

# מדינת ישראל

## בתי הדין הרבניים

תיק 1325589/5

ב"ה

בבית הדין הרבני הגדול ירושלים

לפני כבוד הדיינים:

הרב שלמה שפירא, הרב אברהם שינדלר, הרב מימון נהרי

המערער: פלוני	ת"ז	(ע"י ב"כ עו"ד יהונתן קניר)
נגד		
המשיבה: פלונית	ת"ז	(ע"י ב"כ טו"ר נפתלי לוי ועו"ד ציפי פיק)

הנדון: חלוקת רכוש - כריכה

### החלטה

בפני ביה"ד מונח ערעורו של הבעל. ערעור זה הינו ערעור חוזר על החלטת ביה"ד האזורי בעניין חלוקת הרכוש.

בית דיננו בהרכבו הקודם קבע בפסק דינו מיום 7.11.22 מספר קביעות:

- למערער חברה בשם פלונית בשותפות עם אחיו. חברה שעומדת לחלוקה על פי חוק יחסי ממון.
- שווי החברה בהתאם לחוות דעתו של רו"ח רוזנבלום - מומחה מטעם בית הדין הוא 19,401,000 ₪.
- הכרעת בית הדין הייתה כי על האיש להעביר לאישה סך 4,850,000 ₪ עבור מחצית שווי חלקו בחברה.
- האיש אינו חפץ במכירת החברה.
- טענת האיש להעביר את המניות ישירות לאישה, נדחת שכן לא שייך להעביר את המניות בפועל מבלי לפגוע ישירות בערכן.
- מלבד זאת, מכיוון שהחברה היא חברה משפחתית, והאשה אינה מעורבת ומצויה בדרכי ניהולה, במקרה שכזה אין לחלק החברה בעין, וכמו שנכתב בפסיקה וכפי שביארנו הדברים באריכות במקום אחר.
- בית דיננו דן בשיטות השונות לעניין צורת וגובה התשלום של הבעל לאשה עבור זכויותיה בחלקו של הבעל בחברה.

# מדינת ישראל

## בתי הדין הרבניים

למעשה קבענו:

א. הערעור לגבי שווי חברת פלונית מתקבל ויש לקבל תחילה חוות דעת אקטוארית שתקבע תחילה מה יהיה שווי מס רווחי הון שיצטרכו הבעל או האשה לשלם עתה אם ימכרו את החברה בפועל.

ב. לאחר קבלת חוות דעת זו יש להפחית מהסכום של שווי מחצית חלקו של הבעל (שהוא חלקה של האשה במסגרת איזון המשאבים) את מס רווחי ההון שהיה משולם בפועל על חלקה, אילו היה מדובר במכירה של חלקה של האשה (רבע משווי השמאות) אם הייתה נמכרת ע"י הבעל או ע"י האשה לצד ג' או לבעל.

ג. בית דיננו העביר ביצוע ההחלטה לבי"ד קמא.

ביה"ד האזורי בהחלטתו מיום 15/6/23 קבע:

**הסכום של שווי החברה שצריך הבעל לשלם לאשה בהתאם לפסה"ד של ביה"ד האזורי והגדול הינו 4,850,000 ₪.**

**סכום של 3,245,000 ₪ ינתנו לאשה באופן מיידי. בניכוי חלק הבעל בדירה ברח' ארלוזורוב אילת, בהתאם לשומה, ומאידך, בתוספת חיובים בהתאם לדו"ח האקטוארית (כספים נזילים, ושאינם נזילים – פסיקות או היוון), ועוד חזון למועד.**

**סכום של 1,605,000 ₪ יופקד בחשבון נאמנות (זהות הנאמן – או ב"כ הצדדים או נאמן אחר, יקבע לאחר היות פסה"ד חלוט). ככל והחברה תמכר עד ליולי 2026, יציג הבעל אשורי מס שיועברו לבחינת רו"ח רוזנבלום, ובהתאם ינתן לו מהסכום הנ"ל, והשאר ינתן לאשה. לא תמכר החברה – ינתן כל הכסף לידי האשה. לאחר שפס"ד זה יהיה חלוט, תערך התחשבות מסודרת, בניכוי מחצית חלק הבעל בדירה, ובענין דמי האיזון בהתאם לדו"ח האקטוארית, ובצוע פסה"ד האמור על מרכיביו, כולל הפקדה בנאמנות.**

**ביה"ד מעביר מיוזמתו את פסה"ד לכבוד ביה"ד הרבני הגדול, בצרוף חו"ד המומחה ותגובות הצדדים, ואת אשר יראה בעיניו – ייעשה.**

עיקר ערעורו של הבעל הינה על החלטת ביה"ד האזורי, שסטה מהוראתנו והחליט שלא לפטור את הבעל לגמרי מתשלום שווי המס לאשה, אלא דחה מועד התשלום לאחר שיעברו מספר שנים ממועד הקרע, אם החברה לא תימכר.

לדעת המערער, החלטתנו חלוטה, על ביה"ד לקיימה בדקדוק, ואין הוא רשאי לסטות ממנה.

נבהיר ונאמר, אין ספק שביה"ד האזורי כפוף להחלטתנו, אך ביה"ד קמא אינו חייל החייב לציית לפקודות, וחובתו להביע דעתו ההלכתית והמקצועית, בטרם יפעל, אף במקום שאין מניעה הלכתית לפעול כדעת ביה"ד לערעורים (וזהו המקרה שבפנינו). כאמור בהחלטתנו הקודמת, עניין משפטי זה, לא הוכרע חד משמעית בפסיקה המשפטית, בערכאות השונות הדנות בפירוק השיתוף בין בני זוג. בפסק דיננו, הסתפקנו מה היא הדרך הראויה לעריכת האיזון, והכרעתנו הייתה מספק. לפיכך ביה"ד האזורי לא חרג מסמכותו, ברצונו להאיר עינינו, ואכן ביה"ד קמא לא פעל על פי פסק דינו, אלא העביר החלטתו לעיונינו.

# מדינת ישראל

## בתי הדין הרבניים

טיעוני הצדדים לגופו של עניין מפורטות בכתיב הטענות ובפסיקה המשפטית. בנסיבות העניין שבנו ובחננו עניין זה שנית, הדברים נוגעים לערעור שבפנינו וערעור דומה בטענותיו על הרכב ב"ד אזורי זה המתנהל בהרכב שבו יושב אחד מהדיינים הח"מ בתיק 1196680/13.

בפני הערכאות השיפוטיות עולה מידי פעם השאלה איך יערך איזון משאבים ככלל, בחלוקה בעין או בתשלום שווי ובעיקר בחברות פרטיות- משפחתיות המצויות בבעלותו או בבעלות משפחתו. כשלפעמים הדרישה של אחד הצדדים היא לקיים חלוקת הזכויות בחברה בעין ולפעמים הדרישה היא בתשלום שווי מחצית החברה, הן כשהדרישה לקיים החלוקה באופן כזה או אחר היא ע"י בן הזוג שבבעלותו החברה, הן היכן שהדרישה לחלוקה כזו או אחרת הינה ע"י הצד השני. במקרים אלו עולה השאלה לגבי גובה תשלום שווי מחצית החברה, האם התשלום הוא שווה המוערך או שווה בהפחתת תשלום המס שישולם בעת מכירתה, אם אכן תהיה מכירה שכזו. כבר הוכרע בפסיקה המשפטית ובמספר פסקי דין שיצאו מתחת ידינו שבחברה משפחתית כשהצד המקבל אינו מעורב ומצוי בדרכי ניהולה, אין לחלק החברה בעין, וכמו שנכתב בפסק דינו ובהוראתו המנחה של השופט א. רובינשטיין, בבע"מ 1681/04 המעלה את הבעייתיות בפירוק שיתוף ע"י חלוקה בעין שהוזכר לעיל. ולכן במקרה שכזה נותרה השאלה באיזה אופן ישולם המחיר.

בפסק דינו הראשון לגבי בני הזוג שבפנינו מנינו את השיטות והפסיקות השונות בעניין זה כשאינן ספק שיש בהם מבוכה רבה. נזכיר מקצת הפסיקות ונקבע דרך המלך הראויה לדעתנו.

בבע"מ 4660/16 פלוני נ' פלונית (פורסם בנוב, 5.9.2016), דחה השופט מזוז בקשת רשות הערעור תוך התייחסות מפורשת לפסיקת ערכאות קודמות:

**בית המשפט קבע, כי למשיבה חלק במניות והורה למבקש להעביר לה את חלקה בכסף ולא במניות בעין. ככל שיותיר המבקש את המניות בידו ויעביר למשיבה את שווי מניסו, הרי לפנינו מכר רעיוני מאת המשיבה למבקש, וככל שימכור את המניות לצד ג' על מנת להעביר לה את חלקה, הרי לפנינו מכר רעיוני של המשיבה לצד ג'. בשתי החלופות הללו לפנינו מכר רעיוני שעורכת המשיבה, ולפיכך עליה לשאת בחבות המס הכרוכה במכר המניות, ככל שישנה. על רקע זה, העמיד בית המשפט לענייני משפחה אפשרות למבקש להציג אישור מאת רשויות המס בדבר חבות במס, בין אישור תשלום מס בפועל במכר לצד ג', ובין אישור עקרוני בדבר חבות במס בגין העברת מניות המשיבה אל המבקש.**

אולם, על המבקש להבחין בין החבות במס הכרוכה בהעברת המניות מן המשיבה אליו, לבין החבות במס הכרוכה בהעמדת מימון ממקורותיו לצורך תשלום התמורה בגין מניות המשיבה. מס אחרון זה אינו מעניינה של המשיבה ולכן אין מקום שישליך על סכום התמורה בעד המניות. כשם שצד ג' הרוכש את המניות לא יוכל ליהנות מתחשיב נטו בהתאם למס הכרוך בהעמדת מקור המימון, כך הוא הדין אף ביחס למבקש. ודוק: המבקש עשוי לבחור בדרכים שונות למימון תמורת המניות, ביניהן מימון ממקור נזיל שהעמדתו אינה כרוכה בכל מס שהוא, מימוש נכס תוך חיוב במס בשיעור פלוני או משיכת דיבידנד הכרוכה במס בשיעור אחר, וברור שאין לקבל שבחירתו תשליך על התמורה שתיתן למשיבה בעד חלקה במניות.

במקרה זה בית המשפט הכיר בזכות האשה במחצית מניות הבעל בשתי חברות פרטיות שהקים, חברות העוסקות בסחר של רכיבים אלקטרוניים, והורה כי חלקה של המשיבה לא יינתן לה במניות בעין, בשים לב לכך שאינה מכירה את עסקי החברה והשניים אינם יכולים לשתף פעולה בניהול העסק, אלא בקיזוז שווי המניות משווי חלקן של המבקש בבית המגורים המשותף, אותו תרכוש המשיבה.

# מדינת ישראל

## בתי הדין הרבניים

דהיינו שלאשה מגיעים מחצית המניות השייכות לבעל, אך הלה לא יעביר לה המניות בעין, אלא ישלם את שווים. תשלום השווי יהיה באחד משתי דרכים מכירת מחצית המניות לצד ג' או קניית הבעל את מניות האשה ממנה. שאז אם יחול אירוע מס, האשה המוכרת חלקה (חצי ממניות החברה) היא תישא בו. ועיין לקמן מהו העיקרון המשפטי העומד מאחורי קביעה זו.

בפס"ד של ביהמ"ש בתמ"ש (ת"א) 12220-08-12 פלונית נ' פלוני (פורסם בנבו 28.4.19), הועלתה הבעייתיות העומדת באיזון משאבים של חברות, נעתיק את עיקרו, מפני שפסק דין זה ממצה ומבהיר את הספק המשפטי העומד בפנינו.

המחלוקת שבין הצדדים היא כיצד יש להורות על התשלום נכון למועד ביצוע איזון המשאבים – תשלום ברוטו (כטענת התובעת) או נטו לאחר קיזוז שווי מס רווחי הון (כטענת הנתבע).

המומחה בחוות דעתו טען כי מאחר ואין העברה בפועל של מניות (לא יחול שינוי באחזקות הצדדים במניות החברות), ואין למעשה יציאת נכס מרשותו של אדם, הרי שלא מתקיימים התנאים למכירה לפי סעיף 88 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961, ואין בגינה אירוע מס. יתרה מכך, אף אם ייקבע כי התקיימה 'מכירה', הפרקטיקה של רשות המיסים הינה לפטור העברות נכסים בין בני זוג אגב גירושין ממס רווחי הון. ...

בהתאם לכך, המומחה ערך את תחשיביו לאיזון המשאבים בסכומי ברוטו וטען כי באם בעתיד תתקיים מכירה החבות בגין המס תחול על התובעת באופן יחסי עד למועד הקרע. לטענתו לא יתכן להפחית מס מהתמורה לפי הערכת השווי כאשר הנתבע משאיר הפחתה זו ברשותו, בפרט לאור כך שייתכן והמניות לא ימכרו לעולם.

המומחה הציע בחוות דעתו כי כ'בטוחה' לנתבע לכך שהחבות בגין תשלום המס בעתיד אכן תחול ותשולם על ידי התובעת תירשם הערת אזהרה לטובתו, אולם שני הצדדים התנגדו להצעה זו ועל כן היא נדחתה. המומחה אף הציע כי התובעת תשאיר סכום כסף בנאמנות אולם הצדדים לא מתייחסים כלל לחלופה זו, והתוצאה הכספית לכך שווה למעשה להשארות כספים בידי הנתבע לתשלום עתידי תיאורטי.

בעקבות המחלוקת הזו הוריתי ביום 14.6.17 כי המומחה יפנה לרשות המיסים לקבלת הבהרה בשאלות שבמחלוקת. תשובת רשות המיסים הוגשה ביום 10.7.17 (להלן: "הבהרה מטעם רשות המיסים").

הבהרה מטעם רשות המיסים צויין כי עמדת רשות המיסים הינה כי העברת מניות בין בני זוג אגב הליך גירושין, בכפוף להתקיימות מספר תנאים, לא תהווה "מכירה" ולא תיווצר חבות במס במסגרת איזו המשאבים, בדומה לקביעה בסעיף 4א לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963. ....

יודגש כי רשות המיסים לא נכנסה לעובי הקורה לאיזון המשאבים הספציפי בין הצדדים ועמדתה הייתה עקרונית כללית. סביר כי בשיתוף פעולה בין הצדדים וסיועו של רו"ח קדר לאחר מתן פסק הדין וסיום איזון המשאבים הכולל את נכסי המקרקעין ניתן יהיה להביא לידי וודאות סוגיית המיסוי כבר עתה ובהתאם לכך לפעול לרווחת שני הצדדים.

התובעת עותרת כי יש להורות שבמסגרת איזון המשאבים התשלום יהיה ברוטו. התובעת מסכימה כי ככל שבעתיד ימכרו המניות לצד ג' ויהיה חיוב במס – אזי היא מסכימה לשאת במחצית החבות שתהיה ככל ותהיה בהתייחס לתקופה עד למועד הקרע, בכפוף לכך שהנתבע ימציא אישור מרשויות המס על גובה סופי של מס רווחי הון עד למועד הקרע.

התובעת מתנגדת לתשלום נטו כאשר לטענתה לא ייתכן כי הנתבע יקזז כבר עתה כספים בגין תשלומי מיסים אשר ייתכן ומעולם לא יידרש לשלמם (למשל אם הנתבע לא ימכור כלל את החברות) והיא רואה בעצם דרישת הנתבע על כך חוסר תום לב. כמו כן התובעת מפנה לכך שחלק מהערכים בחוות הדעת כבר הינם נטו לאחר תשלום מס שנובעים ממשיכת דיבידנדים ופירעון שטר הון. ....

הנתבע עותר כי לאחר שייקבע מהו סכום האיזון בין החברות, יש להורות למומחה לחשב את שווי מס רווחי הון בגין התשלום לתובעת וסכום זה יופחת מהתשלום המגיע לתובעת במסגרת איזון המשאבים. או לחילופין עותר כי התובעת תמציא

# מדינת ישראל

## בתי הדין הרבניים

אישור פטור מניכוי מס במקור בכדי למנוע מצב בו הנתבע ימצא עצמו במצב סבך מול רשות המיסים. ....

לאחר בחינת מכלול טענות הצדדים ולאור עמדת רשות המיסים אני מאמצת את חוות הדעת בעניין זה במלואה וקובעת כי התשלום לתובעת יהיה ברוטו בשלב הזה. ככל שבעתיד יידרש הנתבע לשלם מס ובכפוף להצגת אישור תקף מרשות המיסים על כך, תשלם התובעת לנתבע מחצית מתשלום המס עד למועד הקרע. אין מניעה כאמור לעיל כי עם איזון משאבים כללי של כל הנכסים תהיה פניה מסודרת משותפת של הצדדים ובסיוע המומחה לרשות המיסים. ....

בסעיף 6 לבע"מ 4660/16 [פורסם בנבו] מתייחס כב' השופט מזוז לקביעות בית המשפט המחוזי אך אינו מתערב בהן ואינו קובע כי התשלום יהיה נטו. בית המשפט העליון מדגיש כי על המשיבה שם לשאת בחבות המס "ככל שישנה", וחזר והפנה כי על המבקש שם להציג אישור מאת רשויות המס בדבר החבות במס. בית המשפט העליון שב ומדגיש כי בכל מקרה אין לחייב את המשיבה במס הכרוך בהעמדת מימון ממקורותיו של המבקש לצורך תשלום התמורה למשיבה. .... בית המשפט המחוזי (כב' השופט שוחט) מציין מפורשות תוך שהוא אינו מתערב בקביעות בית המשפט קמא את הדברים הבאים: "בית משפט קמא, לאורך כל פסק דינו, כיוון לתשלום חלקה של המשיבה בחברות, כתשלום ברוטו [...] כל אימת שהמערער מותיר בידי את החברות ואינו מוכר את מניותיו בהן. בית המשפט הטיב עם המערער משקבע, [...], כי ככל שהמערער "ימציא אישור מרשויות המס, כי בעקבות פסק דין זה הקובע כי לאישה מגיע מחצית משווי המניות שבבעלותו, קיימת חבות מס או שהוא יחליט למכור את מניותיו או חלקן לצד ג' לצורך תשלום חלקה של האישה במניות והוא ימציא אישור על תשלום המס בפועל, האישה תקבל את חלקה בשווי המניות, בניכוי המס ששולם על כן התוצאה משני פסקי הדין הנ"ל הינה קביעה כי התשלום כעת יהיה ברוטו, ורק אם היה יהיה ביום מן הימים חיוב במס ובכפוף לאישור רשות המיסים על כך, תשלם התובעת את חלקה עד למועד הקרע.

הנתבע למעשה עותר כי גם אם אין כעת מבחינת רשות המיסים אירוע המס הוא יותר בידי את המיסים למועד שהתקיימותו בספק ולא ידוע. הוא גם אינו מתחייב התחייבות הפוכה, כפי שמתחייבת התובעת, כי בבוא היום היה ולא היה אירוע מס ישיב לה את ההפרש.

כפי שציין המומחה בחוות דעתו: "היעלה על הדעת כי הבעל ינכה לאשתו "מס במקור" מבלי שיעביר סכום זה לרשות המיסים? ברור שהתשובה הינה שלילית. לא יתכן להפחית מס מהתמורה לפי הערכת השווי כאשר הבעל משאיר הפחתה זו ברשותו. החזקת סכום זה בידי הבעל יכולה להיות גם לצמיתות ככל שהמניות לא ימכרו לעולם." (ראו: עמ' 9 חוות דעת המומחה). (ההדגשות בקו – הוספו). תשובה זו ונימוקה מקובלים עליי.

על כן וממכלול הנסיבות בעניין הצדדים ואיזון המשאבים ביניהם, אין בידי לקבל טענותיו של התובע כי עליו לשלם לתובעת את השווי נטו והיתרה תוחזק על ידו עד למועד מכירת המניות בפועל.

הסכמת התובעת כי תשלם בעתיד את המס במקרה של מכירת המניות, בכפוף להצגת אישור עם סכום סופי מטעם רשות המיסים בגין שווי המס שעליה לשלם בפועל בהתייחס למועד עד מועד הקרע מהווה איזון נכון וראוי בין האינטרסים של הצדדים וטענותיהם. מחד התשלום שחל על התובעת ישולם במלואו על ידה ומנגד הצדדים לא יגררו להתנהלות סבוכה של תביעות וקיצוזים לאור שינוי גובה המס במכירה העתידית. טענה זו של התובעת תביא לכך שבין הצדדים תהיה התחשבות אחת ויחידה בעתיד בהתבסס על עסקת מכר שכבר בוצעה ועל דרישת רשות המיסים לתשלום סכום מוגדר ולא סכום רעיוני כפי שהינו היום.

על כן אני מקבלת את טענת התובעת ומורה כי הנתבע ישלם לתובעת את שווי המניות ברוטו. אם וכאשר הנתבע ימכור את מניותיו בעתיד, התובעת תשלם שווי המס (עד למועד הקרע) בכפוף להצגת אישור מטעם רשות המיסים עם הסכום הסופי שעל התובעת לשלם בפועל.

פסק הדין קובע קטגורית: גם אם נקבע חיוב מותנה דחוי במס. שווי הנכס לצרכי איזון יחושב ברוטו,

אך במקרה של מכירת מניות ותשלום מס בעתיד – תשלם בת הזוג את סכום המס בגין חלקה במניות

עד למועד הקרע, בכפוף "להצגת אישור מטעם רשות המיסים עם הסכום הסופי שעל התובעת לשלם

בפועל"

# מדינת ישראל

## בתי הדין הרבניים

בפסק דין בתיק 890096/7 (שניתן בהרכב אחר של ביה"ד הגדול, בו השתתף אחד הח"מ) קבענו:

במסגרת פסק הדין נשוא הערעור, בית הדין חילק את שווי העסק של המערער (פיצריית) במסגרת איזון משאבים, לפי שוויו לפני תשלום מס חברות (1,000,000 ₪), שעומד על 35% מהשווי. נימוקו של בית הדין הוא שמאחר והתשלום של המס הוא רק כאשר מוכרים את העסק, ואילו המערער לא מכר ואף לא חשב למכור אותו, הרי שאין סיבה להתחשב במס שלא ישולם לעולם.

כנגד קביעה זו של בית הדין טוען המערער, שהעובדה שהמערער החליט לא למכור את העסק במועד הקרע זו החלטה שלו, והוא נושא באחריותה. לטענתו, אילו היו בני הזוג חולקים את העסק על ידי מכירתו לגורם שלישי היה עליהם לשלם את המס, ורק את היתרה היו מחלקים ביניהם, ולכן לטענתו שוויו האמתי של העסק במועד הקרע הוא השווי שאפשר לקבל עבורו בפועל, שוויו לאחר ניכוי המס, ורק את השווי הזה יש לאזן.

לאחר העיון, ולאחר שמיעת דברי הצדדים בשאלה עקרונית זו אנו מקבלים את הערעור גם בנקודה זו, ושווי העסק לאיזון יהיה שוויו לאחר ניכוי מס חברות משווי לפי הערכת שמאי. כך מקובל בכל איזון משאבים וכך ראוי להיות. איזון המשאבים מתייחס למה שנצבר על ידי בני הזוג במהלך הנישואין ועד מועד הקרע. העסק שהוקם משווי אפס והגיע לשווי העדכני במועד הקרע, הוא כמו כל הכנסה אחרת החייבת במס. העובדה שהמס לא משולם עם צבירת ההון העסקי אלא על ידי מימושו (עם מכירתו) היא רק זמן פירעון המס, ולא התלייתו של התשלום בעתיד, ולכן, מה שצברו בני הזוג הוא שווי העסק בניכוי המס שבו הוא מחויב. העובדה שגורם חיצוני מוכן לשלם עליו 1,000,000 ₪ הינה בגלל שהוא לא יחויב במס רק על השבחתו מכאן ואילך. אילו את המס על השבחה מהעבר היה צריך לשלם הקונה, הרי ששווי של העסק היה 1,000,000 ₪ פחות המס שהיה עליו לשלם. העובדה שכיום, כמה שנים אחר כך העסק קרס ושווי כיום הוא הרבה פחות משווי אז, מוכיחה שלהמשיך בתפעולו של העסק ולא למכור אותו, היא החלטתו של המערער בלבד והוא נושא באחריותה, ולכן שוויו של העסק במועד הקרע הוא השווי כפי שהוא עומד למכירה, וממילא, השווי לאיזון הוא לאחר ניכוי המס.

חובתנו להבהיר שבהחלטה זו נפלה טעות, והמס עליו היה מדובר היה מס רווחי הון ולא מס חברות. ולקמן נבאר, האם החלטה זו הייתה נכונה.

לפני שנמשיך בביאור הדברים חובתנו לבאר המיסים המשולמים באירועי מס שונים, ומה משמעותם לעניין אופן איזון המשאבים.

שיטת מיסוי החברות הנוהגת בישראל הנה שיטת המיסוי הדו שלבית – בשלב הראשון, מחויבת החברה במס חברות ששיעורו הרגיל כיום עומד על 23% (סעיף 126א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש].

בדומה למס החל על יחידים (עצמאים ושכירים), גם חברות בערבון מוגבל (בע"מ) חייבות בתשלום מס. המס החל על חברות מכונה מס חברות. כל חברה בע"מ חייבת בתשלום מס יחסי המוטל עליה בהתאם לרווחיה, את המס החברה משלמת על הרווח השנתי בהתאם למאזן המוגש אחת לשנה לרשות המיסים. אולם, היא משלמת מקדמות במהלך השנה אחת לחודש כמו כל בעל עסק. מעבר למס החברות יש מיסים נוספים המוטלים על חברות בע"מ, למשל מס דיבידנדים.

מס החברות הנ"ל מוטל על הרווח הנקי של החברה, כלומר על הרווח שנותר לאחר ניכוי ההוצאות השונות לפעילות השוטפת של החברה. לדוגמה, אם הכנסות חברה כלשהי



# מדינת ישראל

## בתי הדין הרבניים

בשנת המס האחרונה עמדו על מיליון ₪, וסך הוצאות התפעול, המימון, האחזקה, ההנהלה והוצאות שוטפות נוספות הגיע למיליון ₪, הרי לאחר ניכוי ההוצאות לא נותרו בידי החברה רווחים ולכן היא אינה חייבת במס. אם סך ההוצאות של אותה חברה עמד על 800,000 ₪, יחול עליה מס בשיעור הקבוע בחוק רק על הרווח הנקי, כלומר 23% על 200,000 ₪.

**בשלב השני**, במצב שבו החברה מחלקת דיבידנד, הדיבידנד מחולק כאשר לחברה יש רווחים, והוא האמצעי בה החברה משלמת לבעלי המניות את חלקם ברווחים אלו. הדיבידנד אינו מחולק אוטומטית אלא מחולק על פי החלטה המתקבלת ע"י מי שמוסמך לכך בחברה. כשיתקבל הדיבידנד מתרחש ארוע מס, המס מוטל על מקבל הדיבידנד ולא על המחלק. והוא ישולם על ידי בעלי המניות היחידים, מס דיבידנד ששיעוריו הרגילים כיום הם 25% עד 33% (סעיפים 125ב ו-121ב לפקודת מס הכנסה). ובישראל הוא חלק ממס הכנסה. מפני שההתייחסות לדיבידנד היא כהכנסה הונית.

מימוש הערך הכלכלי הגלום בשווי כל אחת מהחברות לבעליה - בעלי המניות, יכול להיעשות גם בדרך של מכירת מניות החברה ומימון רווח ההון הנוצר. מס רווח הון הוא מס ייעודי המוטל בגין מימוש נכסים שונים לאחר גידול הון, המבוסס על הפרש בין התמורה שהאדם קיבל על מכירת הנכס לבין המחיר שבו הנכס נרכש במקור. מס רווחי הון הוא מס המקובל ברוב המדינות בעולם, כולל ישראל. למעשה, רק בשנת 2003 הוטל המס על רווחי הון בארץ, ועד שנת 2012 שיעור המס עמד על 20%. בעקבות המלצת ועדת טרכטנברג הממשלה ה-32 החליטה להעלות את המס לשיעור של 25%, אך יש רווחי הון הממוסים ב-15% בלבד, וזאת על פי הקבוע בסעיף 91(ב)(3)(א) בפרק ח' בפקודת מס הכנסה

יש לציין שיש שתי סוגי חברות, ישנן חברות המייצרות הון בדרכים שונות וישנן חברות הנקראות חברות ארנק, חברות שאינם מייצרות במסגרת פעילותם דברים חדשים, אלא משמשות כמגרש חניה להונו של בעל החברה. בשתי סוגי החברות תשלום המס הוא דו שלבי,

כאמור שלב המיסוי הראשון, הכולל ניכוי מס החברות, מס המשתלם באופן שוטף מידי שנה בשנה ובפועל אף מידי חודש בחודשו. השלב השני הוא המס החל על דיבידנדים או רווח ההון החל על מכירת מניות התאגיד. לא בכל חברה יכולים לקרות אירועי המס הנזכרים, חלוקת דיבידנדים עשויה להיות בכל חברה, ובעת חלוקת הדיבידנדים, המשמשים כצורה של תשלום שכר, חל אירוע מס. לעומת זאת מס רווחי הון חל, רק כשישנה מכירת החברה או מנייתיה, אירוע שלא תמיד יכול לחול ולפעמים אינו יכול לחול לעולם.

לאור האמור מס חברות שהוא כעין מס הכנסה של החברה והוא חוב המוטל על הרווחים, אמור להתאזן במסגרת איזון המשאבים, שהרי רווחי החברה הינם ההכנסות בהפחתת המס המוטל על ההכנסות, ולחילופין כמו שלאשה יש זכות לאיזון כמה שצברה החברה, ערכה עלה או נצברו בה

# מדינת ישראל

## בתי הדין הרבניים

זכויות הוא הדין שהיא חייבת לשאת גם במחצית החובות, שהם מס החברות שאינם הונו האישי של הבעל. לעומת זאת המס על דיבדנד, יורד גם הוא מההכנסות האישיות של הבעל. אם הבעל קיבל דיבדנדים במשך השנים והם אמורים להתאזן, גם תשלום המס עליהם שכאמור הוא מס הכנסה אמור להתאזן ולהשתלם ע"י שני הצדדים. עם זאת לאחר מועד הקרע במקרה שהבעל מקבל דיבדנד מן החברה (השייכת לו), שהוא למעשה תשלום שכר, מס הדיבדנד/ מס הכנסה, צריך להשתלם על ידו. ואף אם הוא לוקח את הדיבדנד לצורך תשלומי איזון. וכמו כל עובד המקבל שכר וחייב לשלם מס, תשלום המס אינו נוגע לצד השני ועל המקבלו בלבד לממנו במס דיבדנד. זוהי משמעות פסק דינו של השופט מזוז בבע"מ 4660/16.

כאמור המס הנוסף שאותו חייב לשלם כל בעל הון, הוא "מס רווחי הון", המוטל על כל הון שצבר אדם מכל מין וסוג כלשהו. מס רווחי הון בישראל מוטל במסגרת חלק ה' של פקודת מס הכנסה. המס מוטל על מימוש נכסים כגון פיקדון בבנק, ניירות ערך, חברה, מוניטין ועוד (המס המוטל על רווח הון במכירת נדל"ן בישראל קרוי מס שבח מקרקעין. כפי שהשם רומז – זהו מס המוטל על רווח הון, כלומר, על הסכום שאנחנו מרוויחים ממכירה של נכס כלשהו, וכאמור בישראל שיעור מס רווח הון הוא 25% מהרווח. את המס משלמים רק לאחר מכירה בפועל של הנכס.

זאת אומרת שאם ערכת של מניות, נייר ערך, חברה, נדל"ן עלה, אבל עדיין הבעלים לא מוכרים אותם, אין ארוע מס והבעלים לא נדרשים לשלם מס. בנוסף, המס מחושב לפי הרווח הריאלי – כלומר הוא מביא בחשבון בין השאר את עליית המדד. לדוגמא אם נרכשה מניה ב-1,000 שקלים, וכעבור שנה עלה ערכה ל-1,100 שקלים, בזמן שהמדד עלה ב-2.5% - רווח ההון לצורך המס לא יהיה 100 שקלים, אלא 75 שקלים. גובה המס יהיה 25% מסכום זה – קרוב ל-19 שקלים.

חישוב מס רווח הון בשוק ההון נעשה עם מימושו של רווח זה, כלומר עם מכירת נייר הערך, משיכת כספי הפיקדון, או קבלת ריבית מאיגרת חוב. המס נגבה באמצעות חבר הבורסה המחזיק את הניירות עבור הלקוח באופן אוטומטי עם ביצוע המכירה או קבלת הריבית.

אך אם לא תהיה מכירת הנכס, למשל חברה או נדל"ן, לא ישולם מס זה כלל. ולכן אם לאדם יש חברה אותה הקים, וערכה עלה באופן ניכר במשך שנים רבות. וכן אם יש לו נכס נדל"ן שערכו עלה, אפילו הדבר יהיה מוחזק על ידו עשרות שנים מס זה לא ישולם. ואף אם נלב"ע ויורשיו ירשו את העסק והחברה, לא נוצר אירוע מס, משכך מס זה לא ישולם. אכן אם לאחר שנים רבות הנכס ימכר, בעת המכירה ישולם המס על פי החישוב של עליית שווי הנכס במשך השנים

לפיכך חיוב תשלום מס רווחי הון הוא חיוב תאורטי ועתידי, המוטל עקרונית על כתפי בעל החברה או בעל הנדל"ן, אך הלה יכול להימנע מהתשלום אם ימשיך להחזיק הנכס בבעלותו.

כאמור, אירוע המס המחייב בתשלום מס רווחי הון הינו בעת מכירת החברה, חלק ניכר ממניות הבעלים בחברה, או מכירת נדל"ן. אין ספק שמכירה לצד ג' הינה אירוע מס ומחייבת תשלום המס



# מדינת ישראל

## בתי הדין הרבניים

הנזכר. במכירת חברה מכל סוג שהוא לצד ג' חל אירוע מס. כמו כן חברה שהוקמה בעת הנישואין הינה חלק מנכסי התא המשפחתי, והינה נכס בר איזון. ומשכך אם אוזנו הנכסים בדרך של "חלוקה בעין". מתקיים עקרון "רציפות המס". מכוח שיטה זו שותפים הצדדים לטוב ולרע בשני שלבי המיסוי החלים על חברות, בתחילה תשלום מס חברות ובאם החברה נמכרת לצד ג' תשלום מס רווחי הון. אכן אם מקים החברה אינו מעוניין למוכרה לצד ג' (וזהו בדרך כלל המצב המצוי), אופן האיזון יכול שיעשה בעין ויכול להיות ע"י תשלום מחצית שוויה לצד השני, ותלוי בנסיבות העניין וכפי המבואר לעיל. במקרה שכזה לכאורה אם נעשית חלוקה בעין בעל החברה מעביר זכויותיו לבן זוגו לשעבר. וכן איפכא אם האיזון יעשה באופן שבעל החברה ישלם שווי מחצית החברה לבן זוגו, הרי זה כאילו מכר בן הזוג למקים החברה, את חלקו בחברה. לפיכך על פניו היה מקום לומר שחלוקת הרכוש בעת הגירושין תהווה אירוע מס, שיחייב תשלום מס רווחי הון. אכן למעשה אין הדבר כן, מכוח החלטת מיסוי 7681/14 הקובעת שלא יהיה אירוע מס אגב גירושין בין בני זוג בעת איזון המשאבים ביניהם. ונסביר הדברים:

כפי שביארנו מס רווחי הון הוא על כל הון שנרכש, ובנדל"ן, מס רווחי הון נקרא מס שבח, שכאמור אירוע המס בו יחול בעת מכירת הנכס.

סעיף 4 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 קובע, כי העברת רכוש בין בני זוג או לילדיהם על פי פסק דין אגב גירושין, לא יראוה כמכירה או כפעולה באיגוד מקרקעין ולכן אין המדובר באירוע מס החייב במס שבח. ולפיכך, נוצר הסדר היוצר מנגנון של "דחיית מס":

"העברת זכויות בזכות במקרקעין או בזכות באיגוד מקרקעין, הנעשית על פי פסק דין שניתן אגב הליכי גירושין, לא יראוה כמכירה או כפעולה באיגוד לענין חוק זה, בין אם היא העברה בין בני הזוג ובין אם היא העברה מהם לילדיהם, ובמכירת הזכות במקרקעין או בפעולה באיגוד במקרקעין על ידי מי שהועברו לו הזכויות בזכות במקרקעין כאמור, יהיו שווי הרכישה של הזכות ויום רכישתה, לרבות לענין סעיף 7א, שווי הרכישה ויום הרכישה שהיו נקבעים לפי הוראות חוק זה או לפי הוראות הפקודה, לפי הענין, אילו נמכרה הזכות או נעשתה הפעולה על ידי מי שהעביר את הזכויות בה."

משמעות סעיף זה הינה, שאעפ"י שהעברת זכויות במקרקעין עם ואגב גירושין, מהווה מכירה והיה ראוי שיחול אירוע מס לעניין תשלום מס שבח. המחוקק קבע שהעברה זו לא תהווה אירוע מס. ואירוע המס יחול בעת שהמקבל ימכור את הנכס שהועבר לו עם הגירושין. במקרה כזה חישוב גובה מס השבח יתחיל בערך שהיה לו בעת שנרכשה הדירה ע"י בני הזוג או אחד מהם והשבח שהושבח עם הרכישה עד מועד מכירתו ע"י המקבל. (במקרה של מכירה שכזו, מס השבח שחל עד העברתה לבן הזוג המקבל, צריך לחול על שני הצדדים, ומס השבח שיחול ממועד ההעברה אגב גירושין עד מכירתה בפועל, אמור לחול על המקבל בלבד, ואכמ"ל בעניין זה).

לעומת זאת בפרק ה' לפקודת מס הכנסה העוסק, בין היתר, במיסוי רווחי הון בעת העברת מניות, לא ניתן למצוא הסדר דומה ביחס לנכסי הון אחרים דוגמת מניות בחברות. סעיף 88 לפקודת מס הכנסה מגדיר:

# מדינת ישראל

## בתי הדין הרבניים

"נכס" – "כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות..."  
"מכירה" – "לרבות חליפין, ויתור, הסבה, העברה, הענקה, מתנה, פדיון, וכן כל פעולה או אירוע אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך כל שהיא מרשותו של אדם, והכל בין במישרין ובין בעקיפין, אך למעט הורשה".

מן האמור, ניתן להבין שהעברת זכויות בתאגידי שאינם איגודי מקרקעין, פרט להורשה ולרבות העברה אגב גירושין, מהווה אירוע מס. עם זאת בפועל, רשויות המס אימצו "מדיניות מקלה", שמצאה את ביטויה בהחלטת מיסוי 7681/14 מטעם החטיבה המקצועית של רשות המסים בישראל, הקובעת:

**העברת מניות החברה הפרטית בין בני הזוג לא תהווה מכירה כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה בכפוף להתקיימות כל התנאים הבאים:**  
1.1 העברת מניות החברה הפרטית בהסכם הגירושין תעשה במסגרת חלוקת הנכסים המשותפים, על פי פסק דין שניתן אגב הליכי גירושין.  
1.2 לצורך חישוב הרווח במכירה לראשונה של מניות החברה הפרטית המועברות המחיר המקורי ויום הרכישה יהא כפי שנקבע בידי בן הזוג המעביר טרם חלוקת הנכסים המשותפים בהסכם הגירושין.  
1.3 בן הזוג המקבל הצהיר כי הוא מסכים שהעברת המניות של החברה הפרטית בין בני הזוג לא תהווה מכירה כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה והמחיר המקורי ויום הרכישה של מניות החברה הפרטית המועברות יהא כאמור בסעיף 1.2.

על פי החלטה זו, אומצה הקביעה שנקבעה בחוק מיסוי מקרקעין לגבי תשלום מס שבח, גם לעניין תשלום מס רווחי הון.

המשמעות המעשית היא, שהעברת מניות בחברה פרטית בין בני זוג עם הגירושין לא תהווה מכירה המקימה אירוע מס, עם זאת בחישוב מס רווחי הון בעת מכירה עתידית, המס יחושב על פי המחיר המקורי ויום הרכישה המקורי של הזכות (עיקרון רציפות המס), דהיינו שבעת מימוש השווי הכלכלי של התאגיד יחול מס רווחי הון בעת מכירת המניות, וזאת בין על רווחים שנצברו במהלך תקופת השיתוף, ובין רווחים שנצברו לאחר מכן. משכך, העברת מניות אגב גירושין, הייתה עשויה להיחשב כאירוע מס כבר בעת איזון המשאבים, אלא שהחלטת מיסוי 7681/14 קבעה שיש לדחות את אירוע המס לעת מכירת החברה בפועל, אם תגיע עת שכזאת. משמעות הדברים היא שהמס על הרווחים שנוצרו בחברה עד מועד איזון, יהיו מוטלים על שני בני הזוג שווה בשווה. אלא שאירוע המס על רווחים אלו יחול בפועל רק לכשתימכר החברה אם תימכר. למעשה לולי החלטה זו, עם העברת מחצית המניות לבן הזוג אגב גירושין היה קורה אירוע מס. ולכאורה אף באיזון בתשלום מחצית השווי של בעל החברה למשנהו הוא קונה את מחציתו בחברה, אלא שעל פי תקנה זו, נדחה אירוע המס. למועד מכירה. ומעתה לחברה ששוויה סכום מסוים יש צל של חוב- מס רווחי הון שישולם ע"י בעליה, למעשה שני בעלים אחד בפועל והשני שיש לו זכות על מחצית הבעלות, לעת המכירה.

מעתה יש לנו לעמוד על אופן איזון המשאבים בחברות שונות, האם יהיה לפי ערכי ברוטו או שמא על פי ערכי נטו (בניכוי מיסים שיחולו בעת מימוש השווי הכלכלי של החברה). איזון המשאבים בין בני הזוג מצריך שיהיה צדק כלכלי וצדק חלוקתי בין בני הזוג. ומחייב להימנע קיפוח זכויות כל אחד

# מדינת ישראל

## בתי הדין הרבניים

מיחידי הצדדים בכל הקשור לסוגיית המס, החל כאמור "בשלב השני" בעת מיסוי ערך שנצבר בחברה במהלך תקופת השיתוף.

מעתה, אם נפחית משווי הנכס אותו מקבל בן הזוג, את המס הצפוי בעת מכירתו כבר בשלב איזון המשאבים, מבלי שבן הזוג שנתר עם המניות מעביר את תשלום המס דה פקטו ש"ניכה במקור" לפקיד השומה כשהלה מותיר מס זה בידיו. "ניכוי זה", יכול להישאר בידי אותו בן זוג לתקופה ארוכה שבמהלכה ינהג בו מנהג בעלים ואף לצמיתות. כך שהלכה למעשה הוא לא שילם ולא ישלם כל תשלום לרשויות המס בגין אותו אירוע. פועל יוצא של האמור, הוא כי בעת איזון המשאבים רק אחד מבני הזוג יישא בנטל המס. נסיף ונאמר סכום המס, הינו סכום השייך למעשה לבן הזוג שקיבל ערך מחצית החברה בחסר, והוא רשאי לקבל את כל הרווחים הכלכליים על אותו סכום עד למועד אירוע המס בפועל. הגע עצמך שווי המס עומד על סך של הרבה למעלה מ-1,000,000 ₪ במקרה שלפנינו, סכום שכזה עשוי להפיק רווחים כלכליים לא מועטים למחזיק בו. ומדוע תימנע זכות הפקת הרווחים בין לתקופה קצרה וק"ו לתקופה ארוכה של שנים וק"ו בן בנו של ק"ו, אם לא יארע אירוע מס כלל. כשבפועל באותה עת מי שנשאר בעל החברה ממשיך לאכול פירות ולהפיק רווחים ממלוא חלקו וכן גם מחלק חברו, ש"מעוכב" בידו, עד שיארע אירוע מס, אם יארע.

**מאידך גיסא** במקרה שבו ככל שאכן תהיה מכירה עתידית של המניות או חלוקת דיבידנד מרווחים שנצברו במהלך תקופת השיתוף, רק בן הזוג שנתר עם המניות הוא זה אשר יישא במלוא העול הכלכלי הנובע מתשלום המס. וחייבים להבטיח שלא הוא לבדו ישא בתשלום המס בגין מחצית, שהמס שהוטל עליה היה בגין רווחי ההון של מי שקיבל בפועל רווחי הון אלו.

דילמה זו וצורת ההתנהלות לפותרה הועלתה על ידינו בפסק דינו הראשון בתיק זה, שם כתבנו והבהרנו הדברים בצורה אחרת, ונדגים הדברים במקרה דומה, של מוכר בית הבנוי על קרקע של מנהל מקרקעי ישראל, במכירה שכזו השמאות קובעת את שווי הנכס, (שנקבע בדרך כלל לפי מצבו, סביבתו וההיצע וביקוש לנכס בזמן ובמקום) והוא הסכום שישלם הקונה. עם זאת המוכר לא יקבל בפועל את כל הסכום, מפני שמסכום זה יש לשלם תחילה דמי הסכמה למנהל, שללא תשלום זה לא יהיה ניתן להשלים את עיסקת המכר. משכך בפועל שווי הבית למוכר הינו שווי השמאות בהפחתת דמי ההסכמה, וכשנעשה איזון משאבים, האיזון ייערך רק בסכום שישאר בפועל ביד הקונה.

ומינה לנידון דידן, למעשה שאלה זו העומדת לפנינו נוגעת לצורת השמאות של הנכס, שהרי סכום השמאות אינו שווה והינו תלוי עסקה, ובמילים אחרות אינו דומה שווי הנכס כשהוא נמכר כשחיובי מס עתידיים כבר שולמו, לבין מצב בו לוקח הקונה על עצמו את חיובי המס העתידיים, ואין ספק כי הקונה ייקח עובדות אלו בחשבון כבואו לקצוב את המחיר אותו הינו מוכן לשלם עבור הנכס. (דהיינו שאם יקח בעל החברה על עצמו תשלום מס רווחי הון לכשיגיע אם יגיע, אין לחייבו לשלם לבן זוגו מלוא ערך השמאות).

אכן נעשתה שמאות הקובעת שווי החברה, אולם שמאות זו מבוססת על כך שמדובר בנכס נקי ממס ואם ימכור הקונה את הנכס ישלם רק על ההשבחה שתעשה מכאן ואילך, ולא על השבחת עבר.

# מדינת ישראל

## בתי הדין הרבניים

יחד עם זאת מהיכתי תיתי לקזז את מלוא סכום המס שכן מי אמר שהחברה תימכר כלל, וישולם מס וכפי שביארנו.

נוסיף, כי נדון זה יש לו השלכה כאמור לעיל, גם להעברת מחצית דירה אגב גירושין, שהוא דבר המצוי בכל יום בבית הדין, ולכאורה גם כאן יש לדון בערך הנכס שהרי השמאות קובעת את שווי הנכס אך אינה משקפת את תשלומי המס שיצטרכו לשלם הצדדים אילו מכרו את הנכס לצד ג', ומהו הסכום הפנוי שישאר בידם, ויתחלק בפועל ביניהם. וכשאחד הצדדים לוקח על עצמו את הדירה כולל המיסוי הנדחה הרי היה מקום לתת לזה משקל באזון ביניהם.

אמנם על דרך כלל אין בכך נפקותא שהרי הצד המוכר לא היה משלם מס בכל מקרה מאחר ויש לו ברוב המקרים פטור על דירה יחידה, וגם הקונה לא יצטרך לשלם בסופו של יום, ובכל מקרה מאחר ומתקיימת בדרך כלל התמחרות הרי שיכול הצד הקונה להימנע מלקנות את הנכס, אמנם במקרה שלפנינו בו מבחינה מסוימת אנו חורגים מגדרנו ומחייבים את המערער- הבעל- בעל החברה, בקניית הנכס, הרי שאין זה מהראוי לכופו בקניית הנכס על פי השמאות הגבוהה.

ונציין גם כי ניתן עקרונית לילך גם בדרך אחרת והיא העברת מניות החברה בעין לאישה, במסגרת האיזון, שלא היה מחייב ארוע מס, מכיוון שהוא נעשה אגב גירושין. ומכירתם חזרה לאיש דבר שהיה מוביל לארוע מס, ומסלק גם את הטענה בדבר תשלום מיסים נדחה. אפשרות זו נותנת אפשרות אחרת לשום את התשלום-היינו כמה הייתה מוכנה המוכרת (האישה) להפחית מהשמאות כדי לקבל תמורה הפטורה ממס. נוסף ונאמר, הרי על פי חוק יחסי ממון רשאי מי שצבר נכסים לערוך איזון בעין, אלא שכאמור לעיל, אין אנו עושים כן בחברה משפחתית, מפני הנזק שיהיה לחברה או למקבל המניות בעין. עם זאת אין אנו רשאים לחייב את מי שמחויב באיזון לשלם השווי המלא, שהרי יטען אילו הייתי עושה האיזון בעין, השווי הרלוונטי של מחצית חלקי, היה פחות, ומדוע אשלם מממוני שווי שאין באפשרותי לקבל במכירה בעין של החברה.

ובדרך אחרת, הרי הבעל יכול לטעון, מכיוון שהחברה היא חברה מצליחה אין לי עניין למכור חלקי בחברה ולשלם מס, אדרבא אני מעוניין להמשיך להחזיק במניות, לנהל החברה, ומשכך הצפי ששווי החברה וממילא חלקי יעלה, אלא שעל פי חוק במסגרת איזון המשאבים עלי להעביר מחצית מזכויותי בחברה לאשה, על פי חוק זכותי להעביר לה המניות בעין, דא עקא מכיוון שהחברה היא חברה משפחתית העברת מניות בעין אינה ראויה מהטעמים שנוכרו בפסק דינו הנזכר של השופט רובינשטיין, משכך אני יכול להעביר מחצית מזכויותי לאשה בעין, תרצה תחזיק בהם, תרצה תמכרם לצד ג', אם תמצא מי שיקנה, ואם לא אני אאלץ לקנות את חלקה ממנה כדי למנוע ממנה נזקים מחד גיסא, וכדי שאוכל להמשיך להחזיק בחברה ולהמשיך לפתחה ללא חשש נזק. מעתה אין אני צריך למכור חלקה בחברה או לשלם לה מכספה, אני אעביר חלקי לאשה ובעל כרחי אאלץ לקנות ממנה את מה שקיבלה, עם זאת מכירת חלקה בחזרה אלי תצריך ארוע מס, אך חיוב מס זה מוטל על האשה,

# מדינת ישראל

## בתי הדין הרבניים

דהיא רוצה למכור מה שאתן בעין, ומשכך יש לקבוע שהשווי שתקבל עבור חלקה הינו שווי מחצית חלקי בחברה, בהפחתת גובה המס, שתצטרך האשה לשלם במכירתה לי.

אמנם לאידך גיסא, גם האשה יכולה לטעון, אם הבעל היה מעביר לי זכויותי בעין, ולא היה חשש שהחזקתי במניות, תגרום נזק לחברה, או שיהיה בכוחו לפגוע בחלקי, הייתי מעוניינת להחזיק במניות שאקבל, שהרי הם מניות של חברה מצליחה, שיש צפי הגיוני שערכם ושווי החברה יעלה. דא עקא במציאות שנוצרה ומהחששות לנזקים כאמור בפסה"ד הנזכר, אני נאלצת למכור חלקי כדי שלא אנזק או כדי שהחברה לא תינזק, ומדוע שאני לבד אשא בתשלום המס הנזכר, כשאני נאלצת בעל כרחי למכרה, למרות שבנסיבות אובייקטיביות לא הייתי מוכרת. ומדוע שהבעל לא ישתתף בארוע המס שאני נאלצת לשלמו. מכאן מתבקש כי במקרה זה שלפנינו היה מקום להוריד מדמי הרכישה אחוז מסוים של שווי המס.

אך גם על דבר זה יוכל הבעל לטעון, אני אדם ישר, לא יקרה לך שום נזק אם תמשיכי להחזיק במניות, ולא יהיה ארוע מס. אמנם הפסיקה חוששת לנזקים שיכולים להיגרם לך, ומחייבת אותי שלא לערוך חלוקה בעין. אך מהיכתי תיתי שיחייבו אותי לשלם מממוני וגם להטיל עלי חיובי מס של מחצית חלקי בחברה, שנעשה בעל כרחי. כשמלבד זאת אם בעתיד אמכור את החלק השייך לי אצטרך לשלם את המסים עבור חלקי, ומדוע שאשא במסים על חלקך, כאשר בארוע עתידי אם יקרה, אני לבדי אשא במס.

נוסיף ונאמר שאחוז זה של המס אף שהוא קבוע, הרי בעת מכירת חברה, כשהגיע מועד תשלום מס רווחי הון, בעלי החברה רשאים לקזז מסכומי המס, הוצאות שונות שהיו להם במשך השנים ובכך להפחית שיעור המס. שווי החברה בהפחתת שווי המס האמור להשתלם בפועל, זהו על פניו הסכום שצברו הצדדים ואותו יש לאזן. לאור האמור יש לקבל תחילה חוות דעת אקטוארית, מה היה גובה או אחוז המס, שהיה אמור להשתלם בפועל בעת מכירה שכזו. ולקבוע שסכום זה הוא הסכום הודאי לאיזון. לפיכך יש למנות אקטואר שיקבע מהו גובה המס שישולם בין אם האיש ימכור את חלקו ובין אם האשה תמכור את המניות שתקבל בעין, שיעור מס זה אמור היה להיות מופחת משווי החברה וזה הסכום שמוטל על הבעל להעביר לאשה כאיזון משאבים.

מאידך גיסא בקביעת האחוז להפחתה, יש מקום לדון בכל מקרה בנסיבותיו, ובמקרה זה אכן קבע בית הדין האזורי כי הסיכוי שהחברה תימכר אינו גדול, משכך כנראה בפועל, מס לא ישולם ולכן שווי החברה היא כפי השמאות. ולכתחילה שני הצדדים היו מעדיפים להחזיק כל אחד במניותיו בחברה. אמנם מכיוון שדבר זה לא ראוי שיעשה, שמניות החברה המשפחתית יהיו בחלקם בבעלות האשה אחרי הגירושין, היה מקום לומר שיש להפחית כפשרה את אחוז שיעור המס שיופחת מחלק האשה. ומשכך היה נראה לאמור את ההפחתה בסך מחצית מהמיסוי התאורטי שאולי ישלם האיש בעתיד.

בסופו של פסק הדין הנזכר כתבנו: אך למעשה נראה להכריע, שלמרות כל הספיקות, למעשה אין מקום להטיל על הבעל להשתתף בתשלום המיסים, ונסביר הדברים, החברה שייכת לבעל ואין לאשה

# מדינת ישראל

## בתי הדין הרבניים

זכויות בגוף החברה. למרות זאת חוק יחסי ממון מחייב את הבעל לתת מחצית הזכויות שצבר, למרות שלולי החוק ומרצונו לא היה נותן. מעתה מכיוון שהמוחזק בפועל בנכסים הוא הבעל, והמוציאה מידו כפי קביעת המחוקק היא האשה. ניזול בתר הכלל הידוע והפשוט שהמוציא מחברו עליו הראיה, והבעל יוכל לאמר לאשה, אני חייב לערוך איזון ברכוש שצברתי, המחוקק קבע שהאיזון יהיה או בעין או בשוה כסף, משכך אני חפץ לתת המניות בעין תרצי תמכרי לצד ג' תרצי אני מוכרח לקנותם כפי הפסיקה הנזכרת. עם זאת אין את יכולה להוציא ממני סכום שהוא מעבר לשווין הרלוונטי של המניות, שמכירתן לי תגורר ארוע מס, משכך אין אפשרות לחייבני לשלם שוויה במזומן כפי השמאות אלא רק אחרי קיזוז סכום המס שיהיה נצרך לשלם במכירה שאת מוכרת לי.

כאמור דברים אלו נכתבו בפסק דיננו בתיק 1325589/1, הטיפול בפועל הועבר לביה"ד האזורי, ששקל הדברים שנית ובסופו של דבר קבע בניגוד לסברתנו האמורה, ביה"ד האזורי ערך כעין פשרה וקבע שמכיוון שיכול להיות שתשלום כל סכום המס יוטל עליו, אכן, יש זכות לבעל החברה לעכב את דמי המס, ושלא להעבירם לאשה, אך ביה"ד הגביל זאת למשך מספר שנים, שלאחריהם, אם לא ארע ארוע מס, יועברו הכספים לאשה. ביה"ד הפנה את פסק דינו לעיונינו והתייחסותנו. מכיוון שסמוך למתן ההחלטה הוגש ערעור נוסף של הבעל, עיכבנו מתן התייחסותנו וחוות דעתנו, עד לפסיקה בערעור.

והנה כפי שהתחבטנו בפסקי הדין שכתבנו ובפרט בפסק הדין הראשון, לגבי מעמדם של כספי המס, והכרענו שם, שמכיוון שהמוציא מחברו עליו הראיה, אין אפשרות להוציא מיד הבעל את מלוא שווי החברה, מכיוון שהוא זקוק לסכום המס שאותו ישלם בעת מכירת החברה, ואם סכום זה לא יהיה בידו, יקשה עליו לגבותו מן האשה, כדי לשלם את החובות שהיא הייתה אמורה לשלם בגין מכירת החלק שקיבלה.

אכן אחר עיון נוסף נראה לומר, שאין הדברים כן, ואדרבה הבעל הוא זה המוציא (או יותר נכון מעכב ממונה). על פי חוק איזון משאבים כל מה שנצבר בתקופת הנישואין, יאוזן, בין בעין ובין בשוה כסף, כפי שביארנו במקומות רבים, סעיף 6 לחוק קובע שתחילה יקוזזו מן הסכומים שצבר כל אחד, החובות המוטלים עליו. הדברים אמורים תחילה על סכומים שנצברו עתה, וחובות שאמורים להיפרע עתה או אפילו לאחר זמן, אך הכוונה לחובות שודאי אמורים להיפרע, משכך הסכום לאיזון הוא הסכום שנצבר אחרי שיקוזזו ממנו כל החובות, בין העכשויים בין שלאחר זמן, ומכיוון שהם רשומים ומוטלים עליו, הרי זה לא הוץ שנצבר, ולכן אין לאזנו. אכן גם באיזון משאבים, לא כל האיזון נעשה מיידית, בעת מועד הקרע שהרי לא כל הזכויות נגמלות באותה עת ורבות מהם נגמלות לאחר זמן ולפעמים זמן רב מאוד, כגון זכויות פנסיה, קופות גמל, קרנות השתלמות וכו'. והנה ברוב ככל הדו"חות האקטואריים, מוצעות שתי דרכים לאיזון, אחת מיידית ע"י עריכת היוון זכויות עתידיות. והדרך השניה ע"י איזון כל זכות וזכות, בזמן הגמלה. איזון בדרך זו היא הדרך הפשוטה וברירת המחדל, כשאין הסכמה אחרת (אלא אם תחליט רשות שיפוטית בנימוקים שירשמו לערוך היוון).



# מדינת ישראל

## בתי הדין הרבניים

והנה באיזון משאבים נדחה, האיזון בכל זכות נעשה בעת הגמלה, וזה ברור שבכל זכות לעת הגמלה, אם מוטל על מקבל הזכות לשלם חובות בעת הגמל הזכות, על שני הצדדים לאזן ההשתתפות בזכות ובחוב. כגון תשלום מס המוטל בעת הגמל הזכויות במכירת מניות בתשלומי פנסיה וכן בשאר זכויות. במקרים אלו כמו שאיזון הזכויות יהיה נדחה, כך גם איזון החובות. נוסף עוד בבני זוג שצברו חובות והחובות מוטלים על שניהם, אם מועד תשלום החובות יהיה נדחה, גם איזון החובות יהיה נדחה. והנה לפני שחוקק החוק לחלוקה פנסיונית. מי שהיה זכאי לזכויות היה מקבלם, משלם החובות בגין קבלתם ואת מחצית היתרה היה מעביר לבן זוגו. אחרי חקיקת החוק לחלוקה פנסיונית כל אחד מבני הזוג מקבל את זכויותיו באופן ישיר ומשלם החובות המוטלים עליו בעצמו. גם אחרי חקיקת חוק זה, לא כל הרכיבים והזכויות נכללים בחוק. עובדים שזכאים למשל לקבל מניות או אופציות במקום עבודתם אינם רשאים להעביר זכויות אלו ולרושםם ע"ש בני הזוג. ולכן כשמגיע הזמן למימוש זכויות אלו, המניות או האופציות נרכשות ונמכרות, המס שהוא חוב על זכויות אלו משולם באותה עת (וכפי שקובע החוק שהמס ישולם בעת מימושן), והיתרה מאוזנת.

ומעתה נראה שגם נידון דידן דומה לאמור לעיל. אדם שבנה חברה, רכש מניות או קנה נדל"ן, אחרי הנישואין, נכס זה הוא בר איזון. ובן זוגו זכאי למחצית הנכס. משורת הדין הנכס יאוזן לעת הפירוד בין בעין בין באמצעות העברת מחצית שוויו. שווי הנכס הוא מחיר השוק של הנכס, המחיר שהקונה ישלם עבורו. לעת מכירה הקונה ישלם את ערכו של הנכס. אך על בעל הנכס לשלם לאוצר המדינה באותה עת, מס רווחי הון. וכמו שעליו לשלם מס הכנסה. וכמו בתשלום שכר, השכר הוא הסכום ברוטו, אלא שהמדינה הטילה עליו חוב למס הכנסה. עובדים עצמאיים מקבלים לידיהם את ההכנסה ברוטו ומשלמים למס הכנסה את חלקו. לעומתם שכירים מקבלים את ההכנסה נטו, מפני שהמעביד פורע את חובם למס הכנסה ומעביר להם רק את יתרת ההכנסה.

והנה בחלוקת חברה בעין, בעל החברה מעביר מחצית החברה לבן זוגו, כשהוא רוצה להעביר מחצית שוויו או כשהרשות השיפוטית מחייבת אותו להעביר מחצית שוויו נעשית למעשה מכירה רעיונית של החלק של בן זוגו אליו. והוא הדין אם הוא מוכר מחצית החברה לעלמא כדי לממן את איזון המשאבים. והנה במקרה השלישי ודאי חל אירוע מס, וחובה לשלם מס רווחי הון, ודאי שבן הזוג יקבל רק את יתרת התשלום בקיזוז המס. והנה בשתי המקרים הראשונים כשמעביר מחצית החברה בעין או משלם מחצית שוויה לבן הזוג. עקרונית על פי פקודת המס, היה אמור לקרוא אירוע מס, שהרי כפי שהבאנו לעיל, רק במקרקעין אירוע מס השבח היה אמור להידחות ולא בשאר נכסים. משכך על פי לשון החוק במקרה כזה היה אמור להשתלם מס רווחי הון, ולכן לרשויות המס היה מועבר המס ולבן הזוג הייתה נשארת היתרה. אמנם לאחר החלטת מיסוי 7681/14, נקבע שהעברת זכויות ממון אגב גירושין לא מהווה אירוע מס. והאירוע יחול, כשבן הזוג ימכור את חלקו. משכך תשלום החוב לרשויות המס המוטל על חלק זה, נדחה למועד אחר. ומעתה בן הזוג אמור לקבל הזכויות במחצית החברה או שווי הזכויות בערכם האמיתי, היינו הערך שקונה ישלם עבורם.

# מדינת ישראל

## בתי הדין הרבניים

מעשה תשלום מס רווחי הון על מחצית החברה הינו חוב עתידי שיצטרכו לשלמו במועד מאוחר, כשמחצית החברה (שהייתה אמורה ליפול בחלקה של האשה), תימכר לצד ג'. אם היא תימכר, ואם לא תימכר לא יגיע לעולם מועד פרעון החוב. מעשה מחצית החברה שקיבל בן הזוג או שווי מחצית החברה, הרי היא זכות קניינית גמורה, אלא שמוטלת עליה עננה של חיוב מס רווחי הון במועד עתידי שיגיע במוקדם או במאוחר במכירת חלק זה בחברה, אך יכול להיות שמועד זה לא יגיע לעולם. אך עכ"פ מחצית שווי החברה שהוא ערכה האובייקטיבי אמור להינתן לבן הזוג. שהרי הוא זכאי למחצית שווי רכוש שנצבר. ולעת עתה החברה היא רכוש שנצבר, ואין תשלום החוב של מס רווחי הון, חוב העומד לפרעון עכ"פ לעת עתה. ומעשה מהיכי תיתי למנוע ממנו לקבל ממנו.

על פי מש"כ מבואר ההיגיון בהחלטתו של השופט מזוז בתיק 4660/16 שהוזכרה לעיל שז"ל:

**ככל שיותיר המבקש את המניות בידו ויעביר למשיבה את שוויין מכיסו, הרי לפנינו מכר רעיוני מאת המשיבה למבקש, וככל שימכור את המניות לצד ג' על מנת להעביר לה את חלקה, הרי לפנינו מכר רעיוני של המשיבה לצד ג'. בשתי החלופות הללו לפנינו מכר רעיוני שעורכת המשיבה, ולפיכך עליה לשאת בחבות המס הכרוכה במכר המניות, ככל שישנה. על רקע זה, העמיד בית המשפט לענייני משפחה אפשרות למבקש להציג אישור מאת רשויות המס בדבר חבות במס, בין אישור תשלום מס בפועל במכר לצד ג', ובין אישור עקרוני בדבר חבות במס בגין העברת מניות המשיבה אל המבקש. אולם, על המבקש להבחין בין החבות במס הכרוכה בהעברת המניות מן המשיבה אליו, לבין החבות במס הכרוכה בהעמדת מימון ממקורותיו לצורך תשלום התמורה בגין מניות המשיבה. מס אחרון זה אינו מעניינה של המשיבה ולכן אין מקום שישליך על סכום התמורה בעד המניות**

דהיינו העברת הזכויות מבעל החברה לבן זוגו, הינה כעין מכירה, לפיכך אם מעשה זה מהווה אירוע מס, (ובאותה עת הדבר לא היה ברור, עמדת רשות המיסים בעניין זה הוגשה לביהמ"ש בתיק אחר בסוף אותה שנה 12/16), כשהבעל העביר חלקו לאשה, הוא העביר לה את כל חלקה המגיע לה על פי חוק, מחצית שווי החברה, אלא שאם ההעברה מהווה אירוע מס יש להעביר לרשויות המס את חלקן, מכיוון שהמס על חלק האשה היא זו שאמורה לשאת בו במועד אירוע מס. ומדויק יותר על הבעל להעביר לה חלקה ולרשויות המס, מס רווחי הון. מכיוון שהמצב המשפטי היה כנראה עמום נכתב שעליה לשאת בחבות המס הכרוכה במכר המניות ככל שישנה. (ואכן בפועל על פי החלטת רשות המיסים, לא הייתה חבות במס), אכן קבלת דיבנדנדים מהחברה היא הכנסה של המקבל, משכך המס המוטל עליהם הוא כמס הכנסה על כל שכר אחר, דבר המהווה את חובו האישי ועליו לשלמו ואין הוא יכול להטילו על האשה.

מעשה נהדר לנידון דידן, כאמור חלקה של האשה הוא מחצית החברה או שוויה, על חלק זה יש עננת חוב תשלום מס רווחי הון אם יהיה מס בעתיד. אך לעת עתה אין חוב, ואיך אפשר לגבות מהאשה ולהוריד מחלקה ספק חוב, שאם יחול איננו יודעים מתי יחול ואם יחול כלל. מאידך גיסא אם האשה תקבל את חלקה מחצית שוויה של החברה עתה, יש חשש כבד שלכשתגיע העת לתשלום מס רווחי הון, לא יהיה מהיכן לגבות סכום זה, שהרי ארוע מס זה של תשלום עבור מחצית החברה, חלקה של האשה הוא חוב המוטל עליה, אלא שלפי החלטת מיסוי 7681/14, נדחה תשלומה לעתיד לעת מכירה

# מדינת ישראל

## בתי הדין הרבניים

החברה לצד ג'. במקרים שכאלו דרך המלך היא הטלת עיקול, וכדאיתא בחו"מ ס' ע"ג היכא שיש חשש שלא יהיה מהיכן להיפרע. הטלת עיקול שיכולה להעשות באמצעות הערת אזהרה על נדל"ן השייך לאשה או שאמור להיות שלה במסגרת איזון המשאבים, כדוגמת בית הצדדים האמור לעבור לאשה בעת חלוקת הרכוש.

הן אמת, מצב זה, מצריך את הצדדים להיות כבולים זה לזה לאורך שנים, מצב שאינו רצוי לא הלכתית ולא משפטית. כידוע הפרוצדורה הנהוגה בעת איזון המשאבים הוא היפרדות גמורה, מצב שבו הצדדים "כבולים זה בזה" לנצח אינו דרך ראויה. כל אחד מהצדדים זקוק לוודאות כלכלית ויש לשאוף "לעקרון הפרידה הנקייה" כמקובל בדיני משפחה וכדאמרין בעלמא שבעינן כריתות. אכן לפעמים ההכרח לא יגונה, אין ספק שהיחסים בין הצדדים לא נכרתים כשיש להם ילדים משותפים, המצריכים שיתוף פעולה. מלבד זאת עד שחוקק החוק לחלוקה פנסיונית, חלוקת הרכוש בנוגע לזכויות עתידיות הייתה מצריכה קשר מידי חודש בחודשו להעברת מחצית הזכויות שנגמלו, אותם קיבל בן הזוג מידי חודש בחודשו. כמו כן גם כיום, לא ניתן לעשות היפרדות נקייה לגמרי, שהרי ישנם זכויות רבות בנות איזון, שלא ניתן להפעיל עליהם חוק זה.

נוסיף ונאמר אין אנו יכולים לקבל את עמדתו של ביה"ד האזורי בהחלטה המעורערת, (עמדה שאומצה ע"י ביהמ"ש למשפחה בתלה"מ 18-01-63643). ולקצוב תקופה המגבילה את העיקול. שהרי קציבת תקופה שכזו אינה צודקת, מכיוון שאם יתקיים ארוע מס, אפילו כעבור שנים רבות אין זה הגיוני שמקיים החברה ובעליה שהוצרך לערוך איזון באמצעות איזון בדמים, יצטרך לשאת על כתפו חוב לא לו, המוטל על האשה שקיבלה רעיונית את חלקו בחברה ועליה מוטל תשלום מס רווחי הון, לכשיגיע אם יגיע. לאור האמור שווי החברה הוא השווי אותו ישלם קונה בשוק החופשי, ועל הבעל להעביר לה חלקה תוך שמירת זכויותיו העתידיות בנסיבות העניין.

לפיכך דרך המלך הפשוטה יותר בנסיבות מקרה זה שבו האשה כנראה תרכוש את חלקו של הבעל בבית, היא הטלת עיקול בגובה המס על הדירה, כדי שאם חלקה של האשה בחברה ימכר ניתן יהיה לממש חוב המס המוטל על החלק שקיבלה באיזון המשאבים, לעת תשלום. למעשה התנהלות זו מקבילה לדרך השניה לאיזון משאבים שבה כל חוב וכל זכות מאוזנים בין הצדדים לעת הגמלן של הזכויות והחובות. ואף כאן האשה תקבל זכויותיה בעת הקרע, והיא תשלם החוב לכשיגיע, אם יגיע ומתי שיגיע. והנה בעלמא אם חוב שכזה היה חוב לא גבוה, שאדם מן הישוב מסוגל לפרעו, אין ספק שהיו מאזנים את הזכויות ולעת תשלום החובות כל אחד ישלם את חובו. אכן בנידון זה, במקרים שם רווחי ההון הוא ברף גבוה, שספק אם תוכל לפרעו אם לא ישורינו הכספים, יש לפעול כאמור.

עם זאת בכל דו"ח אקטוארי מוצגת הדרך הראשונה, שהיא היוון הזכויות והחובות עתה, וסיום האיזון בכל העניינים מבלי להשאיר ספיחי איזון לאחר זמן. ומשכך אף באיזון שווי החברה יש דרך נוספת שתאפשר הפרדות ואיזון המשאבים בצורה הוגנת, כבר עתה.

# מדינת ישראל

## בתי הדין הרבניים

האיזון הנזכר תלוי בשמאות שנוגעת לנסיבות כל מקרה, ונסיבות אלו מבוססות בין השאר על הסיכוי כי החברה תמכר בעתיד, ויערך תשלום חוב (מס רווחי הון) עם המכירה. על טווח הזמן עד למכירת החברה, על האפשרות כי תמכר בסכום פחות מזה שבו נרכשה, ועל הצורך של מימון הרכישה, ועוד נתונים לפי שיקול דעת בית הדין ובהתאם לכל מקרה. שמאות זו תקבע איזה ערך יופחת משווי מחצית החברה, המשקלל את הנתונים והסיכויים של התרחישים האמורים לקרוא בעתיד.

דוגמא להתייחסות שכזו מצינו במכות ג, א לגבי ערכו של שטר דחוי שטרם הגיע מועד פרעונו, ושם מבואר

**מעידין אנו באיש פלוני שהוא חייב לחבירו אלף זוז על מנת ליתנן לו מכאן ועד שלשים יום והוא אומר מכאן ועד עשר שנים אומדים כמה אדם רוצה ליתן ויהיו בידו אלף זוז בין נותנן מכאן ועד ל' יום בין נותנן מכאן ועד עשר שנים:**

ומבואר שחיוב עתידי של סכום מסוים אינו שווה לחיובו כעת, וכמה אפשרויות הפסד יש לנכס במשך השנים עיין שם. והדברים מצויים יום יום בדוחות אקטואריים שהסכום המהווך נמוך בהרבה מהסכומים האמורים להשתלם בהגיע עת מימוש הזכויות. אכן סוגיא זו מדברת במקרים שודאי יהיה חיוב תשלום בסופו של דבר, אך הספק הוא מתי יגיע עת החיוב, בעוד זמן קצר או במועד רחוק. אך יותר דומה לנידון שלנו. הוא מה ששנינו במשנה הקודמת שם

**מעידין אנו את איש פלוני שגירש את אשתו ולא נתן לה כתובתה, והלא בין היום ובין למחר סופו ליתן לה כתובתה - אומדין כמה אדם רוצה ליתן בכתובתה של זו, שאם נתאלמנה או נתגרשה ואם מתה יירשנה בעלה. גמ'. כיצד שמיין? אמר רב חסדא: בבעל;**

וברש"י שם

**אומדין כמה אדם רוצה ליתן בכתובה זו שהיא תלויה בספק שאם נתארמלה תגבנה היא ואם מתה יירשנה בעלה ושמיין ב"ד את זכות ספיקו ויתנו לו.**

וזה דומה לנידון דידן. שהאיש מתחייב לשלם כתובת האשה עם הגירושין או במוותו. שזה זמן הפרעון, אכן אם האשה תמות לפניו, לא יהיה תשלום כתובה. ולפי זה בכל איש ואשה נשואים שהבעל כתב לה כתובה, פרעון הכתובה לעולם לא יהיה בחיי הבעל או ללא גירושין, ולפיכך ספק אם חיוב זה ישולם אי פעם ואם ישולם אין אנו יכולים לדעת מתי יהיה מועד הפרעון בגירושין או במיתת הבעל. ולפיכך מי שהעיד על הבעל שגירש את אשתו, מחייב אותו לשלם הכתובה מיידית בעוד שבפועל לא גירשה ויכול להיות שלעולם לא ישלם, ואם כן הדבר יכול להיות אחרי שנים רבות והדבר תלוי בין במערכת היחסים שבין הצדדים, אם יגיעו לידי גירושין או לא, ומצד שני גילם ומצב בריאותם, המשליך על העובדה מי עלול למות לפני רעהו. וביה"ד ישומו איזה הפסד גרמו לבעל מי שחייבו אותו לשלם מה שלא חייב וכאמור ספק אם יחויב ומתי.

והוא הדין בנידון דידן לגבי תשלום המס שניטול או לא ניטול מחלק האשה, על מנת לשלם לכשיגיע ארוע מס, כשהספק הוא אם ישולם אי פעם ומתי. לפיכך יש לשום מהו סכום הכסף שיש להטיל על האשה המקבלת שווי מחצית החברה, כדי להיפטר מתשלום המס בעתיד, במקרה זה יש לשום, מה הסיכויים שהחברה תימכר ואם כן מתי, הדבר תלוי ברווחיות החברה, בסיכויים שבעל

# מדינת ישראל

## בתי הדין הרבניים

החברה ימכרנה ובמשתנים רבים נוספים. ויש לקבוע איזה סכום ישולם עתה מהאשה לבעל, כדי לפוטרה מתשלום מס עתידי, באופן שהבעל יקח על עצמו תשלום זה לכשיחול אם יחול. דבר זה ניתן לשומו ע"י מומחה וניתן לקובעו בפשרה בין הצדדים.

לאור האמור לעיל יש לקבוע שהדברים שנכתבו בעבר בתיק 890096/7 (החלטה מיום 16.4.20), הרכב שבו ישב אחד הח"מ, שהוזכר לעיל כדלהלן:

לאחר העיון, ולאחר שמיעת דברי הצדדים בשאלה עקרונית זו אנו מקבלים את הערעור גם בנקודה זו, ושווי העסק לאיזון יהיה שוויו לאחר ניכוי מס חברות משווי לפי הערכת שמאי. כך מקובל בכל איזון משאבים וכך ראוי להיות. איזון המשאבים מתייחס למה שנצבר על ידי בני הזוג במהלך הנישואין ועד מועד הקרע. העסק שהוקם משווי אפס והגיע לשווי העדכני במועד הקרע, הוא כמו כל הכנסה אחרת החייבת במס. העובדה שהמס לא משולם עם צבירת ההון העסקי אלא על ידי מימושו (עם מכירתו) היא רק זמן פירעון המס, ולא התליתו של התשלום בעתיד, ולכן, מה שצברו בני הזוג הוא שווי העסק בניכוי המס שבו הוא מחויב. העובדה שגורם חיצוני מוכן לשלם עליו 1,000,000 ₪ הינה בגלל שהוא לא יחויב במס רק על השבחתו מכאן ואילך. אילו את המס על השבחה מהעבר היה צריך לשלם הקונה, הרי ששווי של העסק היה 1,000,000 ₪ פחות המס שהיה עליו לשלם. העובדה שכיום, כמה שנים אחר כך העסק קרס ושווי כיום הוא הרבה פחות משווי אז, מוכיחה שלהמשיך בתפעולו של העסק ולא למכור אותו, היא החלטתו של המערער בלבד והוא נושא באחריותה, ולכן שווי של העסק במועד הקרע הוא השווי כפי שהוא עומד למכירה, וממילא, השווי לאיזון הוא לאחר ניכוי המס.

דברים אלו מוטעים ואינם נכונים. כפי שביארנו לעיל, המס עליו דובר שם היה מס רווחי הון ולא מס חברות. כפי שביארנו, שווי החברה הוא המחיר בו היא תיקנה ע"י צד ג', אלא שעם מכירתה יש חיוב תשלום המס. לפיכך במועד הקרע, היה על הבעל להעביר לאשה מחצית השווי שהוא חלקה, במקרה זה, היה על האשה לשלם מס רווחי הון עם מכירתה, מכיוון שבפועל העסק קרס ולא נמכר, לא חלה על חברה זו חובת תשלום מס רווחי הון, ואין מקום לקזז מחלקה דבר שלא שולם מעולם.

לאור האמור ביה"ד קובע כדלהלן:

- א. הערעור מתקבל בחלקו.
- ב. על הבעל לשלם לאשה עבור זכויותיה בחברה, סך 4,850,000 ₪.
- ג. לבעל זכות לדרוש הטלת עיקול על סך 1,605,000 ₪ שיוטל על הבית שישאר ביד האשה או על כל נכס אחר.
- ד. לחילופין ניתן לערוך היוון על הסכום אותו תשלם האשה לבעל, באופן שאם החברה תימכר בעתיד ויוטל על מכירה זו מס רווחי הון, הבעל הוא זה שישא בתשלום מס זה. סכום ההיוון יכול להקבע ע"י האקטואר או בהסכמה לפשרה בין הצדדים.

# מדינת ישראל

## בתי הדין הרבניים

- ה. לאחר שיקבע אופן האמור בסעיפים ג, ד, תערך התחשבות מסודרת, בניכוי מחצית חלק הבעל בדירה, ובענין דמי האיזון בהתאם לדו"ח האקטוארית, ובצוע פסה"ד האמור על מרכיביו, כולל הפקדה בנאמנות.
- ו. התיק מוחזר לביה"ד האזורי להשלמת הטיפול וסגירת כל העניינים בין הצדדים כולל סידור ג"פ.
- ז. אין צו להוצאות
- ח. פסק הדין מותר בפרסום בהשמטת שמות הצדדים.

הרב שלמה שפירא - דיין  
מצטרף למסקנת פסק הדין .  
הרב אברהם שינדלר – דיין  
עיינתי בנימוקי פסק הדין של עמיתי הרה"ג שלמה שפירא שליט"א והנני מצטרף למסקנתו.  
הרב מימון נהרי-דיין

ניתן ביום כ"ב באב התשפ"ד (26/08/2024).

הרב מימון נהרי

הרב אברהם שינדלר

הרב שלמה שפירא

העתק מתאים למקור  
בנימין שונם, המזכיר הראשי  
נחתם דיגיטלית ע"י הרב שלמה שפירא בתאריך 26/08/2024 06:56