

# אירוע מס, כולם מוזמנים

מהו הדין מבחינת היבטי המס בעת פרישת שותף משותפות? פקודת מס הכנסה שותקת, וגם בפסיקה קיימת אי בהירות. נראה כי המצב הקיים מותיר פתח רחב לטענות יצירתיות של כל הצדדים המעורבים ובהם השותף, השותפות ומס הכנסה. וגם: מהן אפשרויות המס במעבר משותפות לחברה, וכיצד ישפיעו המלצות טרכטנברג על חברות

בני קליפי

ברשימה זו נסקור מספר היבטי מס בשותפויות עורכי דין בקשר לאירועים מהותיים אפשריים בחיי השותפות – שינוי פעילות משותפות לחברות ופרישת שותף. יצוין מיד כי בתחומים אלו, כמו גם במישורים אחרים הכרוכים בשותפויות, קיימים בפרקטיקה הרבה יותר סימני שאלה מעקרונות ברורים וחד-משמעיים. עם זאת חשוב להבין את ההגדרות

והאפשרויות השונות על מנת לשקול את היבטי המס האפשריים. למותר לציין כי גם לבחינה חדשה של היבטי המס כאמור יש כיום ממד פרקטי ועיוני נוסף על רקע עיגונן של המלצות ועדת טרכטנברג בחקיקה, כפי שיפורט להלן.

ככלל, בעניין מיסוי שותפויות קיימות שתי דוקטרינות תאורטיות קלאסיות. דוקטרינת הישות הנפרדת (The Entity Theory) ודוקטרינת התאוריה המצרפית

**פעילות באמצעות חברות  
איפשרה לבעליהן לשמור  
בתוכן חלק מהרווחים אשר  
אינם משמשים לצריכה  
שוטפת, ולדחות את המס  
בגין חלוקת הדיבידנד.  
כבר כיום ברור כי ועדת  
טרכטנברג ביטלה חלק ניכר  
מהתמריצים להקמת חברות**



עו"ד בני קליפי,  
שותף ומנהל  
מחלקת המיסים  
במשרד שבלת ושות'

השולי המקסימלי היה 45% בלבד. פעילות באמצעות חברות הורידה באופן דרמטי את שיעורי המס האפקטיבי; שיעור המס המשולב הכולל של מס החברות (24% בשנת 2011) יחד עם המס החל על חלוקת דיבידנד (25% בשנת 2011) הינו כ-43% בלבד. יתר על כן, פעילות באמצעות חברות איפשרה לבעליהן לשמור בתוכן חלק מהרווחים אשר אינם משמשים לצריכה שוטפת, ולדחות



את המס בגין חלוקת הדיבידנד. לפי פרסומים שונים, בעקבות העלאת תקרת הביטוח הלאומי הוקמו בארץ אלפי חברות ניהול וחברות של בעלי מקצועות חופשיים.

בעקבות המלצות ועדת טרכטנברג חזרה תקרת דמי הביטוח הלאומי לסך של כ-40 אלף שקל. ועדת טרכטנברג קבעה גם כי מס החברות יהא 25% וביטוח תלה את ההפחתה הצפויה במס חברות (אשר היה אמור להגיע עד 18%), וכן העלתה את שיעור המס

פחות כהכנסתו של אותו שותף, והיא תיכלל בדו"חות שלו. כלומר, לפי ההוראה כאמור, חישוב ההכנסה החייבת וסיווגה נעשה אצל השותפות, ואולם השותפות הינה "שקופה" לצורכי מס.

ואולם לצרכים שונים אחרים כן רואים בשותפות ישות עצמאית לצורכי מס. בעניין זה למשל ידועה ההלכה בעניין **שדות** (ע"א 2026/92), אשר נדונה בה השאלה האם יש לראות שותפים אשר מוכרים את חלקם בשותפות לחברה כמי שמכרו את נכסיה של השותפות – לפי התאוריה המצרפית הקלאסית, או שיש לראותם כמי שמכרו את הזכויות בשותפות – לפי תאוריית הישות הנפרדת. בית המשפט העליון נדרש לסוגיה בהרכב מורחב, וקבע בדעת רוב כי יש לראות את מכירת החלק בשותפות כמכירת הזכות בשותפות, ולא כמכירת כל נכס של השותפות בנפרד. כלומר, לעניין מכירת חלק בשותפות ננקטה הגישה לפי דוקטרינת הישות הנפרדת, בדומה למכירת מניות בחברה.

בעקבות פרשת **שדות** פירסמה רשות המיסים את עמדתה בחוזר 14/2003. במסגרת החוזר יישמה רשות המיסים את הגישה המעורבת ביחס למיטות שותפויות. בחוזר עמדה רשות המיסים על כך שבדומה למה לעסקאות אפשריות בין בעל מניות לחברה, ניתן לבצע עסקאות בין שותפים לשותפויות, וכי העברות נכסים משותף לשותפות ומשותפות לשותף ייחשבו כמכירה מלאה. כן נקבעו כללים לחישוב רווח ההון במכירת זכויות בשותפות, ונקבעו הוראות שונות לעניין פירוק השותפות.

על רקע האמור נעמוד להלן על היבטי המס השונים האפשריים בקשר לשינוי פעילות משותפות לחברות, ולאחר מכן על היבטי המס בקשר לפרישת שותף. טרם נעשה כן נעמוד על המלצות ועדת טרכטנברג הרלוונטיות לעניין.

**המלצות ועדת טרכטנברג.** בשנים האחרונות עברו עורכי דין רבים ושותפויות רבות לפעול באמצעות חברות. אחד המניעים העיקריים למעבר לפעילות באמצעות חברות היה העלאת תקרת דמי הביטוח הלאומי. בתיקון משנת 2009 הועלתה תקרת דמי הביטוח הלאומי באופן משמעותי, עד הכפלתה מכ-40 אלף שקל לכ-80 אלף שקל. משמעות הכפלת תקרת דמי הביטוח הלאומי הייתה מס אפקטיבי שולי של 57% לבעלי הכנסות בטווח זה, ושיעור המס

זאת, בפקודת מס הכנסה קיימות הוראות שונות אשר קובעות פטור ממס בגין עסקאות שינויי מבנה כאשר בפועל אין כל תמורה, והבעלות הכלכלית בנכס אינה עוברת לצד שלישי. על מנת להימנע ממס במסגרת שינויי מבנה ניתן לעשות שימוש בהוראות סעיף 104 לפקודת מס הכנסה (להלן: **הפקודה**).

לפי סעיף 104א לפקודה ניתן להעביר נכס לחברה כנגד הקצאת מניות בחברה. במסגרת סעיף 104א צריך היחיד להעביר את מלוא זכויותיו בנכס לחברה תמורת קבלת מניות בלבד באותה חברה; צריך לה-חזיק 90% מהזכויות בחברה במשך שנתיים לפחות; והחברה צריכה להחזיק בזכות בשותפות שהועברה אליה במשך שנתיים לפחות. יש לציין בקשר לכך כי לא ניתן להעביר התחייבויות במסגרת סעיף 104א לפקודה.

על פי סעיף 104א לפקודה יכול לכאורה כל שותף או חלק מהשותפים להעביר את זכויותיו בשותפות לחברות בבעלות כל אחד מהשותפים. אפשרות נוספת היא העברה משותפת של כל השותפים לחברה אחת חדשה בבעלותם לפי סעיף 104ב לפקודה. לפי סעיף 104ב לפקודה, שותפים בשותפות או בעלים משותפים המעבירים את מלוא זכויותיהם בנכס שבבעלות

השותפות או נכס שבבעלות המשותפת לחברה אשר הוקמה לצורך כך תמורת קבלת הזכויות באותה חברה, לא יחויבו במס.

בין התנאים הנקובים בסעיף 104ב לפקודה, כל שותף צריך להחזיק בכל אחת מהזכויות בחברה בהתאם לחלק שהיה לו בשותפות, והחברה צריכה להחזיק בנכסים שהועברו אליה במשך שנתיים מיום ההעברה. לא ברור האם בהיעדר שותפים אחרים יכולה חברה להחזיק לבדה בשותפות, וכן האם תנאי השנתיים מתקיים כאשר ברור כי בהיעדר שותפים, ה"שותפות" כבר פורקה הלכה למעשה.

עם זאת, אפשרות זו יכולה להישקל בשים לב לכך שאם בעל מניות מחזיק פחות מ-10% מהזכויות, הרי ששיעור המס בגין דיבידנד שיחולק לו, לאחר עיגון

החל על דיבידנד לבעל מניות מהותי (ככלל, מי שמ-חזיק 10% בזכויות בחברה או יותר) לשיעור 30% (במקום 25% כאמור). בה בעת העלתה הוועדה את שיעור המס השולי לשיעור 48%. כך יוצא שהמס המשולב – מס חברות ומס על דיבידנד לבעל מניות מהותי – יעמוד על 47.5%, בדומה לשיעור המס השולי המקסימלי.

יתר על כן, ועדת טרכטנברג ציינה כי למרות הש-וואת שיעורי המס הכולל עדיין קיים תמריץ מס לפעול באמצעות חברות, כיוון שעל הכנסה שאינה מחולקת ישולם מס החברות בלבד. עם זאת, בשל מורכבות הנושא המליצה הוועדה להקים צוות נפרד בראשות מנהל רשות המיסים להסדרת פעילותן של

חברות משלח היד, אשר כונו בדו"ח "חברות ארנק". הווע-דה המליצה כי הצוות המיוחד יוקם עד 31.12.11, וכי המל-צות הצוות יוגשו לממשלה עד 1.6.12 וישולבו בחקיקה החל ב-2013.

על רקע האמור ברור כבר כיום כי הוועדה ביטלה חלק ניכר מהתמריצים להקמת חב-רות. יוער גם כי במסגרת פעי-לות כחברות קיימות עלויות נוספות או גבוהות יותר מפ-עילות עצמאית (כגון אגרות ודו"חות מפורטים), וכן יש לז-

כור כי תשלום ביטוח לאומי נמוך יותר עשוי להיות כרוך באובדן חלק מהפרמיות בגין אירועי ביטוח, כגון אובדן כושר עבודה. כמו כן, בעת כתיבת רשימה זו לא ברור האם יהיו המלצות שונות נוספות לגבי "חברות הארנק", מה ומי ייחשבו "חברות הארנק", מה תהיה תחולתן וכך הלאה. ובכל זאת, ובכפוף לאמור בהמלצות של הצוות המיוחד אשר אמורות כאמור להתפרסם עד 1.6.2012, ייתכן שעדיין יהיו מקרים שונים שעורכי דין יבחרו לפעול במסגרת חברות.

**מעבר משותפות לחברות.** כאמור לעיל, בהתאם לאמור בהלכת **שדות**, רשות המיסים משקיפה על זכות בשותפות כנכס עצמאי, ועל כן העברת זכות בשותפות לחברה תיחשב כמכירה חייבת במס. עם

**העברת זכות בשותפות לחברה תיחשב כמכירה חייבת במס. עם זאת, בפקודת מס הכנסה קיימות הוראות שונות אשר קובעות שינויי מבנה כאשר בפועל אין כל תמורה, והבעלות הכלכלית בנכס אינה מועברת**

המלצות ועדת טרטכנברג, יהיה 25% (במקום 30%), ושיעור המס המשוקלל – מס חברות ומס על דיבידנד – יעמוד על 43.75% (במקום שיעור מס שולי של 48%).

**פרישת שותף.** אחת הסוגיות התאורטיות הב-עיתיות בקשר למיסוי שותפויות, בעיקר על רקע הגישה המעורבת ביחס לשותפויות הנקוטה ביש-ראל, הינה יציאת שותפים. סעיף 63 לפקודה אינו עונה על השאלות הרבות בעניין זה; ההלכה הפס-קה כמעט לא נדרשה לעניין; והפרקטיקה בעניין זה אינה אחידה. יצוין כי בקשר לכך עולות שאלות הן במישור ההוצאה לשותפות והן במישור ההכנסה לשותף הפורש.

במסגרת פרישת שותף מקבל לעיתים השותף הפורש פיצוי או תמורה כלשהי. השאלה הראשונה היא כיצד יש לסווג את הפיצוי או התמורה שמקבל השותף הפורש לצורכי מס. לשאלת הסיווג עשויות להיות נפקויות ניכרות בשאלת חבות המס של השו-תף הפורש, וזאת הן לעניין שיעורי המס, הן לעניין אפשרויות פריסה והן לעניין זיכויים, פטורים וקיצוץ הפסדים. כך למשל, על הכנסה פירותית (מעסק או מעבודה) יחול שיעור המס השולי (אחרי טרטכנברג – עד 48%). מאידך גיסא, על הכנסה שהיא רווח הון – וכזה יכול להיחשב הפיצוי, אם הינו למשל תמורה בגין מכירת הזכות בשותפות או מכירת מוניטין ואי-תחרות – חלים ככלל שיעורי מס מופחתים באופן משמעותי. כמו כן, במצבים שונים ניתן לפרוס רווח הון עד ארבע שנים אחורה, וכן ניתן במצבים שונים לקזז הפסדי הון ולעיתים גם הפסדים מעסק. עוד יש להפחית מהתמורה את "העלות המקורית" של הר-כוש הקבוע המיוחסת לשותף הפורש – שהיא שאלה נכבדה בפני עצמה. מצד שני, כאשר מדובר בהכנ-סה פירותית, ייתכן שניתן לקזז הפסדים מועברים מעסק, ייתכן שניתן ליהנות מפטורים בגין הכנסות מיגיעה אישית (למשל בגין הכנסות נכה), וכאשר מדובר בקצבה – ניתן לקבל פטור ממס של עד 35% לפי סעיף 9ב לפקודה.

אף לשאלת סיווג ההוצאה בשל התשלום לשותף עשויות להיות נפקויות ניכרות. ככלל, כאשר מדו-בר בהוצאות פירותיות תוכל השותפות לקזז את ההוצאה כנגד הכנסותיה. אם מדובר ברכישת מו-ניטין, תוכל השותפות במקרים מסוימים לקזז מדי

שנה 10% מעלות הרכישה. ואולם אם מדובר בת-שלום בגין רכישת זכות השותפות, ייתכן שההוצאה תישלל מהשותפות. יצוין בעניין זה כי שאלת סיווג ההוצאה בקשר לתשלום לשותף פורש עלתה בעבר בעניין שותפות רואי חשבון "בבלי" (עמ"ה 1093/00). בית המשפט באותו עניין לא שלל את התאוריה של פקיד השומה כי מדובר ברכישת הזכות של השותף הפורש על ידי השותפות, אשר אינה ני-תנת בניכוי, ואולם קבע על רקע פסק בורות באותו עניין כי מדובר ב"שותף שכיר", והתשלום הינו היוון של תשלומי המשכורות אשר יש לנכות כהוצאה שו-טפת במועד התשלום.

עוד יש להעיר כי אין בהכרח זהות בין סיווג ההכ-נסה אצל השותף הפורש לסיווג ההוצאה אצל השו-תפות. כך למשל תיתכן האפשרות כי ההכנסה תסווג כרווח הון אצל השותף הפורש וכהוצאה פירותית אצל השותפות.

כאמור לעיל, פקודת מס הכנסה שותקת בעניין היבטי המס הכרוכים ביציאת שותפים משותפות, ובעניין זה נראה כי עד שיוכרע הדבר בחקיקה או בהלכה, הרי מכלול האפשרויות השונות פותח פתח נרחב, אולי נרחב מדי, לטענות יצירתיות של כל הצ-דים – השותף, השותפות ומס הכנסה.



**הקלה במיסוי על פלוני פירושה הוא אפוא - על דרך העיקרון - הכבדה במיסוי על פלמוני, וככל שהקבוצה שבה מדובר תקטן ותלך, כן תהיה ההקלה וכמותה ההכבדה בנות משמעות רבה יותר**

השופט מ' חשין, בג"ץ 6741/99