

כניסת שותף לשותפות, תוך הגדלת דמי השכרת מוניטין לשותפים ומשיכת כספי השקעת השותף אל השותפים – סווגה כמכר זכות בשותפות

רו"ח (משפטנית) ענבל שני-ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן פתרונות מיסוי בע"מ ביום 13 באוקטובר 2021, ניתן פסק דין בבית המשפט המחוזי בעניינה של צומת ספרים (להלן: "המערערת") (ע"מ 28130-12-10 ועוד) אשר סיווג עסקה של השקעה בשותפות תמורת משיכת רווחים ודמי השכרת מוניטין כעסקה למכירת זכויות בשותפות, ובמקביל שלל הפחתת מוניטין כהוצאה בשותפות.

רקע

המערערת הוקמה בשנת 1996 על ידי שלוש הוצאות לאור, ועסקה במכירה קמעונאית של ספרים ותקליטורים באמצעות רשת חנויות בישראל. חברת אש-אורי בע"מ (להלן: "אש-אורי") הוקמה בשנת 1981 והפעילה רשת חנויות למכירה קמעונאית של ספרים ותקליטורים בשם "יריד הספרים". חברת באג מולטיסיסטם בע"מ (להלן: "באג") עסקה בשיווק מוצרי מחשבים ובהפצת ספרים ונרכשה על ידי חברת הוצאה לאור.

עיקרי העובדות

1. ב-2002 נחתם הסכם בין המערערת לבין אש-אורי (להלן: "הסכם המייסדים") להקמת שותפות מוגבלת, בשם "צומת ספרים 2002" (להלן: "השותפות"), כך שהמערערת ואש-אורי תחזקנה כל אחת בהיותן "שותפות מוגבלות" ב-49% מהשותפות, ו-2% הנותרים יוחזקו על ידי חברת צומת ספרים יריד (2002) בע"מ, המהווה חברת ניהול ושותפה כללית בשותפות.

2. תרשים החזקה:

סוכם כי כל פעילותן של המערערת ואש-אורי, תהא באמצעות השותפות לשם הקמה וניהול רשת חנויות למכירת ספרים, וכל עובדי המערערת ואש-אורי יעברו לעבוד בשותפות. כן סוכם כי השותפות תשלם מדי חודש לכל אחת מהמייסדות סך של 100,000 ₪ תמורת הזכות לשימוש בלעדי בכל חנויות הרשתות שבבעלותן, לרבות זכויות השימוש בנכסים המוחשיים והבלתי מוחשיים שבבעלות כל אחת מהן.

3. צירוף באג כשותפה נוספת בשותפות – ב-2005 נחתם הסכם לצירוף באג כשותפה בחלקים שווים עם המערערת ואש-אורי, כך שכל אחת מהן תחזיק שליש מהזכויות בשותפות.

4. תרשים החזקה לאחר צירוף באג:

הוסכם כי באג תשקיע בשותפות סכום של 30 מיליון ₪ בתמורה לשליש מהזכויות בה, באופן הבא: סכום חד פעמי של כ-20 מיליון ₪ ועוד סכום של כ-10 מיליון ₪ בפריסה חודשית של כשנתיים וחצי (375 אלף ₪ כל תשלום).

הוסכם כי המערערת ואש-אורי זכאיות, כל אחת, למשך מדי חודש במהלך שנת 2005 סכום של 100,000 ₪ מתוך רווחי השותפות, וסכומים אלו לא יכללו בחישוב הרווחים בין המערערת ואש-אורי לבין באג.

5. הסכם שכירות מוניטין ביולי 2005, ביום בו נחתם הסכם לכניסת באג כשותפה, נחתם הסכם נוסף בין המערערת ואש-אורי לבין השותפות, כאשר באג אישרה הסכם זה בחתימתה, הגם שאינה צד לו. סוכם היתר כי בעקבות הכנסת באג יועלה גובה דמי השכירות החודשיים אותם שילמה השותפות למערערת ולאש-אורי, בהתאם להסכם המייסדים, מסך של 100,000 ₪ לסך של 190,000 בתוספת מע"מ, לכל אחת מהן, רטרואקטיבית מיום 1.1.2005. כמו כן, ניתנה לשותפות אופציה לרכישת מוניטין מהמערערת ומאש – אורי תמורת כ- 18 מיליון ₪ ככל שתבחר לממשה במהלך שנת 2007. הוסכם כי כל עוד לא מומשה האופציה, תמשיך השותפות לשלם את דמי השכירות החודשיים למערערת ולאש-אורי. הוסכם כי ככל שמימוש האופציה ייעשה לאחר 30.12.2006 אזי יופחת מסכום מחיר המכירה דמי השכירות שישולמו החל מיום 1.1.2007 ועד ליום המימוש.

6. השותפות מימשה את האופציה לרכישת המוניטין, ביום הראשון של התקופה האמורה. העסקה דווחה לרשות המסים ושולם המס בגינה

השומה ועיקרי טענות המשיב

המשיב סיווג באופן שונה את עסקת מכירת המוניטין לשותפות, עם הכנסת באג כשותפה, וקבע כי למעשה מדובר בעסקה אחת של מכירת זכויות בשותפות. לפיכך, קבע המשיב במסגרת הצווים מטעמו כי המערערת ואש-אורי, מכרו כל אחת, שליש מזכויותיה בשותפות לבאג תמורת 15 מיליון ₪. התמורה הינה רווח הון ריאלי. בנוסף לכך, בוטלו הוצאות פחת בגין מוניטין בשותפות והן הוספו כתוספת הכנסה חייבת בצו.

כספי "ההשקעה" מצד באג בשותפות הועברו בעסקה סיבובית בסופו של דבר למערערת ולאש-אורי באמצעות הגדלת "דמי שכירות המוניטין", ורכישת המוניטין בסכום כולל של 30 מיליון ₪. נטען כי הסכם שכירות המוניטין וההסכם לצירוף באג נחתמו באותו היום וקיים ביניהם קשר הדוק. האינטרס של באג כשותפה בשותפות הוא שכספי ההשקעה בה אכן ישמשו כהון חוזר ולא יועברו למערערת ולאש-אורי. ואף על פי כן, באמצעות הסכם שכירות המוניטין הועברו כספי "ההשקעה" למייסדות.

נטען כי חלפו כשלוש שנים ממועד ייסוד השותפות ועד למועד עסקת מכירת המוניטין במהלך הועברו לשותפות העסק החי והמוניטין של המערערת ואש-אורי, אשר מבחינתן המוניטין שלהן התפוגג ודעך ותחתיו צמח והתפתח מוניטין של השותפות עצמה, כמי שמחזיקה בעסק החי.

עוד נטען כי אין טעם עסקי או כלכלי שבאג תסכים לממן דמי מוניטין שנתיים מופרזים בסכום של 4.5 מיליון ₪ שהם פי שניים ממה ששולם עד לאותו מועד, בעוד שווי הבעלות במוניטין הועמד בהסכם על סך של כ- 18 מיליון ₪ ואף מבלי שהוצגה הערכת שווי כלשהי.

נטען כי בהעברת פעילותו של עסק לא ניתן לפצל, לצורך מס, בין הפעילות לבין מוניטין הנלווה אליה, שכן הלכה היא שפעילות עסקית ומוניטין הנלווה לה שלובים זו בזו.

כנימוק חלופי קבע המשיב כי מדובר בעסקה מלאכותית.

נטען כי הסוגיה שבמחלוקת בדבר סיווג העסקה לצרכי מס הוכרעה בהליכים המשפטיים שהתנהלו בעניינה של אש-אורי בבית המשפט המחוזי בירושלים ובבית המשפט העליון, כך שאין מקום לקביעה

שונה בעניינה של המערערת, שהרי מדובר באותה עסקה ובאותם הסכמים. וכל ההליך בבית משפט "שידור חוזר", מלבד עדותו של מנכ"ל באג שתמכה בעמדת המשיב באומרו שלא היה לו כל עניין בקניית מוניטין של השותפות, אלא את השותפות עצמה.

עיקרי טענות המערער

נטען כי עד להקמת השותפות, המערערת ואש-אורי הן חברות ותיקות העוסקות מזה שנים רבות בהפצת ספרים בישראל. שעה שהמייסדות חברו יחדיו להקמת שותפות, והמוניטין הנפרד והעצמאי של כל אחת מהן נותר בבעלותן, בכפוף למתן זכות שימוש לשותפות.

נטען כי בהתאם להסכם המייסדים, השותפות תשלם לכל אחת מהשותפות המייסדות תשלום חודשי אשר מתייחס לתשלום בעבור המוניטין שבבעלותן.

נטען כי הכנסת באג כשותפה כמוה כרכישת מניות בהקצאה, דהיינו הכנסת כסף לשותפות וקבלת זכות בשותפות, בדומה לקבלת מניות בחברה.

בעקבות כניסת באג כשותפה, היה צורך "לשערך מחדש" את סכום התמורה מהשימוש במוניטין בהתאם לשווי באותו מועד ובהתאם להחלטת הצדדים, וזאת בין היתר מהטעם שבאג לא הייתה צד להסכם המייסדים.

נטען כי הסכום שנקבע כתשלום דמי השימוש היווה "נקודת השוויון על כף המאזניים", בין ההחלטה של השותפות האם לרכוש את המוניטין בהתאם לאופציה שנקבעה בהסכם שכירות המוניטין לרכישת המוניטין לבין ההחלטה להמשיך לשלם דמי שימוש חודשיים.

נטען כי הסיווג מחדש מניח כי נכסיה הבלתי מוחשיים של השותפות התהוו כולם בתקופת השותפות ומתעלם לחלוטין מהזכויות הבלתי מוחשיות, לרבות מוניטין, שהיו למערערת ערב הקמת השותפות.

דיון והכרעה – דברי כב' השופט טופף;

בפסק דין מפורט ומנומק בן 113 עמודים, התייחס השופט ל"סיווג שונה" אל מול "סיווג מחדש", לנטל ההוכחה, למוניטין, למעמדן השוויוני של אש-אורי והמערערת כשותפות, למהות האופציה לרכישת המוניטין האם פיקציה או אופציה ריאלית ומכל המקובץ החליט כי:

"... בדיון ובצדק פעל המשיב עת סיווג אחרת את המוסכם בין הצדדים, כך שמדובר בעסקה אחת למכירת זכויות בשותפות, ולא שתי עסקאות, מתוך מטרה לייחד ולהפריד מעין עסקת מכר מוניטין, לשם הטבת מס. למעשה, ככל שנצמח למערערת מוניטין, בגין מכירה קמעונאית של ספרים, הרי שהוא הועבר, הלכה למעשה עם הקמת השותפות ב- 2002 ובשנת 2005, ערב כניסת באג כשותפה, החזיקה השותפות במוניטין משל עצמה, אשר אף אם שורשיו במוניטין שהועבר אליה משתי השותפות, כשלוש שנים קודם לכן, הרי שמאז צמח וגדל אצלה כתוצאה מפעילותה העסקית".

הערעור נדחה.