



ארגון לה"ב – מרץ 2013

מה בין מוניטין לאי תחרות

רקע להרצאתו של עו"ד עמית קריגל

היבטי המס במכירת מוניטין הדיון המשפטי

פתח דבר

הצורך בדיון מחודש:

1. השלכות תיקון 132 – ביטול ניגוד האינטרסים בין הצדדים לעסקה.
2. תיחום הדיון בעניין שלמה שרון, להסדר קודם תיקון 132.
3. תקן חשבונאות מס' 20 – ביטול החובה להפחתת נכס המוניטין.

מסגרת הדיון

1. האם בידי המוכר נכס מסוג "מוניטין"?

א. מהי הגדרת מוניטין?

ב. מוניטין "אישי" ו"עסקי", ומוניטין אצל שכירים.

ג. מה בין מוניטין ל"תיקי לקוחות"?

ד. תוצאות המס במכירת מוניטין

מסגרת הדיון

2. האם הועבר המוניטין מהמוכר לקונה?

- א. הזיקה בין מכירת המוניטין למכירת פעילות העסק ("העסק החי")?
- ב. משמעותו של הסכם אי תחרות.
- ג. בחינת העסקה "בדיעבד".
- ד. מכירת מוניטין באמצעות מכירת מניות.
- ה. כימות המוניטין.

מהו מונטיטין ?

הגדרת מוניטין

❖ "מקובל לחשוב כי מוניטין מבטא את מכלול היתרונות המצטברים בעסק, בגלל שמו הטוב ובגלל הוודאות שלקוחותיו יחזרו אליו ויערכו בו את קניותיהם בגלל נסיבות שונות הקשורות במקום או בשירות או בגלל ההרגל" (קימל, עמ' 69).

❖ "מוניטין שנמכרו אינן אלא ההסתברות שלקוחות ישנים יחזרו למקום הישן ... הן שמה הטוב של הפירמה ומכלול קשריה..." (באומל, עמ' 295).

הגדרת מוניטין

❖ "הגרעין של המוניטין מצוי בקיומה של סבירות כי הלקוחות ישובו, מסיבה זו או אחרת למקום העסק" (שלמה שרון, עמ' 58).

❖ "במוניטין של עסק הכוונה לכוח המשיכה של עסק הגורם לבואם של לקוחות. הגורמים למוניטין עשויים להיות מגוונים... " (יי ויסמן, דיני קניין - חלק כללי (תשנ"ג) 360).

הגדרת מוניטין

ההגדרה נשמרה בעיקרה בחלוף השנים.

שני אלמנטים מצטברים:

1. קיום הסתברות / ציפיה לשימור הקשר בין העסק ללקוחותיו ;
2. הקשר העתידי נובע מ"תדמית" בדבר שמו הטוב של העסק.

ציפיה שאיננה נובעת מ"שם טוב"

דוגמאות:

1. ציפייה שמקורה **באילוץ כלכלי / מסחרי** (מונופול; פז-גז).
2. ציפייה שמקורה **בציוד** הקושר את הלקוח לחברה (סודהגל נ' ספילמן).
3. ציפייה שמקורה **בהתחייבות משפטית** (י"תיקי לקוחות").

מוניטין – המקור והפרי

פסק דין שלמה שרון

”המוניטין ... עשויים לנבוע, כאמור, משורה של גורמים, ובהם: הסימן המסחרי של המוצר או השירות המוצע על-ידי העסק; איכות המוצר; שם המוצר; מחירי המוצרים או השירותים; יעילות העסק ומיקומו ... כאשר נמכר עסק, נמכרים, ברגיל, גם מקצת מאותם יתרונות היוצרים את המוניטין של העסק ובהם, מיקומו של העסק, שמו וכלים המאפשרים גישה ללקוחותיו, לצורך שימור זיקתם לעסק” (שלמה שרון, עמ’ 59).

מוניטין "אישי" ועסקי - המצב הישן

➤ פס"ד אהוד קורי:

נישום שהיה בעל משרד אדריכלות משך 20 שנה, החליט למכור את העסק לחברה שבבעלותו ובבעלות אשתו. בהסכם המכירה נקבע, כי תשולם תמורה עבור העברת "תיק הלקוחות (המוניטין)" לחברה.

נפסק

בית המשפט המחוזי קובע, כי יש לפצל (במישור העובדתי) בין תכונותיו האישיות של בעל העסק לבין התכונות אשר הועברו לעסק וימשיכו ללוות את העסק גם לאחר המכירה.

מוניטין "אישי" ועסקי – גלגל חוזר בעולם

פס"ד שלמה שרון

"... כאמור אין לדבר על 'מוניטין אישיים'. מוניטין הם מוניטין; עיתים הם פרי תכונות אישיות ועתים הם פרי גורמים אחרים הכרוכים בעסק..." (עמ' 74).

✓ בית המשפט דוחה את ההבחנה שהתגבשה בעבר בין "מוניטין אישי" ל"מוניטין עסקי".

✓ בתי המשפט המחוזיים לא השלימו עם הניתוח התיאורטי; אפרים צור, משה ניסים – מוניטין אישיים אינם ניתנים להעברה (לפחות לא לחברה בשליטתו).

מוניטין לשכירים

הכלל:

”ככלל, כל עוד עובד השכיר במסגרת החברה, יוצרת יכולתו למשוך לקוחות ולשכנעם לשוב לעסק מוניטין לחברה עצמה, לה, ולא לו. על כך עשוי הוא לבוא על שכרו מאת החברה” (שלמה שרון, עמ' 68 ; מילר).

החריג:

שכיר שהעסק מזוהה עימו.

מוניטין לשכירים

❖ שכיר יכול לצבור לעצמו "שם טוב" (תכונות אישיות) בתקופת עבודתו כשכיר – אך לא מוניטין עסקי (קשה לראות במעבר שכיר לעסק אחר – מכירת מוניטין, שהרי לא נצבר מוניטין עסקי בידי השכיר).

נפקות (לפני תיקון 132):

מועד צבירת המוניטין לשכיר שפרש ופתח עסק כעצמאי.

תיקי לקוחות

בראשית הדרך הובעה דעה כי "תיקי לקוחות" אינם נכס סחיר.

פס"ד סבירסקי

"ראינו אפוא כי תיק לקוח הנמצא אצל רואה חשבון אינו נכס מסחרי, אלא כל עוד נמצא הוא בידי רואה החשבון עצמו יש לו ערך עבורו לא פחות מרשיונות או מסמכים אישיים אחרים, וכמותם גם התיק אינו ניתן להעברה... שום חברה הפועלת על בסיס מסחרי לא תקנה תיקים אפילו מבחינה משפטית הקנין בהם היה אפשרי".

תיקי לקוחות

בפסיקה החדשה – "תיק לקוחות" = מוניטין

"מי שרוכש את תיקי הלקוחות, רוכש לעצמו את הזכות להציג עצמו בפני הלקוחות; הוא רוכש את ההזדמנות לזכות בנאמנותם. לעיתים הוא רוכש גם את הזכות להציג עצמו כ"יורשו" וממשיכו של בעל העסק המוכר; העברת תיקי הלקוחות עשויה גם להעיד על כך שהמוכר סומך 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 שווי כסף המועברים לרוכש תיקי הלקוחות" (שלמה שרון, עמ' 59).

האינדקציות למכירת מוניטין

פס"ד שלמה שרון

י"על מנת שתתקיים העברה של מוניטין, נדרש כי ימצאו סממנים נוספים שיש בהם כדי להצביע על העברה כזו, או, למצער, על סיכויים סבירים לכך. ...בין הסממנים הנוספים להעברת מוניטין, ניתן למנות את העברת מרשם הלקוחות ממוכר העסק לקונה. סממן חשוב לא פחות, ... הוא קיומה של תנית אי-תחרות המגבילה את מוכר העסק מלנסות ולזכות בלקוחותיו בחזרה. ...סממן נוסף ... התבסס על ההנחה שבהתקיים אינטרסים מסויים מנוגדים בין מוכר המוניטין לבין רוכשם, ... מצב הדברים המובהק - בו נמכרים מוניטין של עסק, בהנחה שקיימים מוניטין כאלה, הוא כאשר נמכר העסק כ'עסק חי'" (עמ' 62-60).

האינדיקציות למכירת מוניטין

אינדיקציות למכירת מוניטין:

1. העברת מרשם הלקוחות;
2. הסכם אי תחרות;
3. ניגוד אינטרסים בין הצדדים (לפני תיקון 132);
4. **מכירת העסק החי.**

מכירת המוניטין ומכירת העסק החי

פס"ד שלמה שרון

"ככלל יקשה להוכיח כי נמכרו המוניטין של עסק – מקום בו לא נמכר העסק כעסק חי. יתכנו אולי מקרים נדירים בהם אכן תתבצע מכירה שכזו..." (עמ' 62).

הסיבה:

ללא העסק החי צפוי "כוח המשיכה" להתפוגג.

מכירת חלק ממוניטין - פיצול העסק החי

מוקד השאלה ביכולת להצביע על אפשרות לפצל את העסק החי.

בפסיקה ניתן למצוא הערות אגב, אשר לא שללו קטגורית את האפשרות למכירת חלק ממוניטין (טומי סלע, ראובני), אך לא ננקטה עמדה מובהקת בסוגיה. ובכל מקרה יש לדבוק ב"עקרון ההצמדה" לעסק החי.

הסכמי אי תחרות

אינדיקציה למכירה ולא מהות המוניטין:

פס"ד שלמה שרון

"אך גם זאת לדעת: עצם קיומה של תניה שיש בה כדי למנוע מן המוכר להתחרות עם הרוכש, אינה מהווה הוכחה מוחלטת ומספקת לקיומה של עסקת מכר מוניטין ... נדרשת בחינה של המקרה על מכלול נסיבותיו, וגזירת מסקנה הנסמכת על משקלם המצטבר של הסממנים כולם" (עמ' 61).

מכירת מוניטין בדרך של מכירת מניות

❖ לא ניתן למכור את המוניטין על ידי מכירת מניות חברה שבבעלותה עסק בעל מוניטין (כפי שלא ניתן למכור מבנה שבבעלות חברה באמצעות מכירת מניות החברה).

❖ המוניטין איננו בעלות בעל המניות אלא בעלות החברה.

מכירת מוניטין בדרך של מכירת מניות

פס"ד ראובני: (ובאותו כיוון פס"ד לנדאו ועוד)

המערערת מכרה 40% מהמוניטין העסקי שבידיה לחברת סלעית, ושתי החברות (המערערת וסלעית) העבירו את המוניטין שבידיהן לשימוש חברה חדשה אליה הועבר העסק החי. הצדדים נחלקו האם בפנינו עסקה למכירת מניות או עסקת פעילות.

נפסק

מכיוון שרוכשת המוניטין (סלעית) איננה יכולה, להשתמש במוניטין (שהרי העסק החי איננו בידיה), הרי שתכלית העסקה הינה החזקה במניות החברה החדשה ולא מכירת מוניטין. בנסיבות אלה, הצגת העסקה כמכירת מוניטין, סווגה כמלאכותית.

מכירת מוניטין לצד מכירת מניות

פתרון תכנוני:

מכירת המניות ובמקביל מכירת המוניטין – על ידי בעלי המניות (למכירת מניות מיוחס השווי המאזני, ויתרת התמורה מיוחסת למוניטין).

עיוות כפול בהצגת העסקה בדרך זו:

- א. בצד המוכר: המוניטין איננו נכס של בעלי המניות אלא של החברה.
- ב. בצד הקונה: המוניטין נרכש בידי בעלי המניות במנותק מהעסק החי שהינו בידי החברה.

מכירת מוניטין לצד מכירת מניות

החריג – פס"ד שרון

שרון ואשתו פעלו כסוחרים בני"ע במסגרת חברה שבעלותם. בשלב מסוים החליטו שרון ואשתו להפסיק את פעילותם בתחום והתקשרו עם חברת קרדן בשני הסכמים נפרדים; **האחד**, הסכם למכירת מניות שרון ואשתו בחברה המרכזית לקרדן; **והשני**, הסכם למכירת המוניטין של שרון ואשתו כסוחרים בני"ע.

בנסיבות (חריגות) אלה נקבע, כי מכיוון שהמוניטין העסקי שייך לבעל המניות – ולא לחברה, בה הוא מועסק כשכיר – רשאי בעל המניות למכור את המוניטין.

כימות מוניטין – השיטה השירית

פס"ד שרון

“לא נותר לנו אלא לאמץ נוסחה שתהא בבחינת הרע במיעוטו, נוסחה שאף היא לא תבודד לחלוטין את המוניטין מנכסים אחרים, אך תהא קרובה יותר לכך בהשוואה לדרכי החישוב שתיארנו, נוסחה שאף תהא קלה יחסית ליישום. שיטה זו - היא השיטה השירית הנוהגת בארצות הברית - עדיפה על חברותיה וראוי לקרוא אותה, אל תוך דיני המס הישראליים” (עמ' 64).

כימות מוניטין

בית המשפט עומד על הבעייתיות באימוץ השיטה השיורית:

ידא עקא, שאימוצה של שיטת חישוב זו בשיטתנו אינו פשוט. פקודת מס ההכנסה, בניגוד לחוק המס האמריקאי ... מקטלג יחדיו את המוניטין ואת ערך העסק כעסק חי, דנה במוניטין, ואינה נדרשת מפורשות לערך העסק כעסק חי. מכוח ההגדרה המשפטית, בניגוד להגדרות החשבונאיות, ערכו של העסק כעסק חי אינו ברגיל חלק מהמוניטין שלו" (עמ' 65).

כימות מוניטין

פס"ד שרון

"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 השיורית, 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 השיורית ככלי להגדרת המוניטין... " (עמ' 65).

תוצאות המס של עסקת מוניטין

תוצאות המס:

❖ מצד המוכר

❖ מצד הקונה

אי תחרות

אי תחרות

פס"ד עוף חיפה (ע"א 346/70)

במידה ומדובר בתשלום בגין מניעת תחרות לתקופה ארוכה יכול הדבר ליצור יתרון בלתי מוגבל כמו שריון רוחים, ביסוס מוניטין ומעמד ואז יחשב כהוצאה הונית.

מנגד כשמטרת התשלום למנוע מעובד פגיעה בייצור השוטף ושמירת הלקוחות הקיימים תסווג ההוצאה כפירותית

אי תחרות

פס"ד בן שלום (ע"א 762/00)

במקרה זה שילם שותף פורש לשותפו סכום בשל אי תחרות. נקבע, כי העובדות מצביעות על הוצאה בעלת אופי של שמירה על הקיים שכן מטרת התשלום הייתה שמירה על הלקוחות הקיימים שסוכם כי יעברו איתו.

הסכמי אי תחרות – יתרונות מול

עסקת מוניטין

- האם בכלל קיים נכס מסוג אי תחרות ? במערכת יחסים של עובד מעביד/ בידי עצמאי.
- האם אי תחרות הינה זכות הוגנת או תשלום פירותי ? האמנם עקרונות יסוד או כל מקרה לגופו ?
- נכס בידי היחיד או נכס בידי החברה.
- יתרונות בנוגע ליום הרכישה של הנכס (פס"ד חיים ניסים).
- אפשרות ההפחתה של הנכס – וקצב ההפחתה בזיקה לשאלת ההפחתה של נכסים בלתי מוחשיים.

הוצאות פחת בגין נכסים בלתי

מוחשיים

צעד קדימה או שניים אחורה לאור

המגמות האחרונות בפסיקה

הפחתת נכסים

חקיקה המאפשרת הפחתת נכסים

1. תקנות מ"ה (פחת), 1941.
2. תקנות מ"ה (שיעור פחת למוניטין), התשס"ג – 2003.
3. סעיף 20א לפקודה – הוצאות לביצוע מחקר מדעי.
4. סעיף 2 לחוק עידוד התעשייה (מסים) – חברה תעשייתית זכאית להפחית פטנט או ידע.
5. סעיף 2 לחוק עידוד התעשייה (מסים) – חברה תעשייתית זכאית להפחית הוצאות הנפקה.

הפחתת נכסים

הנחיות מקצועיות המאפשרות הפחתת נכסים

6. חוזר מ"ה 11/87 – הפחתת עלות תוכנות מחשב.

7. חוזר מ"ה 15/02 – הוצאות הקשורות בהקמת אתרי אינטרנט.

פרקטיקה מקובלת

- רכישת תיקי פוליסות ביטוח חיים ע"י חברת ביטוח (הסכם ענפי).

- זיכיונות בתחום הסלולר והכבלים.

הפחתת נכסים בלתי מוחשיים

העמדה המסורתית

כללי ניכוי ההוצאות בדיני המס עורכים הבחנה בין הוצאה פירותית ובין הוצאה הונית. הוצאה הונית תותר בניכוי:

א. במועד שבו ימומש הנכס בגינו הוצאה ההוצאה (דהיינו, כמחירו המקורי).

ו/או

ב. במסגרת ניכוי הפחת על פי סעיף 21 לפקודה.

הואיל ובתקנות הפחת מכוח סעיף 21 לפקודה לא נקבעו שיעורי פחת לנכסים בלתי מוחשיים (מלבד מוניטין או ידע ופטנט לחברה "תעשייתית" בחוק עידוד התעשייה (מיסים))- לא תותר הפחתה.

הפחתת נכסים בלתי מוחשיים

ע"א 306/59 נצבא נ' פ"ש

העובדות

המערערת דרשה בניכוי בשל פחת בגין ריצוף מגרש ששימש כתחנת אוטובוסים.

סלע המחלוקת

האם ניתן לדרוש פחת בגין נכס שלא נקבע בגינו פחת בתקנות מ"ה (פחת),
1941?

הלכה שנקבעה

"אי קביעת שיעור הפחת בתקנות אין פרושה..(לטענת החברה) שקיימת
אמנם הזכות לפחת, אך שיעורו ניתן לשיקול דעתו של פ"ש, אלא באין
קביעת השיעור, גם הזכות (של פ"ש) אינה ניתנת לביצוע".

בקיעים בהלכת נצבא

עמ"ה 1022/99 עינבר היכלי יופי לכלה

העובדות

סיווג שמלות כלה כמלאי בסיסי או כרכוש קבוע בידי עסק לייצור שמלות ולהשכרתן לעניין התרת הוצאות הייצור.

סלע המחלוקת

התרת הוצאות ייצור של שמלות כלה כאשר שיעורי הפחת בתקנות הפחת אינן תואמות את הבלאי האמיתי של השמלות.

קביעת בית המשפט

"נראה לי, כי גישה הגורסת כי שיעורי הפחת שנקבעו בתקנות, יכול שיהיו מנותקים מן המציאות הכלכלית של הנכס, ושיחולו על הנכס הנדרש לפי אופיו לשיעורי פחת גבוהים יותר, אינה יכולה להתיישב עם רוח הפקודה ועם תכליתה. הפחת המיסויי, חייב לדעתי לשקף, בכל מקרה, את הפחת האמיתי של הנכס, שאחרת, מה הטעם בקביעתו?"

בקיעים בהלכת נצבא

עמ"ה 1207/00 יעקבי יעקוב ובניו

העובדות

לנישומה היו בשנת 1997 הוצאות פרסום בסך 827 אש"ח בגין סרטוני טלוויזיה לשיווק סדרות של מוצרים חדשים, אותן דרשה בניכוי בשנת המס.

סלע המחלוקת

לטענת פ"ש את הוצאות הפרסומת יש לייחס על פי עקרון ההקבלה החשבונאי על פני שנות המס בהן תופק ההכנסה מהמוצרים החדשים ולא כניכוי שוטף.

קביעת בית המשפט

א. "בכל הנוגע להוצאות פרסום, המביאות ליצירת "נכס בלתי מוחשי" שאינו ניתן לזיהוי והפרדה, קיים קושי לאמוד ולמדוד את השפעתן של הוצאות אלה, בטווח המידי, ומעבר לשנת המס בה יצאו".
ב. "כמו.. מגישת החשבונאות הפיננסית... אין כל אפשרות לקבוע גבולות של זמן בכל הנוגע להימשכות השפעת הפרסום על הכנסותיו של הנישום, באין כלים למדידה.... אין לפרוס הוצאות אלה על פני תקופה קצובה, שתהיה בהכרח שרירותית".
ג. לעניין טענת פקיד השומה קובעת השופטת - "למעשה אימץ אגף מס הכנסה בערעור זה את הגישה לפיה, ניתן לקבוע שיעורי "פחת" לגבי נכסים מוחשיים, או, "הפחתה" לגבי נכסים בלתי מוחשיים, גם כאשר לא נקבעו לנכס הנדון שיעורי פחת בתקנות מס הכנסה (פחת)-1941". — **זאת בדרך של הוצאות מראש**

בקיעים בהלכת נצבא

עמ"ה 1278/02 קר-פרי חולון

סלע המחלוקת

התרה בניכוי הוצאות דמי חכירה שנתיים לתקופת חכירה העולה על 25 שנה בהתאם להוראות כללי מ"ה (ניכוי דמי חכירה), התשל"ח-1977

קביעת בית המשפט

"נראה כי מטרת סעיף 20(א) לפקודה ואף הכללים שהותקנו מכוחו, היא לאפשר פריסת ההוצאה ההונית (שהרי התנאי הוא כי סעיף 17 חסם את ההכרה בה כהוצאה פירותית) והתרתה בתוך התקופה קודם למימוש נכס ההון הואיל והוצאה זו על אף אופיה ההוני, משמשת ביצור הכנסה, (וזאת) בשל התכלית הכלכלית ועיקרון ההקבלה, על מנת למדוד התעשרות במקטעי שנת המס מבלי לגרום לעיוות פיסקאלי".

בקיעים בהלכת נצבא

ע"א 257/75 לפת סוכנויות 1970 בע"מ

העובדות

חברת האם העבירה לנישומה את **סוכנויות הייצוג הבלעדיות** העוסקות במכונות לקידוח נפט למשך של חמש שנים תמורת 25% מרווחי הנישומה בכל שנה.

סלע המחלוקת

הנישומה ניכתה את הסכומים ששילמה כהוצאת פירות ואילו פ"ש סרב להתיר את הניכוי בראותו בהוצאה הוצאה לרכישת נכס הון.

קביעת בית המשפט

תשלומים בגין העברת סוכנויות ייצוג לתקופה של חמש שנים, אשר חידושו מותנה בהסכמת הצדדים, אינם מהווים הוצאה הונית. מדובר בהוצאה פירותית דוגמת דמי חכירה, דמי שימוש או תמלוגים. עולה מפסק הדין, כי תשלום עבור שימוש בנכס, גם אם השימוש אינו מוגבל בזמן, יותר בניכוי כהוצאה פירותית.

המסקנה: זכות שימוש בנכס בלתי מוחשי ניתנת להפחתה למרות שלא נקבע לה פחת בתקנות.

בקיעים בהלכת נצבא

עמ"ה 23/95 פז-גז חברה לשיווק

העובדות

הנישומה טענה כי היא זכאית שיאושר לה פחת על מוני הגז שברשותה, בשיעור כפול מזה שנקבע בתקנות הפחת (1941), על פי תקנה 4 לתקנות הפחת, לפ"ש סמכות לקביעת פחת מוגדל, סמכות שהיה עליו להפעיל בעניינה, מכח החובה המוטלת עליו כרשות ציבורית.

קביעת בית המשפט (השופטת ברכה אופיר תום)

" על אף קביעותיו הנ"ל של בית המשפט בענין ניצבא, נראה, כי כיום עשויה היתה התמונה להשתנות. אילו מצאה המערערת לנכון להעמיד למבחן את תוקפן של תקנות הפחת בטענה שאינן משקפות את הפחת הכלכלי המדוייק של המונים היתה עשויה טענתה להתקבל. וזאת לנוכח מגמת הליברליזציה המשתקפת מן הפסיקה האחרונה, הפותחת דלת בפני נישום כמו זו בעניננו, להעלות בבית המשפט טענות כנגד מעשי חקיקה בכלל ומעשי חקיקה מינהלית בפרט אם אלה סותרים או לא משקפים את המציאות הכלכלית לאשורה.

הווה אומר, לפי רוח דברים זו, ניתן להניח כי אילו הביאה המערערת בעניננו, טענותיה כנגד סבירות תקנה 4, במסגרת תקיפה מינהלית, אפשר והיה הדבר צולח בידיה. לא כך כאשר בחרה לילך בנתיבה של אותה תקנה עצמה, שעל תוקפה לא ערערה, ואשר אותה ניסתה לפרש בדרכה שלה".

המלצות ועדת בכר

יש לעצב את התשתית העקרונית לעמדת הרשות, על בסיס העקרונות, כדלקמן:

✓ מכירת פעילות הניהול ו/או "תיקי לקוחות" של גופים פיננסיים מהווה מכירה משולבת של מוניטין עם נכסים בלתי מוחשיים אחרים- בעיקר נכס המבטא את שוויה של הזכות החוזית לניהול חשבונות.

✓ הוועדה מניחה, כי לכל חברות הניהול שנמכרו יש מוניטין עסקי לצורכי מס, הן בקרנות הפנסיה והן בקרנות הנאמנות ובקופות הגמל. עם זאת, שיעור המוניטין מתוך "עודף העלות" איננו אחיד בכל הגופים.

המלצות ועדת בכר

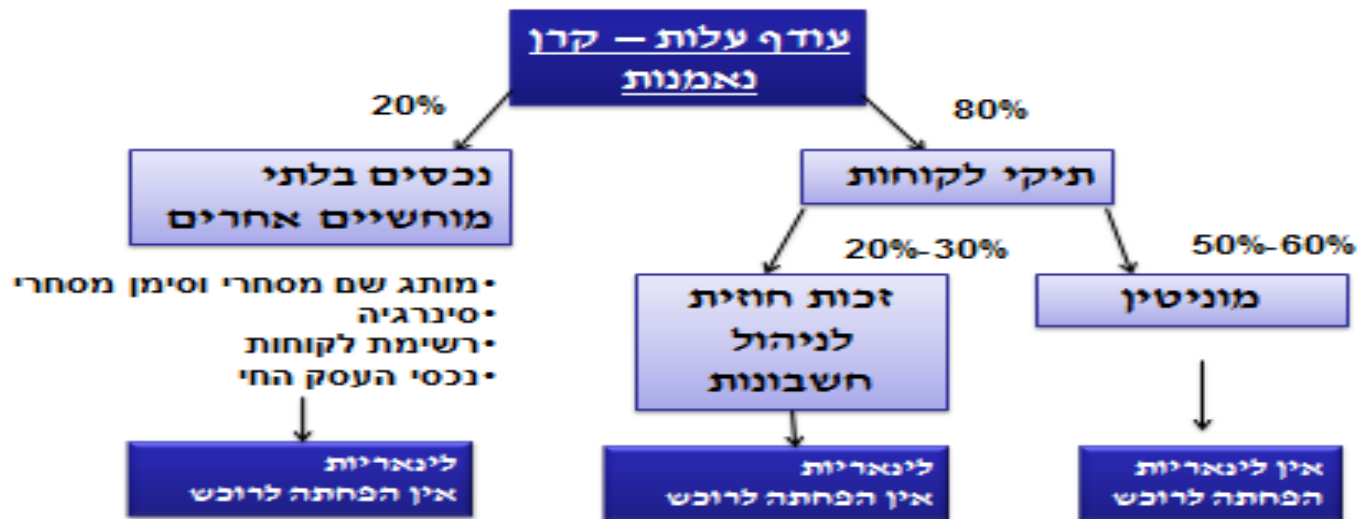
✓ יתרת התמורה במכירת הגופים הפיננסיים, ככל שהיא מיוחסת לנכסים בלתי מוחשיים אחרים משקפת בעיקר את הנכסים המרכיבים את שווי העסק כ"עסק חי", וכן את שווים של המותג, סינרגיה וכו'. **הועדה ממליצה לקבוע שיעור מוגבל וקבוע מעודף העלות אשר ייוחס לנכסים אלו.**

✓ מכירת מוניטין התבצעה רק במקרים בהם נמכרת פעילות חברת הניהול כעסק חי (במלוואה) ולא במקרים בהם נמכרו מניות חברת הניהול.

✓ **הועדה ממליצה לקדם חקיקה בנושא הפחתת נכסים בלתי מוחשיים, במסגרתה ייקבע שיעור פחת אחיד לנכסים אלו.**

המלצות ועדת בכר

המלצות הועדה - תרשים



סקירת פסיקה

הפחתת נכסים שלא נקבע להם פחת בתקנות

ע"מ 11-02-33750 רויאל קונספט בע"מ נ' פ"ש י-ס:

❖ **המחלוקת:** המערערת רכשה 208 יחידות דיור ואולמות וכן את הסכם הדירות לעמידר. עלתה השאלה האם ניתן לראות בזכויות להשכרת הנכס למגורים לתקופה של 10 שנים כרכישת נכס לא מוחשי וכעסקה נפרדת מעסקת רכישת המקרקעין. וכפועל יוצא האם ניתן להפחית נכס זה על פני חיי הנכס (10 שנים).

❖ **ביהמ"ש פסק:**

➤ בהתאם לפס"ד נצבא - אי קביעת שיעור פחת בתקנות הפחת משמעה שלילת הזכות לפחת.

➤ חרף העובדה שעמדת רשות המסים בפס"ד יעקובי יעקב היתה שניתן לקבוע שיעורי פחת לגבי נכסים מוחשיים או הפחתה לגבי נכסים בלתי מוחשיים, גם כאשר לא נקבעו לנכס הנדון פחת בתקנות הפחת – אין בכך כדי לשנות את המסקנה האמורה.