

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 2026/92

בפני: כבוד הנשיא א' ברק
כבוד המשנה לנשיא ש' לזין
כבוד השופט ת' אור
כבוד השופטת ט' שטרסברג-כהן
כבוד השופט י' אנגלרד

המערער: פקיד שומה פתח תקוה

נ ג ד

המשיבים: 1. שדות חברה להובלה (1982) בע"מ
2. דוד ברנדייס
3. חאג' יחיא עבד אל ג'אבר

ערעור על פסק דין בית המשפט המחוזי
בתל-אביב מיום 4.3.92 בתיקים 98/98, 88/98
83/89 שניתן על ידי כבוד השופט פלפל

תאריך הישיבה: י"ג באדר תשנ"ח (11.3.98)

בשם המערער: עו"ד לאה מרגלית ועו"ד יהודה ליבליין

בשם המשיבים: עו"ד גיורא עמיר

פסק-דין

השופט י' אנגלרד:

ערעור זה מעורר בעיה עקרונית בסוגיה המורכבת של מיסוי שותפות. הבעיה נוגעת למהותה של השותפות ולהשלכותיה על מיסוי השותפות במקרה של העברת נכסים מתוך השותפות. במקרה הנדון הועברו כל נכסי השותפות לחברה שהוקמה על ידי השותפים.

1. ואלה הן העובדות השייכות לעניין: המשיבים 2 ו-3- היו שותפים בשותפות "שדות", כאשר חלקו של הראשון בשותפות היה 60% וחלקו של השני 40%. יצוין, כי לא נתברר עד תום האם השותפות נרשמה אם לאו. שני השותפים הקימו חברה, שדות חברה להובלה (1982) בע"מ (להלן: "החברה"), והעבירו אליה את כל נכסיה והתחייבויותיה של השותפות. החברה נרשמה והתאגדה ביום 26.5.1982 והחלה לפעול ביום 1.7.1982. למשיבים הוקצו מניותיה של החברה, כך שהם בעלי המניות של החברה בשיעור החזקות זהה להחזקותיהם בשותפות המקורית. המשיבים משמשים גם כמנהליה של החברה.

2. נכסי השותפות, כפי שעולה ממאזנה, היו מורכבים מרכוש קבוע (שכלל משאיות, טנדר, ציוד קשר, ואינוונטר) ומרכוש שוטף (שכלל לקוחות וחייבים שונים). הפסיב של השותפות כלל התחייבויות לזמן ארוך והתחייבויות שוטפות. בספרי החברה נרשמו יתרות הסיום של מאזן השותפות ליום 30.6.1982 כיתרות הפתיחה של החברה ליום 1.7.1982.

3. המחלוקת בין בעלי הדין נוגעת לחיובם של השותפים, המשיבים 2 ו-3-, ברווח הון שצמח להם, לטענת המערער, מהעברת המשאיות מן השותפות אל החברה. המשיבים הציגו את ההעברה הזאת כנטולת רווח, משום שערך המשאיות במאזן הפתיחה של החברה כערכם במאזן הסיום של השותפות. ערך זה מייצג את מחיר "העלות המופחתת" של המשאיות - דהיינו המחיר המקורי ששולם על ידי השותפות בניכוי שיעורי הפחת המותרים, או בלשון פקודת מס הכנסה [נוסח חדש]: יתרת המחיר המקורי. לטענת המשיבים, בהעדר הפרש בין שני הערכים, אין לייחס להם רווח הון. לא כך גורס פקיד השומה: לדעתו יש לראות בהעברת הנכסים מן השותפות אל החברה משום "מכירה" על פי ההגדרה שבסעיף 88 לפקודת מס הכנסה. ואם במכירה מדובר, הרי יש לקבוע את גובה התמורה שניתנה לשותפות ("המוכרת") מידי החברה ("הקונה") על פי מחירי השוק של המשאיות ביום ההעברה. ואמנם, פקיד השומה קבע את מחיר ההעברה על פי הערכת חברת הביטוח את המשאיות ובהסכמת רואה חשבון. מאחר שמחיר השוק שנקבע בדרך זו עלה על העלות המופחתת, פקיד השומה חייב את השותפים במס רווח הון על הפרש. שינוי מחירי המשאיות השפיע גם על שומת החברה בכך שחויבה בהפרשי הכנסות הנובעים מהגדלת סכומי הנכסים המוגנים/קבועים והגדלת תוספת הפחת והניכוי של פחת.

4. המשיבים השיגו על שומות אלה, ולאחר שהשגותיהם נדחו הם הגישו ערעור לבית המשפט המחוזי. ערעורם נתקבל על ידי השופט א' פלפל ומכאן ערעור פקיד השומה שבפנינו. ערעורם של המשיבים בבית משפט קמא הסתמך על שתי נקודות מרכזיות; האחת: העברת המשאיות מן השותפות אל החברה אינה בבחינת "מכירה" כמשמעותה בהגדרה בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה, וממילא אין תחולה להוראת סעיף 89

לפקודה, המחייבת את רווח ההון במס הכנסה. טענה זו הסתמכה על העובדה כי רישום הבעלות של המשאיות לא הועבר על שם החברה, וכי יש זהות בין בעלי המשאיות (השותפים המקוריים) לבין בעלי המניות בחברה. נמצא - כך אומרת הטענה - כי לא הייתה כל העברה או "מכירה" ממשית, משום שזהותם של בעלי השליטה במשאיות לא השתנתה. המשיבים הסבירו את הימנעותם מהעברת הבעלות על המשאיות לחברה בכך שהעברה מעין זאת הייתה יוצרת "יד" נוספת בשרשרת הבעלים, דבר המפחית מערכן בשוק ב-20% לפחות.

5. הנקודה האחרת עליה הסתמכו המשיבים בערעורם בבית משפט קמא הייתה כי, בניגוד לתפיסת פקיד השומה, אין לראות בהעברת כל נכסיה והתחייבויותיה של השותפות אל החברה העברה של כל נכס ונכס לחוד. "הנכס" הנמכר לחברה - אם במכירה מדובר - הוא חלקו הכולל של השותף בנכסי השותפות ולא כל פריט בנפרד. לכן, אין מקום לראות את הפרשי המחירים של המשאיות כרווח הון של נכסים יחידים שהועברו על ידי השותפים. הנכס שכל אחד מן השותפים העביר אינו חלקו במשאיות, אלא חלקו הכולל בשותפות, על נכסיה והתחייבויותיה. נמצא, כי יש לחשב את רווח ההון לגבי החלק הכולל בשותפות ולא לגבי הפריטים היחידים בנכסי השותפות. כלומר, לטענתם, השותפים העבירו לחברה את זכויותיהם הבלתי-מסוימות בנכסי השותפות, המושפעות באופן ישיר מזכויותיה וחובותיה של השותפות כלפי צדדים שלישיים ולא רק מן הבעלות במשאיות. להבדל בין שתי התפיסות השלכות ניכרות על היקף חבות המס של כל שותף, שכן לפי תפיסת פקיד השומה, ימוסה הרווח בגין מכירת הנכסים המוחשיים של השותפות, מבלי לקחת בחשבון את התחייבויותיה השוטפות והתחייבויותיה ארוכות הטווח, אשר, ללא ספק, משפיעות על שווי חלקו הכולל של כל שותף בשותפות. בהסתמך על פסק הדין בפרשת ע"א 289/66 קירשנברג נ' פקיד שומה גוש דן, פד"ם א 58, בעמ' 61, טענו המשיבים, כי כשם שאין לזהות את העברת מניות בחברה ואת הרווח הנובע ממנה עם העברת המגרשים שהיו מלאי עיסוק החברה, כך אין לזהות העברת זכויות המשיבים בשותפות עם העברת כל משאית או נכס אחר לחברה.

6. בית המשפט קמא דחה את הטענה ששללה את קיומה של "מכירה" כמשמעות מונח זה בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה. בית המשפט החליט כי לאור ההגדרה הרחבה של המונח, הכוללת "...כל פעולה או אירוע אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך כל שהיא מרשותו של אדם, והכל בין במישרין ובין בעקיפין....", מן הדין לקבוע כי בהעברת כל נכסי השותפות לחברה, כולל המשאיות הנ"ל שהופעלו על ידה, בוצעה פעולת מכירה במובנו של מונח זה בסעיף 88 לפקודה.

7. לעומת זאת, בית המשפט קיבל את הטענה השנייה של המשיבים, בקבעו כי "הנכס" הנמכר לחברה הוא חלקו הכולל של השותף בנכסי השותפות ולא כל פריט בנפרד מנכסים אלו. בעשותו כן הסתמך בית

המשפט על מאמרו של י' נאמן, "שיטת חישוב ריווח הון במכירת זכויותיו של שותף בשותפות", **רואה חשבון 4** (205) ינואר 1971, עמ' 195, שבו מותח המחבר ביקורת על החלטתו של השופט ש' אשר בעמ"ה 367/70 **שטרנזיס נ' פקיד השומה תל-אביב**, פד"א ג 327. במקרה האחרון מכר שותף את חלקו בעסק של מזנון. השופט אשר מעלה את האפשרות כי בעצם לא נמכר כל נכס. ואלה דבריו:

במקרה הנדון נושא המכירה הוא מחצית בעסק השייך, לכאורה, לשותפות ואפשר היה לטעון, שלא נמכר כאן כל נכס - כי הרי השותפות היא בעלת הנכסים השונים המהווים את העסק והיא לא מכרה דבר. אך למעשה, התייחסו ב"כ שני הצדדים למכירתו של המערער כאל מכירה של הנכסים השונים הכלולים בעסק - כנראה מתוך הנחה שהשותפות לא היתה רשומה והשותפים הם בעלי הרכוש; ויש גם תמיכה לגישה זו בחוזה המכירה נ1/. בסעיף 2 של אותו חוזה נאמר - שהמערער מוכר לקונה - "את כל זכויותיו בשכירות העסק, המוניטין, הציוד והסחורה" - משמע שהוא מוכר את מחציתו בנכסים מוגדרים כאמור, והתמורה ששולמה לו היא תמורת נכסים אלו; אתיחס איפוא למכירתו של המערער כאל מכירת נכסים בהגדרת הסעיף 88 הנ"ל.

8. מתוך הקטע המובא עולה כי השופט אשר לא נתן את דעתו לרעיון של מכירת חלק כולל בשותפות, אלא העלה את האפשרות כי לא מדובר כלל במכירת נכס. מכאן ביקורתו של י' נאמן במאמרו הנזכר, שבו הוא גורס כי יש לראות במכירת הזכות של השותף מכירת "נכס" הון החייבת במס לפי פקודת מס הכנסה. בית משפט קמא אימץ, כאמור, את דעתו של י' נאמן וקבע כי יש לראות כ"נכס" את חלקו של שותף בשותפות, "שהרי הוא בעל 'זכות ... ראויה או מוחזקת' בשותפות כבעלת אישיות משפטית נפרדת מן השותפים עצמם". בית המשפט איבחן את פרשת **שטרנזיס**, באומרו כי לעומת האמור בפסק הדין ההוא "הרי במקרה שבפנינו ברור לחלוטין כי המכירה מהשותפות לחברה אינה מכירת נכסים מוגדרים נפרדים אלא העברת נכסים של השותפות לחברה". יצוין, כי קשה לקבל אבחנה זו, משום שברור כי בפרשת **שטרנזיס** השותף מכר את כל מחציתו בעסק השותפות. מן העובדה כי בחוזה המכירה נקבע שהשותף מוכר לקונה "את כל זכויותיו בשכירות העסק, המוניטין, הציוד והסחורה", כלל אינו משתמע שהוא מוכר את מחציתו בנכסים יחידים מוגדרים, כשמכירת כל נכס ונכס מהווה מכירה נפרדת. כאמור, הניגוד בין מכירת חלק בשותפות למכירת חלק בכל אחד מנכסי השותפים כלל לא עמד לנגד עיניו של השופט אשר.

9. יהא זה אשר יהא, גישתו של בית משפט קמא היא שיש לראות, לצורך חישוב מס רווח הון, את מכירת חלקו של שותף בשותפות כמכירת חלק כולל ולא כמכירה נפרדת של כל נכס ונכס בנפרד. במאמרו הנזכר מבסס י' נאמן את גישתו בדבר העברת חלק כולל בשותפות על העובדה שהשותפות היא אישיות משפטית נפרדת. המחבר מציין כי בפרשת **שטרנזיס** המדובר היה בשותפות בלתי רשומה. אולם הוא סובר, בהסתמך על דעתו של ג' פרוקציה, **התאגיד, מהותו ויצירתו** (1965) 190, כי גם השותפות הבלתי רשומה, יש

לה במשפט הישראלי אישיות משפטית. מסקנתו של י' נאמן היא כי "בתוקף אישיותה הנפרדת של השותפות, יש לראות בנכסים כמחזקים על ידי השותפות ולא על ידי בעלי הזכויות בה". בית משפט קמא נגע בפסק דינו בשאלת האישיות המשפטית של השותפות שענינה נדון בפניו. הוא קובע כי לא מצא ראיה בעדויות ובמסמכים לכך שהשותפות "שדות" נרשמה, כטענת המשיבים. אך בית המשפט הוסיף:

סבורני עם זאת שאף אם נתיחס לשותפות דנן כאל שותפות שלא רשומה - לא יהיה בכך כדי לשנות את המצב. נראה לי כי הנתון הקובע בענין זה הינו העובדה כי בפועל הועברו כאן מהשותפות לחברה שהוקמה ע"י השותפים (כשאחזקתם בה זהה לחלקיהם בשותפות) מכלול זכויותיהם וחובותיהם בשותפות, ולא נכסים נפרדים ששמשו אותם בעסק השותפות. מן הדין על כן, כך נראה לי, ששומת המס על רווח ההון - במידה שנוצר עקב העברה זו על פי הוראות הפקודה תקבע לפי "התמורה" ו"יתרת המחיר המקורי" (כהגדרת מונחים אלה בסעיף 88 לפקודה) לגבי חלקו הכולל של השותף בשותפות שהועבר לחברה, ולא לגבי כל פריט בנפרד.

10. מדבריו של בית משפט קמא לא נהיר לגמרי אם הוא גרס שגם שותפות בלתי רשומה היא בבחינת אישיות משפטית - כדעתו של ג' פרוקצ'יה - או שמא הוא בדעה כי אין חשיבות למהותה של השותפות כאישיות משפטית לצורך ההכרעה בדבר חישוב רווח ההון במקרה של מכירת חלק בשותפות על ידי שותף. המערער טוען בפניו בהקשר זה, כי בהעדר ראיה מצד המשיבים לכך ששותפות "שדות" היא שותפות רשומה, עניין זה שוב אינו שנוי במחלוקת. לפיכך, לשיטתו, מבחינת הדין הכללי "שדות" איננה אישיות משפטית. יודגש, עם זאת, כי שני הצדדים אינם משליכים את יהבם על רישומה של שותפות "שדות"; המערער מתמקד בטענה כי לצורך פקודת מס הכנסה נעשית בכל מקרה הרמת מסך סטטוטורית לאישיות המשפטית של השותפות, ודיני המס חלים על היחידים השותפים. המשיבים, מצידם, מדגישים את הישות הכלכלית העצמאית של כל שותפות, לאו דווקא של שותפות רשומה.

11. בסוף פסק דינו דוחה בית משפט קמא את אחת מטענות פקיד השומה, לפיה הנימוק המשפטי השני לערעור הועלה על ידי המשיבים רק בשלב הסיכומים. בית המשפט דוחה טענה זו בנימוק שאין בטענה פורמלית זו כדי להשפיע על תוצאות הדיון, אלא היא שייכת לעניין הוצאות בלבד. מסקנתו המעשית של בית המשפט היא, כי יש לקבל את הערעור ולהחזיר את הדיון לשלב השגה כדי לתת אפשרות לפקיד השומה לברר את שאלת רווח ההון, שהושג מהעברת חלקו הכולל של כל שותף בשותפות.

12. בערעור שלפנינו מרחיב פקיד השומה את היריעה הן על הבעיות המהותיות של מכירת נכסים על ידי שותף והן על הנימוק הפורמלי של "שינוי חזית". המשיבים, לעומתו, חוזרים על נימוקיהם, כשהדגש הוא על הרעיון של מכירת חלק בשותפות, להבדיל ממכירת חלק בכל נכס ונכס בנפרד. הטענה כי, בנסיבות העניין, אין

לראות בהעברת חלק בשותפות משום "מכירה" במובן סעיף 88 לפקודת מס הכנסה, מושמעת כעת בשפה רפה למדי.

13. אומר מיד כי אין לקבל את הטענה הפורמלית של "שינוי חזית". במקרה הנדון עוררו המשיבים את הסוגיה של מכירת זכות בשותפות כבר בסיכומיהם הן בעל פה הן בכתב לפני בית המשפט המחוזי. המערער, מצדו, ענה בהרחבה לגופה של הטענה בסיכומיו בכתב בבית משפט קמא, אם כי לא נמנע מלהעלות לפניו את הטענה הפורמלית בשלב הסופי של הערעור. על רקע זה, אין להיזקק עוד לטרוניה של "שינוי חזית". כפי שנאמר על ידי בית משפט זה בע"א 441/88 ירחי נ' גולדברגר, פ"ד מג(4) 378, בעמ' 384 (מפי השופט י' מלץ):

... יש ובעלי הדין מתקנים כתב טענות בשתיקה, על ידי שמנהלים את המשפט בפסים שונים מאלה שנקבעו לו בכתבי הטענות, ואם עשו כן, לא תישמע לאחר מכן הטענה - ובוודאי לא בדרגת הערעור - כי בית המשפט לא צריך היה לסטות מאפיקי המשפט כמו שסומנו בכתבי הטענות.

מעל הנדרש אוסיף, כי אפשר למצוא את גרעין הטענה המהותית בדבר מכירת זכות בשותפות כבר בנימוקי הערעור בבית משפט קמא. ואמנם, המשיבים ציינו שם כי "החברה קיבלה את הפסיבה והאקטיבה של השותפות". אי-לכך, צדק בית המשפט קמא בדחותו את הטענה הפורמלית הנזכרת של המערער.

14. גורל דומה יש להועיד לטענתם האחרת של המשיבים, דהיינו, כי העברת נכסי השותפות אינה בבחינת "מכירה" במובן הוראת סעיף 88 לפקודת מס הכנסה. צדק בית המשפט קמא בקובעו כי הנכסים של השותפות יצאו מרשותה ומרשות השותפים בעברם, מבחינה עסקית, לידי החברה. נכסים אלה מופיעים כעת במאזן החברה, וגם אם הבעלות עדיין רשומה על שמם של השותפים (לשעבר), הרי בשלב זה השימוש בהם נעשה מטעם החברה. עובדה היא, כי החל בשנת המס 1983 החברה מנכה לגבי המשאיות פחת מתואם על סמך מחירי הרכישה ההיסטוריים. יש לציין כי האירוע נשוא מקרה זה, דהיינו, העברת נכס שבבעלות שותפות לחברה, שהוקמה במיוחד לצורך כך, מוסדר כעת בהוראת סעיף 104ב לפקודת מס הכנסה. הוראה זו באה להחליף את ההוראה הקודמת בסעיף 95 לפקודת מס הכנסה, שעסקה גם היא במכירת נכס ממספר בני-אדם לחברה תמורת מניות באותה חברה. הסדר זה של דחיית מס עד למכירת הנכס המועבר על ידי החברה הנעברת מלמד על כך שאירוע כמו זה הנדון כאן הוא אירוע מס. כי אלמלא כן לא היה צורך בקביעת הסדר של דחיית מס. מכאן נובע שהעברת נכס שבבעלות שותפות לחברה, אשר אינה עומדת בתנאים המפורטים בהסדר, מהווה מכירה ומקימה בכך חבות במסגרת מס רווח הון. העולה מן האמור, כי שוב צדק בית משפט קמא בדחייתו את הטענה הזאת של המשיבים.

15. זה מביאני לתורף הבעייה המשפטית בערעור זה, והוא: מהותה של העברת זכות בשותפות בעיני דיני המס. ביתר דיוק: האם אפשר להעביר חלק כולל בשותפות, או שמא אין להעביר אלא נכסים יחידים? הפתרון לבעיה זו שנוי במחלוקת הן בין שיטות המשפט השונות הן בין המלומדים. י' נאמן במאמרו הנזכר כבר ציין את קיומם של הבדלי גישות בין המשפט האנגלי לבין המשפט בארה"ב. אין מנוס אפוא מלהכניס את ראשי בין ההרים הגבוהים ולהכריע בסוגיה העקרונית הנזכרת.

16. יש מבין המלומדים המעמידים את כל הבעיה על מהותה של השותפות בתור אישיות משפטית. כך, למשל, ראינו כי י' נאמן במאמרו הנזכר מנמק את דעתו כי מכירת זכותו של השותף נחשבת כמכירת נכס הוני בכך שלפי המשפט הישראלי כל שותפות - גם הבלתי-רשומה - היא אישיות משפטית הנפרדת מן השותפים המרכיבים אותה. האמת היא כי השאלה אם שותפות בלתי-רשומה היא אישיות משפטית, דהיינו, תאגיד, טרם הוכרעה בשיטתנו. וכך אומר על כך בית משפט זה בע"א 583/88 **ברנע נ' ארקיע קווי תעופה ישראליים בע"מ ואח'**, פ"ד מה(5) 670, בעמ' 683-684, מפי הנשיא מ' שמגר:

שאלת היותה של שותפות בלתי רשומה בגדר אישיות משפטית נפרדת מהשותפים המרכיבים אותה הינה שאלה מורכבת, אשר אין לגביה הכרעה ברורה בפסיקת בית משפט זה...גם בין המלומדים קיימת מחלוקת בשאלה זו.

עיינ שם את המקורות השונים בפסיקה ובספרות המובאים על ידי בית המשפט. והנה, גרם המקרה שהשותפות לפנינו, אין אנו יודעים לגביה אם רשומה היא אם לאו. אך דעתי היא, כדעת בית משפט קמא, שהשאלה אם השותפות נחשבת באופן עקרוני כאישיות משפטית אינה מעלה ואינה מורידה מבחינת הסוגיה בה אנו עוסקים.

17. כפי שהנס קלסן הראה בספרו על תורת המשפט הטהורה, המושג של אישיות משפטית אינו אלא קונסטרוקציה של תורת המשפט, ואין לו שום ממשות חברתית. הוא בבחינת מושג עזר, המתאר צרור או פקעת של זכויות וחובות המתייחסות להתנהגותם של מספר בני אדם השואפים להשגת מטרה משותפת. המושג הוא מטפורה של האנשה, המשמשת לשם תיאור של מערכת נורמות מורכבת מאד, שלא כאן המקום לנתחה. H. Kelsen, *Reine Rechtslehre* (2. Aufl. Wien 1960) 172-195 וראה את עיקר הרעיון כבר במהדורה הראשונה של הספר, בתרגום האנגלי: H. Kelsen, *Introduction to the Problems of Legal Theory* (transl. B. Litchevski Paulson & S.L. Paulson, Oxford 1992) 46-53, אולם, אין כל הכרח לייחד את המושג למערכת בעלת תוכן נורמטיבי קבוע. יש הרואים אישיות משפטית בחבר בני

אדם, שכל ייחודו מתמצה בכך שהוא רשאי להגיש תביעה משפטית בשמו; ויש הדורשים כי הוא יכול להיות בעל רכוש; ויש הדורשים כי רכושו ייחשב כנפרד באופן מוחלט מרכושם של החברים המרכיבים אותו במקרה של חדלות פירעון (כלומר: הרעיון של עירבון מוגבל). נמצא, כי המושגים "אישיות משפטית" ו"תאגיד" אינם כופים עלינו מסקנות נורמטיביות, אלא הם מושגים משפטיים הויריסטיים המשמשים את חכמת המשפט לתיאור מציאות נורמטיבית הקודמת לה. על רקע זה יש להבין גם את הרעיון של "הרמת מסך" שאינו אלא מטפורה מקבילה המתארת את צמצום רעיון ההאנשה לגבי המערכת הנורמטיבית המכונה "תאגיד" או "אישיות משפטית". השילוב של תאגיד והרמת מסך אינו אלא תיאור חיצוני של פקעת הזכויות והחובות הנוגעות לבני אדם מסוימים.

18. לכן, השאלה איננה אם השותפות היא אישיות משפטית מבחינת תורת המשפט - ויהיו מבחניה של זו אשר יהיו - אלא אם מנקודת ראות נורמטיבית קיימות הוראות המתייחסות לשותפות כחטיבה נפרדת לצורכי מס הכנסה. כלומר, בסוגייתנו אין חשיבות מכרעת לשאלה אם קיימות הוראות דיוניות, המרשות לשותפות לתבוע בשמה, או הוראות המאפשרות לרשום רכוש בשמה, או הוראות המגבילות את זכותם של נושים מסוימים בכך שהם רשאים לרדת רק לרכוש הנחשב של השותפות. השאלה המהותית כאן היא הבאה: מה דינה של השותפות לצורך מיסוי? האם עסק השותפות הוא עסק נפרד או שמא הוא נחשב לעסקו של כל שותף ושותף? במלים אחרות, בעיני דיני המסים עסק השותפות עשוי להיחשב כעסקו של כל שותף, אף אם לפי תורת המשפט השותפות מגיעה - בשל קיום הוראות מסוימות - לידי דרגה של תאגיד, וכן ההיפך.

19. האם השותפות היא עסק נפרד לצורכי המיסוי? נקודת המוצא למתן תשובה מצויה בהוראות של חוקי המס, ובענייננו, בהוראות של פקודת מס הכנסה. יצוין, כי אין כל הכרח כי התשובה תהיה אחידה במסגרת מכלול דיני המס. נהפוך הוא, לעתים קרובות דיני המס - לא רק אצלנו אלא גם בארצות אחרות - יוצרים הסדר שאינו שיטתי לגבי מהותם של גופים מסוימים: יש הוראות התופסות גוף מסוים כעסק נפרד ויש הוראות המזהות גוף זה עם בני האדם המרכיבים אותו (הליך המכונה לגבי גופים משפטיים כ"הרמת המסך"). דוגמה בולטת לייצורי כילאים כאלה היא החברה המשפחתית על פי הסדרה בפקודת מס הכנסה. ראה הוראת סעיף 64 לפקודת מס הכנסה, לגביה קבע בית משפט זה בפרשת ע"א 306/88 פלזנשטיין ואח' נ' פקיד השומה, חיפה, פ"ד מה(3) 542, בעמ' 547[ג] (מפי הנשיא מ' שמגר): "המדובר איפוא בחברה הנישומה כיחיד. שעטנז זה מעורר שורה של שאלות בענייני מסים, אשר המכנה המשותף להן הוא ברירת הדין החל - דין היחיד או דין החברה". ראה עוד בהקשר זה ע"א 896/90 פקיד שומה חיפה נ' הלוי, פ"ד מט(1) 865; ע"א 3574/92 פקיד שומה גוש דן נ' פרג, פ"ד נ(3) 690.

20. הוראה מרכזית בעניין השותפות מצויה בסעיף 63 לפקודת מס הכנסה. סעיף 63(א)(1) לפקודה קובע בזו הלשון:

הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי בעסק פלוני או במשלח יד פלוני עוסקים שני בני אדם או יותר, יחד - יראו את החלק שכל שותף זכאי לו בשנת המס מהכנסת השותפות - והיא תתברר בהתאם להוראות פקודה זו - כהכנסתו של אותו שותף, והיא תכלול בדו"ח על הכנסתו שעליו להגיש לפי הוראות פקודה זו.

מהוראה זו עולה העיקרון, כי לצורך מס הכנסה הנישום הוא השותף היחיד ולא השותפות בתור עסק נפרד. נמצא, כי לפנינו הוראה כללית של "הרמת מסך", המתעלמת מקיומה העצמאי של עסק השותפות.

21. אולם, לעומת הוראה זו, קיימת שורה של הוראות אחרות בפקודת מס הכנסה, התופסות את השותפות, במפורש או במשתמע, בתור יחידה עסקית נפרדת. קודם כל, בסעיף 63(א)(2) לפקודה נקבע כי ראש השותפים יערוך וימסור, לפי דרישת פקיד השומה, דו"ח על הכנסת השותפות. נמצא, כי לפחות מבחינה חשבונאית, השותפות נחשבת כעסק נפרד. בסעיפים 63(ב), 131(א)(5) בשילוב עם 131(ג) ו-131(ד), ו-224א לפקודה משתמע, לכאורה, כי השותפות היא "חבר בני אדם" במובן סעיף 1 לפקודה. רוב ההוראות האלה ממעט את השותפות, לצרכי מיסוי מסוימים, מכללים החלים על חבר בני אדם. יש שביקשו ללמוד ממיעוטים אלה כי כל יתר ההוראות הנוגעות לחבר בני אדם - דהיינו: למושג שמשמעותו עסק נפרד - חלות גם על שותפות. ראה ברוח זו, א' אלטר, "אישיותה המשפטית הנפרדת של השותפות לצורך דיני המס בישראל", **רואה החשבון** לד' (1986) 336, בעמ' 340; השווה גם י' מ' אדרעי וי' עדן, "על בעיית עודף נטל מס, מסך סטטוטורית ומיסוי שותפות, אגודה שיתופית חקלאית, חברה-בית וחברה משפחתית בפקודת מס הכנסה", **עיוני משפט** יג (תשמ"ח) 307, בעמ' 315; ראה, לעומת זאת, דעה שונה אצל א' רפאל וד' אפרתי, **דיני מס הכנסה**, כרך שני, (תשמ"ו) 299-300. יצוין עוד, כי הגדרת המונח "איגוד" בסעיף 1 לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963 כוללת גם שותפות רשומה.

22. אין להתפלא כי מעמדה המפוצל של השותפות עורר וממשיך לעורר בעיות רבות בדרך מיסויה. מתוך ההוראות הקצרות והכלליות בנושא מיסוי שותפות קשה לייחס למחוקק גישה כוללת ועקבית באשר להיבטים השונים של מיסוי שותפויות. הפסיקה, בדרך הטבע, עסקה בשאלות ספציפיות. כך, בפרשת ע"א 536/88 **עץ לבוד נ' פקיד שומה למפעלים גדולים**, פ"ד מו(4) 738 (להלן: "פרשת עץ לבוד") התעוררה בעיה סביב סעיף 19 לפקודה, המטיל הגבלות על ניכוי הוצאות ריבית של נישום בעל מלוות מועדפים. באותו מקרה, השותפות לוותה כספים ושילמה ריבית בגין הלוואות אלה. לנישום, שותף באותה שותפות, היו מלוות מועדפים, כהגדרתם בסעיף 19 לפקודה. המחלוקת נסבה סביב השאלה האם יש לתאם מלוות מועדפים שהיו בידי שותף גם לגבי

הוצאות ריבית והפרשי שער שהוצאו ע"י השותפות בשל ההלוואות? עמדת רשויות המס הייתה כי על פי סעיף 63 לפקודה, הכנסות והוצאות של השותפות, לרבות הלוואות שנטלה, הן הכנסות, הוצאות והלוואות של השותפים לפי יחס חלקם בזכויות לרווחים. לכן, חייב השותף, על פי סעיפים 63 ו-19 לפקודה, לערוך את התיאום הנדרש גם לגבי הוצאות ריבית והפרשי שער שהוציא באמצעות השותפות. עמדת הנישום הייתה כי לא היה מקום לתאם את המלוות המועדפים שבידו. הוא נימק זאת בכך שעל פי לשון סעיף 63(א)(1) לפקודה, את "הכנסת השותפות" יש לברר "בהתאם להוראות פקודה זו", דהיינו; יש לחשב, ראשית לכול, את הכנסתה החייבת של השותפות בהתאם לכללים בדבר ניכויים, קיזוזים ופטורים שבפקודה, ולייחס לכל שותף על-פי חלקו רק את התוצאה המתקבלת בשורה התחתונה, כלומר רווח או הפסד.

23. הנשיא מ' שמגר קיבל את עמדת רשויות המס, בהתבססו על הוראות סעיף 63 לפקודה, וכך הוא אומר (בעמ' 742):

הסוגיה הרחבה של מיסוי שותפויות איננה נפרשת לפנינו בתור שכזו. ענייננו בתיק זה בגיזרה צרה יותר, והיא התרת ניכוי של הוצאות ריבית, שבהן עמדה שותפות בגין הלוואה שנטלה במהלך ניהול עסקיה. בית-משפט זה נדרש בעבר לא אחת לבחינתן של סוגיות משפטיות שונות, אשר התעוררו אגב מיסוי פעילות כלכלית ועסקית שנעשתה באמצעות שותפות. על-פי הכללים שהותוו, יהא אשר יהא מעמדה של השותפות על-פי הוראות הדין הכללי, יש לראות בהוראת סעיף 63 לפקודה הוראה ספציפית לצורכי מס הכנסה, על פיה השותפות איננה נישומה ואיננה בת חיוב עצמאי במס הכנסה:

"...הכנסות מהשותפות הן הכנסותיהם הישירות של השותפים. מכאן שיש לראות את הכנסות השותפים כנובעות ישירות ממקורם הראשון, מבלי שתחצוץ בין מקור זה לבין השותף הזכאי אישיותה המשפטית הנפרדת של השותפות" (ע"א 425/79 אנג'ל בע"מ נ' פקיד שומה, מס הכנסה, ירושלים, פ"ד לו(3) 829, בעמ' 835).

הווי אומר, אין לדבר על הכנסות השותפות כמושג נפרד מהכנסות השותפים. החיוב במס מוטל על השותפים במישרין בשל חלקו של כל אחד מהם בהכנסת השותפות. במובן זה, "אין להפריד איפוא בין התעסקותו של אדם באופן אינדיבידואלי לבין התעסקותו (באותו עסק) בתור שותף..." (ע"א 20/63 בן-צבי נ' פקיד-השומה, בית הדר, ת"א-יפו 1, פ"ד יז 1963, בעמ' 1968).

כפי שראינו, מכיל סעיף 63(א)(1) לפקודה שתי הוראות אופראטיביות: האחת, כי יראו את החלק שכל שותף זכאי לו מהכנסת השותפות כהכנסתו של אותו שותף. עמדת בתי המשפט, כפי שהובאה לעיל, נסמכת על הוראה זו, אשר בה טמון המקור הסטטוטורי לייחוס הכנסת השותפות לשותף לצורך חיובו של האחרון במס. על-פי ההוראה השנייה שבסעיף האמור, יש לברר את הכנסת השותפות על-פי הוראות "פקודה זו" (וראה גם סעיף 63(א)(2)). הוראה זו עומדת בסתירה לכאורית לייחוס האוטומאטי של הכנסת השותפות לשותפים, שכן אין זה מחוור, מה טיבו של ה"בירור" הנדרש בנוגע להכנסת השותפות. המערערת סוברת, כי הבירור האמור אינו אלא בירור הכנסתה החייבת של השותפות, אותו יש לקיים ברמת השותפות, ורק לאחר מכן לייחס לשותף הבודד את התוצאה הסופית המתקבלת. עמדת המערערת שמה איפוא את מרכז הכובד הפרשני על בירור ההכנסה ברמת השותפות. דא עקא, שגישה זו לא אומצה בפסיקה אשר דנה בנושא. בתי המשפט ראו בעיקרון שנקבע בדבר

ייחוס הכנסת השותפות לשותפים את ההסדר המרכזי בסעיף, ואילו ההוראה בקשר לביטול הכנסת השותפות פורשה כקובעת "שלב מנגנוני כדי להגיע להכנסת השותף מן העסק..." (ע"א 82/60 פויכטונגר נ' פקיד השומה, תל-אביב 4 (מרכז), פ"ד יד 1366, בעמ' 1368). סיכומה של נקודה זו, הכנסות השותפות מיוחסות במישרין לכל שותף ושותף על-פי חלקו. למונח "הכנסת השותפות" ככזה אין נפקא מינא מבחינת דיני מס הכנסה, אלא ככלי חשבוני לביטול הכנסתו של השותף, הוא הנישום הסופי על-פי הוראות הפקודה. הוא הדין בשאלת ניכוי הוצאות, היא השאלה שלפנינו.

בהמשך אומר הנשיא מ' שמגר (בעמ' 744):

הכלל הוא, כי בדיקת הזכאות לניכוי הוצאות נעשית לגבי הכנסתו של השותף בלבד, היא ההכנסה "החייבת", ולכן הוצאות בהן עמדה השותפות ייבחנו, לצורך התרתן, כאילו הוצאו על-ידי היחיד. ומכאן, דין הוצאות הריבית שבהן עמדה השותפות בענייננו כדין הפרמיה בע"א 477/71 שטטנר נ' פקיד השומה, חיפה, פ"ד כו(2) 513. בשני המקרים יש לברר התרת ניכוי של ההוצאות ברמת הנישום הסופי, הוא השותף.

24. חשיבותה של ההלכה שנפסקה בפרשת עץ לבוד היא כי בכל תחום התפרסותו של סעיף 63 לפקודה אין לראות את השותפות כעסק נפרד. ואמנם ברוח זו נפסק כבר קודם כי "... העסק של השותף ועסק השותפות היינו-הך הם לצורך הסעיף 23(2)", דהיינו אצל בעל ואשה השותפים בעסק, רואים את מקור הכנסת האשה תלוי במקור הכנסתו של הבעל (ע"א 82/60 פויכטונגר נ' פקיד השומה, תל-אביב 4 (מרכז), פ"ד יד 1366). כן נפסק כי הכנסת נכס ע"י שותף לשותפות בתמורה לקבלת תשלום מיתר השותפים על פי חלקם בשותפות אינה מכירה לגוף שהוא נפרד מן השותף המוכר, ולכן חבותו במס הכנסה אינה נקבעת בנפרד מחבותו של השותף המוכר: "אין להפריד איפוא בין התעסקותו של אדם באופן אינדיבידואלי לבין התעסקותו (באותו עסק) בתור שותף ולדבר כאן... על שתי שומות נפרדות" (ע"א 20/63 בן-צבי נ' פקיד-השומה, בית הדר, ת"א יפו 1, פ"ד יז 1963). עוד נפסק, כי "יש לראות את הכנסות השותפים כנובעות ישירות ממקורם הראשון, מבלי שתחצוץ בין מקור זה לבין השותף הזכאי אישיתה המשפטית הנפרדת של השותפות", כלומר הכנסות שותפות הן הכנסות ישירות של השותפים. מכאן כי לגבי שותף שהוא חברה תעשייתית, הנהנה ממס מוקטן כאמור בסעיף 19 לחוק עידוד התעשייה (מסים), תשכ"ט - 1969, יש לראות את הכנסת השותפות, המיוחסת לאותו שותף, כחייבת במס מוקטן אף היא (ע"א 425/79 אנג'ל בע"מ נ' פקיד שומה, מס הכנסה, ירושלים, פ"ד לו(3) 829).

25. כל זה אמור לגבי תחום תחולתו של סעיף 63 לפקודה. לעומת זאת, בסוגיות אחרות הנוגעות למיסוי של חבר בני אדם, יש ונפסק כי דין השותפות כדין עסק נפרד. ברוח זו נפסק בעמ"ה 118/90 לב הגליל שותפות נ' פקיד שומה טבריה, פ"ד א כ 122 (מפי השופט מ' הס). השאלה שעמדה לדיון הייתה האם שותפות, הנותנת לשותפיה או לעובדיה הטבה מעל למה שהדין מכיר כהוצאה עיסקית, חייבת לשלם מקדמה על עודף ההטבה, כמצוות סעיף 181 לפקודה, והאם יש לכלול את השותפות בהגדרה של "חבר בני אדם"

שבסעיף 1 לפקודה. לאחר סקירת פסקי הדין הנוגעים לסעיף 63 לפקודה, מסכם בית המשפט כי "ניתן, אולי להבין, כי לאור הוראות סעיף 63 לפקודה קיימת התעלמות של הפקודה מאישיותה המשפטית הנפרדת של השותפות ולעניין זה בלבד. אך אין ללמוד מכך שקיימת, כאילו, התעלמות של הפקודה מאישיותה המשפטית הנפרדת של השותפות כשהמדובר בחבות השותפות כלפי צדדים שלישיים; ליחסי השותפים בינם לבין עצמם; לענין בעלות בנכסים ולענין קיום יחסי עבודה בין השותף לשותפות". בית המשפט בוחן האם הוראות סעיף 181ב לפקודה כלולות ב"גזירות" בהן כפה המחוקק התעלמות חלקית מאישיותה המשפטית הנפרדת של השותפות, כלומר "האם הוראות סעיף 181ב ו-181ג, הדנות בתשלום מקדמות על הוצאות עודפות, אשר הסעיף מחילן על "חבר בני אדם", נדחות גם מפני הוראות סעיף 63 לפקודה". מסקנתו של בית המשפט היא:

יש לפרש את הוראות סעיף 181ב הנ"ל, המדברות על "חבר בני אדם", באופן שכוללות את השותפות - חרף הוראת סעיף 63 של הפקודה המדברת על חיוב השותפים בתור "נישום". יש לפרש את הסעיף לפי משמעותו וכפשוטו כאשר קיימת הנחה ודאית שהמחוקק ידע על קיום הוראות סעיף 63 ובכל זאת לא סייג את המונח "חבר בני אדם" שבסעיף 181ב כדי להוציא את השותפות ממנו. הטענה של ב"כ המערערת כי סעיף 63 לפקודה, בהיותו הוראת חוק מיוחדת (Lex Specialis), הביא להרמת מסך סטטוטורית כמוסבר לעיל, הינה גורפת מדי ואינה צריכה, בהכרח, לכלול גם את הוראות סעיף 181ב הנ"ל, שאפשר לראותו גם כן כהוראת חוק בפני עצמה ואין כל הכרח להגיע למסקנה כי קיימת סתירה בין הוראות סעיף 63 וסעיף 181ב. כל סעיף יכול בהחלט לעמוד בפני עצמו כי כל אחד משרת מטרה חקיקתית אחרת. גם אם השותפים בעצמם נושאים, בסופו של דבר, בתשלום המס על הוצאה העודפת, עדיין אין בכך כדי לבטל את הוראות החוק שבסעיף 181ב, הדורשות תשלום מקדמה.

26. עיינו הוראות כי גישת הפסיקה היא פרגמטית ואין היא רואה את עצמה כפופה לתפיסה כוללת של מהות השותפות מבחינת המיסוי. כפי שסיכם זאת ש' בורנשטיין בספרו **המיסוי בפירוק חברה** (ירושלים, תשנ"ז) 287: "בעיקרו של דבר בחרה הפסיקה להכריע בשאלות אלו על פי פרשנותה את תכליתה של כל הוראה והוראה בה מדובר, ולא דווקא בהסתמך על הגדרתם הפורמלית של המונחים בהם עושה הפקודה שימוש בכל אחת ואחת מאותן הוראות....".

27. בהעדר תפיסה כוללת בדבר מהות השותפות לצורך דיני המס, הדרה קושיא לדוכתיה: כיצד יש לראות את העברת חלקו של שותף בשותפות לאדם אחר? האם בהעברת הנכסים היחידים מדובר או בהעברת חלק כולל בשותפות? אומר מיד כי אין בפקודת מס הכנסה הוראה מפורשת אשר תענה על שאלה זו במישרין. ראשית, הוראת סעיף 63 לפקודה אינה מסדירה את הסוגיה, משום שעניינה בקביעת הכנסותיה והוצאותיה של השותפות. לפי ההסדר הקבוע בהוראה, הכנסות השותפות מיוחסות במישרין לכל שותף ושותף על-פי חלקו. הסדר זה אינו עונה על השאלה המתעוררת בסוגייתנו, והיא מבחינת סעיף 63 לפקודה: מהי הכנסתו של שותף

כאשר הוא מעביר חלק מזכויותיו בשותפות לאדם אחר או אף כולן? כלומר, הבעיה איננה ייחוס ההכנסה לשותפות או לשותף, אלא כיצד לתפוס את הנכס המועבר על ידי שותף, בהנחה הברורה כי המדובר בהכנסתו שלו. לכן, אין בידי להסכים לנימוקו המרכזי של חברי השופטת' אור, לפיו סעיף 63 לפקודה הוא אינדיקציה לתפיסה כוללת בדבר מהות השותפות. נכון, אם נפעיל את המתכונת המושגית המונחת ביסודה של הוראת סעיף 63 - שהיא התעלמות מקיומו הנפרד של עסק השותפות - הרי אז נפתור גם את השאלה בסוגייתנו בדרך של שלילת התפיסה בדבר העברת חלק כולל בשותפות. המסקנה המתחייבת מגישה זו תהיה שהשותף לא העביר אלא נכסים יחידים. אולם, מאחר שהשאלה בסוגייתנו ממוקמת, כאמור, מעבר לתחומה המוגדר של הוראת סעיף 63, הרי ההכרעה בדבר הרחבת תחולתה של התפיסה המונחת ביסוד ההוראה אינה מחוייבת המציאות. היא דורשת שקילה נפרדת של שיקולים המבוססים על מדיניות משפטית ראויה.

28. שנית, גם ההוראות האחרות, היוצאות מן ההנחה כי השותפות היא בבחינת "חבר בני אדם", אין יכולות לחייבנו להפעיל הנחה זו בסוגייתנו שאינה מוסדרת על ידן במישרין. לכן, גם אם נגרוס - כדעת מספר מחברים - כי כל עוד אין סתירה בין הוראות הפקודה הנוגעות למיסויו של חבר בני אדם ובין ההסדר הספציפי שנקבע ביחס למיסוי שותפות, יחולו אותן הוראות וידורו בכפיפה אחת עם ההסדר הספציפי (ש' בורנשטיין, **המיסוי בפירוק חברה** (ירושלים, תשנ"ז) 287), אין בכך משום מענה לשאלתנו, כיוון שההוראות הנזכרות אין מסדירות את הסוגיה של העברת חלקו של שותף לאדם אחר. ושוב, הרחבת התפיסה העקרונית המונחת ביסודן של הוראות אלה - הלא היא התפיסה של עסק נפרד - דורשת אף היא הכרעה נפרדת.

29. העולה מן האמור, כי נקודת המוצא הראשונית - הוראות פקודת מס הכנסה - לא הובילה אותנו לידי פתרון הבעיה המיוחדת העומדת לפנינו. ניתוח ההוראות הראה לנו כי הסדר השותפות בדיני המס מבוסס על שתי תפיסות יסוד מנוגדות, שכל אחת מהן מציעה פתרון שונה לבעייתנו. מצב דומה היה קיים במשפט של ארה"ב לפני חקיקת Internal Revenue Code §741 בשנת 1954. גם בארה"ב מקובל להעמיד זו מול זו שתי תפיסות יסוד בדבר מהותה של השותפות. מצד אחד הגישה "המצרפית" (aggregate theory), המכונה גם pass-through או conduit theory, הרואה את השותפות כמקבץ של יחידים, ומן הצד האחר הגישה הרואה אותה כחטיבה הנפרדת מן השותפים המרכיבים אותה (entity theory). אולם, גם שם ההסדר הכולל של מיסוי השותפות אינו שיטתי ואפשר למצוא בו כללים שחלקם נובע מן התפיסה האחת וחלקם מן התפיסה המנוגדת.

30. לפני שנת 1954, בהעדר הוראה חוקית מפורשת, בתי המשפט בארה"ב נקראו להכריע אם מכירת חלק בשותפות על ידי שותף היא בבחינת מכירת נכס הון כולל או מכירת חלקו של השותף בכל נכס ונכס

בשותפות. בתי המשפט הפדרליים פסקו לטובת החלופה הראשונה. דוגמה מובהקת להחלטה ברוח זו מצויה בפרשת *Commissioner of Internal Revenue v. Shapiro*, 125 F.2d 532 (1942). כאן מכר שותף בשותפות של שניים את חלקו (שהיה מחצית) לשותפו. המדינה טענה כי יש לחשב את שיעור המס על יסוד ההכנסה ממכירת חלקו של השותף בכל נכס ונכס. בית המשפט אומר בהקשר זה (בעמ' 535):

Petitioner presses the point that the issue depends primarily upon the extent to which the partnership is to be regarded as an entity, separate and apart from its members. In our opinion, a decision of this more or less troublesome question would throw no light on the present controversy. The case must be viewed as though the entire assets of the partnership with its value as a going concern added were sold. The fact that one-half interest in the partnership assets and its good will only were sold has nothing to do with the issue, and the further fact that the sale was from one partner to another has no more to do with the question than if the sale had been made to a stranger.

בית המשפט מגיע למסקנה:

Respondent sold all his interest in the partnership, tangible and intangible, as a going concern, which in all essentials is different from the ordinary assets of the partnership used in the usual course of its business.

ההלכה שנפסקה כאן השתרשה בפסיקה, כפי שמעיד בית המשפט הפדרלי בפסק דין מאוחר יותר: *United States v. Shapiro*, 178 F.2d 459 (1949), באומרו (בעמ' 461):

The denial ...of the petitions for certiorari ...indicates to us that the Supreme Court is not disposed to disturb the rulings of the Courts of Appeals of the Second, Third, Fifth, and Sixth Circuits and of the Tax Court to the effect that the sale of an interest in a partnership is the sale of a capital asset, regardless of the nature of the partnership properties.

31. יתרה מזו: בפרשה אחרת התעוררה הבעיה בהקשר הזה כמעט לחלוטין לזה שבפנינו. הכוונה היא לפסק דין *Thornley v. Commissioners of Internal Revenue*, 147 F.2d 416 (1945). כאן העבירו השותפים את כל נכסי השותפות לחברה חדשה תמורת הקצאת מניות לפי חלקם היחסי בשותפות. לאחר זמן מכר השותף לשעבר את המניות בחברה ברווח. הבעיה שעמדה בפני בית המשפט הייתה האם

לצורך מיסוי הרווח יש לראות את פעולת העברת נכסי השותפות לחברה כהעברה של חלק כולל בשותפות או כהעברת חלקו בנכסים היחידים. ההבדל בתפיסה נגע לחישוב השנים בהן החזיק השותף בהון המניות של החברה, אותו מכר כעבור מספר שנים. מספר השנים בהן נחשב בעל המניות כמחזיק בהון המניות השפיע על שיעור המס שבו התחייב בעת המכירה. השאלה המיוחדת הייתה אם בעל המניות יכול לצרף לתקופת החזקתו את מניות החברה גם את התקופה של החזקת חלקו בשותפות, או שמא עליו להראות את תקופת החזקתו לגבי כל נכס ונכס בנפרד. שאלה מיוחדת זו אינה מעניינינו כאן; חשיבות ההחלטה בתפיסת בית המשפט את מהות העברת נכסי השותפות בעת ייסוד החברה. על כך אומר בית המשפט (בעמ' 421):

From the above it is clear that the subject matter of the *direct* exchange between the partnership and the corporation was the partnership interest in the entire business and its physical assets, real and personal and goodwill as a *going concern*.

ובהמשך (בעמ' 422):

In our opinion, however, applying the rule that "taxation deals with realities not semblances; with substance not form" the transaction is one of an exchange of partnership interest for corporation stock. Simply stated what happened here was an incorporation by the partners of their partnership business. The transaction from partnership to corporation was accomplished by the transfer by the partners (acting in their identity as co-partners as co-partnership) of all of the assets of the partnership to the corporation with the partners receiving from the corporation shares of stock in proportion to their respective partnership interests. There was never at any time any liquidation of partnership assets to the partners. Had the stock been issued by the corporation to the partnership in exchange for their respective proportionate interest in the partnership, certainly no question could have been raised by even the most aggressive tax-collector. The fact that that was not done but that the corporate stock was issued directly to the partners, does not in any way change the nature or complexion of the transaction.

...

The critical test is not whether the corporation technically acquired the "partnership interest" but, as was pointed out in *Kessler v. United States* (124 F.2d 152) *whether the petitioner gave up "his partnership interest in exchange for the stock even though that interest as such did not pass to the corporation"*.

Here clearly the petitioner and his co-partners acting in concert gave up his partnership interest in exchange for the stock of the corporation.

32. עמדה זו התקבלה בסופו של דבר גם על רשויות המס בארצות הברית, כפי שמוסבר בפסק דין *Hatch's Estate v. Commissioner of Internal Revenue*, 198 F.2d 26 (1952). באותו מקרה מכרו שותפים בשותפות בעלת עסק לרכבים ממונעים את עסק השותפות לחברה זרה. התעוררה מחלוקת בשאלה האם, בנסיבות המקרה, העסקה הנדונה הייתה העברת נכסים או העברת זכות בשותפות. וכך אומר בית המשפט (בעמ' 28-29):

Where a partnership interest had been sold, the Commissioner of Internal Revenue for many years treated it as the sale of the selling partner's undivided interest in each specific partnership asset

....

However, in 1950, the Commissioner of Internal Revenue acquiesced to the overwhelming case authority to the effect that for income tax purposes the sale of a partnership interest in a going concern should be treated as the sale of a capital asset. ... And this partnership interest is personal property which is separate and distinct from his co-ownership of the specific partnership property.

כפי שהזכרתי לעיל, הפסיקה קיבלה בשנת 1954 גושפנקא חוקית בתיקון של ה-Internal Revenue Code אשר הסדיר את הסוגיה של העברת זכויות בשותפות. העיקרון הכללי כי העברת הזכויות בשותפות היא בבחינת העברת נכס הון נקבע בסעיף 741 לקובץ חוקים זה, בכפוף לחריגים הקבועים בהוראת סעיף 751 לקובץ החוקים (Unrealized receivables and inventory items). כן נקבעו הוראות ספציפיות, המפרטות את אופן חישוב רווח ההון בהעברת זכות בשותפות. ראה באופן כללי על ההסדר האמריקאי H.E. Abrams & R.L. Doernberg, *Essentials of United States Taxation* (1999) pp. 3-1 - 3-244.

33. לטעמי, מן הראוי לאמץ את הגישה שפותחה בזמנו בפסיקה בארה"ב ואשר נתקבלה על דעתו של בית משפט קמא. בהעדר הוראת חוק מפורשת, בבואנו לקבוע את שיטת המיסוי על פי מדיניות משפטית ראויה, יש לבחון את מהותה האמיתית של העסקה, המקימה חבות מס ואת תוכנה הכלכלי. העברת חלק בשותפות

היא במהותה העברת זכות ב"עסק פעיל", על מכלול נכסיו והתחייבויותיו. זכות ב"עסק פעיל" של שותפות קרובה, ביסודה, למושג המניה בחברה עסקית. גם כאן מדובר ביישות כלכלית ייחודית ומופרדת מן המחזיקים בה. מעמדה של השותפות כיישות כלכלית עצמאית מתחזק גם נוכח ההכרה בה בדין הכללי, המקנה לה כשירויות שונות שתוחמות את פעילות השותפות. בכך שונה השותפות מעסק של אדם יחיד, לגביו קשה להפריד בין פעילויותיו, נכסיו והתחייבויותיו של היחיד, לבין אלה של עסקו. פירוק מלאכותי של השותפות, המהווה יישות כלכלית אחת, והטלת מס סלקטיבית על נכסים מוחשיים בלבד מתוך ה"עסק הפעיל" של יישות זו, אינם מתיישבים עם המציאות הכלכלית. שהרי המציאות הכלכלית מתייחסת אל יישותה של השותפות כאל "עסק פעיל", על מכלול היבטיו, ויש להניח שגם אומדן השווי הכלכלי, המכתיב את התמורה בגין מכירת זכות בשותפות מתבצע בהתאם לגישה זו.

34. לעומת זאת, הגישה המטילה מס רווח הון על הזכות הכוללת בשותפות, במקרה של העברת חלקו של שותף, נותנת נפקות מלאה ליישות הכלכלית של השותפות ובכך היא נותנת ביטוי למהותה האמיתית של העסקה. גישה זו מעניקה משמעות, לצורך דיני המס, ל"תופעת" השותפות, המוכרת בדין הכללי. גישה זו מתיישבת יפה גם עם העיקרון, לפיו יש לשאוף לתאום בתפיסת מושגי היסוד במשפט האזרחי ובדיני המסים. דבר זה בולט במיוחד כאשר השותפות נתפסת כאישיות משפטית. אין, כמובן, כל הכרח כי השותפים יעבירו דווקא את חלקם הכולל בשותפות. תמיד פתוחה לפניהם הדרך להעביר את חלקם בנכסים יחידים. לפי בחירתם זו, ייקבע שיעור המס הקבוע לאירוע המס המתאים.

35. כנגד הגישה המוצעת מושמעת ביקורת מפי מלומדים, אותה מאמץ גם חברי השופט ת' אור בחוות דעתו, הטוענים כי הכרה ביישות הנפרדת של השותפות עלולה לגרור תוצאות בלתי-רצויות, וכי היא עלולה ליצור כלי להפחתת מס בלתי-נאותה או להטלת נטל מס כבד מדי, וזאת בשל החלת הסדר מיסוי "הוני" על נכסים, שהם "פירותיים" במהותם. ראה י' מ' אדרעי ו' עדן, "על בעיית עודף נטל מס, הרמת מסך סטטוטורית ומיסוי שותפות, אגודה שיתופית חקלאית, חברה-בית וחברה משפחתית בפקודת מס הכנסה", עיוני משפט יג (תשמ"ח) 307 בעמ' 322-323.

36. אעיר בהקשר זה כי, עקרונית, אין כל הכרח שמיסוי הכנסה הונית יהיה שונה ממיסוי הכנסה פירותית. ואמנם, המגמה כיום בעולם היא לצמצם, אם לא לבטל, הבחנה זו. ראה ד' גליקסברג, "מיצוע שבח-המקרקעין ופריסת רווח-ההון", משפטים כא (תשנ"ב) 371, בעמ' 371. עם זאת, אם קיימת הבחנה בהסדרי המיסוי, הרי יש להחיל את דיני המס על פי מהות העניין. כך הוא הדין במיסוי בשל מכירת מניות בחברה. מכירת המניות מקימה חיוב בגין הכנסה הונית, שאינה תלויה באופיים של נכסי החברה הספציפיים. (ראה,

למשל, ע"א 298/66 קירשנברג נ' פ"ש גוש דן, פד"ם א' 58, שם נפסק כי בהיות החברה אישיות משפטית נפרדת מחבריה, לא יוטל חיוב בתשלום מס על הכנסה פירותרית בעת מכירת המניות בה, הגם שנכסי החברה כללו בעיקר מלאי עסקי, וכי מכירת המניות תחויב כהכנסה הונית בלבד). דווקא הגישה ה"מצרפית" עשויה ליצור קשיים, שכן היא מחייבת החלת דינים שונים על נכסים שונים בתוך השותפות. על פי הגישה ה"מצרפית" יש להבחין, בקשר לנכסים היחידים, בין ציוד, שהוא נכס הון, לבין מלאי עסקי, שהוא נכס פירותי. הבחנה זו עשויה, למשל, ליצור קשיים במסגרת עקרון הפרסונליות. המחוקק החיל עקרון זה על מיסוי רווח הון בלבד (סעיף 89(ב)(1) לפקודה). התוצאה תהיה כי במכירת חלק בשותפות, נכסים אחדים יהיו כפופים לעקרון הפרסונלי ואחרים לא. דומה, כי מצב דברים זה אינו משביע רצון. אין ספק, כי בנסיבות אלה, יש יתרון בראיית כל הנכסים כחטיבה אחת.

37. הביקורת היוצאת מנקודת ראות שאין להחיל על נכסים, שהם "פירותיים" במהותם, הסדר שהוא "הוני" במהותו, אינה נראית מבוססת בעיני. הרעיון, כי ישנו משהו "טבעי" בסוג הנכסים אינו נהיר לי. ארוע המס נידון לפי משמעותו הכלכלית, שהיא הונית או פירותית. כך הוא המצב במקרה של חברת מניות וכך מן הראוי שיהיה לגבי שותפות עסקית.

38. חברי השופט ת' אור הביא בחוות דעתו דוגמה להמחשת הקשיים של החלת הסדר מיסוי "הוני" על נכסים "פירותיים". דוגמה זו עניינה מתן אפשרות לפרוס את הרווח, שצמח לשותף ממכירת הזכות בשותפות, על פני ארבע שנים, גם כאשר השותפות צברה רווחים רק בשנה הרביעית. פריסת הרווח תקטין את המס האפקטיבי בו ישא השותף, כיוון שלא הייתה לו הכנסה בשנים שעברו. לטעמי, דוגמה זו אינה מעוררת כל קושי. הטעמים המצדיקים פריסת רווח ההון על פני ארבע שנים בנכסים הוניים "טבעיים" (ובמניות של חברה) תקפים גם לגבי הזכות בשותפות. יש לזכור, כי ההנחה העומדת בבסיס ההסדר של פריסת רווח הון, המניחה גידול שנתי שווה בשווי נכס ההון, אינה תואמת תמיד את המציאות גם ביחס לנכסי הון "טבעיים" (ראה ד' גליקסברג, "מיצוע שבח-המקרקעין ופריסת רווח-ההון", משפטים כא (תשנ"ב) 371, בעמ' 379 ו-389).

39. עם זאת, ברור, כי ניסיון של נישום לערוך עסקה כלשהי במטרה עיקרית להתחמק ממס תידון על-פי המבחנים החלים על עסקאות מלאכותיות (סעיף 86 לפקודה). לכן, אין שיכנוע רב בביקורת המסתמכת על אפשרויות של התחמקות ממס.

40. דברי ביקורת נוספים מקורם בטענה כי הגישה המוצעת אינה ניתנת ליישום ללא חקיקת הוראות ספציפיות, כפי שעולה מן הנסיון בארה"ב, שם ראה המחוקק צורך להשלים את מלאכת השיפוט באמצעות

סדרה של הוראות חקיקתיות. (י' מ' אדרעי וי' עדן, שם, בעמ' 322). והנה, הנסיון האמריקאי הוא דווקא ראייה לסתור: הפסיקה עשתה את הצעד מתורה "מצרפית" לתורה "חטיבתית" מיוזמתה, מבלי להמתין להסדר סטטוטורי ולהוראות התאמה ספציפיות. יתרה מזו, המחוקק האמריקאי מצא צורך להשלים את פרטי ההסדר בעיקר בשל הרקע המיוחד בדין האמריקאי, והוא הפער המשמעותי בין מיסוי הון לבין מיסוי פירות. במישור זה המצב בישראל שונה. מכל מקום, קיומן של הוראות מעין אלה בארה"ב אינו שיקול מכריע שעה שעלינו להחליט בשאלה העקרונית. והיה ויווצרו בעיות מיוחדות עם קבלת הגישה המוצעת, הרי ידו של המחוקק נטויה להשלים מה שטעון השלמה.

41. חברי השופט ת' אור מתאר את הקשיים שבהעדר הוראות התאמה באמצעות כמה דוגמאות. אגב בהן בקצרה. ראשית, באשר לחישוב המחיר המקורי ויתרת המחיר המקורי, איני רואה בכך בעיה מיוחדת. הפתרון יהיה דומה לאופן החישוב של ערכים אלה בחברה. שנית, באשר לחשש מפני גביית כפל מס בהעדר הוראות חוק ספציפיות, הרי ניתן למנוע גביית כפל מס באמצעות פרשנות תכליתית של הדין, המבוסס על עקרון היסוד, האוסר על גביית כפל מס בגין אותה הכנסה. ראה ש' בורנשטיין, **המיסוי בפירוק חברה** (ירושלים, תשנ"ז) 301. שלישי, גישה דומה תפתור גם את הבעיה של קבלת תקבול הפטור ממס; עקרון היסוד הנזכר מחייב את הגדלת המחיר המקורי בסכום התקבול או את הקטנת התמורה באותו שיעור. רביעית, לדעת חברי השופט אור, יש צורך בהוראת התאמה אשר תמנע ניכוי עקיף של הוצאות שאינן מותרות בניכוי, על-ידי הפיכתן להפסד הון. נראה, כי תופעה דומה יכולה להתרחש גם לגבי נכסי הון "טבעיים".

42. יש לזכור, כי גם השיטה ה"מצרפית", המוצעת על-ידי פקיד השומה, אינה קלה ליישום. נבחן לדוגמה את השלכות הגישה ה"מצרפית" על מיסוי הכנסת השותפות כאשר משתנה הרכב השותפים במהלך חייו השותפות. פועל יוצא של ההשקפה ה"מצרפית" הוא שלאחר מכירת חלק בשותפות לשותף חדש, שיטת חישוב ההכנסה השוטפת מחייב פיצולה בין השותפים בהתאם להשקעותיהם. דהיינו, בעת חישוב ההכנסה החייבת השוטפת של השותף החדש מתוך הכנסות השותפות, יש לקחת בחשבון את הסכום שהשקיע במלאי העסקי של השותפות וליתן בידו את האפשרות לנכות פחת, בהתאם לתמורה ששולמה על ידו, עבור הנכסים בני הפחת של השותפות. שיטה זו מסובכת וקשה להפעלה, שכן היא מחייבת התאמות רבות ופיצול חשבונאי של עיסקות השותפות בין השותפים (עיין, א' רפאל ד' אפרתי, **דיני מס הכנסה**, כרך ב' (תשמ"ו-1986) בעמ' 334-335). בהקשר זה נכתב על המצב בארה"ב:

The result is that each partnership asset has two bases - one for the continuing partners and one for the purchasing partner. In the extreme, each asset could have as many different bases as the

partnership has partners. The recordkeeping requirements in this situation are a nightmare. (J. Schnee "The Future of Partnership Taxation" *Wash & Lee L.R.* [1993] 517, 534).

אשוב ואדגיש כי המצב אצלנו שונה שינוי מהותי מזה הקיים בארה"ב ולכן אין לזהות את הקשיים שם עם אלה אשר עשויים להתעורר אצלנו. כל שיטה ושיטה ובעיותיה. מן הראוי, כי המחוקק יסדיר את עניין מיסוי השותפות הסדר כללי. ואמנם, העדר הסדר חקיקתי ברור ומגובש יוצר קשיים גם בתחום המיסוי הבינלאומי של פעילות במסגרת שותפויות, כגון שאלת מקום המושב של השותפות (ראה בהקשר זה מ' קפוטא, "תכנון מס בהקשר של שותפויות ועסקאות משותפות רב לאומיות" **מיסים** יג/1 (1999) עמ' א64).

43. בכך טרם באה סוגייתנו על פתרונה. בנסיבות המקרה הנדון קיים יסוד נוסף העשוי להשפיע על חבות המס. לפנינו מקרה שבו העבירו כל השותפים את כל חלקם בשותפות לחברה החדשה. התוצאה היא כי כעת הבעלים היחידים של נכסי השותפות היא החברה. בכך נתפרקה השותפות כליל. אבהיר את העניין: על ידי העברת חלקו הכולל של שותף אל החברה, האחרונה הופכת לשותפה בשותפות במקום השותף המעביר-היוצא ושיעורה בשותפות הוא על פי החלק המועבר. נניח כעת כי גם השותף האחר - בשותפות של שניים - מעביר את חלקו הכולל בשותפות. התוצאה היא כי מרגע זה השותפות באה לקיצה, משום ששותפות על פי שמה והגדרתה בפקודת השותפויות [נוסח חדש] התשל"ה-1975, היא קשר בין בני אדם המנהלים יחד עסק לשם הפקת רווחים (סעיף 1(א) לפקודה). במקרה של העברת כל חלקי השותפות לתאגיד, הלה נשאר יחיד בניהול העסק שהועבר אליו.

44. חיסול השותפות הוא אירוע מס. על עניין זה עמד א' יורן (יורקביץ), "תכנון מס באיגוד שותפות כחברה", **רואה חשבון** כב (תשל"ב) 163: "נכון הוא שלצרכי קביעת המס על הכנסת פרות מתעלמים מקיומה המשפטי העצמאי של השותפות ושמים כל שותף על חלקו בהכנסת השותפות. אבל עובדה זו אינה מאפשרת לומר שלא הועבר עסק, בטענה שלא ראו את השותפות כבעלת העסק" (בעמ' 164). שאלה אחרת היא מה טיבו של אירוע זה. במקרה של חיסול חברה, העיקרון שנקבע בסעיף 93 לפקודה הוא כי מתרחשים שני אירועי מס נפרדים: החברה נחשבת כמי שמוכרת את נכסיה לבעלי המניות, ואילו בעלי המניות נחשבים כמי שמוכרים את המניות שבבעלותם. שני אירועי מס נפרדים אלה מניבים חביונות מס נפרדות, אלא שבעל המניות זכאי לזיכוי בשל המס ששילמה החברה, וזאת כדי למנוע כפל מס. ראה על כך בהרחבה ש' בורנשטיין, **המיסוי בפירוק חברה** (ירושלים, תשנ"ז) 193-219. אך הבעיה היא: האם כללי המיסוי בפירוק חברה חלים אף במקרה של פירוק שותפות? וביתר דיוק: האם גם פירוק השותפות מניב שני אירועי מס נפרדים, דהיינו, הן

ברמת השותפות והן ברמת השותפים, בדומה למה שקורה בפירוק חברה ביחסים בין החברה לבעלי המניות? ועוד, בהנחה שכן, האם אפשר למנוע כפל מס? שאלות אלה נובעות מן הצורך לשלב את התפיסה "המצרפית" של סעיף 63 לפקודה עם התפיסה "החטיבתית" של השותפות, הרואה אותה כ"חבר בני אדם". ראה על כך ש' בורנשטיין, **שם**, בעמ' 281-302. המחבר גורס כי אין מניעה להחיל על שותפות את ההסדר האמור בסעיף 93 לפקודה. והתוצאה היא שיש לראות בשותפות המתפרקת כמי שמכרה את נכסיה לשותפים, ובשותפים כמי ש"מכרו" את זכויותיהם בשותפות. השווה גם א' רפאל ד' אפרתי, **דיני מס הכנסה**, כרך ב' (תשמ"ו-1986) עמ' 337-340.

45. יהא הדין אשר יהא לגבי פרטי המיסוי במקרה של פירוק השותפות, הטענה היא כי, על כל פנים, המדובר אינו בהעברת זכות בשותפות, אלא בהעברת הנכסים היחידים של השותפות. כי אם נבחן את מהות האירוע על פי תוצאותיו, הרי ניוכח כי הנכסים בהם החזיקה השותפות מצויים כעת בידי החברה. השותפות עצמה נעלמה - בשל העדר שותפים - ולכאורה אין להימצאות הנכסים בידי החברה הסבר אחר מאשר זה שהשותפות היא אשר העבירה לה את הנכסים. העברה זו נעשתה אגב פירוקה של השותפות. נמצא, כי בנסיבות המקרה הנדון, הצדק עדיין עם פקיד השומה, שדרש מיסוי על פי ההנחה שלחברה הועברו הנכסים היחידים של השותפות ולא זכות בשותפות.

46. ואמנם, טענה מעין זאת הועלתה על ידי המערער בסיכומיו בבית משפט קמא. שם נטען כי החברה לא רכשה חלק בשותפות כי "אי-אפשר לרכוש חלק במשהו שאיננו עוד". וכן "בעת פירוק שותפות...לא עוד הזכות בשותפות היא שתימכר, אלא נכסיה עצמם, כל אחד בנפרד". על טענה זו חזר המערער גם בסיכומיו לפנינו: "...מרגע שהעבירו השותפים לחברה את הנכסים וההתחייבויות של השותפות, השותפות חדלה להתקיים, כך שהחברה לא יכלה לקבל כנכס את זכותם של השותפים. החברה לא יכולה לרכוש נכס שאיננו קיים עוד, משמע שגם השותפים מכרו את זכויותיהם בנכסי השותפות ותו לא". אין כל ספק כי טענה מושגית-פורמלית זו היא כבדת משקל.

47. השאלה היא, האם חייבים אנו להסיק את המסקנה העולה מעולם המושגים המשפטיים? נמחיש את השאלה באמצעות האפשרויות של תיכנון מס. נתאר לעצמנו כי בנסיבות המקרה שלנו, השותף האחד העביר את כל חלקו בשותפות (50%) לחברה, אך השותף האחר שמר לעצמו חלק זעיר בשותפות (כגון פרומיל אחד). בנסיבות אלה השותפות אינה מתפרקת, משום שעדיין יש שני שותפים בעסק, החברה והשותף הזעיר. (אפשרות אחרת היא להעביר את עסק השותפות לחברה ולחברת בת שלה). השאלה המהותית היא אם יש הבדל ממשי-כלכלי בין שני המצבים המצדיק מיסוי שונה. כוונתי איננה לבעיה של עיסקה מלאכותית לשם

השתמטות ממס, אלא לגישה העקרונית לגבי מיסוי העיסקה המקורית. לדעתי, אין כל טעם להבחין בין שני המצבים האמורים. ההסבר לכך הוא כי השקפתנו על השותפות אינה כעל אישיות משפטית, אלא כעל "עסק פעיל". לכן, העובדה כי השותפות בתור מושג משפטי נעלמה מן האופק הנורמטיבי, אינה גורעת מן המציאות הכלכלית, לפיה העסק ממשיך להתקיים במסגרת החברה שרכשה אותו. כלומר, השותפים העבירו את חלקם בעסק השותפות לחברה, ואין לראות בנסיבות אלה את פירוק השותפות, המתחייב מעצם ההעברה, כאירוע מס נוסף. בכך שונה עסק של שותפות מעסק של יחיד. ואם ישאל השואל, מדוע לא נתייחס לעסקו של יחיד, כמועבר לאדם אחר, כאל יישות כלכלית נפרדת, תשובתי תהיה כי, כאמור לעיל, אצל היחיד קשה מאוד להבחין בין נכסים אישיים לבין נכסים עסקיים. לעומת זאת, בשותפות, בה יש ניגודי אינטרסים טבעיים בין שני השותפים, זיהוי הנכסים העסקיים קל יותר. לכן, אין להרחיב את הרעיון של עסק עצמאי מעבר לדפוסים שיצר המחוקק. יצוין, כי היחיד יכול כעת, על פי חוק החברות, תשנ"ט1999-, לאגד את עסקו ולייחדו באמצעות חברת יחיד.

48. תימוכין לגישה זו אפשר למצוא בפסיקה של ארה"ב. כך ציין השופט פרנק בדעת המיעוט שלו

בפרשת *Williams v. McGowan*, 152 F.2d 570 (1945) (בעמ' 573):

I agree that it is irrelevant that the business was once owned by a partnership. For when the sale of the Corning Company occurred, the partnership was dead, had become merely a memory, a ghost. To say that the sale was for the partnership's assets would, then, be to indulge in animism. But I do not agree that we should ignore what the parties to the sale, Williams and the Corning Company actually did. They did not arrange for a transfer to the buyer, as if in separate bundles, of the several ingredients of the business. They contracted for the sale of the entire business as a going concern....To carve up this transaction into distinct sales - of cash, receivables, fixtures, tracks, merchandise, and good will - is to do violence to the realities. I do not think Congress intended any such artificial result....Where a business is sold as a unit, the whole is greater than its parts. Businessmen so recognize; so, too, I think, did Congress. Interpretation of our complicated tax statutes is seldom aided by saying that taxation is an eminently practical matter (or the like). But this is one instance where, it seems to me, the practical aspect of the matter should guide our guess as to what Congress meant. I believe Congress has those aspects in mind and was not thinking of the nice distinctions between Roman and Anglo-American legal theories about legal entities.

בית המשפט הפדרלי בפרשת *Hatch's Estate v. Commissioner of Internal Revenue*, 198 F.2d 26, 30 (1952) אימץ את דעת המיעוט של השופט פרנק. כן ראה את פסק הדין בפרשת *Meyer v. U.S.*, 213 F.2d 278 (1954).

49. בסיכומו של דבר: יש לקבל את עמדתו של בית משפט קמא כי יש לראות לצורך מיסוי את ההעברה הנדונה של עסק השותפות מידי השותפים לידי החברה כהעברת זכותו של כל שותף בשותפות ולא כהעברת כל נכס ונכס בנפרד. כפי שצינתי, עומדות לפני השותפים מספר אפשרויות לביצוע העברת נכסים בשותפות. מלבד האפשרות של העברת חלק כולל, הם יכולים, כמובן, להעביר נכסים בנפרד. יתרה מזאת, במצבים מוגדרים נותן כעת סעיף 104ב לפקודה אפשרות להעביר נכסי שותפות לתוך חברה ללא חבות מיידית של מס (הסדר זה החליף החל משנת 1994 הסדר דומה שנקבע בסעיף 95 לפקודה, אשר היה בתוקף במועדים הרלוונטיים לסוגיה בפנינו). על פי ההסדר בסעיף 104ב לפקודה:

שותפים בשותפות או בעלים משותפים הגורמים להעברת נכס שבבעלות השותפות או המעבירים נכס שבבעלותם המשותפת, לפי העניין, לחברה שהוקמה במיוחד לצורך כך ולא היה לאותה חברה נכס אחר או פעילות אחרת באותו מועד או לפניו, והכל תמורת הקצאת מניות בלבד באותה חברה, לא יחויבו במס לפי פקודה זו, לפי חוק תיאומים בשל אינפלציה או לפי חוק מס שבח, לפי העניין, אם התקיימו כל אלה ...

בהתמלא התנאים הקבועים בהוראה, נפקותה היא דחיית תשלום המס: סעיפים 104ה ו-104ו לפקודה דוחים את גבייתו של המס שהיה מגיע אלמלא ההסדר. הם קובעים בין היתר כי המחיר המקורי, יום הרכישה ושווי הרכישה של נכס שהועבר כאמור יהיו כפי שהיו בידי המעביר, דהיינו בידי השותפים. כפועל יוצא מכך, בעת מכירת נכס על ידי החברה משולם מס רווח ההון שהיה נגבה אלמלא ההסדר. לדיון בסוגי הנכסים הניתנים להעברה על פי סעיף 104 לפקודה ראה ז' שרון, "נכסים שאינם בני העברה לפי סעיף 104 לפקודה", **מיסים** ח5/ (1994) עמ' א35-.

אי-לכך יש לדחות את הערעור. המערער ישלם למשיבים שכר טרחת עורך דין והוצאות בסך 25,000 ש"ח.

ש ו פ ט

המשנה לנשיא ש' לוי:

משהסכימו המשיבים להעברת מכלול כל זכויותיהם וחובותיהם בשותפות לחברה - ולא להעברת נכסים בודדים - יש לדעתי לתת תוקף להסכמה זו לא רק במישור האזרחי, אלא גם לענין דיני המס, אלא אם כן קיימת בדיני המס תנייה מפורשת לסתור. תנייה מפורשת כזו לא מצאתי בסעיף 63(א) לפקודה ולא ראיתי סיבה מספקת להרחיב את האמור בו לסוגיות נוספות. איני מקל ראש בקשיים המתעוררים עם קבלת גישת השופט אנגלרד, שלחלק מהם יכול שלא ניתנה תשובה מספקת; אך ענין זה הוא לדעתי ענין למחוקק לענות בו. אני מצרף את דעתי לדעתו של השופט אנגלרד, כי דין הערעור להדחות.

המשנה לנשיא

השופט ט' שטרסברג-כהן:

אני מצטרפת לפסק-דינו של חברי השופט י' אנגלרד ולהערותיו של חברי המשנה לנשיא, ש' לוין, מטעמיהם.

שופטת

השופטת אור:

שותפים בשותפות הקימו חברה והעבירו אליה את כל זכויותיהם וחובותיהם בשותפות. האם ימוסו כמי שמכרו זכות בשותפות (בדומה למניה) או כמי שמכרו את חלקם בכל נכס ונכס מנכסי השותפות (בדומה לעסק בבעלות יחיד)? זו השאלה העומדת במוקד ערעור זה.

עיקרי העובדות וההליכים

1. המשיבים 2 ו-3 (להלן: המשיבים) היו שותפים בשותפות בשם "שדות" (להלן: השותפות). השותפות עסקה בעסקי הובלות ובין נכסיה היה רכוש קבוע ורכוש שוטף. במהלך שנת 1982 החליטו המשיבים לשנות את צורת ההתאגדות בה נהלו את עסקם והקימו חברה בשם שדות חברה להובלה (1982) בע"מ (להלן: החברה). כל נכסיה והתחייבויותיה של השותפות הועברו אל החברה. כל אחד מהמשיבים החזיק מניות

בחברה באותו שיעור החזקות שהיה בידו קודם לכן בשותפות. בספרי החברה נרשמו יתרות הסיום של מאזן השותפות כיתרות פתיחה של החברה.

פקיד השומה (להלן: המערער) חייב את השותפים במס רווח הון שצמח להם, לטענתו, מהעברת רכוש קבוע (משאיות) של השותפות אל החברה. המשיבים השיגו על שומות אלה והשגותיהם נדחו.

המשיבים ערערו לבית המשפט המחוזי. טענתם היתה, כי העברת זכויותיהם בשותפות לחברה אינה "מכירה" כמשמעות מונח זה בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) (להלן: פקודת מס הכנסה או הפקודה). לחילופין, ה"נכס" שנמכר איננו זכותם בכל נכס ונכס מנכסי השותפות, אלא הנכס הנמכר הוא זכותם הכוללת בשותפות.

בית המשפט המחוזי קבע, כי העברת נכסי השותפות לחברה נכנסת בגדר ההגדרה הרחבה של המונח "מכירה" בסעיף 88 לפקודה. יחד עם זאת, קבע בית המשפט, כי שומת המס על רווח הון, במידה שרווח כזה אכן צמח מהעברת הרכוש הקבוע לחברה, תקבע לגבי החלק הכולל של כל שותף בשותפות שהועבר לחברה ולא לגבי כל נכס ונכס בנפרד. נקבע, כי הדיון יוחזר לשלב ההשגה על מנת לחשב את רווח ההון, במידה ואכן נוצר רווח כאמור. מכאן הערעור שבפנינו.

טענות הצדדים וגדר המחלוקת

2. המערער טוען כי פקודת מס הכנסה אינה מכירה באישיות משפטית נפרדת של שותפות. לפיכך, בשונה ממניה, המשקפת אגד זכויות וחובות של בעל מניה בחברה, אין הפקודה מכירה בזכות בשותפות המשקפת באופן דומה אגד זכויות וחובות של שותף בשותפות. שותף בשותפות הנו בעל זכויות באחוזים מסוימים (בהתאם להסכם השותפות) בכל אחד מנכסי השותפות וחובותיה. לפיכך, בהעברת נכסי השותפות, ימוסה השותף על כל נכס בנפרד, בהתאם לאופיו של רכוש השותפות, ועל פי חלקו של השותף ברכוש זה. בפי המערער, אף טענה דיונית לפיה הטענה כי עסקינן במכירת זכות בשותפות לא הועלתה בערעור שהוגש לבית המשפט המחוזי, ולפיכך לא היה מקום להיזקק אליה.

עוד מדגיש המערער, כי החלטת בית המשפט המחוזי קשה ליישום. קביעת שוויו של תאגיד, כשלעצמה, הנה מלאכה מורכבת וסבוכה, קל וחומר במקרה דנן בו החישוב אמור להיעשות מספר רב של שנים לאחר האירוע.

המשיבים, מצדם, טוענים כי אין הפקודה שוללת את אישיותה המשפטית של השותפות, אלא היא מתעלמת ממנה לצרכים מסוימים. בכל מקרה, השותפות היא ללא ספק ישות כלכלית שהשותף יכול למכור את זכותו בה. זכות בשותפות היא "נכס" כמובנו בסעיף 88 לפקודה, הכולל, בין היתר, כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות. לאור האמור, כאשר מתבצעת העברה של כל נכסיה והתחייבויותיה של השותפות, מועברת זכותו של כל שותף בשותפות ולא חלקו בכל נכס ונכס בנפרד. אשר לטענה הדיונית, טוענים המשיבים כי המחלוקת בנוגע למהות הנכס המועבר הועלתה ונדונה במלואה ולא נגרם למערער כל עיוות דין. לפיכך, יש לדחות את הטענה.

עוד טוענים המשיבים, כי גם אם יש למסות את העברת המשאיות במס רווח הון, במנותק מהעברת יתר הנכסים וההתחייבויות לחברה, הרי שבנסיבות העניין ההעברה אינה נכללת בגדר "מכירה" כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה.

3. יצוין, שאין בפנינו טענה, כי על העברת המשאיות מהשותפות לחברה חולש סעיף 95 לפקודה הדן בהעברת נכס לחברה תמורת מניות (סעיף זה, החל על העברת נכסים לחברה במועד הרלבנטי לענינו, הוחלף בהסדר מקיף יותר הקבוע בסעיף 104ב לפקודה). בתנאים הנקובים בו, מאפשר הסעיף הנ"ל את דחיית החיוב במס. לטענת המערער, אין סעיף 95, וחליפו סעיף 104ב, חולשים על מקרים, כדוגמת המקרה דנן, בו מועברים נכסים לחברה תמורת סילוק התחייבויות. זאת, לטענתנו, מהטעם שתנאי להחלת ההסדר הוא שהעברת הנכס תהיה תמורת מניות בלבד. יוער, כי פרשנות זו של המערער אינה היחידה האפשרית. ואולם, נוכח העובדה, כי המשיבים עצמם אינם טוענים שהעברת הנכס במקרה דנן ממלאת את תנאי סעיף 95, נותר את שאלת פרשנות סעיפים 95 ו-104ב לפקודה למקרה בו הדבר יידרש.

4. טענתו הדיונית של המערער בנוגע ל"שינוי חזית" אינה מקובלת עלי מהנימוקים שפורטו בחוות דעתו של חברי, השופט אנגלרד. כמו כן, מקובלת עלי דעת חברי שזכות שותף לחלקו בשותפות נכנסת בשערי ההגדרה הרחבה של המונח "נכס" בסעיף 88 לפקודה, וכן שהעברת חלקו של שותף בשותפות נכנסת בגדר ההגדרה הרחבה של המונח "מכירה" בסעיף 88 הנ"ל. אולם, בכך אין להכריע במחלוקת העיקרית בערעור זה. כשם שהזכות בשותפות היא נכס, כך גם הזכות בכל נכס ונכס בנכסי השותפות היא נכס. נותרה, איפוא, המחלוקת בנוגע למהות הנכס המועבר במכירת חלקו של שותף בשותפות. האם, מבחינת דיני המס, יש להתייחס אל העברת חלקו של שותף בשותפות כמכירת נכס שהוא ה"זכות בשותפות" או כמכירת זכותו בכל נכס ונכס מנכסי השותפות?

5. בסוגיית מיסוי שותפות, קיימות שתי תיאוריות עיוניות, אשר תפיסות היסוד העומדות ביסודן סותרות זו את זו. בהתאם לכך, משתנה אף המענה שלהן לשאלה שבפנינו. האחת, תיאוריית הישות (The Entity Theory), רואה בשותפות יחידה עצמאית הנפרדת מן השותפים המרכיבים אותה. השותפות היא הנישומה והמס מוטל על הכנסתה. ברי, שתיאוריה זו, אם ניישמה על המקרה שבפנינו, תראה במכירת חלקו של שותף בשותפות מכירה של זכות בשותפות. השנייה, התיאוריה המצרפית (Aggregate Theory), הגורסת כי לצורך דיני המס, אין לשותפות קיום עצמאי משלה. אין היא יחידת מס. יחידות המס הם השותפים המרכיבים את השותפות. כל שותף נישום בנפרד לפי חלקו בהכנסות השותפות. יישום תיאוריה זו על המקרה בו עסקינן, יוביל לקביעה, כי במכירת חלק של שותף בשותפות נמכר בעצם חלקו בכל נכס ונכס מנכסי השותפות. כפי שאפרט להלן (בפיסקה 10), אין הכרח לאמץ את אחת מהתיאוריות הנ"ל באופן גורף, וניתן לאמץ גישה מעורבת המיישמת את שתי התיאוריות - כל אחת מהן בסוגיות מיסוי שונות.

תיאוריות סותרות אלה, משתקפות במחלוקת בין מלומדים בנוגע לסוגיית מיסוי שותפות. יש הסוברים כי לאור האישיות המשפטית הנפרדת של השותפות, מוחזקים הנכסים על ידי השותפות ולא על ידי השותפים, ולפיכך מכירת זכויות בשותפות איננה מכירת כל נכס בנפרד, אלא מכירת הזכות בשותפות המחזיקה בנכסים (י' נאמן, "שיטת חישוב ריווח הון במכירת זכויותיו של שותף בשותפות", רואה החשבון 4 (205) ינואר 1971 עמוד 195; א' אלטר, "אישיותה המשפטית הנפרדת של השותפות לצורך דיני המס בישראל", רואה החשבון לד (1986) עמוד 336; א' רפאל וד' אפרתי, **דיני מס הכנסה** (כרך שני, תשמ"ו, עמוד 299). אחרים סוברים, כי לצורך דיני המס, רואים את נכסי השותפות כשייכים לשותפים, בהתאם לחלקיהם בשותפות, ולפיכך כאשר שותף מוכר את חלקו בשותפות הוא מוכר חלק יחסי בכל אחד מן הנכסים השייכים לשותפות (ראו: י' מ' אדרעי וי' עדן, "על בעיית עודף נטל המס, הרמת מסך סטטוטורית ומיסוי שותפות, אגודה שיתופית חקלאית, חברת בית וחברה משפחתית בפקודת מס הכנסה", עיני משפט יג (תשמ"ח) 307, 320).

6. אקדים ואומר, דעתי היא, שלעניין מכירת חלקו של שותף בשותפות, שיטתנו המשפטית מאמצת את התיאוריה המצרפית הרואה בכך מכירת חלקו של שותף בכל נכס ונכס מנכסי השותפות. כך ראתה זאת הפסיקה, זו הפרקטיקה ואין מקום לשנות גישה זו בדרך פסיקה. להלן, אבהיר את שיקולי לעמדתי זו. וזה יהיה סדר הדברים: תחילה, אציג את הרקע הנורמטיבי הנוגע למיסוי שותפות; לאחר מכן, אסקור את המצב המשפטי בסוגיה בה עסקינן בשיטות משפט שונות בהן שורר רקע נורמטיבי דומה לשלנו; ולבסוף, אפרט את הנימוקים העומדים ביסוד המסקנה אליה הגעתי.

רקע נורמטיבי

7. פקודת מס הכנסה חסרה הסדר מקיף וקוהרנטי בנוגע לסוגיית מיסוי שותפות בכללותה, ובסוגייה הספציפית בה עסקינן בפרט. ההוראה בפקודה העוסקת במיסוי שותפות היא הוראת סעיף 63. סעיף 63(א), החשוב לענייננו, קובע כדלקמן:

63. (א) הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי בעסק פלוני או במשלח-יד פלוני עוסקים שני בני-אדם או יותר, יחד -

(1) יראו את החלק שכל שותף זכאי לו בשנת המס מהכנסות השותפות - והיא תתברר בהתאם להוראות פקודה זו - כהכנסתו של אותו שותף, והיא תיכלל בדו"ח על הכנסתו שעליו להגיש לפי הוראות פקודה זו;

(2) ראש השותפים, היינו אותו שותף מן השותפים תושבי ישראל ששמו נקוב ראשונה בהסכם על השותפות - ואם אותו ראש שותפים אינו פועל ראש השותפים הפועל - יערוך וימסור, לפי דרישת פקיד השומה, דו"ח על הכנסת השותפות בכל שנה, כפי שתתברר בהתאם להוראות פקודה זו, ויפרש בה שמם ומענם של שותפים האחרים שבפירמה ואת החלק שכל שותף זכאי לו בהכנסת אותה שנה; אם אין איש מן השותפים תושב ישראל, יערוך וימסור את הדו"ח מיופה כוח, סוכן, מנהל או עמיל של הפירמה היושב בישראל";

מסעיף זה עולה, כי בנושא החבות במס הכנסה בגין הכנסות השותפות, מתייחסת הפקודה לשותפות כאל אוסף של יחידים ולא כאל יחידה עצמאית הנפרדת מהשותפים המרכיבים אותה. הסעיף מבטא, אם כן, את השקפתה של התיאוריה המצרפית. אמנם סעיף 63(א)(2) מורה, כי ראש השותפים יגיש דו"ח על הכנסות השותפים, אולם הדו"ח על הכנסות השותפות אינו מוגש לשם חיוב הכנסה זו במס בידי השותפות אלא לשם חלוקתה בין השותפים ולצורך מיסויו של כל שותף על חלקו בהכנסה זו.

יש להדגיש, שהוראת סעיף 63 הינה הוראה חשובה בכל הקשור לדיני המס החלים על שותפות ושותפים, בהיותה הוראה הנוגעת לאחד הנושאים בעלי החשיבות בדיני מיסים, דהיינו ההוראה בדבר החיוב במס. עניינה הוא, כמו השאלה שבמחלוקת בערעור שבפנינו, בשאלה הנוגעת לחיוב במס במובנו הרחב. והנה, הוראת הסעיף רואה, מבחינת דיני המס, את השותפות כאוסף של יחידים ולא כגוף משפטי נפרד.

8. מטבע הדברים, בהיות הוראת סעיף 63 ההוראה היחידה העוסקת במיסי שותפות, היא עומדת במוקד הדיון בסוגיות המתעוררות בתחום מיסי השותפות. בתי המשפט נזקקו לפרשנות סעיף 63 בשורה ארוכה של פסק דין אשר עסקו בסוגיות ספציפיות בתחום זה. הפסיקה שעסקה בסעיף 63 לפקודה, הלכה בברור בכיוון של התעלמות מקיומה העצמאי של השותפות לצורך דיני המס. השופט ויתקון ביטא גישה זו באופן הבא:

"אמנם אמת נכון הדבר, שהמחוקק שלנו העניק לשותפות אישיות משפטית, אך יהיו משמעותה ומטרותיה של האישיות המשפטית הזאת אשר יהיו, אין להתעלם מההוראה היסודית שבפקודת השותפות (סעיף 2) המגדירה את המונח "שותפות". שותפות, לפי הגדרה זו, היא היחס הקיים בין בני אדם העוסקים בעסק משותף למען עשיית רווחים. שמע מניה שהשותפים הם העוסקים בעסק והם העושים את הרווחים ... ברוח זו מטיל גם סעיף 52 לפקודת מס הכנסה את החיוב במס על השותפים עצמם בשל חלקו של כל אחד מהם בהכנסת השותפות, ונמצא שקביעת הכנסה זו אינה אלא שלב מנגנוני כדי להגיע להכנסת השותף מן העסק ... אין ללמוד איפוא גזירה שווה מדין החברה על דין השותפות, כפי שעשה המערער (ע"א 82/60 פויכטונגר נ' פ"ש ת"א 4, פ"ד יד 1366, 1368).

עמד על כך הנשיא מ' שמגר בצינו:

"על פי הכללים שהותוו, יהא אשר יהא מעמדה של השותפות על פי הוראות הדין הכללי, יש לראות בהוראת סעיף 63 לפקודה הוראה ספציפית לצורכי מס הכנסה, על פיה השותפות אינה נישומה ואיננה בת חיוב עצמאי במס הכנסה:

.....

הווי אומר, אין לדבר על הכנסות השותפות כמושג נפרד מהכנסות השותפים. החיוב במס מוטל על השותפים במישרין בשל חלקו של כל אחד מהם בהכנסות השותפות. במובן זה, "אין להפריד איפוא בין התעסקותו של אדם באופן אינדיבידואלי לבין התעסקותו (באותו עסק) בתור שותף..." (ע"א 20/63 [3], בעמוד 1968) "ע"א 536/88 עץ לבד תעשיות והשקעות בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד מו(4) 738).

גישה זו קיבלה ביטוי עקבי בפסיקה. כך, לדוגמה, בע"א 477/71 אברהם שטטנר נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד כו(2) 513, דן השופט ויתקון בשאלת התרת ניכוי הוצאות ביטוח חיים שנשאה בהן שותפות לשם ביטוח חיי השותפים. לצורך מתן מענה לשאלה, בחן השופט ויתקון אם הוצאה זו היא הוצאה בייצור הכנסתו של השותף ולא הכנסת השותפות. זאת, משום שההכנסה החייבת היא הכנסת השותף ולא הכנסת השותפות. הוא קבע, לענין זה, כי:

"הוצאה שהיא אסורה מבחינת השותף אינה יכולה להיות הוצאה מותרת מבחינת השותפות. נמצא שבסופו של דבר אין להפריד בין השניים" (שם, בעמוד 516).

בע"א 425/79 שלמה אנג'ל בע"מ נ' פקיד השומה ירושלים, פ"ד לו(3) 829, קמה שותפות בין החברה המערערת, שהיתה חברה תעשייתית כמשמעה בחוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט 1969- לבין אדם נוסף. פקיד השומה ביקש לשלול מן המערערת את הטבות המס המוענקות לפי החוק האמור ל"חברה תעשייתית" בטענה, כי השותפות היא אישיות משפטית נפרדת, והיא המפיקה את הכנסותיה האמורות ולא "החברה התעשייתית". בית המשפט דחה טענה זו. בית המשפט קבע כי:

"הכנסות מהשותפות הן הכנסותיהם הישירות של השותפים. מכאן שיש לראות את הכנסות השותפים כנובעות ישירות ממקורם הראשון, מבלי שתחצוץ בין מקור זה לבין השותף הזכאי אישיותה המשפטית הנפרדת של השותפות" (שם, בעמוד 835. ראו גם: ע"א 231/58 פקיד השומה, רחובות נ' עמוס בוחניק, פ"ד יג(3) 1948; ע"א 20/63 בן צבי נ' פקיד השומה בית הדר תל אביב 1, פ"ד יז(3) 1963).

9. לסיכום נקודה זו, בכל הנוגע לפרשנות סעיף 63 לפקודה, אימצה הפסיקה באופן עקבי את התיאוריה המצרפית. היא ראתה בשותפות אוסף של יחידים המנהלים יחד עסק משותף. בכך, אין תשובה ישירה לסוגיה בה עסקינו, אולם יש בכך אינדיקציה לאופן בו רואה מחוקק המס את מעמדה של השותפות לצורכי מיסוי.

העברת חלק של שותף בשותפות - משפט משווה

10. עיון במשפט השוואתי מספק אשנב דרכו ניתן לעמוד על ההסדרים השונים הנהוגים בעניין זה בשיטות משפט אחרות בעלות רקע נורמטיבי דומה לשלנו, ולאפשר לנו ללמוד מניסיון. הצד השווה לשיטות המשפט אותן נציג להלן, הוא כי בדומה לדין החל בישראל, מס ההכנסה מוטל על השותפים על פי חלקו של כל אחד מהם בנכסי השותפות.

במשפט המשווה, לא שוררת אחידות בהתייחסות אל מיסוי העברת חלק של שותף בשותפות. בארצות הברית, עובר לחקיקת פרק K ל- Internal Revenue Code (**להלן: IRC**), פסק בית המשפט לערעורים של ארצות הברית בשורה ארוכה של פסקי דין, כי מכירת חלקו של שותף בשותפות תמוסה במס רווח הון בגין מכירת זכותו הכוללת בשותפות (ראו: C.I.R. v. Shapiro, 125 F.2d 532 (1942); C.I.R. v. Smith, 173 F.2d 470 (1949); Long v. C.I.R., 173 F.2d 471 (1949); Thornly v. C.I.R., 147 F.2d 416 (1945); United States v. Shapiro, 178 F.2d 459 (1949); אולם השווה:

Helvering v. Smith, 90 F.2d 590 (1937); Williams v. McGowan, 152 F.2d 570 (1945) הלכה זו יצרה פירצה אשר נוצלה על ידי נישומים על מנת למסות הכנסות פירותיות במיסוי הוני. המחוקק האמריקאי עיגן מאוחר יותר את ההלכה לפיה מכירת זכות בשותפות היא מכירת זכות כוללת בשותפות בסעיף 741 ל-IRC 1954. אולם בצד סעיף זה, נחקק סעיף 751 אשר תכליתו לסתום את הפירצה אשר איפשרה להתחמק ממיסוי פירותי (ראו: B. Bittker, Federal Taxation of Income, Estates and Gifts (Volume 3, 1981) 82-7; Mertens, The Law of Federal Income Taxation (Volume 9) (460-525). סעיף 751 קובע כדלקמן:

“(a) The amount of any property, or the fair market value of any property, received by a transferor partner in exchange for all or a part of his interest in the partnership attributable to-

- (1) unrealized receivables of the partners, or
- (2) inventory items of the partnership, shall be considered as an amount realized from the sale or exchange of property other than a capital asset”.

חריג זה, ממסח את הנכסים השוטפים הבאים בגדרו, במס רגיל ולא במס רווח הון. מכאן, שהשיטה האמריקאית מייצגת אמנם את גישת תיאורית הישות בסוגיה בה עסקינן, אולם מדובר בגרסה מרוככת ביותר שלה.

בנוגע לדין האמריקאי ראוי גם להעיר כי ה- American Law Institute (ALI), תומך, בנייר עמדה שלו משנת 1984, בשינוי הדין. בנייר העמדה הובעה הדעה כי שיקולי מדיניות אינם תומכים בכלל הנוכחי הממסה העברת זכות בשותפות במס רווחי הון. בין יתר הנימוקים לשינוי הדין, עומד נייר העמדה על מורכבות השיטה הנוכחית והקושי ליישמה בפועל.

אף במשפט הקנדי נקבע, כי מכירת זכותו של שותף בשותפות תמוסה במס רווחי הון בגין הזכות הכוללת בשותפות (ראו: R. Beam & S. Laiken, Introduction to Federal Income Taxation in Canada (9th Ed. 1988-89); Candian Master Tax Guide (44th Ed. CCH. Canadian Limited, 1989); J. Weinstein, "Sale of a Partnership Business", 1996 Corporate Management Tax Conference (1996)). אך כפי שנפרט להלן, הן החקיקה האמריקאית והן החקיקה

הקנדית, העוסקות במכירת זכות שותף בשותפות, כוללות הוראות התאמה אשר תכליתן להתאים את דיני מיסוי רווח ההון לנכס של "זכות בשותפות".

11. לעומת הדין החל בארצות הברית ובקנדה, באנגליה נקבע, בהנחיה של רשויות המס (מיום 17.1.75), שרואים במכירת זכותו של שותף בשותפות מכירה של כל נכס ונכס מנכסי השותפות. נוסח ההנחיה הוא כדלהלן:

"1. Nature of the asset liable to tax
[TCGA 1992 s 59] treats any partnership dealings in chargeable assets for capital gains tax purposes as dealings by the individual partners rather than by the firm as such. Each partner has therefore to be regarded as owing a fractional share of each of the partnership assets and not for this purpose an interest in the partnership.

....

2. Disposals of assets by a partnership
Where an asset is disposed of by a partnership to an outside party each of the partners will be treated as disposing of his fractional share of the asset. Similarly if a partnership makes a part disposal of an asset each partner will be treated as making a part disposal of his fractional share..." (See: Simons Direct Tax Services, p. 1860).

בדומה למצב המשפטי באנגליה, נקבע על ידי רשויות המס באוסטרליה, בהנחיה IT 2540 (מיום 22.6.89), כי יראו את המכירה כמכירת כל נכס ונכס מנכסי השותפות. הנחיה זו עוגנה בחוק ב- Taxation Laws Amendment Act אשר הוסיף את סעיפים 160A-160C ל- Income Tax Assessment Act 1936 (ראו: J. Waincymer, Australian Income Tax: Principles and Policy (Butterworths, 1991), 306-317; Australian Tax Handbook 1996, 822-844). אף בדין הדרום אפריקאי ממוסה אירוע זה כאילו נמכר כל נכס ונכס מנכסי השותפות (ראו: Silke on South African Income Tax (Volume 2) p. 11.1-11.25).

12. עיננו הרואות, במדינות בעלות רקע חקיקתי דומה לשלנו, אומצו גישות שונות בנוגע לאופן מיסוי העברת חלק של שותף בשותפות. ישנו בהן הד הן לתיאוריה המצרפית והן לתיאוריית הישות. יחד עם זאת, לכל הפחות בכל הנוגע לדין האמריקאי, בו ממוסה העברת זכותו של שותף בשותפות במס רווחי הון, מדובר בגרסה חלשה ביותר של תיאוריית הישות, שכן מהכלל של מיסוי העברת הזכות בשותפות כנכס הוני, מוצאים

נכסים רבים בעלי אופי פירותי. כמו כן, בשיטות המשפט שאמצו את תיאורית הישות בסוגיה בה עסקינן, נכללות בחקיקה הרלבנטית הוראות התאמה ספציפיות שתכליתן להתאים את המיסוי ההוני לנכס המיוחד של "זכות בשותפות".

השיקולים לאימוץ הגישה המצרפית בנוגע למכירת חלק של שותף בשותפות

13. כאמור, דעתי היא, כי בסוגיה בה עסקינן יש לאמץ את התיאוריה המצרפית, הממסה שותף בהתאם לחלקו היחסי בכל אחד מנכסי השותפות. הנימוק המרכזי התומך במסקנה אליה הגעתי, הוא הרציונל המונח ביסוד סעיף 63 לפקודה. מסעיף זה ניתן ללמוד, שמחוקק המס הישראלי סובר, כי השותפות דומה יותר לעסק המנוהל על ידי אדם פרטי מאשר לעסק המנוהל על ידי תאגיד כגון חברה. לדעתי, רציונל זה צריך להנחותנו אף בהכרעת השאלה העומדת במוקד דיוננו. בנוסף לאמור, קיימים שני נימוקים נוספים המחזקים את מסקנתי הנ"ל. האחד, קביעה לפיה מדובר במכירת זכות בשותפות, תוביל לטשטוש בין נכסים הוניים לנכסים פירותיים, ותגרור עיוותים ותוצאות בלתי רצויות. השני, הפקודה, במתכונתה הנוכחית, אינה ערוכה לקלוט קביעה כזאת. קליטתה עלולה לגרור בעקבותיה בעיות יישום קשות בשל העדר הוראות התאמה בפקודה למיסוי הוני לנכס המיוחד של "זכות בשותפות".

א. הרציונל המונח ביסוד סעיף 63

14. מצטרף אני לעמדת חברי השופט אנגלרד, כי בענייננו אין רלבנטיות לשאלה הכללית האם שותפות היא אישיות משפטית אם לאו (וזאת בניגוד לדעתו של י' נאמן במאמרו הנ"ל, המבסס את מהות הבעיה על קיומה של אישיות משפטית נפרדת של השותפות). השאלה היא, כפי שהגדיר אותה חברי, כיצד משקיפים דיני המס על עסק של שותפות. ואם רוצים לפשט זאת, השאלה הטעונה הכרעה היא, האם מבחינת דיני המס, שותפות דומה יותר לחברה בע"מ או לעסק פרטי.

סעיף 63 מצביע בבירור על כך כי לכל הפחות, מן ההיבט של "הכנסות" השותפות, רואה מחוקק המס את השותפות כעסק פרטי הנתון בידיהם של כמה יחידים ולא כישות עצמאית כדוגמת חברה בע"מ. אכן, אין בסעיף זה, כשלעצמו, ליתן תשובה חדה וניצחת לשאלה שבפנינו. אולם, כפי שנזכר לעיל, סעיף 63 יכול לשמש מורה דרך למגמת מחוקק המס גם בנושא מיסוי העברת חלק של שותף בשותפות. במיסוי שותפות, ההכנסה החייבת במס היא של כל אחד מהשותפים החייב במס על רווחיו בשותפות ולא על השותפות. הדגש הוא על השותף כפרט. ברוח זו ניתן לומר שגם לעניין קביעת רווח הון החל על כל שותף, יש לראותו ככל יחיד

ולחשב את מס רווחי הון החל עליו, בהנחה שהוא יחיד בעל זכויות בכל אחד מהנכסים של השותפות, אותו הוא העביר לרוכש הזכויות. דעתי היא, כי בנוגע למכירת חלקו של שותף בשותפות, אין סיבה טובה לסטות ממגמת המחוקק כאמור, כפי שהיא משתקפת מסעיף 63.

15. חברי, השופט אנגלרד, סבור שיש לאמץ בענייננו את תיאוריית הישות ובהתאם, למסות את הזכות של שותף בשותפות המועברת לאחר במס רווח הון. בהקשר זה הוא מזכיר, שסעיף 63 אינו עונה במישרין על השאלה המתעוררת במקרה דנן. בנוסף הוא מציין, כי קיימת שורה של הוראות בפקודה התופסות את השותפות, במפורש או במשתמע, בתור יחידה עסקית נפרדת. כמו כן, עומד חברי על כך כי קיימת פסיקה הקובעת שדין השותפות כדין עסק נפרד.

כאמור, מסכים אני עם דעתו של השופט אנגלרד לפיה סעיף 63 גופו אינו מספק תשובה ישירה למקרה בו עסקינן. יחד עם זאת, יש לחזור ולהדגיש שסעיף 63 הוא הסעיף היחיד בפקודה הדן במיטת שותפות ויש בו להצביע בכיוון התאוריה המצרפית.

אשר לסעיפים אחרים, המורים, לדעת חברי, על גישה שונה, דעתי היא, שאין בהם לשמש אסמכתא לגישה כזו. הוראת סעיף 63(א)(2) אליה מפנה חברי, היא הוראה טכנית בלבד. חברי מבקש להסיק, מהוראות סעיפים 63(ב), 131(א)(5) בשילוב עם 131(ג) ו-131(ד) ו-224א לפקודה, אשר בחלקן ממעטות מתחולתן את השותפות, כי מכך משתמע, לכאורה, שיתר ההוראות החלות על חבר בני אדם חלות גם על שותפות. לדעתי, אין ללמוד מהוראות אלה לענייננו. ההוראות, בעיקרן, עוסקות בעניינים טכניים ולא בשאלת חיוב במס. ואפילו ניתן להסיק מהן כי השותפות היא חבר בני אדם, אין משמעות הדבר שמדובר בחבר בני אדם מסוג חברה אשר חלים עליו הדינים החלים על חברה.

אשר לפסיקה אותה מביא השופט אנגלרד בתמיכה לעמדתו, יש להדגיש כי פסיקה זו מסתכמת בפסק דין אחד (עמ"ה 118/90 לב הגליל שותפות נ' פקיד שומה טבריה, פד"א כ 122) שאינו מבית מדרשו של בית משפט זה. בכך, איני מבקש לחוות דעה בנוגע לפסק הדין האמור לגופו, שכן אין הוא עומד לדיון בפנינו. רק אבהיר, כי פסק דין זה התמקד בקביעה נקודתית ולא כללית, על פיה "שותפות" היא "חבר בני אדם" לעניין סעיף 181ב לפקודה ולפיכך נקבע בו כי הסעיף חל על השותפות. פרשנות זאת נעשתה תוך נקיטה בלשון זהירה ותוך מודעות לכך כי זו אינה קביעה קלה וכי יש ליישבה עם הוראת סעיף 63 לפקודה. ברצוני לשוב ולהדגיש כי ההשקפה המקובלת בפסיקה הישראלית בנוגע למיטת שותפות, השקפה הקיימת מזה זמן רב, הולכת באופן עקבי וחד משמעי בעקבות הגישה המצרפית.

16. מגמת המחוקק, כפי שהיא משתקפת בסעיף 63 לפקודה, נתמכת אף בהוראות הדין הכללי, מהם ניתן ללמוד כי בין שותפות לעסק של אדם פרטי ניתן למצוא מכנה משותף רחב יותר מאשר בין שותפות לחברה. חברה בע"מ היא אישיות משפטית משוכללת ביותר. לפי סעיף 4 לחוק החברות, התשנ"ט 1999:-

"חברה הינה אישיות משפטית כשרה לכל זכות, חובה ופעולה המתיישבת עם אופייה וטבעה כגוף מאוגד".

סעיף זה מדגיש, כי חברה היא בעלת כשירות משפטית המתקרבת מאוד בדרגתה לכשירות המשפטית של אדם בשר ודם. ישותה העצמאית של חברה בע"מ באה לידי ביטוי רב עוצמה בכך שקיים חיץ חד משמעי ובלתי עביר (פרט למקרים חריגים של הרמת מסך) בין נושיה לבעלי מניותיה. יתירה מכך, אף במעגל הפנימי, בינה ובין בעלי מניותיה, אין האחרונים חבים לחברה דבר מלבד ההון שהתחייבו להשקיע בה (עקרון הגבלת האחריות). מצבם של שותפים בשותפות שונה. על פי סעיף 20 לפקודת השותפויות [נוסח חדש], התשל"ה 1975- (להלן: **פקודת השותפות**), כל שותף חב, יחד עם שאר השותפים ולחוד, בכל החיובים שהשותפות חבה בהם. אמנם, לפי סעיף 20(ב), צו הוצאה לפועל יינתן קודם כל נגד השותפות ורק במצבים הנקובים בסעיף, ינתן כנגד שותף. אולם העיקרון לפיו קודם פונים לשותפות ורק אחר כך לשותפים, אינו מקהה את האבחנה בין מצבם של שותפים למצבם של בעלי מניות בחברה. במעגל הפנימי, בין השותפים לשותפות, קובע סעיף 34(1) כי כל שותף חייב בכיסוי הפסדי השותפות בשיעור יחסי לסכום ההון שהסכים לחתום עליו. אף כאן, האבחנה בין שותפות לחברה היא ברורה. כאמור לעיל, בעל מניות בחברה בע"מ אינו חב לה דבר מעבר להון שהתחייב להשקיע בה. לעומת זאת, חבותו של שותף להפסדי השותפות אינה סטטית, אלא היא עומדת ביחס ישיר לגובה ההפסד ולשיעור חלקו בשותפות. בתמצית, אף אם נניח כי חלק מתכונות השותפות משוות לה מעמד של אישיות בתוך עולם המשפט, יש מרחק רב בין מעמד זה למעמד המוקנה לחברה בע"מ.

17. לעומת זאת, קרובה השותפות במהותה לעסק המנוהל על ידי היחיד. ההבחנה האמיתית בינה לבין עסק בבעלות יחיד היא ששותפות מנוהלת על ידי מספר אנשים. אכן, משיקולי יעילות, פקודת השותפויות מעניקה לשותפות כשירויות מסוימות שאינן מוענקות ליחיד המנהל עסק. בעוד וליחיד בעל עסק אין כל אישיות הנפרדת מהיחיד עצמו, שותפות רשומה כשירה לתבוע ולהיתבע (סעיף 66(א) לפקודת השותפויות). כמו כן, השותפות, בהבחנה מכל אחד מהשותפים בנפרד, היא המחזיקה את נכסי השותפות (סעיף 31 לפקודת השותפויות). כשירויות אלה מאפשרות ניהול יעיל של עסק המנוהל באופן קולקטיבי על ידי מספר בעלים. נקל להבין את אי הנוחות שהיתה נגרמת, לדוגמה, אם נדרש היה לרשום את נכסי השותפות על שם השותפים עצמם. במקרה כזה, כל אימת שהיה מתחולל שינוי בהרכב השותפות, היה מתעורר צורך מידי לשנות את

רישום הבעלות בנכסים הטעונים רישום. כאמור, כשירותי אלה, הוענקו לשותפות על מנת שעסקי השותפות יוכלו להתנהל באופן יעיל יותר. אולם אין הן יוצרות הבחנה מהותית בין עסק פרטי לבין שותפות כמו זו הקיימת בין שותפות לחברה בע"מ (לשיקולים נוספים ראו י' מ' אדרעי וי' עדן במאמרם הנ"ל, עמוד 317).

18. חברי, השופט אנגלרד, מציג עמדה שונה. לדעתו, זכות ב"עסק פעיל" של שותפות קרובה, ביסודה, למושג המניה בחברה עסקית, שכן בשני המקרים מדובר בישות כלכלית ייחודית ומופרדת מן המחזיקים בה. בכך, מאובחנת, לדעתו, שותפות מעסק המנוהל על ידי יחיד, לגביו קשה להפריד בין נכסיו והתחייבויותיו הפרטיים לבין אלו של עסקו. מוסיף חברי השופט אנגלרד ואומר, כי הטלת מס על נכסים מוחשיים בלבד מתוך ה"עסק הפעיל" של ישות זו, אינם מתיישבים עם המציאות הכלכלית.

מבחינה כלכלית, יש הגיון רב בעמדת חברי, על פיה יש לבחון עסק באופן כולל וקוהרנטי, "כעסק חי", ולא לפצל אותו באופן מלאכותי למרכיביו השונים. ערכו של עסק חי אינו שווה ערך לצירוף סך כל מרכיביו. יש, על כן, טעם רב בטענה, כי מבחינת המציאות הכלכלית, יש דמיון בין מיסוי מכירת מניותיו של בעל מניה בחברה ומיסוי מכירת חלקו של שותף בשותפות. אך הגיון כלכלי דומה חל גם לגבי "עסק חי" המנוהל בידי יחיד. גם לגבי מכירת עסקו של אדם פרטי, במובחן מנכסיו הפרטיים האחרים, יש הגיון בקביעת שיווי הזכות הנמכרת בהתאם לשיווי העסק הנמכר כיחידה עסקית שלמה ולא כמכירה של כל אחד מהנכסים הנכללים בו בנפרד. אכן, מצב בו יחיד מוכר את עסקו, דומה ביותר למצב בו שני שותפים מוכרים את זכויותיהם בעסק השותפות. לדוגמה, ראובן מנהל עסק לפיתוח תמונות. שמעון ולוי מנהלים אף הם עסק דומה לפיתוח תמונות, אולם הם מנהלים את עסקם בצורה של שותפות. ראובן שמעון ולוי מחליטים לפרוש לפנסיה ומוכרים את עסקם - ראובן מוכר את זכויותיו בעסקו ואילו שמעון ולוי מוכרים את זכויותיהם בעסקם המשותף. האם יש רציונל אמיתי להבחין, מבחינת דיני המס, בין דרך קביעת החיוב במס רווחי הון בין ראובן לבין שמעון ולוי? גם במקרה של ראובן כבעלים יחיד של עסק, מדובר בעסק חי ופעיל אשר ניתן להתייחס אליו במובחן מבעליו. כל השוני בין שותפות ועסק כזה הוא במספר האנשים המנהלים אותו. לכאורה, אין טעם אמיתי לטעון כי העובדה שמספר אנשים מנהלים עסק ולא יחיד, מהווה אמת מידה ראויה המצדיקה אבחנה באופן המיסוי בין שני המקרים.

19. חברי, השופט אנגלרד, מבקש לאבחן בין גישתו בדבר העברת "זכות בשותפות" לבין אימוץ גישת "העסק החי" גם על עסקו של אדם יחיד. הוא מציע אבחנה המתמקדת בהסתברות לערבוב נכסים. על פי גישתו, קשה להבחין אצל יחיד בין נכסים אישיים לנכסים עסקיים. לעומת זאת, בשותפות, עקב ניגודי עניינים בין השותפים, זיהוי הנכסים העסקיים קל יותר. אבחנה זו, בין שותפות לעסק של יחיד, מוקשה בעיני. ערבוב נכסים הוא עניין עובדתי. בפועל, יתכן עסק המנוהל על ידי יחיד בו נשמרת בדקדקנות ההבחנה בין העסק ובין ענייניו

וחשבונותיו הפרטיים האחרים של בעל העסק, ותיתכן שותפות בה קו ההפרדה בין עסקי השותפות ועסקיהם הפרטיים של השותפים אינו נשמר. מכל מקום, בחברה, ערבוב נכסים הוא עילה "להרמת מסך" בדיעבד, במידה ומוכח כי התרחש ערבוב כזה. אם ניישם עילה זו לענייננו, בשינויים המחוייבים, שכן כמובן שבין אדם לבין עסקו לא חוצץ מסך כלשהו, הרי שמצב של ערבוב נכסים מצדיק שעסקו של היחיד לא ייחשב כיחידה עסקית נפרדת לצורכי מס, אולם אין בו להצדיק אבחנה, מלכתחילה, בין אופן המיסוי של שותפות לבין אופן המיסוי של עסק בבעלות יחיד.

20. לסיכום האמור בפיסקאות 14-19 לעיל, ניתן לומר כי גישת מחוקק הפקודה, כמשתקף בסעיף 63 שלה, היא לראות את זכויותיו של שותף בשותפות בדומה לזכויות של אדם פרטי בעסקו. כפי שבקשתי להראות, אכן יש קווי דמיון בין זכותו של יחיד בעסקו לבין זכותו של שותף בעסק המשותף לו עם אחרים, דמיון עליו מבוססת התייחסות דומה של דיני המס בשני המקרים. מכאן המסקנה, שכאשר שותף מעביר את זכויותיו בשותפות, כמוהו כיחיד המעביר את זכותו בעסקו, ויראוהו כמעביר את זכותו בכל אחד מהנכסים של עסק השותפות. גישת "העסק החי" או "העסק הפעיל", אותה מבקש ליישם חברי, השופט אנגלרד, לגבי העברת זכויות בשותפות - מבלי שאחווה דעה אם היא מהווה דין רצוי - ראוי לה שאם תבחן, תבחן גם לגבי העברת עסקו של יחיד המנהל את עסקו בנפרד מענייניו הפרטיים האחרים.

מכל מקום, יהיה הדין הרצוי אשר יהיה, בנוסחה הנוכחי אין פקודת מס ההכנסה ערוכה לשינוי כה רדיקאלי מבלי שייפגעו עקרונות בסיסיים עליהם היא מושתתת. ראוי, על כן, כי היוזמה למהפכה בדיני המס החלים על שותפות והשותפים בה, כפי שמציע חברי, במידה שתימצא רצויה, תבוא מידי המחוקק. יש להניח, שבמקרה של שינוי כזה של הדין, ידאג המחוקק להסדר מקיף וקוהרנטי שיתן מענה הולם לכל ההשלכות הנובעות מכך. אין זה ראוי, ששינוי בהיקף כזה, יהיה פרי פסיקה, שכן קיים חשש ממשי, כפי שעוד יובהר בהמשך, כי הוא יותיר אחריו שאלות וקושיות רבות יותר מאלו אותן הוא מבקש לפתור.

ב. פגיעה בהבחנה בין הכנסה רגילה והכנסה הונית

21. פקודת מס הכנסה, בדומה לשיטות משפט נוספות, מבחינה בין מיסוי הכנסה רגילה ובין מיסוי הכנסה הונית. אכן, הנטייה הכללית הקיימת במדינות רבות ואף בישראל, היא לצמצם בין שני משטרי המיסוי, וכיום אף שיעורי המס החלים על הכנסה רגילה ועל הכנסה הונית, הם זהים. יחד עם זאת, משטרי המס לא אוחדו לחלוטין והשוני בין מיסוי רווחי הון ומיסוי הכנסה רגילה עדיין עומד בעינו במספר מובנים, אשר את חלקם אזכיר להלן. ראשית, כללי המיסוי הבינלאומי של הכנסה רגילה שונים מכללי המיסוי הבינלאומי של הכנסה

הונית (ראו למשל סעיפים 2, 5, 89(ב) לפקודה). בעוד שתחולת הזיקה הפרסונלית רחבה מאוד במיסוי הכנסה הונית (סעיף 89(ב)(1) לפקודה), הרי שהיא מצומצמת במיסוי הכנסה רגילה. שנית, בעוד שאין הסדר המאפשר פריסת הכנסה רגילה, הרי שהמחוקק היה ער לעובדה שרווח ההון נצבר במשך שנים ולא במועד המימוש בלבד, ולפיכך קבע הסדר פריסה בסעיף 91(ה) לפקודה, המאפשר פריסת רווח הון עד תקופה שלא תעלה על ארבע שנות מס או על תקופת הבעלות בנכס, לפי הקצרה שבהן. שלישית, דיני ניכוי הוצאות רגילות שונים מדיני ניכוי הוצאות הוניות. בעוד שהוצאות רגילות מותרות בניכוי במידה והוצאו בייצור הכנסתו של הנישום (סעיף 17 לפקודה) הרי שהוצאות הוניות אינן מותרות בניכוי. רביעית, בעוד שלא ניתן לנכות פחת על נכס פירותי, הרי שניתן לנכות פחת על נכסים הוניים ברי פחת. חמישית, דיני קיזוז הפסדים רגילים שונים מדיני קיזוז הפסדים הוניים (ראו: סעיפים 28, 92 לפקודה).

22. במיסוי מכירת חלק בשותפות כמכירת זכות כוללת בשותפות כנכס, מתעלמים מאופי וסיווג הנכסים שבבעלות השותפות וממסים את כל הנכסים כאילו היו נכסי הון המשפיעים על שווי הזכות הכוללת הנמכרת. כל עוד ההבחנה בין מיסוי הכנסה רגילה ומיסוי נכס הון עומדת בעינה, אין זה ראוי לטשטש את הגבולות בין שני סוגי ההכנסות. טשטוש כזה עלול לתמרץ התחמקות ממס, ולהוביל לתוצאות בלתי סבירות.

חברי, השופט אנגלרד, אינו רואה בכך קושי. לדעתו, כשם שמניה, המאגדת בחובה נכסים הוניים ופירותיים, ממוסה באופן הוני כך תמוסה אף הזכות בשותפות. לגישתו, דווקא הגישה המצרפית עלולה ליצור קשיים, שכן היא מחייבת החלת דינים שונים על נכסים שונים בתוך השותפות.

בעיני, אין ספק כי טשטוש תחומים בין הכנסה פירותית להכנסה הונית הנובע מהחלת מיסוי הוני על העברת זכות בשותפות יגרוור אחריו תוצאות בלתי רצויות, ביניהן תוצאות של התחמקות ממס. על כך מעיד כאלף עדים המצב ששרר בארצות הברית בעקבות גישת הפסיקה שם למסות העברת זכות בשותפות במיסוי הוני. כאן המקום גם להדגיש, כי הפחתות המס הנגרמות עקב טשטוש התחומים בין הכנסה פירותית והכנסה הונית, הן הפחתות מס הנובעות מקביעה שיפוטית, דהיינו מהקביעה (כגירסת חברי) על פיה מועברת זכות כוללת של חלק בשותפות. לכן מדובר לכאורה בהפחתות מס שנעשו כדין אשר לא ניתן להתמודד עמן באמצעות נורמות אנטי תכנוניות. התוצאה אינה מניחה את הדעת בשני היבטים. לא זו בלבד שמדובר בהפחתת מס שתתפוס מבחינה משפטית, אלא, שמדובר בהפחתת מס שהיא פרי פסיקת בית המשפט.

גם איני שותף לעמדת חברי, כי הגישה המצרפית יוצרת קושי עקב הבחנתה בין מיסוי הוני ופירותי. הגישה המצרפית, היא גישה פשוטה המתיישרת עם הפתרונות הקיימים והדינים הקיימים ומיישמת אותם כמות

שהם על מכירת הנכסים בתהליך מכירת הזכות בשותפות. אין צורך במסגרתה להמציא פתרונות חדשים ואף לא מתעורר קושי ביישום הפתרונות. כל שנדרש הוא ליישם את הדין הרגיל על כל נכס ונכס. כשם שהדין יחול על יחיד בעל עסק, כך יחול על שותף בשותפות לגבי חלקו בנכסי השותפות. באשר "לקושי" שמזכיר חברי השופט אנגלרד בגישה המצרפית, לפיו היא גורמת להחלת זיקת המיסוי הבינלאומי על חלק מהנכסים בלבד ולא על כל הנכסים, הרי שבכך לא טמון כל קושי. אך טבעי כי במכירת נכסים מסוגים שונים חלים דינים שונים. לא אחת קורה כי נמכרים נכסים הוניים ונכסים פירותיים, ועל כל סוג חלים דינים שונים, לרבות דיני מיסוי בינלאומי בדבר זיקת המיסוי המצדיקה מיסוי.

23. את עמדתי, כי גישת חברי תוביל לטשטוש תחומים בין הכנסות פירותיות והוניות ניתן להדגים באופן הבא. טול מקרה שהכנסתה החייבת של שותפות, שכל נכסיה היו נכסים שוטפים, היתה, במשך כל אחת משלוש שנות פעילותה, אפסית. בשנה הרביעית צברה השותפות רווחים. בסוף השנה הרביעית מוכר שותף, שאין לו הכנסה נוספת מעבר להכנסתו מן השותפות, את חלקו בה. על פי הגישה הרואה במכירה זו מכירת זכות בנכס, הרי שהשותף זכאי לדרוש את פריסת הרווח שצמח לו מן המכירה על פני תקופה שלא תעלה על ארבע שנים, ובכך להפחית באופן משמעותי את המס האפקטיבי בו הוא נושא, לאור העובדה שלא היתה לו הכנסה בשנים שעברו. ברור כי הרווח לא צמח לשותף במשך השנים, אלא הוא נבע מעסקי השותפות בשנה האחרונה, שהעלתה את ערך זכותו בשותפות. תוצאה בלתי רצויה זו נובעת מהחלת סעיף 91(ה) לפקודה המתאים לנכסים הוניים "טבעיים" על מכירה שעל פי אופייה ומהותה אינה מכירה הונית. בנכסים פירותיים, לא מתקיים "אפקט הדחיסה" שהסדר הפריסה בא כדי להתגבר עליו (ראו: ד' גליקסברג, "מיצוע שבח-המקרקעין ופריסת רווח ההון", משפטים כא (התשנ"ב) 371).

חברי השופט אנגלרד משיג על הדוגמה הנ"ל, באמרו כי הטעמים המצדיקים פריסת הרווח על פני ארבע שנים בנכסים הוניים תקפים גם לגבי זכות בשותפות. כמו כן, הוא מעיר כי במקרים רבים, ההנחה בבסיס ההסדר של פריסת רווח הון, לפיה יש גידול שנתי שווה בשווי נכס ההון באופן המצדיק ייחוס חלקים שווים לשנות המס שבתקופת הפריסה, אינה תואמת את המציאות. דעתי שונה. כאשר מדובר בנכסי הון טבעיים, ההתאמה בין ההנחה העומדת בבסיס ההסדר של פריסת רווח הון למציאות היא רבה ועל כן, בהקשר זה, ההנחה סבירה. לעומת זאת, בנכס של "זכות בשותפות" מידת ההתאמה בין הנחה זו למציאות היא מזערית ועל כן אינה סבירה. יתרה מכך, וזה העיקר, גישתו של חברי מעניקה לנישום את האפשרות לשלוט על מהות הנכס המועבר (זאת בניגוד גמור למצב הקיים בנוגע לנכסי הון טבעיים). רוצה הנישום, יעביר את חלקו בשותפות באמצעות העברת כל נכס ונכס בנפרד וימוסה על כך בהתאם לטיבו של כל נכס ונכס. רוצה הנישום, יעביר את חלקו בחטיבה אחת כ"זכות בשותפות" כולל רווחים שלא חולקו, וימוסה על כך באופן כולל כמס רווח

הון. בדרך אחרונה זו עומדת לו הברירה להפוך ריווח פירותי לרווח הוני. ברירה זו, אשר יכול ותהיה עמה הטבה עם הנישום, אינה נתונה כמובן בידי הנישום שעה שמדובר בנכסי הון טבעיים. יוצא, אם כן, שעל פי גישת חברי נוצר פתח בלתי רצוי להתחמקות ממס.

יוזכר, שהשיקול של טשטוש תחומים בין מיסוי הכנסה הונית והכנסה פירותית, היה אחד השיקולים העיקריים שהניעו את המחוקק האמריקאי לקבוע בדין, בצד הוראה המכירה במכירת חלק של שותף בשותפות כמכירת זכות בשותפות, את סעיף 751 (אשר צוטט בפסקה 10 לעיל). קביעת הלכה לפיה, מכירת חלק בשותפות הוא מכירת זכות הממוסה כרווח הון, תוביל למציאות הבעייתית ששררה בארצות הברית עובר להסדר חקיקתי שבא לענות עליה.

24. יוער, כי המקרה שהזכרתי לעיל מהווה דוגמה בלבד לתוצאות בלתי רצויות כתוצאה מכך שעקב מכירת "זכות בשותפות" חל טשטוש בהבחנה בין הכנסת הון לבין הכנסה רגילה. קיימות לכך דוגמאות נוספות. טשטוש כזה עלול להביא לתוצאות בלתי רצויות מבחינת דיני המס, נוכח השוני בין ההוראות בפקודת מס הכנסה בדבר מיסוי הכנסה רגילה לבין ההוראות בדבר מיסוי הכנסת הון, אשר על חלקן עמדתי בפסקה 21 לעיל.

ג. בעיות יישום

25. "זכות בשותפות" היא נכס מיוחד. לנכס זה, תכונות שאינן אופייניות לנכסי הון "טבעיים". הנכס משתנה מעת לעת, בהתאם לשינוי הנכסים המרכיבים אותו. ערכו משתנה בהתאם לשינויים אלה. ערכו אף משתנה בהתאם לתוצאות הכלכליות של עסקי השותפות. החלת חלק ה' לפקודה, שעניינו מיסוי רווח הון הצומח ממכירת נכס הון, על "הזכות בשותפות" מעוררת קשיים ניכרים. חלק ה' מיועד לטפל בנכסי הון "טבעיים". הוראותיו מותאמות לנכסים כאלה. אין הוא בנוי לטפל בנכסי הון מהסוג של "זכות בשותפות". החלת הוראותיו על "זכות בשותפות" תיתקל בקשיים כבדי משקל.

26. לשם הבנת קשיים אלה, ראוי לעמוד על הדרך בה ממסה הפקודה מס רווח הון. סעיף 91 מטיל מס רווח הון על רווח ההון הריאלי שצמח לנישום, באותם שיעורים שבהם חבה הכנסתו הרגילה, כאשר רואים את רווח ההון כהכנסה בשלב הגבוה ביותר בסולם הכנסתו הקיימת. הפקודה קובעת מספר הגדרות ונוסחאות לשם חישוב ההון הריאלי. בפשטות, רווח ההון הריאלי הוא העלייה הריאלית (בנטרול אפקט האינפלציה) בשווי נכס ההון ממועד רכישתו עד מועד מכירתו. במינוחים ובהגדרות הטכניות של הפקודה, "ריווח הון ריאלי" מוגדר

בסעיף 88 כ"הסכום שבו עולה התמורה על יתרת המחיר המקורי". ה"סכום האינפלציוני" מוגדר כ" (1) חלק ריווח ההון השווה לסכום שבו עולה יתרת המחיר המקורי המתואם על יתרת המחיר המקורי;...". מכאן, שלשם חישובו של רווח ההון הריאלי, זקוקים אנו להגדרות של "יתרת המחיר המקורי", "יתרת המחיר המקורי המתואם" ו-"התמורה". מונחים אלה מוגדרים בסעיף 88 לפקודה כדלקמן:

"יתרת המחיר המקורי" - המחיר המקורי של הנכס לאחר שנוכו ממנו סכומי הפחת;
 "יתרת המחיר המקורי המתואם" - יתרת המחיר המקורי...כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד ביום הרכישה...;
 "תמורה" - המחיר שיש לצפות לו ממכירת נכס על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון כשהנכס נקי מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה, או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום;...".

"המחיר המקורי" מוגדר בסעיף 88 כלהלן:

"מחיר מקורי" -
 (1) בנכס שנקנה - סכום שהוציא הנישום לרכישתו של אותו נכס;
 (2) בנכס שהתקבל בחליפין - התמורה בעת החליפין;
 ...
 (5) בנכס שיצר הנישום - הסכום שהוציא הנישום ליצירת הנכס;
 (6) בנכס שהגיע אל הנישום בכל דרך אחרת - הסכום שהוציא הנישום לרכישתו של אותו נכס;
 והכל בתוספת הוצאות שהוציא הנישום להשבחת הנכס או להחזקתו מיום שרכשו ועד מכירתו, ובלבד שלא הותרו בניכוי בעבר בחישוב הכנסתו החייבת של הנישום;...".

נמצא, כי לשם חישוב החבות במס רווח הון, יש לחשב את "יתרת המחיר המקורי" ולהפחיתו מן "התמורה" ובכך מתקבל "ריווח הון". יש להפחית את "יתרת המחיר המקורי" מ"יתרת המחיר המקורי המתואם", ובכך מתקבל "הסכום האינפלציוני". המס יוטל על "ריווח ההון הריאלי", דהיינו, הפרש שבין "ריווח ההון" ו"הסכום האינפלציוני". במוקד החישובים, עומד הערך של "המחיר המקורי", כאשר, כאמור, לא ניתן לחשב את החבות במס רווח הון מבלי שחושב תחילה "המחיר המקורי" של הנכס הנמכר.

27. החלת ההוראות הנ"ל על מכירת "זכות בשותפות" כרוכה בקשיים מרובים. מהו, לדוגמה, ה"מחיר המקורי" של ה"זכות בשותפות"? האם זהו הסכום ששותף השקיע בעת הצטרפותו לשותפות או שמא זהו צירוף ה"מחירים המקוריים" של כל נכסי השותפות? מהי "יתרת המחיר המקורי" של "הזכות בשותפות"? הנוכל לומר שהיא ה"מחיר המקורי" של הזכות בניכוי הפחת על הזכות, שעה שקשה לראות ב"זכות לשותפות" נכס בר פחת? האם נובע מכך, שאין פחת ו"יתרת המחיר המקורי" של הזכות בשותפות זהה ל"מחיר המקורי"? או

שמא נאמר כי "יתרת המחיר המקורי" היא "יתרת המחיר המקורי" של כל נכס ונכס מנכסי השותפות? כיצד תיעשה ההתאמה לאינפלציה ותחושב יתרת המחיר המקורי המתואם? קושיות אלה מבהירות את הקושי בהחלת פרק ה' לפקודה על ה"זכות לשותפות". החלה כזו למעשה אינה אפשרית ללא התערבות חקיקתית אשר תקבע הוראות התאמה שיאפשרו ליישם את פרק ה' לפקודה על "זכות בשותפות".

חברי, השופט אנגלרד, אינו מתייחס לכל השאלות האלה, אשר פתרון נחוץ כדי להפעיל את הוראות פרק ה' לפקודה על העברת "זכות בשותפות". עם זאת, הוא מעיר כי חישוב "המחיר המקורי" של הזכות בשותפות אינו מעורר בעיה מיוחדת. לדידו, יש לחשב זאת בדומה לאופן חישוב "המחיר המקורי" של מניה בחברה. איני שותף לגישה כי זה בהכרח הפתרון היחיד או הראוי. ברגיל, המחיר המקורי של מניה הוא הסכום ששולם בגין רכישה או שווי השוק של המניה במועד רכישה ושינויים שחלו בנכסי החברה בין מועד הרכישה למועד המכירה של המניה אינם משפיעים על המחיר המקורי. לעומת זאת, אין זה ברור כלל וכלל כי נכסים שהכניס השותף לשותפות במשך חייה אינם משפיעים על "המחיר המקורי" של הזכות בשותפות. להפך, יתכן מאוד שראוי כי נכסים והשקעות נוספות שהשקיע שותף בשותפות ישפיעו על המחיר המקורי של הזכות בשותפות. לפיכך, נדרשת קביעה בדבר מידת ההשפעה של השקעות נוספות אלה על ידי שותף וקביעה בדבר דרך חישובה. פקודת מס הכנסה אינה משיבה על כך תשובה חד משמעית.

28. באופן כללי, סובר חברי כי העדרן של הוראות התאמה אינו שיקול מכריע שעה שעל המדוכה עומדת שאלה בעלת אופי עקרוני. לדידו - "והיה ויווצרו בעיות מיוחדות עם קבלת הגישה המוצעת, הרי ידו של המחוקק נטויה להשלים מה שטעון השלמה" (פיסקה 41 לפסק דינו). כאמור לעיל, דעתי היא, כי גישת חברי תוביל למהפכה בתחום דיני המס של שותפויות, מהפכה אשר פקודת מס הכנסה אינה ערוכה להתמודד עמה. יודגש, אין מדובר בשאלה פרשנית רגילה אשר השופט הדן בה אמור להכריע בה לפי האופציות הפרשניות השונות הפתוחות בפניו. במתכונתה הנוכחית, פקודת מס הכנסה נעדרת הוראות כלשהן המאפשרות להחיל מיסוי הוני על העברת "זכות בשותפות". כדי שיתאפשר הדבר, נדרשת "פסיקה יצירתית", יש מאין, של בית המשפט. לעומת זאת, הגישה המצרפית משתקפת בסעיף 63 לפקודה ויישומה של גישה זו אינו מעורר, כפי שכבר נזכר, אי בהירות כלשהי. עדיפה בעיני הגישה, לפיה יש לפעול במסגרת דין המספק תשובות מניחות את הדעת להפעלתו, מאשר הגישה לפיה בית המשפט יקבע את המדיניות הכללית, העיקרון, בסוגיית מיסוי שותפות וידחק בכך את המחוקק להיגרר בעקבותיו ולהשלים את הטעון השלמה ולתקן את הטעון תיקון. כפי שהבהרתי לעיל, דעתי היא, שגם אם ראוי לשנות את המצב הקיים ביחס למיסוי שותפות - מבלי שאקבע כך - מן הראוי להותיר למחוקק את המשימה לעצב מדיניות כללית בנושא מיסוי שותפות בכלל ומיסוי העברת זכות בשותפות בפרט ולגבש מדיניות זו בהסדר מפורט ומקיף אשר יאפשר את יישומה. אין זה ראוי, לדעתי, שבית משפט זה

יעדיף אחת משתי דרכים בסוגיית מיסוי שותפות, מתוך ידיעה שעל המחוקק לבוא בעקבותיו ולפרק את המוקשים שיתיר אחריו.

29. את הקשיים בהחלת פרק ה' על "זכות בשותפות" במצב החקיקתי הנוכחי, בו הוראות התאמה אינן בנמצא, ניתן להדגים בשלוש דוגמאות. האחת, שני שותפים המקימים שותפות ומשקיעים בה 100,000 ש"ח כל אחד. השותפות רוכשת משאית בסכום של 200,000 ש"ח. במהלך השנה נצברה בשותפות הכנסה של 100,000 ש"ח שלא חולקה. לפי האמור בסעיף 63 לפקודה, ישלם כל שותף מס בגין חלקו בהכנסה (בהנחה ששיעור המס הממוצע החל על נישום הוא 50%, חלקו בהכנסה הוא 50,000 ש"ח). אם ימכור את חלקו בשותפות בסכום של 150,000 ש"ח, יצמח לו רווח הון של 50,000 ש"ח (100,000-150,000). יוצא שהוא ישלם מס כפול. לנוכח האמור, נוצר הצורך בהוראה שתתאים את "המחיר המקורי" לעובדה שהכנסות השותפות לא חולקו ולכן יש להגדיל את ה"מחיר המקורי" ברווחים הלא מחולקים או להקטין את התמורה באותו שיעור (ראו: י' מ' אדרעי ו' עדן הנ"ל בעמוד 322). הוראת התאמה כזו, נקבעה על ידי המחוקק הישראלי בסעיף 64א(7) בנוגע ל"חברה משפחתית". בדומה לשותפות, גם במיסי "חברה משפחתית" נקבע הסדר של הרמת מסך. על מנת למנוע מיסוי כפול של חברי החברה, עם מכירת מניותיהם בחברה, קובע סעיף 64א(7) כי:

"במכירת מניה של חברה משפחתית יופחת מהתמורה, לענין סעיף 88 הן לגבי המוכר והן לגבי הקונה, סכום השווה לחלק מסכום הרווחים שהצטברו בחברה בתקופת ההטבה והיא לא חילקה אותם, כחלקה של המניה בזכויות רווחי החברה;..."

התאמה כאמור קבועה גם בדין האמריקאי, אשר כאמור, ממסה את מכירת חלק בשותפות כמכירה הונית של הזכות בשותפות. סעיף 1001, המצוי בפרק 0 ל-IRC, הדן בחישוב הרווח בגין מכירת נכסי הון, קובע כי הרווח או ההפסד הוא הסכום בו עולה התמורה ("amount realized") על הבסיס המתואם ("adjusted basis"). הפרק מכיל הוראות לחישוב הבסיס המתואם, בנוסף להוראות המשפיעות על חישובו, המפוזרות בפרקים שונים לרבות פרק K. סעיף 705, הנמצא בפרק K, עוסק בחישוב הבסיס המתואם של זכות שותף בשותפות. הסעיף מוסיף לבסיס המתואם את חלקו של שותף בהכנסות השותפות, וזאת כדי למנוע את מיסוי הכפל עליו הצבענו לעיל. הוראת התאמה דומה נעדרת מהפקודה בנוגע למיסי העברת חלקו של שותף בשותפות. בהעדרה, יניב מיסוי חלק בשותפות כזכות בשותפות תוצאה בלתי רצויה של כפל מס.

על הדוגמה האמורה מגיב חברי השופט אנגלרד, כי ניתן יהיה לפתור את הבעיה המתעוררת בעטייה של העדר הוראת-התאמה בענייננו בדרך של פירוש תכליתי של הדין אשר ימנע ככל מס. ראוי להדגיש בקשר לכך, ראשית, שלא בפירוש של הוראת חוק קיימת עסקינן אלא ביצירת הסדר יש מאין על ידי בית משפט זה. שנית, מניעת כפל מס יכולה להעשות בנסיבות העניין באחת משתי דרכים - האחת על ידי הגדלת "המחיר המקורי" ברווחים הלא מחולקים; והשניה, על ידי הקטנת התמורה באותו שיעור. לכל אחת משתי דרכים עשויה להיות השפעה שונה על מיסוי בעתיד. באיזה משתי הדרכים על בית המשפט לנקוט? האם לא עניין הוא למחוקק להסדיר זאת?

30. דוגמה שנייה, המדגימה את הבעיות ביישום שיווצרו כתוצאה מקביעה כי בהעברת חלק בשותפות נמכרת זכות בשותפות, היא כלהלן. שני שותפים מקימים שותפות ומשקיעים בה כל אחד מהם 100,000 ש"ח. השותפות מוציאה 100,000 ש"ח הוצאה שאינה מותרת בניכוי. למחרת, מוכר אחד השותפים את זכותו בשותפות במחיר של 50,000 ש"ח. האם נאמר כי נוצר לו הפסד הון של 50,000 ש"ח (50,000-100,000)? ברור שהתשובה לכך שלילית, שכן אחרת יזכה השותף המוכר בניכוי הוצאה שאינה מוכרת בניכוי. בפועל, לשותף זה לא נוצר רווח הון ולא הפסד הון - הוא קיבל השקעתו בחזרה באותו ערך. על מנת למנוע את הניכוי העקיף של הוצאה שאינה מותרת בניכוי, נדרשת הוראת התאמה אשר תפחית מ"המחיר המקורי" את ההוצאות שמוציאה השותפות ושאין מותרות בניכוי. הוראת התאמה הפותרת אנומליה זו מצויה בסעיף 705 ל-IRC האמריקאי. הסעיף מפחית מן הבסיס המתואם את חלקו של השותף בהוצאות השותפות שאין מותרות בניכוי וזאת כדי למנוע את הניכוי העקיף הנ"ל. הוראה כזו, נדרשת במידה ויאומץ הכלל כי מכירת זכות שותף בשותפות חבה במס רווח הון בגין מכירת הזכות בשותפות. אך הוראת התאמה מסוג זה נעדרת מהפקודה. בהעדרה, יניב הכלל לפיו מכירת חלק בשותפות כמוהו כמכירת זכות בשותפות תוצאה בלתי רצויה של ניכוי עקיף של הוצאה אשר אינה מותרת בניכוי.

31. דוגמה שלישית. שלושה שותפים הקימו שותפות בהשקעה של 100,000 ש"ח כל אחד. במהלך שנת המס, קיבלה השותפות תקבול אחד ויחיד, בסך 90,000 ש"ח, שאינו חייב במס, מתנה או תקבול אחר הפטור ממס. במידה ומיד לאחר מכן, ימכור שותף את זכותו בשותפות בסכום של 130,000 ש"ח, הוא ימוסה על רווח הון של 30,000 ש"ח. נמצא, כי השותף מוסה על תקבול שאינו חייב במס. על מנת להימנע מתוצאה זו, נדרשת הוראת התאמה אשר תגדיל את המחיר המקורי בסכום התקבולים שאינם חבים במס או הפטורים ממס, או שתקטין את התמורה באותו שיעור. הוראה כזו מצויה בסעיף 705(a)(1)(B) ל-IRC האמריקאי. הסעיף מגדיל את הבסיס המתואם של השותף בשיעור חלקו בהכנסות הלא חייבות של השותפות. הוראה כזו, אינה קיימת

בפקודה. בהעדרה, יניב אימוץ הכללי, לפיו מכירת זכות שותף בשותפות היא מכירת נכס הון של זכות בשותפות, תוצאה בלתי רצויה של מיסוי שותף על הכנסה שאינה חייבת במס.

חברי השופט אנגלרד סובר כי תקבול הפטור ממס לא ימוסה מכוחו של עקרון היסוד האוסר גביית כפל מס. בנושא זה, ראשית, אין זה מן ההכרח, כפיתרון אחד ויחיד, שתקבול הפטור ממס, ההופך לנכס שותפות ונכלל בנכסיה, לא יילקח בחשבון בקביעת רווח ההון עם מכירת זכות בשותפות. שנית, אף אם מדובר בכפל מס, אפנה לאמור בפיסקה 29 סיפא לעיל היפה, בשינויים המחוייבים לפי העניין, גם בענייננו.

32. הדוגמאות הנ"ל, אינן ממצות כמובן את קשת התוצאות הבלתי רצויות העלולות לנבוע מאימוץ הכללי הנ"ל בהעדר הוראות התאמה מתאימות. הן מדגימות, כי במצבו הנוכחי, פרק ה' לפקודה אינו מותאם למיסוי הנכס המיוחד של "זכות בשותפות". אכן, הבהרתי לעיל כי באותן שיטות משפט אשר בחרו לאמץ כלל לפיו יש למסות מכירת חלק בשותפות כמכירת זכות בשותפות, כגון שיטות המשפט האמריקאית והקנדית, כולל חוק המס הרלבנטי הוראות ברורות המתאימות את הסדר המיסוי החל במיסוי רווחי הון לנכס המיוחד של זכות בשותפות.

חברי, השופט אנגלרד, מציין כי דווקא הניסיון האמריקאי הוא ראייה לסתור את הטענה כי חיוב העברת חלק בשותפות כזכות בשותפות אינה ניתנת ליישום בהעדר חקיקת הוראות התאמה ספציפיות. הוא מזכיר בהקשר זה, כי הפסיקה עשתה צעד זה, מבלי להמתין להסדר סטטוטורי מפורט. כפי שציינתי לעיל, המשפט המשווה מאפשר לנו ללמוד מניסיונם של אחרים ולהימנע ממצבים בעייתיים אליהם נקלעו. אכן, בארצות הברית הקדימה הפסיקה את ההסדר הסטטוטורי. אולם, כפי שפרטתי לעיל, עובדה זו יצרה קשיים אשר חייבו התערבות חקיקתית. מניסיון זה, ניתן ללמוד שגם אם לפי דעה זו או אחרת הדין הרצוי הוא למסות העברת חלק בשותפות כהעברת זכות בשותפות - מבלי שאחווה דעתי כי כך הוא - הדרך הנכונה היא להפנות המלצה למחוקק שיעגן הסדר חקיקתי מלא וקוהרנטי ברוח זו. אין לעשות כן בדרך של פסיקה, אשר אינה תואמת את הוראות הדין הנוהגות.

סיכום

33. המחלוקת בדבר הדרך הראויה למיסוי העברת חלקו של שותף בשותפות הינה לגיטימית. בסוגיה מורכבת זו יש פנים לכאן ולכאן. שיטות המשפט השונות נוקטות גישות שונות. כפי שביקשתי להראות, הדין הישראלי בחר בהטלת מס במקרה כזה בגין העברת חלקו של השותף בכל אחד מנכסי השותפות ולא בגין

העברת "זכות בשותפות". העיקרון העולה מסעיף 63 לפקודה, ההוראות בדבר ההבחנה בין הכנסה רגילה להכנסה הונית, והוראות החוק הקובעות את הדרך למיסוי רווחי הון - כל אלה מצביעים ברורות בכיוון זה. זו גם היתה הפרקטיקה עד כה. לדעתי, אין לשנות מצב זה אלא בדברו המפורש של המחוקק.

34. לו נשמעה דעתי, היה הערעור מתקבל, פסק דינו של בית המשפט המחוזי היה מתבטל, והחלטת המערער נשוא הערעור לבית המשפט המחוזי היתה מקויימת. כן הייתי מחייב את המשיבים בהוצאות המערער, בשתי הערכאות, בסך 25,000 ש"ח.

שופט

הנשיא א' ברק:

מצטרף אני לפסק דינו של חברי, השופט אור. נימוקיו מקובלים עלי. מבקש אני להפנות את תשומת ליבו של המחוקק לסוגיה שלפנינו. מן הראוי הוא שהיא תוסדר - בין באימוץ המודל של חברי השופט אנגלרד, בין באימוץ המודל של חברי השופט אור ובין באימוץ מודל שלישי - על ידי מעשה חקיקה מקיף ויסודי.

הנשיא

הוחלט ברוב דעות כאמור בפסק-דינו של השופט אנגלרד.

ניתן היום, כ"ז באייר תשס"א (20.5.2001).

הנשיא המשנה לנשיא שופט שופט שופט

העתק מתאים למקור Q05.92020260 /שב
נוסח זה כפוף לשינויי עריכה טרם פרסומו
בקובץ פסקי הדין של בית המשפט העליון בישראל.

שמריהו כהן - מזכיר ראשי

בבית המשפט העליון פועל מרכז מידע, טל' 02-6750444