

The logo for Ampeli Tax Law Offices features the word "AMPELI" in a bold, dark blue, sans-serif font. The letter "A" is stylized with a horizontal line through its middle. Below the word "AMPELI" is a thin horizontal line, and underneath that, the words "TAX LAW OFFICES" are written in a smaller, dark blue, all-caps, sans-serif font.

# AMPELI

TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

[meori@ampeli-tax.co.il](mailto:meori@ampeli-tax.co.il)

[www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il)

# היבטים פרקטיים במס הכנסה וריוח הון איילת אור - בית ספר למיסים

עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי  
16 במרץ 2021

אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.

# נושאי המצגת

- תקבולים בגין מכירת מוניטין;
- מיסוי מענקים לעובדים;
- רוח הון, שבח ומס רכישה בפירוק תאגיד;
- פריסת מס רוח הון;
- שיחלוף נכסים;

# מכירת מוניטין

# תקבולים בגין מכירת מוניטין

- רלוונטי בעיקר לעצמאים או בעלי שליטה בחברות פרטיות.
- עד תיקון מס' 132 לפקודה, אשר נכנס לתוקפו ביום 1 בינואר 2003 (להלן: "תיקון 132") היה ניגוד אינטרסים בין רוכש המוניטין למוכר המוניטין. רוכש המוניטין לא היה זכאי להפחית את המוניטין. מאידך, מוכר המוניטין היה זכאי בתנאים מסוימים לשיעור מס של 10% בגין המכירה של המוניטין (להבדיל משיעור מס רווח הון שהגיע לכדי 50%).
- לאחר תיקון 132 שיעור מס רווח הון החל על מכירת מוניטין הינו בשיעור החל על מכירת נכסים רכילים ועומד כיום על 25% (ללא חישוב ליניארי). כמו כן, הותקנו תקנות מס הכנסה (שיעור פחת מוניטין), התשס"ג-2003 המתירות הפחתה של 10% בשנה על מוניטין שנרכש (אם מדובר בקרוב או ברכישה מתושב חוץ, אזי דרושה הסכמת פקיד השומה "שהרכישה הייתה חיונית לצורך ייצור ההכנסה ונעשתה בתום לב ומטעמים עסקיים בלבד").

# תקבולים בגין מכירת מוניטין

## • ע"א 7493/98 שלמה שרון ואח' נ' פקיד שומה - יחידה ארצית לשומה (2003)

- במסגרת פסק דין זה בית המשפט העליון דן בשלוש שאלות מרכזיות- 1. מהו מוניטין?; 2. באילו נסיבות יכול אדם למכור מוניטין; 3. כיצד מחשבים את ערך המוניטין לצרכי שומה.
- בית המשפט קבע שמוניטין מבטא את מכלול היתרונות שנצברו לעסק בשל תכונותיו, מיקומו, שמו הטוב, דימויו, איכות השירותים שהוא מציע ואיכות המוצרים שהוא מספק.
- כמו כן, על מנת שתתקיים העברה של מוניטין נדרש כי יימצאו סימנים נוספים שיש בהם כדי להצביע על העברה זו:
  - העברת מרשם הלקוחות;
  - קיומה של תניית אי תחרות המגבילה את מוכר העסק מלנסות ולזכות בלקוחותיו בחזרה;
  - העסק נמכר כ"עסק חי".

# תקבולים בגין מכירת מוניטין

## • ע"א 7493/98 שלמה שרון ואח' נ' פקיד שומה- יחידה ארצית לשומה (2003)

- בית המשפט מכיר במכירה או העברה של מוניטין הגלום בתכונות אישיות של בעל העסק. תיקי הלקוחות, המגלמים את הקשר האישי והישיר של המוכר, ניתן למכרם כמוניטין. ניתן למכור את הסיכוי שהלקוחות יחזרו לבית העסק.
- מבחינת חישוב ערך המוניטין בית המשפט אימץ את השיטה השירית הנוהגת בארה"ב. פירושה, שממחיר התמורה שנשתלמה, מופחת ערך השוק של יתר הנכסים האחרים והיתרה תיחשב כערכם של המוניטין ומהיותו של העסק עסק חי.
- באותו עניין נקבע כי שכיר בחברה יכול ליצור שם טוב בתחום עיסוקו ויכולת למשוך לקוחות ולשכנעם לשוב לעסק. אולם כל עוד הוא פועל כך, הוא יוצר מוניטין לחברה עצמה, ולא לו.
- אולם בפרשת שלמה שרון, הוא הצליח להוכיח כי בתור מייסד החברה ובעל המניות המרכזי, הלקוחות זיהו עצמם עמו ולא עם החברה, שבמסגרתה פעל. על כן יש לראותו כמי שמכר מוניטין לצד מכירת המניות.

# תקבולים בגין מכירת מוניטין

• עמ"ה 9018/05 אברהם נאנס נ' פקיד שומה ירושלים 3 (2007)

## • רקע עובדתי:

– המערער היה יועץ מס עצמאי. בינו לבין רו"ח אחר נחתם הסכם ובמסגרתו העביר המערער את הלקוחות לרואה חשבון אחר והמשיך לעבוד עבור אותם לקוחות תחת רואה החשבון כשכיר. המערער טען שיש כאן מכירה של מוניטין.

## • הערעור נדחה

– בית המשפט קבע שעל פי ההסכם בין המערער לרואה החשבון נקבעה תמורה אשר לא ייחדה באופן בלעדי למוניטין אלא נעשתה הפרדה בין מוניטין למעגל לקוחות, כך שלמוניטין לא ניתן ערך.

– סממנים המצביעים על מכירת מוניטין- היפרדות המערער מלקוחותיו. במקרה זה, המערער המשיך לעבוד עבור לקוחותיו כשכיר. "אם ממילא המערער נשאר לעבוד במסגרת החדשה ולשרת את הלקוחות, איזה צורך היה לסרנת לשלם עבור המוניטין שהוא, כאמור, הכח המושך את הלקוחות."



# תקבולים בגין מכירת מוניטין

• ע"מ 05-1228 אליהו רג'ואן רו"ח נ' פקיד שומה תל אביב 1 (2010)

## • הרקע העובדתי

• המערער היה רואה חשבון מאז שנת 1955. בשנת 1995 נחתם הסכם בינו לבין שותפות של רואי חשבון. בהסכם הראשון דובר על השתלבותו במסגרת השותפות, תוך העברת הלקוחות לשותפות וקבלת חלק משכר הטרחה. בשנת 2000 חתם על הסכם במסגרתו שולם לו סכום נוסף, אשר דווח כהכנסה הונית ממכירת מוניטין. בשנת 2005 כחלק מהליך השגה על סיווג התשלום משנת 2000 ביקש רואה החשבון לתקן את סיווג ההכנסות מההסכם הראשון כהכנסות מוניטין.

## • הערעור נדחה

• בשני ההסכמים לא מוזכר כלל מוניטין.

• הלכת **שרון** מכירה ביכולת למכור מוניטין אישיים אך מתנה את ההכרה בהיפרדות המוכר מן הממכר. לאור מבחן הנושא בסיכון הכלכלי במקרה הנדון, נמצא שהיפרדות זו לא נוצרה.

# תקבולים בגין מכירת מוניטין

• ע"מ 1036-08 ניסים משה בנימין נ' פקיד שומה גוש דן (2013)

• הרקע העובדתי

המערער הוסמך כעורך דין בשנת 1964 ושימש לימים כשר בממשלות ישראל. בחודש ספטמבר 1999 הקים המערער שותפות עורכי דין. בשנת 2002 הקים חברה בבעלותו המלאה ומכר לה את כל המוניטין העסקי שלו. פקיד השומה טען, כי נמכרו לחברה זכויות המערער בשותפות.

# תקבולים בגין מכירת מוניטין

## • ע"מ 1036-08 ניסים משה בנימין נ' פקיד שומה גוש דן (2013)

### • הערעור נדחה

- המערער לא הוכיח מהו אותו נכס מוניטין שנמכר לידי החברה, ולא הוכח כי קיים מנגנון עסקי כלשהו הנפרד מהמערער ומזוהה על ידי הלקוחות כבעל שם טוב בזכות עצמו;
- אם תימכר החברה לצד שלישי, עדיין ימשיכו לקוחות השותפות לתת מבטחם במערער דווקא. במצב דברים זה לא נראה כי הועבר נכס מוניטין מהמערער לחברה שבבעלותו.
- לא נקבעה תנית אי-תחרות בין הצדדים, העסק לא נמכר כעסק חי כאשר המערער מושך ידיו מהעסק והמערער לא סיפק שירותי ייעוץ לשימור הלקוחות.
- ממילא קיים ספק מה המשקל הפעילות.
- שראוי היה להעניק לפעולות אלו שעה שהמערער מבקש למכור מוניטין לחברה בבעלותו הבלעדית ללא כל שינוי באופי

# תקבולים בגין מכירת מוניטין

## ע"א 466/10 – עניין לנדאו

- באותו מקרה, היו המערערים, דוד לנדאו ורון יובל, שותפים בסוכנות הביטוח לנדאו-יובל סוכנות לביטוח חיים. בשנת 1998 נערך הסכם בין המערערים לבין חברת כלל החזקות, בגדרו הוצהר, כי לנדאו הינו הבעלים של 75% מהמוניטין שצברו המערערים, והוסכם, כי לנדאו ימכור לחברת כלל 49% מהמוניטין שברשותו תמורת 9,500,000 ש"ח (כך שהבעלות במוניטין תהיה כדלהלן: 26% ללנדאו, 25% ליובל ו-49% לחברת כלל).
- במקביל נחתם הסכם נוסף, שבמסגרתו הוקמה סוכנות חדשה ע"י שלושת הצדדים- לנדאו, יובל, וחברת כלל, באחוזי בעלות הזהים לאחוזי הבעלות במוניטין, ובשם זהה כמעט לחלוטין לזה של הסוכנות הישנה.
- למעשה, כל פעילות הסוכנות הישנה המשיכה להתבצע באמצעות הסוכנות החדשה, ולצורך כך נחתמו הסכמי העסקה בין הסוכנות החדשה לבין המערערים.

# תקבולים בגין מכירת מוניטין

ע"א 466/10 – עניין לנדאו

נפסק:

- בית-המשפט העליון דחה את הערעור, בקובעו כי מהותה האמיתית של העסקה היא הכנסת שותף לסוכנות ברמת ההון, ולא מכירת מוניטין, שכן השותפים המשיכו בעבודתם במסגרת החברה ולא נפרדו מהמוניטין שלהם.
- מאחר ומדובר במוניטין עסקי ואישי יחד, שהרי הלקוחות הגיעו לסוכנות על סמך היכרות סוכני הביטוח, יש להוכיח באופן מוגבר שמדובר במכירת מוניטין.
- נקבע כי גם בהנחה שניתן לערוך עסקאות בחלק ממוניטין, המערערים לא השכילו להראות באיזה מובן "מכרו" את המוניטין שלהם לחברת כלל, ובאיזה מובן חברת כלל "קנתה" מוניטין אלה.

בית-המשפט ציין, כי אילו המערערים היו מוכרים לחברת כלל את "ההסתברות שהלקוחות ישובו ויפקדו את בית העסק", פורשים מעסקי הביטוח (אפילו באופן חלקי, אך מתוכם), ומאפשרים לרוכשת המוניטין להינות היא עצמה משמם הטוב, אכן אפשר היה לסווג את העסקה מבחינת מהותה כמכר מוניטין, אך לא בכך עסקינן.

# תקבולים בגין מכירת מוניטין

ע"מ 35155-10-14 שלמה ריזמן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא (2018)

## רקע עובדתי

- המערער הינו תושב ישראל בעל עבר צבאי עשיר. למערער יש חברה משפחתית בשם ש. ריזמן בע"מ שהוא בעל מניותיה היחיד. חברה זו היא המערערת בתיק זה.
- בשנת 1986 ייסד המערער את חברת אזימוט טכנולוגיות [להלן: "אזימוט"] העוסקת בייצור שיווק ומכירה של מערכות להרכשת מטרות ניווט לוויין GPS אלקטרו-אופטיקה ותקשורת לשימוש צבאי ואזרחי. המערער שימש כיו"ר הדירקטוריון ובעל 56% ממניותיה. החברה לימים הפכה לציבורית.
- ביום 24.1.10 נחתם הסכם מיזוג בין שתי החברות הציבוריות אלביט ואזימוט והמערער באופן אישי. ביום 14.3.10 ניתנה הסכמת האסיפה הכללית של חברת אזימוט לביצוע המיזוג. במסגרת ההסכם רכשה חברת אלביט את מלוא מניות אזימוט. **בהסכם נקבע שהמערער מעביר לאלביט את המוניטין שלו. כמו כן הוא התחייב לא להתחרות בחברה במשך ארבע שנים. המערער המשיך לשרת את החברה למשך שנתיים נוספות.**

# תקבולים בגין מכירת מוניטין

ע"מ 35155-10-14 שלמה ריזמן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא (2018)

- בין המערער לבין פקיד השומה התגלעה מחלוקת, בין היתר, באשר לשאלה האם יש למסות את מכירת המניות כחטיבה אחת או שניתן למסות את המוניטין של המערער בנפרד.

## הערעור בבית המשפט המחוזי התקבל

- אין לקבל את עמדת המשיב, לפיה מוניטין הוא 'נכס' השייך תמיד לעסק עצמו, ולא לבעלי העסק. עמדה זו אינה הולמת את ההלכה הפסוקה. בעניין שרון נפסק כי ליחיד (בעל מניות/שכיר) יכול להיות מוניטין נפרד משל התאגיד; ובעת מכירת התאגיד תיתכנה סיטואציות בהן היחיד נפרד מהמוניטין שלו ומעבירו לידי הרוכש.

# תקבולים בגין מכירת מוניטין

ע"מ 35155-10-14 שלמה ריזמן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא (2018)

- ההכרעה במחלוקת שנפלה בין הצדדים תיגזר מהתשובה לשאלות שלהלן: האם למערער יש מוניטין אישי באופן שהוא מהווה כוח המשיכה ללקוחות. ככל שהתשובה לשאלה הראשונה היא חיובית, יש להשיב לשאלה האם במסגרת ההסכם שבין הצדדים נמכר גם המוניטין האישי. ככל שהתשובה גם לשאלה זו היא חיובית, יש להשיב לשאלה מהו השווי של אותו מוניטין. התשובות לשאלות הללו יכריעו אפוא במחלוקת שנפלה בין הצדדים, דהיינו האם במסגרת עסקת המיזוג מכר המערער את מניותיו בחברת אזימוט, ובנוסף לכך, גם מכר את המוניטין האישי שלו, ולפיכך חלק מהתמורה ששולמה לו נועדה לשפותו בגין מכר המוניטין האישי.



# תקבולים בגין מכירת מוניטין

ע"מ 35155-10-14 שלמה ריזמן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא (2018)

- "בניגוד לטענות פקיד השומה, המערער אינו טוען שמכר את תכונותיו האישיות או שאלה ניתנות למכירה. טענתו היא שתכונותיו האישיות יחד עם עברו והרקע המקצועי הם אלו שיצרו את המוניטין וגרמו לכך שהוא היווה כוח משיכה כלפי לקוחות, עובדים וספקים ובעצם חתימתו האישית על ההסכם הוא לא ויתר על תכונותיו האישיות שהן הגורמים ליצירת המוניטין, אלא על היכולת להמשיך להפיק הנאה כלכלית בעתיד ממוניטין זה. מכאן שלמערער היה מוניטין אישי בר העברה.
- בשאלה אם המוניטין הועבר לאלביט כחלק מהמיזוג, הסממנים לכך הם: תניית אי תחרות, העברת חוג לקוחות, פעולות המוכר, מכירת העסק כעסק חי, כוונת הצדדים ואופן הצגת העסקה בהסכם, העברת הסיכונים ועוד. כל אלה מובילים למסקנה ברורה שכתוצאה מהמיזוג העביר המערער לאלביט גם את המוניטין שלו. הערעור התקבל

# מיסוי מענקים לעובדים

# מיסוי מענקים לעובדים

סעיף 2(2) לפקודה –

"(א) השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון, נסיעות לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד, אך למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה; שוויו של שימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד, שהועמד לרשותו של העובד; והכל - בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו;

(ב) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יקבע את שוויו של השימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד כאמור לרשות העובד;"

# מיסוי מענקים לעובדים

## מענקים אשר שולמו לעובדים בגין שינוי מבני

ע"מ 859/08 חיים ניסים נ' פקיד שומה חיפה (2011)

## רקע עובדתי

- בשנת 1959 בתי זיקוק לנפט בע"מ התאגדה כחברה ממשלתית.
- בשנת 2004 החליטה ועדת שרים לענייני הפרטה להפריט את בתי הזיקוק.
- במסגרת הדיונים על ההפרטה עם העובדים ועל מנת להוציא לפועל את ההפרטה, העובדים קיבלו מענק פיצול ומענק הפרטה.
- השאלה שעמדה בבסיס הערעור הייתה כיצד יש לסווג את מענק הפיצול ואת מענק ההפרטה בידי עובדים, אשר המשיכו בעבודתם גם לאחר ההפרטה.
- הערעור בבית המשפט המחוזי התקבל  
– בית המשפט פסק שלעובדים עמדה זכות להתנגד לשינוי המבני. שינוי זה מהווה שינוי ארגוני במקום עבודתם ועל כן הם היו רשאים לדרוש את המשך העסקתם אצל המעביד הקודם ולהתנגד לשינוי.

## מיסוי מענקים לעובדים

ע"מ 859/08 חיים ניסים נ' פקיד שומה חיפה (2011)

- זכותם זו הינה זכות ראויה העונה להגדרה של נכס בסעיף 88 לפקודה. על כן, הוויתור על זכותם של העובדים ובגין זה קבלת המענקים מהווה מכירה, ופיצוי שכזה יסווג כתקבול הוני: **"תשלום בגין ויתור של עובד על זכותו להמשיך לעבוד קרוב יותר במהותו "למענק פרישה" מאשר לשכר בגין תקופת עבודתו של העובד בעבר ועל כן לא נכון לסווגו כהכנסת עבודה אצל העובד."**

– מועד רכישת הזכויות על ידי העובדים היה רק במועד קבלת ההחלטה על השינויים המבניים.

– רשות המיסים פרסמה הנחיה לפקידי השומה לפיה יש להתעלם מקביעת בית המשפט המחוזי.

## מיסוי מענקים לעובדים

ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים (2014) – ערעור המדינה התקבל  
כב' השופטת (כתוארה דאז) נאור - הגישה המחמירה -

- נקודת המוצא היא, שהמענקים שולמו במסגרת יחסי העבודה בין העובדים לבז"ן. משכך, סיווגם הנכון הוא "הכנסת עבודה", ככלל תשלום המשולם ממעביד לעובדו במסגרת העבודה.
- כל הכנסה הנובעת לנישום כתוצאה מקיומם של יחסי מעביד ועובד היא הכנסת עבודה". זוהי החזקה החולשת על תשלומי המעביד לעובד וזוהי נקודת המוצא (חזקה).
- מקרה חריג לכך (שלאמיתו של דבר איננו חריג) הוא מקרה בו פעלו המעביד והעובד שלא בכובעם כמעביד ועובד, אלא במסגרת יחסים אישיים ביניהם. למשל –
  - תשלומים בתוך המשפחה – עניין סלפותי (ע"א 254/87).
  - עובד הולך ברחוב בשעות הפנאי שלו ונדרס על ידי מכונית. נהג המכונית הפוגעת הוא, דרך מקרה, מעבידו.
  - קביעה מפורשת בחוק – סעיף 102 לפקודה; פיצוי פיטורין - סעיף 9(7) לפקודה.

# מיסוי מענקים לעובדים

ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים (2014) – ערעור המדינה התקבל  
כב' השופטת (כתוארה דאז) נאור -

- "לסיכום, לפי הכלל הרגיל, כשמעביד משלם לעובדו סכום כסף במסגרת יחסי העבודה, וכאשר השניים פועלים בהקשר זה בכובעם כמעביד וכעובד, חזקה כי מבחינת העובד התשלום הוא הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה, אלא אם נקבע בחוק במפורש אחרת".
- "בכל הקשור לתשלומים ממעביד לעובד, ההסדר הקבוע בסעיף 2(2) נהנה מ"עליונות" או "עדיפות" על ההסדרים ההוניים, המהווים חריג לו."

# מיסוי מענקים לעובדים

ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים (2014) – ערעור המדינה התקבל

כב' השופטת (כתורה דאז) חיות - הגישה המקלה -

- בניגוד לעמדת השופטת מ' נאור, אין מקום לקבוע כלל המסווג כל תקבול המועבר לעובד ממעבידו כהכנסת עבודה אלא אם נקבע אחרת בחוק.
- יש לבחון כל תקבול ותקבול על-פי מהותו על מנת לקבוע, האם מדובר ברווח הון או בהכנסה פירותית. עם זאת, בחינת אופי המענקים ששולמו במקרה דנן מובילה לידי מסקנה, כי אכן יש לסווגם כהכנסה פירותית.
- נוכח ההלכה הקובעת, כי "דין הפיצוי כדין הפירצה", יש לקבוע את מהותה של הפגיעה שנגרמה לעובדים כתוצאה מהליכי הפרטה - האם "פירותית" היא או "הונית". ה"נזקים" אשר בגינם ניתן הפיצוי לעובדי בז"ן ושעליהם עמדנו לעיל, נוגעים לתנאי ההעסקה והשכר של העובדים, ומכאן שמדובר במאפיינים קלאסיים ורגילים של הכנסת עבודה.



# מיסוי מענקים לעובדים

**ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים (2014) – ערעור המדינה התקבל  
כב' השופט פוגלמן - גישת אמצע -**

- "סעיף 2 לפקודה קובע שתי דרישות מצטברות לשם חיוב במס הכנסה: האחת, כי מדובר בהכנסה פירותית ("הכנסה שהופקה או שנצמחה"); והשנייה, שמקורה יהיה אחד המקורות המנויים בסעיף. כלומר, נוסף על השתייכותה של ההכנסה לאחד מן המקורות הסטטוטוריים הקבועים בסעיף 2 לפקודה, עליה לשאת תחילה אופי "פירותי"."
- **הכלל שמציעה המשנה לנשיא השופטת נאור בדבר חזקה חלוטה עם קיומם של יחסי עובד-מעביד הוא פשוט, בהיר וקל ליישום. עם זאת, אין תכליות אלה מצדיקות קביעת חזקה חלוטה שלא ניתן יהיה לסתרה, כך שבכל מקרה בו קיימים יחסי עבודה, ההכנסה היא פירותית.**

## מיסוי מענקים לעובדים

ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים (2014) – ערעור המדינה התקבל  
כב' השופט פוגלמן - גישת אמצע – הגישה שאומצה בפסיקה:

- כאשר מדובר בתקבול המשולם לעובד ממעבידו במסגרת יחסי העבודה, אין לשלול א-פריורית, כי מדובר ברווח הון. משכך, על בית המשפט להימנע מקביעת חזקה חלוטה ויש לבחון כל מקרה לגופו - האם בהכנסה פירותית עסקינן, או שמא ברווח הון.
- "מן הראוי לקבוע חזקה שלפיה כל תקבול שמשולם לעובד ממעבידו הוא הכנסה פירותית שמקורה בעבודה (לפי סעיף 2(2) לפקודה). אולם חזקה זו ניתנת לסתירה. לשם סתירת החזקה האמורה, העובד לא יידרש בהכרח להצביע על הוראת חוק ספציפית הקובעת כי מדובר ברווח הון, אלא יידרש לשכנע את פקיד השומה ואת בית המשפט, כי מאפייניו של התקבול הספציפי מצדיקים את סיווגו כרווח הון. קביעת חזקה כאמור מאזנת כראוי בין החשש מפני הסוואת מס הכנסה כרווח הון ובין השאיפה לגבות מס בשיעור הקבוע בדין, בהתאם למהות התקבול."

# תקבולים בגין אי תחרות

- ע"א 3051/14 פקיד שומה ואח' נ' ברנע ואח' (2016) – עמדת רשות המיסים התקבלה
  - בהעדר הוראה אחרת בחוק, קיימת חזקה הניתנת לסתירה כי תשלום הניתן לעובד על ידי מעבידו הוא הכנסה פירותית הנכנסת בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה. הנטל הכבד לסתור חזקה "חזקה" זו מוטל על כתפי העובד-הנישום (הלכת ניסים).
- העובדה שמענק אי התחרות משולם עם סיום יחסי העבודה או לאחריהם, אין בה כדי להוציא מתחולת סעיף 2(2) לפקודה, ואין בה כדי לגרוע מהרלוונטיות של פסק הדין בהלכת ניסים.
- הליך בחינת תשלומי אי תחרות לצרכי מס הוא דו-שלבי: בשלב הראשון יש לבחון האמנם מדובר בתניית אי תחרות אמיתית, או שמא במדובר בכסות לתשלומים אחרים (כגון שכר עבודה או מענק פרישה); אם צלח הנישום את השלב הראשון, יש לבחון אם בנסיבות המקרה עלה בידו לסתור את חזקת הכנסת העבודה ולהראות כי מדובר בתקבול הוני.

# תקבולים בגין אי תחרות

ע"א 5083/13 פקיד שומה ואח' נ' ברנע ואח' – המשך:

- ככלל, מנקודת מבטו של העובד, תשלום אי תחרות נועד במהותו לפצות את העובד בגין הירידה הצפויה בהכנסתו, לנוכח העובדה שנחסמה בפניו האפשרות למצות עד תום את כושר השתכרותו בשל ההגבלה המוטלת עליו מכוח תניית אי התחרות. במילים אחרות, "הפירצה" היא שכר העבודה שהעובד לא יזכה לו, בבחינת "תחליף שכר" הנכנס בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה.
- דין "שכר אי-עבודה" כדין "שכר עבודה". דהיינו, אין להבדיל לעניין זה בין תשואה הנובעת מהפעלת הון אנושי לבין תשואה הנובעת מאי הפעלתו. דין שתיהן להיות ממוסות כהכנסת עבודה פירותית.
- מזוית נוספת ועל פי המטפורה של עץ ופירות - תניית אי תחרות אינה משולה ברוב המקרים לגדיעת העץ, אלא ל"שלכת" זמנית של העץ או לגיזום זמני או חלקי של ענף מענפי העץ, באופן שאינו שולל את האפשרות להצמיח פירות. דהיינו, אין מדובר בעקירתו או עיקורו של העץ.

# תקבולים בגין אי תחרות

ע"א 5083/13 פקיד שומה ואח' נ' ברנע ואח' – המשך:

- אין לשלול היתכנות מקרים חריגים בהם, לדידו של העובד, תניית אי התחרות תעלה כדי "גדיעת העץ". לשם כך יש להראות כי מבחינת העובד, ההשלכה המעשית של תניית אי התחרות היא כריתת העץ (לא יוכל לשוב לעבוד בתום תקופת אי התחרות) או למצער לגדיעת הענף העיקרי לבלתי צמוח שוב (השמדת יכולת לצמיתות).
- כאשר בגדיעת העץ עסקינן, לא בעצם אפשרות העובד להשתכר שכר כזה או אחר במשלח יד כלשהו עסקינן, אלא באפשרות העובד למצוא עיסוק חלופי מקביל או קרוב מבחינת כישורים, ניסיון, וותק, השכלה, וכיו"ב, גם אם העיסוק החלופי אינו זהה לחלוטין מבחינת המעמד או השכר במקום העבודה ממנו פרש.
- דוגמאות לחריגים: עובד מקצועי טכני, טייס וכו'.
- לאור הוראת סעיף 89(ג) לפקודה, אם שני הסיווגים - ההוני והפירותי - אפשריים, תגבר ידו של הסיווג הפירותי. לפיכך, על מנת לסווג את התקבול בגין אי התחרות כהוני, על הנישום לשכנע כי אין מדובר בתקבול בעל מאפיינים מעורבים, דהיינו שבנסיבות העניין לא ניתן לסווגו כהכנסה פירותית".

# תקבולים בגין מכירת אי תחרות

ע"מ 22721-10-18 צבי ליבושור נ' פקיד שומה רחובות (2021)

## רקע עובדתי

- המערער התקשר בהסכם העסקה עם חברת ש. שלמה חברת ביטוח בע"מ (להלן: "החברה"), לפיו המערער ישמש כמנכ"ל החברה ובתמורה יהיה זכאי, בין היתר, לאופציות של החברה בתנאים שפורטו בהסכם. ביום 31.10.2012 הסתיימו יחסי העבודה בין המערער לבין החברה.
- בתום למעלה משנה של התדיינות, שכללה הליך גישור ארוך, נחתם הסכם פשרה בין המערער לחברה (להלן: "הסכם הפשרה"). בהסכם הפשרה נקבע שהחברה תשלם למערער, בין היתר, תשלום בגין פדיון אופציות למניות החברה בסך 571,000 ש"ח, בהתאם לחוזה ההעסקה, ותשלום בסך 50,000 ש"ח בגין עוגמת נפש.
- בדו"ח שהגיש המערער לפקיד השומה לשנת המס 2014 הוא דיווח על הפיצוי בגין "פדיון אופציות" בסך 571,000 ש"ח כהכנסה הונית על סמך סעיף 102(ב) לפקודה. על התשלום בסך 50,000 ש"ח בגין "עוגמת נפש" דיווח המערער כהכנסה הפטורה ממס.

# תקבולים בגין מכירת אי תחרות

ע"מ 22721-10-18 צבי ליבושור נ' פקיד שומה רחובות (2021)

## הערעור נדחה

- על פי הפסיקה, קיימת חזקה, שהנטל לסתור אותה מוטל העובד, ולפיה תשלומים ששולמו לעובד ממעבידו בזיקה ליחסי העבודה, יסווגו כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה ויחויבו בשיעור המס השולי החל על העובד.
- אין מחלוקת בין הצדדים כי חרף קביעת הסכם ההעסקה לפיו קיימת אפשרות שבמהלך העסקתו של המערער בחברה יוענקו לו אופציות למניותיה, בפועל הקצאת המניות לא בוצעה, כאשר המערער קיבל פיצוי בגין כך במסגרת הסכם הפשרה.
- בנסיבות אלה, החלת העיקרון בדבר "דין הפיצוי כדין הפרצה", כפי שמבקש המערער לעשות באופן זה שהפיצוי גם הוא יתחייב במס ריווח הון כאילו מדובר בהקצאת אופציות ב"מסלול ההוני" על פי סעיף 102 לפקודה - אינה אלא עקיפה ברורה של התנאים הנדרשים על פי אותו סעיף. זאת בוודאי אין לאפשר.

# תקבולים בגין מכירת אי תחרות

ע"מ 22721-10-18 צבי ליבושור נ' פקיד שומה רחובות (2021)

## הערעור נדחה

- "מכל האמור עולה כי אין בסיס לטענת המערער לפיה יש להחיל על הפיצוי שקיבל בשל אי הקצאת האופציות, את שיעור המס החל על הקצאת אופציות במסגרת "המסלול ההוני".

אשר לעוגמת הנפש -

- "כפי שכבר צוין לעיל, חזקה היא כי סכומים שהתקבלו במסגרת וכתוצאה מיחסי עבודה בין עובד למעביד, דינם כדין הכנסת עבודה, כאשר על המערער מוטל נטל כבד לסתור חזקה זו. לא מצאתי כי המערער עמד בנטל הנדרש. המערער לא תמך את טענתו באשר ל"עוגמת הנפש" בכל ראיה מטעמו, לא הוכיח מהי אותה עוגמת נפש שהוכרה לו, ועל שום מה הוא זכאי לפיצוי בסכום שנקבע בעניין זה בהסכם הפשרה".



# רווח הון בפירוק תאגיד

## סעיף 93 לפקודה

סעיף 93(א) לפקודה קובע את ריווח ההון בחבר בני אדם שנתפרק:

"(א) בחבר בני-אדם שהוחל בפירוקו, יחולו הוראות אלה:

(1) ריווח ממכירת נכס על ידי המפרק יראו כריווח הון החייב במס על ידי אותו חבר-בני-אדם;

(2) היתה המכירה בדרך העברת נכסים על ידי המפרק מחבר-בני-אדם לחבר בו, תיחשב התמורה כפי שהיתה ביום המכירה;

(3) מניות או זכויות אחרות של חבר באותו חבר בני-אדם יראו כאילו נמכרו, והנכסים שקיבל חבר מהמפרק ייחשבו כתמורה בעד המניות או הזכויות האמורות;

(4) חישוב ריווח ההון לגבי חבר באותו חבר בני-אדם ייעשה לאחר חלוקת כל הנכסים; אולם אם החלוקה לא הושלמה תוך שנתיים מיום תחילת הפירוק, יראו את הנכסים כאילו חולקו בתום אותה תקופה, ובלבד שהמנהל רשאי להאריך את התקופה האמורה אם הוכח להנחת דעתו שהחלוקה לא הושלמה כאמור מחמת סיבה סבירה."

# השלכות המס של הפירוק על בעלי המניות והחברה

- סעיף 93(א) לפקודה קובע כי על הרווח העשוי להיווצר בעת פירוק חברה, יש להטיל **מס רווחי הון** על חברה עצמה והן על בעלי המניות.
- סעיפים 93(א)(1) ו-93(א)(2) לפקודה קובעים את הטלת המס על החברה, בגין מכירת נכס על ידי המפרק או בגין העברת הנכסים בעין לידי בעלי המניות, פעולה הנחשבת כמכירה על-ידי המפרק, לצורך חישוב רווח ההון.
- סעיף 93(א)(3) לפקודה משלים ומשית את הטלת המס על **בעלי המניות** בגין מכירת מניותיהם לחברה/מפרק (רכישה עצמית).
- הוראת סעיף 93(א)(4) לפקודה משלימה וקובעת כי חישוב ריווח ההון לגבי חבר באותו חבר בני אדם ייעשה ככלל לאחר חלוקת כל הנכסים.

# השלכות המס של הפירוק על בעלי המניות והחברה

- סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין קובע את ההוראות הבאות לגבי העברת זכויות במסגרת פירוקו של איגוד (כל איגוד, לא רק איגודי מקרקעין):  
"א) מכירת זכות במקרקעין של איגוד (בסעיף זה - האיגוד המתפרק) וכן הקניית זכות באיגוד של איגוד מתפרק תהיה פטורה ממס, אם נתמלאו כל אלה:  
(1) המכירה או הפעולה באיגוד נעשו אגב פירוק האיגוד המתפרק;  
(2) לא ניתנה תמורה בעד הזכות;  
(3) הזכויות במקרקעין או הזכויות באיגוד הוקנו לבעלי הזכות באיגוד המתפרק באותה מידה שבה היו להם זכויות באיגוד המתפרק;  
(4) ייעודה של הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד לא שונה למלאי עסקי...;  
(5) בתקופה שקדמה לפירוק לא היתה באיגוד המתפרק הקצאה מטיבה;  
(6) הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד לא נרכשו בידי האיגוד בתקופה שקדמה לפירוק."  
(7)

# השלכות המס של הפירוק על בעלי המניות והחברה

תחולת סעיף 93 בפירוקו של איגוד המחזיק בזכויות מקרקעין או המהווה "איגוד מקרקעין":

- סעיף 93(ב1) לפקודה קובע כי הוראות סעיף 93 יחולו גם בפירוק איגוד מקרקעין.
- סעיף 71(ב), שהתווסף במסגרת תיקון 50 לחוק, שולל את תחולתו הבלעדית של סעיף 71 על איגודי מקרקעין החל ממועד 7 לנובמבר 2001:

**"על אף הוראות סעיף קטן (א), בפירוק איגוד אשר הפך לאיגוד מקרקעין ביום כ"א בחשון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) או לאחריו יחולו הוראות סעיף 93 לפקודה"**.

- תקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (החלת הוראות הפקודה בפירוק איגודי מקרקעין מסוימים), התשס"ד-2004 מוסיפות על הוראות סעיף 71(ב) וקובעות כי הוראות סעיף 93 לפקודה יחולו גם על פירוקי איגוד מקרקעין כלהלן:

- (1) כאשר לא ניתן לאיגוד פטור ממס לפי סעיף 71(א) לחוק;
- (2) כאשר לאיגוד המתפרק נכסים נוספים שאינם זכות במקרקעין או זכות באיגוד

מקרקעין.

# השלכות המס של הפירוק על בעלי המניות והחברה

- מצירוף ההוראות האמורות עולה כי בעת פירוקו של איגוד מקרקעין אשר הפך לכזה לאחר 7 בנובמבר שנת 2001, יחולו, בנוסף להוראות סעיף 71 לחוק גם הוראות סעיף 93 לפקודה, הן לגבי יתרת נכסי האיגוד שאינם נכסי מקרקעין והן ביחס למכירת מניות האיגוד מבעלי המניות לאיגוד.
- יצוין כי לאור הוראות סעיף 93(ב2) לפקודה מנוטרל שווי הזכויות במקרקעין המועברות אגב הפירוק הן מהמחיר המקורי של מניות האיגוד והן משווי התמורה שמקבל בעל המניות מהאיגוד. אי לכך ניתן לקבוע כי משילוב הוראות סעיף 71(א) לחוק ו- 93 לפקודה, **במידה שכל שמועבר אגב הפירוק הינן זכויות במקרקעין או זכויות באיגוד מקרקעין – יהיה פירוק האיגוד פטור הן ממס שבח והן ממס רווחי הון.**
- הפטור הקבוע בסעיף 71 מהווה דחיית מס בלבד, שכן בעת מכירת הזכות במקרקעין שקיבל בעל המניות בפטור במסגרת הפירוק, הוא יכנס בנעלי האיגוד וימוסה על סך כל עליית הערך של הזכות במקרקעין מיום שנרכשה על ידי האיגוד.

# השלכות המס של הפירוק על בעלי המניות והחברה

- תקנה 27(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה - 1974 קובעת לעניין מס הרכישה החל על בעלי המניות של איגוד מתפרק:  
**" מכירת זכות במקרקעין מאיגוד ליחיד, אם הזכות היתה בבעלותו ביום הפרסום ברשומות של תקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה) (תיקון), התשמ"ג-1983, והמכירה פטורה ממס על פי סעיף 71 לחוק - פטורה ממס רכישה."**  
כלומר, בעלי המניות, אשר מקבלים את המקרקעין אגב הפירוק, יהיו פטורים ממס רכישה אם המקרקעין המועברים היו בבעלות האיגוד ביום 27 ליולי 1983 ובכפוף להתקיימות כל התנאים בסעיף 71 לחוק.  
לעומת זאת, אם האיגוד רכש את המקרקעין לאחר התאריך האמור יחול מס רכישה בשיעור מלא בהתאם לטיב הנכס.

# השלכות המס של הפירוק על בעלי המניות והחברה

## חובת ניכוי מס במקור של המפרק:

"93(ב4) מפרק שהעביר נכס של חבר-בני-אדם שהוחל בפירוקו לחבר בו, ינכה במועד ההעברה מס בשיעור משוויו של הנכס, כמפורט להלן:

- (1) הועבר הנכס לחבר שהוא חבר-בני-אדם - בשיעור כאמור בסעיף 91(א);
- (2) הועבר נכס לחבר שהיה יחיד בעל מניות מהותי בחבר-בני-אדם במועד שבו הוחל בפירוקו או ביום כלשהו ב-12 החודשים שקדמו למועד האמור - בשיעור של 30%;
- (3) הועבר נכס ליחיד שלא מתקיים בו האמור בפסקה (2) - בשיעור של 25%

;אלא אם כן אישר פקיד השומה, בכתב, שלא ינוכה מס, או שינוכה פחות מהשיעורים האמורים."



## מועד הפירוק בדין הכללי

סעיף 342ג. לחוק החברות, התשנ"ט – 1999 (להלן: "חוק החברות"), שכותרתו "דרכי פירוק" קובע כי פירוק חברה יעשה באחת מן הדרכים הבאות:

"342ג. פירוק חברה לפי הוראות חלק זה יכול שיהיה באחת מאלה:

(1) פירוק בידי בית משפט;

(2) פירוק מרצון."

מועד תחילת הפירוק בידי בית משפט:

"342יא. מצא בית המשפט כי מתקיימת עילה לפירוק החברה לפי סעיף 342ו, רשאי הוא

לתת צו פירוק לגביה.

342יב. עם מתן צו הפירוק –

(1) ימנה בית המשפט נאמן ליישום הליכי הפירוק בהתאם להוראות סעיף 342יד;"

## מועד הפירוק בדין הכללי

מועד תחילת הפירוק מרצון על פי סעיף 342כח(א) לחוק החברות, התשנ"ט – 1999 (להלן: "חוק החברות"), שכותרתו "תחילת הליך הפירוק והפסקת עסקי החברה", קובע את תחילתו של הפירוק עם קבלת ההחלטה מיוחדת על פירוק מרצון:

**"תחילת הפירוק והפסקת ניהול עסקי החברה**

**342כח. (א) תחילתו של פירוק מרצון של חברה עם קבלת ההחלטה על פירוקה מרצון כאמור בסעיף 342כד."**

כעולה מסעיף 342ב לחוק החברות החלטה מיוחדת הינה החלטה שהתקבלה באסיפה הכללית של החברה ברוב של שלושה רבעים מקולות בעלי המניות המשתתפים ובסדר יומה של האסיפה הכללית נכללה הצעה בדבר פירוק החברה.

# מועד הפירוק בראי הפסיקה והוראות החב"ק

מהו מועד הפירוק לצורך חישוב חבות המס על פי סעיף 93 לפקודה בידי בית משפט ובפירוק מרצון?

- בפירוק בידי בית משפט – **החב"ק** - "בפירוק על-ידי בית-המשפט, יום-הפירוק הוא היום בו התבקש בית-המשפט ליתן צו בדבר פירוק חבר-בני-האדם או לכינוס נכסיו, לפי המוקדם שבשניים".
- בפירוק מרצון - פסק הדין בעניין עמ"ה 79/97 **יצחק סיוון נ' פקיד שומה תל אביב 1 (1999)** והערעור בעליון הכריעו מהו המועד בו הוחל הליך פירוקה של החברה הנישומה לצרכי מס.

# עמ"ה 79/97 עניין יצחק סיוון (מחוזי)

## עובדות פסק הדין:

- המערער ורעייתו היו בעלי המניות היחידים של חברת "סיוון מחשבים".
- ביום 27 באוקטובר 1994, (להלן: "המועד המוקדם") התקשרו המערערים בחוזה למכירת כלל נכסיה והתחייבויותיה של החברה עם חברת משוב מחשבים ושיווק בע"מ (להלן: "הרוכשת").
- בהתאם לחוזה, התחייבו המערערים למכור לרוכשת את כלל נכסיה של החברה בתמורה לסך של 2.5 מיליון דולר. לאחר השלמת הפעולות להעברת כלל נכסיה של החברה לרוכשת, תפורק החברה. להסכם המכירה צורף נוסח פרוטוקול (בלתי חתום) של אסיפת בעלי המניות לפירוקה מרצון.
- ביום 6 בדצמבר 1994 (להלן: "המועד המאוחר") קיבלה אסיפת בעלי המניות את החלטת הפירוק מרצון.

# המשך- עניין יצחק סיוון (מחוזי)

## טענות הצדדים

- לטענת פקיד השומה, מועד הפירוק הינו **המועד המוקדם** שבו נחתם ההסכם או אף קודם לכן, שכן לדידו לא הגדרות פורמליות הן הקובעות את מועד התחלת הפירוק אלא כוונת האורגנים של החברה. בהתאמה במועד החתימה על הסכם המכירה גמלה ההחלטה בליבם של בעלי המניות לפרק את החברה. עוד טען פקיד השומה כי עצם ההתחייבות לפירוק החברה במסגרת הסכם הרכישה הינה מעשה של קבלת החלטת פירוק.
- המערער טען כי הגדרת המונח "תחילת הפירוק" כמשמעותה בפקודת החברות אינה הגדרה פורמלית גרידא, אלא בעלת נפקות מעשית בשטח שכן בעצם קבלת החלטת הפירוק נפתח שלב שבו מתרחש מהפך בחובות ובזכויות של המערערים כלפי החברה.

## המשך- עניין יצחק סיוון (מחוזי)

- בית המשפט המחוזי צידד בגישת ההרמוניה החקיקתית אשר מחילה את עקרונות הדין הכללי על דיני המס. על פי הגישה זו דיני המס אינם עומדים בפני עצמם אלא משתלבים עם הדין הכללי לרבות ביחס למושגי יסוד במשפט הפרטי כגון פירוק.
- לשיטתו של בית המשפט הן מלשון סעיף 93 לפקודה והן מתכליתו, ניתן ללמוד כי כוונת המחוקק הינה **להחיל את הוראות הדין הכללי על הסעיף האמור**. המחוקק חוזר מספר פעמים, מבחינה לשונית, לא רק על המונח "פירוק" אלא גם על המונח "מפרק" כמי שעומד במרכז העשייה הכרוכה בפירוק על פי הוראות פקודת החברות רק בעקבות קבלת החלטת הפירוק.
- **לכן נקבע כי על פי סעיף 93 לפקודה מועד תחילת הפירוק הינו מועד קבלת "החלטה מיוחדת" לפירוק החברה על פי הדין הכללי.**

## המשך- עניין יצחק סיוון (מחוזי)

• בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת המערערים וקבע כי פירוקה של החברה החל במועד המאוחר:

**"אין בהליך חתימת ההסכם על ידי השניים, כדי להוות לדעתי תחליף לאותו הליך שנקבע בפקודת החברות, לצורך קבלת החלטה מיוחדת לפירוק מרצון, שרק עם קבלתה ייקבע שלב התחלת הפירוק."**

• החלטת הפירוק אינה יכולה מעצם הגדרתה להתקבל בדיעבד:

**"...הקביעה שהמערער ורעייתו החליטו על פירוקה של החברה במועד שונה מזה שהם עצמם בחרו כמועד לפירוק, עומדת בעיני בהכרח בסתירה מהותית לרעיון המרכזי המגולם במוסד הפירוק מרצון, שהותלה בפקודת החברות בקבלת החלטה מיוחדת על ידי בעלי המניות בחברה, בבקשה לפרקם."**

## ע"א 1240/00 יצחק סיוון (עליון)

- בית המשפט העליון צידד בעיקרי קביעתו של בית המשפט המחוזי :

סעיף 93 נוקב לא רק במונח "פירוק" אלא גם במונח "מפרק". הסעיף מבחין בין התאגיד המתפרק לבין המפרק, ומהוראתו עולה כי המפרק - ולא התאגיד - הוא המבצע את מכירת נכסי התאגיד שהוחל בפירוקו.... המפרק הוא יציר פקודת החברות, ואין ממונה לחברה מפרק אלא משעה שהוחל בפירוקה ה"פורמאלי"... בנקטו במונחים "פירוק" ו"מפרק" יצר המחוקק זיקה ישירה בין פירוק כמשמעו בדיני החברות לבין פירוק כמשמעו בדיני המס.

- באיזון בין התכלית הכלכלית העומדת בבסיס הוראות סעיף 93 לפקודה כנוסחו דאז ובין שיקולי יעילות, וודאות ויציבות דיני המס, מצא בית המשפט העליון כי ידם של האחרונים על העליונה: בבחינת תכלית סעיף 93 לפקודה, הזכיר בית המשפט העליון כי לאזן בין התכליות הכלכלית העומדות בסיס הוראת מס ספציפית לבין שיקולי יעילות וודאות ויציבות דיני המס;



# פריסת רווח הון

## סעיף 91(ה) לפקודה – פריסת רווח הון

- סעיף 91(ה) לפקודה הינו הוראת חוק המעניקה לנישום הטבת מס הגלומה בזכותו לבקש פריסה של רווח ההון הריאלי על פני מספר שנים באופן שיפחית את חבות המס הכוללת החלה עליו.
- זאת מתוך התחשבות בעובדה שרווח ההון לא נוצר בשנה אחת בה התבצעה העסקה שהובילה להכנסה ההונית ("**אפקט הדחיסה**"). הוראה דומה קיימת בסעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין.
- התועלת הנובעת מהפריסה היא הקטנת שיעור המס החל על הכנסתו ההונית של הנישום, זאת במידה ושיעור המס המשוקלל בשנות המס שבפריסה נמוך משיעור המס שהיה מוטל על רווח ההון הריאלי אלמלא הפריסה, קרי: אילו הוטל המס כולו בשנת המכירה. **רלוונטי בעיקר לאוכלוסיות מבוגרות מעל גיל 60 (קיטון בהיקף ההכנסות ו/או שיעור מס התחלתי של 10% גם על הכנסה פאסיבית ("שאינה מיגיעה אישית").**
- במסגרת ע"א בעניין **טוונטי הרנדרד נהריה בע"מ** (ע"א 3012-18) הפך בית המשפט העליון את החלטת ועדת הערר וקבע כי הוראות הפריסה בסעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין לא יחולו גם על מוכרת שהיא חברה בע"מ אלא רק ליחידים בשר ודם.

## סעיף 91(ה) לפקודה – נוסח הסעיף

"לפי בקשת הנישום יחושב המס על ריווח ההון הריאלי כאילו נבע הריווח בחלקים שנתיים שווים תוך תקופה שאינה עולה על ארבע שנות מס או על תקופת הבעלות בנכס, לפי הקצרה שבהן, והמסתיימת בשנת המס שבה נבע הריווח; ואולם לענין קביעת המקדמות לפי סעיפים 174 עד 181 יראו את ההכנסה בכל אחת מהשנים האמורות שבתוך התקופה האמורה, כאילו הוסף עליה החלק השנתי. חישוב המס ייעשה בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף קטן (ב), ולענין מס שבח – בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף 48א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, וכן בהתחשב בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של הנישום וביתרת נקודות הזיכוי שזכאי להן הנישום בכל אחת משנות המס בתקופה האמורה; לענין סעיף קטן זה, "תקופת הבעלות בנכס" - תקופה שתחילתה בתחילת שנת המס שלאחר שנת המס שבה הגיע הנכס לידי הנישום וסיומה בתום שנת המס שבה יצא הנכס מידיו."

## סעיף 91(ה) לפקודה – אופן הפריסה

- הוראת החוק קובעת כי הנישום יוכל לבקש שרווח-ההון הריאלי יחושב כאילו נבע בחלקים שנתיים שווים לתקופה הקצרה מבין שתי אפשרויות:
  - תקופת הבעלות בנכס; או
  - ארבע שנים.
- ניתן לפרוס לתקופה קצרה יותר במידה והתוצאה המיסויית טובה יותר לנישום.
- כך אם הנכס נרכש ב- 2019 ונמכר בשנת אם שיעור המס המשוקלל בשנות-המס שבפריסה נמוך משיעור המס שהיה מוטל על רווח ההון הריאלי אלמלא הפריסה, קרי: אילו הוטל המס כולו בשנת המכירה. 2021, הנישום יוכל לבחור את הפריסה העדיפה לו – 2020 ו- 2021 או 2019, 2020 ו- 2021.
- בכל מקרה שנת הפריסה האחרונה תהא שנת המס בה נוצר לנישום הרווח.
- בחישוב המס תחושב יתרת נקודות הזיכוי להן זכאי הנישום בכל אחת משנות המס בתקופת הפריסה.
- יצוין כי לעניין המקדמות יש להוסיף לכל שנת פריסה את הרווח שיוחס אליה כהכנסה.
- "תקופת הבעלות בנכס" – במקרה של הורשה (החלטת מיסוי 5825/12) או מתנה (ו"ע 1290-09, אילנה גוטצייט) לרבות תקופת ההחזקה של המוריש או נותן המתנה – "כניסה לנעלי".

## סעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין – פריסת מס שבח

- חוק מיסוי מקרקעין כולל בסעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין הוראה מקבילה לזו הקבועה בסעיף 91(ה) לפקודה לפיה מוכר זכות במקרקעין שנצבר לו שבח מקרקעין חייב במס כתוצאה מהעסקה יוכל לבצע פריסה של מס השבח לתקופה של עד ארבע שנים המסתיימת בשנת המס בה ביצע את עסקת המקרקעין.
- הרציונל מאחורי ההוראה הינו שמס השבח הינו מקבילה של מס רווחי ההון ומהווה מקדמה על חשבון הכנסתו השנתית החייבת של הנישום מכלל המקורות.
- **סעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין** מוסיף תנאי נוסף ביחס למוכר לפיו הזכות לפריסת השבח תעמוד רק למוכר אשר הגיש דוחות לפי סעיף 131 לפקודה לשנות המס שבתקופת הפריסה - למעט שנות מס שלגביהן טרם חלף המועד להגשת אותם דוחות. יצוין כי נישום יכול להגיש את הדוחות רטרואקטיבית, במסגרת בקשה לתיקון דוחות, על מנת ליהנות מהפריסה במידה והיא תוביל לתוצאת מס מיטבית עבורו.

## סעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין – פריסת מס שבח הגשת הבקשה – תיקון הוראת ביצוע 4/2011

- ביום 19 לנובמבר 2019 תוקנה הוראת ביצוע 4/2011 לעניין אופן הגשת בקשות פריסת מס שבח והמשרד אליו תוגש הבקשה על ידי נישומים, זאת במטרה לייעל את ההליך עבור הרשות והנישומים.
- במסגרת התיקון להוראת ביצוע נקבעו שני מסלולים להגשת בקשה הפריסה, לפי מועד הגשת הבקשה:
  - בקשה המוגשת במועד הדיווח למיסוי מקרקעין או במסגרת תיקון שומה, **קודם** להגשת הדוח השנתי לשנת המס בה התקיימה העסקה – תוגש למנהל מיסוי מקרקעין. לשם כך יצורף לדיווח או לבקשה לתיקון השומה טופס 7003.
  - בקשה המוגשת **לאחר** מועד הגשת הדוח השנתי לשנת המס בה התקיימה העסקה או במסגרת הדוח השנתי - תטופל על ידי פקיד השומה. גם כאשר מדובר בבקשה ראשונה לפריסה שהגיש הנישום.
- יצוין כי חישוב השומה הסופי ייערך בכל מקרה, גם כאשר הפריסה חושבה במקור על יד מנהל מיסוי מקרקעין, על ידי פקיד השומה עם הגשת הדוח השנתי.

## סעיף 91(ה) לפקודה 48א(ה) לחוק – פריסה טכנית או מהותית?

- אחת השאלות המשמעותיות שעולות בגין הוראות הפריסה בפקודה ובחוק הינה האם מדובר בהוראה **מהותית** או "טכנית" בלבד.
- קרי, האם נישום המבקש להחיל פריסה לאחור משנה בפועל את הכנסתו החייבת באותן שנים רטרואקטיבית, או שמשמעות הפריסה הינה **טכנית** בלבד לעניין חישוב שיעור המס שיחול על ההכנסה בגינה הוגשה הבקשה.

## סעיף 91(ה) לפקודה 48א(ה) לחוק – פריסה טכנית או מהותית?

- מדובר בשאלה בעלת השלכות כלכליות בעיקר בשל סעיף 121ב לפקודה המחיל מס יסף של 3% מעבר למס השולי, החל על נישומים בעלי הכנסות שנתיות העולות על סף מסוים (647,640 ₪ בשנת 2021).
- אם מדובר בפריסה טכנית בלבד, הכנסתו החייבת של הנישום בשנת המס בה נוצרה ההכנסה ההונית לגביה התבקשה הפריסה כוללת עדיין את מלוא ההכנסה, בנוסף לשאר הכנסות הנישום השוטפות, מה שעלול להעלות את הנישום מעבר לסף הקבוע בסעיף 121ב.
- **עמדת רשות המיסים הינה כי מס היסף יחול על רווח ההון/השבח בשנת המכירה ללא התחשבות בזכאותו של המוכר לחישוב המס בפריסה בהתאם להוראות סעיף 91(ה) לפקודה וסעיף 48א(ה) לחוק.** זאת בהסתמך על פסיקת העליון (ע"א 8958/07 שרל שבטון ואח') והוראות סעיף 121ב(ד) המתייחסות רק להוראות הפריסה הקבועות בסעיף 8ג לפקודה.



## סעיף 91(ה) לפקודה / 48א(ה) לחוק – תחשיב פריסה

גיל הנישום: 61 (שיעורי המס השולי של נישומים מעל גיל 60 מתחילים ב- 10%)  
 מועד רכישת נכס: 1.1.2019, מועד מכירת נכס: 15.3.2021  
 רווח הון ריאלי ממכירת נכס : 600,000 ₪

שנת המס	הכנסה חייבת שוטפת	נקודות זיכוי (שנותרו לשימוש)	מס על הכנסה חייבת	הכנסה חייבת בצירוף רווח ההון	מס כולל לאחר תוספת פריסה	
2021	50,000	1.25	1,730	250,000	39,356	
2020	80,000	1.25	4,877	280,000	43,514	
2019	65,000	1.25	3,230	265,000	50,000	
					סה"כ מס בפריסה	132,870
					חישוב ללא פריסה (מס רווחי הון בשיעור 25%)	150,000

# שחלוף נכסים

# קביעת שיעור המס על רווח-הון מנכס שהוחלף

**סעיף 96 לפקודה – ריווח הון מנכס שנקבע לו פחת: "אפקט הנעילה".**

- (א) "נבע לנישום ריווח הון ממכירת נכס בר-פחת, ותוך תקופה של שנים עשר חדשים לאחר יום המכירה, או של ארבעה חדשים לפניו, רכש נכס אחר לחילוף הנכס שמכר, במחיר העולה על יתרת המחיר המקורי של הנכס שמכר, רשאי הנישום לתבוע שייחשב כריווח הון רק הסכום שבו עודפת התמורה שנתקבלה בעד הנכס שמכר על מחיר הנכס שרכש ורשאי הוא לעשות כן לגבי ריווח ההון כולו או לגבי ריווח ההון הריאלי בלבד; ומשעשה כן, הרי לענין חישוב ריווח ההון על הנכס שרכש, לכשיימכר, וסכום הפחת הניתן עליו לפי סעיף 21, יוקטן המחיר המקורי שלו בכל סכום של ריווח הון שהיה לו במכירה הקודמת ולא נתחייב במס בגלל תביעתו של הנישום. על סכום שהוקטן כאמור, השווה לרווח הון שנצבר בחלקו לפני המועד הקובע, יחולו לגבי אותו חלק מרווח ההון, שיעורי המס הקבועים בסעיפים 121 או 126, לפי הענין; לענין סעיף זה, "חלק רווח ההון שנצבר לפני המועד הקובע" - חלק רווח ההון שיחסו לכלל רווח ההון הוא כיחס שבין התקופה שמיום הרכישה ועד למועד הקובע כשהוא מחולק בתקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה."

# קביעת שיעור המס על רווח-הון מנכס שהוחלף

- התכלית של הסעיף על פי הפסיקה והספרות היא מניעת "אפקט הנעילה" (lock-in effect) לפיו נישום יימנע מחידוש נכסיו בשל נטל המס המוטל עליו בעת מכירת הנכס הישן.
- הוראות סעיף 96 לפקודה מאפשרות לפיכך לנישום לדחות את רווח ההון שנצמח ממכירת נכס בר-פחת (להלן: "הנכס המוחלף") אשר תחתיו נרכש נכס (להלן: "הנכס המחליף"), וזאת בהתקיים תנאי הסעיף.
- הסעיף מוסיף וקובע, 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 במכירת הנכס המוחלף מהפחתת רווח הון החייב בשיעורי מס גבוהים, ובעת מכירת הנכס המחליף מהגדלת רווח הון החייב בשיעורי מס נמוכים, הוספה הוראה לסעיף. ההוראה קובעת, כי על הסכום שהוקטן מהמחיר המקורי של הנכס המחליף והשווה "לחלק רווח ההון שנצבר לפני המועד הקובע" - יחולו שיעורי המס הקבועים בסעיף 121 או 126, לפי העניין. פחות פרקטי לאור הזמן שחלף מאז המועד הקובע.

# דוגמה מספרית

## נתונים:

### מכונה א'

- חברת ישראלי רכשה ביום 01.01.2020 מכונה א' בעלות של 100,000 ש"ח והופעלה ביום רכישה. שיעור הפחת 10%.
- ביום 31.12.2020 נמכרה מכונה א' תמורת 80,000 ש"ח

### מכונה ב'

- ביום 01.01.2021 נרכשה מכונה ב' לחילופה של מכונה א' בעלות של 200,000 ש"ח והופעלה ביום רכישה. שיעור הפחת 10%.
- ביום 31.12.2025 נמכרה מכונה ב' תמורת 180,000 ש"ח

### מכונה ג'

- ביום 01.01.2026 נרכשה מכונה ג' לחילופה של מכונה ב' בעלות של 250,000 ש"ח והופעלה ביום רכישה. שיעור הפחת 10%. מכונה ג' נמכרה ביום 31.12.2029 תמורת 200,000 ש"ח.
- לא נרכשו מכונות נוספות.

# דרך החישוב

מכונה ג'		מכונה ב'		מכונה א'	
250,000	עלות מכונה ג'	200,000	עלות	100,000	עלות
80,000	רווח הון מכונה ב'	100,000	פחת לצרכי מס	10,000	פחת לצרכי מס
	מחיר מקורי ליום		יתרת מחיר מקורי ליום		יתרת מחיר מקורי
170,000	01.01.2026	100,000	31.12.2025	90,000	
68,000	פחת לצרכי מס	180,000	מחיר מכירה	80,000	מחיר מכירה
	יתרת מחיר מקורי				
102,000	31.12.2029	80,000	רווח הון	10,000	הפסד הון שיובר בניכוי
200,000	מחיר מכירה	25%	שיעור מס רווחי הון		
98,000	רווח הון	20,000	מס לתשלום ללא סעיף 96		
	שיעור מס רווחי הו 25%				
24,500	מס לתשלום				

# חריגים לשחלוף

- סעיף 96(ב) לפקודה – ריווח הון מנכס שנקבע לו פחת: "אפקט הנעילה" – חריגים (תיקון 197):**  
"הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו לגבי רווח הון ממכירת נכס שהוא אחד מאלה":
- (1) רכב נוסעים פרטי כהגדרתו בתקנות התעבורה, התשכ"א-1961, ששימש בידי המוכר להחכרה או להשכרה אחרת; (ראו פסק הדין של בית המשפט העליון ע"א 5883/14 אלדן תחבורה בע"מ נ' פשמ"ג לגבי הדין שקדם לתיקון 197 ביחס לחידוש ציי הרכב בחברות השכרה)**
- (2) זכות במקרקעין הנמצאים מחוץ לישראל; (תקלת מס בעת שחלוף לפי סעיף 1031 לקוד המס האמריקאי).**
- (3) נכס שנמכר במכירה רעיונית כאמור בסעיף 100א1 ("מס הגירה").**

## חריגים לשחלוף (נדל"ן מחוץ לישראל)

" נבע לנישום רווח הון ריאלי ממכירת זכות במקרקעין הנמצאים מחוץ לישראל כאמור בסעיף קטן (ב)(2) (להלן - המקרקעין הנמכרים), ובמדינה שבה נמצאים המקרקעין הנמכרים לא שולם מס חוץ, כהגדרתו בסעיף 199, רק בשל הוראות הדין הזר ביחס לדחיית רווח הון בחילוף המקרקעין הנמכרים במקרקעין אחרים הנמצאים באותה מדינה (להלן - המקרקעין הנרכשים), יחולו הוראות אלה:

(1) שולמו מסי חוץ כהגדרתם בסעיף 199, במדינת החוץ שבה נמצאים המקרקעין הנרכשים בשל מכירתם, ינתן זיכוי בשל מסי החוץ ששולמו על חלק רווח ההון שנדחה, כנגד המס החל על הנישום בשנת המס שבה שולמו מסי החוץ, תחילה בשל רווח הון שהופק מחוץ לישראל, והיתרה כנגד הכנסות אחרות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל; לא ניתן היה לקבל זיכוי כנגד הכנסות חוץ כאמור, יינתן הזיכוי כנגד המס החל על הכנסות שהופקו או נצמחו בישראל מכל מקור שהוא; סכום שלא ניתן לקזזו, כולו או מקצתו, כנגד מסי החוץ ששולמו בשל המקרקעין הנרכשים, יוחזר לנישום בתום שנת המס שבה נמכרו המקרקעין הנרכשים;



# חריגים לשחלוף (נדל"ן מחוץ לישראל)

(2) הזיכוי כאמור בפסקה (1) יחול בהתקיים תנאים אלה:

(א) על חילוף המקרקעין היו חלות הוראות סעיף זה אילו המקרקעין הנמכרים לא היו נכס שהוא מקרקעין מחוץ לישראל;

(ב) הנישום הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה, שחילוף המקרקעין במדינת החוץ לא התחייב במס בשל הוראות הדין הזר במדינת המקור הדומות במהותן להוראות סעיף זה;

(3) סכום הזיכוי כאמור בפסקה (1) לא יעלה על מסי החוץ שהיה ניתן לקבל בשלהם זיכוי לפי הוראות חלק י', פרק שלישי, סימן ב' בשל רווח ההון הנדחה אשר נבע מהמקרקעין הנמכרים, או על סכום המס ששולם בישראל בשל רווח ההון הנדחה אשר נבע מהמקרקעין הנמכרים, כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד מתום 30 ימים לאחר מכירת המקרקעין הנמכרים ועד תום שנת המס שבה נמכרו המקרקעין הנרכשים;

(4) נותרה יתרה של מסי החוץ אשר לא ניתן בשלה זיכוי לפי הוראות פסקאות (2) ו-(3), יחולו עליה הוראות חלק י', פרק שלישי, סימן ב'."

# AMPELI

TAX LAW OFFICES

## תודה על ההקשבה!

## שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

[office@ampeli-tax.co.il](mailto:office@ampeli-tax.co.il)

[meori@ampeli-tax.co.il](mailto:meori@ampeli-tax.co.il)

[www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il)

מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן