



## מיסוי יחיד / רווח הון - "טוב שם משמן טוב" - זה לא מניות זה מוניטין!!!

ביום 30.12.2018 פורסם פס"ד של ביהמ"ש המחוזי בעניין שלמה ריזמן וחברת ש. ריזמן בע"מ (ע"מ 35155-10-14, וע"מ 35177-10-14) (להלן המערער והחברה בהתאמה). חברה משפחתית, בה המערער נישום מייצג.

המערער, ייסד בשנת 1986 את חברת אזימוט טכנולוגיות בע"מ (להלן - אזימוט) העוסקת בפיתוח, ייצור ושיווק של מערכות ניווט לוויין (GPS) ותקשורת נתונים לשימוש צבאי ואזרחי, בה החזיק (בעצמו יחיד עם החברה) - 56% ממניותיה. משנת 1986 ועד שנת 2003 שימש המערער כמנכ"ל ויו"ר הדירקטוריון של אזימוט, ולאחר מכן (עקב מגבלות רגולטוריות) חדל לכהן כמנכ"ל אלא כיו"ר דירקטוריון פעיל בלבד.

בשנת 2000 נרשמו מניות אזימוט למסחר בבורסה לני"ע בת"א. הוא והחברה בחרו בדחיית אירוע המס (ליום מכירת מניות בפועל) בהתאם להוראות סעיף 101 לפקודה כנוסחו דאז.

בשנים 2008-2010 רכשה אלביט את כל מניות אזימוט מכל בעלי המניות לרבות הציבור.

בהסכם רכישת המניות מהמערער, נקבע כי המערער עצמו מתחייב להעביר לצמיתות ולהעמיד לרשות אלביט את המוניטין שלו בתחום הפעילות של אזימוט וכן לא להתחרות באלביט במשך 4 שנים. לאחר המכירה הנ"ל, המשיך המערער להיות יו"ר דירקטוריון וכן העניק שירותי ניהול לאלביט במשך כשנתיים ימים באמצעות חברה בבעלותו. התשלומים למערער בוצעו על פני מספר שנים, ותוך התניות שונות.

מספר סוגיות עמדו בבסיס הערעורים הנ"ל. אנו נעמוד ברשימה זו על אחת מהן:

זיהוי הנכס הנמכר וסיווג הרווח בגינו - האם יש למסות חלק (25% כפי שהצהיר בדוח) מהתמורה ששולמה למערער כנגד מכירת המוניטין האישי לאלביט או כעמדת פ"ש כי כל התמורה הינה בגין מכירת מניות אזימוט.

לעניין סוגיית קיום המוניטין ומכירתו - פ"ש טען בין היתר, כי המערער לא הוכיח קיומו של מוניטין כזה, ואם קיים, הרי שמדובר במוניטין אישי שכלל לא ניתן

חברים נכבדים אנו מתכבדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 764

### נושאי השבוע:

#### מיסוי יחיד / רווח הון

"טוב שם משמן טוב" - זה לא מניות זה מוניטין!!!

#### מיסוי בינלאומי

זהירות - סכנת תושבות כפולה וכפל מס, בחסות האמנה ובאדיבות מדינת ישראל

#### ביטוח לאומי

תשלום "פדיון תקופת המתנה" רלוונטי רק לגבי מי שהוכר כ"תושב"

#### האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכסד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן  
פתרונות מיסוי בע"מ

להעברה, ואם ניתן להעברה לא הוכח כי נמכר כלל, ואם אכן נמכר לא צוין מהו שווי מתוך תמורת העסקה, אם בכלל יש לו שווי. בנוסף טען פ"ש כי גם אם היה כזה מוניטין הרי שהוא שייך לעסק (קרי, לחברת אזימוט) ולא לבעל המניות שלה, המערער. כמו- כן טען פ"ש כי בהסכם המכירה נקבעה "תמורה אחידה" לכל מניה, ללא הבדל בין מניות המערער ובין בעלי מניות אחרים (כולל הציבור). דהיינו, אין זה סביר כי התמורה פר מניה למערער (שמכר לטענתו גם מוניטין) תהיה נמוכה מהתמורה פר מניה ששולמה לבעלי מניות האחרים (להלן - טענת המחיר האחיד).

בראשית, ביהמ"ש קובע כי "אין לקבל את עמדת המשיב לפיה מוניטין הוא 'נכס' השייך תמיד לעסק עצמו, ולא לבעלי העסק. עמדה זו אינה הולמת את ההלכה הפסוקה".

כבר בפרשת שרון (ע"א 7493/98) נקבע כי אומנם המוניטין (המהווה את 'כוח המשיכה' ללקוחות העסק) בדר"כ שייך לעסק/תאגיד עצמו, אולם במקרים מיוחדים גם ליחיד (בעל מניות ושכיר בתאגיד) יכול להיות מוניטין נפרד משל התאגיד אשר בעת מכירת התאגיד ידרוש הקונה, בצדק עסקי, לקבל לידיו גם את המוניטין האישי שלו.

במקרה דנן, ביהמ"ש מציינ כי כל הלקוחות ובעלי התפקידים השונים שהעידו בהליך זה ציינו כי מצדם הייתה זהות מוחלטת בין המערער לבין אזימוט וכי שמו הטוב והמוניטין האישי שלו הוא שגרם ללקוחות להתקשר בעסקאות מהותיות עמה. למרות היות אזימוט חברה נסחרת בבורסה, היא נחשבה כ"חברה קטנה" בשוק עצום שכזה אשר זוהתה באופן מוחלט עם המערער (בעל מניות בה). אזימוט הייתה 'מפעל החיים' של המערער. מעורבותו יוצאת הדופן בעסקי אזימוט (גם בתקופה בה לא שימש בתפקיד פעיל בה), שמו הטוב והמוניטין האישי של המערער הם אלו שגרמו ללקוחות לבצע עסקים עם אזימוט. ביהמ"ש פוסק כי בעצם חתימתו של המערער במסגרת עסקת מכירת המניות על התחייבותו להעביר את המוניטין האישי שבידיו לאלביט, למעשה המערער לא מוותר על תכונותיו האישיות (קרי, הגורמים ליצירת המוניטין)



למעשה התמורה ששולמה לכלל בעלי המניות שיקללה גם את התמורה למערער בעבור מכר המוניטין האישי שלו (ראיה לכך שהוא היחיד שחתם באופן אישי על התחייבויותיו האמורות לעיל כלפי אלביט). לפיכך, ביהמ"ש קובע שבעסקה בנסיבות כאמור "אין מניעה... שהתמורה 'פר-מניה' שתייחס למניות בעל השליטה, תהא נמוכה מהתמורה 'פר-מניה' המיוחסת ליתר בעלי המניות".

**בשולי הדברים נתייחס גם ל"אי תחרות":** מוניטין אישי כולל בחובו בין היתר, את נושא התחייבות לאי תחרות, נושא אשר בשנים האחרונות העסיק רבות את בתי המשפט שפסקו לבסוף כי **פיצוי לעובד שכיר בגין אי תחרות הינו פיצוי החייב בשיעור מס פירותי בגין שכ"ע, כאשר חזקה זו ניתנת לסתירה במקרים מיוחדים (ראה מבזקנו מס' 655).**

**מאידך הגולל לא נסתם לגבי בעלי שליטה אשר במסגרת מכירת מניותיהם בחברה מכרו גם מוניטין אישי המגלם בין היתר פיצוי בגין אי תחרותו. הנה, עניינו רואות בפס"ד זה, כי ביהמ"ש מאפשר מצב של בעל שליטה המוכר את המוניטין האישי שלו ומייחס לשוויו תמורה הוגנת מתוך תמורת העסקה, והכל כחייב במס בשיעור הוני.**

**לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא ולרו"ח (משפטן) ישי כהן, ממשרדנו.**

אלא על היכולת שלו להמשיך להפיק מהן הנאה כלכלית/פירות (קרי, מוניטין) בעתיד. לפיכך נפסק, כי למערער מוניטין אישי בר העברה, אשר במסגרת עסקת מיזוג זו הועבר גם הוא !!!

כן, ביהמ"ש קובע כי העדר קביעת "תג מחיר" נפרד לשווי המוניטין האישי שהועבר במסגרת העסקה (כמו גם בגין רכיבים אחרים שהתחייב בגין המערער באותו עסקה) אינו מעיד על כך כי לא נמכר מוניטין, אלא, לכל היותר, יכול להוות כר רחב למחלוקת בעניין כימות השווי של המוניטין האישי. אין ספק שללא התחייבות זו מחיר העסקה היה קטן באופן משמעותי (המחיר ששילמה אלביט בעסקה גבוה פי 2.5 מהמחיר ששילמה 18 חודשים קודם לכן ברכישת מניות בעל מניות גדול אחר).

ביהמ"ש מנה מספר סממנים ברורים להעברת המוניטין האישי של המערער לאלביט הממוזגת, כגון: התחייבותו לאי תחרות באלביט ל-4 שנים, הירתמותו האקטיבית בהצלחת המיזוג, שידול לקוחות של אזימוט להמשיך לעבוד מול אלביט הממוזגת, שיחות הבהרה והרגעה עם לקוחות וספקים מרכזיים של אזימוט לשימורם תוך 'הרגלתם' להתקשר מול אלביט מעתה ואילך, הצגתה של אלביט כממשיכת דרכו של המערער, וזאת תוך כדי המשך העסקת המערער באלביט לביצוע כל האמור ובפרט העברת ושימור חוג הלקוחות של אזימוט אצל הרוכשת-אלביט.

לעניין טענת המחיר האחיד קבע ביהמ"ש כי עקב אופי עסקת הרכישה (בדרך של מיזוג משולש הופכי)

## מיסוי בינלאומי - זהירות - סכנת תושבות כפולה וכפל מס, בחסות האמנה ובאדיבות מדינת ישראל

במבזק זה נתייחס להוראות סעיף 4 לאמנת ה- MLI, המתייחס למצב של תושבות כפולה לצורכי מס של אדם שאינו יחיד, קרי ישויות משפטיות למיניהן (חברות, שותפויות, נאמנויות וכו'): באמנות הביילטרליות ישנה הוראה (בדרך כלל בסעיף 4) כי כאשר יראו באדם שאינו יחיד כתושב שתי המדינות המתקשרות, יחולו מבחני שובר שוויון על מנת להכריע בדבר תושבות המס (הבלעדית) של אותה ישות.

קודם לאמנת ה- MLI, באמנת המודל של ה- OECD

ב- 13 בספטמבר 2017 הגישה מדינת ישראל את מסמך אשרור האמנה המולטילטרלית (רב- צדדית) לענייני מס (אמנת ה- MLI) של ארגון ה- OECD, המהווה כלי לתיקון "גורף" של אמנות למניעת כפל מס בילטרליות (דו - צדדיות), כך שההוראות המתקנות שאומצו באופן זהה על ידי מדינת ישראל ומדינה מתקשרת אחרת, חלות ומשולבות "אוטומטית" באמנת המס הרלבנטית (להרחבה, ראו מבזקנו מס' 698).

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכסד רב,

ארצי חיבה אלמקייס, כהן  
פתרונות מיסוי בע"מ



המחשה, החברה תשלם מס חברות בגרמניה ותידרש להשלים מס חברות הן בהולנד והן בישראל. (נציין שכבר היום, באמנה בין ישראל לארה"ב מנגנון שובר השוויין לגבי אדם שאינו יחיד הוא הליך הסכמה הדדית במסגרתו "ישתדלו" הרשויות המוסמכות לפתור את שאלת מקום מושבו בהסכמה הדדית ולקבוע את אופן החלת האמנה לגביו).

**נדמה כי במקום להעניק בטחון וודאות לנישום, האמנה הפכה לכלי ניגוח נוסף כנגד נישומים המתכננים את מבנה המס של מיזמים בינלאומיים, ונראה כי בתכנונים מורכבים, המדינות המתקשרות לא בהכרח ימהרו להכריע בהליכי ההסכמה ההדדית. לא בכדי סעיף דרקוני זה, שמאפשר כפל מס בחסות האמנה, לא אומץ על ידי מדינות רבות (ולגביהן לא יחול השינוי האמור), ביניהן: בלגיה, גרמניה, צ'כיה, פורטוגל, שוויץ וספרד. למעשה, רק מקצת המדינות אימצו את הנוסח הדרקוני שאותו אימצה ישראל. לדעתנו, ראוי היה שישראל תימנע מתחולת תיקון זה ולפחות תבחר בנוסח מרוכך כפי שניתן היה לעשות במסגרת ה- MLI. זאת, בפרט בשל העובדה שישראל אימצה ממילא את סעיף 6 לאמנת ה- MLI, הקובע שלילת הטבות במקרה של ניצול לרעה של האמנה.**

**אלו המשקיעים דרך חברות לגביהן ניתן לטעון לתושבות כפולה לתכנן נכון את פעילותם הבינלאומית, בפרט לתת יתר דגש והקפדה לסוגיית השליטה והניהול, כדי לא למצוא את עצמם לבעלי תושבות כפולה, עם כל ההשלכות הכרוכות בכך. לפרטים ניתן לפנות לרו"ח (עו"ד) גדי אלימי ולעו"ד דני פינק, ממשרדנו.**

כמו בכל אמנות המס שישראל צד להן (מלבד ארה"ב ופינלנד), מבחן שובר השוויין הוא מקום הניהול הממשי (Place of effective management), בדומה למבחן "שליטה וניהול" הנהוג בישראל) או נוסח דומה ("מקום ניהול עסקים בפועל", "מקום המשרד הראשי או המרכזי", "מקום הפעלת השליטה והניהול על עסקים" ...).

בהתאם להוראות החדשות באמנת ה-MLI, מדינות שלא הסתייגו מהאמור בסעיף 4 (ישראל לא הסתייגה), מחויבות להחליף את מבחן שובר השוויין הנ"ל להליך הסכמה הדדית: הרשויות המוסמכות **ישתדלו, אך אינן מחויבות**, לקבוע לתושבה של איזו מדינה מתקשרת ייחשב אדם שאינו יחיד, תוך התייחסות למקום הניהול הממשי שלו, למקום ההתאגדות או הכינון בדרך אחרת שלו, וכל גורם אחר הנוגע בדבר.

עוד נקבע כי ככל שהמדינות לא יגיעו להסכמה, אותן אדם שאינו יחיד **לא יהיה זכאי לתבוע כל הקלה או פטור ממס לפי הוראות האמנה** (אלא אם כן הוסכם אחרת בין הרשויות המוסמכות במסגרת הליך ההסכמה ההדדית), **כך שעלול להיווצר מצב של כפל תושבות וכפל מס.**

בפרט, ישות משפטית הנקלעת למצב של כפל תושבות לאור אי הסכמה בין המדינות, לא תהא זכאית להפעיל את סעיף ההסכמה הדדית כאשר זו נוכחת שכפל התושבות או סעיף אחר באמנה יוצר מצב של כפל מס.

נניח לדוגמא חברה הולנדית בבעלות תושב ישראל, לגביה ישראל טוענת כי ה"שליטה והניהול" מבוצעת מישראל, המפיקה הכנסה מהשכרת נכסי נדל"ן בגרמניה. ככל שסוגיית התושבות לא תוכרע בהליך הסכמה הדדית, החברה חשופה לכפל מס. לצורך

**האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי**

בכבוד רב,  
ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן  
פתרונות מיסוי בע"מ



## ביטוח לאומי - תשלום "פדיון תקופת המתנה" רלוונטי רק לגבי מי שהוכר כ"תושב"

### תמצית עובדתית

ביה"ד האזורי לעבודה (ב"ל 18-12-2442), דחה ביום 11/12/2018 את תביעתו הדחופה לסעד זמני של קונסטנטין ז'ילקו (להלן: המבוטח) וקבע כי אינו תושב ישראל, ומשכך אינו זכאי לשירותים לפי חוק ביטוח בריאות ממלכתי, זאת חרף מצבו הרפואי הקשה המצריך טיפולים רפואיים אינטנסיביים.

### רקע חוקי

- חוק ביטוח בריאות ממלכתי חל על תושבי ישראל בלבד. מי שאינו תושב ישראל אינו זכאי לקבל שירותים לפי חוק ביטוח בריאות ממלכתי.
  - התושבות לעניין חוק ביטוח בריאות נקבעת במוסד לביטוח לאומי.
  - סעיף 58 לחוק ביטוח בריאות ממלכתי קובע כי "שנת היעדרות" היא תקופה של 12 חודשים רצופים שבמהלכם התגורר אדם 182 ימים מחוץ לישראל, כמפורט בסעיף.
  - מי שחדל להיות תושב ישראל וחזר להיות תושב, וכן תושב ישראל שפיגר בתשלומים במשך 12 חודשים בתוך שתי שנות היעדרות או יותר, לא יהיו זכאים לשירותי בריאות למשך תקופה של חודש כנגד כל שנת היעדרות (להלן: תקופת ההמתנה), ובלבד שתקופת ההמתנה לא תעלה על 6 חודשים.
  - ניתן לפדות את תקופת ההמתנה - בתשלום מיוחד. התשלום זהה לכל תקופת המתנה שהיא (בין אם היא של חודשיים או שישה חודשים). תשלום בסך 11,910 ₪ (נכון ל-1/1/2019) מאפשר לפדות את תקופת ההמתנה, בתנאי המוסד לביטוח לאומי (להלן: המל"ל) בחן את מעמדו של המבוטח והכיר בו כתושב ישראל שמרכז חייו בישראל.
  - הזכאות לשירותי בריאות היא רק למי שהוכר כתושב ישראל במוסד לביטוח לאומי ותחל רק בתום תקופת ההמתנה, או לאחר שהמבוטח סיים לשלם את התשלום או התשלומים לפדיון תקופת ההמתנה.
- בני הזוג ילידי אוקראינה נשואים והורים ל-2 ילדים בני 17 ו-19, עלו לישראל באפריל 2014 ויצאו מהארץ לאחר מכן כדלקמן: האישה יצאה ביום 4/11/2014 ולא נכנסה עוד לישראל, והמבוטח יצא את הארץ ונכנס חזרה לישראל לימים בודדים מפעם בפעם בשנים 2014-2017 (התברר בדיעבד מעדות האישה כי הוא הגיע לארץ למטרת טיפולים רפואיים).
- אשר לילדים: אחד הילדים עזב את הארץ ביום 29/4/2014 ולא חזר כלל. הבן הבכור עלה ביום 6/4/2014 ויצא כעבור כחודש, נכנס פעם אחת ב-2015, ומאז אין מידע לגביו. הוא לא גויס לצה"ל ולא למד כאן.
  - המל"ל ביצע בדיקה של מעמד המשפחה ביום 25/1/2018 ושלל את התושבות של כלל המשפחה רטרואקטיבית מתאריך העלייה לארץ.
  - למרבה הצער, המבוטח חלה בלוקמיה במצב מתקדם ונזקק לטיפול רפואי דחוף. ביום 18/11/2018 הגיעו בני הזוג ארצה.
  - בקשת המבוטח להכיר בו כתושב ישראל משנת 2014 נדחתה מהטעם שלא הוכחה כוונתו לשוב ולהשתקע בארץ.
  - בין יתר נימוקי המל"ל לדחיית התושבות צוין כי לבני הזוג רכוש בחו"ל ובכלל זה דירה בחו"ל ורכב וזכויות פנסיה. כמו כן, המבוטח אף עבד בחו"ל ולא התפטר מעבודתו.
  - בני הזוג נכנסו לארץ ללא ילדיהם וללא מטען. הם אמנם הגישו למל"ל חוזה שכירות, אולם בפועל התגוררו אצל חברים, וכך התגוררו גם מיום עלייתם ארצה ב-2014.
  - בשל מצבו הקשה ביקש בא כוחו של המבוטח לקבוע דיון דחוף וביקש מביה"ד למתן סעד זמני, אולם ביה"ד, לאחר שהונחו המסמכים לפניו, ולאחר בחינת הטיעונים, תוך הבנה למצוקה הקשה, דחה את הבקשה בהליך הזמני מהסיבה כי המשפחה בכללותה נתקה את הקשר עם המדינה.

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכסד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן  
פתרונות מיסוי בע"מ



## דיון והחלטה

## לסיכום

- ביה"ד קובע כי מרכז חיי המבוטח ומשפחתו באוקראינה. בני המשפחה גרים שם, עובדים שם, המרכז הפיננסי שלהם שם והזיקות לישראל קלושות.
- ביה"ד מדגיש כי גם כאשר המבוטח הגיע לארץ מאז שנת 2014, היה זה לשם טיפול רפואי במחלתו.
- המבוטח שילם פדיון תקופת ההמתנה לשם קיצור תקופת ההמתנה לקבלת טיפול רפואי, אך בשל שלילת תושבותו, התשלום בגין פדיון תקופת ההמתנה - אינו רלוונטי.

- ביה"ד קיבל את עמדת המל"ל בעניין שלילת התושבות של כלל בני המשפחה מיום עלייתם ארצה, והפנה את התיק להליך העיקרי להמשך דיון.
- תשלום תקופת ההמתנה תקף רק ככל שהמל"ל הכיר במבוטח כתושב ישראל.
- מבוטח ששילם תשלום מיוחד עבור פדיון תקופת ההמתנה ונקבע כי אינו תושב ישראל וכי אינו זכאי לשירותי בריאות, זכאי לבקש החזר תשלום פדיון תקופת ההמתנה ששילם.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח אורנה צח-גלרט,  
מר חיים חיטמן ורו"ח (משפטן) ישי חיבה.

האמור במבזק זה,  
אינו מהווה חוות דעת,  
סקירת הדין הרלוונטי  
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,  
ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן  
פתרונות מיסוי בע"מ