



**ניהול ותכנון כניסה ויציאה של שותפים
במשרדי רואי חשבון; ביטוח שותפים; ביטוח
אנשי מפתח; דגשים בהסכמי שותפים
וסוגיות מס;**

**ענת ברקוביץ, רו"ח (משפטנית)
לשעבר מנהלת החטיבה המקצועית ומנהלת תחום
המיזוגים והפיצולים במס הכנסה**

שותפת מיסים



מיסוי שותפות בפקודת מס הכנסה

- שותפות הינה "חבר בני אדם" כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה.
- סעיף 63 לפקודה – לצורך מיסוי ההכנסות השוטפות קובע כי **השותפות הינה ישות שקופה.**
- מאידך, קיימות הוראות אחרות בפקודה לפיהן השותפות, **מהווה יחידה עסקית נפרדת משותפיה** למשל סעיפים - 131(א)(5) (חבר בני אדם חייב בהגשת דו"ח), 224א לפקודה (אפשרות לאחריות השותף לעבירה פלילית שביצעה השותפות אלא אם העבירה בוצעה שלא בידיעתו או שנקט באמצעים סבירים למניעתה).
- סעיף 63(ב) לפקודה מתייחס **לשותפות פיקטיבית** (באה רק על מנת "לפזר" ההכנסות) – וקובע להתעלם מהשותפות נטל הוכחה על הנישומים.

האם שותפות חייבת ברישום

מה תוקפה של שותפות בלתי רשומה ?

- סעיף 4 לפקודת השותפויות - קובע חובת רישום.
- סעיף 6 לפקודת השותפויות – "אי רישומה של שותפות לא ישפיע בשיקול אם היא קיימת ואם לאו."
- לעיתים עולה שאלה האם שותפות בלתי רשומה הינה בגדר **ישות משפטית נפרדת מהשותפים** - נדונה בפסיקה - שאלה מורכבת, אשר אין לגביה הכרעה ברורה בפסיקת בית משפט זה.... גם בין המלומדים קיימת מחלוקת בשאלה זו." ע"א 583/88 ברנע נ' ארקיע קווי תעופה ישראליים בע"מ ואח', ע"א 2026/92, פקיד שומה פתח תקווה נ' שדות חברה להובלה (1982) בע"מ ואח'.

פעילות במסגרת שותפות

לפי פקודת השותפויות בבדיקה האם מדובר בכלל בשותפות -

- ✓ שיתוף בנכס/זכות בנכס – לא יוצר קשרי שותפות.
- ✓ פירעון חוב או תקבול אחר מתוך רווחי עסק - אינו הופך בעל החוב לשותף.
- ✓ עובד או שלוח המקבל תגמול לפי חלק מרווחי העסק העובד לא הופך לשותף.
- ✓ קרוב של שותף שנפטר המקבל חלק מרווחי העסק כאנונה אינו נעשה לשותף.
- ✓ המלווה כסף לעסק, בריבית משתנה לפי רווחי העסק המלווה לא נעשה לשותף.
- ✓ המקבל, בדרך של אנונה או אחרת, חלק ברווחי עסק בתמורה בעד מכירת המוניטין של העסק אינו נעשה משום כך בלבד לשותף.

פרט לאמורים לעיל - קבלת חלק ברווחי עסק מהווה ראייה שהמקבל שותף בעסק.

מיסוי שותפות בפקודת מס הכנסה

- סעיף 63(א)(2) לפקודה **ראש השותפות** (המופיע ראשון בהסכם השותפות) **יגיש דוח כספי של השותפות ופרטי השותפים.**
- בפועל כל שותף מצרף דוח של השותפות לדוחותיו השנתיים.
- סעיף 3א לפקודת השותפויות - "שותפות של עורכי דין או של רואי חשבון לשם עיסוק במקצועם, יכול שיהיו בה **יותר מעשרים חברים**";

מיסוי שותפות בפקודה

סיווג ל - 3 סוגי שותפים –

* **שותף פעיל** – הכנסות מיגיעה אישית

* **שותף סביל** – הכנסות מעסק אך לא מיגיעה

אישית (למעט 63(ה) לפקודה רולינגים - קרנות גידור).

* **שותף פיקטיבי** – מטרתו "לפזר" את הכנסות

השותפות (לא עובד ולא אחראי להפסדים)

לרוב אם בעל הכנסה קבועה ומובטחת.

ע"א 2026/92 - הלכת שדות

אופן מיסוי השותפות

אומצה הגישה המעורבת למיסוי שותפויות -

- בחישוב הכנסות השותפות בלבד - סעיף 63 לפקודה מתעלם מהישות המשפטית הנפרדת של השותפות
- מאידך, בפקודה אין התעלמות מהישות המשפטית הנפרדת של השותפות כשמדובר בחבויות של השותפות (כלפי צדדים שלישיים או ליחסי השותפים בינם לבין עצמם).

מיסוי שותפויות בעקבות פס"ד שדות

יישום הגישה המעורבת - חוזר מס הכנסה 14/03

שותף המעביר את הבעלות על נכס שברשותו לשותפות

יחויב במס רווחי הון בעת ההעברה בהתאם להוראות חלק ה' לפקודה.

העברת נכסים מהשותפות לשותפים מהווה מכירת

הנכסים על ידי השותפות (בדומה להעברת נכסים מחברה לבעלי מניותיה). על המכירה יחולו הוראות חלק

ה' לפקודה. רווח ההון שנבע לשותפות בגין המכירה יחולק בין השותפים בהתאם לחלקם ברווחי השותפות.

מיסוי שותפויות בעקבות פס"ד שדות יישום הגישה המעורבת - חוזר מס הכנסה 14/03

עסקאות בין השותפים לשותפות הגישה המעורבת רואה בשותפות גוף המבצע פעילות עסקית בנפרד מהשותפים לכן ניתן לבצע עסקאות בין השותף לשותפות ובלבד שהעסקאות נעשו בתנאי שוק, שיש להם טעם כלכלי ואין תכליתן הפחתת מס.

מכירת זכות/הקצאה בשותפות - בהתאם לפס"ד שדות, יש להתייחס ל"זכות בשותפות" כנכס נפרד (בדומה למניה בחברה) לכן, בעת מכירת הזכות בשותפות יחושב רווח הון לשותף המוכר בהתאם להוראות חלק ה' לפקודה. האם חייב במע"מ? איגוד מקרקעין?

מיסוי שותפויות בעקבות פס"ד שדות - מוקשי מס

- דין **פירוק שותפות** כדין "**מכירה**" היינו רווח הון ממכירת נכסי השותפות ורווח הון ממכירת הזכות בשותפות לשותפים.
- בעייתיות – **פרישת שותף** הינה פירוק שותפות לפי הדין הכללי.

שינויי מבנה - שותפויות מיזוג משרדי רואי חשבון



סעיף 103א(א) לפקודה - סמכות להחלת חלקה - 2 גם על שותפויות

הסעיף נוסף בתיקון 221 בתחולה מיום 6.4.2016 קובע כי –

הוראות חלקה - 2 יחולו גם לגבי שינויי מבנה של שותפויות

רשומות, אגודות שיתופיות ועמותות, או לגבי שינויי מבנה שאחד הצדדים לו הוא שותפות רשומה, אגודה שיתופית או עמותה וכן על קרנות נאמנות מאותו סוג, הכל בשינויים המחויבים וכן בשינויים נוספים שיורה עליהם המנהל.

בסעיף זה, "שותפות רשומה" - שותפות רשומה לפי פקודת השותפויות (נוסח חדש), התשל"ה-1975, **שאושרה בידי המנהל לעניין זה.**

סעיף 103א(א) לפקודה החלטת מיסוי 6986/17

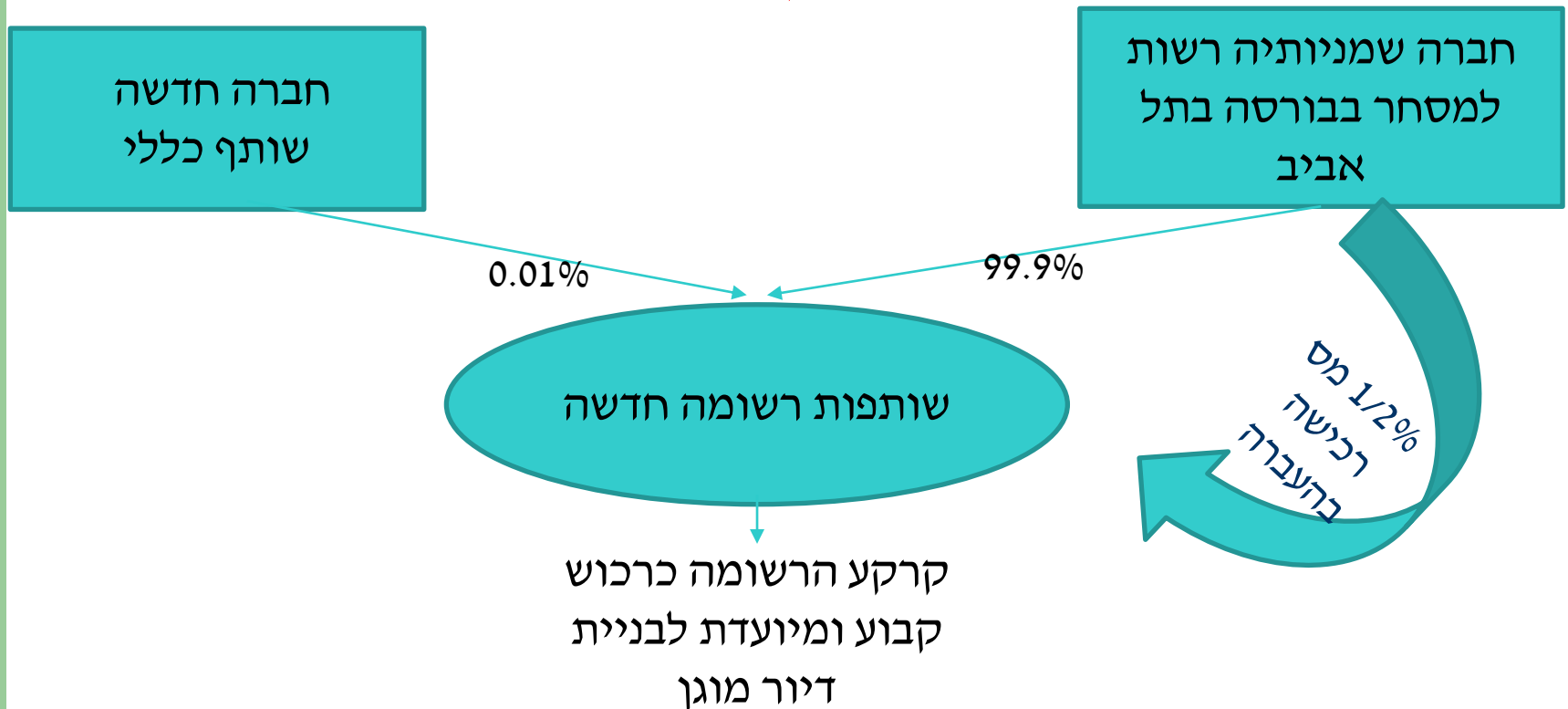
העברת נכס מקרקעין לשותפות מוגבלת רשומה בהתאם
לסעיפים 104א ו- 103א(א) לפקודה -

חברה שמניותיה רשות
למסחר בבורסה בתל
אביב

קרקע הרשומה כרכוש
קבוע ומיועדת לבניית
דיור מוגן

סעיף 103א(א) לפקודה החלטת מיסוי 6986/17

העברת נכס מקרקעין לשותפות מוגבלת רשומה בהתאם
לסעיפים 104א ו- 103א(א) לפקודה -



מכירת משרד עו"ד/רו"ח

- מכירת מוניטין
- מכירת תיקי לקוחות
- אי תחרות
- תשלום קצבה

שפירא נגד פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 12-02-36608 מיום 28.12.2016

- רואה חשבון רבי שפירא היה ממייסדי משרד פרידמן שפירא גולדשטיין ושות' שלימים התמזג עם משרד בריטמן אלמגור ושות'. שפירא נותר שותף בפרידמן ושות' ורק בעקיפין היה שותף בשותפות החדשה.
- שפירא עסק לאורך השנים בתחום הייעוץ העסקי (גיוס הון, מיזוגים ורכישות ..) עד לפרישתו בשנת 2003.
- לפי הסכם המיזוג היה זכאי שפירא לקבל מדי שנה במשך עשר שנים שלאחר הפרישה, סכום הכנסה שנתי.
- **שפירא טען שמדובר במכירה הונית – מכר מוניטין אישי** שצבר בתחום מומחיותו ולכן זכאי למס מופחת, **וכטענה חלופית טען שמכר זכות בשותפות** החייבת במס על רווח הון לפי חלק ה' לפקודה.
- **פקיד השומה טען כי ההכנסה הינה פירותית** החייבת במס לפי סעיף 2(1) לפקודה, ביחוד לאור העובדה שהיא מתקבלת בחלקים על פני עשר שנים.

שפירא נגד פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 12-02-36608 מיום 28.12.2016

בית המשפט באמצעות כבוד השופט קירש קבע -

- התשלום אינו נושא אופי פירותי - היות ושפירא **פרש לחלוטין מהשותפות** כך שלא מהווה תשלום עבור עשייתו או מעמדו לאחר הפרישה.
- לא ניתן להגדירו כ"שותף פסיבי" - היות **וניתוק קשריו עם הפירמה היה מוחלט** כלומר ה"עץ" המניב נגדע בפרישה.
- התשלום אינו מהווה גמול נוסף עבור פעילות שעשה בעבר (שמגיע ללא כל תנאי) - לאור **מגבלת אי התחרות לתקופה של שלוש שנים** שהוטלה עליו ואם היה מפר אותה היה מחויב להחזיר התשלומים שקיבל.
- התשלום מהווה מכירה הונית של "זכות בשותפות" – התמורה שהתקבלה הינה בגין גדיעת "העץ" שהניב ההכנסות בעבר. תשלום עיתי ולא בסכום אחד בשל אילוצי תזרים אינו מכריע לעניין סיווג ההכנסה כהונית או כפירותית.

שפירא נגד פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 12-02-36608 מיום 28.12.2016

המשך קביעת בית המשפט -

- **התשלום אינו מהווה מכירת מוניטין – היות וסביר יותר שמועד מכירת המוניטין היה במועד המיזוג הראשון עם משרד ברייטמן** שכן המוניטין שלו היה אמור להתמזג ולהיטמע בתוך הפירמה המורחבת וכן היות וקבל תמורה כמו כל שותף שפורש עם וותק של 20 שנים ללא קשר אם היו לו מוניטין אישיים (לאחר פס"ד פליינג קרגו ?)
- **קביעת מועד רכישת זכויות בשותפות לצורך חישוב החלוקה הלינארית – היות והתמורה שקבל כללה את התקופה בה היה שותף בשותפות פרידמן ושות' יש להחיל חישוב לינארי מיום הקמת השותפות הראשונה.**
- **לגבי חיוב רווח ההון מידי שנת מס כפי שדווח שפירא ולא על בסיס מצטבר – למרות שרווח הון ככלל ממוסה על בסיס צבירה ולא על בסיס מזומן, לאור חוסר הוודאות לגבי עצם קבלת התמורה והעדר אפשרות לקבוע אותה מראש יש לייחס לכל שנת מס את רווח ההון על הסכומים המתקבלים בפועל ולא מראש לפי אומדן.**

היבטי מס במכירת מוניטין

היבטי מס במכירת מוניטין

- במכירת מוניטין חל מס על רווח ההון לפי חלק ה לפקודה, אלא אם נעשתה המכירה במסגרת סעיף 104א לפקודה (שאז נדחה אירוע המס).
- למכירת מוניטין יש בדרך כלל יתרונות מס.
- הקושי – זיהוי המוניטין ואמידת שוויו.
- פקיד השומה צפוי להערים קשיים על סיווג העסקה כמכירת מוניטין.

היבטי מס במכירת מוניטין

במכירת מוניטין "שנרכש" – חישוב רווח ההון
"רגיל" (ככל נכס). ניתן סכום אינפלציוני על יתרת
המחיר המקורי של המוניטין הנרכש.

במכירת מוניטין "שנצמח" – רווח ההון כולו יחשב
כרווח הון ריאלי וימוסה במס חברות (24%) בחברה
ו- 25% אצל יחיד ללא חלוקה ליניארית.

היבטי מס במכירת מוניטין

רוכש המוניטין

מ - 1.7.03 רוכש המוניטין עשוי ליהנות מהאפשרות
להפחית את המוניטין שרכש כהוצאה מוכרת על פני
10 שנים לפי תקנות מס הכנסה (שיעור פחת
למוניטין), התשס"ג-2003.

מהו מוניטין

- הגדרת מוניטין?
- מהם המאפיינים של העסק / הלקוחות המאפשרים התגבשות מוניטין?
- האם הגורמים היוצרים את המוניטין הם מוניטין בעצמם?
- מוניטין "אישי" ו"עסקי", ומוניטין אצל שכירים?
- מה בין מוניטין ל"תיקי לקוחות"?

מהו מוניטין

בחוקי המס גם בארה"ב וגם בישראל, אין הגדרה למונח "מוניטין".

בפס"ד שלמה שרון צוטט על ידי בית המשפט הלורד Macnaghten, משנת 1901:

What is a goodwill?

It is a thing very easy to describe, very difficult to define.

ע"א 7543/98 שלמה שרון

המוניטין עשוי לנבוע משורה של גורמים

✓ הסימן המסחרי של המוצר או השירות המוצע על-ידי

העסק;

✓ איכות המוצר/שירות;

✓ שם המוצר/שירות;

✓ מחירי המוצרים או השירותים;

✓ יעילות העסק ומיקומו;

כאשר נמכר עסק, נמכרים גם מקצת מהיתרונות היוצרים את

המוניטין ובהם, שמו, מיקומו, וכלים המאפשרים גישה

ללקוחותיו לצורך שימור זיקתם לעסק"

ע"א 7543/98 שלמה שרון

המוניטין עשוי לנבוע משורה של גורמים - המשך

- קיום הסתברות/צפייה לשימור הקשר בין העסק ללקוחותיו.
- הקשר העתידי נובע מ"תדמית" בדבר שמו הטוב של העסק.

מוניטין הוא אותו כוח הנצמח לגוף בעל המוניטין למשוך אליו לקוחות שישובו ויחזרו אליו גם בעתיד

מוניטין אישי אל מול מוניטין עסקי

<u>מוניטין עסקי</u>	<u>מוניטין אישי</u>	
מערך התכונות הקשור <u>בעסק</u> עצמו: מיקום, צוות עובדים קבוע, ציוד, תשתית, נהלי עבודה, מערך הלקוחות הקבועים של העסק.	תכונותיו האישיות של היחיד, כישורים, יכולת מקצועית, ידע, ניסיון ומיומנות.	מקור צמיחת המוניטין

**מוניטין אישי לא ניתן להעברה ואילו מוניטין עסקי ניתן
למכור יחד עם העסק כעסק חי אולם הם שזורים האחד בשני.**

מוניטין אישי אל מול מוניטין עסקי לאחר פס"ד שרון

• השופט ריבלין:

”כאמור אין לדבר על 'מוניטין אישיים'. **מוניטין הם**
מוניטין; עיתים הם פרי תכונות אישיות ועתים הם פרי
גורמים אחרים הכרוכים בעסק...”

• בית המשפט דוחה את ההבחנה שהתגבשה בעבר בין
”מוניטין אישי” ל”מוניטין עסקי” ומתמקד בנושא
עבירותו של המוניטין.



מוניטין אצל בעלי מקצוע חופשי ומכירת תיקי לקוחות

מכירת תיקי לקוחות

פס"ד שפירי נ' פ"ש צפת 4/92

- יועץ מס (בעל ותק של 20 שנים) מכר את תיקי הלקוחות במשרדו לרו"ח תמורה 150,000 ₪.
- בית המשפט קבע, שמכירת תיקי הלקוחות היינו מכירת הצפייה שהלקוחות שנהנו משירותי המוכר ימשיכו להיעזר ברוכשת = מהווה מכירת מוניטין.
- ובלשון ביהמ"ש: **"אין אפשרות לקנות נכס קנייני בלתי מוחשי זה אלא כמוניטין"**.

מכירת תיקי לקוחות

פס"ד שפירי נ' פ"ש צפת 4/92

בית המשפט מבחין בין:

- מכירת מוניטין של בעל מקצוע חופשי **שכל העסק מושגת ותלוי בו בלבד** כך שפרדתו מהעסק מרוקנת את העסק מכל תוכן.
 - מכירת מוניטין של בעל מקצוע חופשי עו"ד, רו"ח, יועץ מס, וכדומה שלו **בסיס עסקי רחב: משרד, צוות עובדים, מסורת מקצועית, לקוחות קבועים, ציוד ותשתית.**
- "קריטריונים אלה המאפיינים בעל מקצוע חופשי, הם אלה המבססים את קיומו של מוניטין בעסק זה. בכל אחד ממרכיבים אלה אפשר למצוא מרכיב של מוניטין, בבחינת ערך מוסף המצטרף לכל פעולה עסקית ולכל נכס."**

מכירת תיקי לקוחות ע"א 5936/98 שלמה הררי

ביהמ"ש קובע כי היחס האישי שמעניק בעל העסק קשור לתכונותיו האישיות, וממילא הן אינן ניתנות להעברה. הן ילכו עם בעל העסק באשר ילך ויעמדו לו בעתיד.

מכירת תיקי לקוחות – הגם שעשויים הם להיות פרי תכונותיו האישיות של בעל העסק הינם מוניטין שניתן להעברה ולמכירה שכן רוכש תיקי הלקוחות, רוכש לעצמו את –

- הזכות להציג עצמו בפני הלקוחות;
- ההזדמנות לזכות באמונם ובנאמנותם.
- הזכות להציג עצמו כ"יורשו" וממשיכו של בעל העסק המוכר שסומך את ידיו על הרוכש, שימשיך לנהל את העסק כראוי, ובאופן שהלקוחות לא יפגעו.

יתרונות אלה כולם, אף שהם פרי יחסו האישי של המוכר ללקוחותיו, הם בבחינת מוניטין המועבר לרוכש תיקי הלקוחות. מכאן מכירת תיקי לקוחות יכולה בהחלט להיחשב למכירת מוניטין.

עמ"ה 9018/05 אברהם נאנס

יועץ מס העביר את המוניטין וחוג לקוחותיו לרו"ח והצטרף אליו למשרד כשכיר תמורת תשלום משכורת ותשלום עבור ההכנסות שינבעו מהלקוחות שהעביר, במקביל להתחייבות של יועץ המס לאי תחרות.

ביהמ"ש המחוזי קובע שמכירת תיק לקוחות עשויה להיחשב כמכירת מוניטין, אך שולל התקיימות מוניטין לאור העובדה שלא שוכנע שהיה מוניטין שנצבר אצל יועץ מס. בנוסף, העובדה שהמערער המשיך לעבוד כשכיר במשרד החדש מעידה שהוא לא נפרד מהמוניטין (בניגוד להלכה שנקבעה בשרון).

הקושי בפס"ד היה הבסיס העובדתי להוכיח שאכן נמכר מוניטין.

עמ"ה 1021/98 אהוד קורי מכירת מוניטין לחברה בשליטת המוכר

אדריכל בעל עסק עצמאי, העביר את פעילות עסקו
כאדריכל עצמאי לחברה בבעלותו ובעלות אשתו.

בהסכם העברת הפעילות צוין במפורש מכירת
והעברת תיק הלקוחות (מוניטין) מהעסק העצמאי
לחברה.

במעבר מהעסק לחברה לא הייתה כל השפעה על
לקוחות העסק שהמשיכו לקבל שירות ע"י מר
קורי ועובדיו.

עמ"ה 1021/98 אהוד קורי מכירת מוניטין לחברה בשליטת המוכר

בית המשפט קבע כי -

✓ ניתן להעביר פעילות העסק לחברה מטעמים שונים של בעל העסק.

✓ העברת כלל נכסי העסק לחברה - "תהווה בהכרח גם מכירה של אותו נכס בלתי מוחשי שמוניטין שמו, ככל שזה נצמח באותו עסק, ואין מקום כלל לשלול אפשרות זו במישור המשפטי".

✓ מכאן - המוניטין שנצברו בעסק יכולים להימכר ע"י בעל העסק.

עמ"ה 1021/98 אהוד קורי מכירת מוניטין לחברה בשליטת המוכר

בית המשפט בחן האם קיימות ראיות ממשיות כי אכן צמחו לעסקו מוניטין ברי-מכירה, שעברו אל החברה בפועל. בשמיעת עדויות מצא ביהמ"ש כי היו קיימים בעסק 3 מרכיבים:

✓ מוניטין עסקי בר העברה.

✓ מוניטין אישי שאינו בר העברה.

✓ חובות לקוחות עבר המהוות הכנסות פירותיות.

בית המשפט קיבל את הערעור שכן מהותית הועברו מוניטין ברי מכירה אבל החזיר התיק לשלב ההשגה כדי להעריך את שווי המוניטין העסקיים שנמכרו במסגרת ההסכם, לאחר הפחתת שווי המוניטין האישיים, ויתרות לקוחות שגם תמורתן שולמה במסגרת העסקה.

ע"א 1098/05 אפרים צור הוכחת מכירת מוניטין

ד"ר צור רופא שיניים ובעלים של מרפאה בכפר סבא.
במקביל עבד כשכיר בבי"ח אסף הרופא. בשנת 1999 מכר את
כל פעילותו במרפאה לחברה בבעלותו ובמסגרת זו סיווג
המכירה כמכירת מוניטין בסך של 2 מיליון ₪.
פסק הדין דן במכירת המוניטין במסגרת העברת פעילות
לחברה, וקובע מבחנים בסיסיים להוכחת קיום מוניטין
ומכירתו. נטל הוכחה אותו לא הרים המערער.

ע"א 1098/05 אפרים צור

הוכחת מכירת מוניטין

ביהמ"ש קובע המבחנים שבהתקיימם ניתן להכיר במכירת מוניטין -

- קיום **מאגר לקוחות** ומכירתו.
 - עדויות בדבר **שמו הטוב של העסק** ואיכות השירות הניתן בו.
 - קיום תניית **אי תחרות**.
 - **מכירת העסק כעסק חי** כשהנישום מושך ידיו מהעסק.
 - **דרך החישוב של המוניטין** לצורכי קביעת התמורה עבורו.
- אם מדובר בעסק המבוסס על קשריו של יחיד יש להוכיח שהמוניטין שנמכר, אינו מוניטין אישי הגלום בתכונותיו האישיות של היחיד.

ע"א 1098/05 אפרים צור

הוכחת מכירת מוניטין

העברת המוניטין הייתה בין אפרים לחברה בשליטתו היינו בין צדדים קשורים.

ביהמ"ש קובע כי אם העסקה נעשית בין צדדים לא קשורים, ניתן להגמיש הדרישות בנוגע לרמת ההוכחה הנדרשת. אבל במקרה זה מדובר על צדדים קשורים, ולא התמלאו רוב המבחנים להוכחת מוניטין, ובנוסף הנישום היה מוכן לחזור בו מהעסקה כולה כל הנסיבות הללו סיפקו ראיה לכך **שלא נמכר מוניטין**.

תוצאת אי הכרה במכירת מוניטין גררה תאונת מס.

התניית אי תחרות

- באה לשם הוכחת ניתוק והעברת המוניטין מבעלי העסק הקודם לעסק הנוכחי.
- מהווה התחייבות המוכר להימנע מלעסוק באותו תחום בו עסק בעסק שמכר. התניה מגבילה את מוכר העסק מלנסות ולזכות בלקוחותיו בחזרה לתקופת זמן שהוסכמה.
- כך ניתן לעסק ממנו פרש המוכר והמנוהל כעת על ידי גורמים אחרים, האפשרות לבסס את מעמדו בתחום העסק שקיימה החברה הקודמת וביסוס המוניטין שלה.

השיטות לחישוב שווי המוניטין

חישוב רווחים עתידיים בהסתמך על ממוצע רווחים בשנים קודמות – חסרונות:

- קיים קושי מעשי בבחירת המכפיל (מס' השנים בו יוכפל הרווח הממוצע, אורך חיי העסק).
- ייחוס הרווחים למוניטין מתעלם משאר הנכסים המניבים הכנסה (כגון פטנטים ונכסים מוחשיים).

הפער בין רווחי העסק לבין רווח מקובל בענף – חסרונות:

- לא מדויק כי גם לשאר העסקים יש מוניטין הגלום ברווחים.
- ייחוס כל הפער למוניטין (בהתעלם מנכסים אחרים).
- ייחוס עסק לענף מסוים – בעיה פרקטית.

שיטת החישוב השיורית שווי המוניטין נגזר ממלוא התמורה בניכוי שווי הנכסים –

חסרונות:

- לא מדויקת כי ההפרש כולל גם את פעילות "העסק החי" ולא רק את המוניטין.

סיכום - שלבים בעסקת מוניטין

● הוכחת קיומו של מוניטין.

● הוכחת העברת המוניטין ומכירתו בפועל.

(לפי הסממנים שנקבעו בפסיקה)



● כימות שווי המוניטין בהתאם לנוסחה השיורית.



● פקיד השומה סבור כי הסכמת הצדדים סבירה



● מיסוי העסקה בהתאם למרכיביה (רווח הון/ מוניטין)

האם יש מוניטין בחברה מפסידה ?

האם קיים קשר בין רווחיותו של העסק לבין המוניטין שלו?

● **טעות לחשוב שלעסק מרוויח יש מוניטין טוב ולעסק מפסיד אין מוניטין כלל או יש מוניטין שלילי.**

● **המוניטין הוא נכס המשפיע על המכירות (המחזור, הפדיון וכו') וליתר דיוק המכירות החוזרות, קרי על הסיכוי שלקוח יחזור ויפקוד את העסק. המוניטין אינו משפיע על צד ההוצאות ומכאן שעודף הוצאות על הכנסות אינו מלמד על העדר מוניטין.**

● **אכן, רווחיות להעיד על מוניטין חיובי, אבל גם בעסק הנושא בהפסדים יכול ויהיה מוניטין חיובי, ולעיתים העסק אף צובר הפסדים כחלק מפעילות שנועדה לטפח ולהעצים את המוניטין.**

סעיף 9ב לפקודה – פטור לקצבה אחרת

35% מההכנסה לפי סעיף 2(5) שמקבל אדם בהגיעו לגיל פרישה כמשמעותו בסעיף 9א(א) ואיננה קצבה כמשמעותה בסעיף 9א(א) או שמקבלים שאירים ואשר אינה פטורה לפי סעיף 9(ו6) - **פטורים ממס**; סכום המתקבל עקב היוון קיצבה פטורה לפי סעיף זה - פטור ממס.

● עמדת רשות המסים

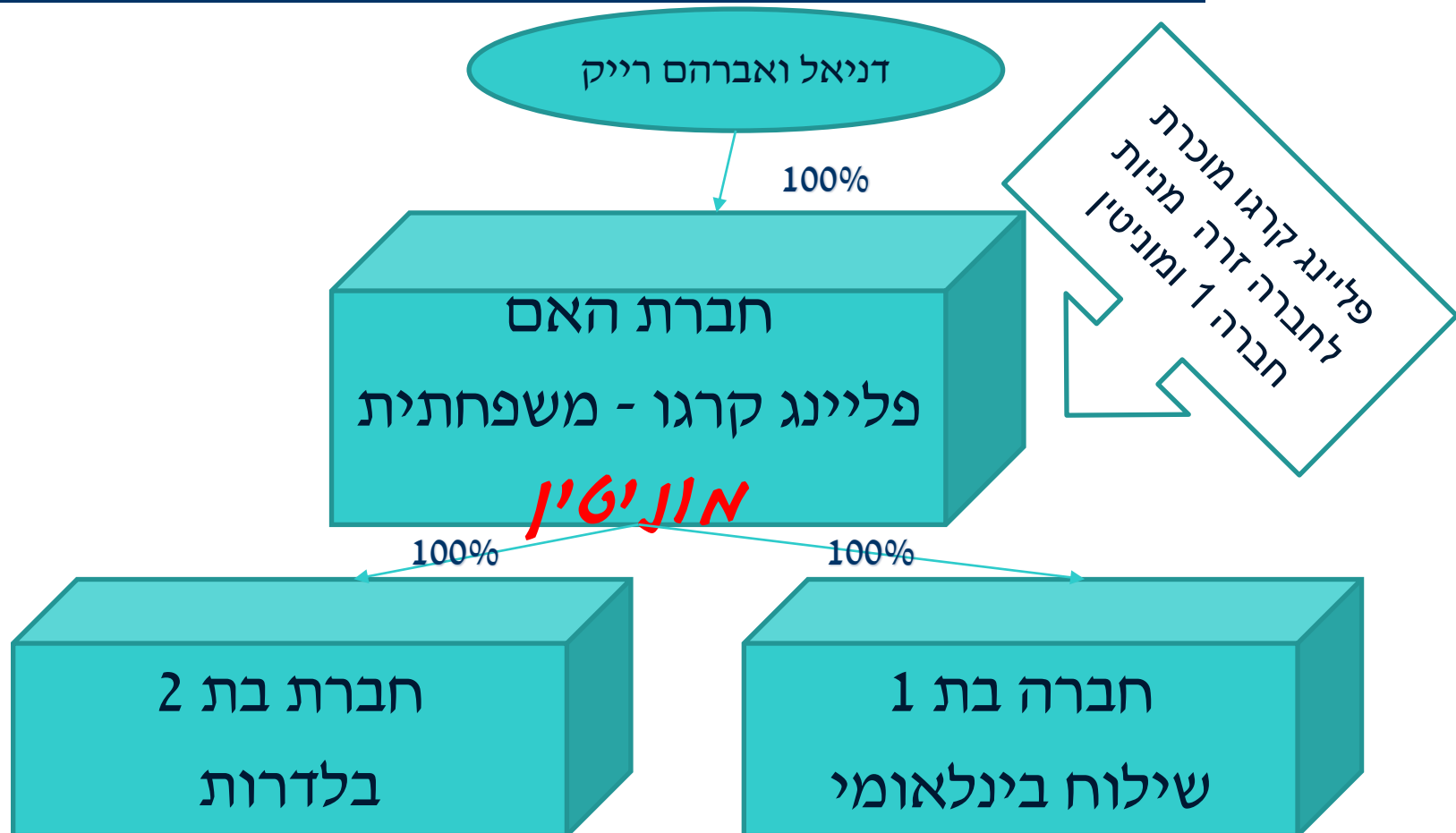
ע"מ פליינג קרגו

העברת פעילות האם בהכרח הועבר גם המוניטין

1. פליינג קרגו בע"מ ("חברת האם") עסקה עד לשנת 2000 בשני תחומים עיקריים: שילוח בינלאומי ובלדרות. מלוא מניותיה הוחזקו בידי דניאל ואברהם רייק.
2. בסוף שנת 2000 הקימה החברה שתי חברות בנות וב – 1.1.2001 הועברו נכסי חברת האם לחברות הבנות. פעילות השילוח הבינלאומי הועברה לחברת הבת 1 ופעילות הבלדרות הועברה לחברת הבת 2. העברת הנכסים נערכה בפטור ממס בהתאם לסעיף 104א לפקודה. **בהודעה לפקיד השומה לגבי העברת הנכסים פורטו הנכסים שהועברו כך שלא נכללו נכסים לא מוחשיים ומוניטין.**
3. כמו כן, בשנת 2000 ביקשו בעלי מניות חברת האם לרשום אותה כחברה משפחתית כהגדרת בסעיף 64א לפקודה ולראות במר דניאל רייק כנישום המייצג.
4. באוקטובר 2007, מכרה חברת האם את מניותיה בחברת הבת 1 לחברה זרה בתמורה לסך של כ 9 מיליון ₪. **על פי הסכם המכירה, לאחר העברת המניות לרוכשת תרכוש חברת הבת 1 את מוניטין חברת האם בתמורה לסך של כ 531 מיליון ₪. בהסכם המכר הצהירה החברה האם כי היא בעלת המוניטין.**

ע"מ פליינג קרגו

מבנה ההחזקות בטרם המכירה לחברה הזרה



ע"מ פליינג קרגו

העברת פעילות האם בהכרח הועבר גם המוניטין?

השאלה המרכזית - האם פיצול העסקה למכירת מניות ומכירת מוניטין הייתה מלאכותית או נכון הוא כי לחברה האם מוניטין הניתן למכירה?

מכירת מוניטין בחברה המשפחתית תתחייב במס בשיעור 25% ואילו מכירת המניות שעשויה להיות חייבת במס לינארי בשיעור של 43%.

הטענה העיקרית של פקיד השומה - כי לחברת האם לא היה מוניטין למכירה בשנת 2007 ומדובר בעסקה למכירת מניות, מאחר ובשנת המכירה לחברת האם לא הייתה פעילות בתחום השילוח הבינלאומי.

ע"מ פליינג קרגו

העברת פעילות האם בהכרח הועבר גם המוניטין?

בית המשפט קבע כי -

לעניין מכירת המוניטין על פי הראיות שהוצגו, העברת והפרדת פעילות חברת האם נעשתה מצורך עסקי וכי שינוי המבנה היה עניין טכני וכי לא נעשה שינוי מהותי בפעילות הקבוצה לאחר שינוי המבנה וכי **קבוצת החברות המשיכו בפעילות סינרגטית משותפת.**

לעניין השאלה האם חברת אחזקות נטולת פעילות יכול שתחזיק מוניטין? קבע השופט סטולר כי **מוניטין יכול להיות נחלת חברת אם כחברת החזקות גם אם אין בה פעילות. היינו לעמדת בית המשפט חברת אם יכולה להחזיק במוניטין המשמש קבוצת חברות העושות שימוש במוניטין זה.**