



ט"ו טבת, תשע"ט

23 דצמבר, 2018

חוזר מס הכנסה מספר 19/2018 – רשות המסים

בנושא: עסקה למכירת זכויות בתאגיד הכוללת תמורות שיועברו למוכר במועדים עתידיים

תוכן עניינים

1. רקע כללי 2
2. עסקאות למכירת זכויות בתאגיד הכוללות תמורה עתידית ידועה..... 2
3. עסקאות בהן נקבע כי סכומי תמורה נקובים (תמורות ודאיות) יופקדו בנאמנות עד להבטחת קיום מצגים אשר בהסתמך על התקיימותם נחתמה עסקה 3
4. תמורה עתידית ידועה הנקובה במטבע חוץ 4
5. עסקאות למכירת זכויות בתאגיד הכוללות תמורה מותנית 4
6. הנחיות לעניין ניכוי המס במקור בגין תמורות עתידיות 9
7. הוראות נוספות 10



1. רקע כללי

- 1.1.** בהתאם להוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א-1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה" או "הפקודה"), מכירת זכויות בתאגיד מהווה אירוע מס. יום המכירה, במקרים בהם המכירה נעשית בדרך של הסכם, הוא היום בו השתכלל החוזה בין הצדדים.¹ השתכללות החוזה נעשית על פי רוב עם חתימת ההסכם,² וזאת גם כאשר מדובר בחוזה עם תנאי מתלה³ (בכוונת החטיבה המקצועית של רשות המסים לפרסם בעתיד חוזר מקצועי לעניין סוגיות הקשורות ליום מכירת הנכס).
- 1.2.** על פי סעיף 88 לפקודה, התמורה בעד הנכס הנמכר היא מחיר-השוק של הנכס ביום מכירתו, אולם אם נקבע המחיר בעד הנכס בתום-לב ומבלי שהושפע במישרין או בעקיפין מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, תהא התמורה המחיר שנקבע בין הצדדים כאמור.
- 1.3.** בחלק מהעסקאות למכירת זכויות בתאגיד, קובעים הצדדים ביניהם כי התמורה, חלקה או כולה, תועבר למוכר במועד או מועדים המאוחר או מאוחרים ליום החתימה על ההסכם (להלן: "תמורה עתידית" או "תמורות עתידיות", לפי העניין). תמורה עתידית כאמור, עשויה להיקבע, בין היתר, בהתאם לאחת החלופות המפורטות להלן (או שילוב בניהן):
- 1.3.1** בסכומים הנקובים מראש (שקליים או צמודי מדד או צמודי מטבע) אשר ישולמו במועדים עתידיים מוסכמים (להלן: "תמורה עתידית ידועה").
- 1.3.2** בסכומים מותני ביצועים עתידיים של התאגיד הנמכר ו/או מותני אירועים עתידיים אשר לא ניתן לדעת אם יתרחשו בפועל (להלן: "תמורה מותנית" או "מנגנון תמורה מותנית" או "רכיב התמורה המותנית", לפי העניין).
- 1.4.** מטרת חוזר זה הינה להנחות לגבי אופן דיווח ההכנסה לצרכי מס באותם המקרים בהם התבצעה מכירת נכס כאמור, כאשר הנכס הנמכר הוא זכויות בתאגיד, והתמורה שנקבעה בעסקה כוללת תמורה עתידית. כמו כן, מטרת החוזר הינה לקבוע עקרונות נוספים בכל הקשור לעסקאות מסוג זה או בעלות מאפיינים דומים.

2. עסקאות למכירת זכויות בתאגיד הכוללות תמורה עתידית ידועה

- 2.1.** הכלל הוא, כי התמורה לצרכי מס תהא סך התמורות שנקבעו בעסקה. יחד עם זאת, כאשר ניתן ללמוד מתנאי העסקה, כי גלומות בה שתי עסקאות – האחת עסקת מכר

¹ עמ"ה 343/67 קליין אנדרש נגד פקיד שומה תל אביב 2.
² ע"מ 48240-01-15 פיננסיטק בע"מ נגד פקיד שומה פתח תקווה.
³ ע"א 489/89 אלדר שרון נגד מנהל מס שבח מקרקעין.



והשנייה עסקת אשראי (מתן הלוואה על ידי המוכר לרוכש)⁴, תפוצל התמורה באופן

הבא:

2.1.1 הסכום המהווה היוון זרם התשלומים שנקבעו בין הצדדים ליום המכירה, יהא

התמורה לצרכי מס בגין עסקת המכר.

2.1.2 הפרש שבין התשלומים שיתקבלו בפועל, בעת תשלומם על ידי הרוכש, לבין

התמורה שחושבה בגין עסקת המכר כאמור בסעיף 2.1.1 לעיל, יחשב

כהכנסות מימון בידי המוכר.⁵

2.2 יוער, כי הנטייה לראות בעסקה כעסקה שגלומות בה שתי עסקאות כאמור לעיל,

תגבר במקרים בהם מועד התשלום האחרון בעד התמורה חל שנתיים לפחות לאחר

מועד המכירה.

2.3 לצורך היוון התשלומים יש לקחת את ריבית השוק ביום המכירה. לצורך כך, ניתן

להתחשב בריבית הקבועה בתקנות מכוח סעיף 3(ט) או 3(י) לפקודה, לפי העניין.

3. עסקאות בהן נקבע כי סכומי תמורה נקובים (תמורות ודאיות) יופקדו בנאמנות עד

להבטחת קיום מצגים אשר בהסתמך על התקיימותם נחתמה עסקה

לגבי עסקאות בהן נקבע כי סכומי תמורה נקובים (תמורות ודאיות) יופקדו בנאמנות עד

להבטחת קיום מצגים אשר בהסתמך על התקיימותם נחתמה העסקה (תמורה עתידית

ידועה), יחולו העקרונות הבאים:

3.1 התמורה לצרכי מס תהא סך התמורות שנקבעו בעסקה, לרבות אלו שהופקדו

בנאמנות כאמור. ריבית והפרשי הצמדה ככל שיצברו בגין סכומים שהופקדו בנאמנות,

החל מיום המכירה ועד למועד שחרורם מהנאמנות לידי המוכר – יסווגו בידי המוכר

כהכנסות מימון.

3.2 מועד הדיווח על העסקה יהיה בהתאם להוראות סעיף 91(ד) לפקודה, תוך 30 יום

ממועד המכירה. יחד עם זאת, בכפוף לשיקול דעתו והסכמתו מראש של פקיד

השומה, רשאי המוכר לבקש להקפיא את תשלום המס עד למועד העברת התמורה

מהנאמנות למוכר, בהתאם להוראות סעיף 186 לפקודה, כך שעד למועד תשלום

⁴ ע"א 914/14 מידיטאון בע"מ נגד מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל-אביב.

⁵ בע"א 6914/15 דוד אהרוני ואחיו נגד פקיד שומה כפר-סבא, אשר דן בסוגיה קרובה, נעשתה הבחנה בין עסקת חכירה שהינה "פיקצית מכירה" לפי חוק מיסוי מקרקעין, לבין עסקת מכר רגילה (שם, בפסקה 23). בעוד שלגבי עסקת החכירה נקבע כי "...אלמלא נוצרה הפיקציה האמורה, הדרך הטבעית והמתבקשת למסות את תקבולי החכירה היתה בעת תשלום דמי החכירה. בא המחוקק והשווה בין חכירה למכירה, ובכך להביא להקדמת מועד תשלום המס..." (שם, בפסקה 29), בעסקת המכר קבע השופט כי "...בעסקת מכר בתשלומים, ההנחה היא כי שווייה של הזכות הנמכרת נמוך מהתמורה הכוללת כפי שנקבעה בהסכם, שכן התמורה המלאה מגלמת בתוכה רכיב של ריבית. לכן, לצורך חילוף" שווי המכירה והפרדתו מרכיב הריבית, יש לבצע היוון. הסכום שיתקבל לאחר ההיוון ישקף את שווי עסקת המכירה במועד המכירה (החייבת במס שבח), והיתרה תשקף את עסקת האשראי (הכפופה לפקודת מס הכנסה)..." (שם, בפסקה 30). בהקשר זה בכונות החטיבה המקצועית של רשות המסים לפרסם בעתיד חוזר מקצועי.



המס ישלם הנישום לתקופת הדחיה הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א) לפקודה.

3.3. ככל שבמועד העברת התמורה מהנאמנות למוכר מתברר כי התמורה ששולמה בפועל שונה מזו שדווחה, יוגש על ידי הנישום דיווח מתוקן.

4. תמורה עתידית ידועה הנקובה במטבע חוץ

ככל שהתמורה העתידית הידועה משולמת במטבע חוץ (להלן: "מט"ח"), תתורגם אותה תמורה לשקלים חדשים לפי שער היציג של המטבע ביום המכירה של הנכס. יחד עם זאת, לאור העובדה כי בעסקאות למכירת זכויות בתאגיד בהן נקבעות תמורות עתידיות במט"ח נישומים חשופים לשינויים בשער המט"ח, רשאי הנישום לבקש מפקיד השומה במועד הדיווח על העסקה בהתאם להוראות סעיף 91(ד), כי שער המט"ח שיובא בחשבון לענין המרת התמורה לשקל חדש (להלן: "ש"ח") יהא השער היציג של המט"ח במועד קבלת התשלום בידו, בכפוף לתנאים הבאים:

4.1. הבקשה הוגשה לפקיד השומה לא יאוחר ממועד הדיווח על העסקה בהתאם להוראות סעיף 91(ד) לפקודה (במועד הדיווח המס יחושב וישולם לפי שער המט"ח ביום המכירה);

4.2. הבקשה אינה כוללת תמורות שכבר שולמו לנישום ו/או שהגיע מועד תשלומן אף אם טרם הועברו לידו;

4.3. מדובר בעסקה למכירת זכויות בתאגיד שלא גלומה בה עסקת אשראי (ראו סעיף 2 לעיל);

4.4. במועד קבלת התמורה עתידית (כולה או חלקה), יוגש על ידי הנישום דיווח מתוקן לרווח ההון בהתאם לשער המט"ח ביום קבלת אותה תמורה.

4.5. נישום אשר הגיש בקשה זו לא יוכל לחזור בו ממנה.

5. עסקאות למכירת זכויות בתאגיד הכוללות תמורה מותנית

5.1. בנוסף לעסקאות בהן נקבעה תמורה ודאית וידועה, קיימות כיום עסקאות, בעיקר במקרים של מכירת מניות בתאגיד, בהן לצד תמורה קבועה המשולמת במזומן או במניות התאגיד הרוכש וכדומה, נקבעת גם תמורה מותנית. מטבע הדברים, התמורה המותנית מועברת לצד המוכר, במועדים מאוחרים ליום המכירה, ורק לאחר שקמה למוכר הזכות לקבל את רכיב התמורה המותנית, בהתאם לתנאים ו/או אבני דרך, אשר נקבעו מראש בהסכם המכירה. מנגנון התמורה המותנית מאפשר לצדדים לעסקה, לוודא שתשולם התמורה הראויה עם התבהרות התמונה בקשר למימוש הפוטנציאל הגלום בחברה.

5.2. דוגמה לעסקה של מכירת זכויות בתאגיד בה משולב מנגנון של תמורה מותנית, היא מכירת מניות בתאגיד, בתמורה לסכום קבוע שישולם בסמוך ליום המכירה (התמורה הוודאית), ובנוסף תמורה מותנית שתשולם בתום כל אחת משלוש שנות הכספים העוקבות שלאחר מכירת החברה, בגובה 10% מהיקף המכירות השנתי העולה על רף המכירות שנקבע מראש (התמורה המותנית). דוגמה נוספת היא, עסקה למכירת השליטה בחברת ביוטכנולוגיה העוסקת במחקר ופיתוח של תרופה מסוימת, בתמורה לסכום קבוע שישולם בסמוך ליום המכירה, ובנוסף תמורה מותנית בגובה סכום קבוע שנקבע מראש – אשר תשולם רק לכשיושג אישור FDA⁶ או EMA⁷.

5.3. מודגש בזאת, כי רכיב התמורה המותנית, הינו חלק מסך התמורות שנקבעו במסגרת ההסכם למכירת הזכויות בתאגיד, אשר הינו תלוי בהתרחשות אירועים עתידיים או בהתקיימות תנאים מסוימים לא ודאיים, כדוגמת אלו שצוינו בסעיף 5.2 לעיל. מובהר בזאת, כי המקרים המפורטים להלן, לא יחשבו לעסקאות בהן משולב מנגנון תמורה מותנית, ולפיכך הוראות סעיף 5.4 להלן (המתייחסות לאופן הדיווח למכירת זכויות בתאגיד הכוללת תמורה מותנית), לא יחולו עליהן:

- עסקאות בהן תשלום התמורה, כולה או חלקה, נדחה עד לקבלת אישורי רגולטור לעצם ביצוע העסקה (כגון – הרשות להגבלים עסקיים, בנק ישראל, וכדומה).
- חלק מהתמורה אשר העברתו מותנית בהתקיימותו של תנאי שהסבירות להתממשותו הינה קרובה לוודאי.
- תמורה בסכום קבוע שנקבע מראש, ואשר תשלומה צפוי ואינו מותנה בדבר, ואולם טרם נקבע עיתוי ביצוע התשלום בפועל.
- תמורה המתקבלת בשווה כסף (כגון נכס בלתי מוחשי או זכויות בתאגיד), גם כשקיים קושי לאמוד את שווי הנכסים שהתקבלו.
- עסקאות בהן סכום התמורה ניתן לאומדן מהימן במועד המכירה, ואולם טרם ניתן להצביע על סכום התמורה המדויק.
- עסקאות בהן נקבע כי סכומי תמורה נקובים (תמורות ודאיות) יופקדו בנאמנות עד להבטחת קיום מצגים אשר בהסתמך על התקיימותם נחתמה עסקה (ראו כאמור [סעיף 3 לעיל](#)).

5.4. מאחר ואירוע המס מתרחש ביום המכירה, כברירת מחדל יש לדווח על כלל תמורות העסקה (לרבות רכיב התמורה המותנית) בתוך 30 ימים מיום המכירה, לפי סעיף 91(ד) לפקודה כאמור לעיל.

⁶ מנהל המזון והתרופות האמריקאי – Food and Drugs Administration
⁷ European Medicines Agency

5.5. יחד עם זאת, לאור העובדה כי במקרים רבים התמורה המותנית אינה וודאית ו/או לא ניתנת לכימות וכן ייתכן שתתקבל לאחר שנים (לעיתים גם לאחר ששנת המס הרלוונטית התיישנה), ומתוך רצון ליצירת פשטות וודאות, רשאי הנישום לבחור לדווח על רווח ההון בגין רכיב התמורה המותנית, במסלול דיווח חלופי (להלן: "**מסלול דיווח חלופי**"), בהתאם לעקרונות הבאים:

5.5.1. רכיב התמורה המותנית לא יהווה חלק מהתמורה לעניין חישוב רווח ההון והמס הנובע ממנו במועד מכירת הנכס (מועד אירוע המס). מובהר בזאת, כי בחישוב רווח ההון הנובע מיתרת התמורה (קרי, מהתמורה הוודאית), תיוחס לתמורה הוודאית עלות בגובה מלוא יתרת המחיר המקורי של הנכס הנמכר.

5.5.2. מועד חישוב המס ותשלום המס לגבי רכיב התמורה המותנית – יידחה למועד או מועדים בו תמורה זו או חלקים ממנה ישולמו בפועל או שיהפכו לוודאיים, לפי המוקדם מבין השניים (להלן: "**מועד חישוב המס של התמורה המותנית**"). מובהר בזאת, כי בחישוב רווח ההון הנובע מהתמורה המותנית, תיוחס לכל אחד מסכומי התמורה המותנית - עלות אפס (0).

5.5.3. בכל אופן, מובהר בזאת, כי דחיית מועד חישוב המס של התמורה המותנית אינה דוחה את אירוע המס ואינה יוצרת אירוע מס נוסף. לפיכך, לעניין חישוב המס החל בעת החיוב במס הנובע מרכיב התמורה המותנית – יום המכירה ויום הרכישה יהיו אלו שנקבעו לעניין אירוע המס שנבע ממכירת הזכויות בתאגיד על כל המשתמע מכך (לרבות לעניין חישוב ליניארי של רווח ההון שנצמח עד או לאחר המועד הקובע או מועד השינוי או רווח הון בידי עולה חדש וכדומה). עוד יובהר, שכנגד רווח הון הנובע מרכיב התמורה המותנית – ניתן יהיה לקזז רק הפסד הון שנוצר עד וכולל שנת המס בה חל אירוע המס של מכירת זכויות בתאגיד בה משולבת תמורה מותנית. כמו כן, השלכות המס לגבי רכיב התמורה המותנית כגון שיעורי המס, מס על הכנסות גבוהות וכדומה, יחולו בהתאם להוראות שהיו בתוקף בשנת המס בה חל אירוע המס של מכירת זכויות בתאגיד בה משולבת תמורה מותנית. יחד עם זאת, במקרה בו התמורה המותנית משולמת במט"ח, שער המט"ח שיובא בחשבון הינו השער היציג למועד חישוב המס של התמורה המותנית. כמו כן, המס לתשלום בגין רכיב התמורה המותנית יישא ריבית והפרשי הצמדה ממועד חישוב המס של התמורה המותנית.



דוגמה ליישום הוראות סעיף 5.5 לחוזר – מסלול דיווח חלופי:

ביום 1.1.2018 חתם מר א' על הסכם למכירת מלוא מניותיו בחברה ב' בע"מ (חברה פרטית). עלות המניות בידי מר א' היא בסך 200 ₪, ומועד רכישת המניות הוא ביום 1.1.2007.

תמורת המכירה שסוכמה בין הצדדים הינה כדלקמן:

א. תמורה קבועה המשולמת במזומן ביום חתימת ההסכם (1.1.2018) – 1,340 ₪.

ב. בנוסף, נקבעה תמורה נוספת בסך של \$100 המותנית בצליחת אבן דרך שנקבעה. בדיעבד, ביום 1.1.2020 צלח התאגיד את אבן הדרך האמורה ובהתאם לכך שולם לו סך של \$100.

מעבר לכך נתון כי במהלך שנת 2020 נבע למוכר הפסד הון בסך של 80 ₪. מדדים רלוונטיים:

- ינואר 2007-100
- ינואר 2018-120
- ינואר 2020-125

פתרון דוגמה – מסלול דיווח חלופי:

• יום המכירה – 1.1.2018

שער הדולר- 3.7

תמורה- 1,340

בניכוי יתרת מחיר מקורי- 200

סה"כ רווח הון- 1,140

○ סכום אינפלציוני פטור- 40

○ רווח הון ריאלי- 1,100: עד מועד השינוי (25%-) 500

לאחר מועד השינוי (30%-) 600

סך המס לתשלום- 305 (500 כפול 25% ועוד 600 כפול 30%)

שיעור מס אפקטיבי- 27.7% (305 חלקי 1,100)

הערה- המס לתשלום נושא ריבית והפרשי הצמדה מיום המכירה (בהתאם להוראות סעיף 91(ד) לפקודה).



• אבן דרך – 1.1.2020

שער הדולר- 3.5

תמורה- 350

בניכוי יתרת מחיר מקורי- 0

סה"כ רווח הון- 350

○ סכום אינפלציוני פטור- 0

○ רווח הון ריאלי- 350

סך המס לתשלום- 97 (27.7% כפול 350)

שיעור מס אפקטיבי- 27.7%

הערה- המס לתשלום נושא ריבית והפרשי הצמדה ממועד חישוב המס של התמורה המותנית כהגדרתו לעיל.

הפסד הון בשנת 2020 אינו ניתן לקיזוז כנגד רווח ההון הנובע מאבן הדרך כיוון שהתמורה המותנית משויכת לאירוע מס משנת 2018.

5.5.4. מובהר, כי דיווח בהתאם לעקרונות שנקבעו בסעיף 5.5 (מסלול דיווח חלופי)

הוא על פי בחירת הנישום, ובכפוף לחתימת הסדר מול פקיד השומה כפי שיובהר בהמשך, וזאת חלף הדיווח כברירת מחדל בהתאם לאמור בסעיף 5.4 לעיל. דיווח כאמור על פי העקרונות שנקבעו בסעיף 5.5 לעיל, כפוף לבדיקת פקיד השומה כי אכן מדובר בתמורה מותנית, וכן כי ביכולתו של פקיד השומה להבטיח את גביית המס הנובעת מהתמורה המותנית (לצורך כך, רשאי פקיד השומה לדרוש קיומו של נאמן מס אשר יבטיח את גביית המס הנובעת מהתמורה המותנית).

5.5.5. אופן ביצוע הדיווח החלופי:

בעת הגשת דיווח על רווח הון הנדרש על פי הוראות סעיף 91(ד)- במקרה של רווח הון הנובע ממכירת זכויות בתאגיד הכוללת תמורות מותנות, יש לצרף לדיווח האמור, בנוסף ל**טופס 1390 – דיווח על רווח הון**, את הפרטים הבאים:

5.5.5.1. תיאור מבנה רכיב התמורה המותנית כולל פירוט התנאים והמועדים הרלוונטיים לקביעתו.

5.5.5.2. התחייבות המוכר לצרף לדוחות על ההכנסות שיוגשו לפקיד השומה מידי שנה, פירוט ההתפתחויות הרלוונטיות לגבי צפי היקף התמורה המותנית.



5.5.5.3. במועד בו רכיב התמורה המותנית או חלקים ממנה ישולמו בפועל

או יהפכו לוודאיים, לפי המוקדם מבין השניים, יש לדווח לפקיד השומה במתכונת שנקבעה במסגרת סעיף 91(ד) לפקודה (בכל הקשור למועד הדיווח, תשלום מקדמה וכדומה) ולשלם את המס הנובע מרכיב התמורה המותנית, והכל בכפוף לאמור בסעיף 5.5.

5.5.5.4. יובהר, כי בכל אחת משנות המס בהן תתקבלנה תמורות מותנות

בפועל, ייכלל במסגרת הדוח על ההכנסות דיווח מתאים, בהתאם להוראות חוזר זה.

6. הנחיות לעניין ניכוי המס במקור בגין תמורות עתידיות

בעסקאות רבות למכירת זכויות בתאגיד הכוללות תמורות שיועברו למוכר במועדים עתידיים, מועברות התמורות (המידיות ו/או העתידיות) בעסקה לנאמן משלם (להלן: "נאמן משלם"), שאחראי על תשלום התמורה למוכרים ועל ניכוי המס במקור. לעיתים תמורות עתידיות מועברות לנאמנים שונים (להלן: "נאמני תמורה עתידית") שאינם בהכרח זהים לנאמן המשלם, ולעיתים התמורות העתידיות נותרות בידי הרוכשים.

6.1 ניכוי המס במקור בעסקאות ללא נאמן משלם

כאשר התמורות העתידיות נותרות בידי הרוכשים, חובת ניכוי המס במקור תחול בעת התשלום בפועל (מאת הרוכש למוכר) של כל תמורה ותמורה (ניכוי במקור על בסיס מזומן).

במקרה בו התמורה העתידית נקובה במט"ח - ככל שהונפק אישור ניכוי במקור בש"ח או שלא הונפק אישור ניכוי במקור, שער ההמרה לש"ח לעניין ניכוי המס במקור מתמורה המשתלמת במט"ח - יהא השער ביום בו שולמה התמורה בפועל למוכרים.

6.2 ניכוי המס במקור בעסקאות בהן התמורה משולמת למוכרים באמצעות נאמן

משלם

6.2.1. בהתקיים התנאים המנויים בסעיף 6.2.4 להלן, העברת התמורה העתידית

בעסקה מאת הרוכש לנאמן המשלם ו/או לנאמני תמורה עתידית אחרים, תהא פטורה מניכוי מס במקור בידי הרוכש.

6.2.2. בהתקיים התנאים המנויים בסעיף 6.2.4 להלן, חובת ניכוי המס במקור בגין

תשלום התמורה העתידית וחובות הדיווח בדבר התשלום כאמור, יהיו באמצעות ובאחריות הנאמן המשלם בלבד.

6.2.3. חובת ניכוי המס במקור על הנאמן המשלם תחול בעת התשלום בפועל (מאת

הנאמן המשלם למוכר) של כל תמורה ותמורה (ניכוי במקור על בסיס מזומן).



במקרה בו התמורה העתידית נקובה במט"ח- ככל שהונפק אישור ניכוי במקור בש"ח או שלא הונפק אישור ניכוי במקור, שער ההמרה לש"ח לעניין ניכוי המס במקור מתמורה המשתלמת במט"ח יהא השער ביום בו שולמה בפועל התמורה למוכרים.

6.2.4. התנאים לתחולת הסדר ניכוי מס במקור בידי נאמן משלם

6.2.4.1. על פי תנאי העסקה, תשלום התמורה העתידית למוכרים יבוצע על

ידי הנאמן המשלם בלבד, אשר יהיה האחראי הבלעדי לתשלומה.

6.2.4.2. על פי תנאי העסקה, סכומים שישוחררו מנאמני תמורה עתידית

יועברו לנאמן המשלם לשם תשלום למוכרים.

6.2.4.3. הנאמן המשלם יתחייב בכתב בפני הצדדים לעסקה על אחריותו

לביצוע באופן שוטף של כל האמור להלן:

א. לנכות את המס עם ביצוע התשלום למוכרים, ולהעביר את

סכום המס שנוכה במקור כאמור במסגרת תיק הניכויים של

אותו נאמן משלם, עד ליום ה-16 לחודש העוקב הרלוונטי

למועד תשלום התמורה בפועל מהנאמן המשלם למוכרים.

ב. לכלול בתום כל שנת מס, במסגרת דוחות הניכויים השנתיים

שלו, דיווח על כל אחד ממקבלי התשלומים, פרטיהם, הסכום

שקיבלו על חשבון התמורה והמס שנוכה במקור מאותו

תשלום, וזאת עד לתום חלוקת התמורה הכוללת לכל מקבלי

התשלומים.

ג. להנפיק מדי שנה, לכל אחד ממקבלי התשלומים, אישור ניכוי

במקור מתאים, על הסכום ששולם לו והמס שנוכה במקור

מאותו סכום.

יצוין כי בעת יישום הוראות הסדר ניכוי המס במקור המצוינות לעיל, ייתכן ויווצר פער בין המס

שנוכה במקור לבין חבות המס הסופית בה חייבים המוכרים. על כן, ולמען הסר ספק, מובהר

בזאת כי בכל עסקה למכירת זכויות בתאגיד הכוללת תמורות עתידיות, יגיש כל אחד מכלל

המוכרים דיווחים לרשות המסים וישלימו את המס לתשלום ככל שנדרש.

7. הוראות נוספות

7.1. יודגש, כי האמור בסעיפים 2 עד 6, מתייחס, ככלל, לעסקאות בהן התמורה נקבעה

בין הצדדים בתום-לב ומבלי שהושפעה במישרין או בעקיפין מקיום יחסים מיוחדים בין

המוכר לקונה. בכל מקרה אחר – תיבחן העסקה לגופה.



7.2. מובהר בזאת, כי אין באמור בחוזר זה בכדי לגרוע מסמכותו של פקיד השומה לבצע סיווג מחדש של עסקאות.

7.3. מובהר, כי האמור בחוזר זה אינו מתייחס לעניין עסקאות למכירת זכויות באיגוד מקרקעין או לעניין מכירת זכויות בתאגיד אשר הוקצו לעובדים ונושאי משרה.

בברכה,

רשות המיסים בישראל