

## פרק 8 מיסוי שותפויות

נכתב ונערך על ידי אסף בהר, רו"ח (עו"ד) ואיילת פישר

### תוכן עניינים

עמוד

פס"ד שדות חברה להובלה.....	8.1
..... רקע	8.1.1
..... מיסוי שותפות - הגישה המעורבת	8.1.2
..... יישום הגישה המעורבת לצורכי מס במספר סוגיות	8.1.3
..... פירוק השותפות	8.1.4
..... ניהול ספרים	8.1.5
..... הכנסה חייבת מעסק של שותף מוגבל - כרווח הון	8.2
..... תשלום לשותף פורש כהוצאה פירותית - פס"ד בבלי	8.3
..... מהות מול מבנה משפטי - פס"ד סיני	8.4
..... מוניטין של שותפות עורכי דין - מוניטין שותפות לעומת מוניטין שותפיה	8.5
..... מכירת מוניטין של שותף במשרד עורכי דין לידי חברה בבעלותו - היבטי מיסוי (ע"א 5118/13, משה בנימין נסים נ' פקיד שומה גוש דן)	8.6
..... מיסוי תקבולים ששולמו לשותף אשר פרש ממשרד ראיית חשבון (ע"מ 36608-02-12 רבי שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1 (טרם פורסם, 28.12.2016))	8.7
..... החלטת מיסוי מהשנה החולפת	8.8
..... 8.8.1 החלטת מיסוי 1063/17 – חלק ה2 לפקודת מס הכנסה- שינוי מבנה מיזוגים ופיצולים- מיזוג שותפויות	8.8.1
..... 8.8.2 החלטת מיסוי בהסכם 6986/17- העברת נכס מקרקעין לשותפות מוגבלת רשומה בהתאם להוראות סעיפים 104א ו103א(א) לפקודה	8.8.2
<b>בהקשר זה ראה גם:</b>	
..... 5.16 חילוט ערבות כהוצאה שוטפת בשותפות – פס"ד רייטר מרק	5.16
..... 5.26 ניכוי תשלום למניעת תחרות – פס"ד בן שלום	5.26

## 8 מיסוי שותפויות

### 8.1 פס"ד שדות חברה להובלה

(מתוך חוזר מס הכנסה 14/2003)

#### 8.1.1 רקע

ביום 20.5.2001 ניתן בביהמ"ש העליון פס"ד ע"א 2026/92 פקיד שומה פתח תקווה נ' שדות חברה להובלה (1982) בע"מ ואח' (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 שמא 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 ה"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. בית המשפט פסק כי:

1. לעומת הוראת סעיף 63 לפקודה, קיימות בפקודת מס הכנסה הוראות אחרות הרואות בשותפות, במפורש או במשתמע, כיחידה עסקית נפרדת.
2. 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 הישות 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.

בהקשר זה, נציין, כי ביום ביום 28 במרס 2016 התקבל בכנסת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה מספר 221, התשע"ו-2016 (להלן: "תיקון 221"), אשר הכיל את הוראות חלק ה' לפקודה שענייננו שינוי מבנה ומיזוג גם על שותפויות רשומות שאישר המנהל לענין זה. חלק ה' לפקודה בנוסחו הקיים טרם תיקון 221 אינו כלל התייחסות לשינוי מבנה הנעשים באמצעות שותפויות. כך למשל, הליכים כגון העברת נכס מחברה לשותפות שבה החברה מחזיקה כמעט במלוא הזכויות, ביצוע הליך הדומה להליך מיזוג חברות או העברת נכס בין שותפויות שנמצאות בבעלות זהה וכן הליכים נוספים, לא היו אפשריים במסגרת הדין הקיים טרם תיקון 221.

##### 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. (בנוסף, עם כניסתו לתוקף של סעיף 85 לפקודה, החל מחודש נובמבר 2006, 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. להרחבה בנושא ראה פרק 22 למדריך המס).

**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)
	<b>הוסף:</b>
XXX	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.
	<b>הפחת:</b>
(XXX)	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 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, ריווח הון בחבר בני אדם שנתפרק, 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 בגינם 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. 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 החל מתאריך 1/1/06, 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.

### **פירוק שותפות שנכסיה הם מקרקעין בישראל – העברת מלאי עסקי של שותפות במסגרת פירוקה כפופה להוראות סעיף 85 לפקודה – עמ"ה 1238/05 דלאל יצחק נגד פקיד שומה רחובות.**

במקרה הנדון המערער ביצע עסקאות מקרקעין הקשורות במיזם לבניית 15 יחידות דיור שבעקבותיהן הפך לבעלים של 34% מהזכויות במיזם האמור. ביום 8 באוגוסט 2002 נחתם הסכם במסגרתו הוסכם כי הצדדים למיזם יחלקו ביניהם את הדירות שבמיזם האמור, פקיד השומה טען כי העברת הדירות מהשותפות אל המערער מהווה למעשה פירוק השותפות. בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו בפסק דינו של כבוד השופט מגן אלטוביה קבע יש לראות במיזם כשותפות לעניין סעיף 93 לפקודה תחילה בהתבסס על הסיכון הכלכלי הלא מוגבל בתמורה לסיכוי הכלכלי הגלום במיזם. שנית, בהתבסס על הצגת המערער את המיזם כשותפות כלפי רשויות המס.

בהמשך פסק דינו, קבע כב' השופט אלטוביה כי יש לראות את המערער כמי שרכש במסגרת חלוקת יחידות הדיור, מלאי עסקי, וכי העברת הדירות המהוות מלאי עסקי, באה בגדרו של סעיף 85(א) לפקודה. משמע, בעת העברת הנכס המהווה מלאי עסקי מהשותפות לשותף, והפיכת הנכס לרכוש קבוע אצל השותף, יש לראות את השותפות ככזו שמכרה מלאי עסקי לשותף. על-כן חויב השותף בהכנסה ממכירת המלאי כהכנסה עסקית. יש לחדד כי הוראות סעיף 93 בנוסחו זהיום חלות על העברת נכסי מלאי עסקי מהשותפות לשותפים אגב פירוק השותפות, ועל-כן בהתאם להוראות סעיף 93 יחול מס רווח הון.

#### **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), התשל"ג-1973.

ההוראות 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 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) המנהל רשאי להורות לעניין שותפויות מוגבלות מסויימות שקבע, שיש להן הכנסה מעסק לפי סעיף 12(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."

טרם הותקנו תקנות בעניין.

### 8.3 תשלום לשותף פורש כהוצאה פירותית – פס"ד בבלי<sup>3</sup>

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 גמלאות; חלקו ברווחי השותפות; החזר הוצאות מכונית וטלפון; החזר הלוואת בעלים; והחזר כסף שהשקיע בשעתו בספריה.

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 המצביעות 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 "הצערות" 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 היתו של השותף הפורש מטריד, 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 ההלכה 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 הינו פיצוי פירותי.

לאחר שבית המשפט סיווג את ההוצאה כהוצאה פירותית התפנה לדון בסוגיית מועד ניכוי הוצאה זו. נפסק 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 שככלל 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 5.26 למדריך המס.

בהקשר פיצוי לשותף כהוצאה פירותית – פס"ד איגוד מקבלי גמלאות מגרמניה, ראה פרק 5.27 למדריך המס.

### 8.4 מהות מול מבנה משפטי – פס"ד סיני

ביום 28 בינואר 2009 פורסם עמ"ה 407/02 סיני אסתר ואח' נ' פקיד שומה חדרה אשר נסוב סביב החלטת המשיב לקבוע הכנסות למערערים לשנות המס 1997-1999 ושנת המס 2000 בצו לפי מיטב שפיטה על פי הוראות סעיף 152 לפקודה.

<sup>3</sup> עמ"ה 1093/00; 1109/00; 1110/00; 1111/00, ר"ח בבלי דן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1.

המנוח ובנו הקימו שותפות בשנת 1988 אשר עסקה באספקת שירותי סיעוד לקשישים וחולים. באותו הזמן אשתו של המנוח, אסתר (להלן: "המערערת"), הועסקה כאחות מקצועית בשנים שבערעור. המנוח, אשר סבל ממחלה קשה, הוכר כנכה 100% מכוח תקנות מס הכנסה (קביעת אחוזי נכות), תש"ס-1979. חרף קיומה של השותפות יוחסו כל ההכנסות של השותפות בשנות המס שבערעור לרבות דמי שכירות של דירה משותפת של המנוח והמערערת כהכנסותיו של המנוח הפטורות ממס על פי הוראות סעיף 9(א5) לפקודה.

לטענת המשיב השותפה היחידה בשותפות הינה המערערת לאור היותה המנהלת בפועל של השותפות. יתרה מכך, טען המשיב כי גם אם השותפות תישאר ככזו שאינה מכלילה במסגרת שותפיה את המערערת, יש לראותה כשותפה, ויש לייחס למערערת הכנסות, 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"גיעה אישית" או שמא יש לייחס להן פטור מצומצם במסגרת סעיף 9(ב5) לפקודה.

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

בית המשפט קיבל את הערעור באופן חלקי, בית המשפט קבע כי המנוח היה השותף היחיד בשותפות, הזכאי להכנסות השותפות וכי רק 25% מהכנסת השותפות תיראה כ"גיעה אישית" לעניין הפטור.

### 8.5 מוניטין של שותפות עורכי דין - מוניטין שותפות לעומת מוניטין שותפיה

סוגיה כאמור נידונה במסגרת פס"ד ע"א 1228/11 ד"ר אמנון רפאל נגד אשר רבינוביץ ועוד. במסגרת הליך כינוס נכסים הוגשה בקשה למתן הוראות לחייב את עורכי דין המשיבים (להלן: "המשיבים") לשלם לקופת הכינוס סכום של כ-4.3 מליון ₪ השווה ל-30.1% משווי מוניטין של שותפות עורכי דין בה נטלו חלק המבקש עו"ד ד"ר אמנון רפאל (להלן: "המערער") והמשיבים. המשיבים טענו כי לשותפות לא היה כל מוניטין מעבר למוניטין האישי של השותפים וכי המערער נטל לעצמו את המוניטין עת פתח משרד משל עצמו, תוך שהוא ממשיך לטפל בעניינם של לקוחות מרכזיים של השותפות.

בית המשפט המחוזי קבע כי שווי המוניטין של השותפות להבדיל משווי המוניטין של כל אחד מהשותפים, הוא השווי המבטא את יכולתה של השותפות למשוך לקוחות מעבר ליכולתם של שותפיה לעשות כן מכוח המוניטין האישי שלהם. נקבע כי מדובר בסכום כסף זניח כאשר חלקו של המערער הינו כאמור כחלקו בשותפות.

בית המשפט העליון מפי כבוד השופט נ' סולברג קבע כי כאשר בשותפות עורכי דין עסקינן, אך לא רק, יש ליחס האישי שמעניק בעל העסק משקל רב בבחינת השאלה הרלוונטית לעניין המוניטין והיא הגורמת ללקוח לחזור לבית העסק. יחד עם זאת ועל פי התשתית העובדתית אשר הוצגה במסגרת הדיון בבית המשפט המחוזי נקבע כי אין די בהוכחת המוניטין האישי של השותפים על מנת לשייך את יתרתו לשותפות.

בהקשר זה ראה סעיף 11.12.3.

### 8.6 מכירת מוניטין של שותף במשרד עו"ד לידי חברה בבעלותו- היבטי מיסוי (ע"א

#### 5118/13 משה בנימין נסים נ' פקיד שומה גוש דן)

ביום 24.12.2015 ניתן על-ידי בית המשפט העליון פסק הדין בעניין משה בנימין נסים (להלן: "המערער") לשעבר שר וחבר כנסת, עסק בעריכת דין טרם הכניסה לפוליטיקה. עם עזיבתו את החיים הפוליטיים חזר לפעול כעו"ד ובשנת 1999 הקים ביחד עם 2 שותפים נוספים שותפות עו"ד, השותפות התחלקה ביניהם בחלקים שווים. ביום 29.5.2002 הקים המערער חברה המוחזקת על ידו בבעלות מלאה תחת השם "משה נסים חברה עורכי דין" (להלן: "החברה"). כשלושה שבועות לאחר מכן, ביום 20.6.2002, נחתם הסכם מכר בין המערער לחברה, על-פיו מכר המערער לחברה את המוניטין שצבר בכל שנות עבודתו ובמסגרת מגוון תחומי פעילותו, תמורת שלושה מיליון ₪. בעת עריכתו של ההסכם, היתה קבועה בסעיף 88 לפקודה הטבת מס ייחודית במכירת נכס מוניטין. מכוח ההטבה ניתן היה לחשב את רווח ההון מהמכירה כך שחלק מן התמורה יהווה "סכום אינפלציוני" – וזאת גם כאשר המוכר לא קנה את המוניטין ולא שילם בעד רכישתם. הסכום האינפלציוני ימוסה בשיעור של 10%, בעוד שרווח ההון הריאלי ימוסה בשיעור מס שולי. יצויין כי כיום בוטלה האבחנה בין מכירת מוניטין לבין מכירת נכסים אחרים. המערער ייחס את חלק הארי של תמורת ההסכם כ-2,989,547 ₪ מתוך שלושה מיליון ש"ח ל"סכום אינפלציוני חייב". פקיד השומה סירב לראות את הנכס שנמכר על ידי המערער לחברה כמוניטין. לגישתו, מדובר היה בהטבת הזכות לרווחי השותפות

לידי החברה – הסבה שיש בה משום מכירת זכותו של המערער בשותפות, ומכירה זו חייבת במס רווחי הון במלואה. בית המשפט המחוזי דחה את הערעור, וזאת בהתאם להלכת שלמה שרון (ע"א 7493/98), הואיל ולא הועבר לחברה נכס בעל ערך כלכלי דוגמת רשימת לקוחות וגם לא נקבעה תניית אי-תחרות וכן לא הוכח שקיים מנגנון עסקי הנפרד מהמערער הניתן להעברה. ביהמ"ש העליון אשרר את קביעת בית המשפט המחוזי לפיו למערער מוניתן אישיים שאינם ניתנים להעברה. ניכר מהחומר הראייתי, כי אין להעלות על הדעת שההסכם הביא לכך שהמערער נפרד משמו הטוב, על כוח משיכת הלקוחות הטמון בו, ומסר אותו לידי החברה. לאור המסקנה כי לא הועבר נכס מוניתן, יש לבחון מה מהותה של הזכות שנרשמה לזכותו של המערער בספרי החברה מכוח ההסכם. מהעובדות עולה, שהנכס שנמכר על פי ההסכם הוא זכותו של המערער בשותפות. לאור הלכת שדות, הועלו שתי אפשרויות לבחירת מכירת שותפות. האחת, העברת חלקו של שותף לאחר תיחשב כמכירת כל נכס ונכס מנכסי השותפות. לפי חלופה שנייה שעלתה, רואים בשותפות יישות עצמאית המפעילה עסק בנפרד מהשותפים המחזיקים בה, כך שהעברת חלקו של שותף אחד לאחר תיחשב כמכירה של נכס בודד – הוא הזכות בשותפות. בית המשפט הכריע לפי החלופה השנייה. לפיכך, חל על המוכר מס רווח הון.

### **8.7 מיסוי תקבולים ששולמו לשותף אשר פרש ממשד ראית חשבון - ע"מ 36608-**

#### **02-12 רבי שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1 (טרם פורסם, 28.12.2016)**

ביום 28 בדצמבר 2016 ניתן על ידי בית המשפט המחוזי בתל אביב פסק הדין בעניין רבי שפירא (להלן: "המערער"). המערער הינו רואה חשבון ובין מייסדי פירמת רואי החשבון פרידמן, שפירא, גולדשטיין ושות' אשר התמזגה עם משרד יגאל בריטמן ושות' שלימים התמזגה עם משרד אלמגור ושות'. לאחר המיזוג הוקמה השותפות בריטמן אלמגור ושות' (להלן: "השותפות"). בשותפות נותר המערער שותף עקיף כשותף בפרידמן ושות'. בשנת 2003 פרש המערער מן השותפות, החל ממועד זה המערער לא עבד במתכונת כלשהי בשותפות. המערער היה זכאי לתשלום שנתי במשך עשר השנים הראשונות לאחר פרישתו מהשותפות, פקיד השומה טען כי מדובר בהכנסה פירותית החייבת במס לפי סעיף 1(2) לפקודה, בעוד המערער טען כי מדובר בתשלום בגין מכירת מוניתן או לחילופין, תשלום בגין מכירת זכויות בשותפות המהווה מכירה הונית. בית המשפט קבע מבלי לקבוע מסמרות ביחס לסוגית אופן ייחוס התשלום בעת פרישתו של שותף, כי ביחס לתשלום המתואר מדובר בתקבול הוני בגין העברת זכויות של המערער בשותפות לידי השותפות, תקבול שאינו מהווה מכירת מוניתן. בדבריו מצייין בית המשפט כי אין מדובר בגמול אשר נשלל מן המערער אלא ויתור מדעת על העץ המהווה מכלול זכויותיו כשותף בפירמה. במסגרת פסק דינו מצייין בית המשפט כי צורת התשלום אינה מכריעה ביחס לשאלת סיווג ההכנסה כפירותית או הונית. בהמשך פסק דינו דחה בית המשפט את טענת המערער כי מדובר בתקבול בגין מכירת המוניתן, בהסבירו כי המוניתן האישי אותו הביא התמזג ונטמע בשותפות. כמו-כן מצייין בית המשפט כי הסכום שקיבל המערער זהה לסכום אשר סוכם עם יתר השותפים, עובדה זו מעידה על כך כי אין בתשלום תמורה בגין מכירת מוניתן. לבסוף ציין בית המשפט כי במקרה הנדון ולאור הנסיבות, החיוב במס יעשה על בסיס מזומן.

### **8.8 החלטות מיסוי מקדמיות מהשנה החולפת**

#### **8.8.1 החלטת מיסוי 1063/17 – חלק 2 לפקודת מס הכנסה - שינוי מבנה מיזוגים ופיצולים-**

##### **מיזוג שותפויות**

שותפות א' (להלן: "השותפות הקולטת"), הינה שותפות רשומה, תושבת ישראל אשר יחידות ההשתתפות שלה רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בתל אביב. שותפות ב' (להלן: "השותפות הנעברת"), הינה שותפות רשומה, תושבת ישראל אשר יחידות ההשתתפות שלה רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בתל אביב. הן לשותפות א' והן לשותפות ב', יש פעילות עסקית ממשית והן עוסקות באותו תחום פעילות ואף יש ברשותן נכסים בבעלות (חלקית) משותפת (להלן: "הפעילות הסינרגטית"). כמו כן, על השותפויות חלות הוראות חוק מיסוי רווחים ממשאבי טבע- התשע"א-2011. מהות הבקשה הינה לאשר כי מיזוג הפעילות הסינרגטית אל השותפות הקולטת אינו חייב במס בהתאם להוראות סעיף 103 לפקודה, וכן לאשר את העברת העובדים מהשותפות המעבירה לשותפות הקולטת. ניתן אישור למיזוג, וכן נקבע כי:

- על כל הנכסים המועברים מהשותפות המעבירה לשותפות הקולטת יחולו הוראות סעיף 103 לפקודה, לפיו יום הרכישה והמחר המוקרי של הנכסים המועברים יהיו כפי שהיו בידי השותפות.
- נקבע כי במכירת יחידת השתתפות בשותפות המעבירה על ידי מי שהוקצו לו יחידות השתתפות יחולו הוראות סעיף 103 לפקודה ותקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפוש נפט) התשמ"ט-1988.

- נקבע כי לעניין ניכוי המס במקור בידי חברי הבורסה, החלפת יחידות ההשתתפות של השותפות לא תחויב במס במועד ההעברה.
- על בעלי השליטה יחולו הוראות סעיף 103ג(8) לפקודה, ואילו בעלי יחידות השתתפות מקרב הציבור, שאינם עונים להגדרת "בעל שליטה", שוחררו ממגבלות.

### 8.8.2 החלטת מיסוי בהסכם 6986/17- העברת נכס מקרקעין לשותפות מוגבלת רשומה בהתאם להוראות סעיפים 104א ו-103א(א) לפקודה

החלטת מיסוי העוסקת בהעברת נכס מקרקעין מחברה ציבורית, תושבת ישראל העוסקת בפעילות מגוונת בתחומי הנדל"ן, לשותפות רשומה, אשר הוקמה לצורך שינוי המבנה ולה אין פעילות כלשהי או נכסים. 99.9% מזכויות השותפות מוחזקות על ידי החברה. החברה מעוניינת להעביר קרקע הרשומה בספריה כרכוש קבוע, לשותפות בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה. מכוח הסמכות הנתונה למנהל במסגרת סעיף 103א(א) לפקודה לאשר כי הוראות חלק ה-2 יחולו על שותפויות רשומות, בשינויים המחויבים, וכן בשינויים נוספים עליהם הוא יורה, ניתן אישור להעברת הנכס המועבר על ידי החברה המעבירה לשותפות הקולטת בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה ובנוסף נקבעו התנאים הבאים:

- מועד שינוי המבנה יהא מועד העברת הנכס.
- המחיר המקורי ויום הרכישה של הנכס המועבר יקבע בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה.
- בהתאם להוראות חוזר מס הכנסה 14/2003 "מיסוי שותפויות" נקבע כי בעת מכירת זכויות השותפות הקולטת על ידי החברה המעבירה, יקבע מחירן המקורי ומועד רכישתן בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה ובנוסף יחולו ההוראות הבאות: יתווסף למחיר המקורי של הזכויות בשותפות הקולטת חלקה של החברה המעבירה ברווחים שהצטברו בשותפות הקולטת וטרם חולקו לשותפים כחלקה של החברה המעבירה ברווחים אלו במועד המכירה לעניין זה "רווחים שהצטברו בשותפות הקולטת וטרם חולקו" - רווחים שמקורם בהכנסה החייבת של השותפות הקולטת, בתוספת הכנסות פטורות, ובהפחתת המס החל עליהם, אם שולם על ידי השותפות הקולטת והיא לא חייבה בהם את החברה המעבירה. לבסוף, יתווסף לתמורת המכירה סכום בגובה ההפסדים שיוחסו לחברה המעבירה במשך החזקתה בזכויות השותפות הקולטת.
- השותפות הקולטת תהא רשאית לחלק לבעלי הזכויות בה, ללא חבות במס הכנסות רק רווחים שמקורם בהכנסה החייבת של השותפות הקולטת, בתוספת הכנסות פטורות ובהפחתת המס החל עליהם, אם שולם על ידי השותפות הקולטת והיא לא חייבה בהם את השותפים.
- במסגרת החלטת המיסוי נקבעו הוראות ביחס למקרה בו יוקנו זכויות נוספות למשקיע חדש בשותפות הקולטת
- השותפות הקולטת תדווח למנהל מיסוי מקרקעין בתוך 30 ימים, ממועד שינוי המבנה, על העברת הנכס המועבר ותשלום מס רכישה בשיעור של 0.5% משווי של הנכס המועבר במועד שינוי המבנה, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית ממועד זה ועד למועד התשלום ממס הרכישה בפועל.
- הובהר כי על הנכס המועבר בידי השותפות הקולטת יחולו הוראות סעיף 104א(ב) לפקודה.
- הובהר כי על הזכויות בשותפות הקולטת שבידי החברה המעבירה יחולו הוראות סעיף 104א(א)(1) לפקודה ועל השותפות הקולטת יחולו הוראות סעיף 104א(א)(2) לפקודה, כל זאת במשך שנתיים ממועד שינוי המבנה.
- הובהר כי לעניין ניהול ספרים, על השותפות הקולטת יחולו הוראות סעיף 6 לחוזר.
- במסגרת החלטת המיסוי נקבעו הוראות נוספות בדבר מתן ביאור בדוחות הכספיים ובדוחות לצרכי מס, אי התרת הוצאות בגין שינוי המבנה, אישור מצגים וכן מגבלות ותנאים נוספים.