

פרק 8 מיסוי שותפויות

נכתב ונערך על ידי גילת קרן, רו"ח וחוליאנה חמואל-פל (משפטנית)

תוכן עניינים

עמוד	
110	8.1 פס"ד שדות חברה להובלה.....
110	8.1.1 רקע.....
110	8.1.2 מיסוי שותפות - הגישה המעורבת.....
110	8.1.3 יישום הגישה המעורבת לצורכי מס במספר סוגיות.....
112	8.1.4 פירוק השותפות.....
112	8.1.5 ניהול ספרים.....
112	8.2 הכנסה חייבת מעסק של שותף מוגבל - כרווח הון.....
113	8.3 תשלום לשותף פורש כהוצאה פירותית - פס"ד בבלי.....
114	8.4 מהות מול מבנה משפטי - פס"ד סיני.....
	בהקשר זה ראה גם:
72	5.15 חילוט ערבות כהוצאה שוטפת בשותפות - פס"ד רייטר מרק.....
76	5.22 ניכוי תשלום למניעת תחרות - פס"ד בן שלום.....
19.9	נוהל וכללים לקביעת התרת זיכוי ממס בגין תרומה למוסד ציבורי על פי סעיף 46
353	לפקודת מס הכנסה.....

8. מיסוי שותפויות

8.1 פס"ד שדות חברה להובלה (מתוך חוזר מס הכנסה 14/2003)

8.1.1 רקע

במקרה הנדון בפסק הדין, נדרש בית המשפט להכריע בשאלה האם יש לראות בהעברתה של פעילות עסקית משותפת המורכבת משני שותפים, לחברה בבעלותם כ:

- א. מכירת כל נכס ונכס מנכסי השותפות (הגישה המצרפית).
 - ב. מכירה של נכס בודד - הוא ה"זכות בשותפות" (גישת היישות הנפרדת).
- בית המשפט פסק כי:

1. אין לגזור מהשאלה האם השותפות מהווה ישות משפטית מבחינת תורת המשפט (הדין הכללי) לבין מעמדה לצורכי מס. כלומר, השאלה "האם עסק השותפות הוא עסק נפרד או שמא הוא נחשב לעסקו של כל שותף ושותף?" אינה נגזרת מהדין הכללי. מעבר לכך, בית המשפט קבע כי מבחינת דיני המס יכול שתהיינה תשובות שונות לגבי עניינים שונים, ו"אין כל הכרח כי התשובה תהיה אחידה במסגרת מכלול דיני המס".
2. לעומת הוראת סעיף 63 לפקודה, קיימות בפקודת מס הכנסה הוראות אחרות הרואות בשותפות, במפורש או במשמע, כיחידה עסקית נפרדת.
3. הוראת סעיף 63 לפקודה מסדירה אך ורק את סוגיית מיסוי הכנסות השותפות. אשר על כן, אין ללמוד מסעיף 63 לגבי עניינים אחרים שאינם מיסוי הכנסות השותפות (לדוגמא - מכירת הזכות בשותפות). משמעות הדבר היא כי בעת מכירת זכות בשותפות על המוכר יחול מס רווחי הון, כאילו מכר מניה בחברה.

8.1.2 מיסוי שותפות - הגישה המעורבת

בפסק דינו של בית המשפט העליון אומצה הגישה המעורבת לעניין מיסוי שותפויות. היינו, לעניין פעילותה השוטפת של השותפות יחול סעיף 63 לפקודה (הגישה המצרפית), ואילו לעניין מכירת חלקו של כל שותף בשותפות יש לנהוג לפי גישת היישות הנפרדת.

8.1.3 יישום הגישה המעורבת לצורכי מס במספר סוגיות

1. העברת נכסים משותף לשותפות

שותף המעביר את הבעלות על נכס שברשותו לשותפות יחוייב במס בעת ההעברה, בהתאם להוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה. התמורה תקבע בהתאם לשווי השוק של הנכס ביום ההעברה.

2. העברת נכסים מהשותפות לשותף

העברת נכסים מהשותפות לשותף משמעותה מכירת הנכסים על ידי השותפות בדומה להעברת נכסים מחברה לבעלי מניותיה. על מכירה כזו יחולו הוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה. רווח ההון שנבע לשותפות בגין המכירה יחולק בין השותפים בהתאם לחלקם ברווחי השותפות.

3. עסקאות בין השותפים לשותפות

כפי שהובהר לעיל, הגישה המעורבת רואה בשותפות גוף המבצע פעילות עסקית בנפרד מהשותפים. בהתאם לכך יש לאפשר ביצוע עסקאות בין השותף לשותפות, ובלבד שעסקאות אלה נעשו בתנאי שוק הוגנים, ושיש להם טעם כלכלי אמיתי. אין לאפשר קיומן של עסקאות אשר עיקר

תכליתן הוא הפחתת מס. מקרים בהם ביצעה השותפות עסקאות פסיביות (כגון הלוואה, השכרת ידע בתמורה לתמלוגים וכד') עם צדדים קשורים בחו"ל, יש להעביר לבחינת הנציבות. (נציין כי גם במקרים בהם ביצעה השותפות עסקאות אקטיביות עם צדדים קשורים בחו"ל יש צורך ליישם את הוראות סעיף 85א לפקודת מס הכנסה והתקנות שהותקנו לפיו, בקשר לקביעת תנאי שוק בעסקאות בינלאומיות. - פ.ק)

4. מכירת זכות בשותפות

בהתאם לפס"ד שדות, יש להתייחס ל"זכות בשותפות" כנכס נפרד (בדומה למניה בחברה). לכן, בעת מכירת הזכות בשותפות יחושב רווח ההון לשותף המוכר בהתאם להוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה.

בעת חישוב עלות הזכות יש להקפיד שלא יוטל על השותף מס בכפל (לדוגמה, במקרים בהם נותרו בשותפות רווחים צבורים אשר לא חולקו לשותפים). כמו כן, יש להקפיד שלא תוענק לשותף המוכר כפל הטבה (לדוגמה, במקרים בהם נותרו הפסדים צבורים בשותפות).

בפסק הדין התייחס בית המשפט העליון לבעיה זו וקבע כי:

"... ניתן למנוע גביית כפל מס באמצעות פרשנות תכליתית של הדין, המבוסס על עקרון יסודי, האוסר על גביית כפל מס בגין אותה הכנסה.... גישה דומה תפתור גם את הבעיה של קבלת תקבול הפטור ממס."

לאור האמור, בעת מכירת זכות בשותפות בידי שותף, יש לחשב את "עלות הזכות" כדלקמן:

XXX	תשלומים (או שווי שוק נכסים) שהעביר השותף לשותפות (בניכוי משיכותיו)
XXX	הוסף: חלקו של השותף ברווחים (לצרכי מס) שהצטברו בשותפות מיום הקמתה או מיום רכישת הזכות על ידי השותף המוכר, לפי המאוחר, ואשר לא חולקו לשותף עד ליום המכירה.
(XXX)	הפחת: חלקו של השותף בהפסדי השותפות לצרכי מס מיום הקמתה או מיום רכישת הזכות על ידי השותף המוכר, לפי המאוחר.
XXX	עלות הזכות

הסכום האינפלציוני

פקודת מס הכנסה, רואה בשותפות חלק מעסקי השותפים המחזיקים בשותפות. לאור האמור, ראוי היה לחשב את רווח ההון האינפלציוני בעת מכירת הזכות בהתייחס לנכסי השותפות ביום המכירה. יחד עם זאת ובשל מורכבות החישוב בדרך שתוארה לעיל, הוחלט, לפני משורת הדין, לאפשר לשותף המוכר את זכותו בשותפות לחשב את רווח ההון האינפלציוני בהתייחס למועדים בהם השקיע השותף בשותפות כדלהלן:

1. סכומים שהשקיע השותף יתואמו מיום ביצוע ההשקעה.
2. סכומים שמשך השותף (בין בכסף ובין בשווה כסף) יתואמו מיום ביצוע המשיכה.
3. רווחי השותפות אשר לא נמשכו יתואמו מתום שנת המס.
4. הפסדי השותפות יתואמו מתום שנת המס.

הערות נוספות

1. חישוב רווח ההון יעשה בהתאם להוראות הקבועות בסעיף 88 לפקודה.
2. במקרים בהם נגרם לשותף המוכר הפסד הון אין לחשב סכום אינפלציוני.
3. במקרים בהם לא ניתן לשחזר את רווחי (הפסדי) השותפות מיום הקמתה, יש להתייעץ עם נציבות מס הכנסה.

8.1.4 פירוק השותפות

בעת מימוש נכסי השותפות ו/או העברתם לשותפים במסגרת הליך של פירוק יש להחיל את הוראות סעיף 93 לפקודה, כדלקמן:

1. בעת מכירתם של נכסי השותפות לצד ג' יחושב רווח ההון בשותפות וייחס לשותפים בהתאם לחלקם.
2. בעת העברת נכסי השותפות לשותפים יחושב רווח ההון בשותפות וייחס לשותפים בהתאם לחלקם.
3. נכסים אשר לא נמכרו תוך שנתיים מיום תחילת הפירוק יראו אותם כאילו נמכרו והרווח בגינם ייחס אף הוא לשותפים לפי חלקם.
4. ביום תחילת הפירוק יחשבו השותפים כמי שמכרו את זכותם בשותפות בתמורה לנכסים אשר הועברו אליהם מהשותפות (כסף או נכסים אחרים), ובשל מכירת הזכות בשותפות אגב הפירוק, יערך חישוב רווח ההון.

חישוב עלות הזכות יעשה בהתאם לאמור בסעיף 8.1.3 לעיל.

5. כנגד המס בו יחויב השותף בגין מכירת זכותו בשותפות, הוא יזוכה בסכום המס ששילם בשל הכנסת השותפות ממכירת נכסיה (אך לא יותר מסכום החיוב במס בגין מכירת הזכות בשותפות).
 (נציין כי עם כניסת תיקון 147 לתוקף, זיכוי זה בוטל. יחד עם זאת, בוטלה גם ההוראה לפיה בחישוב התמורה במכירת הזכות, מתווסף סכום המס בשל מכירת הנכסים. בהקשר הוראות מעבר בפירוק בשנות המס 2006-2009, ראה פרק 12 למדריך המס).

8.1.5 ניהול ספרים

חובת ניהול ספרים חלה על כל נישום אשר הפיק הכנסה מעסק או ממשלח יד. כפי שהוסבר לעיל, השותפות היא המפעילה את עסקיה בנפרד מהשותפים. לכן, על השותפות חלה החובה לנהל ספרים בגין פעילותה בהתאם לקבוע בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התש"ג-1973.

הוראות המפורטות לעיל, לא יחולו על שותפויות מוגבלות (סרטים או נפט) אשר מיסויין מוסדר בתקנות ספציפיות. וכן, מקום בו על אירוע המס הנדון חל חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963.

8.2 הכנסה חייבת מעסק של שותף מוגבל - כרווח הון

במטרה לעודד את אזרחי ישראל להשקיע בשותפויות מוגבלות, נכללה במסגרת חוק התוכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2003 ו-2004), תוספת לסעיף 63 לפקודה, בצורת סעיף קטן (ה), כדלקמן:

"(ה) (1) הנציב רשאי להורות לעניין שותפויות מוגבלות מסויימות שקבע, שיש להן הכנסה מעסק לפי סעיף 2(1), כי יראו את הכנסתו החייבת של שותף מוגבל, שהתקיימו לגביו התנאים שקבע הנציב, כולה או חלקה, כרווח הון לפי חלק ה', למשך תקופה שאינה עולה על 183

ימים, והכל בתנאים ובתיאומים שהורה; לעניין זה, "שותפות מוגבלת" ו"שותף מוגבל" - כמשמעותם בפקודת השותפויות [נוסח חדש], התשל"ה-1975.

(2) שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת רשאי, בתקנות, להאריך את תקופת תוקפה של הוראה שנתן הנציב לפי פסקה (1) לתקופה, בתנאים ובתיאומים שקבע.

עדיין לא הותקנו תקנות בעניין.

8.3 תשלום לשותף פורש כהוצאה פירותית - פס"ד בבלי

המערערים שותפים במסגרת שותפות רשומה של רואי חשבון, שנקלעו לסכסוך עם אחד השותפים שאולץ לפרוש.

המערערים והשותף הפורש פנו לבוררות בה נפסקו סכומי פיצויים משמעותיים לזכותו של השותף הפורש. פסק הבוררות כלל חמישה ראשי נזק והם: המשכורת שאמור היה השותף לקבל עד יציאתו לגמלאות; חלקו ברווחי השותפות; החזר הוצאות מכונית וטלפון; החזר הלוואות בעלים; והחזר כסף שהשקיע בשעתו בספרייה.

מעמדו של השותף הפורש היה של "שותף שכיר" - משמע ללא זכויות בהון השותפות, אולם בעל חלק מסויים ברווחיה.

פקיד השומה טען כי המדובר בתשלום המהווה הוצאה הונית, המקנה לשותפות יתרונות הוניים ברורים - החזרת זכויותיו של השותף למאגר השותפות, והיפטרות מגורם מטריד, תוך יצירת יתרון מתמיד לשותפות, וככזו אין להתירה בניכוי. לטענת המערערים, המדובר בתשלום לשותף המהווה הוצאה פירותית.

בית המשפט המחוזי פסק כי התשלום לשותף הפורש הינו תשלום פירותי המותר לניכוי. בקובעו כי:

פסק הבוררות קובע נחרצות כי הפיצוי הוא בגין הפרת ההסכם ואמור להשיב לשותף הפורש את השכר שהפסיד בגין הפרתו. אין בחומר הראיות כל עדות או ראיה המצביעה כי הפיצוי ניתן על הכוונה של השותף הפורש למכור את זכויותיו בשותפות. אלא, נהפוך הוא, מהעובדות ניתן ללמוד כי לא היו לשותפים השכירים בשותפות זכויות הוניות כלשהן. אין ראיות כי המדובר על רכישת הזכויות לצורך "הצעת" השותפות והחלפת שותף מבוגר.

מאחר והשותף הפורש לא מכר זכויות אין במקרה קונקרטי זה כל משמעות בדיון בטענת "היתרון המתמיד" שנצמח לשותפות עם סילוקו.

כך גם בדבר טענת היותו של השותף הפורש מטרד, לא נמצאה אחיזה בראיות, בפסק הבוררות או בעדויות אחרות.

אופיו של פיצוי כתקבול הוני או כהכנסה פירותית, נקבע לפי אופי הפירצה שהפיצוי בא למלא. דין הפיצוי כדין הפירצה.

יוער, כי הלכה היא כי גם כאשר הפיצוי מחושב על פי ההכנסות הפירותיות הצפויות מאותו מקור, לא תהא שיטת החישוב כשלעצמה, בכדי לקבוע את אופיו של הפיצוי ניתן לסווגו כפיצוי הוני אם המדובר בפיצוי על פגיעה במנגנון מניב הפרי להבדיל מפגיעה בפירות עצמם.

בהתבסס על הראיות שהוצגו בפני בית המשפט, הפיצוי בענייננו, בא לפצות את השותף הפורש על אובדן הפירות, קרי, השכר וחלוקת הרווחים אותם היה מקבל אילו לא נאלץ לפרוש מן השותפות בטרם זמן. הפיצוי ככזה, הוא פיצוי פירותי.

לאחר שבית המשפט סיווג את ההוצאה כהוצאה פירותית התפנה לדון בסוגיה מתי לנכותה, ופסק כי:

כל הוצאה לשכר בכל שנה, מהווה הוצאה שוטפת, אותה ניתן לנכות מן ההכנסות המיוחסות לכל אחד מן השותפים, עם זאת, כאשר מדובר בתשלום ששולם מראש בגין שנים עתידיות, קרי, בגין השנים שעד מועד פרישתו המוסכם של השותף, שונה הדבר. בנסיבות שכאלה, אין המדובר לכאורה בסכום המבטא הוצאה שוטפת המתייחסת לשנה בה נדרש הניכוי, כמצוות סעיף 17 לפקודה, אלא, בהוצאה המתייחסת לשנים עתידיות שכלל לא היה מקום להתירה במלואה באותה שנה.

אי גריעת חלקו של השותף הפורש, מההכנסה המיוחסת בכל שנה לשותפים האחרים, יש בה כדי לגרום למיסוי כפול של אותה הכנסה, פעם אצלו, בשנה בה שולם לו התשלום בפועל; ופעם אצל השותפים, בכל שנה שבגינה נקצב לו אותו שכר לפי פסק הבורר.

בנסיבות העניין, על מנת למנוע תוצאה זו של מיסוי כפול על אותה הכנסה, יש לאפשר ניכוי של כל התשלום שנפסק מן ההכנסה המיוחסת לכל אחד מן השותפים, בשנה בה שולם הפיצוי לשותף הפורש, הגם שתשלום זה מתייחס בפועל לשנים עתידיות; וזאת, במיוחד לנוכח העובדה שהשותף הפורש עצמו, מוסה באותה שנה על כל ההכנסה שנצמחה לו מן התשלום האמור.

בהקשר ניכוי תשלום למניעת תחרות - פס"ד בן שלום ראה פרק 5.22 למדריך המס.
בהקשר פיצוי לשותף כהוצאה פירותית - פס"ד איגוד מקבלי גמלאות מגרמניה, ראה פרק 5.23 למדריך המס.

8.4 מהות מול מבנה משפטי - פס"ד סיני

ביום 28 בינואר 2009 פורסם עמ"ה 407/02 סיני אסתר ואחי' (להלן: "המעוררים") מול פקיד שומה חדרה (להלן: "המשיב") אשר נסוב על החלטת המשיב לקבוע הכנסות למעוררים לשנות המס 1997-1999 ושנת המס 2000 בצו לפי מיטב שפיטה על פי הוראות סעיף 152 לפקודה.

המנוח ובנו הקימו שותפות בשנת 1988 אשר עסקה באספקת שירותי סיעוד לקשישים וחולים. באותו הזמן אשתו של המנוח, אסתר, (להלן: "המעוררת") הועסקה כאחות שכירה. המנוח אשר סבל ממחלה קשה הוכר כנכה 100% מכוח תקנות מס הכנסה. חרף מבנה ההתאגדות של שותפות יוחסו כל ההכנסות של השותפות בשנות המס שבערער לרבות דמי שכירות של דירה משותפת של המנוח והמעוררת כהכנסותיו של המנוח הפטורות ממס על פי הוראות סעיף 9(א) לפקודה.

לטענת המשיב קיימת בשותפות שותף יחיד והיא המעוררת לאור היותה המנהלת בפועל של השותפות. יתרה מכך, גם אם השותפות תישאר ככזו שאינה מכלילה במסגרת שותפיה את המעוררת, הרי שיש לראותה כשותפות רשומה על הנייר בלבד, ואילו את ההכנסות יש לייחס למעוררת, וזאת מכוח זכותה לקבל משכורת בהיקף הכנסות השותפות, בשים לב לתפקידה ולפועלה. לחילופין טען המשיב כי אף אם קיים יחוס של ההכנסות אל המנוח הרי שיש לבחון האם ההכנסות נובעות מ"יגיעה אישית" או שמא יש לייחס להן פטור מצומצם במסגרת סעיף 9(ב) לפקודה.

בית המשפט קבע כי שותפות היא בגדר הסכם שנערך על בסיס אומד דעתם של השותפים לו. התערבות של בית המשפט לעניין זה גם בתחום המס, תוך צמצום עיקרון חופש החוזים, צריכה שתיעשה על דרך הצמצום. בהתאם החליט בית המשפט כי חרף טענותיו של המשיב הרי שאין לייחס הכנסות השותפות אל המעוררת ואפילו היוותה את הרוח החיה והמנהלת בפועל של השותפות.

יודגש כי בעניין זה החליט בית המשפט לייחס את ההכנסות בשנים הנידונות אל המנוח מ"יגיעה אישית" על 25% בלבד מכלל הכנסתה של השותפות.