

יב אב תשס"ג
10 באוגוסט 2003

אל:
תפוצה: א', נצ(1), ב(3), ג(1), ד(2), ו.

חוזר מס הכנסה 14/ 2003 - מקצועית, משפטית, תכנון ומדיניות, שומה

הנדון: מיסוי שותפויות (בעקבות פס"ד שדות חברה להובלה)

1. רקע

ביום 20/5/2001 ניתן בביהמ"ש העליון פס"ד ע"א 2026/92 פקיד שומה פתח תקוה נ.
שדות חברה להובלה (1982) בע"מ ואחרים (פורסם בפד"א כט/14 עמ' 463) (להלן:
"פס"ד שדות" או "פסק הדין").

בפסק הדין נדרש בית המשפט העליון להחליט האם על פי דיני המס רואים בשותפות כלי
ניהולי, המשמש את השותפים בעסקים המשותף ולפיכך השותפים הם העוסקים בעסק,
ומשכך העברת חלקו של שותף לאחר תחשב כמכירת כל נכס ונכס מנכסי השותפות, או
שמה מדובר בישות עצמאית ונפרדת המפעילה את העסק בנפרד מהשותפים המחזיקים
בה, כך שבכל מקום בו לא נקבע במפורש אחרת יש להתייחס אל השותפות כישות
משפטית נפרדת. בהתאם לגישה השניה, העברת חלקו של שותף לאחר, תחשב כמכירה
של נכס בודד – הוא "זכות בשותפות" (בדומה למניה בחברה).

בפסק הדין נקבעה, בדעת רוב של שלושה שופטים (לעומת שניים), הלכה לפיה הנכס
הנמכר, בעת העברת חלקו של שותף בשותפות, הינו הזכות בשותפות (להבדיל ממכירה
של כל נכס ונכס מנכסי השותפות). להחלטה זו השלכות נרחבות, בסוגיית מיסוי
שותפויות, כפי שנפרטן בהמשך.

מטרת חוזר זה להורות על דרך הטיפול במיסוי שותפויות לאור ההלכה שנקבעה בפס"ד
שדות.

2. התיאוריות העיוניות הקיימות לגבי מיסוי שותפויות :

2.1 תיאורית הישות הנפרדת (The Entity Theory)

לפי גישה זו, השותפות הינה ישות משפטית נפרדת לצרכי מס. היא מהווה יחידה עסקית עצמאית הפועלת בנפרד מהשותפים בה. בהתאם לגישה זו, יש לראות את ההכנסה הנובעת מפעילות השותפות כהכנסה של השותפות שתמוסה בידה. כמו כן, יש לראות בנכסים המופעלים בשותפות כמוחזקים על ידי השותפות ולא על ידי השותפים. מכירת חלקו של השותף בשותפות, לפי גישה זו, תחשב למכירת זכות בשותפות, בדומה למכירת מניות של חברה בידי בעל המניות.

2.2 התיאוריה המצרפית (The Aggregate Theory)

לפי גישה זו, השותפות הינה למעשה מצרף של שותפים הפועלים במאוחד. השותפות ככזו, מהווה מסגרת ארגונית המאפשרת לשותפים להפעיל את עסקם. על פי גישה זו כל שותף נישום בנפרד על חלקו בהכנסת השותפות. כמו כן, הנכסים המצויים בשותפות (נכסי הון ומלאי) שייכים לשותפים. מכירתם של נכסים אלה תמוסה בידי כל שותף ושותף בהתאם לחלקו ברווחי השותפות. פועל יוצא של גישה כאמור היא כי מכירת חלקו של שותף בשותפות, תחשב למכירת חלקו בכל נכס ונכס מנכסי השותפות. גישה זו, ככל שהיא נוגעת לדין המהותי ובעיקר למכירת הזכות בשותפות, תאמה את עמדת נציבות מס הכנסה (כפי שהובאה בחב"ק) ותימוכין לה ניתן למצוא גם בפסיקת בית המשפט, בין היתר בפרשת **שטרנזיס** ובפרשת **עץ לבוד**.

2.3 הגישה המעורבת

בנוסף, קיימת גישה המשלבת בין שתי התיאוריות אשר פורטו לעיל והיא - **"הגישה המעורבת"**. בהתאם לגישה זו, לצרכים מסויימים (כגון: מכירת זכות בשותפות, עסקאות שבין השותף לשותפות וכ"ו), מהווה השותפות יחידת מיסוי נפרדת (גישת הישות הנפרדת) ואילו לעניינים אחרים (כגון: מיסוי הכנסת השותפות, רווחי הון שנצמחו לשותפות וכ"ו) מורם "מסך ההתאגדות" ומיסוי תוצאות השותפות מתברר ברמת השותפים (הגישה המצרפית).

3. פס"ד שדות:

במקרה שנדון בפסד דין שדות, נדרש בית המשפט להכריע האם יש לראות בהעברתה של פעילות עסקית משותפות המורכבת משני שותפים, לחברה בבעלותם, כהעברת כל נכס ונכס (הגישה המצרפית) או שיש למסות את השותפים בגין מכירת זכותם בשותפות (גישת הישות הנפרדת).

ביום 20/5/2001 ניתן בבית המשפט העליון פסק הדין בענין שדות בו נתקבלה, בדעת רוב של שלושה שופטים לעומת שניים, עמדת חברת שדות.

בפסק הדין (דעת הרוב) נקבע כי :

3.1 אין לגזור מהשאלה האם השותפות מהווה ישות משפטית מבחינת תורת המשפט (הדין הכללי) לבין מעמדה לצורכי מס. כלומר, השאלה היא "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 שייתכנו תשובות שונות לגבי עניינים שונים, ו"אין כל הכרח כי התשובה תהיה אחידה במסגרת מכלול דיני המס".

3.2 לעומת הוראת סעיף 63 לפקודה, קיימות בפקודת מס הכנסה הוראות אחרות הרואות בשותפות, במפורש או במשמע, כיחידה עסקית נפרדת.

3.3 הוראת סעיף 63 לפקודה מסדירה אך ורק את סוגיית מיסוי הכנסות השותפות. אשר על כן, אין ללמוד מסעיף 63 לגבי עניינים אחרים שאינם מיסוי הכנסת השותפות (לדוגמא – מכירת הזכות בשותפות). משמעות הדבר היא כי בעת מכירת זכות בשותפות על המוכר יחול מס רווחי הון, כאילו מכר מניה בחברה.

4. פס"ד שדות - יישום הגישה המעורבת הלכה למעשה

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

כך, בהתאם לגישה המעורבת, מחד השותפות תחשב כישות משפטית נפרדת הפועלת בנפרד מהשותפים המחזיקים בה ולכן אירועי המס, אופי ההכנסות וכדי יקבעו ברמת השותפות. כמו כן, יש לראות בנכסים המופעלים בשותפות כמוחזקים על ידי השותפות ולא על ידי השותפים.

במקביל, בהתאם להוראת סעיף 63 לפקודה התוצאה העיסקית תתברר ברמת השותפים לפי חלקם. כלומר, קביעת אופי ההכנסות, ההכרה בהוצאות וכדי תיעשה ברמת השותפות, כאשר ההכנסה החייבת של השותפות תיוחס לשותפים, לפי חלקם, אשר יחוייבו במס כאילו הופקה ישירות בידם.

5. הנחיות לפעולה - ישום הגישה המעורבת לצרכי מס במספר סוגיות:

5.1 העברת נכסים מהשותף 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.

5.2 העברת נכסים מהשותפות לשותף

העברת נכסים מהשותפות לשותף משמעותה מכירת הנכסים ע"י 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.

5.3 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 היא הפחתת מס. מקרים בהם ביצעה השותפות עסקאות פסיביות (כגון הלוואה, השכרת ידע בתמורה לתמלוגים וכד') עם צדדים קשורים בחו"ל, יש להעביר לבחינת הנציבות.

5.4 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 ביהמ"ש 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	<u>הוסף</u> : 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)	<u>הפחת</u> : חלקו של השותף בהפסדי השותפות לצרכי מס מיום הקמתה או מיום רכישת הזכות על ידי השותף המוכר, לפי המאוחר.
<u>XXX</u>	עלות הזכות

הסכום האינפלציוני

פקודת מס הכנסה וחוק מ"ה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985 (להלן: "חוק התיאומים") רואים בשותפות חלק מעסקי השותפים המחזיקים בשותפות (הגישה המצרפית). לכן, מנגנון "שימור ההון" (ניכוי או תוספת בשל אינפלציה)

חושב בהתייחס לחלקו של השותף בנכסי השותפות (ולא בהתייחס לעלות המקורית של הזכות בידי השותף). 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.

5.5 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 וייוחס לשותפים בהתאם לחלקם.
2. בעת העברת נכסי השותפות לשותפים יחושב רווח ההון בשותפות וייוחס לשותפים בהתאם לחלקם.
3. נכסים אשר לא נמכרו תוך שנתיים מיום תחילת הפירוק יראו אותם כאילו נמכרו והרווח בשלהם ייוחס 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.

5. חישוב עלות הזכות יעשה בהתאם לאמור בסעיף 5.4 לעיל. כנגד המס בו יחוייב 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).

6. 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) (מס' 2), התשל"ג - 1973.

7. תחולה

ההוראות הקבועות בחוזר זה יחולו לגבי דוחות אשר יוגשו בגין פעילות בשנת המס 2002 ואילך וכן על שומות ו/או דיווחים שניתן להגישם ב- 1/1/2003 או מאוחר יותר. יחד עם זאת, יש לאפשר לנישום אשר שומותיו אינן סופיות, ומעוניין בכך, להגיש דו"ח מתוקן בהתאם להוראות חוזר זה גם לשנים קודמות.

במקרים בהם הוצאו לנישום שומות לפי מיטב שפיטה (03) והנישום זכאי לערער על שומות אלה, יש לאפשר עם הגשת ההגשה גם תיקון שומותיו בהתאם להוראות חוזר זה.

במקרים בהם נערכו שומות בהסכם עם הנישום וההסכם כפוף להכרעה בפ"ד שדות, יש להיוועץ עם הרפרנט המקצועי או המשפטי של משרד השומה.

הוראות חוזר זה יחולו הן על שותפויות אשר נרשמו ברשם השותפויות (שותפויות רשומות) והן על שותפויות שאינן רשומות.

הוראות חוזר זה לא יחולו על שותפויות מוגבלות (סרטים או נפט) אשר מיסויין מוסדר בתקנות ספציפיות.

הוראות חוזר זה לא יחולו מקום בו על ארוע המס הנדון חל חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963.

ב ב ר כ ה ,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין