

חברים יקרים:

הריני מתכבד לשלוח אליכם חדשות, עדכונים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

חידושי חקיקה וחוזרים מקצועיים:

- ביום 17.1.2011 פורסמה הצעת חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (הגדלת ההיצע של דירות מגורים – הוראת שעה), התשע"א-2011. הצעת החוק עוסקת, בין היתר, בביטול זמני של הפיצול הליניארי במכירה של קרקעות לקבלן, פטור ממס שבח על מכירה של שתי דירות מזכות ובמקביל העלאה של מס רכישה על דירות להשקעה. הצעת החוק, אם תאומץ במלואה, פותחת חלון הזדמנויות לביצוע עסקאות בנדל"ן בשיעורי מס מופחתים. עם זאת, לאור סבך החקיקה הקיים בנושא מומלץ להתייעץ עם מומחה בתחום טרם ביצוע עסקה.

- ביום 18.1.2011 פורסם חוזר מס הכנסה 1/2011 – הקלות במס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים בעקבות תיקון 168 לפקודה. הוראות החוזר מציגות ושופכות אור על עמדתה של הרשות ביחס לסוגיות של תושבות, תושבות חוץ והטבות המס, הניתנות לתושבים חוזרים, לתושבים חוזרים ותיקים ועולים חדשים.

נושא רשומון המס: "ישות המאוגדת בארצות הברית כ- LLC לצרכי מס ישראלי – יתרונות חסרונות ותהיות".

פתח דבר

משקיעים ישראלים רבים פועלים בארצות הברית ובפרט בשוק הנדל"ן בארצות הברית באמצעות

ישות המאוגדת כ- LLC (Limited Liability Company). דרך פעולה זו נשענת ככלל על התובנה, כי השקעה ב- LLC מגלמת בארצות הברית יתרונות תאגידיים ומיסויים כאחד.

יתרונות ה- LLC בארצות הברית

ה- LLC בדומה לחברה בע"מ נחשבת לישות משפטית נפרדת מהמחזיקים בזכויותיה (הידועים בשם "Members"). באופן דומה גם החבות של בעלי הזכויות ב- LLC (Members) לחובות ה- LLC הינה בעירבון מוגבל, דהיינו, מוגבלת לסכום שבעלי הזכויות התחייבו להשקיע במסמכי ההקמה של ה- LLC. ה- LLC נרשמת במרשמי רשם ה- LLC במדינה הספציפית שבה היא התאגדה בארצות הברית. מאידך גיסא, התאגדות במסגרת LLC נחשבת כגמישה וקלה יותר לתפעול מחברה רגילה הן למנהל ה- LLC והן למשקיעים (חברים) בה. התאגדות במסגרת LLC אינה כפופה, ככלל, לחוקי החברות וכלל אינה דורשת למשל מוסדות, כגון דירקטוריון ואסיפת בעלי מניות. ניתן לקבוע, בנוסף, כי דיבידנד לא יחולק באופן פרופורציוני בין בעלי הזכויות. הקמת ה- LLC ופעילותה מתבססים על הסכם הקמה בדומה להקמת שותפות ולא על מסמך רשמי כתקנון החברה.

יתרון נוסף ומרכזי ביחס ל- LLC טמון בשיטת המיסוי, החלה בעניינה בארצות הברית. ברוב המדינות בארצות הברית ניתנת ל- LLC, במסגרת

אחים, חברותה או התאחדות, בין שהן מאוגדות ובין שאינן מאוגדות".

בנוסף, הפקודה ככלל משקיפה ומסווגת רק מספר מצומצם של תאגידים כתאגידים שקופים לצרכי מס. כך למשל, במסגרת סעיף 63 לפקודה מסווגת שותפות כגוף שקוף לצרכי מס. דין זהה מחיל סעיף 62 לפקודה על אגודה שיתופית חקלאית. סעיף 64 לפקודה מאפשר לחברות בית להיחשב כגוף שקוף לצרכי מס וסעיף 64א לפקודה מחיל הסדר ייחודי, אשר ממסה חברה משפחתית בהתאם לשיעורי המס של הנישום המייצג. מעניין לציין, כי הוראת סעיף 64א1 לפקודה, אשר הייתה אמור להסדיר ולאפשר קיומה של חברה שקופה במסגרת הפקודה טרם נכנסה לתוקף מאז שנת 2003.

צא ולמד, כי למעט מספר ישויות ייחודיות, אשר מסווגות באופן מפורש כגופים שקופים לצרכי מס, כל שאר הישויות המשפטיות העונות להגדרת "חבר בני אדם" נחשבות ככלל כישויות נפרדות לצרכי מס.

דומה, כי גם בתי המשפט אימצו גישה זו ואינם מאפשרים השקפה של חברה לצרכי מס מבלי שיש לכך אחיזה בלשון הפקודה. בעניין תצפיתן (ע"מ 812/06) טענו בעלי מניות בחברה שיש להשקיפה לצרכי מס היות ומדובר בחברה לא פעילה. בית המשפט המחוזי דחה את טענתם, בין היתר, בקביעה, כי: "אין כל חולק כי המערערת שבפנינו אינה נכללת באף אחד מאותם חריגים המוכרים בדין ומצדיקים התעלמות מאישיותה המשפטית.

תקנות ה- "Check the Box", הברירה להמסות כחברה, או כישות "שקופה" לצרכי מס (Pass through Entity). כלומר, ה- LLC יכול לבחור להיות כפוף למיסוי דו שלבי כחברה רגילה או להיות כפוף למיסוי ברמת בעלי הזכויות ב- LLC בלבד בדומה למיסוי שותפויות, כאשר כל רווחי והפסדי ה- LLC מיוחסים לבעלי הזכויות בו.

LLC, אשר בבעלות בעל זכויות אחד, נחשבת מלכתחילה כישות, שאינה קיימת לצרכי מס (Disregarded Entity) בארצות הברית. כל הכנסותיה והוצאותיה מדווחות בדוח המס של היחיד בארצות הברית, אלא אם כן הוגשה בקשה לראות ב- LLC כישות נפרדת מבעל הזכויות בה גם לצרכי מס.

LLC בדיני המס בישראל

פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), אינה מסדירה ואינה מגדירה כיצד יש להתייחס ל- LLC במסגרת הפקודה.

אל חלל זה נכנסה רשות המס. בשני חוזרים שהוצאו על ידה (חוזרי מס הכנסה 3/2002 ו- 5/2004), קבעה הרשות, כי לשיטתה יש לראות באופן כללי ב- LLC כ"חבר בני אדם" לצרכי מס ולא כגוף שקוף, גם אם בארצות הברית בחרה ה- LLC להיות מסווגת כישות שקופה. עמדה זו נתמכת בין היתר בטעמים הבאים:

סעיף 1 לפקודה מגדיר "חבר בני אדם" כ"כל גוף ציבורי, מאוגד או מאוחד, וכל חברה, אגודת

וניהולם יופעלו מחוץ לישראל (וראו לעניין זה למשל חוזר 4/02 קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול). שנית, מלבד שאלת מיסויו של ה- LLC עולה גם שאלת מיסוים של החברים ב- LLC. כלומר, האם יש לראות בכספים המחולקים לחברים מרווחי ה- LLC כחלקם ברווחים של ה- LLC (השקפת ה- LLC), או שמא כחלוקת דיבידנד החייבת במס נפרד מזה של ה- LLC.

שלישית, ובהמשך לסוגיה הקודמת, יש לבחון, האם ה- LLC עונה להגדרת חברה נשלטת זרה (סעיף 75ב(1) לפקודה), אשר יכולה להשית על החברים חבות מס בגין דיבידנד רעיוני. באופן דומה יש לבחון, כי ה- LLC אינו מסווג כחברת משלח יד זרה (חמ"ז) לצרכי הפקודה (סעיף 5(5) לפקודה). רביעית, כיצד יבוצע הזיכוי בגין המס ששולם בארצות הברית על ידי החברים ב- LLC, אם בארצות הברית ממוסה החבר, אשר מחזיק בזכויות ב- LLC ואילו בישראל מסווגים הרווחים כרווחי ה- LLC ולא כרווחים של בעלי הזכויות בה.

פתרונות לחלק מסוגיות אלו מוצעים במסגרת חוזר מס הכנסה 5/2004. במטרה למנוע כפל מס מאפשר החוזר להשקיף את ה- LLC לצרכי מס בישראל באופן, שיתאפשר למחזיק לדווח בישראל על הכנסת התאגיד באופן אישי ובמקביל יינתן זיכוי בשל המס הזר ששולם על ידי המחזיק.

שיעור המס האפקטיבי הנגזר מנוסחה זו יהיה ככלל שיעור המס החל על יחידים בישראל. כך שיעור המס שיחול על חברים יחידים ב- LLC בגין רווחי

למרות זאת סבורה המערערת כי די בעובדה שלא היתה בה כל פעילות עד למכירת המניות, ובעובדה כי החברות היזמיות פעלו ישירות אל מול חברת הבת כדי להצדיק התעלמות מאישיותה המשפטית של המערערת. המערערת אינה מצביעה על כל הוראת דין המאפשרת את ההתעלמות מהאישיות המשפטית הנפרדת או על הלכה המאפשרת זאת".

יחד עם זאת, חוזר מס הכנסה 3/2002 רואה ב- LLC כישות נפרדת מזו של בעלי הזכויות בה, כאשר מדובר בישות המקיימת פעילות עסקית – מסחרית, ובלשון החוזר: " הגדרה רחבה זו (של חבר בני אדם – מ"ע) תחול לגבי LLC שהוקם או נרשם לפי דיניה של אחת המדינות בארה"ב ואשר הוכח שהוא מקיים פעילות עסקית – מסחרית ממשית מחוץ לישראל. במקרים אלו יהווה ה- LLC גוף בעל ישות משפטית נפרדת משל חבריו. חבות במס ישראלי תקבע בהתאם למעמדו, לסוג ההכנסה ומקום ההכנסה".

נפקות הסיווג LLC כ"חבר בני אדם" לצרכי מס

בישראל

סיווג של ה- LLC כחבר בני אדם לצרכי מס בישראל, בנפרד מבעלי הזכויות בו מעלה מספר סוגיות שיש ליתן עליהן את הדעת.

ראשית, על מנת שה- LLC לא ייחשב כתושב ישראל לצרכי מס יש להקפיד שהשליטה על עסקיו

לבסוף, על מנת שהחוזר יופעל, יש צורך בהגשת דוח שנתי לרשות המסים. חוזר 5/2004 מדריך, כי "יראו בנישום כאילו ביקש להפעיל את הוראות החוזר אם יישם את הוראותיו עם הגשת הדו"ח הראשון לפקיד השומה." על פי הוראות החוזר נישום, הבוחר ליישם את הוראות החוזר, לא יוכל לחזור בו מבחירתו בשנים העוקבות.

פסיקה והחלטות מיסוי לעניין LLC

בשנים האחרונות פרסמה רשות המסים שתי החלטות מיסוי בקשר ל- LLC. האחת משקיפה את ה- LLC לצרכי מס. השנייה, רואה ב- LLC כתאגיד לכל דבר ועניין. ההחלטה הראשונה שמספרה 42/08 אפשרה לחברה בת זרה להשקיף את החזקותיה ב- LLC בארצות הברית ולייחס את הכנסות ה- LLC אל הכנסותיה וזאת לשם קבלת זיכוי עקיף לחברת האם הישראלית מכוח סעיף 126(ג) לפקודה.

ההחלטה השנייה שמספרה 1267/09 אפשרה ל- LLC, אשר החזיקה בחברת בת בישראל להקצות לעובדי חברת הבת זכויות לפי מתווה סעיף 102 לפקודה. החלטת המיסוי אישרה, בתנאים מסוימים, כי לצרכי סעיף 102 לפקודה ה- LLC ייחשב כחברה והזכויות המוקצות תחשבנה למניות.

פסיקה שניתנה לאחרונה דווקא בעניין ביטוח לאומי (ב"ל 3423/07). באותו עניין נדון ענינה של LLC, אשר סווגה על ידי פקיד השומה כחברת משלח יד זרה (סעיף 5(5) לפקודה). הכנסותיה יוחסו לבעל הזכויות היחיד בה מכוח הסכם שומות. בית הדין

עסקים (Trade or Business) יהיה בשיעור של 45% בשנת המס 2011, כאשר יינתן זיכוי בגובה המס ששולם על ידי היחידים בארצות הברית (שיעור של 35% בתוספת מס מדינתי).

סכום המס שישולם בישראל ייגזר גם משיעור המס הקיים בישראל בגין הכנסות ספציפיות וכן משיעור ניכוי המס במקור הקיים לאותן הכנסות באמנה בין ישראל לבין ארצות הברית לגבי מיסים על הכנסה (להלן: "אמנת המס"). כך למשל, הכנסות של יחיד בגין ריבית, ימוסו בשיעור של 20% בישראל, כאשר מולן יינתן זיכוי בגין מס במקור בשיעור של 17.5%, אשר נוכה בארצות הברית מכוח אמנת המס. הכנסות משכר דירה ימוסו ככלל בשיעור ניכוי מס במקור של 30% בארצות הברית (בהעדר הגבלה על שיעור זה במסגרת אמנת המס). היחיד בישראל יוכל לקבל זיכוי מס בגין המס ששולם בארצות הברית. לחילופין, יוכל היחיד ליישם את הוראות סעיף 122א לפקודה, אשר מקנות ככלל שיעור מס סופי של 15% בישראל (ללא אפשרות של ניכוי הוצאות (למעט פחת) וללא קבלת זיכוי בגין מס זר ששולם).

כלומר, חוזר 5/2004 משווה למעשה בין מצב בו ההחזקה בנכס נעשית באמצעות LLC לבין החזקה או השקעה הנעשות במישרין על ידי היחיד. כל זאת לצרכי קבלת זיכוי מס. חוזר 5/2004 מדגיש, כי אין באמור כדי "להשקיף" את ה- LLC לצרכי מס בישראל, "כך למשל, הפסדים כתוצאה מפעילות התאגיד בחו"ל לא ייוחסו למחזיק אלא יישארו לקיזוז על פי הוראות הפקודה, ברמת ה- LLC".

יש ליתן את הדעת לחובות הדיווח החלות בארצות הברית בגין השקעה באמצעות LLC בארצות הברית ובפרט השקעה בנדל"ן.

אשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד www.ampeli-tax.co.il.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.

קבע, כי הכנסות אלו לא תהינה חייבות בדמי ביטוח לאומי בישראל.

סיכום:

עיננו הרואות, כי קיימת אי ודאות לגבי מיסוי של LLC בישראל. האם כישות תאגידית נפרדת מבעלי הזכויות בה או כישות שקופה.

רצוי היה שהמחוקק או מחוקק המשנה יאפשרו את השקפת ה- LLC, כאשר זו בחרה להיות ממוסה כגוף שקוף בארצות הברית. למצער גם כניסתו לתוקף של סעיף 1א64 לפקודה הייתה פותרת חלק מהבעיות שנסקרו ברשימה זו.

על רקע אי הודאות בסיווג ה- LLC לצרכי מס בישראל ונכח הדרישה להגשת דוחות מס בישראל ולעקביות בדיווח כתנאי לזכאות לקבלת זיכוי מס בגין המס הזר ששולם בארצות הברית, יש לשקול היטב הקמתה של LLC טרם ניגשים להשקעה בארצות הברית. למשקיע קטן, אשר משקיע בנכס בודד כדאי לשקול להשקיע באופן ישיר בנכס ולא באמצעות LLC. השקעה בנכס גדול יותר בארצות הברית, אשר דורשת קיבוץ של מספר משקיעים יכולה להיעשות גם באמצעות שותפות מוגבלת (Limited Partnership). נראה, כי במצב זה כלל לא תעלה השאלה האם הגוף שקוף לצרכי מס בישראל. שאלה נוספת תהא מה שיעור המס שיחול על המשקיעים המוגבלים בשותפות המוגבלת בישראל, אך נשאיר אותה לרשימות הבאות. לבסוף,