

חוזר לקוחות
מיסים 13.2015

א.ג.נ.,

הנדון: הכרה במכירת סימן מסחר ולוגו כמכירת מוניטין ובנפרד מעסקת מכירת מניות – פס"ד תדיראן

1. כללי:

ביום 22 ביולי 2015 ניתן פסק-דין של ביהמ"ש העליון [בע"א 749/13 תדיראן בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים](#), במסגרתו התקבל ערעורה של חברת תדיראן בע"מ (להלן: "תדיראן" או "המערערת") ונקבע כי עסקה למכירת סימן מסחר ולוגו לחברה בת במקביל למכירת מניותיה לצד שלישי, מהווה עסקה למכירת מוניטין ובנפרד מעסקת מכירת המניות, וזאת על אף שזו בוצעה לאחר תקופה לא מבוטלת מהעברת "העסק החי" לחברה הבת, והכל כמפורט להלן.

2. העובדות:

בשנת 1996 עברה תדיראן שינוי מבנה בו העבירה את פעילויותיה השונות לחברות בנות בשליטתה, לרבות לחברה בת חדשה – תדיראן קשר. במסגרת הסכם העברת הפעילות לתדיראן קשר, העניקה תדיראן לתדיראן קשר הרשאה, שאינה ניתנת להעברה אלא בהסכמה של תדיראן, לעשות שימוש בסימן המסחרי ובלוגו שלה.

בשנת 1999 נמכרה תדיראן קשר לצד ג', ונחתמו שלושה הסכמים: האחד, הסכם למכירת המניות; השני, הסכם בין המערערת לתדיראן קשר למכירת השם והלוגו של תדיראן קשר, תמורת 15 מיליון דולר; השלישי, הסכם אי-תחרות בו התחייבה המערערת לא להתחרות בתדיראן קשר במשך 5 שנים בתמורה ל- 20 מיליון דולר.

תדיראן דיווחה על ההסכם השני של מכירת השם והלוגו כעל תמורה בגין מכירת מוניטין החייבת במס בשיעור של 10% (על פי הדין לפני תיקון 132 לפקודה). ואולם, ביהמ"ש המחוזי דחה את עמדת תדיראן וקבע, שככל ויש מוניטין, יש לייחסו לתדיראן קשר ולא למערערת, ולכן אין היא זכאית לשיעור המס המופחת.

תל אביב - משרד ראשי

מרכז עזריאלי 1 תל אביב, 6701101 ת.ד. 16593
תל אביב, 6116402 | טלפון: 03-6085555 | פקס: 03-6094022 | info@deloitte.co.il

משרד ירושלים קצרת המדע 3 מגדל הר חוצבים ירושלים, 9777603 ת.ח. 45396 ירושלים, 9145101	משרד חיפה מעלה השחרור 5 ת.ד. 5648 חיפה, 3105502	משרד באר שבע 12 אלמות פארק התעשייה עומר ת.ד. 1369 עומר, 8496500	משרד אילת המרכז העירוני ת.ד. 583 אילת, 8810402	טלפון: 08-6909500 פקס: 08-6909600 info-beersheva@deloitte.co.il	טלפון: 04-8607333 פקס: 04-8672528 info-haifa@deloitte.co.il	טלפון: 02-5018888 פקס: 02-5374173 info-jer@deloitte.co.il
משרד פורטייט מקבוצת Deloitte מרכז עזריאלי 3 תל אביב, 6701101	משרד אילת מרכז העירוני ת.ד. 583 אילת, 8810402	טלפון: 08-6375676 פקס: 08-6371628 info-ellat@deloitte.co.il	טלפון: 03-6070500 פקס: 03-6070501 info@tfco.co.il	משרד דרום ג'יבורי ישראל 7 ת.ד. 8458 נתניה דרום, 4250407	משרד חיפה מגדל הר חוצבים ירושלים, 9777603 ת.ח. 45396 ירושלים, 9145101	טלפון: 09-8922444 פקס: 09-8922440 info-seker@deloitte.co.il
משרד תל אביב מרכז עזריאלי 3 תל אביב, 6701101	משרד חיפה מעלה השחרור 5 ת.ד. 5648 חיפה, 3105502	משרד באר שבע 12 אלמות פארק התעשייה עומר ת.ד. 1369 עומר, 8496500	משרד אילת המרכז העירוני ת.ד. 583 אילת, 8810402	טלפון: 03-6070500 פקס: 03-6070501 info@tfco.co.il	טלפון: 04-8607333 פקס: 04-8672528 info-haifa@deloitte.co.il	טלפון: 02-5018888 פקס: 02-5374173 info-jer@deloitte.co.il
משרד תל אביב מרכז עזריאלי 3 תל אביב, 6701101	משרד חיפה מעלה השחרור 5 ת.ד. 5648 חיפה, 3105502	משרד באר שבע 12 אלמות פארק התעשייה עומר ת.ד. 1369 עומר, 8496500	משרד אילת המרכז העירוני ת.ד. 583 אילת, 8810402	טלפון: 03-6070500 פקס: 03-6070501 info@tfco.co.il	טלפון: 04-8607333 פקס: 04-8672528 info-haifa@deloitte.co.il	טלפון: 02-5018888 פקס: 02-5374173 info-jer@deloitte.co.il

הערעור בבית המשפט העליון נסוב סביב שתי שאלות: האם המערערת העבירה לתדיראן קשר את המוניטין כבר בהסכם העברת הפעילות מ-1996? ככל שכן, האם לאחר ההסכם מ-1996 נותרו בידי תדיראן מוניטין אשר נמכרו בהסכם מ-1999 לתדיראן קשר?

3. פסיקת ביהמ"ש העליון:

ביהמ"ש העליון קובע כי לאחר ההסכם מ-1996 נותרו המוניטין בידי תדיראן והם נמכרו על ידה לתדיראן קשר רק ב-1999. זאת מכיוון שזכות השימוש בסימן המסחר ובלוגו של תדיראן, המהווים כלי קיבול למוניטין, נותרו בידי תדיראן לאחר שינוי המבנה ב-1996 ונמכרו רק בשנת 1999.

בהקשר זה, מציין ביהמ"ש כי הפסיקה במישור דיני המס הכירה באפשרות כי סימן מסחר, השם והלוגו ייחשבו ככלי קיבול של המוניטין ואמצעי להגנה עליו. ביהמ"ש מציין כי אין לקבוע כלל אחיד אחד המורה למי שייך המוניטין במבנה תאגידי מסוג זה והשאלה למי מהחברות שייך נכס המוניטין היא שאלה שבעובדה הטעונה בירור בכל מקרה לפי נסיבותיו.

ביהמ"ש מאזכר את עניין אינוסט (ע"א 5321/98), בו מנה ביהמ"ש העליון מספר אבני בוחן לקיום עסקה למכירת מוניטין ובהם:

- העברת מרשם הלקוחות;
 - אינטרס המיסוי הנוגד בין הרוכש למוכר (טרם תיקון 132 לפקודה);
 - מכירת העסק כעסק חי, במובן זה שהמוכר מושך ידיו מעיסוקו באופן מוחלט ובכך מוותר גם על קשריו עם לקוחותיו;
 - קיומה של תניית אי תחרות, המגבילה את המוכר מלנסות לשוב ולזכות בלקוחותיו.
- בעניין אינוסט, ביהמ"ש הדגיש כי אין המדובר ברשימה סגורה, ונדרשת בחינה של כל מקרה ומקרה על פי מכלול נסיבותיו, כדי שניתן יהיה להגיע למסקנה הנסמכת על משקלם המצטבר של כל המאפיינים.

ביהמ"ש בוחן את מסכת העובדות במקרה דנן לפי המבחנים שהותוו בעניין אינוסט, וקובע כי המוניטין לא נמכר בהסכם מ-1996.

ראשית, לאחר ההסכם מ-1996 תדיראן לא משכה את ידה מעסקי הקשר ולא נפרדה מהם, היות שהעברת הפעילות בתחום הקשר מתדיראן לתדיראן קשר בשנת 1996 הייתה למעשה סוג של "העברה בתוך המשפחה", אשר בוצעה כחלק ממהלך ארגוני ששימר בידי תדיראן שליטה מלאה בתדיראן קשר, ובמסגרתו המשיכה תדיראן קשר לקיים קשר עסקי הדוק עם תדיראן כחברת אם.

שנית, ההתקשרות בין תדיראן ותדיראן קשר להעברת הפעילות בהסכם מ-1996 נעדרת סממן חשוב המעיד על מכר מוניטין והוא – הסכם אי-תחרות. זאת, להבדיל מההסכם מ-1999 אשר לצדו כן נחתם, כמפורט לעיל, הסכם אי תחרות, ובגין ההתחייבות הכלולה בו אף שולמו לתדיראן 20 מיליון דולר.

בשל הטעמים דלעיל, ובשונה מן המסקנה אליה הגיע ביהמ"ש המחוזי, קובע ביהמ"ש העליון כי תדיראן לא העבירה את המוניטין בתחום הקשר לתדיראן קשר בשנת 1996, והמשיכה להחזיק במוניטין זה עד שנת 1999.

לאחר שהגיע למסקנה דלעיל, קובע ביהמ"ש כי בחינת ההסכמים מ-1999 מלמדת על מכירת המוניטין, שבאה לידי ביטוי במכירת הלוגו והשם המסחרי, שכן – ראשית, מכירת מניות תדיראן קשר מסמנת את היפרדותה של תדיראן מתדיראן קשר ואת משיכת ידה מעסקיה, אשר מאותו שלב ואילך עברו לתאגיד חיצוני.

שנית, ב-1999 נחתם גם הסכם אי תחרות, שכאמור הינו אחד הסממנים החשובים לעסקת מכירת מוניטין, ולפיו התחייבה תדיראן שלא להתחרות בעסקיה של תדיראן קשר למשך חמש שנים ממועד העסקה וכנגד תשלום של 20 מיליון דולר.

ביהמ"ש מוצא לנכון לציין גם, כי העובדה שהמונח "מוניטין" לא נזכר בהסכם משנת 1999, אין בו בכדי לשלול את המסקנה שנמכר מוניטין, בהינתן העובדה שהשם והלוגו, שהינם כלי קיבול מובהקים של מוניטין העסק, נמכרו על-פי ההסכם מ-1999.

ביהמ"ש נדרש אף לשאלה – האם יש לייחס את מלוא התמורה שהתקבלה בהסכם למכירת השם והלוגו משנת 1999 למכר מוניטין?

בעניין זה, קובע ביהמ"ש כי, כפי שנקבע בעניין אינווסט, בהערכת שוויו של מוניטין יש להסתמך ככלל על הסכמת הצדדים, אלא אם סבור פקיד השומה כי זו אינה סבירה, כשבמקרה זה האחרון יש לחשב את המוניטין באמצעות הפחתה של ערך נכסיו (המוחשיים והלא מוחשיים) של העסק ממלוא התמורה ששולמה בגין רכישתו. במקרה דנן, מכיוון שפשמ"ג לא העלה כל טענה באשר לחוסר סבירותו של הסכום ששולם בגין המוניטין ומכיוון שלא הוצג כל חישוב אלטרנטיבי, יש לאמץ את עמדת תדיראן ולייחס את מלוא התמורה ששולמה לפי ההסכם למכירת השם המסחרי והלוגו מ-1999 למכר מוניטין. ביהמ"ש מנמק קביעה זו גם בכך שלתדיראן יצאו מוניטין לא מבוטלים בתחום הקשר, וכי שנות הפעילות הרבות שלה, פעילותה הגלובלית והיקף העסקאות הרבות – מלמדים על הערך המוסף הלא מבוטל שהיה לשימוש בשמה. על כן, יש לקבל את חישובה של תדיראן לצורך הערכת שוויו של המוניטין שמכרה.

כב' הנשיאה נאור מציינת, "לא בשולי הדברים", כי "אין ספק שאילו היה מדובר במכירה רגילה של מניות (ולא בהעברת הפעילות לחברה-בת, עסקה שבגינה נהנתה כאמור המערערת מההסדר המיטיב הקבוע בסעיף 104א(א)) והמערערת הייתה נדרשת לשלם מס רווח הון בגין העברתן של המניות, היה באפשרותה לשלם שיעור מס מופחת בגין הסכום ששולם על המוניטין. בשל הוראת סעיף 104א(א), זכתה המערערת לדחיית מס. בהגיע המועד לפרוע את ה"מפרעה" שהוענקה לה, יש בקביעה כי המערערת תידרש לשלם את אותם שיעורי מס שהייתה נדרשת לשלמם אילו לא היה חל ההסדר בדבר דחיית המס האמורה כדי להטיל עליה חבות מס צודקת בנסיבות. יש בכך גם כדי ליצור "שקילות" בין שתי החלטות העסקיות האלטרנטיביות, המביאות – כעולה מדברים אלה – לחבות זהה במס".

ביהמ"ש מדגיש כי המקרה הנוכחי הוא חריג, שבו הוכח כי בשנת 1996 הועבר "העסק החי" מתדיראן לתדיראן קשר **במנותק** מהמוניטין, אשר נמכר רק 3 שנים לאחר מכן. זאת ועוד, נסיבות המקרה דנן מעידות כי הפרדת עסקת מכר המניות מעסקת מכר המוניטין – אינן בגדר פיצול מלאכותי של תמורות המכירה. ואולם, אין בקביעה במקרה דנן בכדי "לפתוח את הסכר", והכלל היה ונותר כי מוניטין נמכרים כחלק בלתי נפרד מהעסק החי. זאת מכיוון שמוניטין מהווה נכס מיוחד המצריך תחזוקה הדוקה ושמירה צמודה. בחלוף השנים עשוי שוויו לפחות ולהתפוגג כליל, בין היתר, עקב שינויים טכנולוגיים ופרסונאליים העשויים לפגום בו. לפיכך, נדירים הם המקרים בהם תוכר מכירתו של מוניטין במנותק מעסק, במיוחד כשמכירה זו מבוצעת תקופה לא מבוטלת לאחר מכירת העסק עצמו.

4. מסקנות והמלצות

4.1 עינינו הרואות, כי על אף שככלל מוניטין נמכרים כחלק בלתי נפרד מהעסק החי, יתכנו מקרים חריגים בהם תוכר מכירתו של מוניטין במנותק ממכירה זו, כאשר כל מקרה יבחן לגופו ובהתאם לנסיבותיו, תוך הבאה בחשבון של המבחנים למכירת מוניטין שנקבעו בעניין אינווסט.

4.2 כיום (לאחר תיקון 132 לפקודה), במכירת מניות או מוניטין ע"י חברה אין כבר הבדלים בשיעורי המס, ואולם יתכנו פערים בשיעורי המס בגין מכירת מניות או מוניטין אצל יחיד.

4.3 ההפרדה בין מכירת המניות עצמן לבין מרכיבים של מוניטין ואי-תחרות יכולה לאפשר במקרים מסוימים את הפחתת המרכיבים הנ"ל לצרכי מס.

לאור האמור, אנו ממליצים לפנות אלינו לייעוץ, בכל הנוגע לטיפול המיסוי הראוי בתכנון עסקאות למכירת מניות.

לפרטים ומידע נוסף:

עו"ד ורו"ח דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית, חטיבת המס
בטלפון: 03-6085532, או בדוא"ל: dgabbay@deloitte.co.il

עו"ד ורו"ח לימור ליבוביץ-מלכא, מחלקת מיסוי ישראלי, חטיבת המס
בטלפון: 03-7181709, או בדוא"ל: lileybovich@deloitte.co.il

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.
אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'
רואי חשבון
Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© כל הזכויות שמורות

www.deloitte.co.il

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee (“DTTL”), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as “Deloitte Global”) does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in 154 countries and territories, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte’s more than 210,000 professionals are committed to becoming the standard of excellence.

Brightman Almagor Zohar & Co. (Deloitte Israel) is the member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited in Israel. Deloitte Israel is one of Israel’s leading professional services firms, providing a wide range of world-class audit, tax, consulting, financial advisory and trust services. Through 83 partners and directors and approximately 1000 employees the firm serves domestic and international clients, public institutions and promising fast-growth companies whose shares are traded on the Israeli, US and European capital markets.

© 2015 Brightman Almagor Zohar & Co. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited.