם הלקוחות – הרשום על שמו של המוכר ולא על שם החברה בה הוא שכיר.

ב. התניית אי תחרות המגבילה את המוכר לזכות בלקוחות בחזרה – סימן עיקרי אך לא בלעדי. יש להדגיש, כי עמדת שלטונות המס הינה כי כאשר פרק הזמן קצר יחסית, מדובר בהשכרה ולא במכירה (לעניין זה ראה מקרה הררי). מכל מקום, הסכם אי תחרות ארוך ככל שיהיה אין בו בהכרח כדי להעיד שאכן נמכר מוניטין, יתכן ומדובר בנכס הון אחר (ראה פסק דין שנקר)⁸.

ג. קיום אינטרסים מנוגדים בין מוכר מרצון לקונה מרצון – אם הקונה העיד על עצמו כי רכש מוניטין יש להאמין לו. מבחן זה לא רלבנטי לאחר הרפורמה במס, זאת כיוון שלאחר היום הקובע האינטרס הפך למשותף.

ד. העברת פעילות העסק כ"עסק חיי" – המוכר מושך ידיו באופן מוחלט מהעסק ומוותר על לקוחותיו, במידה ולא נמכר העסק כ"עסק חיי" – הרי שלא מדובר במכירת מוניטין, שכן המוניטין קשור "בחבל הטבור" לפעילות העסקית, וכאשר אין פעילות עסקית מן הסתם לא קיים מוניטין (לעניין זה, ראה מקרה בן אסולי).

לטעמי, בכל מקרה נדרשת בחינה של המקרה על מכלול נסיבותיו, וגזירת מסקנה הנסמכת על משקלם המצטבר של הסממנים כולם. במכירת פעילות עסקית קיימים נכסים נוספים שאינם רשומים בדוחות הכספיים של המוכר, "נכסים חוץ מאזניים", שנמכרו ואשר אינם מהווים כלל מוניטין, למשל – זכויות חוזיות, ידע,

4. ע"א 834/96 אלי הולצמן נ' פ"ש ת"א 4.

6. עמ"ה 214/88 מכבי חיפה נ' פ"ש חיפה.

7. עמ"ה 4/92 שפריי נ' פ"ש צפת.

8. עמ"ה 169/87 שמחה שנקר נ' פ"ש כפר סבא.

3. עמ"ה 343/67 קליין אנדרש נ' פ"ש ת"א 2.

4. חוזר מס הכנסה 9/97 משפטית.

מוחשיים אחרים, כמוכן בהנחה שמדובר בנישום שלא חל עליו חוק עידוד התעשייה מיסים. התוצאה המתבקשת היא שבכל עסקת מוניטין יתכן והנישומים ידרשו להערכת שווי, של צד לא תלוי בצדדים לעסקה. בנוסף, חייבת להיות זהות והסכמה בדבר המכר בין הצדדים לעסקה.

ביטול שיטת החישוב במכירת מוניטין שנרכש ביחד עם מוניטין שנצמח

עם כניסת הרפורמה במס לתוקף בוטלה שיטת החישוב הקבועה בפקודה, אשר הבחינה בין מכירת מוניטין שנצמח ביחד עם מוניטין שנרכש. התוצאה יכולה להיות בלתי מתקבלת על הדעת. לדוגמא, פלוני רכש לפני יום 1.1.2003 מוניטין תמורת 1 ש"ח ולאחר מספר שנים (לאחר יום 1.1.2003) מכר אותו ביחד עם מוניטין שנצמח לו בעסקו תמורת 1 מיליון ש"ח. לפי לשון סעיף 91(ב) לפקודה הרי שמדובר בנכס ששולם עבורו, ולכן יבוצע חישוב ליניארי במכירתו, כך שגם בגין הרווח הריאלי שנבע מהמוניטין שנצמח, ישולם שיעור מס מלא ולא בהכרח רק 25% בדומה למכירת מוניטין שנצמח. גישה זו המפורטת לעיל, רואה במוניטין שנרכש ובמוניטין שנצמח נכס אחד ויחיד. ברם, פיצול הנכסים יכול להביא לפתרון עיוות זה, אז תישאל השאלה כיצד לפצל? האם לפי הערכת שווי? האם לפי הדין לפני הרפורמה? התשובה לא ברורה, וממילא בספק אני אם שלטונות המס יאפשרו פיצול זה בפועל.

מכירת מוניטין לחברה כנגד זיכוי חו"ז בעל המניות בה

"תרגיל מס" נפוץ אשר נבחן בבית המשפט, היה מכירת מוניטין מיחיד לחברה אשר בבעלותו, תוך כדי זיכוי חו"ז הבעלים. בהנחה שאכן נמכר מוניטין הרי שבעל המניות יהיה זכאי למשוך מהחברה אשר בשליטתו רווחים ששיעור מס של 10% בלבד. ראוי לציין כי תרגיל זה זכה אף להתייחסות בחוזר מס הכנסה 9/97 – משפטית.

מכל מקום, לעניות דעתי תרגיל זה, כמוכן באם לא מדובר בפעולה שחל עליה סעיף 86 לפקודה למשל, אינו רלבנטי לאחר הרפורמה, זאת כיוון ששיעור המס במכירת מוניטין כיום הוא 25% בדומה לשיעור המס בחלוקת דיבידנד ליחיד.

לסיכום, ניתן לראות כי אכן במסגרת הרפורמה במס שונה דין המס בכל הקשור לעסקת מוניטין, כאשר המטרה שעמדה לנגד עיניו של המחוקק היתה להשוות את דין המס במכר מוניטין, לדין המס במכר נכס הוני אחר, ובכך לצמצם את החיכוך הבלתי פוסק בין הנישומים לרשויות המס. לעניות דעתי מטרה זו לא הושגה במלואה, ועדיין קיימים יתרונות וחסרונות במכירת נכס מסוג מוניטין מול מכירת נכס הוני אחר, ומכאן חשיבותו של פסק דין שרון וההלכות שנקבעו בו.

רישיונות, מנגנון עובדים וכוח אדם, "עסק חי", פטנטים, זכויות יוצרים, זיכיונות, חווי הפצה וכדומה.

לעניין השאלה השלישית סוקר בית המשפט העליון מספר שיטות להערכת שווי המוניטין שנמכר, כאשר נקודת המוצא לחישוב נעוצה בעובדה שמחירו של נכס מבטא את היוון הרווחים העתידיים הצפויים ממנו.

השיטה הראשונה היא "שיטת הרווחים העתידיים", המקובלת גם באנגליה. השיטה מזהה את שווי המוניטין עם הרווחים העתידיים של העסק, המוערכים בהסתמך על ממוצע רווחיו בשנים קודמות, וזאת בהתחשב במכפיל קבוע. בשיטה זו טמונים קשיים רבים, שכן לפיה יחוס הרווחים הוא רק למוניטין ולא לנכסים נוספים, בנוסף קביעת המכפיל בעייתית.

השיטה השנייה היא "השיטה היחסית", לפיה הרווח המיוחס למוניטין הוא הפער שבין הרווח שהפיק העסק לבין הרווח המקובל בענף. גם שיטה זו מעוררת קשיים רבים למשל, לאיזה ענף לשייך את העסק.

השיטה השלישית, אותה מאמץ בית המשפט העליון היא "השיטה השיוויונית" הנהוגה בארה"ב ועל פי כללי חשבונאות מקובלים. מדובר בנוסחה שהיא הרע במיעוטו לדעת בית המשפט, נוסחה שאף היא לא תבודד לחלוטין את המוניטין מנכסים אחרים, אך תהא קרובה יותר לכך בהשוואה לשיטות החישוב האחרות. השיטה קובעת, כי ממחיר התמורה שנשתלמה בגין העסק כולו מופחת ערך השוק של כל אחד מהנכסים האחרים, והיתרה, תיחשב כערכם של המוניטין ושל העסק "כעסק חי".

לעניות דעתי, השיטה השיוויונית כפי שפורטה לעיל "חיה ובוועטת" גם בישראל, מספר לא מועט של שנים. שיטה זו מיושמת כיום, להבדיל אלפי הברלות, ברכישת חברה מוחזקת, כאשר קיימת "השפעה מהותית" על החברה הנרכשת, זאת לפי גילוי דעת מספר 68 של לשכת רואי חשבון בישראל, המיישם את "שיטת השווי המאזני". והרי כלל ידוע הוא כאשר דיני המס "שותקים" ניתן לפנות לכללי חשבונאות מקובלים.

בפסק דין שרון בית המשפט העליון הכיר במכירת חלק ממניותיו של הנישום בחברה, כמכירת מוניטין. לטעמי "הרמת מסך" מסוג זה לעניין המוניטין "קשה" מאוד וכמעט בלתי אפשרית, שכן המוניטין על פי רוב שייך לחברה ולא למחזיק המניות. לכן, לא כל מכירת מניות בחברה דינה כדין מכירת הנכסים השייכים לאותה חברה. במקרים חריגים מאוד, בהם יוכיח המוכר כי הנכס הוא שלו ולא של החברה (מבחן כפול) בדומה למקרה שרון, יתכן וניתן יהיה לטעון כי בנוסף למכירת המניות נמכר גם מוניטין.

יחד עם זאת, אין חולק כי נוסחה זו תוחל רק לאחר שהוכח קיומם של מוניטין והוכחה מכירתם, שכן יתכן ונמכר "עסק חי" ונכסים אחרים שאינם בגדר מוניטין.

קביעת דרך הערכת המוניטין ושווי ו לאחר התקנת התקנות, לטעמי הפכה חשובה מאוד, שכן כיום ערך המוניטין חשוב גם לצד הרוכש, הזכאי להפחית את המוניטין, זאת בניגוד לנכסים לא

נספח

דוגמא

מוניטין שנצמח החל מיום 1.1.1970 נמכר תמורת 120,000 ש"ח ביום 2.1.2003.

מדד יום אמצע תקופה — 100
מדד יום מכירה — 300

הנחה: מס שולי 50% בגין רווח ריאלי שנצמח לפני יום 1.1.2003

חישוב רווח ההון:

תמורה 120,000

מחיר מקורי 0

רווח הון 120,000

מס לתשלום לפי גישת הנציבות:

ס.א. (הטבת המס)

$80,000 = 120,000 * (300 - 100) / 300$ ← שיעור מס של 10%

רווח הון ריאלי 40,000 ← שיעור מס 25%

סה"כ מס לתשלום 18,000 8,000 + 10,000

המוכר נהנה משיעור מס של 10% ועל יתרת רווח ההון לא מבוצע חישוב ליניארי הרוכש לא יהא זכאי לדרוש פחת

מס לתשלום בהתעלם מתיקון 132:

בגין ס.א. 8,000 $10% * 80,000$

בגין רווח ריאלי 20,000 $50% * 40,000$

סה"כ 28,000

הרוכש לא יהא זכאי לדרוש פחת

מס לתשלום בהנחה שהותקנו תקנות וחלה תחולה

רטרואקטיבית מהיום הקובע:

בגין ס.א. 0 בוטלה הטבת המס

בגין רווח ריאלי 30,000 $25% * 120,000$

סה"כ 30,000

הרוכש זכאי לדרוש פחת