



תוכן עניינים

2	תזכיר חוק
2	א. שם החוק המוצע
2	ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו, עיקרי הוראותיו והשפעתו על הדין הקיים
7	ג. השפעת החוק המוצע על קבוצות אוכלוסייה מסוימות
7	ד. השפעת תזכיר החוק המוצע על התקן המנהלי של המשרד היוזם, משרדים אחרים ורשויות אחרות
7	ה. להלן נוסח תזכיר החוק המוצע ודברי הסבר
8	תזכיר תיקון פקודת מס הכנסה (מיסוי שותפויות), התשפ"א-2021
8	1. תיקון סעיף 1 לפקודה
8	2. ביטול סעיף 16א
8	3. החלפת סעיף 62
9	4. תיקון כותרת סימן ג'
9	5. החלפת סעיף 63 לפקודה
25	6. ביטול סימן ה' לפרק שני בחלק ד'
25	7. תיקון סעיף 91
25	8. תיקון סעיף 92
26	9. תיקון סעיף 97
26	10. תיקון סעיף 103
26	11. תיקון סעיף 125ב
26	12. תיקון סעיף 125ג
27	13. תיקון סעיף 129ג
27	14. תיקון סעיף 131
27	15. תיקון פקודת השותפויות
27	16. תחילה
27	17. הוראת שעה
27	18. תיקון חוק מס ערך מוסף
28	דברי הסבר

תזכיר חוק

א. שם החוק המוצע

חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מיסוי שותפויות), התשפ"א-2021

ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו, עיקרי הוראותיו והשפעתו על הדין הקיים

מטרת החוק המוצע היא עדכון כללי המיסוי החלים על שותפויות בישראל והתאמתם לאמות מידה המקובלות בעניין זה, לרבות אלו שנקבעו בישראל לעניין מיסוי חברות בית, חברות משפחתיות ושותפויות גז ונפט, והכל בשים לב למבנה הייחודי בו מאורגנת שותפות, אשר בהעדר כללים ברורים מייצר אי ודאות רבה בקרב נישומים ומשקיעים המעוניינים להשקיעו בשותפות ואף נותן פתח נרחב להפחתה בלתי לגיטימית של תשלום המס. עדכון כללי המיסוי צפוי גם לייעל את עבודת הביקורת ומתן השירות בתחום זה, מכיוון שעד כה טופלו סוגיות הקשורות למיסוי שותפות על ידי מספר משרדים, בהם רשומים שותפים שונים.

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

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

שיטת המיסוי אשר הונהגה עד שנת 2001, בה ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 2026/92 **פקיד שומה פתח תקווה נגד שדות חברה להובלה** (1982) **ואחרים**, היא שיטה המשקפת את הגישה המצרפית למיסוי שותפויות, לפיה אין להכיר בשותפות כישות עצמאית לעניין דיני מס הכנסה וכי יש למסות ישירות את השותפים בגין חלקם היחסי בנכסי השותפות ופעילותה. מאז פרסומו של פסק הדין מונהגת שיטה שבמרכזה תפיסת השותפות כישות סגורה לעניין סיווג ההכנסה, אשר תוצאת המס הסופית של פעילותה תיקבע תמיד גם בהתאם לתכונותיהם של שותפיה. השותפות אמנם לא מחויבת ישירות **בתשלום** המס על הכנסתה לפקיד השומה, אך הבסיס לשומתה מחושב בנפרד כישות עצמאית ומבחינת כללי המיסוי, דומה מכירת זכויות בה למכירת מניות בחברה.

בחוק המוצע מפותח מודל המיסוי שנקבע בפסק דין שדות, תוך צמצום היכולות הקיימות במצב המשפטי הקיים לנצל מבנה שותפות לצורך התחמקות מתשלום מס.

יצוין כי רבים מהכללים המוצעים בתזכיר נועדו להבהיר את המצב המשפטי הקיים ערב תיקון החוק.

עוד יצוין כי תזכיר החקיקה המוצע צפוי להיות משולב במסגרת תיקוני החקיקה הנכללים בתכנית הכלכלית לשנים 2020 ו-2021.

עיקר 1 – סעיף 3

מוצע לקבוע הוראות לעניין רישום, בקרה ומניעת מעבר בין מבני מיסוי, אשר יחולו על אגודה שיתופית חקלאית, זאת בדומה להוראות שנקבעו לעניין חברה משפחתית בתיקון מס' 197 לפקודה, במסגרת חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014) התשע"ג-2013, והוראות דומות שנקבעו בעניין חברת בית במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 220) התשע"ו-2016. יובהר כי ההפניה לתקנות סוגי האגודות השיתופיות במקום לפקודת מס בולים, לעניין סיווג האגודה, אינה משנה את תחולת הסעיף.

עיקר 2 – סעיפים עיקריים 63-63ג, 63יב ו-63יח המוצעים

מוצע לקבוע כי שותפות הינה חבר בני אדם הרשום אצל רשם השותפויות ככזה, או חבר בני אדם אשר חבריו עוסקים יחד בעסק או משלח יד, או בפעילות אחרת למטרת רווח למעט חבר בני אדם שאינו מונה יותר מחמישה אנשים, אשר התקשרו בעסקה, מיזם או פעילות משותפת לתקופה שאינה עולה על שלוש שנים, זאת על מנת להקל על בודדים שחברו יחד לפעילות קצרת טווח. עוד מוצע להסמיך את שר האוצר לקבוע חריגים בעניין זה, על מנת לפטור אוכלוסיות מסוימות אשר אין הצדקה ל להחיל לגביהן את ההוראות המפורטות בפרק. על אוכלוסיות אלה יחול הדין הישן (טרם מתן פסק הדין בעניין שדות), לפיו המיסוי ייעשה ישירות מול השותף בגין חלקו היחסי בנכסי השותפות ופעילותה, וזאת לפי סעיף 63יח המוצע.

יובהר כי תחילת הפעילות כשותפות מחייבת פתיחת תיק דיווחים אצל פקיד השומה, כאמור בסעיף 63יב המוצע.

בסעיף 63ב מוצע להניח את התשתית הבסיסית למיסוי שותפויות, לפיה הכנסה ורווח הון שנצמחו בידי שותפות – ברת השומה עליהם תהיה השותפות וברי החיוב עליהם יהיו השותפים. על פי מתווה המוצע בסעיפים 63ב ו-63ג, מובאים סך כל הכנסותיה והוצאותיה של השותפות בחישוב הכנסתה החייבת לשנת המס, אשר נעשה בשלב זה ברמת השותפות. התוצאה המתקבלת, בין אם היא הכנסה חייבת ובין אם הפסד, מיוחסת לשותפים בהתאם לחלק לו הם זכאים בהכנסות השותפות.

חיובו של השותף בתשלום המס על ההכנסה החייבת המיוחס לו תלוי בתכונותיו של השותף עצמו, לרבות נקודות זיכוי העומדות לרשותו, פטורים שונים להם הוא זכאי, וכן הפסדים אשר הוא זכאי לקזז נגד חלקו בהכנסות השותפות, ואלה יובאו בחשבון בהתאם לסיווג ההכנסה ברמת השותפות. כך הסיווג בין הכנסה פירותית לרווח הון וכן קביעת מקור ההכנסה ייעשו ברמת השותפות ויחייבו את השותפים כולם, ללא קשר למידת מעורבותם בפעילות השותפות. לדוגמה לצורך ההמחשה, שותפות אשר נקבע כי יש לה הכנסה מעסק – יראו ההכנסה המיוחסת לכל אחד מהשותפים בה, כהכנסה מעסק שהם עסקו בו, ללא קשר למידת מעורבותם בשותפות. לעומת זאת. הכרה בהכנסה כהכנסה מיגיעה אישית תיעשה ברמת השותף, ורק אם מילא השותף תפקיד פעיל בשותפות.

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

עיקר 3 – סעיף עיקרי 63 עד 63 המוצעים

מוצע לקבוע כי יראו זכות לקבלת רווחי השותפות או נכסיה, כמניה בחברה כך שחישוב רווח ההון במכירת זכות בשותפות ייעשה בהתאם לגישה שרואה בשותפות ישות נפרדת. כך לדוגמה, יראו ברכישת הזכות את הרוכש כאילו רכש מניה לצורך ניכוי פחת. בחישוב רווח ההון לעניין המס החל בעת מכירת זכויות בשותפות בידי שותף יחולו הוראות דומות להוראות שנקבעו במסגרת תיקוני פקודת מס הכנסה בנושא חברה משפחתית וחברת בית, לרבות הגדלת רווח ההון במכירת הזכות בסכומי הפסדי שותפות שהיה רשאי שותף לקזז, הקטנת רווח הון לשותף שמכר זכויותיו בשותפות בעת שהיו בה רווחים צבורים שחיובו במס. לצד זאת מוצע לקבוע כי משיכת סכומים אשר אינם רווחי שותפות אשר השותף התחייב במס לגביהם, תקטין את המחיר המקורי של השותף בזכויותיו בשותפות. משיכה החורגת מסכום חלקו של השותף בשותפות תחויב מידיית במס רווחי הון.

עיקר 4 – סעיפים עיקריים 63-ז עד 63, 63 טו המוצעים

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

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

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

בנוסף מוצע לקבוע כללים אנטי-תכנוניים המאפשרים לפקיד השומה להתעלם מפעולות אשר בוצעו על ידי שותף או שותפות, במסגרת קשרי השותפות, אם סבור היה שעשייתן נועדה לצורך הפחתת מס בלתי נאותה. יובהר, למען הסר ספק, כי הסמכות הניתנת לפקיד השומה אינה גורעת מסמכותו הכללית של פקיד השומה לפי סעיף 86, אלא נועדה להאיר אזורי סיכון נקודתיים בתחום מיסוי השותפויות.

עיקר 5 – סעיפים עיקריים 63-יב ו-63-יד המוצעים

מוצע לקבוע כי שותפות תירשם אצל פקיד השומה מיום תחילת פעילותה ותחויב בהגשת שנתי על הכנסותיה, בטופס שיקבע המנהל. הדוח יכלול את שמם ומענם של השותפים בשותפות, את החלק שכל שותף זכאי לו בהכנסת אותה שנה ופרטים אודות היותם של השותפים שותפים מוגבלים או שותפים כלליים. מוצע לקבוע כי פקיד השומה רשאי לשום שותף בתוך שנתיים מיום שנערכה שומת שותפות בה הוא חבר, או בתקופה הרגילה במסגרתה הוא רשאי לשום את השותף – לפי המאוחר. הסדר דומה נקבע גם בהוראות מיסוי חברת בית וחברה משפחתית.

עיקר 6 - סעיפים 7,9,11,12

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

עיקר 7 – סעיף 2 וסעיפים 63-63כב המוצעים

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

מבנה הקרן הנדרש לצורך קבלת הטבות על פי הוראות הסימן המוצע, כולל מספר תנאים, לרבות התנאים המפורטים להלן:

- א. פיזור משקיעים – בקרן שותפים לפחות עשרה שותפים מוגבלים, שאינם קרובים זה לזה, במישרין או בעקיפין. חלקו של כל אחד מהשותפים אינו עולה על 20% מהזכויות בקרן.
- ב. פיזור השקעות בישראל - הסכום אשר משקיעה הקרן השקעה מזכה בחברה יחידה אינו עולה 25% מהסכום הכולל של השקעותיה המזכות.
- ג. סכום השקעה מינימאלי של חמש מיליון דולר בהשקעות מזכות, בתוך תקופה של 48 חודשים מהמועד בו החזיקה לראשונה במניה של חברה בגין השקעה מזכה;
- ד. הפרדה בין השותפים המוגבלים והכללים, הן במבנה הבעלות שלהם והן בסוג תרומה שלהם לפעילות הקרן.

נוסף על האמור, נדרש כי הקרן תהיה "קרן הון סיכון". לעניין זה תוגדר קרן הון סיכון, בהתאם להגדרה שנקבעה לה בחוק ניירות ערך - שותפות מוגבלת שעיסוקה השקעה מזכה בתאגידים אשר בעת ביצוע ההשקעה בהם עיקר עיסוקם מחקר ופיתוח או ייצור של מוצרים או תהליכים חדשניים ועתידי ידע, שהסיכון בהם גבוה מהמקובל בהשקעות אחרות.

מוצע לקבוע כי "השקעה מזכה", היא השקעה בחברה אשר התקיימו לגביה כל אלה:

- (1) היא תושבת ישראל או תושבת חוץ אשר עיקר נכסיה ופעילותה נמצאים בישראל;
- (2) עיקר פעילותה היא פעילות מזכה קרי, פעילות ייצורית כהגדרתה בהגדרת "מפעל תעשייתי" בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון, לרבות הקמת תשתיות לאומיות;
- (3) עיקר שוויים של נכסיה אינו נובע מזכויות כאמור בסעיף 97(ב3)(2) לפקודה קרי, זכויות במקרקעין או זכויות לניצול משאבי טבע;
- (4) היא אינה "גורם ריכוזי" כהגדרתו בחוק לקידום התחרות ולצמצום הריכוזיות, התשע"ד-2013.

להלן מתווה הטבות המס המוצע לשותפים בקרן השקעות פרטית מוטבת שהיא קרן הון סיכון אשר ביצעה השקעה מזכה:

א. פטור ממס רווחי הון לתושב חוץ שותף מוגבל בקרן הון סיכון, בגין מכירת נייר ערך שנרכש או הוקצה במסגרת השקעה מזכה. ההטבה נועדה להגן על המשקיע הזר מפני האפשרות שמימוש השקעתו יסווג על ידי פקיד השומה כהכנסה מעסק, כפי שעשוי לקרות במקרים רבים בהם פעילות הקרן היא בעלת מאפיינים עסקיים.

ב. פטור ממס על הכנסה מדיבידנד ועל הכנסה מריבית לתושב חוץ שותף מוגבל בקרן הון סיכון, בתנאים המפורטים לעיל לעניין מבנה הקרן ולעניין סוג ההשקעה וכן בתנאי אחד נוסף - ההשקעה המזכה היא בסכום אשר 75% ממנו ניתן בתמורה להקצאת ניירות ערך בחברה.

ג. שיעור מס על הכנסה הנובעת מדמי הצלחה לשותף כללי תושב חוץ יעמוד על 15%. דמי הצלחה משקפים את החלק לו זכאי שותף כללי ברווחי קרן השקעות מוטבת, בתמורה לשירות שנתן לקרן. מדובר בשיטת התגמול המוכרת לשותף כללי בקרנות השקעה, לפיה תלוי התגמול הניתן לשותף הכללי בהצלחת השקעתה של הקרן. לפי עקרונות מיסוי שותפויות יש לסווג את ההכנסה הנובעת מדמי הצלחה כהכנסה מעסק, ואולם נישומים שהם שותפים כלליים בוחרים לדווח עליה כרווח הון, על מנת להפחית את שיעור המס שלהם. בסעיף 63(הג) המוצע בחוק זה, מובהר למען הסר ספק כי בהקצאת זכות בשותפות לשותף תמורת שירות אשר נתן לשותפות, יראו את חלקו בהכנסתה החייבת של השותפות וברווח ההון שלה, כהכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה קרי, הכנסה מעסק או משלח יד.

בנוסף להטבות המס הניתנות להשקעות מזכות, מוצע להסדיר את אופן המיסוי החל על שותפויות השקעה המשקיעות בנכסים פיננסיים. במקרים מסוימים עשויה פעילות שותפויות אלה להגיע לכדי עסק, על פי המבחנים המוכרים לסיווג הכנסה מעסק. עם זאת, גם על פי פסיקת בית המשפט במקרים רבים מדובר בפעילות שיש להתייחס אליה כאל השקעה. האבחנה עשויה להיות חמקמקה וקשה ליישום. לצורך הגדלת הוודאות בנושא, ופישוט הכללים, מוצע לקבוע כי שר האוצר, באישור ועדת הכספים, רשאי לקבוע כי חלקו של שותף מוגבל בהכנסה מעסק של שותפות בשל מכירת נכס פיננסי יחויב במס החל על רווח הון והכל בתנאים שקבע השר באישור ועדת הכספים. במסגרת התנאים שיובאו בחשבון ליישום סעיף זה, יבחנו קריטריונים המאפיינים הפעלת עסק אל מול אלו המאפיינים השקעה, הצורך לעודד השקעה מסוימת המשיאה ערך מיוחד לציבור,

מאפיינים מיוחדים, ככל שישנם, של הגוף המבצע את הפעילות או ההשקעה, דוגמת גוף מוסדי, ולבסוף, חשוב לא פחות – הפסד הכנסות המדינה ממסים, שכן יש לזכור כי מדובר בפעילות בהיקף רב ובסכומים משמעותיים. כמו כן, יש להימנע ממצב בו פעילויות דומות מקבלות סיווג שונה לצרכי מס, שכן הדבר עשוי להביא לעיוותים שונים ופגיעה בתחרות.

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

עיקר 8 – סעיף 15

בדוח השנתי שעל השותף המדווח להגיש למנהל, השותפות נדרשת להצהיר איזה חלק מהכנסת השותפות מיוחס לכל אחד מהשותפים לפי הסכם השותפות לצורך חישוב חבות המס של כל אחד מהשותפים. בכדי לוודא שהצהרה זו לא תהיה למראית עין בלבד, מוצע לקבוע שלהצהרה תהיה משמעות גם לצורך קביעת חלוקת ההכנסות בין השותפים בשותפות לעניין המשפט הפרטי.

ג. השפעת החוק המוצע על קבוצות אוכלוסייה מסוימות

אין.

ד. השפעת תזכיר החוק המוצע על התקציב ועל התקן המנהלי של המשרד היוזם, משרדים אחרים ורשויות אחרות.

אמדן הגדלת ההכנסות הצפוי מתיקון החקיקה המוצע נאמד בסכום של כ-200 מיליון ש"ח בשנה הראשונה ובשנים לאחר מכן צפוי לגדול.

ה. להלן נוסח תזכיר החוק המוצע ודברי הסבר.

תזכיר תיקון פקודת מס הכנסה (מיסוי שותפויות), התשפ"א-2021

1. תיקון סעיף 1 לפקודה מס הכנסה [נוסח חדש]¹ (להלן- הפקודה) אחרי ההגדרה לפקודה "חוק השקעות משותפות" יבוא:

"פקודת השותפויות" – פקודת השותפויות [נוסח חדש], התשל"ה-1975².

2. ביטול סעיף 16א ביטול סעיף 16א לפקודה - בטל.

3. החלפת סעיף 62 במקום סעיף 62 לפקודה יבוא:

"אגודה שיתופית 62 (א) דינה של אגודה שיתופית שסווגה כאגודה שיתופית חקלאית בהתאם לתקנות האגודות השיתופיות (סוגי אגודות), התשנ"ו-1995³, לענין פקודה זו יהיה בשנת מס פלונית כדין שותפות מוגבלת ודינו של חבר אגודה שיתופית חקלאית יהיה כדין שותף מוגבל, אם האגודה ביקשה זאת מפקיד השומה בתוך שלושה חודשים לאחר התאגדותה, ובלבד שנתקבלה על כך החלטה באסיפה הכללית של האגודה, בהתאם לתקנותיה וניתנה לה הסכמתם בכתב של רוב חברי האגודה.

(ב) אגודה אשר הגישה בקשה כאמור בסעיף קטן (א) תפרט בדוח לפי סעיף 131 לשנת מס, את שמותיהם ומענם של חבריה ואת החלק המגיע לכל אחד מהם בהכנסתה החייבת באותה שנת מס.

(ג) האגודה רשאית להודיע לפקיד השומה, לא יאוחר מחודש לפני תחילת שנת מס פלונית, שהיא חוזרת בה מבקשתה להיחשב כשותפות; הודיעה האגודה כאמור, תחדל להיחשב כשותפות מתחילת שנת המס שלאחר שנת המס שבה הודיעה כאמור, ולא תוכל לשוב ולבקש שדינה יהיה כדין שותפות.

(ד) על אף האמור בסעיף קטן (א), רשאית אגודה שיתופית חקלאית לבקש כי הדיווח על הכנסתה ייעשה בהתאם לסעיף 60(ו)-(ח), בשינויים המחויבים.

¹ דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120.
² דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 28, עמ' 549.
³ ק"ת התשנ"ו, עמ' 246.

תיקון כותרת סימן 4. בכותרת סימן ג' בפרק השני לפקודה המלים "וחברות בית" -יימחקו. ג'

5. החלפת סעיף 63 במקום סעיף 63 לפקודה יבוא:
לפקודה

"הגדרות" 63. בסימן זה –

"הכנסה חייבת" – לרבות שבח, כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין;

"הקצאת זכות בשותפות" – העברה של זכות בשותפות לאדם אחר מאת השותפות;

"זכות בשותפות" – זכות לקבלת חלק מנכסי השותפות או מהכנסתה;

"רווחי השותפות" – רווחים שמקורם בהכנסה החייבת של השותפות, בתוספת הכנסתה הפטורה ממס, ובניכוי הפסדים שנוצרו בשותפות, ובלבד שהיו בסכום חיובי;

"שותפות" – חבר בני אדם, לרבות שותפות מוגבלת, כמשמעותה בפרק ו' לפקודת השותפויות המונה יותר מאדם אחד אשר התקיימו לגביו אחד מאלה:

(1) הוא אינו חייב ברישום אצל רשם על פי דין בישראל או במדינה זרה, למעט ברישום אצל הרשם כהגדרתו בסעיף 1 לפקודת השותפויות, או ברישום זהה במדינה זרה על פי הדין החל באותה מדינה.

(2) חבריו עוסקים יחד בעסק או במשלח יד, או בפעילות אחרת למטרת רווח, למעט חבר בני אדם שאינו מונה יותר מתמישה בני אדם אשר התקשרו בעסקה, מיזם או פעילות משותפת לתקופה שאינה עולה על שלוש שנים או חבר בני אדם מהסוג שקבע שר האוצר בתקנות.

"רוכש" – לרבות מי שרכש זכויות בשותפות מהשותפות, או שהשותפות הקצתה לו זכויות כאמור;

"שותף מדווח" – כהגדרתו בסעיף 63ב;

"שותף" – מי שמחזיק בזכות בשותפות;

"שותף כללי" – שותף שאינו שותף מוגבל;

"שותף מוגבל" – שותף שאינו אחראי לחיוביה של השותפות למעלה מסכום קצוב;

"שותפות נסחרת" – שותפות שיחידותיה הוצאו לפי תשקיף והן נסחרות בבורסה או בורסה בחו"ל.

שותפות נסחרת 63א. (א) על שותפות שבמהלך שנת המס, או חלק

ממנה, הייתה שותפות נסחרת לא יחולו הוראות סימן זה, ויראו אותה לעניין פקודה זו, החל מאותה שנת מס ועד להפסקת פעילותה ופירוקה, כחברה.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), על שותפויות שסוג עיסוקן נקבע לעניין זה על ידי שר האוצר באישור ועדת הכספים, ואושרו על ידי המנהל, יחולו הוראות סימן זה, בכפוף לתנאים שיקבעו בתקנות.

(ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות ותיאומים לצורך מיסוי שותפות שהפכה לשותפות נסחרת, לרבות לעניין קביעת המחיר המקורי של המחזיקים בשותפות כאמור, קביעת רווחיה הראויים לחלוקה כמשמעותם בסעיף 94ב, והוראות לעניין דיווח.

שומה וחיוב במס 63ב. (א) הכנסה חייבת, לרבות שבח כמשמעותו בחוק

מיסוי מקרקעין, ורווח הון שנצמחו בידי שותפות – בת השומה עליהם תהיה השותפות ובני החיוב עליהם יהיו השותפים, והכל בהתאם להוראות סימן זה.

(ב) הכנסתה החייבת והפסדיה של שותפות, לאחר חישובם כאמור בסעיף 63ג, ייחשבו, כהכנסתם החייבת והפסדיהם של מי שהיה שותף בה בשנת המס, על פי חלקם היחסי של השותפים בזכויות להכנסתה או הפסדיה של השותפות לפי סיווגם ומקורם של ההכנסה או ההפסד בידי השותפות, ולפי שיעור המס החל על ההכנסה אצל השותף, ואולם הכנסה זו לא תיחשב כהכנסה מיגיעה אישית, אלא אם כן מילא השותף תפקיד פעיל בשותפות.

(ג) זיכויים אשר ניתן להתיר לשותפות לפי פקודה זו, ייחסו לשותפים, בהתאם לחלקם היחסי של השותפים בזכויות לרווחי השותפות.

(ד) חלקם של השותפים בזכויות לרווחי השותפות, יקבע על פי ההסכם ביניהם, ובלבד שקביעה כאמור שיקפה את חלקם של השותפים ברווחיה והפסדיה של השותפות, ואת זכותם לקבלת נכסי השותפות בעת פירוקה.

63ג. הכנסתה החייבת של השותפות תחושב בנפרד מהכנסתו החייבת של השותף. חישוב הכנסתה החייבת של השותפות

63ד. לעניין פקודה זו יראו זכות לקבלת רווחי השותפות או נכסיה, כמניה בחברה כהגדרתה בחוק החברות, אך רשאי שר האוצר לקבוע עניינים שבהם לא יראו זכות כאמור כמניה. זכות בשותפות

63ה. (א) הקצאת זכות בשותפות, לא תחויב במס אצל יתר השותפים. הקצאת זכות בשותפות

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), הקצאה אחת או יותר של זכות בשותפות לשותף הפטור ממס לפי סעיף 9(2), שותף שחלים עליו סעיפים 49 עד 52 לפקודה או שותף שהוא תושב חוץ, אשר בתקופה של שנים-עשר חודשים היקפן עלה 10% מהזכויות בשותפות, יחויבו במס בידי יתר השותפים ויראו לעניין זה את ההקצאה כמכירת החלק היחסי בידי יתר השותפות של זכויותיהם בשותפות.

(ג) בהקצאת זכות בשותפות לשותף תמורת שירות אשר נתן לשותפות, יראו את חלקו בהכנסתה החייבת של השותפות וברווח ההון שלה, כהכנסה לפי סעיף 2(1).

מכירת זכות בשותפות
בשותפות

163. במכירת זכות בשותפות יחולו הוראות אלו:

(1) למוכר הזכות - יופחתו מהתמורה סכומים מתוך רווחי השותפות אשר המוכר התחייב במס לגביהם לפי סעיף 63ב וטרם חולקו או מתוך רווחים אשר בשלם הופחת למוכר המחיר המקורי בהתאם לסעיף קטן (2).

(2) לרוכש הזכות - יופחת מהמחיר המקורי, לרבות הפחתה שתוצאתה מחיר מקורי שלילי, סכום השווה לחלק מרווחי השותפות לו זכאי הרוכש, אשר חויבו במס לפי סעיף 63ב או שהם פטורים ממס, ולא חולק עד למועד המכירה.

(3) לעניין חישוב רווח ההון הריאלי, ייוספו לתמורה של המוכר סכום בגובה ההפסדים שיוחסו למוכר בשנים בהן החזיק בזכות בשותפות (להלן-שנות ההחזקה); לעניין זה, "הפסדים" – סכום השווה להכנסה החייבת שיוחסה למוכר הזכות בשנות ההחזקה בניכוי הפסדים שיוחסו לו בשנות ההחזקה, ובלבד שהוא סכום שלילי.

(4) נוסף סכום בגובה הפסדים לתמורה כאמור בפסקת משנה (3), וההפסדים ניתנים לקיזוז לפי סעיף 28 או 92, לפי העניין, וטרם קוזזו על ידי המוכר לפני מועד המכירה – רשאי המוכר לקזזם כנגד רווח ההון הריאלי או השבח הריאלי בשל המכירה.

הגבלה על קיזוז הפסד 263. (א) קיזוז הפסד של שותף בשותפות מוגבלת בשל זכות בשותפות בשנת מס כלשהי, לא יעלה על סכום רכישת הזכות בבעלותו של השותף, בתוספת סכום חלקו של השותף ברווחי השותפות בשנות ההחזקה, בהפחתת סכום הפסדי השותפות שהותר בקיזוז אצל השותף בשנות ההחזקה, ובהפחתת סכומים ששולמו לו על ידי השותפות ובתוספת חוב של השותפות, אם נשא השותף האמור במלוא העלויות בגין החוב האמור.

(ב) הפסדי השותפות מעסק או משלח יד לא ניתנים לקיזוז בידי רוכש זכות בשותפות כנגד הכנסתו החייבת, בשנת המס בה נרכשה הזכות, אלא בסכום אשר יחסו לכלל הפסדי השותפות בשנת המס האמורה הוא כיחס שבין התקופה בה החזיק בזכות בשותפות לשנת המס המלאה, והכל בהתאם לחלקו היחסי בזכויות בשותפות.

(ג) הפסדי השותפות שאינם מעסק או משלח יד, לא יהיו ניתנים לקיזוז בידי רוכש הזכות בשותפות כנגד הכנסתו החייבת, אלא אם נוצרו לאחר מועד רכישת הזכות.

(ד) הפסדיו של רוכש זכות בשותפות, אשר נצברו עד לתום שנת המס בה נרכשה הזכות ומקורם אינו בשותפות, לא יהיו ניתנים לקיזוז נגד החלק המיוחס לו בהכנסתה החייבת של השותפות.

עסקה בין שותף לשותפות
63ח. (א) הכנסה אשר נצמחה בידי שותף בשל שירות אשר נתן לשותפות, יראו אותה כהכנסה אשר נצמחה בידי אדם אשר אינו שותף בשותפות בשל מתן השירות האמור.

(ב) הוצאת השותפות בגין קבלת שירות משותף - יראו אותה כהוצאה בגין קבלת שירות מאדם אשר אינו שותף בשותפות.

משיכת שותף
63ט. (א) בהעברת סכומים, נכסים, או טובות הנאה לשותף, לרבות סכומים אשר השותפות התחייבה בתשלוםם לצורך פירעון חובותיו של השותף, ללא תמורה שוות ערך, על ידי השותפות, במהלך שנות ההחזקה בזכות בשותפות, בין בדרך של פדיון חלקי של הזכות ובין אם בדרך אחרת, יופחת המחיר המקורי שלו בזכות, אך לא מתחת לאפס, בגובה הסכום או שווי הנכס שהועבר כפי שהיה במועד ההעברה, למעט סכומים מתוך רווחי השותפות אשר השותף התחייב במס לגביהם לפי סעיף 63ב וטרם חולקו או מתוך רווחים אשר בשלם הופחת המחיר המקורי בהתאם לסעיף 63ו(2) וטרם חולקו.

(ב) הועברו לשותף נכסים או סכומים כאמור בסעיף קטן (א) בסכום או שווי, לפי העניין, העולה על המחיר המקורי של זכותו של השותף בשותפות, בתוספת חלקו של השותף ברווחי השותפות בשנות ההחזקה בהפחתת סכום הפסד השותפות שהותר בקיזוז אצל השותף בשנות ההחזקה ובהפחתת סכומים ששולמו לו על ידי השותפות, טרם העברת הסכום האמור – יחויב ההפרש החיובי ביניהם בשיעור המס הקבוע בסעיף 91(א) או (ב) לפי העניין.

(ג) משך שותף כספים משותפות אשר אילו היו נמשכים מחברה ליחיד בעל מניות מהותי, היה חייב היחיד במס לפי סעיף 3(ט)(2)(א) או 3(ט)(2)(ג), יחולו על המשיכה סעיפים קטנים (א) ו-(ב), בשינויים המחויבים.

(ד) נכס אשר העמידה שותפות לשימוש של שותף ואילו היה מועמד מאת חברה לשימוש של בעל מניות מהותי, היה חייב במס לפי סעיף 3(ט)(2)(א) או 3(ט)(2)(ג), יחולו על העמדתו לשימוש סעיפים קטנים (א) ו-(ב) בשינויים המחויבים.

(ה) שותף יחיד המקבל סכום שמקורו ברווח שותפות אשר חויב לפי סעיף 63ב בשיעור המס הקבוע בסעיף 126(א), יחויב במס בשיעור הקבוע בסעיף 125ב(1).

(א) לא יראו סכומים ששולמו מאת שותפות לשותף במסגרת מכירה של זכויותיו בשותפות או פרישתו ממנה כהוצאה בייצור הכנסתה של השותפות.

(ב) יראו שותף אשר פדה את זכויותיו בשותפות כמי שמכר את זכויותיו ויחולו לעניין זה הוראות סעיף 163.

פדיון מלא של זכות 63.
בשותפות

(ג) על אף הוראות פסקאות (1) ו-(2) בהעברת סכומים כאמור באותן פסקאות לשותף מאת שותפות כללית, רשאי המנהל לאשר כי העברת סכומים כאמור בפסקאות (1) ו-(2) תותר כהוצאה לפי סעיף 17 וכהכנסה החייבת במס בשיעורים האמורים בסעיף 121 או 126(א), לפי העניין, אם התקיימו שני אלה:

(1) הסכומים הועברו לשותף בשותפות כללית שעיסוקה במשלח יד;

(2) נכסיה משמשים לפעילותה השוטפת ואינם כוללים מניות או זכויות במקרקעין.

העברת נכסים בין 63א. (א) העברת נכס לשותף מאת שותפות תחויב שותף לשותפות במס על ידי השותפות, אלא אם חלו הוראות חלק ה-2 לפקודה בשינויים המחויבים.

(ב) אדם אשר העביר נכס, למעט מזומן, לשותפות בתמורה לזכויות בשותפות, במכירה אשר אינה חייבת במס, לפי חלק ה-2, ובמהלך תקופה של שבע שנים שתחילתה ביום העברת הנכס האמור, קיבל מהשותפות נכס או מזומן, למעט מזומן הנובע מרווחי שותפות לגביהם חויב במס, יראו את העברת הנכס כמכירה לעניין חלק ה', או לעניין חוק מיסוי מקרקעין, לפי העניין.

(ג) קיבל שותף מהשותפות נכס או מזומן, כאמור בסעיף קטן (ב), בגין נכס אותו העביר מבלי שהתחייב במס על ההעברה זו – ידווח על כך לפקיד השומה בתוך 30 יום ממועדה הקבלה.

(ד) פקיד השומה רשאי יהיה לדרוש את תשלום המס המתחייב בשל העברת נכסים אשר התקיימו לגביהן האמור בסעיף קטן (ב), בתוך 4 שנים מתום שנת המס שבה נמסר לפקיד השומה דו"ח לפי סעיף קטן (ג), או מתום שנת המס שבה הועבר הנכס או המזומן לשותף כאמור בסעיף קטן (ב), לפי המאוחר.

שותף מדווח

63ב. (א) השותפים יודיעו לפקיד השומה על בקשתם להכיר באחד השותפים הכלליים כשותף המדווח לעניין סימן זה במכתב שהוגש לפקיד השומה לפי סעיף 134. אם כללה השותפות שותף תושב ישראל, השותף המדווח כאמור יהיה תושב ישראל.

(ב) לא הודיעו השותפים על שותף מדווח כאמור בסעיף קטן (א), יראו בשותף כללי שהוא תושב ישראל ששמו נקוב ראשונה בהסכם השותפות כשותף המדווח. לא כללה השותפות שותף תושב ישראל, יראו בשותף כללי ששמו נקוב ראשונה בהסכם השותפות כשותף המדווח.

(ג) בדיווחיו של השותף המדווח, בהשגתו על השומה או בערעור שיגיש, לפי העניין, יראו כאילו היו דיווחיה, השגתה או ערעורה של השותפות.

הגשת דוח לשותפות 63ג. (א) השותף המדווח יהיה חייב בהגשת דוח על הכנסתה של השותפות לפי סעיף 131(א)(5).

(ב) דוח כאמור בסעיף קטן (א) יכלול, בנוסף לאמור בסעיף 131(ב), גם את שמם ומענם של השותפים בשותפות בשנת המס כולה, או בחלק ממנה, את החלק שכל שותף זכאי לו בהכנסת אותה שנה ובנכסי השותפות ופרטים אודות היותם של השותפים שותפים מוגבלים או שותפים כלליים.

(ג)

(1) שותף מדווח יתן לכל שותף בשותפות אישור, בין אם ניכה ממנה מס ובין אם לאו, ובין אם שילם על חשבונם מקדמה ובין אם לאו, על כל ההכנסה שיוחסה לו בשנת המס, ועל המס שניכה ממנה; האישור יינתן לא יאוחר מיום 31 במרס של כל שנה לגבי שנת המס הקודמת או בתוך 30 יום מהיום שבו חדל השותף להיות שותף בשותפות, הכל לפי הענין;

(2) אישור כאמור בפסקה (1) יצורף לדוח לפי סעיף 131 של כל שותף.

הכללת הכנסות שותפות חייבות בדוח שותף

63ד.

(א) יחיד תושב ישראל או חבר בני אדם תושב ישראל שהיו שותפים בשותפות בשנת המס או חלק ממנה – יראו את חלקם בהכנסת השותפות כאילו הייתה הכנסתם האישית, לעניין חובת הגשת דוח לפי סעיף 131.

(ב) יחיד תושב חוץ או חבר בני אדם תושב חוץ שהיו שותפים בשותפות בשנת המס או חלק ממנה – יראו את חלקם בהכנסת השותפות שהופקה או נצמחה בישראל, כאילו הייתה הכנסתם האישית, לעניין חובת הגשת דוח לפי סעיף 131.

התאמה בין עיתוי הכנסה לעיתוי הוצאה

63טו.

(א) כלל דוח שותפות לשנת המס, לפי הוראות פקודה זו, ניכוי הוצאה בגין תשלום לשותף, לא יהיה זכאי השותף לכלול את ההכנסה בשל אותו תשלום בדוח לשנת מס אחרת.

(ב) כלל דוח שותפות לשנת המס הכנסה בגין תשלום שהתקבל משותף, לא יהיה זכאי השותף לכלול ניכוי הוצאה בשל אותו תשלום, בדוח לשנת מס אחרת.

גבייה

63טז.

(א) לעניין מקדמות של שותף כאמור בסעיף 175, יצורף חלקו היחסי בהכנסתה החייבת של השותפות למחזור המהווה בסיס למקדמות.

(ב) ניתן לגבות את המס על הכנסת השותפות המיוחסת לשותף, לרבות המקדמות, הן מהשותפות והן מהשותף.

(ג) השותף המדווח ישלם בעת הגשת הדוח לפי הוראות סעיף 63 את המס הנובע ממנו, על חשבון המס שחייבים בו השותפים בשותפות שהם תושבי חוץ, בשנת המס שלגביה הוגש הדוח, לפי שיעור חלקם של שותפים אלו בשותפות.

(ד) במשיכת מהשותפות כאמור בסעיף 63 על ידי שותף שהוא תושב חוץ, ינכה השותף המדווח מס כאמור בסעיף 170, למעט משיכה מסכומים מתוך רווחי השותפות אשר השותף התחייב במס לגביהם לפי סעיף 63(ב) רישא וטרם חולקו או מתוך רווחים אשר בשלם הופחת המחיר המקורי בהתאם לסעיף 63(2) וטרם חולקו.

הוראות לעניין 63.ז. על אף הוראות פקודה זו, לעניין שומה, השגה וערעור, יחולו הוראות אלה: השגה שומה וערעור

(1) נקבעה לשותפות שומה, רשאי פקיד השומה לקבוע את שומתו של שותף או לתקנה בהתאם לשומת השותפות, בתוך שנתיים מתום שנת המס שבה נקבעה שומת השותפות, או במועד שבו הוא רשאי לשום את הכנסתו של השותף – לפי המאוחר.

(2) השותפות רשאית להשיג או לערער על השומה שנקבעה לה בהתאם להוראות סעיף 150 או 153, לפי העניין; שותף רשאי להשיג או לערער על ייחוס הכנסתה החייבת או הפסדיה של השותפות ועל השפעת השומה שנקבעה לשותפות על הכנסתו, אך לא על השומה שנקבעה לשותפות.

עסקה משותפת

63.יח. (א) נישומים שהתקשרו בעסקה משותפת, מיזם או פעילות, שאינם שותפות, יהיו ברי השומה לפי חלקו של כל אחד מהם בעסקה, במיזם או בפעילות, לפי העניין ולא יחולו עליהם הוראות סימן זה.

(ב) יראו מכירת חלקם של נישומים כאמור בסעיף קטן (א), בעסקה, מיזם או פעילות משותפת, כמכירת חלק יחסי בנכסי עסקה, מיזם או פעילות כאמור.

סמכות פקיד השומה לסיווג פעולות

63.יט. פקיד השומה רשאי להתעלם מפעולות אשר בוצעו על ידי שותף או שותפות, במסגרת קשרי השותפות, אם סבור היה שעשייתן נועדה לצורך הפחתת מס בלתי נאותה, לרבות במקרים בהם סבור היה כי התקיים אחד מאלה:

(א) חלוקת הזכויות בהסכם נועדה לצורך הפחתת מס בלתי נאותה;

(ב) פעילותו של שותף במסגרת השותפות נועדה להפחתת הכנסתו החייבת;

(ג) השותפות שימשה כמסגרת להעברת סכומים או נכסים בין נישומים מחוץ לשותפות;

(ד) השותפות שמשה כמסגרת לביצוע עסקאות פרטיות בין השותפים.

סימן ג1 קרנות השקעה

הגדרות

63.כ. בסימן זה:

"דמי הצלחה" – החלק לו זכאי שותף כללי ברווחי קרן השקעות מוטבת, שלא בתמורה להשקעתו הכספית בקרן;

"השקעה מזכה" – רכישה של נייר ערך בחברה, מאדם אחר או בדרך של הקצאה תמורת מזומן, ובלבד שהתקיימו לגביה החברה כל אלו:

(1) היא תושבת ישראל או תושבת
חוץ אשר עיקר נכסיה ופעילותה
נמצאים בישראל;

(2) עיקר פעילותה היא פעילות
מזכה;

(3) עיקר שווי של נכסיה אינו
נובע מזכויות כאמור בסעיף 97(ב3)(2)
לפקודה;

(4) היא אינה "גורם ריכוזי"
כהגדרתו בחוק לקידום התחרות
ולצמצום הריכוזיות, התשע"ד-
2013⁴;

"קרן הון סיכון"- שותפות מוגבלת שעיסוקה
השקעה מזכה בחברות אשר בעת ביצוע
ההשקעה בהם עיקר עיסוקן מחקר ופיתוח
או ייצור של מוצרים או תהליכים חדשניים
ועתירי ידע, שהסיכון בהם גבוה מהמקובל
בהשקעות אחרות;

"השקעה מזכה בידי קרן הון סיכון" –
השקעה מזכה בסכום אשר 75% ממנו ניתן
בתמורה להקצאת ניירות ערך בחברה;

"פעילות מזכה" – פעילות ייצורית כהגדרתה
בהגדרת "מפעל תעשייתי" בסעיף 51 לחוק
לעידוד השקעות הון, לרבות הקמת תשתיות
לאומיות;

"קרובי"- כהגדרתו בסעיף 88;

⁴ ס"ח התשע"ד, עמ' 92.

"קרן השקעות פרטית מוטבת" – שותפות מוגבלת שעיסוקה השקעה בחברות, באמצעות רכישה של מניות או זכויות בחברות, אשר לא הונפקו או נרשמו למסחר בתקופה שמיום היווסדה של החברה ועד תום שנה ממועד הרכישה והתקיימו לגביה כל אלה:

(1) כל אחד מהשותפים אינו מחזיק ביותר מ 35% מסך כל הזכויות בקרן;

(2) הקרן השקיעה לפחות 5 מיליון דולר בהשקעות מזכות, בתוך תקופה של 48 חודשים מהמועד בו החזיקה לראשונה במניה של חברה בגין השקעה מזכה;

(3) הסכום אשר משקיעה הקרן השקעה מזכה בחברה יחידה אינו עולה 25% מהסכום הכולל של השקעותיה המזכות;

(4) בקרן שותפים לפחות עשרה שותפים מוגבלים, ולגבי קרן שהיא קרן הון סיכון- חמישה שותפים מוגבלים, שאינם קרובים זה לזה, במישרין או בעקיפין, ולגבי כל אחד מהם התקיימו כל אלה -

(א) הוא אינו לוקח חלק פעיל באיתור השקעות או בניהולן עבור הקרן, או בניהול עסקיהן של החברות בהן תשקיע הקרן;

(ב) הוא אינו בעל זכויות הצבעה בוועדת ההשקעות של הקרן, בהיקף העולה על 10% מסך כל זכויות ההצבעה כאמור וביחד עם שאר השותפים המוגבלים אשר להם זכויות הצבעה - בהיקף שאינו עולה על 30%;

(ג) לא היו בבעלותו הזכויות בשותף הכללי;

(ד) הוא אינו בעל שליטה בגופים המנהלים את הקרן;

(5) השותף הכללי או קרובו לא השקיעו יחד בקרן, במישרין או בעקיפין, סכום העולה על 4% מהתחייבויות המשקיעים בקרן;

(6) הקרן נרשמה אצל פקיד השומה עם תחילת פעילות לפי סעיף 134 והגישה מדי שנה דוח לפי סעיף 131, הכולל את מלוא הפרטים הנדרשים על פי דין;

"נייר ערך" – כל אחד מאלו: מניות בחברה, אופציות בחברה, איגרות חוב המירות למניות בחברה והלוואות המירות למניות, אשר מובטחות בנכסי החברה בלבד וכן נכס פיננסי אחר אשר קבע שר האוצר;

"רווחי קרן השקעות מוטבת"- רווחים ממכירה של נייר ערך אשר הוקצה או נרכש במסגרת השקעה מזכה או מריבית או דיבידנד שמקורם ברכישה או הקצאה של נייר ערך כאמור;

"שותף כללי" – כהגדרתו בפקודת השותפויות;

"שותף מוגבל" – כהגדרתו בפקודת השותפויות, ובלבד שאינו קרוב כהגדרתו בסעיף 88, לשותף כללי בשותפות;

שותפות מוגבלת" – כמשמעותה בפקודת השותפויות, בין שנרשמה כשותפות ישראלית ובין שנרשמה כשותפות חוץ.

מימוש השקעה 63כא. על אף האמור בהוראות פקודה זו, ההכנסה מזכה בידי שותף מוגבל בקרן הון סיכון מיוחסת לשותף מוגבל תושב חוץ, בשל חלקו ברווחי קרן הון סיכון שהיא קרן השקעות פרטית מוטבת, בגין מכירת נייר ערך שנרכש או הוקצה במסגרת השקעה מזכה, תהיה פטורה ממס; בסעיף זה "הכנסה המיוחסת לשותף מוגבל" – לרבות הכנסה המיוחסת לשותף כללי, שאינה דמי הצלחה.

שיעור מס לשותף 63כב על אף האמור בהוראות פקודה זו- כללי בקרן הון סיכון

(א) חלקו של שותף כללי שאינו תושב ישראל ברווחי קרן הון סיכון שהיא קרן השקעות פרטית מוטבת, הנובע מדמי הצלחה, שמקורם בהחזקת נייר ערך שנרכש או הוקצה במסגרת השקעה מזכה בידי קרן הון סיכון, יחויב במס בשיעור 15%.

(ב) חלקו של תושב חוץ שהוא שותף מוגבל בקרן הון סיכון, שהיא קרן השקעות פרטית מוטבת, בהכנסתה מריבית של הקרן, אשר שולמה על ידי חברה שניירות ערך שלה נרכשו או הוקצו במסגרת השקעה מזכה בידי קרן הון סיכון – פטורה ממס.

(ג) חלקו של שותף חוץ שהוא שותף מוגבל בקרן הון סיכון, שהיא קרן השקעות פרטית מוטבת, בהכנסתה מדיבידנד של הקרן, אשר שולם על ידי חברה שניירות ערך שלה נרכשו או הוקצו במסגרת השקעה מזכה בידי קרן הון סיכון – פטורה ממס.

שיעור מס על חלקו 63כג. שר האוצר, באישור ועדת הכספים, רשאי לקבוע כי של שותף מוגבל חלקו של שותף מוגבל בהכנסת שותפות בשל מכירת נכס פיננסי יחויב במס החל על רווח הון, והכל בתנאים שקבע השר באישור ועדת הכספים; פיננסי בסעיף זה-

"נכס פיננסי" – נייר ערך או נכס אחר שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים.

קיצוץ הפסד 63כד. על סכום הפסד שותפות המיוחס לשותף בשנת מס פלונית ואילו היה רווח היה מתחייב עליו במס בשיעורים האמורים בסעיף 63כא עד 63כג, לפי העניין, יחולו הוראות סעיף 92.

סימן ג1: חברות בית".

6. ביטול סימן ה' לפרק שני בחלק ד' – בטל. סימן ה' לפרק שני בחלק ד' – בטל.
7. תיקון סעיף 91 בסעיף 91(ב)(2), בסופו יבוא "יחיד שהוא בעל מניות מהותי" – לרבות יחיד שהוא שותף בשותפות שהיא בעל מניות מהותי, יחיד שהוא בעל מניות בחברה משפחתית או חברת בית שהיא בעל מניות מהותי".
8. תיקון סעיף 92 אחרי סעיף 92(ב) יבוא:

"(ב1) הפסד הון שנוצר בהעברת נכס שאין עמה העברת שליטה לא יהיה ניתן לקיצוץ נגד הכנסה או רווח הון, למעט הכנסה או רווח בשל מכירת נכס אחר לאותו אדם.

(ב2) מרווח הון שנוצר בהעברת נכס שאין עמה העברת שליטה לא יהיה ניתן לקיצוץ הפסד, למעט הפסד בשל מכירת נכס אחר לאותו אדם.

(ב3) על סעיפים קטנים (ב1) ו-(ב2) יחולו סעיפים 25 ו-26 בשינויים המחויבים".

תיקון סעיף 97 .9 בסעיף 97 לפקודה - לפני סעיף קטן (ג) יבוא:

"(ב4) על אף האמור בסעיף (ב3), מכירת זכות בשותפות בידי תושב חוץ תהיה פטורה ממס על חלק מן התמורה, השווה לחלק הפטור אשר היה זכאי לו, לו הייתה מוכרת השותפות את כל נכסיה".

תיקון סעיף 103 .10 בסעיף 103א(א) לפקודה, בהגדרה "שותפות רשומה", במקום האמור בה יבוא "שותפות כהגדרתה בסעיף 63 הרשומה אצל פקיד השומה".

תיקון סעיף 125ב .11 אחרי סעיף 125ב(3) יבוא:

"(א3) דיבידנד בשל חלקם היחסי של שותף יחיד אחד או יותר בהכנסות שותפות, אשר חולק על ידי חברה לשותפות שהיא בעל מניות מהותי בה – 30%.

(ב3) דיבידנד בשל חלקם היחסי של בעל מניות יחיד אחד או יותר בהכנסות חברת בית, אשר חולק על ידי חברה לחברת בית שהיא בעלת מניות מהותית בה – 30%".

תיקון סעיף 125ג .12 בסעיף 125ג לפקודה-

(א) בסעיף קטן (א), אחרי הגדרת "בעל מניות מהותי" יבוא:
"יחסים מיוחדים" – כהגדרתם בסעיף 85א".

(ב) בסעיף קטן (ד)-

(1) אחרי פסקה (3) יבוא-

"(א3) היחיד הוא שותף בשותפות שהיא בעל מניות מהותי בחבר בני האדם ששילם את הריבית;

(א3) היחיד הוא שותף בשותפות ששילמה את הריבית;

(ב3) היחיד הוא בעל מניות בחברת בית או חברה משפחתית שהיא בעל מניות מהותי בחבר בני האדם ששילם את הריבית".

(ג) בפסקה (4), אחרי "בחבר בני אדם ששילם את הריבית" יבוא "או שותף בשותפות ששילמה את הריבית".

תיקון סעיף 129ג 13. בסעיף 129ג(א)(1), אחרי "קרן נאמנות פטורה" יבוא "למעט הכנסותיה ורווחיה מעסק ומשלח יד".

תיקון סעיף 131 14. בסעיף 131-

(א) בסעיף קטן (א)(5), בסופו יבוא "לרבות שותפות שמחצית מהשותפים בה או יותר הם תושבי ישראל וכן שותפות שהייתה לה בשנת המס הכנסה אשר הופקה בישראל".

(ב) בסעיף קטן (ג), אחרי המלים "למעט דו"ח של שותפות" יבוא "שלא חלה עליה חובה לנהל פנקסי חשבונות לפי שיטת החשבוונאות הכפולה, מכוח הוראות ניהול פנקסי חשבונות שנקבעו לפי סעיף 130".

תיקון פקודת השותפויות 15. אחרי סעיף 30 בפקודת השותפויות, יבוא:

"שינוי תנאי 30א. יראו בדיווח למס הכנסה על חלקם של השותפים השותפות בהגשת בנקסי השותפות וברווחיה, כחלק מהסכם דוח לצרכי מס השותפות אשר קובע את זכויות השותפים בשותפות, ומתגבר על כל הסכם אחר הקיים בין השותפים".

תחילה 16. תחילתו של סימן ג' כנוסחו בחוק זה ביום כ"ח בטבת התשפ"ב (1 בינואר 2022) והוא יחול על כל חבר בני אדם הרשום, לפי סעיף 134 כשותפות.

הוראת שעה 17. ההכנסה המיוחסת לשותף מוגבל תושב חוץ, בשל חלקו ברווחי קרן השקעות פרטית מוטבת, בגין מכירת נייר ערך שנרכש או הוקצה במסגרת השקעה מזכה, תהיה פטורה ממס ובלבד שנייר הערך נרכש או הוקצה בתקופה שמיום פרסומו של חוק זה ועד יום ז' בטבת התשפ"ג (31 בדצמבר 2022).

תיקון חוק מס ערך מוסף 18. בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975⁵-

(1) בסעיף 56 ימחקו המילים "ומשנרשמו יראו אותם לענין חוק זה כשותפים";

(2) בסעיף 128, ימחקו המלים "או שעשו מי שרואים אותם כשותפים לפי סעיף 56".

⁵ ס"ח התשל"ו, עמ' 52.

דברי הסבר

עיקר 1 – סעיף 3

מוצע לקבוע הוראות לעניין רישום, בקרה ומניעת מעבר בין מבני מיסוי, אשר יחולו על אגודה שיתופית חקלאית, זאת בדומה להוראות שנקבעו לעניין חברה משפחתית בתיקון מס' 197 לפקודה, במסגרת חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014) התשע"ג-2013, והוראות דומות שנקבעו בעניין חברת בית במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 220) התשע"ו-2016. יובהר כי ההפניה לתקנות סוגי האגודות השיתופיות במקום לפקודת מס בולים, לעניין סיווג האגודה, אינה משנה את תחולת הסעיף.

עיקר 2 – סעיפים עיקריים 63-63, 63 ו-63 יח המוצעים

מוצע לקבוע כי שותפות הינה חבר בני אדם הרשום אצל רשם השותפויות ככזה, או חבר בני אדם אשר חבריו עוסקים יחד בעסק או משלח יד, או בפעילות אחרת למטרת רווח למעט חבר בני אדם שאינו מונה יותר מחמישה אנשים, אשר התקשרו בעסקה, מיזם או פעילות משותפת לתקופה שאינה עולה על שלוש שנים, זאת על מנת להקל על בודדים שחברו יחד לפעילות קצרת טווח. עוד מוצע להסמיך את שר האוצר לקבוע חריגים בעניין זה, על מנת לפטור אוכלוסיות מסוימות אשר אין הצדקה ל להחיל לגביהן את ההוראות המפורטות בפרק. על אוכלוסיות אלה יחול הדין הישן (טרם מתן פסק הדין בעניין שדות), לפיו המיסוי ייעשה ישירות מול השותף בגין חלקו היחסי בנכסי השותפות ופעילותה, וזאת לפי סעיף 63 יח המוצע. יובהר כי תחילת הפעילות כשותפות מחייבת פתיחת תיק דיווחים אצל פקיד השומה, כאמור בסעיף 63 יב המוצע.

בסעיף 63 ב מוצע להניח את התשתית הבסיסית למיסוי שותפויות, לפיה הכנסה ורווח הון שנצמחו בידי שותפות – ברת השומה עליהם תהיה השותפות וברי החיוב עליהם יהיו השותפים. על פי מתווה המוצע בסעיפים 63 ו-63 ג, מובאים סך כל הכנסותיה והוצאותיה של השותפות בחישוב הכנסתה החייבת לשנת המס, אשר נעשה בשלב זה ברמת השותפות. התוצאה המתקבלת, בין אם היא הכנסה חייבת ובין אם הפסד, מיוחסת לשותפים בהתאם לחלק לו הם זכאים בהכנסות השותפות.

חיובו של השותף בתשלום המס על ההכנסה החייבת המיוחס לו תלוי בתכונותיו של השותף עצמו, לרבות נקודות זיכוי העומדות לרשותו, פטורים שונים להם הוא זכאי, וכן הפסדים אשר הוא זכאי לקזז נגד חלקו בהכנסות השותפות, ואלה יובאו בחשבון בהתאם לסיווג ההכנסה ברמת השותפות. כך הסיווג בין הכנסה פירותית לרווח הון וכן קביעת מקור ההכנסה ייעשו ברמת השותפות ויחייבו את השותפים כולם, ללא קשר למידת מעורבותם בפעילות השותפות. לדוגמה לצורך ההמחשה, שותפות אשר נקבע כי יש לה הכנסה מעסק – יראו ההכנסה המיוחסת לכל אחד מהשותפים בה, כהכנסה מעסק שהם עסקו בו, ללא קשר למידת מעורבותם בשותפות. לעומת זאת. הכרה בהכנסה כהכנסה מיגיעה אישית תיעשה ברמת השותף, ורק אם מילא השותף תפקיד פעיל בשותפות.

את מתווה המיסוי המוצע לא ניתן להחיל על שותפויות הנסחרות בבורסה, בשל מספרם הרב של השותפים בקרב הציבור. לפיכך מוצע עוד מוצע לקבוע בסעיף 63 א כי שיטת המס שתחול על שותפויות אלה, תהיה שיטת

המס החלה על חברה קרי, מבנה מיסוי דו-שלבי. יצוין כי סוג זה של שותפויות ממוסה בחלקו כחברה גם כיום מכח צווי שר אוצר אשר הוצאו לפי סעיף 63(ד) לפקודה.

עיקר 3 – סעיף עיקרי 63 עד 63 המוצעים

מוצע לקבוע כי יראו זכות לקבלת רווחי השותפות או נכסיה, כמניה בחברה כך שחישוב רווח ההון במכירת זכות בשותפות ייעשה בהתאם לגישה שרואה בשותפות ישות נפרדת, . כך לדוגמה, יראו ברכישת הזכות את הרוכש כאילו רכש מניה לצורך ניכוי פחת. בחישוב רווח ההון לעניין המס החל בעת מכירת זכויות בשותפות בידי שותף יחולו הוראות דומות להוראות שנקבעו במסגרת תיקוני פקודת מס הכנסה בנושא חברה משפחתית וחברת בית, לרבות הגדלת רווח ההון במכירת הזכות בסכומי הפסדי שותפות שהיה רשאי שותף לקזז, הקטנת רווח הון לשותף שמכר זכויותיו בשותפות בעת שהיו בה רווחים צבורים שחיובו במס. לצד זאת מוצע לקבוע כי משיכת סכומים אשר אינם רווחי שותפות אשר השותף התחייב במס לגביהם, תקטין את המחיר המקורי של השותף בזכויותיו בשותפות. משיכה החורגת מסכום חלקו של השותף בשותפות תחויב מידית במס רווחי הון.

עיקר 4 – סעיפים עיקריים 63-ז עד 63, 63 טו המוצעים

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

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

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

בנוסף מוצע לקבוע כללים אנטי-תכנוניים המאפשרים לפקיד השומה להתעלם מפעולות אשר בוצעו על ידי שותף או שותפות, במסגרת קשרי השותפות, אם סבור היה שעשייתן נועדה לצורך הפחתת מס בלתי נאותה. יובהר, למען הסר ספק, כי הסמכות הניתנת לפקיד השומה אינה גורעת מסמכותו הכללית של פקיד השומה לפי סעיף 86, אלא נועדה להאיר אזורי סיכון נקודתיים בתחום מיסוי השותפויות.

עיקר 5 – סעיף עיקרי 63ב ו-63יז המוצעים

מוצע לקבוע כי שותפות תירשם אצל פקיד השומה מיום תחילת פעילותה ותחויב בהגשת שנתי על הכנסותיה, בטופס שיקבע המנהל. הדוח יכלול את שמם ומענם של השותפים בשותפות, את החלק שכל שותף זכאי לו

בהכנסת אותה שנה ופרטים אודות היותם של השותפים שותפים מוגבלים או שותפים כלליים. מוצע לקבוע כי פקיד השומה רשאי לשום שותף בתוך שנתיים מיום שנערכה שומת שותפות בה הוא חבר, או בתקופה הרגילה במסגרתה הוא רשאי לשום את השותף – לפי המאוחר. הסדר דומה נקבע גם בהוראות מיסוי חברת בית וחברה משפחתית.

עיקר 6- סעיפים 7,9,11,12

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

עיקר 7 – סעיף 2, וסעיפים 63-כ-63כד המוצעים

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

מבנה הקרן הנדרש לצורך קבלת ההטבות על פי הוראות הסימן המוצע, כולל מספר תנאים, לרבות התנאים המפורטים להלן:

- א. פיזור משקיעים – בקרן שותפים לפחות עשרה שותפים מוגבלים, שאינם קרובים זה לזה, במישרין או בעקיפין. חלקו של כל אחד מהשותפים אינו עולה על 20% מהזכויות בקרן.
- ב. פיזור השקעות בישראל - הסכום אשר משקיעה הקרן השקעה מזכה בחברה יחידה אינו עולה 25% מהסכום הכולל של השקעותיה המזכות.
- ג. סכום השקעה מינימאלי של חמש מיליון דולר בהשקעות מזכות, בתוך תקופה של 48 חודשים מהמועד בו החזיקה לראשונה במניה של חברה בגין השקעה מזכה;
- ד. הפרדה בין השותפים המוגבלים והכללים, הן במבנה הבעלות שלהם והן בסוג תרומה שלהם לפעילות הקרן

נוסף על האמור, נדרש כי הקרן תהיה "קרן הון סיכון". לעניין זה תוגדר קרן הון סיכון, בהתאם להגדרה שנקבעה לה בחוק ניירות ערך - שותפות מוגבלת שעיסוקה השקעה מזכה בתאגידים אשר בעת ביצוע ההשקעה בהם עיקר עיסוקם מחקר ופיתוח או ייצור של מוצרים או תהליכים חדשניים ועתידי ידע, שהסיכון בהם גבוה מהמקובל בהשקעות אחרות.

מוצע לקבוע כי "השקעה מזכה", היא השקעה בחברה אשר התקיימו לגביה כל אלה:

- (1) היא תושבת ישראל או תושבת חוץ אשר עיקר נכסיה ופעילותה נמצאים בישראל;
- (2) עיקר פעילותה היא פעילות מזכה קרי, פעילות ייצורית כהגדרתה בהגדרת "מפעל תעשייתי" בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון, לרבות הקמת תשתיות לאומיות
- (3) עיקר שוויים של נכסיה אינו נובע מזכויות כאמור בסעיף 97(ב3)(2) לפקודה קרי, זכויות במקרקעין או זכויות לניצול משאבי טבע;
- (4) היא אינה "גורם ריכוזי" כהגדרתו בחוק לקידום התחרות ולצמצום הריכוזיות, התשע"ד-2013

להלן מתווה הטבות המס המוצע לשותפים בקרן השקעות פרטית מוטבת שהיא קרן הון סיכון אשר ביצעה השקעה מזכה:

א. פטור ממס רווחי הון לתושב חוץ שותף מוגבל בקרן הון סיכון, בגין מכירת נייר ערך שנרכש או הוקצה במסגרת השקעה מזכה. ההטבה נועדה להגן על המשקיע הזר מפני האפשרות שמימוש השקעתו יסווג על ידי פקיד השומה כהכנסה מעסק, כפי שעשוי לקרות במקרים רבים בהם פעילות הקרן היא בעלת מאפיינים עסקיים.

ב. פטור ממס על הכנסה מדיבידנד ועל הכנסה מריבית לתושב חוץ שותף מוגבל בקרן הון סיכון, בתנאים המפורטים לעיל לעניין מבנה הקרן ולעניין סוג ההשקעה וכן בתנאי אחד נוסף - ההשקעה המזכה היא בסכום אשר 75% ממנו ניתן בתמורה להקצאת ניירות ערך בחברה.

ג. שיעור מס על הכנסה הנובעת מדמי הצלחה לשותף כללי תושב חוץ יעמוד על 15%. דמי הצלחה משקפים את החלק לו זכאי שותף כללי ברווחי קרן השקעות מוטבת, בתמורה לשירות שנתן לקרן. מדובר בשיטת התגמול המוכרת לשותף כללי בקרנות השקעה, לפיה תלוי התגמול הניתן לשותף הכללי בהצלחת השקעתה של הקרן. לפי עקרונות מיסוי שותפויות יש לסווג את ההכנסה הנובעת מדמי הצלחה כהכנסה מעסק, ואולם נישומים שהם שותפים כלליים בוחרים לדווח עליה כרווח הון, על מנת להפחית את שיעור המס שלהם. בסעיף 63(הג) המוצע בחוק זה, מובהר למען הסר ספק כי בהקצאת זכות בשותפות לשותף תמורת שירות אשר נתן לשותפות, יראו את חלקו בהכנסתה החייבת של השותפות וברווח ההון שלה, כהכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה קרי, הכנסה מעסק או משלח יד.

בנוסף להטבות המס הניתנות להשקעות מזכות, מוצע להסדיר את אופן המיסוי החל על שותפויות השקעה המשקיעות בנכסים פיננסיים. במקרים מסוימים עשויה פעילות שותפויות אלה להגיע לכדי עסק, על פי המבחנים המוכרים לסיווג הכנסה מעסק. עם זאת, גם על פי פסיקת בית המשפט במקרים רבים מדובר בפעילות שיש להתייחס אליה כאל השקעה. האבחנה עשויה להיות חמקמקה וקשה ליישום. לצורך הגדלת הוודאות בנושא, ופישוט הכללים, מוצע לקבוע כי שר האוצר, באישור ועדת הכספים, רשאי לקבוע כי חלקו של שותף מוגבל בהכנסה מעסק של שותפות בשל מכירת נכס פיננסי יחויב במס החל על רווח הון והכל בתנאים שקבע השר באישור ועדת הכספים. במסגרת התנאים שיובאו בחשבון ליישום סעיף זה, יבחנו קריטריונים המאפיינים הפעלת עסק אל מול אלו המאפיינים השקעה, הצורך לעודד השקעה מסוימת המשיאה ערך מיוחד לציבור, מאפיינים מיוחדים, ככל שישנם, של הגוף המבצע את הפעילות או ההשקעה, דוגמת גוף מוסדי, ולבסוף, חשוב

לא פחות – הפסד הכנסות המדינה ממסים, שכן יש לזכור כי מדובר בפעילות בהיקף רב ובסכומים משמעותיים. כמו כן יש להימנע ממצב בו פעילויות דומות מקבלות סיווג שונה לצרכי מס, שכן הדבר עשוי להביא לעיוותים שונים ופגיעה בתחרות.

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

עיקר 8 – סעיף 15

בדוח השנתי שעל השותף המדווח להגיש למנהל, השותפות נדרשת להצהיר איזה חלק מהכנסת השותפות מיוחס לכל אחד מהשותפים לפי הסכם השותפות לצורך חישוב חבות המס של כל אחד מהשותפים. בכדי לוודא שהצהרה זו לא תהיה למראית עין בלבד, מוצע לקבוע שלהצהרה תהיה משמעות גם לצורך קביעת חלוקת ההכנסות בין השותפים בשותפות לעניין המשפט הפרטי.