

30 יוני 2004
 "א תמוז, תשס"ד

מספרנו: HOR96

אל: תפוצה א', נצ'(1), ב'(3), ג'(1), ד'(1), ו'

חוזר מס הכנסה מס' 2004 / 16 – משפטית/ מקצועית

הנדון: פחת למוניטין ששולם בעד רכישתו

1. כללי

טרם חקיקת תיקון מס' 132 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 במסגרת ההגדרות של "סכום אינפלציוני" ו"סכום אינפלציוני חייב", נכלל גם מוניטין שלא שולם בעד רכישתו. לפיכך רווח הון שנוצר במכירת מוניטין שלא שולם בעד רכישתו נחשב כסכום אינפלציוני חייב ולפי סעיף 91(ג) לפקודה חויב בשיעור מס מופחת בשיעור 10% בלבד, כלומר חלק מרווח הון, לעיתים קרובות אף כל רווח הון, חויב בשיעור מס מופחת של 10% בלבד.

וועדת רבינוביץ לרפורמה במס הכנסה המליצה לבטל הטבה זו היות ומציאות זו יצרה אי בהירות, תכנוני מס, ואובדן הכנסות ממס.

בתיקון מס' 132 לפקודה (להלן: "התיקון") בוטלה פסקה (2) להגדרת "סכום אינפלציוני" וכן פסקה (1) להגדרת "סכום אינפלציוני חייב" שכללו גם את המוניטין כאמור. בעקבות התיקון, בהתאם להוראות סעיף 91 לפקודה, שיעור המס על רווח הון הריאלי במכירת מוניטין שלא שולם בעד רכישתו (להלן: "מוניטין שנצמח") הוא 25%. במסגרת הוראות התחולה והתחילה לתיקון נקבע כי ביטול הפסקאות האמורות בהגדרות "סכום אינפלציוני" ו"סכום אינפלציוני חייב" ייכנס לתוקף ביום שייכנסו לתוקף תקנות שר האוצר בנוגע לפחת או הפחתה למוניטין.

יש לשים לב כי שיעור המס של 25% יחול גם אם המוניטין נצמח קודם למועד הקובע, כיוון שלגבי נכס שהוא מוניטין שנצמח לא חל סעיף 91(ב) לפקודה. על כך ראה חוזר מס הכנסה 23/2002, הרפורמה במס הכנסה – שינויים בחלק ה' לפקודה.

2. תקנות פחת למוניטין ששולם בעד רכישתו

סוגית התרת הוצאת הפחת למוניטין הוסדרה בתקנות מס הכנסה (שיעור פחת למוניטין), התשס"ג – 2003 (להלן: "תקנות פחת למוניטין") שנכנסו לתוקפן בתאריך 1.7.2003. עם כניסתן לתוקף של תקנות אלו בוטל שיעור המס המופחת (10%) שהוחל כסכום אינפלציוני חייב במכירת מוניטין שנצמח.

על פי תקנות פחת למוניטין, הפחת ינוכה בשל מוניטין ששולם בעד רכישתו ויהא בשיעור של 10% לשנה. התקנות מתייחסות למוניטין שנרכש בלבד, וזאת להבדיל ממוניטין שנצמח.

התקנות חלות על מוניטין שנרכש ביום 1.7.2003 ולאחריו.

3. ניכוי הוצאה של פחת למוניטין

3.1 תקנה 2 לתקנות פחת למוניטין קובעת סייגים לניכוי פחת על מוניטין כדלקמן:

(א) תקנה 2(א) לתקנות פחת למוניטין קובעת כי ברכישת מוניטין מתושב חוץ או מקרוב לא ניתן יהיה לנכות פחת אלא אם שוכנע פקיד השומה כי ברכישה מתקיימים כל אלו: הרכישה נעשתה בתום לב, מטעמים עסקיים בלבד וכן כי היא חיונית לצורך ייצור ההכנסה.

הנטל במקרים אלה מוטל על הנישום לשם ביסוס הזכאות להפחתה.

יש להדגיש כי המונח קרוב הוא כמשמעותו הרחבה בסעיף 105א לפקודה אשר כולל, בין היתר, חבר בני אדם בתנאי החזקה מסוימים וכן רשימה רחבה של יחסי קירבה.

הוראה זו הינה הוראה אנטי תכנונית והיא שוללת זכאות לפחת בנסיבות בהן הרכישה היא מקרוב או מתושב חוץ והכול אם לא שוכנע פקיד השומה אחרת.

ראוי לציין כי בד"כ מוניטין שנרכש מתושב חוץ, מטיבו, אינו יכול לשמש תושב ישראל.

(ב) תקנה 2(ב) לתקנות פחת למוניטין קובעת כי הוראות השחלוף לא יחולו על נכס שהוא מוניטין. סעיף 96 לפקודה קובע כי אם מכירת נכס נעשתה לשם חילוף ורכישת נכס אחר חלף זה שנמכר, יידחה תשלום המס על רווח הון כאמור בסעיף. תכליתו של הסעיף לאפשר תחלופה של ציוד מוחשי המשמש ישירות ליצירת הכנסה של הנישום. מוניטין, לעומת זאת, מהווה נכס ערטילאי ולא נחשב כנכס הניתן לשחלוף לפי סעיף 96 לפקודה.

3.2 תקנה 3 לתקנות פחת למוניטין קובעת מגבלה לניכוי הפחת למוניטין בנסיבות בהן ניתן להפחית את המוניטין גם על פי דין אחר. בהקשר זה נקבעו שתי מגבלות:

(א) ניתן יהיה לנכות פחת על פי תקנות פחת למוניטין בשיעור שהוא ההפרש שבין 10% לפחת הנוסף (במקרים בהם הפחת הנוסף נמוך מ- 10%) משמע, בסך הכל יותרו 10% פחת.

(ב) סך כל הפחת המותר בניכוי בגין אותו מוניטין לא יעלה על 10% או על הפחת הנוסף, לפי השיעור הגבוה ביניהם (במקרים בהם הפחת הנוסף גבוה מ- 10%).

מובהר כי תקנה זו אינה גורעת מניכוי נוסף בשל פחת לפי סעיף 3(ב) לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) תשמ"ה – 1985.

3.3 יובהר כי על חישוב המחיר המקורי של מוניטין יחולו הכללים החלים ברכישת כל נכס בכפוף להוכחת קיום התנאים בסעיפים 17 ו- 21 לפקודה.

3.4 יובהר כי על פי התקנות, יחולו על מוניטין, כנכס בר פחת שאינו ציוד או מכונה, הוראות הנוגעות לפחת על פי הדין בשינויים המתחייבים לאור התקנות. כך למשל לא יחול סעיף 27 לפקודה וכו'.

4. הנחיות לפעולה

כאשר נישום מדווח על הוצאה שהיא פחת בשל מוניטין, על המפקח לבדוק הן את הנכס בשלו מתבקש הפחת והן את קיומם של תנאי תקנות פחת למוניטין וההוראות על פי דין הנוגעות לפחת כדלקמן:

(א) הנכס הנמכר: בדיקת ההסכם שבין הצדדים והנכסים הנמכרים במסגרתו. על המפקח לדרוש הוכחה בדבר קיומו של מוניטין במכירה. לאחרונה נקבעה הלכה באשר לקיומו של מוניטין, למכירתו ולחישוב ערכו (ע"א 7493/98 שלמה שרון נגד פקיד שומה יחידה ארצית לשומה ואח' טרם פורסם). כמו כן יש לבדוק הקשר בין המוניטין הנרכש לשימוש העסקי בו.

(ב) הצדדים למכירה: על המפקח לבדוק האם המוכר הוא "קרוב" של הנישום או שהוא תושב חוץ. אם המוכר הוא קרוב או תושב חוץ, אין ניכוי פחת למוניטין אלא אם הוכיח הנישום לפקיד השומה את אמיתות העסקה, חיוניות המוניטין לייצור ההכנסה וכי העסקה נועדה לצרכים עסקיים בלבד. המפקח יבדוק את השימוש הצפוי במוניטין הנרכש בהקשר לעסק הרוכש. תשומת לב מיוחדת תינתן למכירות של מוניטין של תושב חוץ והשימוש הממשי הצפוי בו בעסק של הרוכש.

(ג) אם קיימת זכאות לפחת נוסף או הפחתה נוספת, יש לבדוק את חישוב הפחת לפיו לא נתבע פחת מעבר לתקרה של הפחת המותר בניכוי לפי תקנות פחת למוניטין.

במקרים ספציפיים של ספק בדבר החלת התקנות וביניהם ספקות בנוגע לממכר, הצדדים לעסקה וחיוניות המוניטין לייצור ההכנסה, יש לפנות לרפרנט המשפטי או הרפרנט המקצועי של משרד פקיד השומה.

ב ב ר כ ה,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין