

**חברים יקרים:**

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

**מיסוי מקרקעין: על עיקרי ההסדר החדש של****חברות בית ויתרונותיו האפשריים ביחס להחזקת****LLC בארצות הברית**

ביום 17 בינואר 2018, למעלה משלוש שנים לאחר שפורסם לראשונה כהצעת חוק, תוקן סעיף 64 לפקודת מס הכנסה, שעניינו חברות בית. חברת בית היא "תאגיד שקוף" לצורך מס, כלומר, רווחיו והפסדיו מיוחסים לבעלי הזכויות בו. התיקון החדש בעניין חברות בית מזכיר את התיקון שנערך בשנת 2013 לחברות משפחתיות, אך במידה רבה הוא מקל יותר, וטומן בחובו לא מעט הזדמנויות. חלקן מצריכות פעולה מידית מצד בעלי המניות. לבסוף נתייחס בקצרה לתזכיר החקיקה שמבקש לבטל את החברה השקופה. על כך נעמוד ברשימה זו.

**חברת בית – הנוסח הקודם**

הנוסח הקודם של סעיף 64 לפקודה (להלן: "סעיף 64 הישן") היה כלהלן:

"חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76, שכל רכושה ועסקיה הם החזקת בנינים, הכנסתה תיחשב, לפי בקשתה, כהכנסתם של חברי החברה, וחלוקתה של אותה הכנסה, לענין השומה, בין חברי החברה, כולם או מקצתם, תיעשה כפי שיוורה המנהל; הרואה עצמו מקופח על ידי הוראת המנהל רשאי לערער עליה לפני בית המשפט כאמור בסעיפים 153 - 158".

אם כן, לפי סעיף 64 הישן, "חברת בית" נדרשה לשני תנאים: עליה להיות חברת מעטים, ועליה לעסוק בהחזקה של בנינים. בקצרה נציין כי לפי סעיף 76 לפקודה, "חברת מעטים" היא חברה הנשלטת בידי חמישה בני אדם (לרבות חברות) לכל היותר; אינה חברה שלפחות 80% ממניותיה הן בידי חברות שאינן "חברות מעטים"; ואינה חברה שיש לציבור עניין ממשי בה.

סעיף 64 הישן עורר שאלות ומחלוקות רבות, כגון מהי "חברה שיש לציבור עניין ממשי בה"; האם חברה המחזיקה נכסים שאינם בנינים, גם אם הם טפלים לעסקיה, לא תוכל להיחשב חברת בית; האם "הכנסתה" של חברת בית כוללת גם הפסדים; האם ההכנסה כוללת גם שבח לפי חוק מיסוי מקרקעין; ועוד כהנה שאלות. מכל מקום, הוראות הסעיף לא הגבילו את המעבר ממשטר מס של תאגיד שקוף למשטר מס של תאגיד לא שקוף, וכך, חברה שענתה על הגדרת "חברת בית" הייתה יכולה לבקש להיחשב לחברת בית בשנה אחת ולחברה רגילה בשנה העוקבת, וחוזר חלילה, בהתאם לתוצאת המס המיטבית עבור בעלי מניותיה. כך למשל, חברה יכלה להיות מסווגת כחברה רגילה לצורך קבלת הכנסות שוטפות מדמי שכירות אך בשנת מכירת הבניין שהפיק הכנסות אלו יכלו בעלי מניותיה לסווגה כחברת בית וליהנות משיעורי מס רווח הון החלים על יחידים.

### חברת בית – הנוסח החדש

כאמור, ביום 17 בינואר 2018 נכנס לתוקף תיקון 245 לפקודה, במסגרתו שולב בפקודה הנוסח החדש של סעיף 64 (להלן: "סעיף 64 החדש"), אשר קובע תנאים חדשים לכניסה להסדר המס של חברת בית:

עליה להיות חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה.

1. מספר בעלי המניות בה אינו עולה על 20; לעניין זה, אם אחד מבעלי המניות הוא תאגיד שקוף אחר, ייחשבו בעלי הזכויות בתאגיד השקוף הנ"ל כבעל מניות בחברה. עוד נקבע לעניין זה כי בני משפחה הנחשבים "קרובים" לפי ההגדרה בסעיף 88 לפקודה ייחשבו לבעל מניות אחד, וכמוהם גם חברי קיבוץ, חברי מושב שיתופי וחברי מושב עובדים ייחשבו לבעל מניות אחד.

2. אין בין בעלי המניות בחברה תאגיד שיש באפשרותו לבחור בכל שנת מס אם ימוסה כתאגיד שקוף או כתאגיד שאינו שקוף. למרות האמור, אגודה שיתופית חקלאית (אשר רשאית לבחור בכל שנה בין מיסוי שקוף למיסוי רגיל) יכולה להחזיק בחברת בית, אך עליה לבחור את אופן המיסוי שלה, ובחירה זו תחייב אותה מכאן ואילך. אם תשנה את בחירתה לאחר מכן, יישלל המעמד של חברת בית.

3. כל נכסי החברה, החל מהיום שבו חלפו שישה חודשים מיום התאגדותה, הם אחד או

יותר מאלה: (א) בניין, או קרקע שהושלמה הבניה עליה בתוך חמש שנים ממועד תחילת החזקת החברה בקרקע, ושטח המבנים הוא לפחות 70% מהשטח הניתן לבנייה לפי התכנית החלה על הקרקע. (ב) מזומנים שהוזרמו לחברה לצורך לרכישת בניין או קרקע כנ"ל, המוחזקים על ידה לכל היותר 12 חודשים מתום שנת המס שבה הוזרמו, או מזומנים שמקורם ברווחי החברה, אשר הוטל עליהם מס בשיעור המוטל על יחידים, כנהוג בתאגיד שקוף. (ג) מניות בחברה העונה אף היא על תנאי "חברת בית"; (ד) מניות ב"איגוד מקרקעין" כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין, שנרכשו מאדם אחר, ובלבד שהרכישה הביאה להחזקה של יותר מ-50% מאמצעי השליטה באיגוד.

4. החברה עוסקת רק בהחזקה, במישרין או בעקיפין, של בניינים או קרקע כנ"ל.

5. אם החברה היא תושבת חוץ, היא נחשבת תאגיד שקוף גם במדינה שבה היא תושבת.

6. על החברה לא חלות הוראות החוק לעידוד השקעות הון, למעט הטבות מס הנוגעות להשכרת בניינים, החלות גם על יחיד.

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

חברה שחדלה להיות חברת בית לא תוכל לשוב ולבקש להיות חברת בית.

לחברת בית. בנוסף, הנוסח החדש מונע את תכנון המס של כניסה ויציאה ממשטר המס של חברת בית, שהרי הוא דורש שהחברה תבקש להיחשב כחברת בית תוך שלושה חודשים מיום התאגדותה, ואם ביקשה לחדול מלהיות חברת בית, לא תוכל עוד לשוב למעמד זה.

### הוראת המעבר

במקביל לתיקון סעיף 64 לפקודה, נחקקה גם הוראת מעבר, הנוגעת לנוסח של סעיף 64 לפני התיקון. במסגרת הוראת המעבר נקבעו בין השאר ההוראות הבאות:

1. חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה, אשר נחשבה לחברת בית לפי סעיף 64 הישן, ולא הגישה דו"ח מס לשנים 2016 או 2017, רשאית להגיש לפקיד השומה בקשה, בתוך 60 ימים מיום פרסומו של סעיף 64 החדש (כלומר, עד 18 במרץ 2018), שהוראות סעיף 64 החדש יחולו עליה, וזאת גם אם לא מתקיימים בה התנאים 2, 3 ו-6 שפורטו לעיל של סעיף 64 החדש.
2. חברה קיימת אשר נחשבה לחברת בית לפי סעיף 64 הישן, אך לא ביקשה להיחשב כחברת בית בדו"ח המס האחרון שהגישה לפני התיקון, רשאית להגיש לפקיד השומה בקשה, בתוך 60 ימים מיום פרסומו של סעיף 64 החדש (כלומר, עד 18 במרץ 2018), שהוראות סעיף 64 החדש יחולו עליה, וזאת

עיננו הרואות אפוא, כי המחוקק שילב בסעיף 64 החדש הוראות ומונחים מעולם התוכן של חוק מיסוי מקרקעין (איגוד מקרקעין) ומיסוי בינלאומי (תאגיד שקוף). ביחס לאיגוד מקרקעין מעניין לציין כי רק לאחרונה נקבע בפסק הדין בעניין **ג'י כפר סבא בע"מ** (ע"מ 46002-07-12) כי מרכז מסחרי אינו יכול ככלל להיכנס לגדרי "חברת בית" כהגדרתה טרם תיקון 245. זמן קצר לאחר מכן נקבע על ידי בית המשפט העליון בעניין **גזית גלוב** (ע"א 74/15) כי מרכז קניות (קניון סגור או power center) מהווה איגוד מקרקעין לצרכי מס. משמע, ייתכן מצב אבסורדי, בו חברה המחזיקה בחברה אחרת שלה מרכז קניות תיחשב לחברת בית, בעוד חברה שמחזיקה בעצמה במרכז קניות לא תיחשב לחברת בית.

מכל מקום, החל מיום 1 בינואר 2018, חברה העונה על התנאים האמורים תיחשב "חברת בית", והכנסתה החייבת והפסדיה (לרבות שבח מקרקעין) ייחשבו כהכנסתם החייבת והפסדיהם של בעלי מניותיה, בהתאם לחלקם בחברה, ועל הכנסתה החייבת יחולו שיעורי המס של בעלי מניותיה. לא יוטל מס נוסף בגין חלוקת רווחים אשר יוחסו לבעלי המניות כאמור.

בנוסף, סעיף 64 החדש נותן מענה לחלק מהשאלות שנתרו פתוחות בנוסח הקודם – לפי הנוסח החדש אין ספק שגם הפסדי חברת הבית ושבח שהפיקה ממכירת מקרקעין ייוחסו לבעלי מניותיה. כמו כן, ניתן מענה לשאלה מהם הנכסים, למעט בניינים, אשר החברה רשאית להחזיק ועדיין להיחשב

שההשוואה בין הוראות המעבר מלמדת שהוראת המעבר של סעיף 64 מקלה יותר ביחס להוראת המעבר שהייתה לחברה משפחתית, ומהווה תמריץ ממשי לאימוץ הוראת המעבר בהקשרה של חברת בית.

### חברת בית ככלי לעקיפת מגבלות המוטלות על

#### חברות מסוג LLC

נציין גם כי המנגנון של חברת בית יכול לשמש כלי עבור ישראלים המשקיעים בנדל"ן בארצות הברית באמצעות חברות מסוג LLC, לעקוף את המגבלות שהטילה רשות המיסים על חברות כאלו.

בקצרה, LLC (Limited Liability Company), הינו גוף משפטי לא מאוגד הנוצר מכוח חוקיהן של המדינות בארה"ב. על פי חוקי המס בארה"ב, חברה מסוג LLC רשאית לבחור האם להימסות כתאגיד שקוף או כתאגיד רגיל, כאשר ברירת המחדל היא מיסוי כתאגיד שקוף (ראו להרחבה רשומון מס 96 שכותרתו "הרהורים נוספים לגבי סיווגה של LLC בדין הישראלי – "חברה שקופה", "שקופה" למחצה או חברה רגילה?").

לפי חוזר מס הכנסה **5/2004** שפרסמה רשות המיסים, כאשר LLC הוא תאגיד שקוף לפי דיני המס בארה"ב, אשר השליטה והניהול בו מתבצעים מחוץ לישראל, יתאפשר למחזיק שהוא תושב ישראל לדווח בישראל על הכנסת התאגיד באופן אישי, ובמקביל, יינתן לו זיכוי בשל המס הזר ששולם על ידו בגין הכנסת התאגיד (כתוצאה מייחוס ההכנסות של התאגיד אליו). עם זאת, לפי עמדת

גם אם לא מתקיים בה תנאי 8 של סעיף 64 החדש.

משמע, קיימת סיבה טובה לחברות שכל רכושן הוא בניינים לשקול פנייה לפקיד השומה עד 18 במרץ 2018 על מנת שישווגו כחברת בית לצרכי סעיף 64 החדש.

כאמור, הנוסח החדש של סעיף 64 לפקודה מזכיר את התיקון שנערך בשנת 2013 לסעיף 64א, העוסק בתאגיד שקוף אחר, הוא החברה המשפחתית. גם לגבי החברה המשפחתית נקבע בתיקון כי עליה להגיש לפקיד השומה בקשה להיחשב לחברה משפחתית תוך שלושה חודשים מיום התאגדותה, וזאת על מנת למנוע מעבר לסירוגין בין משטר המס השקוף למשטר המס הרגיל. על כן, מעניין להשוות את הוראת המעבר של שני הסעיפים.

בהוראת המעבר של סעיף 64א לעניין חברה משפחתית נקבע כי חברה שבעלי מניותיה הם בני משפחה הנחשבים "קרובים" לפי ההגדרה בסעיף 88 לפקודה, אשר עד למועד תיקון הסעיף לא הגישה בקשה לפקיד השומה להיחשב חברה משפחתית, תהיה רשאית להגיש את הבקשה לפקיד השומה בתוך ארבעה חודשים מיום התחילה. אם הגישה החברה בקשה כזו, יראו אותה כחברה משפחתית החל בשנת המס שלאחר הגשת הבקשה, וכן יוטל מס על כל העודפים שלה עד 31 בדצמבר 2013, כאילו חולקו כדיבידנד לבעלי מניותיה. שתי מגבלות אלו – תחולה רק מהשנה העוקבת ומס על חלוקה רעיונית של דיבידנדים – לא קיימים בהוראת המעבר של חברות בית מכאן

למגבלות הקיזוז בסעיפים הספציפיים בפקודה (סעיפים 29 ו-92 לפקודה).

### **בשולי הדברים – על תזכיר החקיקה בדבר ביטול**

#### **הסדר החברה השקופה**

בשולי הדברים נציין כי לאחרונה התפרסם תזכיר חוק לביטול ההסדר בדבר חברה שקופה הקבוע בסעיף 1א64 לפקודה. נזכיר כי החברה השקופה נועדה להחליף את החברה המשפחתית וחברת הבית ולאפשר לכל חברה בתנאים מסוימים להפוך לשקופה ללא קשר לקרבה המשפחתית בין בעלי מניותיה או לסוג הנכסים המוחזקים על ידה. כניסתו לתוקף של הסעיף הותנתה בתקנות שעדיין, גם לאחר 15 שנים מיום חקיקת הסעיף בשנת 2002, טרם הותקנו. עתה תזכיר החקיקה מבקש כאמור לבטל את הסעיף בשל "קשיים תפעוליים" ומפני החשש מאובדן מס משמעותי כפועל יוצא מתכנוני מס המתאפשרים לכאורה במסגרת הסעיף. חבל שתזכיר החקיקה אינו מפרט מהן אותם "קשיים תפעוליים". לנו לא נותר אלא לתהות מדוע מבקש המחוקק לשמר את ההשקפה של חברות קטנות, בדמות חברה משפחתית וחברת בית, אשר היו נפוצות בכלכלה הישראלית של שנות ה-60 וה-70 במקום להתקדם עם רוח הזמן ולאפשר את השקפתה של כל חברה אשר בעלי מניותיה בוחרים להשקיפה לצרכי מס בתחילת הדרך. אנו סבורים כי טוב היה עושה המחוקק אילו היה מוציא את הסדר החברה השקופה לדרך ומתמודד עם תכנוני מס רלוונטיים במסגרת תיקון חקיקה כפי שרשות

רשות המיסים (אשר קיבלה ביטוי בעמדה חייבת בדיווח מספר 50/2017), ייחוס הכנסות ה-LLC למחזיק שהוא תושב ישראל הוא אך ורק לצורך זיכוי המס הזר ולא לאף עניין אחר, לרבות לא לעניין שיעורי מס מוטבים הניתנים ליחיד או קיזוז הפסדים. כך, לפי עמדת רשות המיסים, נשללת ממחזיק תושב ישראל הטבת המס מכוח סעיף 122א לפקודה, המאפשר ליחיד שהייתה לו הכנסה מהשכרת מקרקעין מחוץ לישראל לשלם עליה מס בשיעור 15% במקום מס שולי.

פתרון אפשרי למגבלה זו מצוי בסעיף 64 החדש, אשר כזכור, מאפשר גם לחברה תושבת חוץ להיחשב כחברת בית (כל עוד היא נחשבת לתאגיד שקוף גם במדינת התושבות שלה). בעניין נטע עצמון (עמ"ה 12/94) נקבע כי פטור ממס המוענק ליחיד על הכנסות מהשכרת דירת מגורים יחול גם על ההכנסות אשר הופקו על ידי חברה משפחתית. אנו סבורים שפסיקה זו חלה גם על חברת בית (לאור הדמיון לחברה משפחתית) ועל הטבות מס אחרות הנתונות ליחיד, כגון ההטבה מכוח סעיף 122א הנ"ל. מכאן, שמומלץ לחברת LLC המחזיקה בנכסי מקרקעין בארה"ב לשקול להירשם כחברת בית בישראל. השילוב בין הוראות סעיף 64 החדש, החלות גם על חברה תושבת חוץ, לבין ההלכה העולה מפסק דין נטע עצמון, מאפשר לבעלי המניות בחברת הבית ליהנות משיעורי מס מוטבים מכוח סעיף 122א לפקודה ואף לקזז את הפסדי החברה בארצות הברית כנגד הכנסתם האישית בכפוף

המסים עושה בהצלחה רבה בשנים האחרונות, בין היתר במסגרת תיקון מנגנון החברה המשפחתית וחברת הבית.

### סיכום

לסיכום רשימה זו, סעיף 64 החדש אמנם מונע את תכנון המס הפופולרי בחברת בית של מעבר לסירוגין ממשטר מס "שקוף" למשטר מס רגיל, שכן הוא דורש מחברה חדשה להודיע בסמוך להקמתה על בחירתה להיחשב לחברת בית, ואם חדלה להיות חברת בית, לא תוכל לשוב למעמד זה. עם זאת, לחברות קיימות אשר היו עשויות להיחשב כחברות בית אך ביקשו זאת, קיים חלון זמנים קצרצר, עד 18 במרץ 2018, להפוך לחברת בית ללא חיוב במס. על כן, נמליץ לחברות קטנות אשר עיקר עיסוקן בהחזקת נדל"ן בנוי, לשקול בכובד ראש לנצל את ההזדמנות ולהפוך לחברת בית, אם משטר המס של יחידים עשוי להועיל להן. כן ראינו כי סעיף 64 החדש עשוי להואיל ליחידים אשר מחזיקים בנכסי נדל"ן בארצות הברית באמצעות תאגיד מסוג LLC.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד שי ארז ועו"ד אנה צברי. הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.

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.