

סיווג תשלום לשותף שפורש משותפות בעד זכויותיו באותה שותפות כתב : עו"ד ורו"ח סיימון יניב

1. מיסוי שותפויות ובעיקר מערכת הזיקות בין השותפים לשותפות הינו אחד הנושאים הסבוכים בדיני המס. גישות שונות הועלו ונבחנו בעניין זה לאורך השנים, אולם הלכה למעשה ביסוד הדיון ניצבת הלכת בית המשפט העליון בע"א 2026/92 פקיד שומה פתח תקוה נ' שדות חברה להובלה בע"מ¹ (להלן – "הלכת שדות"), שניתנה בהרכב מורחב של חמישה שופטים. דעת הרוב בהלכת שדות (מפי השופט אנגלרד, אליו הצטרפו המשנה לנשיא לויך והשופט שטרסברג כהן, כנגד דעתם החולקת של הנשיא ברק והשופט אור) קבעה בתמצית, כי במערכת היחסים שבין שותפות לשותפיה, במסגרת דיני המס יש לראות בשותפות גוף נפרד משותפיו, ועל כן יש לדמות בין מכירת זכויות בשותפות למכירת מניות בחברה לצורך חישוב רווח ההון במכירה.
2. בעקבות פסק הדין פרסמה רשות המיסים את חוזר מס הכנסה 14/03 שעניינו "מיסוי שותפויות", (להלן – "חוזר שדות")² ובו פיתחה רשות המיסים את הלכת שדות בניסיון לדמות החזקה בשותפות לבעלות בחברה וליצור, במידת האפשר, הקבלה בין אירועי מס שעשויים להתרחש במערכת היחסים ההונית בין השותף לשותפות (העברת נכסים מהשותף לשותפות או מהשותפות לשותף, פירוק השותפות וכו') למיסוי חברות במצבים דומים. אציין, כי המנגנון שפורט בחוזר לישום הלכת שדות העלו קשיים ניכרים בישומה של הלכת שדות ולמיטב ידיעתי, לא יושמה על ידי רשות המיסים באופן מלא ואחיד.
3. תוצאות מגפת הקורונה שהביאה להשבתת המשק העולמי תביא ללא ספק עסקים רבים ובניהם שותפויות לידי פרוק או במקרה הטוב לשינוי בהרכב השותפים, אם באמצעות צרוף של שותפים חדשים שיכולים לתרום להגדלת הפעילות או להשקיע בהון השותפות ולשפר את תוצאות פעילותה מתוקף כישוריהם, או אם בעזיבת שותפים שלא יכלו להמשיך ולסייע בהמשך הפעילות של השותפות.
4. קצרה היריעה מלהתייחס ברשימה זו לכל התרחישים והסוגיות שיכולים לעלות בשינוי מבנה הקשורים לשותפויות. ברשימה זו אבקש להתייחס בתמצית לשאלת סיווג הכנסה המתקבלת בידי שותף שפורש מהשותפות בתמורה לזכויותיו באותה שותפות (להלן : "ההכנסה").

¹ מיסים ט/3 (יוני 2001) ה-1.

² מיסים יז/5 ג-20.

פרשת שפירא³

5. בכדי לדון בשאלת סיווג ההכנסה בחרתי להתייחס ברשימה זו לערעור שהונח לפתחו של כבוד השופט ה' קירש מבית המשפט המחוזי בת"א שדן בסוגיה שבמחלוקת בין המערער ששימש כשותף במשרד רואי חשבון לבין פקיד השומה הנוגעת לאופן סיווג ומיסוי התקבול השנתי שקיבל המערער לאחר פרישתו מפירמת רואי חשבון שהיה שותף בה.
6. המערער היה בין מייסדי פירמת רואי החשבון פרידמן, שפירא, גולדשטיין ושות' (להלן: "פרידמן ושות'"). לימים פרידמן ושות' "התמזגה" עם משרד רואי החשבון יגאל בריטמן ושות', ובהמשך הפירמה המורחבת "התמזגה" עם אלמגור ושות'. כעבור כחמש שנים פרש המערער. בהתאם להסכם השותפות מדי שנה, במשך עשור לאחר הפרישה, קיבל המערער סכום הכנסה בעד עזיבתו את הפירמה.
7. עיקר טיעונו של המערער היה כי ההכנסה התקבלה בגין מכירת מוניטין שהוא צבר בתחום התמחותו (ייעוץ עסקי). כטענה חלופית גרס המערער כי מכר ליתר השותפים את זכותו בשותפות שגם הרווח ממכירתה נתון למיסוי לפי חלק ה' לפקודה, אמנם באופן מקל פחות מאשר במקרה של מכירת מוניטין. מנגד פקיד השומה (המשיב) טען כי ההכנסה הנדונה הינה פירותית באופיה ונתונה למיסוי לפי חלק ב' לפקודה.
8. הצדדים לא היו חלוקים בעובדה כי למן מועד הפרישה, המערער לא עבד במתכונת כלשהי במסגרת הפירמה, הוא לא שירת את לקוחות הפירמה ואף לא נכח במשרדה. דהיינו הניתוק שלו מן העשייה בפירמה היה מלא ומייד.
9. בית המשפט פרט בקצרה את טענות הצדדים, כפי שהועלו בסיכומיהם וציין כי טענתו הראשית של המערער היא שפרישתו מן הפירמה לוותה במכירת מוניטין על ידיו וכי התשלומים שהוא קיבל במשך עשר השנים הבאות היו כולם עבור מוניטין נמכר זה. וכך גרס:

"עם פרישתו של המערער מהשותפות, העביר המערער את לקוחותיו לשותפות ולקבוצת היעוץ, הלקוחות המשיכו לעבוד עם קבוצת היעוץ, ומוניטין המערער ופירותיו עברו לשותפות וקבוצת היעוץ.

...

משפרש המערער מקבוצת היעוץ, וויתר על זכויותיו בשותפות ועל פירות המוניטין - המערער הותיר את כל קשריו עם הלקוחות, הלקוחות עצמם ו'תיקי הלקוחות' בשותפות/קבוצת היעוץ, כלומר - העביר את פירות המוניטין האישי שלו. לקוחותיו, קשריו וניסיונו - מכלול זה היה המוניטין האישי שלו."

³ עמ' (ת"א) 36608-02-12 רבי שפירא נ' פקיד שומה תל אביב 1 (מחוזי; ה' קירש; 28/12/16) – ע-40 (להלן: "פרשת שפירא")

10. מנגד טענתו הראשית של פקיד השומה הייתה כי התשלומים הנדונים נושאים אופי פירותי:

**”ברור כי המערער קיבל את התקבולים רק בגין העובדה שהיה שותף בשותפות
ואלמלא כן לא היה מקבל פרוטה. לכן הקשר הישיר בין מקום עבודתו-השותפות עד
לפרישתו ולתקבולים שמקבל המערער מהשותפות, הוא זה שמתווה גם את דרך
סיווג התקבול.**

...

**למעשה, עם פרישתו הפך לשותף פאסיבי, ועל כן הכנסתו הינה ממשלח היד כרו”ח,
כאמור כשותף פאסיבי הזכאי לחלוק עם השותפים האחרים את רווחי השותפות על
פני התקופה שנקבעה, הגם שאיננו פעיל עוד וזאת בשל פעילות במסגרת השותפות
בעבר.”**

(ההדגשות של הח.מ.)

11. בסופו של ניתוח מקיף ונרחב פסק בית המשפט הנכבד כי המערער לא הוכיח כי התשלומים השנתיים שולמו למערער בגין מכירת מוניטין. שכן לדידו לא המערער לא אחז במוניטין אישי שיכל להותיר אחריו לטובת שימושה של הפירמה, ואם כבר הועבר מוניטין שכזה הרי זה הועבר במסגרת שינוי הרכב השותפות שנעשה מספר שנים לפני שנעשה עם מיזוג פרידמן ושות’, שכאמור בה היה שותף המערער, עם משרד ברייטמן אלמגור.

12. בית המשפט הגיע למסקנה מתוך הראיות שהובאו לפתחו כי משרד ברייטמן אלמגור נהנה ממוניטין עצמי שהיה קיים לפירמה עוד לפני הצטרפותו של המערער כשותף בפירמה, ולא זו בלבד שהרי כישוריו של המערער נתרמו לטובת הפירמה כמצופה מאדם שמכהן בתפקיד של שותף בפירמה שלא הוסיפו לערך המוניטין של הפירמה.

13. זאת ועוד, בית המשפט מצא כי בהסכם השותפות לא אוזכר דבר בנוגע למהות סיווגו של התשלום ששולם למערער ובטח לא כמוניטין שנזקף לזכותו, ועל כן לא ניתן היה לקבוע שאכן התשלום שולם בעד מוניטין. זאת ועוד, בטח שלא ניתן יהיה לקבוע כי לשותף אחד יש לסווג את התשלום כמוניטין ושותף אחר יסווג כתמורה הונית בעת פרישתו. בסופו של דבר בית המשפט, קבע כי יש לסווג את התמורה בגין מכירת זכויות המערער בשותפות כרווח הון (כטענתו הקודמת של המשיב וכטענתו החלופית של המערער) ולענין חישוב המועד שבו נרכשה הזכות הנמכרת יש לראות כמועד רכישת הזכויות את שנת ייסודה של פרידמן ושות’.

14. עוד נקבע כי רווח ההון יחושב מדי שנה על פי הסכומים שקיבל המערער בפועל ולא בזיקה להכנסה החייבת של השותפות המשלמת וגם לא בעת פרישתו של המערער.

15. ניתן אם כן ללמוד מפסה"ד שבהערכות נכונה כולל בתיעוד ההסכמות בצורה שמשקפת את כוונת הצדדים ניתן יהיה לטעון כי בעת מכירת חלקו של שותף ליתר השותפים או לצד ג' ניתן לייחס חלק התמורה או את כולה כתשלום ששולם בעד מוניטין שהותיר אחריו השותף הפורש בידי השותפים האחרים.

16. כמובן לפסה"ד ישנה משמעות יחד עם פסקי דין נוספים (ראו שם בפס"ד שרון⁴ ומשה ניסים⁵) גם למקרים אחרים, בהם נערכים שינויים במבנה ההחזקות בעסקים, שבהם מבקשים להעביר מוניטין עסקי לישות אחרת כמו למשל במקרים שבהם אדם מבקש להקים חברה ולהעביר אליה מוניטין עסקי שנצמח לעסק ברבות השנים. כמובן שסוגיה זו צפויה לעמוד לבחינה מדוקדקת של פקיד השומה וחשוף לטענה מצידו שמדובר במוניטין אישי שאינו ניתן להעברה, ועל כן יש להיערך בהתאם בכדי שניתן יהיה לשכנע את פקיד השומה בדבר קיומו של מוניטין עסקי שנצמח לעסק ולא לבעליו באופן אישי.

האמור במאמר אינו מהווה תחליף לייעוץ משפטי, ואין הכותב אחראי לתוצאות השימוש באמור בו ואין במידע המופיע במאמר כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור בו כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, ו/או לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים, וכל העושה באמור שימוש לפרשנות החוק עושה זאת על דעת עצמו ואחריותו.

עו"ד ורו"ח סיימון יניב ממשרד יניב ושות' עורכי דין, מתמחה בדיני המס על כל רבדיו, במישור האזרחי ובמישור הפלילי יחד עם עבירות הלבנת הון ואיסור השימוש במזומן. לפרטים נוספים: yaniv@tax.co.il.

אין להעתיק את המאמר או לעשות שימוש באמור בו או בחלק ממנו ללא רשות מפורשת מכותב המאמר.

⁴ ע"א 7493/98 שלמה שרון נ' פקיד שומה - יחידה ארצית לשומה [פורסם בנבו] (ניתן ביום 15.12.2003)

⁵ ע"א 5118/13 משה בנימין ניסים נ' פקיד שומה גוש דן [פורסם בנבו] (ניתן ביום 24.12.15)