

The logo for Ampeli Tax Law Offices features the word "AMPELI" in a bold, dark blue, sans-serif font. The letter "A" is stylized with a horizontal line through its middle. Below the word "AMPELI" is a thin horizontal line, and underneath that, the words "TAX LAW OFFICES" are written in a smaller, dark blue, all-caps, sans-serif font.

AMPELI

TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

פתיחת עסקים ברשויות המס – שיקולי ההתאגדות והפרקטיקה

עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי
20 באפריל 2021

אין באמור במצגת 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 מצגת זו.

נושאי המצגת

- שיקולים כללים בצורת הפעילות;
- עוסק פטור לעומת עוסק מורשה;
- סעיף 1 לחוק מע"מ וסעיף 13 לתקנות מע"מ;
- חברות ארנק;
- חברה משפחתית;
- חברת בית;
- שותפויות;
- מיסוי גופים שקופים במישור המיסוי הבינלאומי – LLC.

שיקולים כלליים

שיקולים בהתאגדות העסק

- מחזור הפעילות;
- צפי גדילת העסק;
- חשיפה לסיכונים עסקיים – תביעות, אחריות מקצועית וכו';
- מספר העובדים ומורכבות העסק/ הפעילות;
- מקום הפעילות – בישראל או בחו"ל, במרחב המקוון או הפיזי?
- צריכה פרטית;
- הוצאות נלוות – הנהלת חשבונות, ראיית חשבון וכו'.
- שיקולי מס;

פעילות כיחיד או חברה

פעילות כיחיד או חברה

מדרגות מס ליחידים (2021) – סעיף 121(ב) לפקודה – "הכנסה מיגיעה אישית".

שיעור המס	הכנסה חודשית (יגיעה אישית)	שיעור המס	הכנסה שנתית (יגיעה אישית)
10%	עד 6,290 ש"ח	10%	עד 75,480 ש"ח
14%	9,030 - 6,291 ש"ח	14%	108,360 - 75,481 ש"ח
20%	14,490 - 9,031 ש"ח	14%	173,880 - 108,361 ש"ח
31%	20,140 - 14,491	31%	241,680 - 173,881 ש"ח
35%	41,910 - 20,141 ש"ח	35%	502,920 - 241,681 ש"ח
47%	53,970 - 41,911 ש"ח	47%	647,640 - 502,921 ש"ח
50% (מס יסף)	53,971 ש"ח ומעלה	50%	647,641 ש"ח ומעלה

דמי ביטוח לאומי

מדרגות מס ליחידים (2021) – סעיף 121(ב) לפקודה – "הכנסה מיגיעה אישית".

מחלק ההכנסה שמעל 60% מהשכר הממוצע ועד ההכנסה המרבית החייבת בדמי ביטוח 44,020 ש"ח - (שיעור מלא)	מחלק ההכנסה שעד 60% מהשכר הממוצע 6,331 ש"ח - (שיעור מופחת)	דמי ביטוח לאומי
12.83%	2.87%	דמי ביטוח לאומי
5%	3.1%	דמי ביטוח בריאות
17.83%	5.97%	סך הכל

פעילות כיחיד או חברה

מס חברות – סעיף 126(א) לפקודה – 23%

שיעור המס הסופי	סעיף 125 ב (2) לפקודה	שיעור המס בעת משיכת דיבידנד
46.1%	30%	בעל מניות מהותי
48.41%	33%	מס יסף 121ב

שיקולי מס

- פעילות כעצמאי או באמצעות גוף "שקוף"-
- מיסוי "חד שלבי" לפי סעיף 121 לפקודה;
- תשלומי מקדמות למס הכנסה וביטוח לאומי, בהתאם להכנסות שדווחו למס הכנסה בשנים הקודמות;
- אפשרות לנכות לצרכי מס הפקדות לחסכונות פנסיונים וקרנות השתלמות;
- תקנות ניכוי הוצאות רכב;
- ניכוי דמי ביטוח(סעיף 47א(א) לפקודה - 52% מהתשלום לביטוח לאומי (לא כולל מס בריאות) מותר בניכוי מההכנסה שאינה הכנסת עבודה.
- מענקי קורונה.

פעילות כיחיד או חברה

פעילות כחברה:

- כאשר הבחירה היא להתאגד כחברה אופן המיסוי יהיה "דו שלבי", תחילה יחול סעיף 126(א) לפקודה, על הכנסותיה של החברה, המחיל שיעור מס על הכנסותיה בשיעור של 23%.
- משיכת דיבידנד תחוב בשיעור מס נוסף שינוע בין 25%-33%.
- התנהלות בתור חברה מאפשרת לכאורה לשלוט בגובה חבות המס באמצעות משיכת משכורות.
- רכב צמוד - תקנות זקיפת שווי רכב.
- דיבידנד אינו חייב בדמי ביטוח לאומי.

עוסק פטור לעומת עוסק מורשה

סעיף 1 לחוק המע"מ

על פי סעיף 1 לחוק, המשמש כסעיף הגדרות:

• **"עוסק פטור" - עוסק שמחזור העסקאות שלו בכל עסקיו אינו עולה על 100,491 שקלים חדשים לשנה או על סכום גבוה יותר שקבע שר האוצר.**

• **"עוסק מורשה" - עוסק שנרשם לפי סעיף 52 או לפי סעיף 58 ואינו עוסק פטור וכן מי שנמנה עם סוג עוסקים שלגביהם קבע שר האוצר שיירשמו כעוסקים מורשים.**

סעיף 1 לחוק המע"מ

על פי סעיף 59 לחוק:

59" (א) עוסק מורשה שמחזור העסקאות שלו ירד ועמד שנתיים רצופות למטה מן הסכום המחייב רישום כעוסק מורשה, ירשום אותו המנהל מיזמתו או לפי בקשת העוסק, כעוסק פטור; הוראה זו לא תחול על מי שנקבע לגביו שיהיה עוסק מורשה אף אם מחזור העסקאות שלו נמוך מהסכום האמור.

(ב) עוסק מורשה שמחזור העסקאות שלו בשנה הראשונה לפעילותו נמוך מהסכום המחייב רישום כעוסק מורשה, רשאי המנהל, מיזמתו, לרשום אותו כעוסק פטור.

רישום עוסק לצרכי מס

- לפי סעיף 1 לתקנות מס ערך מוסף (רישום), התשל"ו – 1976:
"1. בתקנות אלה, חייב במס - עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי, אף אם הוא פטור מתשלום המס או אם כל עסקאותיו פטורות ממס, למעט -
(1) מי שכל עסקאותיו פטורות ממס לפי סעיף 31(1) או 31(2) לחוק;
2. חייב במס יירשם על ידי מילוי כל הפרטים בטופס רישום שקבע המנהל וימציאו...

סעיף 13 לתקנות מע"מ (רישום)

לפי סעיף 13 לתקנות, ישנם בעלי עסקים אשר מחויבים להירשם כועסק מורשה גם במידה וסכום מחזור עסקיהם או מספר המועסקים בעסק, היה מסווגם כעוסק פטור. בעלי העסקים הם:

"(1) בעל מקצוע חפשי שהוא: אגרונום, אדריכל, הנדסאי, חוקר פרטי, טוען רבני, טכנאי, טכנאי שיניים, יועץ לארגון, יועץ לניהול, יועץ מדעי, יועץ מס, כלכלן, מהנדס, מודד, מנהל חשבונות, מתורגמן, עורך דין, רואה חשבון או שמאי, בעל מעבדה כימית או רפואית; וכן עוסקים שעיסוקם מתן שירותים מהסוגים המפורטים בתקנה 6 לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976, ולגבי אותם שירותים בלבד;

(2) רופא, לרבות פסיכולוג, פיזיותרפיסט, רופא וטרינר, רופא שיניים או מרפא שיניים;

(3) בעל בית ספר לנהיגה על פי רשיון שניתן לפי סעיף 15 לפקודת התעבורה;

(4) בעל בית ספר לרבות גן ילדים, שבו לומדים או מתחנכים תלמידים באופן שיטתי

ושאיננו מלכ"ר וכן בית ספר שבו ניתנת הדרכה מקצועית, עיונית או מעשית, לרבות הדרכה

לאמנויות ולספורט, לקבוצות שבכל אחת מהן לא פחות מחמישה תלמידים, להוציא הדרכה

מקרית של לא יותר משלושים ימי הדרכה בכל קבוצות התלמידים אשר הופעלו באותה שנת

מס";

עוסק פטור

על פי סעיף 31(3) לחוק מע"מ עסקאותיו של עוסק פטור יהיו פטורות מחבות במע"מ:

"31. אלה עסקאות הפטורות ממס

(3) עסקאות של עוסק פטור, למעט עסקאות שהן מכירת מקרקעין, או עסקאות שהן מכירת ציוד שאינו מקרקעין שבעת רכישתו נוכה מס תשומות ששולם בשלו;"

סעיף 41 לחוק מע"מ קובע:

41. אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס.

- **משמע בניגוד לעוסק מורשה עוסק פטור אינו רשאי לנכות מס תשומות (חריג סעיף 43א(א) – מכירת מקרקעין על ידי עוסק פטור)**

תקלות מע"מ נפוצות

פתיחת תיק עוסק על עסקאות שאינן חייבות:

• עסקאות - Drop Shipping מקוונות -
סעיף 2 לחוק מע"מ - "על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה או הטובין"

סעיף 1 לחוק מע"מ - "עסקה" – כל אחת מאלה:
(1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;

סעיף 14 קובע את מקום ביצוע העסקה בעת מכירת נכס, כדלקמן:
"יראו נכס כנמכר בישראל אם הנכס היה בישראל בעת מסירתו לקונה, או אם יוצא מישראל, ובנכס בלתי מוחשי - אם המוכר הוא תושב ישראל."

תקלות מע"מ נפוצות

פתיחת תיק עוסק על עסקאות שאינן חייבות:

• מתן שירותים מחוץ לישראל

סעיף 15(א) לחוק מע"מ קובע את מקום ביצוע העסקה בעת מתן "שירות", כדלקמן:

"יראו שירות כניתן בישראל אם נתקיימה אחת מאלה: (1) נתן אותו מי שעסקו בישראל; מי שיש לו סוכן

או סניף בישראל יראוהו, לעניין זה, כמי שעסקו בישראל. (2) הוא ניתן לתושב ישראל, לשותפות שרוב

הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או לחברה שלעניין מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל.

(3) הוא ניתן לגבי נכסים המצויים בישראל"

תקנה 6ד לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976, שעניינה חיוב הקונה בתשלום המס בשל יבוא

שירותים, קובעת: "נעשתה עסקה בישראל, והמוכר או נותן השירות הוא תושב חוץ, תחול חובת

תשלום המס על הקונה, זולת אם ברשותו של הקונה חשבונית בשל העסקה; לעניין זה יחולו הוראות

תקנה 6ג(ד) לתקנות בשינויים המחויבים."

ראו החלטות מיסוי - 7215/16, 6369/18

מיסוי חברת ארנק בעל מניות בחברת מעטים

מיסוי חברות ארנק

סימן ב'1: בעל מניות מהותי בחברה מעטים:

סע' 62א לפקודה:

הכנסה חייבת של חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76 (שאינה חברת משלח יד זרה), הנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל מניות מהותי בה, תיחשב כהכנסתו של היחיד במצבים הבאים:
המצב הראשון -

הכנסה מיגיעה אישית לפי סע' 2(1), 2(2) או 2(10), לפי העניין - אם הכנסת חברת המעטים נובעת מפעילות היחיד בחבר בני אדם אחר, לרבות **בצד קשור** לאותו חבר בני אדם, **כנושא משרה או הענקת שירותי ניהול וכיו"ב**, והיחיד או חברת המעטים **היו נושאי משרה באותו חבר בני אדם** ובלבד שהיחיד אינו בעל מניות מהותי באותו חבר בני אדם.

"נושא משרה" - מנהל כללי, מנהל עסקים ראשי, משנה למנהל כללי, סגן מנהל כללי, כל ממלא תפקיד כאמור בחברה אף אם תוארו שונה, וכן דירקטור, או מנהל אחר הכפוף במישרין למנהל הכללי.

מיסוי חברות ארנק

המצב השני -

הכנסה מיגיעה אישית לפי סעי' 2(2) - אם הכנסת חברת המעטים נובעת מפעילות אותו יחיד בעבור אדם אחר, לרבות בעבור צד קשור לאותו אדם, והיא מסוג עובד עבור מעסיקו, ובלבד שהיחיד אינו בעל מניות מהותי או שותף ב"אדם האחר".

חזקה: יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו, על אף כל דין או הסכם, אם מקורן של 70% או יותר מסך כל הכנסתה או הכנסתה החייבת של חברת המעטים בשנת המס, למעט הכנסות מיוחדות או רווחים מיוחדים, הוא בשירות שניתן על ידי היחיד או קרובו כהגדרתו בסעיף 76, לרבות עובדי החברה, במישרין או בעקיפין, לרבות באמצעות חברת מעטים קשורה, לאדם אחד או לקרובו כהגדרתו בסעיף 88, במשך 30 חודשים לפחות, מתוך תקופה של ארבע שנים.

מיסוי חברות ארנק

סעי' 62א לפקודה:

בתום 30 חודשים יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו מיום תחילת מתן השירות (לצורך דיני המס בלבד).

הכנסות מיוחדות / רווחים מיוחדים - תמורה לעניין רווח הון, שווי מכירה לצרכי שבח במיסוי מקרקעין ודיבידנד.

לא יראו שירות שניתן על ידי שותף בשותפות, לאותה שותפות, כשירות ש"ניתן לאדם אחד".

הוראות החזקה לא יחולו על חברת מעטים המעסיקה ארבעה מועסקים -

- הועסק אדם לא יותר מארבע שעות ביום - ייחשב לחצי מועסק.

- הועסק אדם חלק משנת המס - חישוב יחסי.

- אדם וקרובו ייחשבו למועסק אחד.

הוראות תחולה - לעניין מניין 30 החודשים תימנה גם התקופה שלפני יום התחילה.

מיסוי חברות ארנק

בתום **30 חודשים** יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו מיום תחילת מתן השירות (לצורך דיני המס בלבד).

הכנסות מיוחדות / רווחים מיוחדים - תמורה לעניין רווח הון, שווי מכירה לצרכי שבח במיסוי מקרקעין ודיבידנד.

לא יראו שירות שניתן על ידי שותף בשותפות, לאותה שותפות, כשירות ש"ניתן לאדם אחד".

הוראות החזקה לא יחולו על חברת מעטים המעסיקה **ארבעה** מועסקים -

- הועסק אדם לא יותר **מארבע שעות** ביום – ייחשב לחצי מועסק.

- הועסק אדם **חלק** משנת המס - חישוב יחסי.

- **אדם וקרובו** ייחשבו למועסק אחד.

הוראות תחולה – לעניין מניין 30 החודשים תימנה גם התקופה שלפני יום התחילה.

מיסוי חברות ארנק

חריגים לחזקה המספרית : חוזר מס הכנסה 10/2017 –

- מקום, ש- 70% או יותר מהכנסות החברה שולמו על ידי גורם שאינו מקבל השירות בפועל, אלא הוא רק הגורם דרכו מועברת ההכנסה לנותן השירות, יש לראות בהכנסה, לצורך מבחן ההכנסות כאמור, כאילו התקבלה מהאדם מקבל השירות בפועל.
- סוכן ביטוח בעל סוכנות ביטוח עצמאית, שבבעלותו תיקי לקוחות, אשר מתקשר באופן ישיר עם לקוחות שונים בהסכם למתן שירותי ביטוח אולם, בפועל מקבל את הכנסתו בגין כל לקוח ולקוח מחברות הביטוח בהן מבוטחים לקוחותיו. המבוטחים מקבלי השירות הם לקוחותיו של סוכן הביטוח ולא חברת הביטוח.
- זמר המופיע באירועים ושמחות, אשר מקבל את כל הכנסותיו מאמרגן המנהל את כל ענייניו לרבות גבית הכספים עבורו.
- **יצוין, כי הקביעה מי הוא הלקוח מקבל השירות מבחינה מהותית תלויה במכלול הנסיבות של כל מקרה ומקרה.**

מיסוי חברות ארנק

החלטת מיסוי לא בהסכם מס' 7615/20 –

הרקע העובדתי

- רופא תושב ישראל אשר עוסק במתן שירותי רפואה בתחום רפואת משפחה.
- כ- 99% הכנסתו של הרופא בשיעור של מקורה מקופת חולים אחת עמה חתום הרופא על הסכם מתן שירותי רפואה.
- מתן שירותי הרפואה מתבצע במתקניה של הקופה.
- הקופה מספקת לרופא על חשבונה את כל שירותי המרפאה, ובין היתר: שירותי מזכירות ושירותי משרד. הרופא אינו נושא בעלויות שכירות המרפאה ועלויות הקשורות באחזקת המרפאה, כגון חשמל, טלפון, מים, ביטוח צד ג' וכיו"ב.
- מתן שירותי הרפואה מתבצע בימים ובשעות שנקבעו על ידי הקופה.
- נהלי העבודה מוכתבים על ידי הקופה. קביעת תורים לרופא נעשית באמצעות מערכות של הקופה.

מיסוי חברות ארנק

החלטת מיסוי לא בהסכם מס' 7615/20 -

הבקשה

- הרופא ביקש להקים חברה אשר תהיה בבעלותו המלאה (להלן: "החברה החדשה") ולהעביר אליה את פעילות מתן השירותים הרפואיים לקופה.
- החברה החדשה עתידה לקבל על עצמה את כל תנאי ההסכם, כך ששירותי הרפואה לקופה יינתנו על ידי החברה באמצעות בעל המניות המהותי באופן בלעדי וזאת כעובד החברה החדשה.
- החברה החדשה לא התכוונה להעסיק עובדים נוספים.

מיסוי חברות ארנק

החלטת מיסוי לאַ בהסכם מס' 7615/20 -

החלטת המיסוי

החלטת המיסוי קבעה כי הכנסתה של החברה החדשה, הנובעת מפעילות מתן שירותי רפואה על ידי בעל המניות המהותי, יראו אותה כהכנסה שחלות לגביה הוראות סעיף 62א(א)(2) לפקודה, והיא תיוחס לבעל המניות המהותי ותסווג בידיו כהכנסה מיגיעה אישית לפי סעיף 2(2) לפקודה. נימוקי החלטת המיסוי נשענים על שלושה. ראשית, החברה החדשה הינה **חברת מעטים** כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה, שהכנסתה נובעת מפעילותו של בעל המניות המהותי. שנית, מתקיימת **חזקת ה-70%**, מכיוון שמקורם של מעל 70% מסך הכנסתה של החברה החדשה מדי שנת מס עתיד להיות בשירות הניתן לאדם אחד - שלישית, הכנסתה של החברה החדשה עתידה לנבוע מפעילותו של בעל המניות המהותי בשל מתן שירותי הרפואה לקופה, והיא מסוג הפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו.

לביקורת על ההחלטה ראו רשומון מס מס' 150 - https://046a806b-6848-4116-a904-20ebeaf1fe53.filesusr.com/ugd/54076f_9f2e0a4e04c94b60b5219ede7a32f065.pdf

מיסוי בעל מניות מהותי שימוש בנכסי החברה

שימוש בנכסי חברה

• עוסק מורשה יכול בעיקרון לעשות שימוש בכל רווחי העסק לשימוש עצמי.

• בעל מניות מהותי בחברה - סעיף 3(ט1) - שימוש בנכסי החברה ע"י בעלי המניות

"משיכה מחברה" – משיכה של כספים מחברה על ידי בעל מניות מהותי או קרובו, או העמדת נכס של חברה לשימושם, והכל במישרין או בעקיפין, למעט משיכה או העמדה לשימוש כאמור המהווה הכנסה אשר חויבה במלוא המס;

"משיכה של כספים מחברה" – לרבות:

(1) הלוואה, לרבות השאלה או כל חוב אחר.

(2) מזומנים, ניירות ערך, פיקדונות וכל ערובה אחרת שהחברה העמידה כבטוחה כלשהי לטובת בעל

המניות המהותי, עד לסכום שהועמד לטובתו.

החריג: סכום מצטבר שלא עלה על 100,000 ₪ ביום כלשהו בשנת המס ובשנת המס שלפניה.

"נכס" לצרכי הסעיף: (1) דירה/כלי טיס/כלי שיט שעיקר השימוש בהם לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי (גם מחוץ לישראל); (2) חפצי אומנות/תכשיטים;

שימוש בנכסי חברה

סע' 3(ט1) - שימוש בנכסי החברה ע"י בעלי המניות
"מועד החיוב במס" –

- במשיכת כספים מחברה – בתום שנת המס שלאחר שנת המס שבה נמשכו (שוטף + שנה).
- בהעמדת נכס לשימוש – בתום שנת המס שבה הועמד הנכס לשימוש ובתום כל שנה לאחר מכן, עד להשבת הנכס (שוטף תמידי).
- סיווג ההכנסה –

- יראו משיכה מחברה, במועד החיוב, כהכנסתו של בעל המניות המהותי לפי המדרג הבא:
 - (א) מדיבידנד – אם היו רווחים בחברה כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות (יתרת עודפים או עודפים שנצברו בשנתיים האחרונות, לפי הגבוה מבין השניים).
 - (ב) מהכנסת עבודה – לא חל (א) ומתקיימים יחסי עובד – מעביד.
 - (ג) הכנסה מעסק או ממשלח יד – ברירת המחדל.

שימוש בנכסי חברה

סע' 3(ט1) - שימוש בנכסי החברה ע"י בעלי המניות
"כימות ההכנסה" –

- **במשיכת כספים מחברה** – יראו כהכנסה במועד החיוב את סכום משיכת הכספים בניכוי (1) יתרות זכות של בעל המניות המהותי; (2) סכום הלוואה שנטלה החברה מתאגיד בנקאי בלבד, לתקופה של שנתיים לפחות, אשר הועבר בתוך 60 ימים לידי בעל המניות המהותי, אשר הוא שנושא בכל עלויות ההלוואה ובלבד שהחברה לא העמידה ערובה כנגד אותה הלוואה.

- **בהעמדת נכס לשימוש** – יראו כהכנסה במועד החיוב את עלות הנכס בניכוי (1) יתרות זכות של בעל המניות המהותי; (2) בנכס שהוא דירה – יתרת ההלוואה מתאגיד בנקאי בלבד שכנגדה שעבוד קבוע של הדירה, אם השעבוד הוא לתקופה של שלוש שנים לפחות.

- **בגין השימוש בנכס עד להשבתו לחברה**, תיזקף לבעל המניות המהותי הכנסת עבודה או הכנסה ממקור אחר (2)(10), לפי הגבוה מבין: (1) שווי השוק בגין השימוש בנכס או (2) השיעור שנקבע לפי סע' 3(ט1) לעניין הלוואה (3.41%), כשהוא מוכפל בעלות הנכס ובניכוי תשלום בשל השימוש.

שימוש בנכסי חברה

**הוספת סע' 3(ט) - שימוש בנכסי החברה ע"י בעלי המניות
"השבת כספים" -**

הכלל: כספים שהושבו לחברה עד מועד החיוב ונמשכו מחדש בתוך שנתיים מהמועד שבו הושבו, יראו אותם, עד גובה הסכום שהושב מחדש כאילו לא הושבו. החריג: כספים שנמשכו מחדש באופן חד פעמי והוחזרו בתוך 60 ימים.

"השבת נכסים" -

הכלל: נכס שהועמד לרשות בעל המניות המהותי והושב לחברה עד מועד החיוב, ולאחר מכן הועמד לשימושו מחדש בתוך שלוש שנים מהמועד שהושב - יראו אותו כאילו לא הושב.
יתרת זכות שנוכתה -

- הכלל: יתרת זכות שנוכתה מהכנסה ונפרעה בתוך 18 חודשים מהמועד שבו נוכתה - עד גובה הסכום שנפרע, יראו כאילו לא נוכתה.

חברה משפחתית

חברה משפחתית סעיף 64(א) לפקודה

64א (א) הכנסה חייבת, לרבות שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין (בסעיף זה – הכנסה חייבת) והפסדים של חברה שחבריה הם קרובים לפי פסקאות (1) או (2) להגדרה "קרוב" בסעיף 88 (להלן – חברה משפחתית) ייחשבו מיום התאגדותה, לפי בקשתה שתומצא לפקיד השומה בתוך שלושה חודשים לאחר התאגדותה, כהכנסתו או הפסדו של החבר שהוא בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחים בחברה או של החבר שהחברה ציינה בבקשתה שהוא אחד מבעלי הזכויות לחלקים השווים והגדולים ביותר ברווחים בה ואשר הסכמתו בכתב צורפה לבקשה (בסעיף זה – הנישום), ויחולו הוראות אלה:

(1) רווחים שחולקו מהכנסות החברה בשנים שהמס שהיא חייבת בו חושב על פי סעיף זה (להלן בסעיף זה – תקופת ההטבה) וכן רווחים שמקורם בדיבידנד החייב במס לפי סעיף קטן (א3) יראו כאילו לא חולקו, וזאת אף אם חולקו לאחר תקופת ההטבה או לאחר שהחברה חדלה להיות חברה משפחתית;

חברה משפחתית סעיף 64(א) לפקודה

(5) ניתן לגבות את המס על הכנסת החברה, לרבות מקדמות, הן מהחברה והן מהנישום;

(6) הפסדים שהיו לנישום לפני תקופת ההטבה אינם ניתנים לקיזוז כנגד הכנסת החברה;

(8) זכאי הנישום להטבות לפי הוראות סעיפים 9(5), 14(א) או (ג) או 97(ב), או להקלות ממס או לפטורים הניתנים לפי פקודה זו לתושב חוץ בשל היותו תושב חוץ, יינתנו ההטבות רק לפי חלקו היחסי של הנישום ברווחי החברה.

הוראות נוספות:

(א1) אם בתוך שנת המס חדל להתקיים בנישום תנאי כאמור בסעיף קטן (א), יהא הנישום חבר אחר שתנאי כאמור מתקיים בו ושעליו הודיעה החברה בתוך 60 ימים מיום שחדל להתקיים התנאי האמור; לא הודיעה החברה כאמור, תחדל החברה להיות חברה משפחתית הזכאית להחלת הוראות סעיף קטן (א) (להלן – חברה משפחתית זכאית) מתחילת שנת המס שבה חדל להתקיים בנישום התנאי האמור

(א2) אם בתוך שנת המס חדל להתקיים בחברה תנאי כאמור בסעיף קטן (א), תחדל החברה להיות חברה משפחתית זכאית מתחילת שנת המס שבה חדל להתקיים בה התנאי האמור.

חברה משפחתית

אופן חישוב ההכנסה החייבת בחברה משפחתית: ע"א 1038/17, אור שרה בע"מ

- **שומת הכנסת החברה המשפחתית תבוצע באופן הבא:** בשלב הראשון יש לקבוע מהי הכנסתה החייבת של החברה המשפחתית. בשלב זה שולט משטר מס תאגידי. כך, רוח ההון הריאלי יחושב לפי הגדרת "מדד" הרלוונטית לחברה. בשלב השני יש לקבוע את חבות המס. בשלב זה עשוי לחול משטר המס של היחיד, תוך בחינה פרטנית של כל מקרה ומקרה, ולאור תכליות חקיקת המס הרלוונטית.
- רק לאחר שמסתיימת העמסתו של קרון ההכנסה החייבת של החברה המשפחתית, הוא עוזב את תחנת החברה, ונוסע אל תחנת היחיד - שם ניתן לפרוק אותו ולהעניק לו מאפיינים של הכנסת יחיד.

חברה משפחתית

שיקולים בהקמת חברה משפחתית

- חברה משפחתית באופיה;
- הטבות מס לנישום המייצג – פטור 9(5) לפקודה (ע"א 896/90), תושב ישראל לראשונה וכו'.
- מס שולי;
- פעילות השקעתית באופיה;
- הגנה תאגידיית;
- שיקולי קיזוז הפסדים;

חברת בית

חברת בית (סעיף 64 לפקודה לאחר תיקון 245)

חברת בית היא חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76, שמתקיימים בה כל אלה:

(1) מספר בעלי המניות בה אינו עולה על 20; לעניין זה –

(א) היה תאגיד שקוף בעל מניות בחברה, יראו כל אחד מבעלי הזכויות בתאגיד השקוף כבעל מניות בחברה;

(2) אין בין בעלי המניות בחברה תאגיד שקוף שיש באפשרותו לבחור בכל שנת מס את אופן המיסוי שלו,

חברת בית (סעיף 64 לפקודה לאחר תיקון 245)

(3) כל נכסיה החל מהיום שבו חלפו שישה חודשים מיום התאגדותה הם אחד או יותר מאלה:

(א) בניין או קרקע שהושלמה בניית בניין עליה בתוך חמש שנים ממועד תחילת החזקת החברה בקרקע; המנהל רשאי להאריך את התקופה הנדרשת להשלמת הבנייה כאמור בשנתיים, מטעמים מיוחדים שיירשמו; לעניין זה, "השלמת בנייה" – השלמת בניית מבנים ששטחם הכולל 70% לפחות מהשטח הניתן לבנייה לפי התכנית החלה עליהם;

(ב) מזומנים המשמשים אותה לרכישת נכסים כאמור בפסקת משנה (א), ובלבד שתחזיק במזומנים לכל היותר 12 חודשים מתום שנת המס שבה הושקעו בחברה, או מזומנים בשל רווחים שלו חולקו היו חלות עליהם הוראות סעיף קטן (ג)(1);

(ג) מניות בחברה שמתקיימים בה כל שאר התנאים בסעיף קטן זה;

(ד) מניות באיגוד מקרקעין, כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין, שנרכשו מאדם אחר, ובלבד שהרכישה הביאה להחזקה של יותר מ- 50% מאמצעי השליטה, כהגדרתם בסעיף 88, באיגוד;

(4) החברה עוסקת רק בהחזקה, במישרין או בעקיפין, של בניינים או קרקע כאמור בפסקה (3)(א);

חברה בית (סעיף 64 לפקודה לאחר תיקון 245)

(5) לגבי חברה תושבת חוץ, היא תאגיד שקוף גם במדינה או במדינות שבהם היא תושבת;

(6) על החברה לא חל חוק לעידוד השקעות הון, ואולם פרק שביעי 1 לחוק האמור יכול שיחול עליה, לעניין הטבות מס הניתנות גם ליחיד;

(7) החברה ביקשה להיחשב כחברת בית, בהודעה שחתמו עליה כל בעלי המניות ונמסרה לפקיד השומה בתוך שלושה חודשים מיום התאגדותה.

הכלל -

(ג) הכנסתה החייבת והפסדיה של חברת בית ייחשבו, מיום התאגדותה, כהכנסתה החייבת והפסדיהם של בעלי מניותיה, בהתאם לחלקם בזכויות לרווחי חברת הבית, ויחולו הוראות אלה:

(1) יראו את רווחי חברת הבית שחויבו בשיעורי המס של יחיד לפי סעיף זה וחולקו, בין בתקופה שבה החברה היתה חברת בית ובין לאחר שחדלה להיות חברה כאמור, כאילו לא חולקו.

חברה בית

שיקולים בהקמת חברת בית

- השקעה מפוזרת בנדל"ן;
- שיעור מס מוטבים על הכנסות משכר דירה (פסק דין נטע עצמון);
- אפשרות להנות ממס שבח בעת מכירת נכס הנדל"ן;
- פעילות השקעתית באופיה – חשיפה למס שולי;
- הגנה תאגידיית;

• חשיפה לדמי ביטוח לאומי – סעיף 373א לחוק הביטוח הלאומי - "הפיקה חברה מהחברות המנויות בסעיפים 64 עד 64א1 לפקודת מס הכנסה, לפי העניין, הכנסה חייבת כהגדרתה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה, בשנת מס פלונית, יראו את ההכנסה האמורה כאילו חולקה בסוף אותה שנת מס לחברי החברה או לבעלי המניות בה, לפי העניין, והכל בהתאם לזכאותם היחסית ברווחי החברה במועד האמור". עניין נחושתן (ב"ל - 64018-11-16).

• רשומון מס מס' - 139:

• <https://046a806b-6848-4116-a904->

[20ebeaf1fe53.filesusr.com/ugd/54076f_e1b2f24f906140a4af16cf2593f8a89c.pdf](https://046a806b-6848-4116-a904-20ebeaf1fe53.filesusr.com/ugd/54076f_e1b2f24f906140a4af16cf2593f8a89c.pdf)

שותפויות

הגדרות וסעיפים מרכזיים – פקודת השותפויות

פקודת השותפויות [נוסח חדש], תשל"ה-1975

פקודת השותפויות מעגנת את הגדרתה של שותפות ומסדירה את מארג היחסים בין השותפים: "שותפות" - "חבר בני אדם שהתקשרו בקשרי שותפות" "קשרי שותפות" - "הקשרים שבין בני אדם המנהלים יחד עסק לשם הפקת רווחים, למעט את הקשרים שבין חברי תאגיד שהואגד לפי כל דין אחר".

• סעיף 14 - כוחו של שותף לחייב את השותפות

"כל שותף הוא שלוח של השותפות ושל שאר שותפיו לכל ענין של עסקי השותפות; ופעולותיו של כל שותף, כשהוא עושה בדרך הרגילה עסק מן הסוג שעושה השותפות שהוא חבר בה, יחייבו את השותפות ואת שותפיו, זולת אם למעשה אין לו הרשאה לפעול בשם השותפות באותו עסק, והאדם שעמו נשא ונתן יודע שאין לשותף הרשאה לכך, או שאינו יודע, או אינו מאמין, שהוא שותף".

הגדרות וסעיפים מרכזיים – פקודת השותפויות

פקודת השותפויות [נוסח חדש], תשל"ה-1975

סעיף 20 (א) - השותפים חבים יחד ולחוד

כל שותף חב, יחד עם שאר השותפים ולחוד, בכל החיובים שהשותפות חבה בהם בהיותו שותף, לרבות בכל דבר שהשותפות חבה בו לפי סעיפים 18 ו-19 בהיותו שותף, ואם נפטר השותף יהא עזבונו חב כאמור באותם חיובים במידה שעדיין לא סולקו.

סעיף 29 - חובת שותף כלפי רעהו

חובתם של שותפים היא לנהל את עסקי השותפות לתועלת המשותפת, להיות ישרים ונאמנים איש עם רעהו ולמסור לכל שותף או לבא-כוחו חשבונות נכונים ומידע שלם בכל ענין הנוגע לשותפות.

סעיף 31 - נכסי שותפות

הנכסים, הזכויות וטובות ההנאה, בנכסים שהוכנסו בראשונה להון השותפות, או שנרכשו במהלך עסקיה, בקניה או בדרך אחרת על חשבון השותפות או למטרותיה, הם נכסי שותפות לענין פקודה זו.

הגדרות וסעיפים מרכזיים – פקודת השותפויות

פקודת השותפויות [נוסח חדש], תשל"ה-1975

זכויותיהם וחובותיהם של השותפים

34. זכויות השותפים בנכסי השותפות וזכויותיהם וחובותיהם כלפי השותפות ייקבעו, בכפוף להסכם מפורש או משתמע שבין השותפים, לפי הוראות אלה:

- (1) שותף זכאי לחלק בהון העסק וברוחיו, וحب להשתתף בכיסוי הפסדי הון או הפסדים אחרים של השותפות, בשיעור יחסי לסכום ההון שהסכים לחתום עליו; ...
- (5) כל שותף רשאי להשתתף בניהול עסקי השותפות;
- (6) אין שותף זכאי לשכר בעד עבודתו בעסקי השותפות;
- (7) לא יתקבל שותף לשותפות בלי הסכמת כל השותפים הקיימים;
- (8) חילוקי דעות שיתגלעו בענינים רגילים הקשורים בעסקי השותפות יוכרעו ברוב של השותפים, אך אין לעשות שינוי במהותם של עסקי השותפות בלי הסכמת כל השותפים הקיימים.

הגדרות וסעיפים מרכזיים – פקודת השותפויות

סעיף 2 - צורות שיתוף שאינן קשרי שותפות

לשם הכרעה אם קיימים קשרי שותפות ואם לאו, יש ליתן את הדעת על כללים אלה:

- (1) שיתוף מכל צורה או הגדר בנכס או בכל זכות בו – אין בכך בלבד כדי ליצור קשרי שותפות בין בעלי הנכס או הזכות, ואפילו הם נוטלים חלק ברווחים המגיעים מן השימוש בהם;
- (2) נטילת חלק בהכנסה ברוטו מנכס, היא בלבד אינה יוצרת קשרי שותפות, בין שנוטלי החלק יש להם בנכס זכות או טובת הנאה משותפות ובין שאין להם;
- (3) הנפרע חוב או סכום קצוב אחר, בין בשיעורין ובין בצורה אחרת, מתוך רווחיו הנצמחים של עסק, איננו נעשה בשל כך בלבד שותף בעסק או חב כשותף בו;
- (4) חוזה, שעל פיו עובדו או שלוחו של בעל עסק יקבל את גמולו בחלק מרווחיו של העסק, אין בו בלבד כדי לעשות את העובד או את השלוח שותף בעסק או חב כשותף בו;

הגדרות וסעיפים מרכזיים – פקודת השותפויות

סעיף 2 - צורות שיתוף שאינן קשרי שותפות

לשם הכרעה אם קיימים קשרי שותפות ואם לאו, יש ליתן את הדעת על כללים אלה:

(5) בן זוגו או ילדו של שותף שנפטר או התלוי בנפטר, המקבל בדרך של אנונה חלק מרווחי

העסק שהנפטר היה שותף בו, אינו נעשה משום כך בלבד לשותף בעסק או חב כשותף בו;

(6) המלווה כסף למי שעושה עסק או עומד לעשות עסק, ועל פי החוזה שביניהם יקבל

המלווה ריבית בשיעור משתנה לפי רווחי העסק, או יקבל חלק ברווחים – אין המלווה נעשה

משום כך בלבד שותף בעסק או חב כשותף בו;

(7) המקבל, בדרך של אנונה או בדרך אחרת, חלק ברווחי עסק כתמורה בעד מכירת המוניטין

של העסק, אינו נעשה משום כך בלבד לשותף בעסק או חב כשותף בו;

(8) חוץ מן האמור לעיל בסעיף זה, תהא קבלת חלק ברווחי עסק, או כל תשלום התלוי

ברוחי עסק או המשתנה לפיהם, ראייה לכאורה שהמקבל הוא שותף בעסק, אלא שניתן

לסתור ראייה זו בשים לב לכל נסיבות העסקה שבין הצדדים.

גישות במיסוי שותפויות

גישת הישות הנפרדת:

- רואים בשותפות ישות משפטית עצמאית, נפרדת לצורכי מס והיא מוכרת כגוף עצמאי עסקי אשר פועל בנפרד מהשותפים.
- על רווחי השותפות יחול מס כהכנסה של השותפות ויראו את נכסי השותפות כנכסים שמוחזקים על ידה ולא על ידי כל אחד מהשותפים.
- לכן, מכירת חלקו של שותף בשותפות היא למעשה מכירת זכותו בשותפות על נכסיה וחובותיה.
- זכות בשותפות היא זכות נטו המתבטאת כסיכום של נכסי השותפות פחות התחייבויותיה.

גישות במיסוי שותפויות

הגישה המצרפית:

- רואים בשותפות כמצרף של פרטים הפועלים באופן מאוגד, במסגרת ארגונית המאפשרת להם לנהל את עסקם- השותפות.
- על כל שותף יחול מס בנפרד על פי חלקו ברווחי השותפות ויראו את נכסי השותפות כנכסים שמוחזקים על ידי כל אחד מן השותפים.
- על מכירת נכסי השותפות יחול מס בהתאם לחלקו של כל שותף ברווחי השותפות.
- לכן, מכירת חלקו של שותף בשותפות לא תיחשב למכירת זכות אלא למכירת חלקו בכל נכס מנכסי השותפות.

גישות במיסוי שותפויות

הגישה המעורבת- גישת ביניים

משלבת בין שתי הגישות הקודמות ומאמצת כל אחת מהן בהתקיים תרחישים מסוימים.

- בנוגע לעסקאות בין השותף לשותפות, השותפות נחשבת לישות נפרדת לצורך מס.
- בנוגע לחישוב המס וחיבות המס, השותפות שקופה לצרכי מס וכל שותף חב במס בהתאם לחלקו בהון השותפות. כך למשל, במקרים בהם קיימים רווחים ממכירת נכסים בשותפות, מחילים את המס על השותף עצמו, בהתאם לגישה המצרפית.

יישום השיטה מהעורבת במספר סוגיות:

לפי החב"ק:

- **העברת נכסים מהשותף לשותפות- שותף המעביר את הבעלות על נכס שברשותו לשותפות יחויב במס בעת ההעברה בהתאם להוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה. התמורה תקבע בהתאם לשווי השוק של הנכס ביום ההעברה.**
- **העברת נכסים מהשותפות לשותף- העברת נכסים מהשותפות לשותף משמעותה מכירת הנכסים על ידי השותפות בדומה להעברת נכסים מחברה לבעלי מניותיה. על מכירה כזו יחולו הוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה. רוח ההון שנבע לשותפות בגין המכירה יחולק בין השותפים בהתאם לחלקם ברווחי השותפות.**
- **עסקאות בין השותפים לשותפות- הגישה המעורבת רואה בשותפות גוף המבצע פעילות עסקית בנפרד מהשותפים. בהתאם לכך יש לאפשר ביצוע עסקאות בין השותף לשותפות ובלבד שעסקאות כאלה נעשו בתנאי שוק הוגנים ויש להם טעם כלכלי אמיתי.**

מיסוי שותפויות- סעיף 63(א) לפקודה

סעיף 63(א) לפקודה קובע:

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

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

(2) ראש השותפים, היינו אותו שותף מן השותפים תושבי ישראל ששמו נקוב ראשונה בהסכם על השותפות - ואם אותו ראש השותפים אינו פועל, ראש השותפים הפועל - יערוך וימסור, לפי דרישת פקיד השומה, דו"ח על הכנסת השותפות בכל שנה, כפי שתתברר בהתאם להוראות פקודה זו, ויפרש בה שמם ומענם של השותפים האחרים שבפירמה ואת החלק שכל שותף זכאי לו בהכנסת אותה שנה;

מיסוי שותפויות- סעיף 63(א) לפקודה

פרשנות החב"ק

- **שותף פעיל** הוא שותף שבדרך כלל משקיע בשותפות, עובד בעסק או במשלח-יד, אחראי להפסדים של השותפות ושותף בהחלטות השותפים. שותף כזה, הכנסתו תהיה בגדר **הכנסה מיגיעה אישית**.
- **שותף פסיבי** הוא שותף שהשקיע בשותפות, לוקח חלק בהחלטות השותפות אך אינו עובד בפועל באופן פעיל בשותפות. הכנסת שותף זה תהא בגדר **הכנסה מעסק או ממשלח-יד**.
- **שותף פיקטיבי** הינו אדם הנחזה לשותף, אך למעשה אינו אחראי להפסדי השותפות, אינו עובד בעסק ואינו נוטל חלק בהחלטות בנוגע לניהול העסק או למשלח-היד.

מיסוי שותפויות- סעיף 63(א) לפקודה

פרשנות החב"ק:

- הוראות הסעיף יחולו בקביעת הכנסתם של השותפים הפעילים והפסיביים בלבד. הדרישה של הסעיף היא שבשותפות יהיו לפחות שני שותפים פעילים, ורק בהתמלא תנאי זה זכאים יתר השותפים הפסיביים להחלת ההוראות לגבי הכנסתם.
- העיקרון המנחה הוא שהשותפים הם העוסקים בעסק והם אלה שמפיקים את הרווחים. סעיף 63(א) קובע, כי יש לראות את החלק מהכנסת השותפות, שכל שותף זכאי לו בשנת-המס, כהכנסתו של השותף.
- כדי לקבוע את חלקו של כל שותף בהכנסת השותפות ישנו שלב מקדמי וטכני, שבו נעשה חישוב ההכנסה בשותפות (עד לשלב הניכויים האישיים); משלב זה מייחסים את התוצאה לשותפים, ואז יש לחשב את ההכנסה של כל שותף ושותף.

מיסוי שותפויות

שיקולים בהקמת שותפות

- מבנה גמיש תאגידי;
- הטבות מס אישיות לשותפים;
- אפשרות למכירת הזכות בשותפות;
- חשיפה למס שולי;

פעילות במישור המיסוי הבינלאומי

פעילות באמצעות הקמת חברה תושבת חוץ

"חבר בני אדם" - מוגדר בסעיף 1 לפקודה כתושב ישראל לצרכי מס אם התקיים בו אחד מאלה:
(1) הוא התאגד בישראל; (2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים מישראל... (מבחן השליטה והניהול)

• מבחן השליטה והניהול בוחן שורה של זיקות לפיהן נקבע האם קיימת שליטה וניהול בישראל.

עניין חברת שי צמרות (ע"מ 13-05-32172):

"תנאי לכך שמופעלת שליטה וניהול מישראל הוא כי "מרכז העניינים" של החברה, או "מרכז העצבים" שלה הוא בישראל; "מרכז העצבים" פירושו המקום שבו מתקבלות ההחלטות המהותיות, הבסיסיות, העיקריות והחשובות של החברה ואשר הן מ"נשמת אפה".

פעילות באמצעות הקמת חברה תושבת חוץ

סעיף 75ב1(א):

"חברת משלח יד זרה" - חבר בני אדם תושב חוץ, שמתקיימים בו כל אלה:

- (1) אם הוא חברה - הוא **חברת מעטים** כמשמעותה בסעיף 76(א);
- (2) 75% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה בו מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי יחידים תושבי ישראל;
- (3) בעלי השליטה או קרוביהם, המחזיקים יחד או לחוד, במישרין או בעקיפין, ב-50% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה, עוסקים בעבור החברה במשלח יד מיוחד, במישרין או באמצעות חברה שבה הם מחזיקים במישרין או בעקיפין, באמצעי שליטה בשיעור של 50% לפחות;
- (4) מרבית הכנסתה או רווחיה של החברה בשנת המס, מקורם במשלח יד מיוחד;

פעילות באמצעות הקמת חברה תושבת חוץ

סעיף 75ב(ד):

- בעל מניות תושב ישראל שהוא בעל שליטה בחברת משלח יד זרה שיש לה רווחים שהופקו או נצמחו ממשלח יד מיוחד, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים, ויחול עליו שיעור המס הקובע בסעיף 126(א).
- בעל מניות שזכאי להטבות לפי הוראות סעיף 14(א) בשל היותו תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק, יינתנו לו ההטבות לפי אותו סעיף בשל חלקו היחסי ברווחי חברת משלח היד הזרה אשר הופקו או נצמחו בחוץ לארץ, כל עוד טרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל.
- מס נוסף בעת חלוקת הדיבידנד בפועל בכפוף להתאמות וזיכוי מס זר.
- חוזר מס הכנסה 3/2016.

פעילות באמצעות LLC וחוזר 5/2004

LLC (S-Corp) בדין הישראלי –

- בארצות הברית ההתייחסות ל- LLC לעניין המס היא כאל שותפות, דהיינו - חבות המס, ההכנסות וההוצאות שנעשו במסגרת התאגיד ייוחסו ל"חבר". כפועל יוצא מהייחוס האמור הוא תשלום מס ע"י "החבר" - תושב ישראל - בדומה לתשלום מס ע"י שותף בשותפות.
- בישראל, ההתייחסות ל- LLC לעניין המס היא כאל חבר בני אדם. רווחים שיחולקו ע"י התאגיד ייחשבו כדיבידנד בידי תושב ישראל.
- התוצאה: תושב ישראל שילם מס ללא שתהא לו הכנסה עפ"י הדין הישראלי. בידי התאגיד קיימים רווחים אשר אינם חייבים, בשלב זה, במס בישראל. בעתיד, כאשר יחולקו רווחים אלו, יראו אותם בידי תושב ישראל כהכנסה מדיבידנד, ללא ניכוי מס בחו"ל במקור, וללא אפשרות לקבל זיכוי ממס זר בהתאם להוראות סעיפים 199-210 לפקודה.

פתרון מוצע לכפל המס – חוזר 5/2004 – השקפה חלקית

LLC (S-Corp) בדין הישראלי –

- חוזר 5/2004 – קובע "השקפה חלקית" לצרכי קבלת זיכוי מס זר בהקשר של LLC אמריקאי
- התאגיד הוא חבר בני אדם תושב חוץ. ככלל, התאגיד אינו חייב במס בישראל, אולם בכדי למנוע את כפל המס העשוי להיווצר משום ייחוס ההכנסות למחזיק (תושב ישראל), יתאפשר למחזיק לדווח בישראל על הכנסת התאגיד באופן אישי, במקביל, יינתן זיכוי בשל המס הזר ששולם ע"י המחזיק (כתוצאה מייחוס ההכנסות של התאגיד)

100,000	הרווח החייב במס כתוצאה מפעילות ה- LLC בארצות הברית
50%	שיעור המס על היחיד בישראל
50,000	חבות במס בישראל
(30,000)	זיכוי בשל מס זר ששילם היחיד בארצות הברית
20,000	מס לתשלום על היחיד בישראל (השלמת מס)

הודעה על הכנסות התאגיד השקוף וקיזוז הפסדים

- הוראות חוזר זה יופעלו רק לאחר שהנישום ביקש להחיל עליו את ההסדר שנקבע לעיל. יראו בנישום כאילו ביקש להפעיל את הוראות החוזר אם יישם את הוראותיו עם הגשת הדו"ח הראשון שלאחר פרסום חוזר זה לפקיד השומה.
- נישום שבחר ליישם את הוראות החוזר, לא יוכל לחזור בו מבחירתו ויפעיל את הוראותיו באופן עקבי גם בשנים העוקבות.
- נישום שבחר להפעיל לגביו את הוראות החוזר, יצרף לדו"ח השנתי שהוא חייב בהגשתו, הודעה לגבי אופן הדיווח על הכנסות התאגיד ה"שקוף" כחלק מהכנסותיו. ההודעה תכלול את אופן חישוב ההכנסה החייבת ואת סכומי המס ששולמו במדינה הזרה ואשר בגינם נדרש זיכוי
- תושב ישראל לראשונה?
- מה לגבי תושב חוזר ותיק?
- תושב חוזר?

עמדות חייבות בדיווח בדג על LLC אמריקאי

- **עמדה חייבת בדיווח – עמדה מס' 16/2016 - תושב ישראל אשר מחזיק בישות שאינה תושבת ישראל, הנחשבת בישראל כישות שאינה "שקופה" לצרכי מס בישראל ולעומת זאת נחשבת לישות "שקופה" בחו"ל (כדוגמת ישויות מסוג LLC או S Corporation בארה"ב), אינו רשאי לקזז הפסדים שהתהוו בפעילות הישות הזרה מהכנסתו החייבת, או מהכנסה של תאגיד אחר בהחזקתו, גם אם נחשב כשקוף בחו"ל.**
- **עמדה מס' 50/2017 - יישום ההסדר שנקבע בחוזר מס הכנסה 5/2004 לצורך זיכוי ממס זר בלבד - יחוס הכנסות תאגיד LLC לתושב ישראל אשר מחזיק בתאגיד זה ושבחר ליישם את ההסדר שנקבע בחוזר מס הכנסה 5/2004 באופן שמאפשר לו לדווח על הכנסות התאגיד באופן אישי יהיה לצורך זיכוי ממס זר בלבד ולא לעניין אחר, לרבות קיזוז הפסדים שהתהוו בפעילות ה-L.L.C מהכנסתו החייבת של תושב ישראל וכן לרבות פטורים המיוחסים ליחיד, ושיעורי מס מיוחדים הניתנים ליחיד (כדוגמת סעיפים 122 א ו-125 ג לפקודה).**

עמדות חייבות בדיווח בדג על LLC אמריקאי

דגשים עמדה מס' 50/2017 –

- שלילה לכאורה של סעיף 122א לפקודה – הכנסה מדמי שכירות מחוץ לישראל (15%)
- שלילה לכאורה של סעיף 125ג לפקודה – שיעור המס על הכנסה מריבית ליחיד
- מה לגבי שיעור המס על ריווח הון?
- שימוש בחברת בית (סעיף 64 לפקודה) או חברה משפחתית (סעיף 64א לפקודה).
- מה לגבי חברות קיימות?
- עולים חדשים/תושבים חוזרים ותיקים בתום תקופת ההטבות ?
- מלכודת הדיבידנד (עניין יעקב הראל)

AMPELI

TAX LAW OFFICES

תודה על ההקשבה!

שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

office@ampeli-tax.co.il

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן