

חברות עורכי-דין — שיקולי המס להתאגדות

"To be or not to be: that is the question: whether 'tis nobler in the mind to suffer the slings and arrows of outrageous fortune, or to take arms against a sea of troubles".

William Shakespeare, Hamlet, Act II, Scene 1, Line 56.

1. מבוא

1.1 זה לא מכבר נתבשר צבור עורכי-הדין בישראל על הנחתה של הצעת חוק לתיקון חוק לשכת עורכי-הדין, תשכ"א—1961, על שולחן ועדת השרים לעניני חקיקה. ההצעה מסדירה וקובעת סייגים וגדרות לרישום תאגיד על פי פקודת החברות שמטרתו עיסוק בעריכת-דין.¹ וכמצוות זריון מקדימין נמצאו משרדי עורכי-דין שגרשמו כבר כתאגידים על פי פקודת החברות.² מטרת רשימה זו היא לבחון כדאיות הכוונת הפעילות המקצועית באמצעות תאגיד הרישום על פי פקודת החברות, ולברר את הסוגיה בעיקר מהיבט החבות במס.

1.2 המניע העיקרי לדרישת עורכי-הדין להתיר להם לפעול במסגרת תאגיד על פי פקודת החברות נבע מההרגשה הרווחת בקרב הציבור כי שיטת המסים בישראל מפלה לרעה יחיד לעומת תאגיד.³ אפליה זו מעוגנת בעיקרה בשיעור המס החל על ריווחיו הבלתי מחולקים של „חבר בני אדם“, לעומת שיעור המס השולי המירבי החל על היחיד; באפשרויות התאגיד לפתח מערכת של הקלות לרכישת זכויות לבטחון סוציאלי; ובהטבות שונות שהוענקו בדין או לפני משורת הדין לשכיר ונמגעו מהעובד העצמאי. גישה זו שמששה יסוד לפניות נישומים בעלי מקצועות חופשיים לכנסת⁴ ולגופים אחרים⁵, ואף מצאה אוזן

¹ ידיעון לשכת עורכי-הדין בישראל, הוועד המרכזי, מס' 29—30, ע' 11 (מרץ 1973). השווה עם McKinney's, Consolidated Laws of New-York Annotated, Business Corporation Law, §§ 1501—1516 (1970).

² על פי פנקס החברות נרשמו עד ליום 1.6.73, שתי חברות לעריכת דין.

³ ראה הדיון על סעיפים מפלים בחוקי מסים, הרצאת רו"ח ד"ר י. שטרן, ודיון בהשתתפות כב' השופט ש. לובנברג, ד"ר ג. קיטרון, ד"ר י. נאמן, רו"ח נ. פריידקס, רו"ח י. שטראוס וד"ר ב. ע. צוקרמן, פורסם ב„רואה החשבון“ כרך כ"א, ע' 129—167 (1970).

⁴ תזכיר הוועדה המשותפת לארגוני המקצועות החופשיים האקדמאים בישראל, שהוגש ליו"ר ועדת הכספים, מיום י"ב אדר תשכ"ח (12.3.68), פורסם ב„רואה החשבון“ כרך י"ח, ע' 318 (1968).

⁵ ראה תזכיר מפורט של הוועדה המשותפת לארגוני המקצועות החופשיים האקדמאים בישראל, בענין ההפליות במס הכנסה בין הנישום השכיר ונישום עצמאי בעל מקצוע חופשי, שהוגש לוועדה הציבורית לבדיקת מערכת המסים בישראל, סיון תשל"א (יוני 1971).

קשבת, במידה מסוימת, בהמלצות ועדה ציבורית שבחנה סוגיית הבטוח הסוציאלי⁶, ובהצעות שהוגשו לאחרונה לכנסת⁷.

1.3 בעשור האחרון התפתחה ספרות משפטית ענפה בארצות הברית בסוגיית תאגידי עורכי-דין⁸. ספרות זו עוסקת בשלל הבעיות שהקמת תאגידי עורכי-דין מביאה בעקבותיה. החל בבעיות האתיקה המקצועית⁹ דרך השאלות הנוגעות למישור דיני החברות¹⁰, דיני הנויקין¹¹ ובעיות מינהל ופינוסים¹², וכלה בסוגיית החבות במס¹³. הבעיה כמעט ולא נדונה בספרות המשפט באנגליה ובארצות אחרות האמונות על ברכי המשפט האנגלי¹⁴. שתיקת המשפט האנגלי והבאים בעקבותיו מקורה בעובדה שפעילות עורך-דין באמצעות תאגידי זרה ומזרה להשקפת שיטת משפט זו ונראית כנוגדת את מהות תפקידו ומעמדו של עורך-הדין. לפיכך, נפתח בדיון קצר בשאלה האין ביסודות מקצוע עריכת דין

⁶ סעיף ב'1 לדין וחשבון הוועדה הציבורית לבדיקת מערכת המיסים בישראל, חוברת מס' 5, שבט תשל"ב (ינואר 1972), ובדברי ההסבר, שם, בע' 2 סעיף 3.

⁷ הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 19) תשל"ג—1973, (ה"ח 1048, תשל"ג ע' 192). „במגמה להרחיב את הבטחון הסוציאלי, להגביר את החסכון ולהביא לשוויון בין עצמאים לשכירים מבחינת הזכויות הסוציאליות במישור המס, מוצע להגדיל בשיעור ניכר את ההפרשות שיוותרו בניכוי וזיכוי לנישום עצמאי...” (שם, בעמ' 189).

⁸ ראה בעיקר:

G. E. Ray, *Incorporating the Professional Practice*, (1972); K. D. Strong and K. J. Holdsworth, *Professional Corporations*, (1970) (Strong & Holdsworth — להלן)

Dun & Bradstreet, *Business Series No. 11, Blueprint for Professional Service Corporations*.

B. Eaton, *Business Organizations, Professional Corporations and Associations*, Vol. 17, 17A, 17B (1970).

Helm & Hmiel, *Professional Corporation*, N.Y. State B. Ass'n (1970).

H. Jones, *Professional Corporations*, 3d, (P.L.I. 1970).

H. Jones, *Professional Corporations*, (P.L.I. 1970).

לרשימה ביבליוגרפית של הספרים המאמרים והפסיקה בנושא ראה:

227 *Tax Management, Professional Organizations — General Coverale, C-1*

⁹ R. L. Wise, *Legal Ethics*, 202, (1970). — וכן 4 A.L.R. 3d 383

¹⁰ 1 W.M. Fletcher, *Cyclopedia Corporations*, § 97.1 (1963 Rev. Vol.)

¹¹ ראה Strong & Holdsworth, בע' 8.

¹² Baker, *Incorporation of the Firm*, 26 *Tax Lawyer* 77 (1972) — ראה

¹³ H. B. Jones, *Professional Corporations* — בנוסף למקורות שבהערה 1 לעיל ראה — 1972.

¹⁴ ראה Royal Commission on the Taxation of Profits and Income, Final Report, § 627 (1) (Cmd. 9474), (1955).

וכן מאמרם של Christopherson and Mayo על *The Possibilities and Uses of Incorporation for Professional Firms*, 1958 *Brit. Tax Rev.* 52

דבר הנוגד פעילות מקצועית באמצעות תאגיד של עורכי-דין. תשובה לשאלה זו משפיעה גם על החבות במס.

2. בעיות האתיקה המקצועית

2.1 עד לעשור האחרון היתה הדעה השלטת בפסיקה ובקרב חכמי המשפט כי עורך-הדין איננו יכול לפעול באמצעות תאגיד. Dean Roscoe Pound בתארו את תפקידו של עורך-הדין — לפני עשרים שנה — ראה בקבלת שכר הטרחה עבור השרות המקצועי, פעולה משנית בלבד. עיקרו של המקצוע לדעתו הנו העמדת היעוץ המשפטי לשרות הציבור¹⁵.

2.2 בעקבות השקפה זו בדבר מהותו של מקצוע עריכת דין נבעה מאליה התוצאה כי אין עורך-הדין רשאי לפעול באמצעות „חברה“ שכל מטרתה עשיית רווחים. מניע הריווח העיסוקי הנו בבחינת בל יראה ובל ימצא. התאגיד המשפטי מעצם מהותו איננו יאה ואיננו נאה לפרקליט¹⁶.

2.3 וכך גם נפסק להלכה בארצות-הברית, עוד בשנת 1910, בפרשת *Matter of Cooperative Law Co*¹⁷, כי אין לרשום חברה שמטרתה עיסוק בעריכת דין¹⁸. בעיקר התבססה ההלכה על הרעיון כי לא יתכן שחברה תקבל את ההכשרה המקצועית ומשום כך אין כל אפשרות להעניק לתאגיד רשיון לעריכת דין. יתירה מזו — מדינות רבות בארצות-הברית קבעו בחוקי החברות איסור מפורש על עיסוק בעריכת דין במסגרת תאגיד¹⁹. נוסף על הנימוק של אי-התאמת

¹⁵ “Historically there are three ideas involved in a profession: organization, learning, i.e. pursuit of a learned art, and a **spirit of public service**. These are essential. A further idea, that of gaining a livelihood, is involved in all callings. It is the main if not the only purpose in the purely money making callings. **In a profession it is incidental...**”

The best service of the professional man is often rendered for no equivalent or for a trifling equivalent and it is his pride to do what he does in a way worthy of his profession even if done with no expectation of reward. This spirit of public service in which the profession of law is and ought to be exercised is a prerequisite of sound administration of justice according to law. The other two elements of a profession, namely, organization and pursuit of a learned art have their justification in that they secure and maintain that spirit”. R. Pound, *The Lawyer from Antiquity to Modern Times* 6, 10 (1953). (Emphasis supplied).

L. R. Patterson and E. E. Cheathan, *The Profession of Law*, 315 (1971).¹⁶
198 N.Y. 497; 92 N.E. 15.¹⁷

ראה פסקי הדין המובאים ב-¹⁸ 105 A.L.R. 1364, 73 A.L.R. 1327, 157 A.L.R. 282

¹⁹ ראה למשל בחוקים הבאים שהיו קיימים בעבר : N.Y. Penal Law (1909) § 280 on which the following seem to be modeled: Ark. Acts 1929, c. 182; Ill. Rev. Stat. (Smith-Hurd, 1929) c. 32, §§ 411—15; La. Rev. Stat. Ann. (Marr, Supp. 1926) 56; Md. Ann. Code (bagby, 1924) art. 27 § 19; Mich. Comp.

הלבוש של חברה עיסקית שמניעה עשיית רווחים לעצם מהות המקצוע, ראו בתאגיד גוף שאיננו תואם את השמירה על עקרונות האתיקה המקצועית. האפשרות להגפיק מניות לציבור, חוסר האחריות האישית של העוסק בשם החברה, וכן האחריו המוגבלת והניהול הריכוזי על-ידי מנהלים שאין לזהותם עם בעלי המניות — אינם מתאימים למקצוע עריכת הדין.

"The fear that the entrance of corporations into the field of law will cause a lowering of the standards of the bar is derived largely from the impersonal nature of such organizations"²⁰.

2.4 אך עוד בראשית שנות השלושים נשמעו דעות אפיקורסיות בסוגיית איסור עיסוק בעריכת דין תחת מחסה התאגיד²¹. דעות אלה התבססו על ההנחה כי ניתן להתגבר על הקשיים והחסרונות שנמנו בתאגיד, על-ידי חקיקה מתאימה, שתטיל אחריות אישית גם על עורך-הדין העוסק במקצועו כמנהל בחברת עורכי-דין, וכן בקביעת הוראה מפורשת בחוק שתאסור על מי שאיננו רשאי לשמש כעורך-דין מלהיות בעל מניות, מנהל או בעל כל זכות אחרת בחברה.

ואכן בראשית שנות השישים בעקבות חקיקה שנעשתה במספר מדינות בארצות-הברית שאיפשרה רישום חברות לבעלי מקצוע חופשי²², פסק בית-המשפט העליון במדינת פלורידה בפרשת *Re Florida Bar*²³ כי אין מניעה שגם עורכי-הדין יכנסו תחת כנפי התאגיד. בית-המשפט הכיר בכך כי המטרה העיקרית של החקיקה המיוחדת הינה לאפשר לבעלי מקצוע חופשי להנות משעורי המס החלים על חברות ומתכניות החסכון לביטוח סוציאלי²⁴. הפעילות באמצעות

Laws (1929) § 10175; N.J. Comp. Stat. (Supp. 1924) c. 52, § 214 p-r (Supp. 1930) c. 52 § 214 t; R.I. Gen. Laws (1923) § 6238; Utah Laws 1927, c. 78; W. Va. Code (1931) 741. איסור דומה קיים בסעיף 163 לפקודת החברות הקובע במפורש כי תאגיד לא ישמש כמפרק. ובסעיף 105 (5) הקובע כי תאגיד לא ישמש כמבקר חשבונות של חברה. השווה עם סעיף 236 (א) לפקודת מס-הכנסה, לפני שתוקן בס"ח 534, תשכ"ח 171.

²⁰ The Practice of Law by Corporation, 44 Harv. L. Rev. 1114, 1118 (1931).

²¹ ראה Ashley, The Unauthorized Practize of Law, 16 A.B.A.J. 558 (1930) וכן Dawson, Frankenstein, Inc. 19 American Mercury (Mar. 1930).

²² המדינות הראשונות שחוקקו חוקי חברות להתאגדות עורכי-דין היו: Arkansas, Florida, Minnesota, Wisconsin, South Dakota, Oklahoma כמו כן במספר מדינות הותר רשום תאגיד עורכי-דין כ- Association על פי חוק מיוחד. המדינות הראשונות היו: Alabama, Connecticut, Georgia, Illinois, Ohio, Pennsylvania, Texas

²³ 133 So. 2d 554; 4 A.L.R. 3d 375 (Fla. 1961)

²⁴ "The basic purpose of these enactments is to enable those engaged in various profession to form corporations or associations for the practice of their profession... The principal reason for this change in attitude regarding these professtional groups appears to arise out of the provisions of the Internal Revenue Code of 1954..." (Ibid, at p. 555)

התאגיד איננה נוגדת את האופי האישי של עבודת עורך-הדין ואחריותו המקצועית. כל עוד כולל החוק הוראות מיוחדות המונעות ממי שאיננו רשאי לעסוק במקצוע מלהיות בעל זכויות בחברה והאחריות המקצועית וכל החובות האחרות מוטלים באופן אישי על עורך-הדין.

2.5 סמוך לאחר שנפסקה הלכת Re Florida Bar קבעה לשכת עורכי-הדין בארצות-הברית במפורש בהחלטה מס' 303²⁵ כי על אף ההוראה שאין עורך-דין רשאי לשתף בהכנסותיו מי שאיננו רשאי לעסוק בעריכת דין²⁶, מותר לעורכי-דין לעסוק במקצועם באמצעות תאגיד, אם נשמרים הסייגים הבאים:

2.5.1. מוטלת אחריות אישית על עורך הדין הנותן שירות מקצועי ללקוח;

2.5.2. במדה וקיימת הגבלת אחריות של עורכי-דין אחרים בחברה יש להביא זאת לידיעת הלקוח;

2.5.3. כל בעלי המניות בחברה חייבים להיות עורכי-דין. במקרה ומגיה מועברת מכה הדין למי שאיננו כשיר לשמש כעורך-דין, יש לקבוע הוראות שיתייבו העברת המניה בחזרה לידי עורכי-דין;

2.5.4. אין להנהיג בחברה תכניות לחלוקת ריווחים למי שאיננו עורך-דין;²⁷

2.5.5. רק עורכי-דין רשאים לכהן כמנהלים בחברה;

2.6. תוך השגה הראשונה למתן ההכשר בהלכת Re Florida Bar ובהחלטה 303 כבר נמצאו חמש-עשרה מדינות שחוקקו הוראות מיוחדות בדבר רשום חברות של בעלי מקצועות חופשיים, ובתוכם עורכי-דין²⁸. החל משנת 1972 מתירות כל 50 המדינות וכן מחוז קולומביה גיהול משרד עורכי-דין באמצעות חברות או תאגיד אחר²⁹.

2.7. מה שאין כן באנגליה. ה־ Barristers אינם רשאים להתאגד לא רק בחברות אלא אף לפעול כשותפיות. לאחרונה אף גמתחה ביקורת על כך שאין הם יכולים לפעול כשותפיות³⁰. לעומתם ה־ Solicitors, שמעמדם מוסדר בחוק³¹ רשאים לפעול בשותפיות. אך, אין כל הוראה בחוק המתירה רשום חברות של

²⁵ 48 A.B.A.J. 159 (1962)

²⁶ American Bar Association, Opinions of the Cannon 33, 34, 47 מובא ב־ Committee on Professional Ethics, 139, 148, 193, (1967, Ed.) ראה גם R.L. Wise, Legal Ethics, 70—73, 202—205, (1970)

²⁷ ראה גם Formal Opinion 311 פורסם ב־ 50 A.B.A.J. 53q (1964) וכן Disciplinary Rule 3—102 (1970)

²⁸ ראה הערה 1 במאמר Professional Corporations and Associations, 75 Harv. L. Rev. 776 (1962)

²⁹ ראה רשימה מפורטת ב־ 227 Tax Management Professional Organizations-Gen. Coverage, Worksheet 10, B—39

³⁰ B. Abel-Smith and R. Stevens, Lawyers and Courts, 446, (1967)

³¹ Solicitors Act 1957 (5 & 6 Eliz. 2 C.27)

Solicitors יתירה מזו: מהלכת *Law Society V. United Services Bureau, Ltd.*³² ניתן ללמוד, מדברי השופט Lawrence שנאמר, אגב אורחא, כי חברה איננה יכולה לעסוק בעריכת דין.

"It seems to me that a company could not be formed legally for the purpose of carrying on a solicitor's business or deriving profits from one, and that any attempt to do so, whether by what is called 'covering' dealt with in section 51 or otherwise, could properly be restrained at the suit of the Attorney General"³³. ואכן עד כמה שידנו מגעת לא נרשמה באנגליה חברה המאגדת בתוכה עורכי-דין. המחשבה כי עורכי-דין יוכלו לפעול באמצעות תאגידים איננה תואמת את ההשקפה השמרנית של שיטת המשפט באנגליה בדבר מעמדו של עורך-הדין.

2.8 בישראל נקבעו זכויותיו וחובותיו של עורך-הדין, בחוק לשכת עורכי-הדין, תשכ"א—1961³⁴ ובכללים שהותקנו על פיו³⁵. הוראות החוק והכללים מטילים על עורך-הדין זכויות³⁶ וחובות³⁷. באופן אישי ואינם מתירים במפורש גיהול פירמה של עורכי-דין כחברה, שהינה אישיות משפטית נפרדת מעורכי-הדין המרכיבים אותה. סעיף 58 לחוק אוסר על עורך-הדין לשתף, "אדם" שאיננו עורך-דין, "בהכנסותיו — אם ברוטו ואם נטו — כתמורה לשירותים, סיוע או תועלת אחרת לעסקו"³⁸. השאלה האם האיסור האמור בסעיף 58 חל גם על

³² [1934] 1 K.B. 343

³³ שם בע' 353.

³⁴ ס"ח 347, תשכ"א, ע' 178 וכפי שתוקן בס"ח 355, תשכ"ב, ע' 15; ס"ח 391, תשכ"ג, ע' 66; ס"ח 404, תשכ"ג, ע' 145; ס"ח 441, תשכ"ה, ע' 25; ס"ח 515, תשכ"ח, ע' 12; ס"ח 635, תשל"א, ע' 178, ע' 180, ס"ח 647, תשל"ב, ע' 36 (להלן — החוק).
³⁵ כללי לשכת עורכי-הדין (אתיקה מקצועית), תשכ"ו—1966, ק"ת 1816, תשכ"ו, ע' 584 וכפי שתוקנו בק"ת 2503, תשל"ל, ע' 859; ק"ת 2782, תשל"ב, ע' 359; ק"ת 2824, תשל"ב, ע' 845 (להלן — כללי האתיקה המקצועית). ראה גם כללי לשכת עורכי-הדין (חברי גופים נבחרים או ממונים), תשכ"ט—1969, (ק"ת 2331, תשכ"ט, ע' 673); כללי לשכת עורכי-הדין (איסור עיסוק בתווך) תשל"א—1971, (ק"ת 2685, תשל"א, ע' 845); כללי לשכת עורכי-הדין (העסקת טוען רבני), תשל"ל—1970, (ק"ת 2510, תשל"ל, ע' 912); כללי לשכת עורכי-הדין (ייצוג צדדים בעסקאות, בדירות ובתי עסק), תשכ"ד—1964, (ק"ת 1495, תשכ"ד, ע' 45); כללי לשכת עורכי-הדין (תעריף מינימלי), תשכ"ה—1965, (ק"ת 1745, תשכ"ה, ע' 2364, כפי שתוקנו בק"ת 2134, תשכ"ח, ע' 231; ק"ת 2377, תשכ"ט, ע' 1336; ק"ת 2507, תשל"ל, ע' 886).

³⁶ כגון: סעיף 20 — פעילויות שיוחרו לעורכי-דין בלבד; סעיף 22 — זכויות ייצוג; סעיף 40 שמירת סוד מקצועי. אך ראה סעיפים 235א. עד 235ד. לפקודת מס הכנסה (ס"ח 423, תשכ"ג, ע' 86).

³⁷ כגון: סעיף 53 — שמירת כבוד המקצוע; סעיף 55 — איסור פרסומת; סעיף 56 — איסור שידול להשגת עבודה; סעיף 61 — עבירות משמעת.

³⁸ ראה גם סעיף 4 לכללי לשכת עורכי-הדין (אתיקה מקצועית), תשכ"ו—1966.

שיתוף חברה הרשומה על פי פקודת החברות, שהינה „אדם“ אחר³⁹, נידונה על-ידי לשכת עורכי-הדין. לדעת הלשכה אין האיסור שבחוק חל על תאגיד שכל חבריו הינם אך ורק חברי לשכת עורכי-הדין, ואין בפעילות עורכי-דין במסגרת חברת עורכי-דין עבירה על כללי האתיקה⁴⁰. לדעה זו הגיון רב. שהרי גם שותפות רשומה, שהינה לכל הדעות אישיות משפטית גפרדת מעורכי-הדין המרכיבים אותה⁴¹ — מלבד לענין החבות במס הכנסה⁴² — לא נכללת בגדר איסור השיתוף בהכנסות שבסעיף 58. החוק⁴³ וכללי האתיקה המקצועית⁴⁴ מורים לנו במפורש כי רשאי עורך-דין לפעול במסגרת של שותפות, שהינה

³⁹ סעיף 1 לפקודת הפרשנות (נוסח חדש) אך ראה Law Society v. United Service Bureau Ltd. (1934) K.B. 343 לפרוש המונח „אדם“ ראה צ. ע. בקר, ניסוח ופרשנות, פרק ב', ע' 90.

⁴⁰ ראה דף הפרקליט, בטאון לשכת עורכי-הדין, גליון 1, כ"ז באייר תשל"ג (21.5.73). אך בענין ליואי ג' פקיד השומה, ע"א 378/66, פס"ד כ' (4) 738, ובענין פכירסקי ג' פקיד השומה, ע"א 560/66, פס"ד כ"א (1) 533, פסק בית-המשפט העליון כי חברה איננה רשאית לעסוק בראיית השבון. הלכות אלה נפסקו על רקע העובדות שבעלי המניות שבחברה היו בני משפחותיהם של רואי החשבון. ההלכה בפרשת ליואי ופכירסקי מתבססת בעיקר על ההנחה שאין החברה יכולה לקבל רשיון לראיית חשבון, ולפיכך העיסקה בלתי חוקית. נראה כי הלכה זו אינה חלה, כאשר לשכת עורכי-הדין הממונה על קביעת כללי האתיקה המקצועית, מכח סעיפים 61 ו-109 (4) לחוק, מחליטה כי אין לראות בהתאגדות עורכי-דין פגיעה בכללי האתיקה המקצועית. לגבי עורכי-דין אין גם סעי' דומה לסעי' 105 (5) לפקודת החברות האוסר על חברה לשמש כמבקר חשבונות. וראה הדיון בהחברה בפרשת Re Florida Bar שהובאה בהערה 23.

⁴¹ סעיף 61 לפקודת השותפויות וכן שרל נ' מגדן בע"מ, ע"א 117/47 פס"ד ב' 599; טנבאום נ' נחום, ע"א 94/56 פס"ד י' 1605; פויכטונגר נ' פקיד השומה, ע"א 82/60 פס"ד י"ד 1364; וראה הדיון המפורט בספרו של פרופ' ג. פרוקצ'יה, התאגיד מהותו ויצירתו, ע' 167 ואילך (1965). אך ראה א. לוי, ייחוס מעמד אישיות משפטית לשותפות, משפט וכלכלה, כרך א', ע' 5 וכן ש. יהודה, האם השותפות הבלתי רשומה משפטית, הפרקליט כרך ח', ע' 22 (1951). יש גם דעה שהשותפות הבלתי רשומה הינה אישיות משפטית, ראה פרופ' ג. פרוקצ'יה, שם, בע' 173, מאידך גיסא, ראה מטעלי עמק הירדן בע"מ נגד מנהל הארנונה ומסי רכוש, בג"צ 29/61, פס"ד ט"ו 1246.

⁴² סעיף 63 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), והלכת פויכטונגר נגד פקיד השומה, ע"א 82/60 פס"ד י"ד, 1366, 1368. מה שאין כן לענין חיוב במס שבח, ראה סעיף 1 לחוק מס שבח מקרקעין תשכ"ג—1963, הגדרת „איגוד“ הכוללת במפורש גם שותפות רשומה.

⁴³ והשווה עם הגדרת „חבר בני אדם“ בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה. למהותה של השותפות לצרכי מס הכנסה ראה ד"ר א. ויתקון וד"ר י. נאמן דיני מיסים, ע' 209 (מהדורה רביעית, תשכ"ט) וכן ד"ר א. לפידות, המס על הכנסת החברה, ע' 29 (1971).

⁴⁴ סעיף 85 לחוק. סעיפים 4, 17 לכללי האתיקה המקצועית.

„אדם“ שאישיותו המשפטית איננה זהה לשותפים המרכיבים את הפירמה, ולמרות זאת אין כל ספק כי האחריות האישית חלה על עורך-הדין הפועל במסגרת פירמה רשומה כשותפות. כשם שבמקרה של שותפות רשומה אין „השותפות“ זקוקה לרשיון עורך-דין, אין להביא את השותפות לדין משמעותי על עבירות משמעת, וכל הזכויות והחובות חלות על עורך-הדין באופן אישי, כך גם בחברה שגם היא אישיות משפטית נפרדת. יתירה מזו: האחריות האישית קיימת על פי דיני הנוזיקין, על מנהל חברה ועובדיה שהתרחשו בביצוע עבודתם המקצועית.⁴⁵ יוצא כי גם כאשר פועל עורך-הדין במסגרת החברה אין אחריותו האישית לרשלנות המקצועית באה לקיצה. לפיכך, אין כל מקום לאסור על עורכי-דין לפעול כחברות בטענה שאחריותם האישית מוגבלת. טעות היא לחשוב כי החברה מגבילה את האחריות האישית, רק התחייבויות החברים בחברה מוגבלת בסכום הון המניות המוצא.⁴⁶

2.9 המעניין בדבר הוא כי חוות הדעת של American Bar Association, שהובאה לעיל, הגה בשאלה זו בהסתמך על הוראות האתיקה המקצועית שאסרו שיתוף מי שאיננו עורך-דין ברווחים והטילו זכויות או חובות אישיות. הוהות לחוק לשכת עורכי-הדין ולכללי האתיקה המקצועית בישראל.⁴⁷ כל עוד גשורת האחריות האישית המלאה של עורך-הדין והחברה סגורה ומסוגרת בפני מי שאיננו כשיר לשמש כעורך-דין, לא נפגעו הוראות האתיקה המקצועית. אין כל נימוק לאסור על עורכי-הדין לפעול באמצעות חברות, כשם שהם פועלים כיום במסגרת שותפויות.⁴⁸

2.10 השמירה הקפדנית על האחריות המקצועית האישית בחברות עורכי-דין, על מנת שלא לעבור על הוראות האתיקה המקצועית, עשויה להביא לטענות מצד פקיד השומה כי יש להתעלם, לצרכי מס, מאישיותה הנפרדת של החברה שאין בה ממש. בארצות-הברית, נדונה שאלה זו בהרחבה בפסיקה ובספרות המשפטית.⁴⁹ שלטונות המס ניסו לטעון כי תאגידי בעלי מקצועות חופשיים, אף שגרשמו כחברות, אין לראות בהם „חברה“ במסגרת ההגדרה בחוק המיסים, הואיל ולא נשמרו קווי האופי של החברה.⁵⁰ אך בתי-המשפט בשורה ארוכה

⁴⁵ ראה פרופ' א. ברק, מעמד התאגיד בנוזיקין, הפרקליט כרך כ"ב ע' 198. כל השאלה היא האם ניתן להטיל אחריות אישית גם על התאגיד בשל רשלנותו של המנהל. ראה הדיון בספרם של פרופ' ג. טדסקי, (עורך), פרופ' י. אנגלרד, פרופ' א. ברק וד"ר מ. חשין, דיני הנוזיקין; ע' 367 עד 379 (1970).

⁴⁶ במקרה של פרוק יחייב החבר להשלים את ההון שהוצא לו ושלא נפרע. סעיף 4 (1) וסעיף 143 (1) (ד) לפקודת החברות.

⁴⁷ השווה: cannon 34, 35 בארה"ב שאיזכרו הובא לעיל בהערה 26 עם סעיף 58 לחוק וסעיף 4 לכללי האתיקה המקצועית בישראל.

⁴⁸ ראה מאמרו המקיף של פרופ' י. גרוס לשאלת זכות ההתאגדות של עורכי-דין, הפרקליט, כרך כ"ז ע' 578 (1971).

⁴⁹ סקירה מקפת מביא Zonana בחיבור Professional Corporations ע' 5 עד 17 שהובא בקובץ Professional Corporations 1972 שאושר לעיל בהערה 13.

⁵⁰ כיום Int. Rev. Code of 1954, § 7701 (a) (3). במובנה של ההגדרה דן מאמרו

של פסקי-דין, קבעו כי אם חוק החברות רואה בתאגיד עורכי-הדין חברה, גם חוק המיסים יסווג את התאגיד כחברה, והמס יוטל בהתאם להוראות החלות על חברות.⁵¹ רק בשנת 1969 קיבל על עצמו האוצר בארצות-הברית גזירה זו.⁵² ומאז ואילך הותרה הרצועה.⁵³ יחד עם זאת, על עורכי-הדין המתאגדים כחברה לשמור על כך שהחברה לא תהיה מסך נייר של „מערכת השכונות“ נפרדת ותו לא. הפסיקה בארצות-הברית, שצריכה להדריכנו בנושא זה, מצביעה על כך כי ניתן להתעלם מאישיותה הנפרדת של החברה אם עורכי-הדין המנהלים פעולותיהם במסגרת החברה לא שמרו בעצמם על התכונות המאפיינות את האישיות המשפטית הנפרדת של החברה.⁵⁴ הטלת האחריות האישית על עורך-הדין הפועל במסגרת חברה איננה צריכה להביא לכך שעורך-הדין יתעלם ממילוי אחר שאר הדרישות והתנאים הנובעים מכך שהחברה הינה אישיות משפטית נפרדת. יש לשמור על מסגרת החברה וקווי האופי שלה גם כאשר מוטלת האחריות האישית הבלתי-מוגבלת על עורכי-הדין.

3. השיקולים בעד הקמת תאגיד עורכי-דין – יתרונות המיסים

3.1 משהוסר המכשול המשפטי והאיסור שבאטיקה המקצועית לייסוד תאגידי עורכי-דין, חייבים אנו לשאול עצמנו "To be or not to be" מה היתרונות והחסרונות שבהקמת תאגיד עורכי-דין, הרשום על-פי פקודת החברות, ומה יתרון לו לעורך-הדין שיכניס עצמו תחת כנפי החברה. לשאלה זו פנים רבות. הפן האחד, והוא העיקרי, מתמקד בסוגיית היתרונות והחסרונות בקביעת החבות במס של התאגיד לעומת היחיד והשותפות. הפן האחר, דו בהשלכות ההתאגדות

של Federal Income Taxation of Professional, Sallen Association and Corporations, 49 Minn. L. Rev. 603, 616-61 8(1965)
 וראה גם בספרם של — Federal Income Taxation, B. Bittker & J. Eustice of Corporatton and Shareholders, § 2-2 (3rd ed. 1971)
⁵¹ ראה — United States V. Kintner, 216 F. 2d 418 (9th Cir. 1954): Galt v. United States, 175 F. Supp. 360 (N.D. Texas, 1959). בעקבות הפסד האוצר בהלכת Kintner באו התקנות משנת 1960, שהגבילו את אפשרות הכללת תאגידיים של בעלי מקצועות חופשיים במסגרת הגדרה של "Corporation" ראה — T.D. 6503, (a) 2-7701, Reg. § 301. 1960-2 Cum. Bull. 509, הוראה זו בוטלה על-ידי בתי המשפט. ראה הדיון המפורט במאמרו של Eaton, Professional Corporations and Associations in Prospective, 23 Tax L. Rev. 1, (1967)
⁵² T.I.R. No. 1019 מיום 8.8.69, וראה פרוט ההודעה ב- Tax Management 227 שהובא לעיל בהערה 8.
⁵³ Rev. Rul. 70-101, 1970-1 Cum. Bull. 278 וכן Rev. Rul. 70-455, 1970-2 Cum. Bull. 297
⁵⁴ פסק הדין המנחה הינו — Jerome J. Roubick, 53 T.C. 365 (1969). וראה גם Jack E. Morrison, 54 T.C. 758 (1970).

במישורים אחרים כגון: דיני החברות, הביטוח הלאומי, חוק לשכת עורכי הדין, תקנותיו, וכלליו. עיקר דיונו יופנה להארת סוגיית המס.

3.2 שיעור המס על יחיד לעומת חברה

שיעור המס השולי המירבי החל על היחיד (נשוי, אב לשני ילדים שאשתו לא עובדת)⁵⁵ בשנת המס 1973 הינו 63% בהכנסה העולה על 49,200 ל"י לשנה⁵⁶. לעומת זאת שיעור המס החל על רווחים בלתי מחולקים של חברה הנו 53.5% החל בלירה הראשונה להכנסה⁵⁷. בנוסף על כך, גם על החברה וגם על היחיד מוטל מילווה בטחון שבחובה בשיעור של 7% מההכנסה החייבת. לוחות א' ו-ב' ממחישים לנו את ההבדל בשיעור המס הממוצע על היחיד לעומת המס החל על החברה שאיננה מחלקת רווחיה.

לוחות א' ו-ב' מלמדים כי יתרונה של החברה הוא רק כאשר הכנסתו של הנישום עולה על 126,000 ל"י לשנה, שאז המס הממוצע החל על הכנסה זו עולה על שיעור המס החל על החברה. בהכנסה שאיננה עולה על סכום זה שיעור המס הממוצע החל על היחיד נופל משיעור המס החל על החברה.

3.3 שיעור המס השולי

לוח א' ולוח ב' אינם נותנים את התמונה במלואה, שהרי יש להביא בחשבון לא רק את שיעור המס הממוצע, אלא גם את שיעור המס השולי. לוח ג' ממחיש לנו כי הכנסה חייבת העולה על 20,000 ל"י לשנה מתחייבת כבר בשיעור מס שולי העולה על 53.5%, שהוא שיעור המס החל על רווחיה הבלתי מחולקים של החברה. יוצא כי נישום המצליח למצוא מקלט להכנסתו החייבת העולה על 20,000 ל"י לשנה תחת כנפי החברה, מפחית את חבותו במס הכנסה, בשיעור של 9.5%.

3.4 שיעור המס המשולב

כפי שגראה להלן⁵⁸ קיים קושי רב למצוא מחסה לכל רווחי חברת עורכי-דין, שהינה בדרך כלל, "חברת מעטים", במסגרת התאגיד. הסיכון של פילוג

⁵⁵ כל הפניה במאמרנו זה להכנסת-יחיד הינה ליחיד תושב ישראל, נשוי שאשתו איננה עובדת, ואב לשני ילדים מתחת לגיל 18, ושהכנסתו הינה מעסק או משלח יד.

⁵⁶ חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 18), תשל"ג-1973, (ס"ח 691, תשל"ג, ע' 100). המדובר כאן בהכנסה לפני ניכויים ופטורים. סך כל הניכויים ליחיד במקרה שבפנינו הוא 7,200 ל"י לשנה. (ניכוי כחושב ס' 34 — 3,540 ל"י; ניכוי בעד אשה ס' 37 — 1,260 ל"י; ניכוי בעד 2 ילדים ס' 40 — 2,400 ל"י). הניכוי היציב לפי סעיף 20 לא הובא בחשבון, האיל והכנסתו של הנישום במקרים שבפנינו הינה מעסק או משלח יד ולא הכנסת עבודה.

⁵⁷ סעיפים 126, 127 לפקודת מס הכנסה.

⁵⁸ חוק מילווה בטחון תשל"ג-1973, (ס"ח 690, תשל"ג, ע' 92).

⁵⁹ ראה הדיון בסעיף 5.2 להלן. לדעה כי החברה משמשת מחסה וחסכון במס ראה נ. סייג, סקר חברות 1970, מינהל הכנסות המדינה, פרסום מיוחד מס' 7 (1972). וראה גם דעתו של פרופ' א. ברגלס, "מיסוי חברות — הצעת רפורמה", רבעון לכלכלה מס' 77 ע' 49 (1973).

לוח א' — נטל המס ומלווה בטחון על היחיד לעומת החברה שאיננה

מחלקת רווחים — שנת המס 1973

הכנסה בל"י ¹		יחיד			חברה		
מס הכנסה בל"י	מס הכנסה כאחוזים	7% מלווה בטחון בל"י	מס + מלווה בל"י	סה"כ מס + מלווה ב"י %	מס הכנסה בל"י	מס הכנסה + מלווה בל"י	מס הכנסה + מלווה בטחון בל"י
					53.5%	60.5%	
170	1.7	196	366	3.66	5,350	6,050	10,000
5,250	21.00	1,246	6,496	25.98	13,375	15,125	25,000
19,554	39.11	2,996	22,550	45.10	26,750	30,250	50,000
35,304	47.07	4,746	40,050	53.40	40,125	45,375	75,000
51,054	51.05	6,496	57,550	57.55	53,500	60,500	100,000
66,804	53.44	8,246	75,050	60.04	66,875	75,625	125,000
67,434	53.52	8,316	75,750	60.12	67,410	76,230	126,000
82,554	55.04	9,996	92,550	61.70	80,250	90,750	150,000
145,554	58.22	16,996	162,550	65.02	133,750	151,250	250,000
303,054	60.61	34,496	337,550	67.51	267,500	302,500	500,000

1. הכנסה לפני ניכויים אישיים.
2. תושב ישראל, נשוי שאשתו איננה עובדת + 2 ילדים (ס"ה ניכויים אישיים 7,200 ל"י וזיכוי של 350 ל"י).

לוח ב' — נטל המס ומילווה בטחון באחוזים על היחיד עומת
 החברה שאיננה מחלקת ריווחים

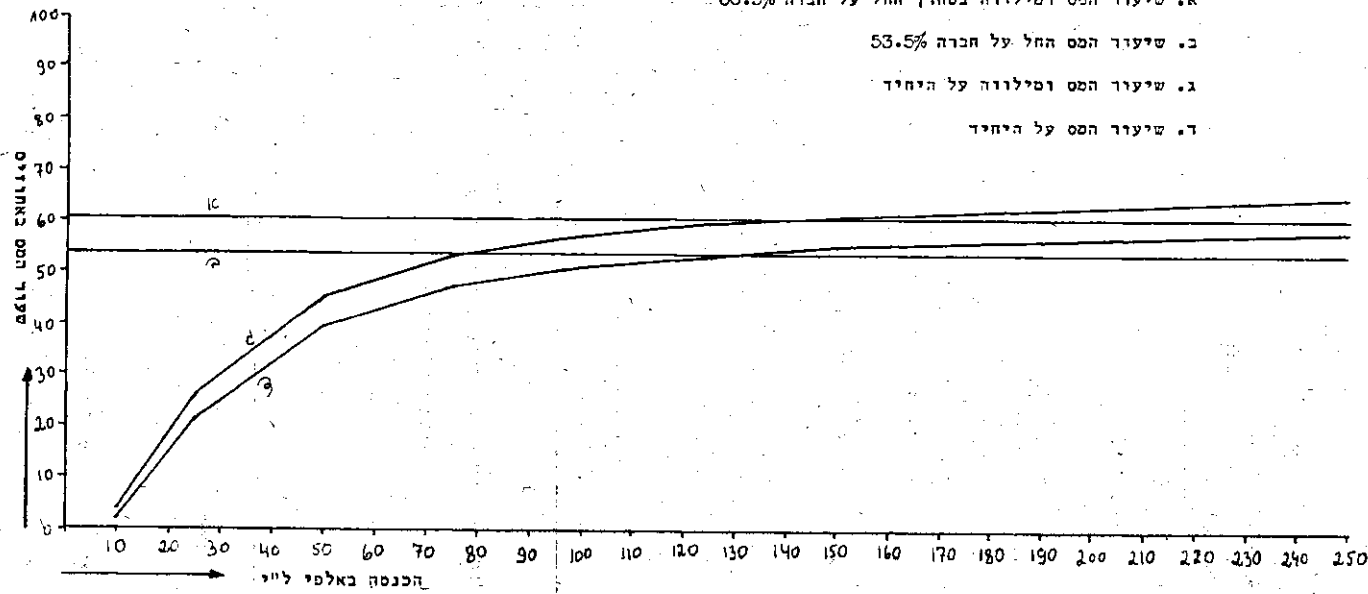
מקרא:

א. שיעור המס ומילווה בטחון החל על חברה 60.5%

ב. שיעור המס החל על חברה 53.5%

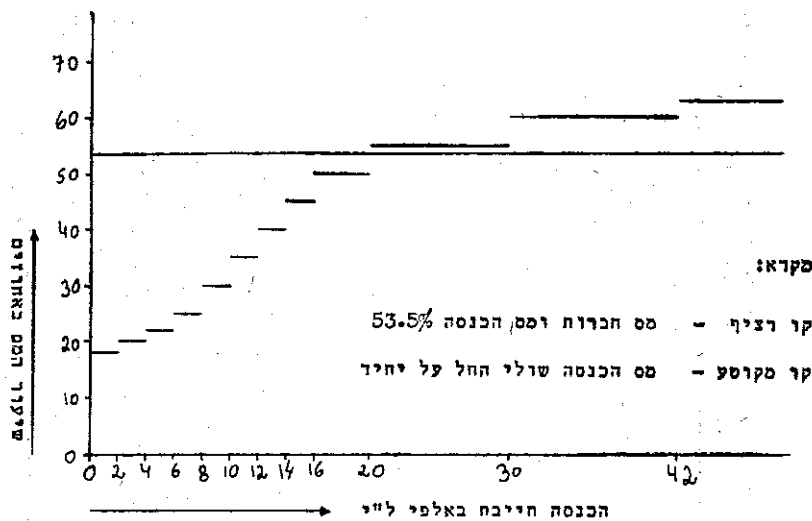
ג. שיעור המס ומילווה על היחיד

ד. שיעור המס על היחיד



רווחים כדיבידנד מביא לחבות במס ובמילווה בשעור כולל של 84.2% לעומת שעור המס ומלווה המירבי של 70% במקרה של יחיד.

לוח ג' – שיעור המס השולי על היחיד בהשוואה לחברה



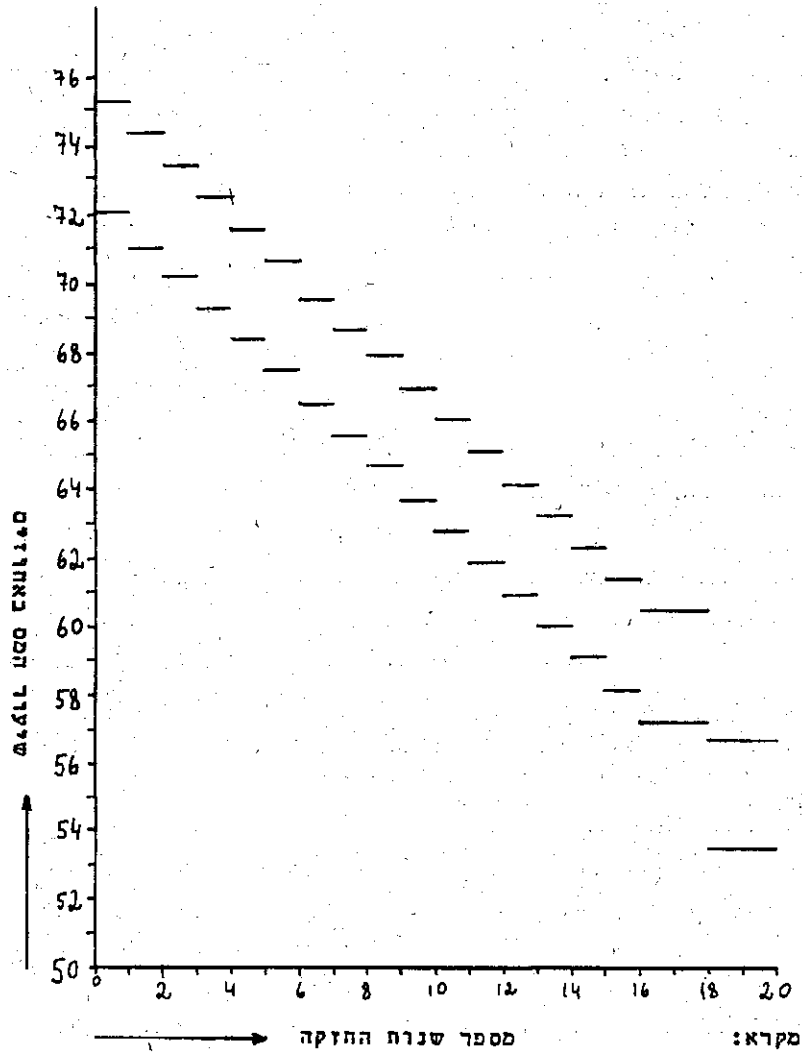
3.5 שעור המס הכולל

אף אם הצליח עורך-הדין למצוא מחסה להכנסתו העולה על 20,000 ל"י לשנה במסגרת החברה עלינו להביא בחשבון כי במקרה של מימוש הרווח שנצטבר על-ידי מכירת מניות החברה, או פירוקה, יחול מס רווחי הון נוסף על המס אשר שולם כבר במישור החברה. לוח ד' מדגים לנו שעור מס זה על הרווחים הבלתי מחולקים שנצטברו בחברה.

⁶⁰ מילווה הבטחון תל במישור החברה וגם במישור היחיד. אם אין לחברה מקורות ממון משלה לתשלום מילווה הבטחון והיא משאירה בחברה כספים לשם תשלום המילווה, יחוייב סכום זה גם במס הכנסה לפי סעיף 127 לפקודה. חשוב המס יהיה כדלקמן:

החלוקת סכום המילווה כדיבידנד ותשלום המילווה ממקורות אחרים	אי חלוקת סכום המילווה כדיבידנד	
		1. הכנסה חייבת 100 ל"י
38	38	2. מס חברות (38%)
7	7	3. מילווה בטחון (7%)
		4. מס הכנסה על הרווח הנשאר בחברה לשם תשלום המילווה (25%)
	2.33	5. מס הכנסה ומילווה בטחון על הדיבידנד
43.4	36.87	בשיעור שולי החל על היחיד (70%)
88.40	84.20	סך הכל מיסים ומילווה

לוח ד' - שיעור המס במישור החברה בשילוב עם מס ריווחי הון



קו מקוטע תחתון - מס בלבד
 קו מקוטע עליון - מס ומילווה בשחון

נמצאנו למדים מלוח ד' כי פרוק החברה או מכירת מניותיה בטרם מלאו 10 שנים ליסודה של החברה יגרור חבות במס משולב - במישור החברה ובמישור היחיד - העולה על המס שהיה משתלם אלמלא התאגד עורך-הדין במסגרת חברה. אם גקת בחשבון גם את מילווה הבטחון תוקדם נקודת האיזון לשבע שנות החזקה של המניות.

3.6 דחיית החבות במס

בטרם נסכם את העקרונות העולים מהדיון בהשוואת שעורי המס עלינו לזכור כי יש להביא בחשבון גם את מרכיב דחיית החבות במס. בהנחה כי חברת עורכי-הדין תצליח להמנע מפלוג רווחים עד לפרוקה או מכירת מניותיה, תוכל החברה לדחות את החבות במס על 9.5% מרווחיה, שהוא סכום ההפרש בין שעור במס השולי המירבי על היחיד 63% לבין שעור המס החל על החברה 53.5%. יחד עם זאת, אין גם להתעלם מכך כי גם הרווח הצפוי מהשקעת סכום ההפרש לכשיגיע לבעל המניות, אם במכירה ואם בפרוק, צפוי לחיוב במס ריווחי הון בהתאם המפורט בלוח ד'.

3.7 השוואת שעור המס – מסקנות

3.7.1 שעור המס הממוצע על הכנסתו של יחיד במצב משפחתי כמפורט לעיל, שאיננה עולה על 126,000 ל"י לשנה, שווה לשעור המס החל על החברה. רק הכנסה העולה על סכום זה תחויב במס העולה על שעור המס שהחברה חייבת בו.

3.7.2 יתרונה של החברה לעומת היחיד בכך שהכנסת החברה העולה על 20,000 ל"י לשנה, ואיננה מחולקת לבעלי המניות, מתחייבת במס שאיננו עולה על 53.5%, ולא בשעור המס השולי החל על היחיד.

3.7.3 במקרה של חלוקת הכנסת החברה כדיבידנד לבעלי המניות תמיד יהיה שעור המס והמילוח החל על החברה ובעל המניות, גבוה יותר משעור המס החל על היחיד. בשעורי מס מירביים יהיה ההפרש 14.2%.

3.7.4 עד לתקופה של עשר שנים יחול מס כולל בשעור גבוה יותר על התארגנות במסגרת החברה כשהרווחים ממומשים בדרך של מכירת המניות או בפרוק. רק לאחר תקופת החזקה של 18 שנה יחנה הנישום ממלוא ההפרש במס שבין החברה ליחיד.

3.7.5 בשיקולי הכדאיות יש להביא בחשבון היתרון שיש לנישום מדחיית החבות במס, על ההפרש בין שעור המס השולי המירבי לשעור המס של החברה.

3.7.6 יוצא שרק במקרה שתחברת עורכי-הדין תצליח לצבור רווחיה, העולים על הסכומים האמורים, מבלי לחלקם ומבלי למכור את מניות החברה או לפרוקה תוך 10 השנים הראשונות ליסודה, תשיג יתרון בשעור המס. יתרון זה כשלעצמו איננו כה משמעותי שיצדיק קבלת עול החברה. לפיכך, עלינו לבחון מעלותיו האחרות של תאגיד עורכי-הדין.

3.8 הפרשות לביטחון סוציאלי

3.8.1 עיקר יתרון ההתאגדות טמון באפשרות להפריש על פי סעיף 17(5) לפקודת מס הכנסה, סכומים מהכנסות החברה, שיוכרו כהוצאה המותרת בניכוי לשם צבירת זכויות סוציאליות. אפשרות ההפרשה קיימת אך ורק כאשר קיים מצב

בו עורך-הדין הנו שכיר בחברת עורכי-דין ולא כאשר הוא שותף בשותפות.⁶¹
סעיף 18 (א) לפקודה קובע⁶² כי:

„מענק פרישה, דמי חופשה, דמי הבראה, דמי חגים, דמי מחלה והוצאות אחרות כיוצא באלה — ניכויים לפי סעיף 17 יותר רק בשנת המס שבה שולמו לזכאי להם או לקופת גמל, כמשמעותה בסעיף 47.”

הסכומים המותרים לניכוי כהפרשה אינם מצומצמים לזכויות הסוציאליות שנמנו בסעיף 18 (א). כך למשל: בהסכם השכר החל על עובדי השרות המשפטי בשרות המדינה נקבע כי המעביד יפריש לקופת גמל 4% מהשכר גם עבור קרן השתלמות, והפרשה זו איננה בגדר הכנסת עורך-הדין.⁶³
3.8.2 אך, דא עקא, שסעיף 32 (9) (א) לפקודה אוסר במפורש ניכוי

כהוצאה: —

„תשלום מענק עקב פרישה או תשלום מענק עקב מוות ששילמה חברה שהיא בשליטתם של לא יותר מחמישה בני אדם, כמשמעותה בסעיף 76, לבעל השליטה בה שיש לו לבדו, במישרין או בעקיפין, לפחות 5% מהון מניותיה”⁶⁴ (להלן — „חבר”), או לאחר במקומו,

⁶¹ סעיף 17 (5) לפקודה חל אך ורק על תשלומי מעביד לקופת גמל. תשלומי נישום שהכנסתו לפי סעיף 2 (1) לפקודה ניתנים לניכוי רק במסגרת המצומצמת של סעיף 47 לפקודה, ולזיכוי בהתאם לסעיף 45א. (2) לפקודה.

⁶² סעיף 18 (א) לפקודה (ס”ח 316, תש”ך, ע’ 89) בא למנוע הוצאות שנבעו מהלכת Southern Railway of Peru v. Owen. [1956] 2 All E.R. 728. והלכת פשמ”ג נגד חברת „נקיד” בע”מ, ע”א 190/58 פס”ד י”ג 1453: ראה גם חברת „נקיד” בע”מ נ’ פשמ”ג, ע”א 157/60—159, פס”ד י”ד 2237 בא המחוקק קבע במפורש כי לא יתורו הפרשות לקרן פנימית בגין ההתחייבויות שנמנו בסעיף 18 (א). הניכוי יותר רק בשנת המס בה שולמו לנישום או הועברו ל„קופת גמל”. משום כך לא הותרו הפיצויים כהוצאה בענין ון-הרמן מפעלי מתכת בע”מ (בפירוק) נגד פקיד השומה, ע”א 521/65 פס”ד כ’ (3) 625.

⁶³ הסדר זה קיים גם לגבי בעלי מקצוע חופשי אחר כגון: מהנדסים, מורים, אקדמאים במדעי הרוח והחברה, ראה קובץ הוראות מקצועיות, בהוצאת אגף מס הכנסה, סעיפים 2 (2) 26, 2 (2) 27, 2 (2) 31 (להלן — „הוראות מקצועיות”). ראה גם צ. וינטרוב ומ. פסטרנק, הסכמים קיבוציים, סעיפים 13.1, 13.2, 13.3, 13.4, 13.5 (תשל”א).

⁶⁴ ההגבלה האמורה בסעיף 32 (9) איננה חלה על חברה המוגבלת בערבות שאין לה הון מניות. אפשרות זו למניעת תחולתו של סעיף 32 (9) תיסתם אם יתקבל התיקון המוצע לסעיף זה בהצעת חוק לתיקון פקודת מס הנסה (מס’ 19), תשל”ג—1973 (ה”ח 1048, תשל”ג, 192, 203). דרך אחרת למניעת תחולת סעיף 32 (9) היא שמספר משרדי עורכי-דין יתאגדו כחברה, בה יהיו לדוגמא 11 בעלי מניות רגילות כשלב כל בעל מניות אין יותר מ-9% מהון המניות. כל משרד ימשיך לפעול כמחלקה נפרדת ובניהול עצמאי. דרך זו איננה מעשית מבחינות רבות, ובעיקר משום הריכוזיות במשרדי עורכי-הדין בישראל. אך בארצות אחרות אנו מוצאים פירמות של עורכי-דין בהן למעלה מ-50 שותפים.

וכן תשלום שישלמה חברה כאמור בשל חבר לקופת גמל כמשמעותה בסעיף 47. (ההדגשות משלנו – י. ג.).

3.8.3 השאלה העולה מקריאת סעיף 32 (9) (א) היא – האם איסור הניכוי חל על הפרשות לקופת גמל לשם תשלום מענק עקב פרישה ומענק עקב מוות בלבד, או, שמא, חל איסור הניכוי על כל ההפרשות של „חברות מעטים” לקופת גמל. סעיף 32 (9) (א) הוסף לפקודה בשנת תש”ך⁶⁵ במטרה למנוע ניכויי פצויי פרישה ב„חברות מעטים”⁶⁶ שנתאפשר על פי ההלכה שנפסקה בפרשת ו.ס.מ. בע”מ נגד פשמי”ג⁶⁷. בשנת תשכ”ח תוקן הסעיף⁶⁸ ונוספה בו ההוראה כי גם הפרשות למטרות אלו לקופת גמל לא יוכרו כהוצאה.⁶⁹

3.8.4 לדעתנו, גם לאחר התיקון משנת תשכ”ח אין סעיף 32 (9) מונע ניכוי הפרשות לקופת גמל, שאינן באות לשם תשלום בעתיד של „מענק עקב פרישה” או „מענק עקב מוות”. מהרישא לסעיף זה משתמע ברורות כי כל כולו בא למנוע אך ורק ניכוי הפרשות למענקים עקב פרישה או עקב מוות. אין הסעיף דן בהפרשות לקופת גמל לשם תשלום קיצבה, דהיינו תשלומים תקופתיים⁷⁰. כמו כן, אין הסעיף דן בכל ההפרשות האחרות שנמנו בסעיף 18 (א), לשם תשלום דמי חופשה, דמי מחלה, דמי חגים, דמי הבראה וכיוצא באלה⁷¹. לדעתנו זו סימוכין גם בדברי ההסבר להצעת התקון משנת תשכ”ח, המסבירים כי התיקון המוצע בא למנוע תשלום פיצויים באמצעות קופת גמל על-ידי הפרשה לפיצויים⁷².

⁶⁵ חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס’ 2) תש”ך–1960, (ס”ח 316, תש”ך, ע’ 89).

⁶⁶ ראה דברי ההסבר להצעת החוק (ה”ח 420, תש”ך, ע’ 68, 80), מוצע לא להחיר לחברה שהיא בשליטתם של לא יותר מחמישה בני-אדם, את ניכויים של סכומים ששולמו על ידה לאחד מחבריה, כפיצוי פרישה, מאחר ויש לראות תשלומים אלה כהשבת הונג של החבר הפורש ולא כפיצויי פיטורין.”

⁶⁷ ע”א 354/57, פס”ד י”ג 104.

⁶⁸ חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס’ 13), תשכ”ח–1968, (ס”ח 534, תשכ”ח, ע’ 171).

⁶⁹ אך גם על פי התיקון עדיין מותר בניכוי ל„בעל השליטה” ב„חברת מעטים” מענק מחמת מוות שאיננו עולה על 2,250 ל”י לכל שנת עבודה וכן הפרשות לקופת גמל לשם הבטחת תשלום זה. ראה הוראות מקצועיות סעיף 32(9)1. מאידך גיסא, תשלום מענק עקב פרישה או מענק מחמת מוות לא יחשב כהכנסה בידי המקבל בתנאים האמורים בסעיף 9 (א7) לפקודה.

⁷⁰ תקנות מס הכנסה (כללים לאישור וניהול קופת גמל), תשכ”ד–1964, מבהינות ברור בין הפרשות ל„פיצויים” שהם „סכום הון המשתלם על-ידי מעביד לעובד או לשאיריו אחריו, כמענק עקב פרישה או מוות” לבין הפרשות לתשלום „קיצבה” שהיא „תשלומים תקופתיים המשתלמים על-ידי קופת גמל בהתאם לתקנותיה, לעובד לאחר פרישה מוחלטת או פרישה חלקית מעבודתו מחמת גיל, נכות או מחלה, או לשאיריו לאחר מותו”. (סעיף 1 לתקנות). וראה גם ההבחנה בסעיף 19 לתקנות.

⁷¹ סעיף 18 (א) לפקודה מבחין במפורש בין מענק פרישה לתשלומים אחרים וראה גם סעיף 1 לתקנות, שם, בהגדרת „קופת גמל למטרה אחרת”.

⁷² הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס’ 13), תשכ”ח–1968, (ה”ח 769, תשכ”ח, ע’ 176), „כמו כן אין הסעיף מונע תשלום פיצויים למי שחדל זה מקרוב להיות בעל

לדעתנו — אין הסעיף בא למנוע הפרשות לקופת גמל לשם קיצבה או מטרות אחרות.

3.8.5 סך כל הפרשות המעביד המותרות על פי סעיף 17 (5) מגיע עד כ-30% מהשכר⁷³ וזאת ללא כל הגבלה לגובה השכר שממנו יותר הניכוי⁷⁴.
3.8.6 אם פירושו לסעיף 32(9) נכון, טמון יתרון רב בהתאגדות עורכי-דין שאיננו ניתן להשגה כאשר עורכי-הדין פועלים כשותפות⁷⁵. האפשרות לניכוי הפרשות לקופת גמל ודחיית החבות במס לתקופה בה יפתחו הכנסותיו של עורך-הדין מקנה לא רק בטחון סוציאלי במקרה של פטירה או יציאה לפנסיה⁷⁶, אלא

השליטה בחברה ואינו מונע אף תשלום פיצויים כאמור באמצעות קופת גמל. מוצע, איפוא, לתקן ליקויים אלה ולקבוע... כי הפרשות לקופת גמל לפיצויים דינם כדיון פיצויים ישירים" (ע' 186) (ההדגשות משלנו — י. ג.). גם בדיון בכנסת דובר רק על הפרשות לקופת גמל לפיצויים, ראה דברי סגן שר האוצר, בקריאה ראשונה, דברי הכנסת, כרך 51, ע' 1799, "פיצויים המשתלמים על-ידי חברת מעטים לאחד מחבריה או לקרוב משפחה שלו, בנסיבות מיוחדות, לא יותרו כתוצאה לחברה". (ההדגשות משלנו — י. ג.) וכן בדברי יו"ר ועדת הכספים, בקריאה שניה, דברי הכנסת, כרך 52, ע' 2994. אך ראה חברת "עתיר" בע"מ נגד פקיד השומה, עמ"ה 483/72 (ת"א) פד"א ו' 75, בו נפסק שאין להתיר בחברת מעטים ניכוי הפרשות לקרן ביטוח פועלי בנין בנין, בעל השליטה". הרקע לסעיף 32 (9) לא נדון בפסק הדין.

⁷³ ראה סעיף 19 לתקנות שהובאו לעיל בהערה 70. בנוסף ל-13.3% הפרשות המעביד לקיצבה נהוג להפריש 2.5% לדמי מחלה, 4% עד 8½% למשכורת בעד חופשה שנתית, בין 1.5% ל-3% לדמי הבראה, 4% — לקרן השתלמות. ראה גם מדריך לקופות גמל, משרד האוצר, רשות החסכון, (תשל"ב).

⁷⁴ הצעת התיקון האחרונה הנמצאת עתה בדיון בוועדת הכספים באה למנוע הפרשות ללא הגבלת גובה השכר. ראה סעיף 1 להצעה שאושרה לעיל בהערה 64.

⁷⁵ במקרים מסויימים עדיף מצב העצמאי על מצבו של השכיר כאשר הם מקבלים תשלומים עבור הפרת הסכם עבודה ואיבוד מקור ההכנסה. השווה שמיין נגד פקיד השומה, ע"א 463/71, פס"ד כ"ז (1) 183 עם הפין נגד פקיד השומה, ע"א 506/71, פס"ד כ"ז (1) 12. דעה מעניינת בכיוון זה הובעה על-ידי ד. כהנא, קופת גמל לפיצויים — שכירים ועצמאיים, רבעון לעניני מיסים, כרך ו' ע' 349 (1971). המחבר מרכז את ההבדלים בין שכיר ועצמאי לענין פיצויים ומצביע בעיקר על כך שלעצמאי אפשרות לקבל ריווח הון בעת מכירת מוניטין לאחר 18 שנה וריווח זה איננו מוגבל בסכום של 2,250 ל"י לשנה הקבוע בסעיף 9 (א) לפקודה. השוואה זו איננה מביאה בחשבון שתקופת החזקה של המוניטין מופחתת למחציתה על פי ההלכה שנפסקה בענין באומל נ' פקיד השומה חיפה, עמ"ה 3/72 (חי'), פד"א ה' 212, ראה הדיון להלן בסעיף 3.12.1.

⁷⁶ יתרון זה קיבל משמעות רבה לאחר התיקון מתשל"ג לפקודת מס הכנסה שהוסיף את סעיף 9א' לפקודה, לפיו ניתן פטור של 25% לקיצבה המשתלמת מאת מעביד או קופת גמל בגבול קיצבה חודשית של 2,100 ל"י. יושם לב כי הפטור במקרה של קיצבה ממעביד ללא הסכם קיבוצי מוגבל ל-21 ל"י לתודש לכל שנת עבודה. (ס"ח 691, תשל"ג, ע' 100).

מאפשרת בנוסף על כך חסכון ניכר בחבות במס הכנסה. יתירה מזו: גם אם סעיף 32 (9) יתפרש בנגוד לדעתנו — דהיינו כי גם הפרשות שאינן לשם הבטחת מענק עקב פרישה או עקב מוות, אסורות בניכוי — נמצא בכל זאת שמותר החברה על היחיד. שהרי סעיף 32 (9) (ב) מתיר בניכוי תשלום מענק מחמת מוות בתנאי שלא יעלה על — 2,250 ל"י לכל שנת עבודה וכן מותרות בניכוי הפרשות לקופות גמל לשם צבירת כספים לתשלום מענק מחמת מוות, בגבולות האמורים.⁷⁷ תשלום זה או הפרשה זו איננה מותרת לעורך-דין הפועל במסגרת שותפות.⁷⁸

3.9 ביטוח חיים

בהתאם להלכה שנפסקה בפרשת פשמי"ג נגד אוקבה בע"מ⁷⁹ מותר בניכוי תשלום פרמיה לביטוח חיינו של איש מפתח בחברה שמותו יפגע קשה בעסק החברה או במוניטין שלה.⁸⁰ אין ספק כי עורך-דין הנו הנכס העיקרי של חברת עורכי-דין ומותו יפגע במוניטין החברה. הוצאה זו מותרת בניכוי מלא, כאשר המדובר בחברה, בעוד שכאשר מדובר בשותפות המבטחת חיי כל אחד מהשותפים יותר לכל אחד מהשותפים ניכוי הפרמיה לביטוח חיי השותף האחר, אך לא אותו חלק מהפרמיה ששולם לביטוח חיינו הוא.⁸¹

שאלה קשה שעדיין לא מצאה פתרון בפסיקה היא מה דין תקבולי החברה בעת תשלום ביטוח החיים במות המבוטח. האם תקבול זה מהווה הכנסה בהתאם לסעיף 3 (א) לפקודה הקובע כי סכום שנתקבל על פי ביטוח מפני הפסד רווחים דינו כדין הכנסה רגילה. או שמא, יחול הפטור האמור בסעיף 9 (7) לפקודה הפוטר ממס, כל סכום הון שנתקבל כפיצויים כוללים על מוות או חבלה. ואף אם תאמר שסעיף 9 (7) איננו חל במקרה של פוליסת ביטוח, הרי שניתן לטעון כי הפיצוי בא בשל הפגיעה במוניטין החברה עם מותו של

⁷⁷ ראה הערה 69 לעיל.

⁷⁸ סוגיית מענק הפרישה זכתה לאחרונה לניתוח מקיף במאמרם של ד"ר א. יורן וד"ר ג. קריב, תוצאות המס של תשלומי פרישה, עיוני משפט, כרך ג' ע' 190, (1973).

⁷⁹ ע"א 177/69 פס"ד כ"ג (2) 437, ראה גם רשימתנו, ניכוי פרמיה לביטוח חיים של בעל השליטה בחברה, רואה החשבון, כרך כ' ע' 96 (1969), וכן, ניכוי פרמיה לביטוח חיים של מנהלי חברה, רואה החשבון כרך י"ט ע' 57 (1968) וגם, צמצום האפשרות לניכוי פרמיה לביטוח חיים של מנהלי חברה, רואה החשבון כרך כ' ע' 605, (1970).

⁸⁰ בהצעות חוק לתיקון פקודת-מס הכנסה (מס' 16) תשל"א—1971, (ה"ה 934, תשל"א, ע' 186) הובאה הצעה להוסיף סעיף 32 (10) לפקודה שיאסור ניכוי פרמיה לביטוח חיים ששילמה שותפות או מעביד. הצעה זו לא נתקבלה על-ידי הכנסת. בהצעת תיקון מס' 19 לפקודה, שהובאה לעיל בהערה 64, מוצע שוב לקבוע כי פרמיות לביטוח חיים ששילם אדם לביטוח חיים של אדם אחר לא יוכרו כהוצאה. (סעיף 10 להצעה, המוסיף סעיף 32 (10) לפקודה).

⁸¹ שטמנר נ' פקיד השומה חיפה, ע"א 477/71, פד"י כ"ו (2) 513.

עורך-הדין שהיה הנכס העיקרי בחברה. פיצוי זה הנו פיצוי הוני ולא הכנסה רגילה.⁸²

שאלה נוספת שאיננה ניתנת לפתרון קל היא האם פיצוי הוני זה חייב במס ריווחי הון. שהרי המס מוטל רק על „מכירת“ „נכס“ הון,⁸³ ולא על תשלום בגין מותו של המבוטח. ואף אם תרצה לומר שבפנינו „מכירת“ נכס הון, מה תהיה „תקופת ההחזקה“ של נכס זה?⁸⁴ ברשימה זו לא ננסה להשיב על קושיות אלו ונשאירן בתיקו.⁸⁵

3.10 מס עזבון

יתרונותיה של חברת עורכי-הדין בהשוואה לשותפות עורכי-דין בכל הקשור לחבות במס עזבון בולטים ביותר.

3.10.1 פיצויי פיטורין, דהיינו מענק מחמת מוות, המשתלם לשאריו של עורך-דין שהיה שכיר בחברה שבשליטתו, פטורים ממס עזבון.⁸⁶ החוק איננו מגביל את גובה המשכורת המשמשת בסיס לחשוב הפיצויים הפטורים.⁸⁷

3.10.2 הזכות לקבלת קיצבה מהכספים שהפרישה חברת עורכי-הדין לקופת גמל איננה נכללת בגדר נכסי העזבון.⁸⁸

3.10.3 כן לא נכללים בגדר נכסי העזבון סכום ביטוח החיים שהמעביד, דהיינו חברת עורכי-הדין, ביטחה את חיי עורך-הדין שנפטר, או כל תשלום אחר

⁸² ראה הצעת תיקון מס' 16 לפקודה, שהובאה בהערה 80 לעיל, לפיו יקבע במפורש בפקודה כי סכום ביטוח חיים שנעשה לטובת שותפות או מעביד כשהוצאה לא הוכרה לצרכי מס, יהוייב במס ריווחי הון בלבד (סעיף 11 להצעה לפיו יתווסף סעיף 89 (ג) לפקודה).

⁸³ ראה ההגדרה בסעיף 88 לפקודה. רק בדוחק ניתן לראות בקבלת סכום ביטוח החיים „ויתור“ על נכס או ארוץ אחר „שבעקבותיו יצא נכס מרשותו של אדם“. השווה עם הלכת אברך נגד פקיד השומה, עמ"ה 197/71 (ת"א) פד"א ה' 53, בע' 55. ראה גם מאמרם של ד"ר א. ירון וד"ר ג. קריב שהובא לעיל בהערה 78.

⁸⁴ גדר הספקות הוא האם יש לראות בתאריך רכישה הפוליסה תחילת מרוץ, תקופת החזקה לשם חישוב המס על פי סעיף 91 לפקודה. או, שמא יום הפטירה הנו יום יצירת הזכות ולפיכך אין כל הפחתה של מס ריווחי הון. השווה עם הלכת אברך, שהובאה לעיל בהערה 83. ראה גם במאמרם של ד"ר א. רפאל וד. אפרתי, מיסוי ריווחי הון בישראל, הפרקליט, כרך כ"ז ע' 532 (1971) וכרך כ"ח 88, 203, בעמ' 204, (1972).

⁸⁵ ראה גם ב. נהיר, מס ריווחי הון היקפו ותחולתו, רבעון לענייני מיסים, כרך ד', ע' 249 (1969); על בעיות במס ריווחי הון, שם, כרך ה' ע' 27 (1970); מס ריווחי הון הלכה למעשה, שם, כרך ו' ע' 14, (1971).

⁸⁶ סעיף 5 (ג) לחוק פיצויי פיטורין, תשכ"ג-1963, (ס"ח 404, תשכ"ג, ע' 136; ס"ח 433, תשכ"ד, ע' 167; ס"ח 461, תשכ"ה, ע' 215).

⁸⁷ מה שאין כן לענין החבות במס הכנסה, סעיף 9 (א7) לפקודה לענין ההכנסה, וסעיף 32 (9) לענין ההוצאה. ראה הדיון לעיל בסעיף 3.8.

⁸⁸ סעיף 3 (א) (4) לחוק מס עזבון הש"ט-1949, כפי שתוקן בס"ח 434, תשכ"ד ע' 179.

המשחלם לשאריו על פי חוזה עבודה במקרה של פטירה.⁸⁰ בדרך זאת ניתן להעביר ליורשיו של עורך-דין שנפטר את הסכומים המגיעים לו תמורת זכויותיו בחברה. עינינו הרואות: באמצעות תאגיד עורכי-הדין ניתן לא רק לצבור קרן שתבטיח לעורך-הדין זכויות לבטחון סוציאלי תוך דחיית החבות במס הכנסה, אלא אף למנוע חיוב במס עובון על הסכומים שיגיעו ליורשיו.⁸⁰

3.11 הטבות אחרות במס

בנוסף ליתרונות המס שמנינו לעיל, קיימת רשימה ארוכה של הטבות במס שניתן להנות מהן אך ורק אם עורך-הדין מצליח לקבל רווחיו כ"הכנסת עבודה" לפי סעיף 2 (2) לפקודה בהיותו שכיר בתאגיד עורכי-דין, ולא כהכנסה "מעסק או משלח יד" לפי סעיף 2 (1) לפקודה, כאשר הוא שותף בפירמה שאיננה רשומה כחברה אלא כשותפות. הטבות אלה מיעוטן יציר כפיו של המחוקק, ורובן ככולן הושגו במשך השנים בהטבות שאינן מעוגנות בחוק, אך רישומן ניכר והן מוכרות ומקובלות. להלן רשימה חלקית של ההטבות הגיתנות כאשר עורך-הדין פועל במסגרת של חברה.

3.11.1 דמי הבראה — בשנת המס 1972 הגיע הסכום הפטור ל-300.

ל"י לשנה;⁸¹

3.11.2 ספרות מקצועית — בשנת המס 1972 הגיע הסכום המירבי הפטור

ל-335 ל"י.⁸² ובנוסף על כך היתה בעבר פטורה ממס תוספת השווה לכפל

סכום זה;⁸³

3.11.3 ביטוח לאומי — המעביד היה רשאי לשלם 3.8% החל על העובד

⁸⁰ התשלום על פי חוזה העבודה איננו מוגבל, רק במקרה ודמי הפרמיה שולמו מכספי הנפטר קיימת הגבלה, שם, בסעיף 3 (א) (4) סיפא, ומכיון שבחברה עורכי-דין המעביד הוא המשלם, אין ההגבלה חלה. מה שאין כן כאשר המדובר בשותפות עורכי-דין שאז עלולה ההגבלה לחול.

⁸⁰ בתקנות החברה ניתן לקבוע כי מניות עורך-דין שנפטר יהפכו למניות נדחות. יורשיו של עורך-הדין לא יקבלו כל סכום תמורת המניות הנדחות, כך שהמניות לא יכללו בגדר נכסי העזבון. היורשים יקבלו את סכום ביטוח החיים הפטור ממס עזבון, או תשלומים אחרים מקופת פנסיה, או תשלום על פי הסכם העבודה, נושא זה של ביטוח חיים בפירמה של עורכי-דין והשלכותיו ראוי לדיון בפני עצמו.

⁸¹ סעיף 9 ה.מ.ש.1/ להוראות המקצועיות. ראה גם, שם, בסעיפים 2(2)10 ו-18(א)1/ להוראות המקצועיות.

⁸² סעיף 2 לתקנות מס הכנסה (פטור ממס לגבי תשלום לרכישת ספרות מקצועית), תשל"ב-1972 (ק"ת 2905, תשל"ב, ע' 1778) ראה גם סעיף 9 ה.מ.ש.2/ להוראות המקצועיות, והשווה עם סעיף 4/17 להוראות המקצועיות. לדעתנו, ההגבלה בסעיף זה איננה חלה על הוצאות עורך-דין לספרות משפטית שתקופת השימוש בה קצרה.

⁸³ סעיף 3 לתקנות המאזכרות לעיל בהערה 92.

ותשלום זה לא נחשב כהכנסת העובד⁹⁴. מאידך גיסא, תשלומי דמי הביטוח הלאומי של יחיד שאיננו שכיר משתלמים מההכנסה הפנויה לאחר תשלום המס⁹⁵.

3.11.4 מס מקביל — תשלום מס מקביל בשיעור של 2.7% מהוזה הוצאה בידי החברה⁹⁶ בעוד שעורך־הדין שאיננו „שכיר“ משלם את המס המקביל מהכנסתו הפנויה.

3.11.5 מתנות — מעביד ראשי לנכות כהוצאה מתנות שנתן לעובדיו בסכום שלא יעלה על —125 ל"י לשנה⁹⁷. הטבה זו איננה שמורה לעורך־דין הפועל במסגרת שותפות-משום שאין אדם יכול ליתן מתנה לעצמו.

3.11.6 ניכוי יציב — עורך־דין המקבל הכנסתו כמשכורת מתאגיד עורך־דין, זכאי לניכוי יציב בשיעור של —600 ל"י לשנה⁹⁸. זאת בנוסף לכל ההוצאות שהתאגיד עמד בהן במישרין המנוכות מההכנסה החייבת במס.

3.11.7 הפרש שיעורי המס בהתאמות — חסכון בהפרש המס בין השיעור החל על החברה והשיעור השולי המירבי החל על היחיד במקרה של הוצאות בלתי מוכרות והתאמות אחרות בהכנסה החייבת. כך למשל: אי-הכרה ב-33.3% מהוצאות הרכב או תשלום אש"ל וכיבוד מעל לגורמה שנקבעה בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), תשל"ב—1972, יתחייב בחברה בשיעור מס של 53.5% בעוד שעורך־דין הפועל במסגרת שותפות יחוייב על ההוצאות הבלתי מוכרות במס בשיעור של 63%. בהתאם לנהוג ולמקובל אין נוהגים לייחס את ההוצאה הבלתי מוכרת כהכנסת העובד⁹⁹, ומכאן החסכון במס על התאמת אלו בשיעור של 9.5%.

3.11.8 הוצאות המשולמות ישירות לעובדים — המצילות מוכיחה כי פקידי השומה נוהגים ברוחב לב בכל הנוגע להוצאות שהמעביד משלם ישירות

⁹⁴ סעיף 161 (ג) לחוק הביטוח הלאומי (נוסח משולב), תשכ"ח—1968. ראה גם סעיף 9/ה.מ.ש.6/ להוראות המקצועיות. החל ב-1.1.74 יהיה המעביד חייב לנכות מהעובד שיעור זה של דמי הביטוח הלאומי וכתוצאה מכך אם ישלם מעביד סכום זה במקום העובד, יחשב הסכום כהכנסת העובד. ראה סעיף 72 לחוק הביטוח הלאומי (תיקון מס' 10), תשל"ג—1973 (ס"ח 695, תשל"ג, ע' 135) המתקן את סעיף 161 (ג) לחוק הביטוח הלאומי (נוסח משולב), תשכ"ח—1968.

⁹⁵ ראה הדיון להלן בסעיף 5.3.1.5.

⁹⁶ אך ראה הדיון להלן בסעיף 5.3.1.3.

⁹⁷ ראה סעיף 21/(2) להוראות המקצועיות. לדעת נציבות מס הכנסה סעיף 2 (5) לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), תשל"ב—1972 (ק"ת 2865, תשל"ב, ע' 1337) חל רק במקרה של מתנה לאדם שאין בינו לבין הנותן יחסי עובד ומעביד. ראה סעיף 46 להוראות ביצוע 73/16 מיום כ"ז באדר א' תשל"ג (1.3.73) (להלן „הוראות ביצוע 73/16“).

⁹⁸ סעיף 20 לפקודת מס הכנסה.

⁹⁹ ראה סעיף 5/(1)2 להוראות המקצועיות. אך השווה עם סעיפים 38, 39, להוראות ביצוע 73/16.

לעובדים כגון: שכר לימוד לחינוך תיכון וגבוה לילדי העובדים; ¹⁰⁰ דמי ייצוג, מענק לרכישת "בגדי עבודה" השתתפות בהחזקת טלפון בדירת העובד, "הלוואות עומדות", ביטוח חיים קולקטיבי וכיוצא באלה. מבחינת ההגדרה המשפטית של המונח "הכנסה חייבת" לא היה צריך להיות דין החברה שונה מדין השותפות. אלא שהמציאות עושה את שלה ויוצרת מצב בו עדיף דין עורכי-הדין המקבל הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) ולא הכנסה ממשלה יד לפי סעיף 2(1). קשה לאמוד משמעותה הכספית של הטבה זו, אך אין להתעלם מיסוד זה בעת השיקולים לבחינת כדאיות ייסוד תאגיד עורכי-דין.

3.11.9 שיעורי המס המופחת של 27.5% על שעות נוספות לא מתאפשר לעורכי-דין הפועלים כתאגיד עורכי-דין שיהיה בדרך כלל, "חברת מעטים", אלא אם כן המדובר בעורך-דין שאיננו "בעל השליטה" בחברה ¹⁰¹. נראה שגם האפשרות לגיזול שיעור המס של 20% החל על פרמיות לא תתאפשר לעורכי-דין ¹⁰².

3.12 שינויים בפירמה ומכירת מוניטין

ניהול הפעילות של עריכת דין באמצעות חברה יתרון רב לו בעת ביצוע שינויים בהרכב הפירמה, צרוף עורכי-דין ומכירת מוניטין. יתרון התאגיד לעומת השותפות כפול.

3.12.1 ראשית, במקרה של מכירת מוניטין בשותפות גהגו פקידי השומה ונוהג זה קיבל לאחרונה אישורו בפסק-דין של בית-המשפט המחוזי בחיפה ¹⁰³, כי "תקופת החזקה" של המוניטין לצרכי חישוב שיעור מס ריווח ההון, על פי סעיף 91(ב) לפקודה, הינה מחצית מספר שנות קיומה של הפירמה. ניתן למנוע את הפחתת תקופת החזקה למחצית השנים על-ידי מכירת מניות במקום מכירת מוניטין. אין ספק כי "תקופת החזקה" של המניות בחברת עורכי-הדין תחילתה ביום רכישת המניות.

3.12.2 שנית, צרוף עורכי-דין לפירמה ניתן להתבצע לא רק בדרך של מכירת מניות שעורכי-הדין הותיק מחזיק בחברה וחייב במס רווח הון בהתאם

¹⁰⁰ זאת על אף ההלכה בענין עיריית כתיים נגד פקיד השומה, ע"א 343/68, פס"ד כ"ג (1) 186 וד"נ 5/69 פס"ד כ"ד (2) 37. ראה גם רשימתנו, "על הנאות והנחות", רואה החשבון, כרך י"ט ע' 281 (1969).

¹⁰¹ ראה סעיף 123(ב) כפי שתוקן בס"ח 691, תשל"ג ע' 100. עורכי-הדין השכירים בחברה שאינם "בעלי שליטה" יוכלו לקבל אישור מהועדה לשעות נוספות. הוא הדין בעורכי-דין שכירים בשותפות.

¹⁰² בעקבות הסכמי השכר שנחתמו לאחרונה נוטים שלטונות המס לאשר, "שעות נוספות" בשיעור-מס מופחת על פי סעיף 123 לפקודה, גם לעובדי משרדים של בעלי מקצועות חופשיים. מאידך גיסא, עדיין לא הורחבה התחולה של המס המופחת על פי סעיף 122 לפקודה גם על בעלי מקצועות חופשיים.

¹⁰³ באומל נגד פקיד השומה, עמ"ה 3/72 (חי'), פד"א ה' 212. הלכה זו דנה אך ורק במקרה והנישום לא רכש מוניטין תמורת סכום כסף. לדעתנו, במקרה של רכישת מוניטין יחל מרוץ, תקופת החזקה" ביום הרכישה.

לתקופת החוקה, אלא גם על-ידי הקצאת מגיות בחברה. לדעתנו, הקצאת מגיות בחברת עורכי-דין¹⁰⁴ ואפילו בפרמיה, איננה בגדר „מכירה“ של נכס הון¹⁰⁵. לפיכך, צרוף עורכי-דין לפירמה לא יגרור אחריו חבות במס ריווחי הון בשלב זה. רק עם מימוש הריווח יחול החיוב במס ריווחי הון.

3.12.3 לאפשרות צרוף עורכי-דין לפירמה הרשומה כחברה על-ידי הקצאת מגיות יש להוסיף את היתרון כי ניתן לשמור על זכויותיו של עורכי-הדין הותיק בפירמה על-ידי הקצאת מגיות הטבה והיוון הרווחים שנצטברו בטרם יצורף עורכי-הדין הנוסף. הקצאת מגיות הטבה איננה פעולה הכרוכה בחיוב במס ואף „תקופת החוקה“ המקורית נשמרת לו לבעל המגיות¹⁰⁶. דרך זו איננה פתוחה בפני עורכי-הדין המנהל את משרדו כשותפות ולא כחברה.

3.12.4 יתרון החברה בעת ביצוע שינויים בפירמה לא רק בכך שנמנע הסיכון של חציית „תקופת החוקה“ לשניים, אלא גם בעצם חשוב ריווח ההון ושיעור המס בעת הצטרפות עורכי-הדין הנוסף. ראשית, ריווח ההון, במקרה של חברה, לא יחושב לגבי כל נכס מנכסי הפירמה בנפרד. כך למשל: פירמה הקיימת 18 שנה שרכשה ציוד שלש שנים לפני הצטרפות עורכי-הדין, וציוד זה עלה ערכו, במקרה של מכירת מגיות לא יחוייב המוכר במס ריווחי הון, שהרי הוא מוכר מגיות שתקופת החזקתן מעל ל-18 שנה. מה שאין כן בעת מכירת חלקו של עורכי-דין בשותפות. קיימת דעה כי ריווח ההון יחושב לגבי כל נכס ונכס מנכסי השותפות בנפרד¹⁰⁷. במקרה זה יחוייב עורכי-הדין במס ריווחי הון על עליית ערך הציוד¹⁰⁸. שנית, לא רק שעורכי-הדין יחוייב במס על ריווחי

¹⁰⁴ חברת עורכי-דין לא תכנס בגדר ההגדרה של „איגוד מקרקעין“ בס' 1 לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, אף אם יהיו לה נכסי מקרקעין. לחברה כזו יהיו נכסים אחרים שיוציאו אותה מהגדרה זו.

¹⁰⁵ השווה הגדרת „מכירה“ בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה עם ההגדרה בסעיף 1 לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, וראה ליברמן נגד מנדל מס שבח מקרקעין, ע"א 142/54, פס"ד ט' 1893.

¹⁰⁶ סעיף 94 לפקודת מס הכנסה. השווה עם „כנפי“ חברה להשקעות בע"מ נגד פשמיג, עמ"ה 935/70 (ת"א), פד"א ו' 8.

¹⁰⁷ ראה שטרנזיס נגד פקיד השומה, עמ"ה 1367/70, (ת"א), פד"א ג' 327. אך ראה: — Swiren v. Comm'r, 183 F. 2d 656 (7th Cir. 1950).

United States v. Donoho, 275 F. 2d 489 (8th Cir. 1960).
השווה עם: Williams v. MoGowan, 152 F. 2d 570 (2nd Cir., 1945).

ראה גם רשימתנו „שיטת הישוב ריווח הון במכירת זכויותיו של שותף בשותפות“, רואה החשבון כרך כ"א, ע' 195 (1971). והשווה עם המצב בקנדה: — M.N.R. v. Strauss, 60 DTC 1960 (Ex.Ct).

וכן — 2 Canadian Income Tax § 75.2

¹⁰⁸ המוכר ירצה לייחס סכום גדול ככל אפשר לנכסים שאינם ברי-פחת ולמוניטין בעוד שהקונה ישאף לייחס סכום גדול ככל האפשר לנכסים ברי-פחת על מנת לזכות בניכויי פחת.

ההון על כל נכס ונכס בנפרד, אלא גם ששיעור המס יהיה ללא כל הפחתה בגין תקופת החזקה על מכירת ציוד שנקבע לו פחת בתקנות¹⁰⁹.

3.13 פעילות מקצועית בחו"ל

סעיף 5(1) לפקודה קובע כי יראו כהכנסה מופקת בישראל, ריווח או השתכרות שהפיק אדם מעסק שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל, או ממשלח יד¹¹⁰ שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל. לפיכך, עורך-הדין המנהל את משרדו בישראל כיחיד או כשותפות, יש לו בישראל הכנסה לפי ס' 2(1) „ממשלח יד“. אם עורך-הדין ייתן ייעוץ משפטי בחוץ-לארץ ויקבל שכר טירחה¹¹¹ מלקוחו בעת שהותו מחוץ לישראל, יחוייב במס מלא על הכנסה זו, משום שיראו את ההכנסה כשייכת ל„משלח יד“ בישראל¹¹². ייתכן כי סעיף 5(1) לא יחול כאשר עורך-הדין איננו מנהל „משלח יד“ בישראל אלא הוא שכיר בתאגיד עורכי-דין¹¹³. במקרה זה הכנסתו בישראל לפי סעיף 2(1) איננה מ„משלח יד“ אלא „הכנסת עבודה“ לפי סעיף 2(2) וסעיף 5(1) איננו חל על הכנסות מעבודה. ואם תאמר כי במקרה של תאגיד עורכי-דין יש לראות את הכנסתו בישראל כהכנסה „ממשלח יד“ ולא כ„הכנסת עבודה“ יצא כי הכנסה זו תהיה פטורה מחובת ניכוי מס במקור לפי סעיף 164 לפקודה¹¹⁴.

4. השיקולים בעד הקמת תאגיד עורכי-דין – יתרונות אחרים

4.1 מלבד שיקולי המס, שמשקלם רב, יש לבחון גם היבטים אחרים, שנעמוד עליהם בקצרה¹¹⁵. יתרונות אלה כשלעצמם אינם מצדיקים שינויים

¹⁰⁹ ראה הגדרת „נכס בר-פחת“ בסעיף 88. בהצעת התיקון מתשל"ג מוצע כי נכסים ברי-פחת יהיו חייבים במס ריווח הון מלא גם לאחר 18 שנה. ראה סעיף 35 להצעת חוק התיקון פקודת מס הכנסה (מס' 19), תשל"ג-1973 (ס"ח 1048, תשל"ג, ע' 208).

¹¹⁰ ראה ההגדרה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה.

¹¹¹ מה שאין כן אם הכנסתו בחו"ל הינה „הכנסת עבודה“ כשכיר במשרד עורכי-דין או כל הכנסה אחרת שאיננה מ„עסק“ או מ„משלח יד“ שהוא מנהל בישראל.

¹¹² במקרה ושולם על ההכנסה מס בחו"ל יהיה עורך-הדין זכאי לשלם מס שלא יעלה על 25% כמפורט בצו מס הכנסה (הקלה ממסי כפל), תשכ"ד-1963, (ק"ת 1504, תשכ"ד, 152). ראה גם ד"ר א. רפאל, „הקלה ממסי כפל“ הפרקליט, כרך כ"ז ע' 231, 400, (1971).

¹¹³ פירוש זה נראה לנו כהכרחי, שאם לא כן יוכל עורך-הדין לקזז, במסגרת סעיף 28 לפקודה, חברת עורכי-דין כנגד הכנסותיו ממקור אחר, הואיל ויש לראות את ההפסדים מ„משלח יד“ ולא ממקור נפרד. הפירוש מבוסס על תורת המקור האנגלית ששימשה יסוד לסעיף 2 לפקודה בישראל. ראה ד"ר א. לפידות, „גלגוליה של תורת המקור בדיון מס הכנסה בארץ“, הפרקליט, כרך כ"ב ע' 53, (1965). השווה גם עם גולדנברג נ' פקיד השומה, עמ"ה, 448/69, 413 (ת"א), פד"א ג' 180.

¹¹⁴ תקנות מס הכנסה ומילווה בטחון (ניכוי ממשכורת), תשל"ג-1973 (ק"ת 2997, תשל"ג, ע' 1168).

¹¹⁵ נושא זה נדון בהרחבה במאמרו של פרופ' י. גרוס, „שיקולים בהקמתה של חברה“, הפרקליט, כרך כ"ז ע' 335, (1971), והקורא ימצא פרוט השיקולים במאמר זה.

בפירמה משותפות לחברה, אך יש להביאם בחשבון הכולל של הכדאיות לרשום תאגיד עורכי-דין.¹¹⁶ יש גם לזכור כי לא כל היתרונות השמורים לחברה פתוחים בפני תאגיד עורכי-דין. כך למשל: היתרון של אפשרויות גיוס ההון מהציבור איננו בא בחשבון כאשר המדובר בחברת עורכי-דין.

4.2 אחריות מוגבלת — תזכיר הצעת החוק¹¹⁷ מאפשר רישום תאגידי עורכי-דין לחברה בערבון מוגבל¹¹⁸. משמעות הגבלה זו הינה כנראה באשר לאחריות בכל הנוגע לפעילות החברה במישור שאיננו קשור לעריכת הדין. כגון: נזק שנגרם כתוצאה מרשלנות פקיד שגרם לתאונת דרכים תוך כדי ביצוע עבודתו, או נזק גופני ללקוח כתוצאה מגפילתו במשרד¹¹⁹. מה שאין כן לגבי האחריות המקצועית, לגביה אין כל הגבלה, ודין עורך-הדין השכיר בתאגיד כדין עורך-הדין השותף. בכל הנוגע לחובות המקצועיות אין האחריות מוגבלת¹²⁰.

4.3 המשיכיות — יחודה של החברה לעומת השותפות הוא בהמשיכיותה גם במקרה של מות אחד מבעלי המניות¹²¹. כך גם יציאת בעל מניות איננה גוררת בעקבותיה שינויים וזעזועים במבנה התאגיד הממשיך בקיומו הנפרד. בעלי המניות הם הרוכשים את חלקו של בעל המניות הפורש ולא החברה, ולפיכך, אין לתאגיד ולא כלום עם רכישת חלקו של בעל המניות וכל הנכסים הרשומים על שם התאגיד נשארים בבעלותו המלאה¹²². יתרון הרציפות חשוב בעיקר בפירמות של עורכי-דין אשר חלק מבעליהם קרובים לגיל הפרישה.

4.4 גמישות רבה במבנה ההון ובהעברתו — חברת עורכי-דין יכולה לקבוע ולהסדיר הזכויות של כל אחד מבעלי מניותיה בדרך גמישה על-ידי קביעת זכויות שונות למניות המוצאות על ידה. כך למשל: אפשר להעניק זכויות שונות ברווחים, ברכוש, בהנהלה ובהצבעה לסוגי מניות שונים, ולהוציא מניות הניתנות לפדיון. אפשרויות אלו מאפשרות מרחב תמרון רחב יותר בחברה

¹¹⁶ הקמת חברת עורכי-דין אך ורק מטעמי מס עלולה להביא להפעלת הוראות סעיף 86 לפקודת מס הכנסה. ראה הדיון להלן בסעיף 5.7.

¹¹⁷ ראה הערה 1 לעיל.

¹¹⁸ אך ראה במאמרו של פרופ' גרוס שאווכר לעיל בהערה 115, בע' 338 הערה 2, רשם החברות אישר רישום חברות עורכי-דין רק אם ערבותם בלתי מוגבלת.

¹¹⁹ ראה Strong & Holdsworth שצוטט לעיל בהערה 8 בע' 8-9.

¹²⁰ ראה הדיון לעיל בסעיף 2.8.

¹²¹ סעיף 39 (1) לפקודת השותפויות. בישראל ניתן להתנות על הוראה זו ולקבוע במפורש בהסכם השותפות שגם במקרה של פטירת שותף תמשיך השותפות להתקיים, וזאת כל עוד יהיו לפחות שני שותפים בחיים. במקרה של פטירת עורך-דין בעל מניות בחברה, לא יהיה צורך בה רב להפעיל את הוראות סעיפים 89א. — 189. לחוק לשכת עורכי-דין תשכ"א—1961, כפי שנחקקו בס"ח 635, תשל"א, ע' 178.

¹²² כך, למשל, לענין סעיף 49 לחוק דמי מפתח, תשי"ח—1958 (ס"ח 261, תשי"ח, ע' 177), בעיקר כשאין לנפטר מניה, המקנה שליטה בחברה. ראה גם שלוש נגד חברת יעקב יסת בע"מ, ע"א 382/67, פס"ד כ"ג (2) 133 ורשימתה של ד"ר ס. אוטולונגי, העברת שליטה בחברה דיירת — המזכה את בעל הבית בחלקו בדמי מפתח ז", הפרקליט, כרך כ"ד ע' 428, (1968).

מבשותפות. חשיבות אפשרות התמרון והאפשרויות הרבות להסדר מבנה ההון מורגשת בעיקר בעת צרוף עורכי-דין נוספים לתאגיד על-ידי הקצאת מגיות, או בעת פרישה על-ידי הפיכת המניות למניות נדחות. גם העברת המניות בחברה פשוטה יותר מהעברת הזכויות בשותפות. כמו כן, יכולה חברה ללוות כספים לשם מימון פעולותיה והשקעותיה ולהקנות למלווה שיעבוד צף על נכסיה.

4.5 אפשרות לניהול מרוכז — לפירמה גדולה יותר של עורכי-דין מתאפשר ניהול רכזי על-ידי מועצת מנהלים הנבחרת על-ידי עורכי-הדין בפירמה. האפשרות לניהול מרוכז קשה ביותר כאשר הפירמה רשומה כשותפות. 4.6 אפשרות להגדלת מספר עורכי-הדין — מספר השותפים בשותפות מוגבל לעשרה מה שאין כן במקרה של התאגדות חברה עורכי-דין שאיננה מוגבלת במספר בעלי מניותיה¹²³.

5. השיקולים נגד הקמת תאגיד עורכי-דין — החסרונות במס

5.1 כללי — רשימת היתרונות שנמנו לעיל איננה צריכה להעבירנו על דעתנו. החסרונות שבהקמת תאגיד עורכי-דין מבחינת החבות במס רבים ובעלי משקל רב. הוספת התאגיד כאישיות משפטית נפרדת לצרכי מס, כחיץ בין עורכי-הדין לבין מקור ההכנסה, גוררת בעקבותיה תוצאות שאינן נראות במבט ראשון. משקל החסרונות רב ויש לבחון היטב האם הקמת תאגיד עורכי-דין כאישיות משפטית נפרדת איננה גוררת בעקבותיה חבות במס העולה על החבות במס כשהפירמה מתנהלת כשותפות, שאיננה אישיות משפטית נפרדת מהשותפים לצרכי קביעת החבות במס¹²⁴. האישיות הנפרדת של התאגיד לצרכי מס יוצרת מחיצה שקל לחדור בעדה אך קשה יותר להחליץ ממצודתה. וכגדרת המחברים Bittker & Eustice החברה מבחינת החבות במס הינה:

"...easy to enter, difficult to live in and virtually impossible to get out of"¹²⁵

5.2 פילוג רווחים — יתרונה הבולט של החברה בשיעור המס של 53.5% על רווחים בלתי מחולקים בניגוד לשיעור המס השולי המירבי בשיעור של 63%¹²⁶, הוא גם מקור חסרונה העיקרי. תאגיד עורכי-דין, שהנו בדרך כלל „חברת מעטים“, חשוף ביותר לסיכון של פילוג רווחים שבחובה על פי הוראת סעיף 77 לפקודה וכתוצאה מכך לשיעור מס ומילווה כולל של 84.2% לעומת

¹²³ סעיף 3 לפקודת החברות. פרופ' י. גרוס מציע דרך מעניינת לעקיפת מכשול זה על-ידי יצירת מספר שותפויות כשהאחת שותפה בשניה. ראה במאמרו „לשאלת זכות ההתאגדות של עורכי-דין“, הפרקליט, כרך כ"ז ע' 578 בע' 581 הערה 21, (1971).

¹²⁴ מענין כי דווקא באנגליה בה השותפות איננה אישיות משפטית נפרדת בדין הכללי, לצרכי מס רואים בשותפו נישום בפני עצמו. ראה Whiteman and Wheatcroft, Income Tax and Surtax, § 5-54 (1971)

¹²⁵ B. Bittker & J. Eustice, Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders, § 2-4 (3rd ed. 1971).

¹²⁶ ראה לוח ג' בסעיף 3.3 לעיל.

70% בשיעור מירבי כשהמדובר ביחיד¹²⁷. צבירת רווחים בתאגיד עורכי-דין למטרות קיומה ופיתוחה של הפירמה מוגבלת מטבע הדברים. הפעילות המותרת לתאגיד עורכי-דין מכוונת לשם ביצוע מטרה זו בלבד. השקעה במסגרת המותרת הינה לדוגמא רכישת משרדים, ציוד ורהוט. לעומת זאת, השקעה במקרקעין אחרים או בניירות ערך לא תמנע סכנת פילוג רווחים, אלא אם כן, קיימת סיבה סבירה לצבירת הרווחים¹²⁸. משום כך, הסכנה של פילוג רווחים שבחובה מונחת כלהב החרב המתהפכת מעל לתאגיד עורכי-הדין.

5.2.1 סוגיית פילוג הרווחים גדונה עד כה רק בשני פסקי-דין של בית-המשפט המחוזי¹²⁹. מפסק הדין שניתן לאחרונה בענין וינדנפלד בע"מ נגר נציב מס הכנסה¹³⁰, עולה ברורות כי אפשרות צבירת רווחים בחברה שעיסקה בייעוץ ובתכנון מוגבלת ביותר. בית-המשפט לא קיבל את הנימוק שבצבירת הרווחים היתה דרושה לשם החזקת סכום כסף נויל למקרה שהלקוחות לא יעמדו בתשלומיהם. כן נדחתה הטענה שחברה העוסקת בייעוץ ובתכנון זקוקה לקרן לכיסוי סיכונים מקצועיים למקרה של תביעות מצד לקוחות, ביחוד שקרן כזו לא נוצרה. גם הנימוק שהיה על החברה לצבור רווחים לשם תשלום פיצויי פיטורין למנהלה המזדקן נדחה משום שאין זה מעניינה של החברה לדאוג לעתידו של מנהלה. מכיוון שכל כולה של החברה נשענה על כושר עבודתו של המנהל, עם פרישתו ממילא יפסקו פעולותיה. כל טענות החברה ונימוקיה נדחו על-ידי בית-המשפט שלא ראה בעין אוהדת התאגדות חברה של נישום שעסקו בייעוץ ובתכנון. יתר על כן, העובדה שמנהל החברה משך כהלוואה סכום כסף מעידה שסכום זה לא היה דרוש לכיסוי הוצאות משוערות.

5.2.2 סוגיית פילוג הרווחים שבחובה בחברות מעטים שעיסוקן העיקרי הנו מתן שירותי ייעוץ והתאגדות בעלי מקצועות תופשיים, גדונה בהרחבה בפסיקה בארצות-הברית¹³¹. בדרך כלל, קבעו בתי-המשפט, אין מגיעה לפילוג ריווחי חברת מעטים של עורכי-דין משום שקשה להצדיק השארת הרווחים בחברה כהון שוטף לצרכי העיסוק. חברה שעיסקה הבלעדי הנו מתן שירותים ואין היא צריכה להחזיק מלאי עסקי קבוע ולהגדילו מדי פעם בפעם, איננה זקוקה להון שוטף שיצדיק השארת הרווחים בחברה¹³².

5.2.3 יחד עם זאת במקרים מצומצמים קבעו בתי-המשפט שיש צידוק

¹²⁷ אך יש לזכור כי סמכותו של הנציב לפילוג רווחים מוגבלת במקרה והחברה חילקה 75% מרווחיה (סעיף 77 (ג) לפקודת מס הכנסה).

¹²⁸ ראה בסעיף 5.2.3 להלן.

¹²⁹ מפעלי שלמה בע"מ נגר נציב מס הכנסה, עמ"ה 644/65 (ת"א), פסקים מחוזיים כרך נ"ד 194; וינדנפלד בע"מ נגר נציב מס הכנסה, עמ"ה 559/72 (ת"א), פד"א ו' 47.

¹³⁰ ראה הערה 129.

¹³¹ ראה Bittker & Eustice שאזכר לעיל בהערה 125, בסעיפים 8-12 עד 8-24 וראה גם Rev. Proc. 72-11 מורסם ב' 24 I.R.B. 1972-2.

¹³² ראה לדוגמא: Smoot Sand & Gravel Co. v. Comm'r, 241 F. 2d 197 (4th Cir. 1957) cert. denied, 354 U.S. 922; Faber Cement Block Co., 50 T.C. 317 (1968); Magic Mart Inc., 51 T.C. 775 (1968).

בהשארת הרווחים בחברה ופילוג הרווחים שבחובה יזיק לקיומה ולפיתוחה של החברה. זאת כאשר מטרת הצבירה גובעת מהאופי המיוחד של תאגיד עורכי-דין, אשר על פי הדין רק עורכי-דין רשאים להיות בעלי מניות ומנהלים בו. לפיכך, לא ראו בצבירת קרן לפדיון מניות עורך-דין פורש, מקרה המצדיק פילוג רווחים שבחובה¹³³. במקרה זה חלוקת הרווחים היתה עלולה לגרום נזק לחברה, ולפיכך מוצדקת הצבירה.

5.2.4 הלכה וינדנפלד בע"מ¹²⁹ צריכה לשמש תמרון אזהרה לעורכי-דין השוקלים הקמת תאגיד על מנת שתחת כנפיו תחסה ההכנסה הצפויה לשיעור מס שולי גבוה יותר משיעור המס המירבי החל על היחיד. פילוג רווחים שבחובה משמיט את הבסיס ליתרונות שבהתאגדות עורכי-דין כחברות.

5.3 חלוקת רווחים בדרכים אחרות

סכנת פילוג הרווחים בחברת מעטים הינה סכנה קרובה העלולה להביא לחיוב במס ובמילווה בשיעור העולה על השיעור השולי המירבי של היחיד בלמעלה מ-14%. לפיכך, על עורך-הדין השקל אפשרות הקמת תאגיד עורכי-דין לבחון אפשרויות אחרות להוצאת הרווחים מהחברה מבלי להיות צפוי לתוספת מס ומילווה בשיעור האמור. מבחינה עקרונית קיימות ארבע אפשרויות להוצאת הרווחים מהחברה: משכורת; רבית; הפרשי הצמדה; והחזר הון בפרוק או בפדיון המניות. באפשרויות אלה נדון כסדרן.

5.3.1 משכורת — משיכת הרווחים כמשכורת מהחברה, ולא כדיבידנד, מאפשר ניכוי התשלום כהוצאה גם לצרכי חישוב מס החברות על פי סעיף 126 לפקודה וגם לצרכי מס הכנסה על פי סעיף 127 לפקודה. הסרונותיה של שיטה זו להוצאת הרווחים הם:

5.3.1.1 המשכורת חייבת בניכוי מידי של מס ומילווה במקור;¹³⁴

5.3.1.2 המשכורת מתחייבת במילווה מעבידים בשיעור של 5% בשנת

המס 1973;¹³⁵

5.3.1.3 המשכורת מתחייבת במס מקביל בשיעור של 2.7% ללא כל

הגבלה של תקרה;¹³⁶

¹³³ ראה Professional Corporations, 1972 שאוחר לעיל בהערה 13, בע' 51 סעיף (ii) (b). והאסמכתאות המובאות שם. אסמכתאות אלה אינן תואמות את הלכת וינדנפלד בע"מ שהובאה בהערה 130 לעיל.

¹³⁴ סעיף 164 לפקודה ותקנות מס הכנסה ומילווה בטחון (ניכוי ממשכורת), תשל"ג—1973 (ק"ת 2997, תשל"ג, ע' 1169).

¹³⁵ סעיף 2 (א) לחוק מילווה חסכון, תשל"ג—1973 (ס"ח 690, תשל"ג, ע' 96) ותקנות מילווה חסכון (תשלום מילווה חסכון), תשל"ג—1973 (ק"ת 2997, תשל"ג, 1233).

¹³⁶ סעיף 2 לחוק מס מקביל, תשל"ג—1973 (ס"ח 689, תשל"ג, ע' 80). הגדרת "הכנסה" בסעיף 1 לחוק קובעת במפורש כי אין מקסימום לתשלום המס המקביל. עקרונית גם נישום יחיד, אם הוא מבוטח בקופת חולים, חייב במס מקביל, אך לא לפי חוק. במציאות העצמאיים אינם משלמים מס מקביל על מלוא הכנסתם אף כשהם מבוטחים בקופת חולים.

5.3.1.4 המשכורת מתחייבת בתשלום לביטוח הלאומי בשיעור של 1.8% עבור ביטוח קיצבת ילדי עובדים, ללא כל הגבלה של תקרה; ¹³⁷
 5.3.1.5 המשכורת מתחייבת בנוסף על מס מקביל וביטוח קיצבת ילדי עובדים בדמי ביטוח לאומי בשיעור של 13.8% כשהתקרה לחישוב תשלום זה הינה 18,000 ל"י לשנה ¹³⁸.
 השוואת הסכומים הנוספים החלים על עורך-דין המקבל משכורת מחברה שבשליטתו לעומת עורך-דין הפועל כיחיד, בהכנסה של 100,000 ל"י לשנה תסתכם כדלקמן:

לוח ה' — יחיד לעומת חברה — השוואת נטל מילווה חסכון והביטוח הלאומי במקרה של תשלום משכורת בשנת המס 1973

חברה		יחיד		התשלום	
סכום *	%	סכום	%		
5,000	5	—	—	1	מילווה מעבידים
1,800	1.8	—	—	2	קיצבת ילדי עובדים
2,700	2.7	—	—	3	מס מקביל
2,484	13.8	1,590	9.4	4	דמי ביטוח לאומי עם הגבלה של 18,000 לשנה
11,984	23.3%	1,590	9.4%		סך הכל

* ביום מוכר סכום זה כולו כהוצאה בחברה.

לוח ה' מלמדנו כי על הכנסה של 100,000 ל"י לשנה נושא היחיד בנטל כולל של מילווה וביטוח לאומי בסכום של 1,590 ל"י לשנה. מכיוון שסכום זה כולו איננו מוכר כהוצאה, יהיה על היחיד הנמצא בהכנסה זו בשיעור המס השולי הגבוה ביותר ¹⁴⁰ ליצור הכנסה ברוטו של 5,300 ל"י על מנת שתהיה בידו הכנסה לאחר מס לשם תשלום של 1,590 ל"י. לעומת זאת, במקרה של תשלום "משכורת" בסך 100,000 ל"י יגיע סכום דמי הביטוח הלאומי ומילווה המעבידים לסך 11,984 ל"י. מכיוון שתשלום זה מוכר כולו כהוצאה בחברה, נושא האוצר ב-60.5% מתשלום זה (7,250 ל"י) ולנישום עולה תשלום זה ב-4,734 ל"י לשנה. הפרש זה יגדל כאשר יופעל התיקון לסעיף 161 (ג) לחוק הביטוח הלאומי (נוסח משולב), תשכ"ח—1968, החל ב-1.1.74. במקרה זה לא יותר ניכוי של

¹³⁷ ראה סעיף 167 (א) לחוק הביטוח הלאומי (נוסח משולב) תשכ"ח—1968.

¹³⁸ ראה לוח י' כפי שתוקן בס"ח 695, תשל"ג, ע' 140.

¹³⁹ זיקנה ושאיירים 4.5%; אימהות 0.6%; משפחות מרובות ילדים 1%; אבטלה 3%; גבות 0.5%; קרו השוואה 3.2%; היטל הג'יא 0.3% ונפנעי עבודה בשיעור של 0.7%. מתוך זה רשאי המעביד, וחייב החל ביום 1.1.74, לנכות מהעובד 3.8% ראה הערה 94 לעיל.

¹⁴⁰ 63% מס הכנסה ו-7% מלווה בטחון.

3.8% מדמי הביטוח הלאומי והעובד יהיה חייב בתשלום. זה מהכנסתו לאחר תשלום המס¹⁴¹.

5.3.1.6 תשלום כל ריווחי החברה כ"משכורת" לא רק שמכביד את נטל הביטוח הלאומי ומוסיף מילווה מעבידים כמפורט בסעיף 5.3.1.5 לעיל, אלא עלול להביא גם לתוצאות המורות יותר. תשלום כל "הריווח" כמשכורת, במידה והתשלום עולה על הדרוש לשם ייצור ההכנסה ולשם כך בלבד, עלול שלא להיות מוכר כהוצאה בחברה¹⁴². המבחן כפי שנקבע בפסיקה בארצות-הברית¹⁴⁴, שעסקה רבות בנושא זה הנו האם ה"משכורת" ששולמה הינה תשלום סביר ומקובל עבור עבודתו של עורך-הדין¹⁴⁴. אולם, תשלום מעל ומעבר לשכר המקובל, יחשב כחלוקת דיבידנד, ולפיכך לא יוכר כהוצאה לצרכי מס חברות וישא במס חברות בשיעור של 38% ובמילווה בטחון בשיעור של 7%. רק לצרכי מס הכנסה החל על החברה יוכר התשלום כהוצאה. משמעות הדבר כי תשלום משכורת מעל ומעבר לדרוש לשם ייצור ההכנסה, דהיינו מעל לנהוג ולמקובל, צפוי לתוצאה השווה לפילוג רווחים שבחובה, ולמסוי נוסף בשיעור העולה על 14%. סיכון זה צריך עורך-הדין שהכנסותיו גבוהות במיוחד להביא בחשבון השיקולים בעד ונגד ההתאגדות כחברה.

5.3.1.7 הוצאת הרווחים כמשכורת חסרונה בכך שאנו צפויים לניכוי מס במקור, ולנטל נוסף של ביטוח לאומי, מילווה מעבידים וסכנה להחשב כחלוקת דיבידנד. אך גם בלי חסרונות אלה, נשאלת השאלה אם כך, למה זה אנוכי". אם כדי למנוע סכנת פילוג רווחים יש להוציא את ריווחי תאגיד עורכי-הדין כמשכורת, אין, הצר שווה בנזק המלך" והתאגדות עורכי-דין כתברות איננה כדאית כלל ועיקר. לאותה תוצאה מבהינת החבות במס ניתן להגיע בפירמה המתנהלת כשותפות מבלי לשאת בנטל הנוסף של מילווה חסכון, ביטוח לאומי, וסיכון של מיון ה"משכורת" כדיבידנד.

5.3.2 ריבית — עקרונית קיימת דרך נוספת להוצאת רווחים מחברת

¹⁴¹ ראה הערה 94 לעיל. דמי הביטוח הלאומי שהעובד יהיה חייב לשאת בהם הם: 1.6% — זיקגה ושאיירים; 0.3% — אימהות; 1% — אבטלה; 0.6% קרן השוואה; 0.3% — היטל הג'א, סך הכל 3.8% משכרו עם הגבלה של 18,000 ל"י לשנה.

¹⁴² סעיף 17 רישא וסעיף 30 לפקודת מס הכנסה. ראה נגיד עסקי נאמנות בע"מ נגד נציב מס הכנסה, ע"א 435/65 פס"ד כ' (3) 287.

¹⁴³ ראה:

Charles McCandless Title Service v. United States, 422 F. 2d 1336 (Ct. Cl. 1970); Electric and Neon Inc. 56 T.C. 104 (1971); W.C. Hudlow, Jr., 30 T.C.M. 894 (1971).

¹⁴⁴ ראה:

Holden, Has Court of Claims Adopted an "Automatic Dividend" Rule in Copensation Cases?, 32 J. Taxation 331 (1970); Jones, Is there a Dividend Requirement for Professional Corporations? 34 J. Taxation 139 (1971); Horsley and Dray, Compesating Officers Stockholders of Professional Corporations: An Analysis, 34 J. Taxation 146 (1971)

עורכי-דין מבלי להתחייב במיסוי יתר. תשלום ריבית על הלוואות בעלי המניות יחשב כהוצאה בחברה הן לצרכי מס הכנסה והן לצרכי מס חברות וכן לא יחוייב במילואת בשלב החברה¹⁴⁵. אלא שחאגיד עורכי-דין איננו זקוק להלוואות בעלים לשם ממון פעולותיו בסכומים שיאפשרו הוצאת רווחים במידה מספקת למגיעת סכנת פילוג רווחים. יתר על כן, ספק רב אם ריבית על הלוואות בעלי המניות ואפילו החזרת קרן ההלוואה, מונעת סכנת פילוג רווחים שבחובה. בכל מקרה אין תשלום ריבית עדיף על פעולת הפירמה במסגרת של שותפות, שהרי הריבית תחוייב במס הכנסה בשיעור השולי החל על היחיד, ובניכוי מידוי של המס במקור¹⁴⁶. לתוצאה זהה מבחינת החבות במס תגיע הפירמה אם תנהל עסקיה כשותפות, מבלי שתתחייב בניכוי מס במקור.

5.3.3 הפרשי הצמדה — תשלום הפרשי הצמדה על הלוואות בעלי המניות יתרונו בכך שאפשר לחלק רווחים בשיעור המס והמילואות החל על החברה מבלי שהיחיד ישא בחבות במס. זאת מאחר וסעיף 97 (א) (3) לפקודה פוטר ממס הפרשי הצמדה על קרן מילואה, ומאידך גיסא לא יוכר התשלום כהוצאה בידי החברה¹⁴⁷. חסרון שיטה זו של חלוקת הרווחים כפול. ראשית, קשה להניח כי תאגיד עורכי-דין יהיה זקוק להלוואות בעלים בסכומים כה גבוהים שיאפשרו תשלום הפרשי הצמדה מדי שנה בשנה שיכסו את הרווחים העומדים לחלוקה. שנית, וזה עיקר, אף אם תמצא החברה ענין בסכומים גבוהים של הלוואות בעלים ספק אם הדבר ימנע הפעלת הוראות סעיף 77 לפקודה. שהרי הפרשי הצמדה אינם הוצאה בידי החברה ולכן יש בידיה עדיין „רווחים טעוני מס“ הצפויים לחלוקה שבחובה, על פי סעיף 77¹⁴⁸.

5.3.4 החזר הון בפרוק או בפירוק מניות — הדרך האחרונה שתאפשר הוצאת הרווחים מחברת עורכי-דין היא בפרוק או בפירוק המניות¹⁴⁹. דרך זו גוררת חיוב במס ריווחי הון, וכפי שנוכחנו לדעת מלוח ד' לעיל, רק לאחר כעשר שנות החזקה יתחיל שיעור המס הכולל במישור החברה ובמישור היחיד להיות נמוך יותר מהמס השולי המירבי החל על היחיד. המעשיות שבדרך זו מועטה ביותר. קשה להניח כי עורכי-דין יפרקו חברות של 18 שנה רק על מנת ליזכות

¹⁴⁵ בארץ עדיין לא הופעלה הדוקטרינה של "thin capitalization" ראה W.H. Painter, Corporate and Tax Aspects of Closely Held Corporations, § 2.4, 10.8 (1971).

¹⁴⁶ ראה תקנות מס הכנסה (ניכוי מריבית), תשכ"א — 1961 (ק"ת 1122, תשכ"א ע' 1305 כפי שחוקנו בק"ת 1164, תשכ"א, ע' 1988; ק"ת 1456, תשכ"ג; ע' 1598; ק"ת 1958, תשכ"ו, ע' 403; ק"ת 2088, תשכ"ו, ע' 3034).

¹⁴⁷ ראה הדיון בספרנו The Tax Consequences of Devaluation — The Approach of the Israel Law, (1969).

¹⁴⁸ „יתכן כי ניתן למנוע תחולת סעיף 77 על ידי הוצאת אגרות חוב שיקבעו כי יש לשלם את הפרשי הצמדה לפני כל חלוקת רווחים, שאם לא כן תעמוד החברה בפני פרוק. במקרה זה פילוג הרווחים יזיק לקיומו של העסק.

¹⁴⁹ בתנאי כי המניות הוצאו מלכתחילה כמניות הניתנות לפירוק. ראה סעיף (1)8 לפקודת החברות.

בהפרש המס בשיעור של 9.5% על הרווחים המצטברים בחברה. הבעיות הכרוכות בפירוק חברת עורכי-דין עולות לאין ערוך על יתרון המס. יתירה מזו: יש לזכור כי סעיף 77 לפקודה ניתן להפעלה גם במקרה של פירוק, וזאת גם תוך שנתיים לאחר החיסול הסופי¹⁵⁰, אם יוכיח הנציב כי היה בידי החברה לחלק רווחיה מבלי להזיק לקיומה ולפיתוחה¹⁵¹. ההוכחה הברורה כי תנאי זה נתמלא היא עצם פרוק החברה והפסקת פעולותיה. לפיכך, אם המניע היחיד לפרוק יהיה הפחתת המס יתכן כי הוראות סעיף 77 עדיין יופעלו.

5.4 קיוזו הפסדים — חסרונה הנוסף של חברת עורכי-דין הוא כי במידה ולעורך-הדין הפסדים בעסק או במשלה יד¹⁵², אחר¹⁵³, לא יותר לו לקזו הפסדים אלה מריוחי החברה. יתר על כן, במידה והוצאות משרד עורכי-הדין עלו על הכנסותיו בשנה מסויימת, לא יוכל עורך-הדין הפועל באמצעות חברה, לקזו הפסדים אלו מהכנסותיו מכל מקור באותה שנה¹⁵⁴. יודגש כי בארצות-הברית מנצלים עורכי-דין במידה רבה אפשרות זו של קיוזו ההפסד מהכנסתם כעורכי-דין, ושיטה זו ידועה כ- "Tax Shelter"¹⁵⁵.

5.5 מקדמות וניכוי במקור —

5.5.1 העלאת המקדמות בשנת המס 1973 גדולה יותר בחברה מאשר על יחיד, בשיעור של 5%. מאידך גיסא חברה משלמת מקדמות בארבעה תשלומים רבע שנתיים, בעוד שיחיד משלם מקדמות בעשרה תשלומים חדשיים¹⁵⁶.

¹⁵⁰ סעיף 1(236) לפקודת החברות.

¹⁵¹ מאידך גיסא, מוגבלת סמכותו של הנציב לארבע שנות מס. ראה סעיף 77(א) לפקודת מס הכנסה.

¹⁵² סעיף 28(א) לפקודת מס הכנסה.

¹⁵³ ראה עיטוקים אטורים על עורך דין בסעיף 60 לחוק לשכת עורכי הדין, תשכ"א—1961, וכן בכללי לשכת עורכי הדין (איסור עיסוק בתיווך), תשל"א—1971 (ק"ת 2685, תשל"א, ע' 845). אולם, גם עורך דין יכול להיות שותף שאיננו פעיל בעסקים והפסדים בעסקים אלו יהיו ניתנים לקזו מהכנסותיו כעורך דין.

¹⁵⁴ כולל ריווח הון ראה סעיף 89(א) וסעיף 28(א) לפקודת מס הכנסה. אך ראה לייסנס אנד ג'נרל אינשורנס קומפני לימיטר נגד פשמי"ג, עמ"ה 1350/65 (ת"א) פסקים מחוזיים נ"ב 361. ראה גם י. אפט, "קיוזו הפסדים בפקודת מס הכנסה", רבעון לעניני מיסים, כרך ז' 321 (1973).

¹⁵⁵ נראה שגם בארצות הברית יבוא קץ לגן העדן ותוגבל האפשרות לקיוזו הפסדים שכאלה. ראה, Proposals for Tax Change, Statement by Secretary of Treasury, April 30, 1973, at pp. 13—18, 83—104.

¹⁵⁶ צו מס הכנסה (הגדלת שיעורי המקדמות), תשל"ג—1973 (ק"ת 2989, תשל"ג, ע' 1041) סעיף 2 לצו חל רק על "חבר בני אדם" ולא על יחידים ושותפויות. ספק גדול אם שותפות נכללת בגדר "חבר בני אדם" שבהגדרה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה, לאור הוראותיו של סעיף 63 לפקודה. ראה דיון מפורט בשאלה זו במאמרו של ג. רוזנבלום, "ריווח הון כתוצאה מפירוק שותפות", רבעון לעניני מיסים, כרך ז' ע' (1972). דיעה מנוגדת מביע ד"ר א. לפידות, המס על הכנסת החברה, ע' 16 (1971). גם אגף מס הכנסה רואה בשותפות "חבר בני אדם" ראה למשל,

5.5.2 ההנחה בשיעור של 7.5% למקדימים בתשלום המקדמה שאיננה עולה על 10,000 ל"י חלה אך ורק על יחיד ולא על חברה.¹⁵⁷

5.5.3 יחיד איננו חייב במקדמות בשיעור של 50% עבור הוצאות עסקיות העודפות על המותר על פי תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), תשל"ב-1972¹⁵⁸.

5.5.4 עורך-דין הפועל במסגרת שותפות איננו חייב בניכוי מס במקור תוך 15 יום מקבלת המשיכות שלו. מה שאין כן בחברה, עורך-הדין המקבל משכורת, יחוייב בתשלום מס במקור על כל הכנסתו, כולל קצובה.¹⁵⁹ אי ניכוי מס במקור או אי-העברתו לפקיד השומה מהווה עבירה פלילית.¹⁶⁰ אין עבירה פלילית נפרדת בשל אי-תשלום מקדמות.

5.6 אחריות פלילית — האחריות הפלילית החלה על מנהל בחברה בשל עבירות מס של החברה כנראה איננה חלה על השותף בשותפות, שאיננה בגדר חבר-בני-אדם לצרכי פקודת מס הכנסה.¹⁶¹

5.7 הפעלת סעיף 86 — הערכות משרד עורכי-הדין באמצעות חברה הרשומה על פי פקודת החברות עלולה להביא לכך שפקיד השומה יפעיל את הוראות סעיף 86 לפקודה ויראה בפעולה עיסקה שאחת ממטרותיה העיקריות היא המנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה. במקרה זה יתעלם פקיד השומה מאישיותה הנפרדת של החברה, ויטיל מס כאילו היה עורך-הדין את משרדו כיחיד.

5.7.1 סימוכין לדעה זו ימצא פקיד השומה בהלכת ליואי נ' פקיד השומה¹⁶², בו השכיר עצמו רואה-השבון לחברת שירותים, במקום לשכור לעצמו שירותיה. בית-המשפט העליון ראה בעיסקה זו עיסקה מלאכותית הנוגדת את הדפוסים המקובלים, משום שהעיסקה נוגדת את חוק לשכת רואי-החשבון. כך גם בפרשת סבירסקי נ' פקיד השומה¹⁶³, כשרואה-השבון העביר לחברה שבשליטתו ובשליטת משפחתו כל הכנסותיו ואילו לעצמו השאיר סכום קבוע,

הוראות ביצוע 73/16 שהובאה לעיל בהערה 97, בסעיף 50, לפי הפקודה שותפות הנה חבר בני-אדם החייבת במקדמה. לפנים משורת הדין הוחלט לנהוג בשותפים כעצמאיים".

¹⁵⁷ תקנות מס הכנסה (הנחה למקדימים בתשלום מקדמה), תשל"ג-1973 (ק"ת 2996, תשל"ג ע' 1148).

¹⁵⁸ סעיף 181ב. לפקודת מס הכנסה שהוסף בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 17), תשל"ב-1972 (ס"ח 652, תשל"ב, ע' 65) וכן תקנות מס הכנסה (תשלום מקדמה בשל הוצאות עודפות), תשל"ב-1972, (ק"ת 2876, תשל"ב, ע' 1448), והוראת בצוע 73/16 שצוטטה בהערה 156 לעיל.

¹⁵⁹ ראה הערה 114 לעיל.

¹⁶⁰ סעיפים 218 ו-219 לפקודת מס הכנסה.

¹⁶¹ סעיף 224א. לפקודת מס הכנסה, וראה האסמכתאות לעיל בהערה 156 לענין השאלה האם שותפות הנה, חבר בני אדם".

¹⁶² ע"א 378/66, פס"ד כ' (4) 738.

¹⁶³ ע"א 560/66, פס"ד כ"א (1) 533.

העיסקה הוכרזה כמלאכותית הואיל וההסדר נגד את הדפוסים הכלכליים של מקצוע ראיית החשבון, ולא תתכן העברת עניני לקוחות של רואה-חשבון לחברה.¹⁶⁴

5.7.2 נראה לנו שהלכת ליואי והלכת פפירסקי אין כוחן יפה כאשר החוק מתיר במפורש התאגדות עורכי-דין כחברה, או כאשר לשכת עורכי-הדין מביעה דעתה במפורש כי אין ההתאגדות נוגדת את כללי האתיקה המקצועית. במקרים אלה, אם תאגיד עורכי-הדין גזור על פי הוראות החוק ובהתאמה עם עקרונות האתיקה המקצועית אין בפסיקת בית-המשפט העליון אסמכתא להפעלת הוראות סעיף 86. אין גם להתעלם מכך כי בעלי המניות בחברות בענין ליואי ובענין פפירסקי לא היו רואי-חשבון בלבד. מה שאין כן בתאגיד עורכי-דין המוצע כיום.

5.7.3 יחד עם זאת, עדיין עומדת בתוקפה הוראת סעיף 86, אף אם ההתאגדות כשלעצמה הינה חוקית, כאשר אחת „ממטרותיה העיקריות היא המנועות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות“¹⁶⁵. הפעלת הוראה כללית זו, שנחקקה בשנת תשכ"ח, עדיין לא נדונה בפסיקה הישראלית ומשמעותה עדיין לא נבחנה בכור הפסיקה. אין ספק, כי הוראה זו לא תופעל כאשר גישום רוכש אגרות מילווה בטחון שהריבית והפרשי ההצמדה עליהן פטורים ממס על מנת לחסוך במס שהיה חל לו היה משקיע כספו בריבית רגילה החייבת במס מלא. כן קשה להעלות על הדעת שהקמת חברה על מנת להנות מהמס המופחת בחוק עידוד השקעות הון, תשי"ט—1959¹⁶⁶ או חוק עידוד התעשייה (מסים), תשכ"ט—1969, הוכרו כעיסקה שניתן להתעלם ממנה על פי סעיף 86 הואיל ואחת ממטרותיה העיקריות היתה „הפחתת מס בלתי נאותה“¹⁶⁷. משום כך בהקמת תאגיד עורכי-דין כשלעצמו עדיין אין מקום להפעלת סעיף 86 באופן עיוור. להקמת תאגיד עורכי-דין נימוקי מס כשם שקיימים נימוקים אחרים והיתרוגות במס שהוענקו

¹⁶⁴ הלכת ליואי ופפירסקי נפסקו לפני תיקון סעיף 86 לפקודה והוספת הפסיקה „או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עיסקה פלוגית היא המנועות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות“. (ס"ח 534, תשכ"ח, ע' 171).

השווה עם סעיף 84 לחוק מס שבח מקרקעין תשכ"ג—1963, וסעיף 15א. לחוק מס עובד, תש"ט—1949, כפי שתוקן בס"ח 434, תשכ"ד, ע' 179. ראה גם סעיף 53א. לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א—1961, כפי שתוקן בס"ח 667, תשל"ב, ע' 158.

¹⁶⁵ סעיף 86 המתוקן קובע כי „הימנעות ממס או הפחתת מס ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק“.

¹⁶⁶ על פי חוק זה עדיף לקבל אישור כמפעל מאושר על עסק המתנהל כשותפות ולא כחברה. המס המופחת בתקופת ההטבות, החל על חברה — הנו 33% (סעיף 47א) לחוק) בעוד שהמס על שותפות, שדינה כדין יחיד וכן קיבוץ, הנו 25% בלבד. (סעיף 47ג) וסעיף 47ד לחוק).

¹⁶⁷ השווה עם Rev. Rul. 70—238, 1970—1 Cum. Bull. 61. הקמת חברה על מנת להנות מהקלות במס שהחוק מעניק לא תחשב כעיסקה שמטרתה הפחתת מס בלתי נאותה. וראה גם Worthy, IRS Chief Counsel Outline what Lies Ahead for Professional Corporations, 32 J. Taxation 88, 89—90 (1970).

במפורש על-ידי המחוקק, אין בהם כשלעצמם לסווג את העיסקה ככדויה או כמלאכותית. יחד עם זאת, יש להביא בחשבון הוראות סעיף 86 לפקודה בעת עריכת חשבון הריווח וההפסד שבהקמת תאגיד עורכי-דין.¹⁶⁸

5.7.4 לדעתנו יש צורך שבעת ההתאגדות ישו עורכי-הדין לנגד עיניהם גם מטרת אחרת לרשום החברה. קיום המניע האחר מלבד שיקולי המס ימנע הפעלה שרירותית של סעיף 86. כך למשל, בתי-המשפט בארצות-הברית לא הפעילו את הסעיף המאפשר לשלטונות המס להתעלם מעסקאות שמטרתן הפחתת מס, כאשר הקמת התאגיד היתה גם לשם השגת יתרון הביטוח הסוציאלי המיוחד לתאגיד.¹⁶⁹ השגת יתרון הניהול הריכוזי או האחריות המוגבלת.

5.7.5 בנוסף על כך רצוי לדעתנו כי עורכי-הדין המתאגדים כחברה ישמרו על האופי הנפרד של התאגיד.¹⁷⁰ על הפורמליות הכרוכה בניהול עיסקי התאגיד; ניהול במציאות על-ידי מועצת מנהלים; הסכמים עם תנאי עבודה ושכר.¹⁷¹ כמו כן רצוי כי החברות שירשמו על פי החיקון לחוק לשכת עורכי-הדין, יתאגדו כחברות בערבון מוגבל. זאת על מנת למנוע טענות מצד האוצר כי החברה הינה „כסות עיניים“ Sham למהות האמיתית, ועל מנת להבטיח שיקשה על פקיד השומה להפעיל את הוראות סעיף 86 לפקודה.

5.8 מכירת מוניטין — הסרון רב קיים בהקמת תאגיד עורכי-דין, כאשר חלק מעורכי-הדין במשרד מחזיקים במוניטין מספר שנים. כפי שכבר הוסבר¹⁷² החזקת מניות בתאגיד עורכי-דין מאפשרת לעורך-הדין, כאשר הוא מוכר מניותיו, להמנע מרוע הגזירה של חלוקת „תקופת החזקה“ למחצה. מאידך גיסא, העברת המוניטין לחברה תגרוור חיוב במס ריווחי הון.¹⁷³ כשתקופת החזקה נחלקת לשניים, או לאיבוד יתרון מספר השנים. זאת, משום שההעברה נעשית על פי סעיף 95 לפקודה תמורת מניות בלבד ואז לא עוברת „תקופת החזקה“ הקודמת

¹⁶⁸ ראה ד"ר א. לפידות, המס על הכנסת החברה, ע' 107 (1971). השווה עם Bittker & Eustice שצוטט לעיל בהערה 125, סעיפים 29-16 עד 45-16.

¹⁶⁹ ראה James Realty Co. v. United States, 280 F. 2d 394 (8th Cir. 1960).

¹⁷⁰ ראה Jerome J. Roubick, 53 T.C. 365 (1969). גם לעיל סעיף 2.10.

¹⁷¹ דוגמא של צעדים פורמליים והסכמי שכר ראה Strong & Holdsworth שצוטט לעיל בהערה 8, ע' 59-69, וכן B.C. Friedman, Professional Corporations for Attorneys, 44-58 (1970).

¹⁷² סעיף 3.12 לעיל.

¹⁷³ החיוב במס ייתכן ויחול גם אם עורך הדין עדיין לא יקבל את התשלום עבור מכירת המוניטין, אלא רק ייווכה בספרי החברה בסכום זה. אגף מס הכנסה נוהג לחייב ריווח הון על בסיס מסחרי, אף אם הנישום מנהל ספריו על בסיס מוזמנים, בטענה כי קובע מועד „המכירה“. ספק אם יש לנוהג זה סימוכין בחוק. השווה עם סעיף 51(2) לחוק מס שבח מקרקעין הקובע מועד החיוב במס שבח. ראה הדיון במאמרו של ב. נהיר, „מס ריווח הון — הלה ומעשה“, רבעון לעניני מסים כרך ו' ע' 14 וע' 15 (1971).

למניות¹⁷⁴, או משום שכאשר „תקופת המוניטין“ איננה עולה על עשרים שנה, דהיינו עשר שנים של „תקופת החזקה“, לא כדאי מבחינת החיוב במס למכור לחברה את המוניטין ולהוציא את הכספים כשהריווח מתחייב במס ריווחי-הון בנוסף למס החברות, מס ההכנסה ומילווה הבטחון — ששולמו במשך החברה¹⁷⁵. לפיכך, במקרה ו„תקופת החזקה“ שתוכר על-ידי פקיד השומה עולה על 18 שנה, כדאי יהיה לעורך-הדין למכור לחברה מוניטין, ולהתחייב לאחר מכן בתשלום מס ריווחי הון בגין מכירה זו. במקרה ו„תקופת החזקה“ פחותה מ-18 שנה שיקול הכדאיות מבחינת החבות במס הולך ופוחת ככל שהולכות ופוחות שנות קיומה של הפירמה. הקמת התאגיד מקדימה את רגע המימוש בעת מכירת המוניטין ואיננה יוצרת רציפות של „תקופת החזקה“ בין השנים בה החזיק הנישום את המוניטין כיחיד לבין השנים בה מחזיק הוא במניות התאגיד.

5.9 מסוי בעת יסוד התאגיד ופרוקו — בין שיקולי המס יש להביא בחשבון אפשרות של חבות במס בעת יסוד התאגיד¹⁷⁶. דחיית החבות במס על פי סעיף 95 לפקודה חלה אך ורק אם העברת „נכסי ההון“ הגה תמורת מניות בלבד, ולא תמורת מזומנים או הלוואות בעלים¹⁷⁷. יתר על כן, כמוסבר לעיל „תקופת החזקה“ הקודמת בנכסים איננה עוברת לבעל המניות. יש גם לזכור כי נכסיו של משרד עורכי-דין מורכבים בעיקר מחשבונות פתוחים של לקוחות והעברתם לתאגיד יוצרת בעיה של מימוש בעת העברת חוב שכר הטירחה לתאגיד וחיובו במס לפני גבייתו¹⁷⁸. העברת תיקים שעדיין לא נשלמה העבודה המשפטית בהן, אינה יוצרת, לדעתנו, בעיות הקשורות בהחלת העקרון שבסעיף 85 לפקודה. זאת משום שאין לראות בתיקי משרד עורכי-דין „מלאי עסקי“ כמוגדר בסעיף 85 (ג), ולכן אי-אפשר יהיה לראות בהעברת התיקים מימוש על פי סעיף 85. מלבד שיקולי תחולת סעיפי פקודת מס הכנסה יש להביא בחשבון גם שיקולי מס שבח מקרקעין במקרה ולפירמה משרד בבעלותה. תחולת דחיית החבות במס על פי סעיף 70 לחוק מס שבח מקרקעין תשכ"ג—1963, מוגבלת ביותר. כך למשל, אם יועברו תחילה נכסי ההון ולאחר מכן המקרקעין לא יחול הפטור האמור בסעיף 70. יש גם לזכור כי התאגדות החברה מביאה

¹⁷⁴ מה שאין כן לגבי ה„נכס“ שתקופת החזקה הקודמת עוברת לחברה, על פי הוראה לפנים משורת הדין. ראה „הוראות מקצועיות“ סעיף 1/95 (5) ו-6.

¹⁷⁵ ראה לוח ד' לעיל.

¹⁷⁶ נושא זה נדון ומוצה עד תומו במאמרו של ד"ר א. ירון, „מיכשולי מס בדרך התאגדות“, רבעון לעניגי מיסים, כרך ז' 9 (1972).

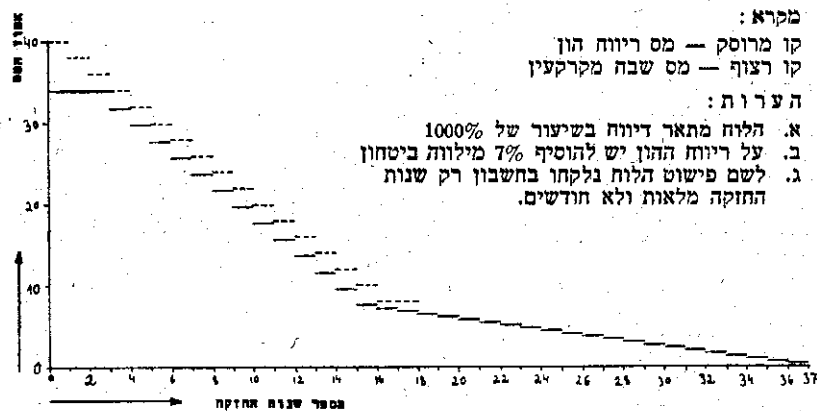
¹⁷⁷ לפיכך, שותפות עורכי דין המעבירה לחברה שהיא מאגדת חשבונות לקוחות שלא גפרעו על מנת שהשותפים יקבלו לאחר מכן את שכר הטירחה שגרשם לזכותם, עלולה למצוא עצמה מחוץ לגדר סעיף 95 ולחבות במס בעת ייסוד התאגיד.

¹⁷⁸ ראה הדיון במאמרו של Operation of Professional Service — Eaton Corporation, 28 N.Y. U. Inst. Fed. Tax. 1243, 1275 n. 72 (1970); Lipoff, Organizing a Professional Business Corporation, 28 N.Y. N. Inst. Fed. Tax. 1223, 1230—1235 (1970).

גם לחיוב במסים אחרים, ויש להביא בחשבון הכולל גם מסים אלו¹⁷⁹. כמו כן על פרוק תאגיד יחול חיוב במס על פי סעיף 93 לפקודה, בעוד שלגבי שותפות סמך רב אם סעיף זה חל¹⁸⁰.

5.10 מס ריווחי הון ומס שבת מקרקעין — תאגיד עורכי־דין יהיה בדרך כלל חברה שאיננה „איגוד מקרקעין“. לפיכך, העברת מניות בעת צרוף עורכי־דין נוסף לחברה תגרור חבות במס ריווחי הון ולא במס שבת מקרקעין שהיה חל במקרה של העברת המקרקעין על־ידי יהודים¹⁸¹. כאשר המקרקעין מוחזקים פחות מ־18 שנה, יהיה בדרך כלל מס שבת מקרקעין נמוך ממס ריווח הון ומילוה הבטחון¹⁸². לוח ו' ממחיש לנו את ההפרש בשיעורי המס. פירמה המתכננת צרוף עורכי־דין תיטיב לעשות אם המשרד שבבעלותה יחזק כחברה נפרדת שכל נכסיה יהיו מקרקעין או בבעלות ישירה של עורכי־הדין. אך דא עקא, החזקה נפרדת של המקרקעין לא תאפשר לתאגיד עורכי־הדין צבירת רווחים על מגת להמנע מחלוקתם גם במרחב המחייב הצר שיש לתאגיד עורכי־דין. שהרי אם הרכישה תעשה במישרין על־ידי עורכי־הדין שהנם בעלי המניות בתאגיד, או על־ידי תאגיד אחר במימון חברת עורכי הדין, עלול פקיד השומה לראות בהלוואה זו חלוקת רווחים ויחול שיעור המס הגבוה החל על דיבידנדים.

לוח ו' — שיעור מס ריווחי הון בהשוואה למס שבת מקרקעין



¹⁷⁹ ראה רשימתנו „תכנון המס בייסוד חברה“, רואה החשבון, כרך כ"א ע' 667 (1971).

¹⁸⁰ ראה הערה 156 לעיל.

¹⁸¹ להשוואה מעניינת בין החבות במס שבת מקרקעין לבין החבות במס ריווחי הון, ראה ג. לב, „ריווח הון ומס שבת מקרקעין“, רבעון לעניני מסים, כרך ז' 213 (1972).

¹⁸² סטיה מכלל זה תהיה רק במידה והשבת עולה על 1600% וגם זאת רק בשנים הראשונות לתקופת החזקה המקרקעין. ככל שאחוז השבת עולה מעל לשיעור זה תהיה ארוכה יותר התקופה הראשונה בה מס שבת מקרקעין גבוה ממס ריווחי הון.

5.11 מילווה שבחובה — בעת הקמת תאגיד עורכי־דין יש להביא בחשבון כי מילווה בטחון חל הן על ההכנסה החייבת של התאגיד והן על הכנסת בעל המניות כשהוא מקבל דיבידנד, או ריווח הון במכירת מניותיו. יתר על כן, חוק מילווה הסכון מעבידים בשיעור של 5% חל על „משכורתו“ של עורך־הדין מהתאגיד. מילווה זה איננו חל בשעה שעורך־הדין מנהל משרדו כחיד¹⁸³.

5.12 ניהול ספרים ורין וחשבון — שיטת ניהול הספרים על בסיס מזומנים על־ידי שותפות של עורכי־דין¹⁸⁴, לא תשתנה, לדעתנו, גם כאשר עורך־הדין ינהל משרדו כתאגיד¹⁸⁵. אולם, יש לזכור כי שלטונות המס סברו אחרת ולדעתם התארגנות בעלי מקצועות הופשיים במסגרת של חברה חייבה את החברה לעבור לשיטת ניהול ספרים על בסיס מסחרי. ההוראות המקצועיות קבעו כי ההוראות החלות על ניהול חשבונות על־ידי בעלי מקצועות הופשיים אינן חלות על חברה שאיננה יכולה להיות בעל מקצוע¹⁸⁶. לדעה זו אין כל יסוד, שהרי שיטת ניהול הספרים איננה חלויה בצורה הפורמלית של העסק, אלא בטיב העסק ובשיטה החשבונאית המקובלת בסוג זה של עסק¹⁸⁷, וכך גם נפסק בפרשת פקיד השומה נגד פ.ב.א. סוכנויות נייר וקרטון בע"מ¹⁸⁸. על־ידי שינוי הבעלות במשרד עורכי־הדין משותפות לחברה לא שונה טיב העסק, ועורך־הדין לא החל לעסוק בסוג עסקים כזה שיחייב ניהול ספרים על בסיס השיטה המסחרית¹⁸⁹.

¹⁸³ חוק מילווה בטחון, תשל"ג—1973, (ס"ח 690, תשל"ג, ע' 92), וחוק מילווה היסכון, תשל"ג—1973, (ס"ח 690, תשל"ג, ע' 96), וראה הדיון לעיל בסעיף 5.3.1.

¹⁸⁴ הרבין נגד פקיד השומה ירושלים, עמ"ה 9/42, 1943 אל"ר 278.

¹⁸⁵ תוספת ה' להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2) תשל"ג—1973 (ק"ת 2958, תשל"ג, ע' 626; ק"ת 3010, תשל"ג, ע' 1377) הוראות אלה החלות החל בראשית שנת המס 1973, מוסיפות על הוראות מס הכנסה (ניהול חשבונות של בעלי מקצועות הופשיים מסוימים), תשי"ג—1953 (ק"ת 332, תשי"ג, ע' 605; ק"ת 768, תשי"ח, ע' 726; ק"ת 1079, תשכ"א 530), דרישה שעורך הדין ינהל „ספר לקוחות“ וירשום לא רק תקבולים ותשלומים, אלא גם חיובים וזיכויים. השווה סעיף 3 לתוספת ה' להוראות מתשל"ג עם סעיף 10 בהוראות מתשי"ג. אך אין בהוראה זו בכדי לשנות משיטת ניהול הספרים על בסיס מזומנים. כמו כן, מוסיפות ההוראות מתשל"ג דרישה מפורשת להוצאת חשבונות להוציא מקרים מסוימים.

¹⁸⁶ ראה סעיף 8/(1)2 להוראות המקצועיות. יצוין כי על פי תיקוני חבק מס' 7 מרצמבך 1969 הוצא סעיף זה מההוראות המקצועיות, אך לא בוטל במפורש.

¹⁸⁷ הדבר נאמר מפורשות בהוראות מתשל"ג שהובאו לעיל בהערה 185. ראה סעיף 2(א) לתוספת ה'.

¹⁸⁸ ע"א 34/65, רואה החשבון כרך ט"ז ע' 177. ראה גם „הוראות מקצועיות“ סעיף 7/130.

¹⁸⁹ לענין שיטות חשבונאות, ראה ד"ר א. ויתקון וד"ר י. נאמן, דיני מיסים, 116—117 (מהדורה רביעית תשכ"ט). בקנדה על פי התיקון לחוק מס הכנסה משנת 1971 חייבים עורכי דין בניהול ספרים על בסיס של חשבונות שהוצאו. בסיס זה דומה

מאידיך גיסא, הדין וחשבון השנתי על פי סעיף 131 לפקודה שהחברה תהיה חייבת בו חייב להיות מוגש על פי תקנות מס הכנסה (דו"חות ודו"חות נוספים על-ידי חברי-בני-אדם), תשכ"ד-1964¹⁹⁰. הוראות אלה אינן חלות על שותפות עורכי דין, וכן, הדין וחשבון שיוגש על ידי תאגיד עורכי-דין חייב להיות מאושר על-ידי רואה-חשבון ומתואם על ידיו לצרכי המס¹⁹¹. גם חובה זו איננה מוטלת על שותפות של עורכי דין.

5.13 הכנסה פטורה והכנסה מועדפת — „מסך הברזל” של התאגיד מביא לחסרון נוסף שאין להתעלם ממנו. רווחיו של משרד עורכי-דין, שאיננו מתנהל כחברה, ממכירת המשרד או ממכירת גירות ערך או מהשקעה באגרות חוב צמודות שהמס עליהן מוגבל, יחולקו לשותפים ללא כל חיוב במס נוסף. מה שאין כן כאשר הפירמה מתנהלת כחברה. המס המוגבל או הפטור ממס לחברה, איננו עובר לבעלי המניות¹⁹². העברת הכנסות מועדפות לבעלי המניות תחויב במס נוסף. ולא זו אף זו: למרות שבמישור החברה ההכנסה היתה מועדפת, תהיה זו הכנסה רגילה בידי בעלי המניות¹⁹³. חסרון זה שבהתאגדות עורכי-דין משקלו רב בעיקר באותם מקרים שהפירמה מצליחה לדחות את החבות במס על הגידול בהכנסות עד להגשת הדין וחשבון השנתי ולהשקיע הכנסותיה, במשך תקופה של למעלה משנה, בהשקעות הפטורות או ממס או מוגבלות בשיעור המס.

6. השיקולים נגד הקמת תאגיד עורכי-דין — חסרונות אחרים

6.1 מלבד החסרונות שבדיני המיסים שעליהם עמדנו בהרחבה בפרק הקודם, נעלה בקצירת האומר מספר חסרונות אחרים. יש להביא בחשבון נימוקים אלה גם כמשקל נגד ליתרונות המיסים שנמנו לעיל.

6.2 החברה חייבת בדינים וחשבונות לרשם החברות ובקיום הוראות פורמליות רבות שאינן חלות כאשר הפירמה מתנהלת כשותפות. יתר על כן, תזכיר ותקנות החברה פתוחים לעיון הציבור וחלוקת המניות וכוונותיהן בין עורכי-הדין בפירמה ידועה לכל. ישנן פירמות של עורכי-דין שאינן מעונינות בגילויים אלו.

6.3 ההשקעות של ריווחי החברה צריכות להעשות במשותף כדי להנות משיעור המס המופחת החל על החברה, מה שאין כן בשותפות כשכל אחד

יותר לשיטה המסחרית מאשר לשיטת המזומנים. ראה :

Income Tax Application Rules 1971

סעיף 34(1)(d) ראה גם במאמרם של Davie, Heron & Beaubier

Professional Partnership, Goodwill and Other Nothings, 20 Can. Tax.

J. 275, 285 (1972).

¹⁹⁰ ק"ת 1504, תשכ"ד, ע' 138; ק"ת 1723, תשכ"ה, 2075.

¹⁹¹ סעיף 131(ב) לפקודת מס הכנסה.

¹⁹² רק במקרה של חברה הנהגת מהקלות על פי חוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט—

1959, עובר הפטור מהחברה לבעל מניות. ראה סעיף 46(ג) וסעיף 47(ב) לחוק.

¹⁹³ ראה סעיף 2(4) לפקודת מס הכנסה.

מהשותפים רשאי לבחור בהשקעה הנוחה לו, ואין הוא קשור בשאר עורכי־הדין בפירמה. כבילות זו היא לרועץ בעיקר במקרה של פטירה או פרישה מהמקצוע. 6.4 צרוף של עורכי־דין נוספים לפירמה דורש קיום הליכים פורמליים שאינם קיימים בשותפות. כך גם במקרה של פרוק החברה ההליכים — ולא רק מבחינת החבות במס — מסורבלים יותר ואינם כה גמישים כשותפות.

6.5 קיים גם מומנט פסיכולוגי שאין להתעלם ממנו בעת השיקולים אם כדאי לעורכי־דין להתארגן כחברות. המחשבה כי עורך־הדין הנו „חברה“ וכי הלקוחות פונים ל„חברה“ ולא לעורך־דין באופן אישי, איננה רק בניגוד לאופי האישי של המקצוע, אלא גורמת גם אי־נוחות, בייחוד בצעדי הראשוניים של התאגיד.

6.6 בהתאם להצעת החוק קיימת אחריות על כל עורך־דין בחברה לעבירות משמעת של כל אחד מחברי החברה אלא אם כן הוכיח עורך־הדין כי הדבר נעשה שלא בידיעתו או שנקט בכל האמצעים הסבירים למניעת העבירה. אחריות זו לא היתה קיימת בחוק לגבי שותפים במשרד עורכי־דין. כמו כן, נקבעה במפורש אחריות שילוחית בנוזקין לכל מעשה או מחלל שפעל בו אחד מחברי החברה. אחריות שילוחית זו קיימת גם בשותפות רשומה, שהינה אישיות משפטית נפרדת לענין דיני־נוזקין¹⁹⁴, והצעת החוק איננה מוסיפה בנדון אחריות נוספת על החברה שלא היתה קיימת בעבר גם לגבי השותפות.

7. סיכום ומסקנות

7.1 שותפות של עורכי־הדין השוקלת אפשרות ניהול הפירמה כחברה חייבת להביא בחשבון שיקולי מס ושיקולים אחרים, שאינם ניתנים לפתרון פשוט וחד־משמעי. הסוגיה סבוכה ומורכבת מכמה וכמה טעמים. פתרון הבעיה כרוך בהרכב האישי של השותפות, בגילם, בנטייתיהם, בתוכניותיהם לעתיד, ולעיתים גם במצבם המשפחתי של עורכי־הדין. היתרונות והחסרונות שבניהול משרד עורכי־דין כחברה תלויים בגובה ההכנסה משכר טירחה הצפויה בעתיד ובמועד הפרישה המשוער של עורכי־הדין בפירמה. יש להביא בחשבון השיקולים גם הכנסות אחרות של עורכי־הדין המרכיבים את הפירמה ושיעור המס החל עליהן. אין להתעלם גם משינויים צפויים בדיני המיסים¹⁹⁵ ובחקיקה הסוציאלית העומדת על הפרק¹⁹⁶.

7.2 ננסה לסכם בקצרה את העקרונות הבאים העולים מרשימה זו להדרכת עורכי־הדין השוקלים אפשרות התאגדות במסגרת חברה הרשומה על פי פקודת החברות. סיכום הדברים זה מהווה מסגרת לשיקולי ההתאגדות ויש לשבץ בה עובדות ונסיבות מיוחדות של כל מקרה ומקרה.

¹⁹⁴ ראה פרופ' ג. טדסקי (עורך) פרופ' א. ברק, פרופ' א. אנגלרד וד"ר מ. חשין, דיני הנוזקין, סעיפים 205, 214, והפסיקה המובאת שם.

¹⁹⁵ לאחר מסירת מאמר זה לדפוס אשרה הכנסת תיקון בשיעור הניכויים והזיכויים הסוציאליים לעצמאי. ראה חוק לתיקון פקודת הכנסה (מס' 19) השל"ג—1973. יש להביא בחשבון תיקון זה בעת עריכת ההשוואה בין השכיר לבין עצמאי.

¹⁹⁶ למשל: הצעת חוק הפנסיה הממלכתית והצעת חוק ביטוח בריאות ממלכתי.

- 7.3 האתיקה המקצועית של עורך־הדין איננה אוסרת התאגדות כחברה כל עוד נשמרת האחריות האישית המקצועית והחברות בחברה מוגבלת לחברי לשכת עורכי־הדין בלבד. על עורכי־הדין בחברה למלא אחר כל הוראות החוק והכללים. האיסור שהיה קיים בעבר על עורכי־דין להתאגד כחברות, אבד עליו הכלת. ניתן לנהל משרד עורכי־דין במסגרת חברה ולשמור על רמה מקצועית נאותה ועל כל פרטי ודקדוקי חוק לשכת עורכי־הדין.
- 7.4 השיקול העיקרי לניהול משרד כחברת עורכי־דין טמון באפשרות החוקית לחסכון במס הכנסה. על מנת לבחון האם יחסוך עורך־הדין השכיר בחברה שבשליטתו במס ההכנסה החל עליו, יש לתת את הדעת לשיקולים הבאים, כיתרונות הבאים בחשבון במקרה של פעילות במסגרת חברה:
- 7.4.1 בהכנסה של 126,000 ל"י לשנה של עורך־דין (נשוי, אשתו איננה עובדת, ולו שני ילדים) יגיע שיעור המס הממוצע לשיעור המס הקבוע של תאגיד.
- 7.4.2 ההכנסה חייבת העולה על 20,000 ל"י לשנה, אם תחסה תחת מגן החברה, תחוייב בשיעור מס נמוך יותר משיעור המס השולי החל על עורך־הדין המנהל משרדו כיחיד או כשותפות.
- 7.4.3 הוצאת הסכום העולה על 20,000 ל"י לשנה מהחברה כריווח הון, תתחייב, בדרך כלל, במס נוסף שיעלה על שיעור המס החל על היחיד. כלל זה לא יחול במקרה והריווח שנצטבר ימומש בפירוק החברה כעבור עשר שנים או במכירת המניות כעבור אותה תקופה.
- 7.4.4 בכל מקרה של חלוקת דיבידנד, מרצון או מאונס, יהיה שיעור המס המשולב, גבוה יותר משיעור המס המירבי החל על היחיד.
- 7.4.5 יתרון ממשי יש בפעילות במסגרת של חברה אם ניתן יהיה לנכות הפרשות לקופת גמל לשם תשלום קיצבה. ספק אם הפרשה זו מותרת לפי סעיף 32 (9) לפקודה. כמו כן, לחברה – בניגוד לשותפות – מותר לנכות מענק פטירה, בתנאי שהמענק לא יעלה על 2,250 ל"י לכל שנת עבודה.
- 7.4.6 חברת עורכי־דין רשאית לנכות כהוצאה כל סכום הפרמיה לביטוח חיים של עורכי־הדין שמותם יפגע במוגייטין החברה. שאלה הנשארת בצריך עיון היא מה דין התקבול בעת הפטירה.
- 7.4.7 לתאגיד עורכי־דין יתרונות מבחינת החבות במס עובון שאינם ניתנים להשגה כאשר הפירמה פועלת כשותפות.
- 7.4.8 עורך־דין שהגו שכיר בחברת עורכי־דין והמקבל הכנסה לפי סעיף 2 (2) לפקודה יוכל להנות מהטבות אחרות במס שאינן קיימות כאשר הכנסתו נובעת ממקור של „משלח יד“ לפי סעיף 2 (1) לפקודה. כגון: דמי הבראה, ספרות מקצועית, ביטוח לאומי, מס מקביל, מתנות, ניכוי יציב.
- 7.4.9 לתאגיד עורכי־דין יתרונות מס בעת מכירת מוגייטין ושינויים בהרכב הפירמה.
- 7.4.10 משרד עורכי־דין שהכנסותיו באות מביצוע עבודה משפטית בחוץ־לארץ ייתכן והפעילות כחברה תאפשר הקלות במס.
- 7.5 מאידך גיסא אין להתעלם גם מהחסרונות הבאים בדיני המיסים במקרה של פעילות כחברה:
- 7.5.1 החסרון העיקרי הנו בסכנת פילוג הרווחים על פי סעיף 77 לפקודה.

במקרה זה יהיה שיעור המס והמילווה, בשלב החברה והיחיד, גדול בלמעלה מ-14% משיעור המס המירבי החל על היחיד.

7.5.2 לפיכך, יש לבחון אלטרנטיבות לחלוקת רווחים מלבד כדיבידנדים. הדרכים האחרות גם הן מתחייבות במס יתר בהשוואה לניהול הפירמה כשותפות. 7.5.2.1 חלוקת הרווחים כ„משכורת“ מתחייבת בניכוי במקור; במילווה מעבידים בשיעור של 5%; בדמי ביטוח לאומי בשיעור נוסף של 6.2%; במס מקביל בשיעור של 2.7%; ובנוסף על כך קיים סיכון ש„משכורת“ העולה על הדרוש לשם ייצור ההכנסה לא תוכר כהוצאה.

7.5.2.2 חלוקת רווחים כריבית מתחייבת בניכוי מס במקור, מצומצמת מבחינה מעשית בתאגיד עורכי-דין ואיננה עדיפה על חלוקת רווחים בשותפות. 7.5.2.3 תשלום רווחים בהפרשי הצמדה יביא לחיוב במס בשיעור המס החל במישור החברה, אך ספק אם הדבר ימנע גזירת פילוג הרווחים על פי סעיף 77 לפקודה.

7.5.2.4 ניתן להעביר את ריווחי החברה שנצברו כחזר הון בפרוק או בפדיון מניות, אך דרך זו איננה מעשית וכן גורמת בחיוב במס יתר עד לתקופה של 10 שנים להחזקה במניות החברה.

7.5.3 חסרון נוסף של התאגיד הוא בהקמת חיץ בין ההכנסות מעריכת דין לבין התאגיד לענין קיוונו הפסדים על פי הוראת סעיף 28 לפקודה.

7.5.4 בהשוואה לשותפות של עורכי דין, חלות על חברת עורכי-דין הוראות נוספות בדבר תשלום מקדמות וניכוי מס במקור.

7.5.5 האחריות הפלילית על עבירות לפי פקודת מס הכנסה, שביצע עורך-דין אחר בפירמה, גדולה יותר כאשר הפעילות הינה במסגרת חברה.

7.5.6 ניהול פירמה של עורכי-דין כחברה עלול להביא להתעלמות פקיד השומה מהחברה בהתאם להוראות סעיף 86 לפקודה.

7.5.7 ייסוד תאגיד עורכי-דין יגרור חיוב במס ריווחי הון על העברת מוניטין לחברה או לאבוד „תקופת החזקה“ של המוניטין.

7.5.8 בעת ייסוד התאגיד עלולה לחול חבות במס על העברת נכסים וחשבונות פתוחים וכן חבות במס שבח מקרקעין.

7.5.9 בעת מכירת מניות בתאגיד, המחזיק גם במקרקעין, עשויה החבות במס ריווחי הון להיות גבוהה יותר מהחבות במס שבח מקרקעין. אם שותפות היתה מוכרת את המקרקעין במישרין.

7.5.10 פעילות במסגרת חברה גוררת בעקבותיה חבות נוספת במילווה חובה.

7.5.11 חברה חייבת בדינים וחשבונות נוספים על שותפות ובאישור ותיאום על-ידי רואה-חשבון בדין וחשבון השנתי.

7.5.12 בשותפות ההטבה על השקעה פטורה ממס אך השקעה החייבת במס מוגבלת עוברת במישרין לעורכי-הדין, בעוד שבחברה ההטבה נשארת במסגרת החברה והעברתה לעורכי-הדין תהיה כרוכה בחיוב במס רגיל.

7.6 בעת יסוד תאגיד עורכי-דין יש להביא בחשבון שיקולים אחרים שאינם קשורים בשאלת החבות במס.

7.6.1 היתרונות העיקריים של החברה הם: אפשרות לאחריות מוגבלת

במקרים מסוימים; המשכיות ורציפות; גמישות רבה במבנה ההון והעברתו; אפשרות לניהול מרוכז; ואפשרות התאגדות למספר עורכי־דין העולה על עשרה. 7.6.2 מאידך גיסא – גם במישור זה קיימים מספר חסרונות שהם בעיקר: הרתיעה הפסיכולוגית של לקוח מלהתקשר עם „חברה“ ולא עם עורך־דין באופן אישי; הצורך בקיום דרישות פורמליות שבפקודת החברות; הגשת דין וחשבון לרשם החברות; מסמכי היסוד פתוחים לעיון הציבור; כל עורכי־הדין קשורים יחד בהשקעותיהם; הליכי צרוף עורכי דין ופרוק פורמליים יותר; אחריות כל עורכי־דין בפירמה לעבירות משמעת של חבריו אלא אם הוכיח שהדבר נעשה ללא ידיעתו או שנקט בכל האמצעים הסבירים למניעת העבירה. 7.7 סוגיית רישום חברות של עורכי־דין הינה סבוכה ומסובכת ואינה ניתנת לפתרון קל וחד־משמעי. ברשימתנו ניסינו להעלות קווי מחשבה לעורך־הדין השוקל to be or not to be השאלה תשאר תלויה ועומדת בקרב ציבור עורכי־הדין בתקופה הקרובה ובוודאי תדון עוד בהרחבה. עורך־הדין השוקל אפשרות התאגדות כחברה חייב יהיה לתת לעצמו דין וחשבון מפורט ולבחון להיכן נוטה הכף לצד הזכות או לצד החובה. מטרת רשימה זו הינה לעורר מחשבה ודיון בנושא. כלשון חכמי המשנה בפרקי אבות „דע מאין באת, ולאן אתה הולך ולפני מי אתה עתיד ליתן דין וחשבון“.

פרופ' יעקב נאמן