

שותפויות על הכוונת של רשות המיסים לקראת שנת המס 2022

הכותב: רמי אריה, עורך דין ורואה חשבון*

המיסוי על "שותפות" ועל "שותפים" עומד לקבל שינוי דרסטי, ככל שיאושר תזכיר החוק בעניין מיסוי שותפויות שפורסם לאחרונה. כדאי להשקיע כבר עכשיו מחשבה, ולפני תום שנת המס 2021 בדבר תכנוני המס הנדרשים בהקשר לשותפויות, לרבות, לשותפויות בשוק ההון "קרנות גידור", שותפויות גז ונפט, שותפויות יזמים וקבלנים "קבוצות רכישה", שותפויות שקיבלו הטבות מס בעבר ועוד.

ביום 19.7.2021 פורסם תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מיסוי שותפויות), התשפ"א-2021, לפיו, כל שיטת המיסוי אשר תחול על שותפויות של יחידים, או חברות או בשילוב, תשתנה לחלוטין, באופן אשר, לכך חותרים במשרד האוצר, יביא להטלת חבות מס בגין כל שינוי במבנה השותפות. לרבות, ביצירת השותפות, בכניסת שותף, ביציאת שותף, במכירה או בפירוק שותפות ובאפשרויות לקזז הפסדי שותפות. התוצאה של החוק המוצע תהיה התאמת כללי המיסוי החלים על שותפויות בישראל. לכללים שנקבעו לעניין מיסוי חברות בית, חברות משפחתיות ושותפויות גז ונפט, והכל בשים לב למבנה הייחודי בו מאורגנת שותפות, אשר בהעדר כללים ברורים ייצר אי ודאות מיסויית בקרב נישומים ומשקיעים המעוניינים להשקיע בשותפות.

בנוסף, החוק המוצע יסדיר בפקודת מס הכנסה את אופן המיסוי החל על שותפויות ושותפים המשקיעים בנכסים פיננסיים, באמצעות קרנות השקעה וכן הסדרתן של הטבות המס הניתנות על השקעת תושב חוץ בקרן הון סיכון – הטבות אשר ניתנו עד כה מכוח אישורים פרטניים שהוציא מנהל רשות המסים לפי סעיף 16א לפקודה, על פי סמכות שהואצלה לו על ידי שר האוצר. בדברי ההסבר לתיקון לחוק, נאמר כי: עיקר מתווה ההטבות המוצעות לקרנות אינו חדש וכי מטרת ההצעה בעניין זה היא להביא לאישור הכנסת הטבות שניתנו עד כה באופן מנהלי פרטני, תחת קריטריונים אחידים.

"שותפות" היא התאגדות של שתי ישויות, או יותר, המעוניינות לשתף הון, נכסים ומשאבים שונים שבבעלותן, על מנת לייצר ערך מוסף כלכלי. כללי המיסוי החלים על שותפות מרוכזים במספר פסקאות אשר נקבעו בסעיף 63 לפקודת מס הכנסה ומתמצים בהדגשת חבותם של השותפים במס על הכנסת השותפות, ואת חובתם לדווח עליה.

שיטת המיסוי אשר הונהגה עד שנת 2001, בה ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין שדות (ע"א 2026/92, פקיד שומה פתח תקווה נגד שדות חברה להובלה (1982) ואחרים), היא שיטה המשקפת את הגישה המצרפית למיסוי שותפויות, לפיה אין להכיר בשותפות כישות עצמאית לעניין דיני מס הכנסה וכי יש למסות ישירות את השותפים בגין חלקם היחסי בנכסי השותפות ופעילותה.

נציין, כי גם מאז פרסומו של פס"ד שדות שאימץ את תפיסת השותפות כישות סגורה לעניין הזכויות בשותפות, נותרה אי וודאות רבה במיסוי השותפות, אותה מנסה החוק המוצע לפתור.

כיום, השותפות אינה מחויבת ישירות בתשלום המס על הכנסתה לפקיד השומה והכנסה זו משוייכת לשותפים עצמם, אך הבסיס לשומתה מחושב בנפרד כישות עצמאית. לפי עמדת רשות המיסים, הנסמכת

על פסק הדין בעניין שדות, מבחינת כללי המיסוי, מכירת זכות בשותפות (או רכישתה) תהיה דומה בגישת המיסוי שלה למכירת מניות בחברה.

לפי תזכיר החוק המוצע, עיקרי השינויים הצפויים במיסוי שותפויות, יהיו כדלהלן:

הגדרת "שותפות" לצרכי מיסוי - מוצע לקבוע כי שותפות הינה חבר בני אדם הרשום אצל רשם השותפויות ככזה, או חבר בני אדם אשר חבריו עוסקים יחד בעסק או משלח יד, או בפעילות אחרת למטרת רווח. למעט חבר בני אדם שאינו מונה יותר מחמישה אנשים, אשר התקשרו בעסקה, מיזם או פעילות משותפת לתקופה שאינה עולה על שלוש שנים.

שר האוצר יהיה מוסמך לקבוע חריגים להגדרה זו, על מנת לפטור אוכלוסיות מסוימות אשר אין הצדקה להחיל לגביהן את הוראות המס המפורטות להלן. על אוכלוסיות אלה יחול הדין הישן (טרם מתן פסק הדין בעניין שדות), לפיו המיסוי ייעשה ישירות מול השותף בגין חלקו היחסי בנכסי השותפות ופעילותה. חובת "רישום שותפות" במס הכנסה – בעוד שעד היום תיק שותפות היה נרשם במרשמי המס, רק במס ערך מוסף, הרי לפי התיקון המוצע – תהיה חובה לרשום שותפות, גם במשרד פקיד השומה ויפתח לה תיק מס עצמאי.

השותפים יהיו ברי החיוב במס בגין הכנסות השותפות - הכנסה ורווח הון שנצמחו בידי שותפות תיצור חבות מס של השותפות, וברי החיוב עליהם יהיו השותפים. סך כל הכנסותיה והוצאותיה של השותפות יובאו בחישוב הכנסתה החייבת לשנת המס, ברמת השותפות. התוצאה המתקבלת, בין אם היא הכנסה חייבת ובין אם הפסד, תיוחס לשותפים בהתאם לחלק לו הם זכאים בהכנסות השותפות.

שיטת החיוב במס על הכנסות שותף בשותפות - חיובו של השותף בתשלום המס על הכנסה החייבת המיוחס לו, יהיה תלוי בשותף עצמו, לרבות נקודות זיכוי העומדות לרשותו, פטורים שונים להם הוא זכאי, וכן הפסדים אשר הוא זכאי לקזז נגד חלקו בהכנסות השותפות, ואלה יובאו בחשבון בהתאם לסיווג ההכנסה ברמת השותפות.

הסיווג בין הכנסה פירותית לרווח הון בשותפות - וכן קביעת מקור ההכנסה ייעשו ברמת השותפות ויחייבו את השותפים כולם, ללא קשר למידת מעורבותם בפעילות השותפות. לעומת זאת, הכרה בהכנסה כהכנסה מיגיעה אישית תיעשה ברמת השותף, ורק אם מילא השותף תפקיד פעיל בשותפות.

שותפויות נסחרות בבורסה ימוסו כמו חברות - את מתווה המיסוי המוצע לא ניתן להחיל על שותפויות הנסחרות בבורסה, בשל מספרם הרב של השותפים בקרב הציבור. לפיכך מוצע כי שיטת המס שתחול על שותפויות אלה, תהיה שיטת המס החלה על חברה. קרי, מבנה מיסוי דו-שלבי. יצוין כי סוג זה של שותפויות ממוסד בחלקו כחברה גם כיום מכח צווי שר אוצר אשר הוצאו לפי סעיף 63(ד) לפקודה.

חיוב מס רווח הון בגין מכר זכות בשותפות ביציאת שותף - מוצע לקבוע כי יראו זכות לקבלת רווחי השותפות או נכסיה, כמניה בחברה. כך שחישוב רווח ההון במכירת זכות בשותפות ייעשה בהתאם לגישה שרואה בשותפות ישות נפרדת.

כך לדוגמה, יראו ברכישת הזכות בשותפות, את הרוכש כאילו רכש מניה לצורך ניכוי פחת. בחישוב רווח ההון לעניין המס החל בעת מכירת זכויות בשותפות בידי שותף יחולו הוראות דומות להוראות שנקבעו במסגרת תיקוני פקודת מס הכנסה בנושא חברה משפחתית וחברת בית. לרבות, הגדלת רווח ההון

במכירת הזכות בסכומי הפסדי שותפות שהיה רשאי שותף לקזז, הקטנת רווח הון לשותף שמכר זכויותיו בשותפות בעת שהיו בה רווחים צבורים שחויבו במס. לצד זאת מוצע לקבוע כי משיכת סכומים אשר אינם רווחי שותפות אשר השותף התחייב במס לגביהם, תקטין את המחיר המקורי של השותף בזכויותיו בשותפות. משיכה החורגת מסכום חלקו של השותף בשותפות תחויב מידיית במס רווחי הון.

הגבלות על זכות קיזוז הפסדים של שותפות כנגד הכנסות שותף - מוצע לקבוע מגבלות מסוימות על יכולתו של שותף לקזז את חלקו בהפסדי השותפות נגד הכנסותיו, או לקזז הפסדיו נגד הכנסותיו מחלקו בשותפות. מוצע לקבוע כי שותף מוגבל לא יהיה רשאי לקזז חלקו בהפסדי השותפות בסכום העולה על חלקו בשותפות. זאת לאור העובדה ששותף מוגבל אינו חשוף להפסדי השותפות. הפסדיה, בחלק העולה על הסכום שהשקיע בה, אינם הפסדיו. הוראה דומה נקבעה לגבי מיסוי שותפויות גז ונפט במסגרת תקנה 4 לתקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפוש נפט), התשמ"ט-1988.

צמצום מכירת הפסדי שותפות - מוצע להטיל מגבלות שיצמצמו את האפשרות לסחור בהפסדי שותפות, כלומר לרכוש זכויות בשותפות לצורך ניצול של הפסדים שנצמחו טרם רכישת הזכויות, בין אם מדובר בהפסדי השותפות ובין אם מדובר בהפסדי השותף מחוץ לשותפות.

מניעת משיכות יתר של שותף משותפות ומשיכת נכסים משותפות - מוצע לקבוע כללים נוספים המצמצמים את יכולתו של שותף לנצל מבנה של שותפות לצורך הנמכה בלתי לגיטימית של תשלום מס. לרבות, מיסוי משיכת נכסים או מזומנים מהשותפות בסכום העולה על חלקו של השותף בשותפות, הסדרת סיווגן ועיתוין של הוצאות והכנסות של שותף מול אלו של שותפות, במסגרת יחסי הגומלין הכלכליים ביניהם וכן מניעת ניצול לרעה של דחיית המס הניתנת מכח חלק ה-2 לפקודה, בעת העברת נכס משותף לשותפות.

החלת הגדרת "בעל מניות מהותי" על שותף בשותפות - בהמשך להבהרת הכללים המדגישים את הטיפול בשותפות כישות נפרדת לצרכי מס, מוצע להבהיר תחולתן של מספר הוראות בפקודה לעניין שותפויות. ההוראות לעניין מיסוי בעל מניות מהותי במקרה של רווח הון, הכנסה מריבית, או דיבידנד יחולו על כל שותף, אם השותפות כולה, היא עצמה בעל מניות מהותי. כמו כן, מוצע לקבוע כי יחיד לא יהיה זכאי לשיעורי המס המוטבים על הכנסה מריבית, במידה והוא שותף בשותפות ששילמה את הריבית, זאת על מנת למנוע ניצול לרעה של מבנה השותפות.

חובת רישום והגשת דו"ח שנתי של שותפות - מוצע לקבוע כי שותפות תירשם אצל פקיד השומה מיום תחילת פעילותה ותחויב בהגשת דו"ח שנתי על הכנסותיה. הדוח יכלול את שמם ומענם של השותפים בשותפות, את החלק שכל שותף זכאי לו בהכנסת אותה שנה ופרטים אודות היותם של השותפים שותפים מוגבלים או שותפים כלליים.

שומה לפי מיטב השפיטה לשותף בשותפות - מוצע לקבוע כי פקיד השומה רשאי לשום שותף בתוך שנתיים מיום שנערכה שומת שותפות בה הוא חבר, או בתקופה הרגילה במסגרתה הוא רשאי לשום את השותף – לפי המאוחר, בדומה להסדר שנקבע בהוראות מיסוי חברת בית וחברה משפחתית.

פקיד השומה יוכל להתעלם מעסקאות מלאכותיות בשותפות - בנוסף מוצע לקבוע כללים אנטי-תכנוניים המאפשרים לפקיד השומה להתעלם מפעולות אשר בוצעו על ידי שותף או שותפות, במסגרת קשרי השותפות, אם סבור היה שעשייתן נועדה לצורך הפחתת מס בלתי נאותה.

אגודה שיתופית חקלאית - מוצע לקבוע הוראות לעניין רישום, בקרה ומניעת מעבר בין מבני מיסוי, אשר יחולו על אגודה שיתופית חקלאית, זאת בדומה להוראות שנקבעו בשנים האחרונות, לעניין חברה משפחתית וחברת בית

הסדרה בפקודה של הטבות מס למשקיעים זרים - מזה שנים ניתנות הטבות מס למשקיעים זרים השותפים בקרנות השקעה במסגרת אישורים פרטניים מכח סמכותו של מנהל רשות המסים. ההטבות שניתנו לאורך השנים נועדו לעודד השקעה בחברות ישראליות, בדגש על חברות הי-טק, במטרה לסייע לצמיחת המשק. כעת מוצע לבטל את סעיף 16א לפקודת מס הכנסה, מכוחו ניתנו אישורי מנהל רשות המסים, לקבוע תחתיו הוראות חדשות תחת סימן נפרד, "יעודי לעניין זה, אשר יסדירו את מתווה הטבות המס וכן קריטריונים אחידים לקבלתן, לרבות מבנה הקרן הנדרש לצורך קבלת ההטבה וסוג ההשקעות לגביהן יינתנו הטבות מס.

הסדרת המיסוי שיחול על שותפויות השקעה בנכסים פיננסיים (כגון: "קרנות גידור") מוצע להסדיר את אופן המיסוי החל על שותפויות השקעה המשקיעות בנכסים פיננסיים. במקרים מסוימים עשויה פעילות שותפויות אלה להגיע לכדי עסק, על פי המבחנים המוכרים לסיווג הכנסה מעסק. עם זאת, גם על פי פסיקת בית המשפט במקרים רבים מדובר בפעילות שיש להתייחס אליה כאל השקעה. מוצע לקבוע כי שר האוצר, באישור ועדת הכספים, רשאי לקבוע כי חלקו של שותף מוגבל בהכנסה מעסק של שותפות בשל מכירת נכס פיננסי יחויב במס החל על רווח הון והכל בתנאים שקבע השר באישור ועדת הכספים. במסגרת התנאים שיובאו בחשבון ליישום סעיף זה, יבחנו קריטריונים המאפיינים הפעלת עסק אל מול אלו המאפיינים השקעה, הצורך לעודד השקעה מסוימת המשיאה ערך מיוחד לציבור, מאפיינים מיוחדים, ככל שישנם, של הגוף המבצע את הפעילות או ההשקעה, דוגמת גוף מוסדי, והפסד הכנסות המדינה ממסים, שכן, כך לעמדת רשות המסים, יש לזכור כי מדובר בפעילות בהיקף רב ובסכומים משמעותיים. כמו כן, יש להימנע ממצב בו פעילויות דומות מקבלות סיווג שונה לצרכי מס, שכן הדבר עשוי להביא לעיוותים שונים ופגיעה בתחרות.

הטבות לתושב חוץ בהשקעה בקרן השקעות פרטית - מוצע לקבוע בהוראת שעה לתקופה של שנתיים, כי ההטבה לתושב חוץ על מכירת נייר ערך שנרכש או הוקצה במסגרת השקעה מזכה תחול גם לגבי תושב חוץ שותף מוגבל בקרן השקעות פרטית, שאינה קרן הון סיכון. כיום, ניתנות הטבות גם לתושבי חוץ השותפים בקרנות אלו, מכח סעיף 16א לפקודה. היות והתועלת בהשקעות מסוג זה פחותה מהתועלת של השקעות קרן הון סיכון, מוצע לא להסדיר את ההטבה באופן קבוע, אלא לבחון לקראת תום התקופה אם ראוי להותירה.

החלת חלוקת ההכנסות בדוחות השותפות גם לעניין הזכויות ההדדיות ביניהם - בדוח השנתי שעל השותף המדווח להגיש למנהל, השותפות נדרשת להצהיר איזה חלק מהכנסת השותפות מיוחס לכל אחד מהשותפים לפי הסכם השותפות, הינה למראית עין בלבד ואינה החלוקה הממשית של ההכנסה בין

השותפים. כך שלהצהרה למס הכנסה, תהיה משמעות גם לצורך קביעת חלוקת ההכנסות בין השותפים בשותפות לעניין המשפט הפרטי (תביעות הדדיות בין השותפים).

לשיטת רשות המיסים, רבים מהכללים המוצעים בתזכיר, נועדו להבהיר את המצב המשפטי הקיים ערב תיקון החוק. כך שבהחלט יש לשקול את הכללים לעיל, גם לגבי פעולות בשותפות שנעשו או ייעשו גם עד 31.12.2021 בטרם ייכנס תזכיר החוק לתוקף. וודאי שיש להביאם בחשבון, ככל שהוא יאושר במסגרת תיקוני החקיקה הנכללים בתכנית הכלכלית לשנים 2020 ו-2021, החל משנת המס 2022.

מדובר בשינויים מהותיים ומשמעותיים ביותר במיסוי שותפויות מכל הסוגים, ובמיסוי שותפים בשותפויות, שמוצע להיערך לקראתם בהקדם האפשרי, עד 31.12.2021.

*רמי אריה עו"ד רו"ח ויועץ מיסוי, בעל משרד לדיני מסים, חבר צוות התגובות של לשכת עורכי הדין בישראל, מרצה בכיר בתחום דיני המס ומנהל מקצועי של אתר האינטרנט מסים ועסקים il.co.ralc.www