



TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מיסוי שותפויות ותאגידיים שקופים איילת אור – בית ספר למיסים

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

- מיסוי חד שלבי לעומת מיסוי דו שלבי;
- מיסוי שותפות;
- מיסוי חברה משפחתית;
- מיסוי חברת בית;
- מיסוי חברה להחזקת נכסי נאמנות;
- מיסוי גופים שקופים במישור המיסוי הבין לאומי – LLC

מישור המס הכללי

מישור המס הישראלי – מיסוי חד שלבי

יחיד/שותפות/חברה שקופה (משפחתית/בית) – הכנסה מ"יגיעה אישית"

- הכנסות מעסק/עסקת אקראי/ עסק אקראי/ משלח יד/ הכנסת עבודה מס שולי – חישוב מס לפי מדרגות המס הרגילות בסעיף 121 לפקודה – החל מ- 10% ועד 47%

- הכנסה ממכירת פטנט (סעיף 2(9) - עד 40% (סעיף 125 לפקודה)

הכל בכפוף למס יסוף – סעיף 121ב לפקודה.

מישור המס הישראלי – מיסוי חד שלבי

יחיד/שותפות/חברה שקופה (משפחתית/בית) – הכנסות פאסיביות

- הכנסות דיבידנד ריבית והפרשי הצמדה (סעיף 2(4) לפקודה)
דיבידנד – מס בשיעורים של 25%-30% (בעל מניות מהותי) – סעיף 125 ב לפקודה
ריבית - 15% / 25% / מס שולי – סעיף 125 ג לפקודה.
הפרשי הצמדה (הפרשי שער) – פטורים בכפוף לתנאים – סעיף 9(13) לפקודה.
- הכנסות משכר דירה (סעיף 2(6) לפקודה)
מסלול ראשון: מס שולי – חישוב מס רגיל. ככלל החל מ- 31%. לגבי יחיד שמלאו לו 60% -
החל מ- 10%. מסלול שני: מסלול הפטור עד 5,090 ש"ח לחודש מסלול שלישי: מסלול
סעיף 122 לפקודה (10%).
- רווח הון
במועד מכירת הנכס ייווצר רווח הון החייב, ככלל, במס בשיעור של 25% (בכפוף למועד
הרכישה של הנכס). החריג: מכירת נייר ערך בחבר בני אדם על ידי בעל מניות מהותי -
30%.
- הכל בכפוף למס ייסף

מישור המס הישראלי – מיסוי דו שלבי

סעיף 1 לפקודה – "חבר בני אדם" - כל גוף ציבורי, מואגד או מאוחד, וכל חברה, אגודת אחים, חברותה או התאחדות, בין שהן מואגדות ובין שאינן מואגדות;

פעילות באמצעות חברה ישראלית – סעיף 126 לפקודה

- חבות המס של חברה הן לגבי הכנסות מעסק והן לגבי הכנסות פאסיביות תהא בשיעור מס חברות (23%).
- בעת מכירת נכס ייוצר רווח הון בידי החברה אשר חייב בשיעור מס החברות (23%).
- בעת חלוקת דיבידנד לבעת המניות, החלוקה תתחייב בשיעור של 25% או 30% (אם המשקיע הינו בעל מניות מהותי) בתוספת מס ייסף.
- דיבידנד בין חברות תושבות ישראל אינו חייב במס (סעיף 126(ב) לפקודה).

מישור המס הישראלי – מיסוי דו שלבי

הכלל -

- חבר בני אדם הוא אישיות משפטית נפרדת מבעלי המניות שלה גם לצרכי מס.
- לא ניתן "להשקיף" חברה לצרכי מס, דהיינו להתעלם מן היישות המשפטית הנפרדת שלה ולייחס את תוצאותיה (רווחיה והפסדיה) לבעלי הזכויות.

החריג -

- ניתן להשקיף לצרכי מס אם הדבר מוסדר במסגרת החקיקה בישראל.

מיסוי 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

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

הרחקת שותף

35. שום רוב של השותפים לא יוכל להרחיק שותף מן השותפות, אלא אם ניתנה סמכות לעשות כן בהסכם מפורש שבין השותפים.

פרישה משותפות שמרצון

36. לא הוסכם על תקופה קצובה לקיום השותפות, יוכל כל שותף לסיימה בכל עת במתן הודעה על כוונתו זו לכל שאר השותפים; הוקמה השותפות מלכתחילה בתעודה, תספיק לסיימה הודעה בכתב חתומה ביד המודיע.

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 זוג 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

ברווחי 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 וחבות 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.

פסק דין "שדות" – ע"א 2026/92

- שני שותפים העבירו לחברה שהם הקימו את זכויותיהם וחובותיהם- נכס, בשותפות "שדות" בה היו חברים.
- כדי להימנע מתשלום מס, השותפים טענו כי הם אינם מעבירים את הנכס לחברה שבבעלותם, אלא הם מעבירים את זכויותיהם בשותפות (מיסוי לפי גישת הישות הנפרדת).
- נוצר מצב בו סיכום נכסי השותפות מינוס התחייבויותיה- **ערך הזכות בשותפות – היה אפס.**
- לעומת השותפים, רשות המיסים לא הכירה בקיום "זכות בשותפות" כנכס אחד המייצג את כלל זכויותיהם בשותפות. רשות המיסים טענה כי יש לראות את העברת נכסי השותפות לחברה כהעברה של כל נכס בפני עצמו (**הגישה המצרפית**) ולחייב במס את הרווח שהפיק הנכס.
- בית המשפט היה צריך לקבוע האם יוטל על השותפים מס כמי שמכרו זכות בשותפות (גישת הישות הנפרדת) או כמי שמכרו את חלקם בכל נכס ונכס מנכסי השותפות (הגישה המצרפית).

פסק דין "שדות" – ע"א 2026/92

- בית המשפט העליון אימץ את הגישה המעורבת למיסוי רווחי השותפות.
- נקבע כי על פעילותה השוטפת של השותפות תחול הגישה המצרפית, כך שמיסוי הכנסתה השוטפת של השותפות יהיה ברמת הפרט.
- לעומת זאת, לעניין מכירת חלקו של כל שותף יש להחיל מיסוי לפי גישת הישות הנפרדת ולראות את הנכסים המופעלים בשותפות כמוחזקים על ידה- "העברת חלק בשותפות היא במהותה העברת זכות ב"עסק פעיל", על מכלול נכסיו והתחייבויותיו".

יישום השיטה המעורבת 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. רווח 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- סעיף 63(ב) לפקודה

(ב) לא הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה שעסק פלוני או משלח-יד פלוני מתנהל על ידי שני בני-אדם או יותר יחד, יראו את ההשתכרות או הרווחים של אותו עסק או משלח-יד כאילו הגיעו לאחד הזכאים לקבל חלק מהם, אשר פקיד השומה יבחר בו, והשומה תיערך בהתאם לכך; נערכה השומה כאמור לא יראו את השותפות כחבר בני-אדם לעניין סעיף 162.

פרשנות החב"ק לסעיף 63(ב):

- הסעיף קובע כי כאשר שותפים לא הצליחו להוכיח שבעסק פועלים שני אנשים או יותר, יש לייחס את ההכנסה מאותו עסק או משלח-היד לאחד מהם.
- הסעיף נועד להסדיר את אותם מקרים בהם המדובר בשותפות רשומה המנהלת עסק או משלח-יד, שאינה עונה לדרישות סעיף 63, בדבר ניהול פעיל על-ידי שני שותפים.
- למרות שמבחינת הדין הכללי מדובר בשותפות, הרי שלעניין פקודת מס-הכנסה יש לייחס את ההכנסה לאחד השותפים, והוא יהיה הנישום לגבי הכנסה זו.

מיסוי שותפויות- סעיף 63(ד) לפקודה

שר האוצר רשאי לקבוע בצו סוגי שותפויות שיראו אותן לענין פקודה זו כחברה; קבע כאמור, יראו את השותפות לענין פקודה זו כאילו היא חברה, וסכום שחילקה השותפות לשותפים יראוהו כדיבידנד; לענין זה, "שותפות" – שותפות שיחידותיה הוצאו לפי תשקיף והן רשומות למסחר בבורסה כהגדרתה בחוק ניירות ערך או בבורסה אחרת שקבע שר האוצר לענין זה.

צו מס הכנסה (סוגי שותפויות שיש לראותן כחברה), התשע"ז-2017

בתוקף סמכותי לפי סעיף 63(ד) לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"), אני מצווה לאמור:

1. (א) שותפות כהגדרתה בסעיף 63(ד) לפקודה, שהיא תושבת ישראל כהגדרת מונח זה בסעיף 1 לפקודה, ומתקיימים בה כל אלה - יראוה לענין הפקודה כחברה:

שותפות לחיפוש, פיתוח או הפקה של נפט

(1) עיסוקה, חלקו או כולו, הוא חיפוש, פיתוח או הפקה של נפט, הן במישרין והן בעקיפין, הן בארץ או מחוץ לארץ; לענין זה...

שותפות מחקר ופיתוח

(2) אשר עיסוקה הוא מחקר או פיתוח, כהגדרתם בחוק לעידוד מחקר, פיתוח וחדשנות טכנולוגית בתעשייה, התשמ"ד-1984, במישרין או בעקיפין.

מיסוי שותפויות- סעיף 63(ה) לפקודת מס הכנסה

שותפות מוגבלת

(1) המנהל רשאי להורות לענין שותפויות מוגבלות מסוימות שקבע, שיש להן הכנסה מעסק לפי סעיף 2(1), כי יראו את הכנסתו החייבת של שותף מוגבל, שהתקיימו לגביו התנאים שקבע המנהל, כולה או חלקה, כרווח הון לפי חלק ה', למשך תקופה שאינה עולה על 183 ימים, והכל בתנאים ובתיאומים שהורה; לענין זה, "שותפות מוגבלת" ו"שותף מוגבל" – כמשמעותם בפקודת השותפויות [נוסח חדש], התשל"ה-1975.

(2) שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת רשאי, בתקנות, להאריך את תקופת תוקפה של הוראה שנתן המנהל לפי פסקה (1) לתקופה, בתנאים ובתיאומים שקבע.

- הסדר לקוי וחסר בכל הקשור לשותפויות מוגבלות – קרנות הון סיכון, קרנות גידור, קרנות מקרקעין פרטיות וכו').
- חוזר מס הכנסה 9/2018 – מיסוי קרנות הון סיכון
- חוזר מס הכנסה 10/2018 - מיסוי קרנות השקעה פרטיות (פרייבט אקוויטי)
- דרוש הסדר חקיקתי מקיף.

מכירת זכות בשותפות

מכירת זכות בשותפות

ע"מ 336608-02-12 – עניין שפירא

- בית המשפט דן בערעור מס של רואה חשבון שפירא אשר היה שותף בכיר בפירמת רואי החשבון ברייטמן אלמגור ושות'.
- לפי הסכם השותפות היה זכאי שפירא לקבל מדי שנה במשך עשור לאחר הפרישה, סכום הכנסה שנתי.
- שפירא טען כי ההכנסה התקבלה בגין מכירת **מוניטין** שהוא צבר בתחום התמחותו (ייעוץ עסקי). כטענה חלופית גרס כי הממכר הוא **זכות בשותפות** שגם הרווח ממכירתה נתון למיסוי כרווח הון לפי חלק ה' לפקודה.
- מנגד טען פקיד השומה כי ההכנסה היא **פירותית** באופייה, במיוחד לאור העובדה שהיא מתקבלת בחלקים על פני מספר שנים.

מכירת זכות בשותפות

ע"מ 336608-02-12 – עניין שפירא

נפסק:

- בעת פרישתו התנתק שפירא מן השותפות מכל הבחינות, כך שהתשלומים לא שולמו כפירות עבור עשייה שלו לאחר הפרישה
- לא הוכח כי התשלומים מייצגים השלמה או הוספה לפירות עשייתו ומעמדו של שפירא בקשר לתקופה שלפני הפרישה;
- מסתבר יותר כי התשלומים שולמו לו עבור ויתורו על זכויותיו בשותפות אגב פרישתו.
- ניתוק קשרי השותפות היה מלא בעת הפרישה, ודאי במישור המשפטי ואף במישור הכלכלי כי הרי מרגע הפרישה ואילך הפסיק שפירא להיות חשוף לסיכונים חדשים הכרוכים בהיותו שותף. הסיכון היחיד שנותר אצל שפירא היה שהתשלומים השנתיים עצמם יפחתו בשל היחלשות ברווחיות הפירמה בעתיד. דהיינו, עבור שפירא העץ המניב נגדע עם פרישתו.

מכירת זכות בשותפות

ע"מ 336608-02-12 – עניין שפירא

נפסק:

- תשלום בעת פרישה או לאחריה עשוי באופן תיאורטי להוות גמול (נוסף) עבור פעילות שבוצעה **בעבר**, לפני הפרישה. במקרה כזה, התשלום יהיה בבחינת **תוספת לטובות ההנאה אשר שולמו בעבר**.
- תגמול נדחה כאמור עשוי להיחשב **כהכנסה פירותית** כי הרי שורשיו בעשייה מקצועית אשר בוצעה בעבר על ידי הנישום בעודו פעיל כשותף.
- לא נמצאו סימנים כלשהם בנוסח ההסכם או בעדותו של שפירא כי מדובר בתשלומים עבור עשייה בעבר.
- לכן, אירוע המס בנסיבות מקרה זה הוא **הוני** באופיו ונובע מהעברת זכויותיו של שפירא בשותפות לידי השותפים הנותרים.

מכירת זכות בשותפות

ע"מ 1036/08 בעניין ניסים משה בנימין:

- בית המשפט העליון אישר את פסיקת המחוזי לפיה למערער מוניטין אישיים שאינם ניתן להעברה ולכן הסבת זכותו בשותפות לחברה היא מכירה לפי הוראות סעיף 88, וככזו חייבת ברווח הון.

עמ"ה 47/09 בעניין דוויק מיכל:

- שותף בפירמה שהעניקה ייעוץ כלכלי נפטר, כשלפני מותו הגיע השותף להסכם פרישה עם השותפות. בהסכם נקבע שהוא יקבל סכום מסוים בפריסה חודשית לשנה.
- נקבע שהסכום שהשותף זכאי לקבל הוא בגין התחשבנויות מהעבר על שנים רבות.
- לכן, ביהמ"ש קיבל את הטענה שמדובר בהכנסה פירותית.

מכירת זכות בשותפות

חוזר מס הכנסה 14/03:

קובע כי עלות זכות בשותפות תקבע כדלהלן:

- ההשקעות השונות בשותפות (בכסף או בשווי כסף) בניכוי המשיכות מהשותפות
- בתוספת (או ניכוי) רווחי (או הפסדי) השותפות שייחסו לשותף במהלך השנים.

הרווח הריאלי ממכירת הזכות בשותפות יהיה חייב במס בהתאם לשיעור מס רווח הון, שהוא **25% או 30%** (בכפוף למס יסף).

מיסוי אגודה שיתופית חקלאית (אגש"ח)

סעיף 62 לפקודה קובע כי -

"דינה של אגודה שיתופית שסווגה כאגודה שיתופית חקלאית לענין פקודת מס הבולים, יהיה בשנת מס פלונית כדין שותפות לענין פקודה זו, אם האגודה תבעה כך בדו"ח לפי סעיף 131 לאותה שנת מס, המפרט את שמותם ומענם של חבריה ואת החלק המגיע לכל אחד מהם בהכנסתה החייבת באותה שנת מס, ובלבד שהחלטה על תביעה כאמור נתקבלה באסיפה הכללית של האגודה בהתאם לתקנותיה וניתנה לה הסכמתם בכתב של רוב חברי האגודה.

על פי סעיף 62 לפקודה דינה של אגודה שיתופית חקלאית שבחרה בסעיף זה כדין שותפות. ניתן לבחור כל שנה מחדש אם להיחשב כשותפות או כחבר בני אדם לצרכי הפקודה (בניגוד למשל ל"חברת בית" או "חברה משפחתית").

**חברה משפחתית, חברת
בית וחברה להחזקת נכסי
נאמנות**

חברה משפחתית (סעיף 64א 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 64א 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

חישוב רווח הון בחברה משפחתית: ע"א 1038/17, אור שרה בע"מ (2018)

העובדות:

רווח הון בחברה המשפחתית

- מהלך תקופת הערעור מכרו חברות משפחתיות ניירות ערך ישראלים וזרים, שנרכשו על ידן בעבר.
- מכירה זו הייתה חייבת במס על רווח ההון הריאלי.
- התעוררה מחלוקת לפי איזה מדד יש לחשב את רווח ההון הריאלי - האם לפי הכלל החל על חברה - לפיו החישוב הוא לפי מדד המחירים לצרכן, או לפי הדין על יחיד - בהתאם לשיעור עליית מטבע החוץ.
- בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת המדינה וקבע כי יחול המדד לפי שער המטבע החל על יחיד.

חברה משפחתית

חישוב רווח הון בחברה משפחתית: ע"א 1038/17, אור שרה בע"מ (2018)

העובדות:

קיזוז הפסד מהפרשי שער כנגד רווח מריבית

- בתקופת הערעור, בין השנים 2006-2008, החזיקו החברות בפיקדונות צמודים למט"ח, ופיקדונות אלו הניבו הכנסה מריבית.
- במהלך התקופה חלו לעיתים ירידות בשער החליפין של המט"ח.
- הנישום קיזז את הפסד מהפרשי שער כנגד ההכנסות מריבית.
- פקיד השומה התנגד לקיזוז הפרשי השער כהפסד או כהוצאה אל מול ההכנסה מריבית, וגישתו אומצה על ידי בית משפט קמא.

הסוגיה הראשונה – הגדרת המדד הרלוונטית לחברה משפחתית -

- "מדד" בסעיף 88 לפקודה – מדד המחירים לצרכן כפי שפורסם לאחרונה לפני היום שבו מדובר מטעם הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, ...; ...; על אף האמור, לענין נייר ערך בידי יחיד, הנקוב במטבע חוץ או שערכו צמוד למטבע חוץ, יראו את שער המטבע כמדד;

חברה משפחתית

חישוב רווח הון בחברה משפחתית: ע"א 1038/17, אור שרה בע"מ

נפסק:

לעניין חישוב רווח הון בחברה משפחתית:

- מהסיפא של הגדרת "מדד" בסעיף 88 לפקודה עולה שקיים הבדל בסוג המדד בין נייר ערך בידי חברה ובין נייר ערך בידי יחיד. בעוד שהמדד הקובע עבור חברה הוא מדד המחירים לצרכן - המדד הקובע עבור יחיד הוא שער המט"ח.
- מוסד החברה המשפחתית נועד לאפשר ליחידים, בתנאים מסוימים הקבועים בחוק, ליהנות מיתרונות הפעילות במעטה של תאגיד, אך יחד עם זאת לשלם מס בגין ההכנסה החייבת לפי דיני המס של היחיד.
- בתי המשפט נדרשו לא אחת להכריע בשאלות הנובעות מאופיה של החברה המשפחתית כיצור כלאיים לצרכי מס, המצוי בתפר שבין חברה ליחיד.

חברה משפחתית

חישוב רווח הון בחברה משפחתית: ע"א 1038/17, אור שרה בע"מ

נפסק:

לעניין רווח הון בחברה משפחתית:

- **שומת הכנסת החברה המשפחתית תבוצע באופן הבא:** בשלב הראשון יש לקבוע מהי הכנסתה החייבת של החברה המשפחתית. בשלב זה שולט משטר מס תאגידי. כך, רווח 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

חישוב רווח הון בחברה משפחתית: ע"א 1038/17, אור שרה בע"מ

לענין קיזוז הפסד מהפרשי שער כנגד הכנסות ריבית בפיקדון:

- הפרשי שער אשר פטורים ממס, ככלל, לא מהווים הוצאה הניתנת לניכוי במישור הפירותי.
- בניגוד לעולה מגישת המערערים, במקרה זה לא כל חסרון כיס, או סיכון שמתמשש וגורם להפסד, מהווה הוצאה מותרת בניכוי.
- על פי סעיף 17 לפקודה, מקום בו רצה המחוקק להכיר בהפרשי הצמדה כהוצאה מוכרת, הוא ידע לקבוע זאת במפורש. למשל, בהקשר של הפרשי הצמדה כחלק מהוצאות מימון בגין הלואה, כקבוע בסעיף 17(א) לפקודה המתיר בניכוי ריבית והפרשי הצמדה על הלואות.
- אף שהמחוקק כבר נטל את האזמל וחוקק את סעיף 17(א) המתיר ניכוי הפרשי הצמדה במקרה של הלואה - הוא לא עשה זאת ביחס לפיקדון. יוצא אפוא, שלא ניתן לנכות את הפרשי השער של הפיקדון כהוצאה פירותית.
- לפי סעיף 9(13) לפקודה, לו הפרשי השער היו חיוביים - הם היו פטורים ממס.

• הערעור נדחה

חברה משפחתית

חישוב רווח הון בחברה משפחתית: ע"א 1038/17, אור שרה בע"מ
סעיף 9(13) הפרשי הצמדה שקיבל יחיד בשל נכס, ובלבד שהתקיימו כל אלה:

(1) הפרשי ההצמדה אינם הפרשי הצמדה חלקיים; לענין זה, "הפרשי הצמדה חלקיים" – כפי שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת;

(2) היחיד לא תבע ניכוי הוצאות ריבית או הפרשי הצמדה בשל הנכס;

(3) הפרשי ההצמדה אינם הכנסה לפי סעיף 2(1) ואינם רשומים בפנקסי חשבונותיו או חייבים ברישום כאמור;

הערעור התקבל בסוגיה הראשונה, בנוגע לאופן חישוב רווח ההון הריאלי, באופן שהמדד הקובע יהיה מדד המחירים לצרכן ולא כפי שנקבע על ידי בית המשפט המחוזי. הערעור נדחה בסוגיה השנייה, בנוגע להכרה בהוצאה או בהפסד בגין הפרשי השער השליליים.

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);

חברת 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 להחזקת נכסי נאמנות

סעיף 75ג לפקודה מגדיר חברה להחזקת נכסי נאמנות:

"חברה להחזקת נכסי נאמנות" – חברה המחזיקה בנכסי הנאמן בעבור הנאמן, במישרין או בעקיפין שמתקיימים בה כל אלה:

- (1) היא הוקמה לשם החזקת נכסי הנאמנות בלבד;
- (2) לעניין חברה המחזיקה בנכסי נאמנות תושבי ישראל או בנכסי נאמנות נהנה תושב ישראל או בנכסי נאמנות לפי צוואה שיש בה נהנה שהוא תושב ישראל או בנכסי נאמנות שהם בישראל – על התאגדותה ומעמדה ככזו נמסרה הודעה לפקיד השומה בתוך 90 ימים מיום ההתאגדות;
- (3) הנאמן מחזיק בכל מניותיה, במישרין או בעקיפין; לעניין פסקה זו, "החזקה בעקיפין" – רק החזקה באמצעות חברה אחרת שהיא חברה שמתקיימות בה הוראות פסקאות (1) ו-(2) והנאמן מחזיק בכל מניותיה;

חברה להחזקת נכסי נאמנות

- "נאמן" – אדם שהוקנו לו נכסים או הכנסות מנכסים, או שהוא מחזיק בנכסים בנאמנות; בכל מקום בפרק זה שבו מדובר בנאמן, משמעו הנאמן בתפקידו זה, בנאמנות שבה מדובר; לענין זה יראו הקניה לחברה להחזקת נכסי נאמנות כהקניה לנאמן ויראו תאגיד כמפורט בתוספת ראשונה א' כנאמן; שר האוצר רשאי להוסיף בצו תאגידיים לתוספת הראשונה א';
- "נכסי הנאמן" – נכסים שהוקנו לנאמן או שנרכשו או התקבלו על ידו, לרבות כשהם מוחזקים בעבורו בידי חברה להחזקת נכסי נאמנות, אף אם הם רשומים על שמה;
- סעיף 75טז(ב) לפקודה:
(ב) חברה להחזקת נכסי נאמנות לא תחויב להגיש דוח לפי סעיף 131 או לשלם מס בשל הכנסת הנאמן או בשל נכסי הנאמן המוחזקים בידיה בעבור הנאמן.
- סעיף 196(ד) לפקודה: לעניין אמנות מס בילטרליות חברה להחזקת נכסי נאמנות כהגדרתה בסעיף 75ג לא תיחשב תושבת ישראל.

חברה שקופה (סעיף 1א64 לפקודה)

- ההסדר הנוגע ל"חברה שקופה" היה אמור להיכנס לתוקף ב-2003, מכוח תיקון 132 לפקודה.
- אולם, הוא אינו תקף עדיין משום שלא נחקקה לצידו חקיקת משנה ותקנות כנדרש.
- הסדר החברה השקופה נועד להחליף את ההסדרים הקיימים כיום באמצעות חברות הצינור הישראליות – חברה משפחתית וחברת בית.
- נקבע כי מרגע שיכנס ההסדר לתוקפו תהפוכנה כל חברות הצינור לחברות שקופות, אלא אם תודענה אחרת לפקיד השומה.

ישויות שקופות במישור המס הבינלאומי

מיסוי גופים שקופים בדין הישראלי בדגש על LLC אמריקאי

LLC בדין האמריקאי –

- LLC אשר מוחזקת על ידי בעל זכויות יחיד (A single-member LLC) נחשבת לגוף שקוף לחלוטין לצרכי מס בארצות הברית (Disregarded Entity) וכל הכנסותיה והפסדיה מיוחסים ישירות לבעל הזכויות היחיד בה.
- LLC עם שני חברים או יותר בהחזקה של החברה (A multiple-member LLC) מתנהלת באופן דומה לשותפות – לכל חבר יש חשבון (basis), אשר כולל את הכספים שהזרים ל-LLC, בתוספת חלקו ברווחים, בניכוי חלקו בהפסדים ובניכוי כספים שחולקו. ה-LLC במקרה זה מגישה דוח 1065 ונותנת לכל חבר את חלקו בתוצאות השותפות ובהון השותפות במסגרת טופס שנקרא K-1. לפי דיני המס בארה"ב, כל עוד החשבון של החבר ב-LLC גבוה מאפס, חלוקת כספים לא תיחשב להכנסה, שכן מדובר בחלוקה על חשבון כספים שהחבר הזרים ל-LLC או על חשבון חלקו של החבר ברווחי ה-LLC (אשר כבר הוטל עליהם מס כאילו הופקו במישרין בידי החבר).
- לחילופין, ה-LLC יכול לבחור בין אם מוחזק על ידי חבר אחד או יותר, לבחור לדווח כחברה לצרכי מס, במסגרת טופס 1120 המיועד לדיווח על ידי חברות (C-Corporations).

סוגיית כפל המס ותכלית חוזר 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.

ע"מ 55858-12-15 יעקב הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן – (2017)

עובדות

- הנישום החזיק ב-100% ממניותיה של חברה משפחתית, אשר החזיקה ב-67% מתאגיד מסוג LLC שפעל בארה"ב בתחום מכירת ביטוחים רפואיים.
- הכנסותיו של התאגיד יוחסו, לפי הדין בארה"ב, לבעלי הזכויות בו, קרי לחברה המשפחתית. התאגיד חילק כספים לחברה, בגינם ניכה התאגיד מס במקור בארה"ב.
- **בדוחות שהגיש הנישום בישראל הוא דיווח על הכנסה מדיבידנד שיוחסה לו כבעל מניות (הנישום המייצג) בחברה המשפחתית, ודרש זיכוי בגין המס שנוכה בארה"ב. פקיד השומה סירב ליתן את הזיכוי.**
- בנוסף, בדוחותיהם לשנות המס 2010-2013, דרשו חלק מהמערערים **פחת בגין מלוא עלות הרכישה של הדירות**, בתואנה שלפי דיני המס בארה"ב ניתן לנכות את הפחת בגין מלוא השווי של הדירות, ורק כאשר מדובר ב"בניין" חלה שם מגבלה על הפחתה של רכיב הקרקע.

ע"מ 15-12-55858 יעקב הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן – (2017)

פסיקת בית המשפט המחוזי

ביחס לזיכוי העקיף -

- על אף שהתאגיד הזר נחשב כגוף שקוף לצרכי מס בארה"ב, יש לראות בו בגדר ישות "אטומה" ולא שקופה לצרכי מס בישראל.
- על כן, המס ששולם בארצות הברית הינו על הכנסה מעסק של התאגיד הזר ואילו המס שהוטל בישראל הינו על הכנסת דיבידנד של הנישום.
- לאמור, לא מתקיימת הדרישה בסעיף 200 לפקודה בדבר הצורך בזהות בין מפיק ההכנסה לבין מי שמבקש את זיכוי המס בגינה.
- בנוסף, ההכנסה שמוסתה בארצות הברית היא הכנסה מעסק, בעוד בישראל חבות מס היא על הכנסה מדיבידנד – על מנת ליהנות מזיכוי ממס נדרש שההכנסה בישראל ובמדינה הזרה תהיה הכנסה מאותו מקור (סעיף 204 לפקודה).

ע"מ 15-12-55858 יעקב הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן – (2017)

פסיקת בית המשפט המחוזי

ביחס לפחת -

בית המשפט המחוזי דחה את הערעור גם בהקשר זה -

- טענת המערערים **לא הוכחה** מבחינת הדין האמריקאי.
- את הכללים לניכוי הפחת **יש לקבוע לפי דין המס בישראל**. משמע, לפי סעיף 21 לפקודה, הקובע כי בחישוב המחיר המקורי של בניין, לצורך קביעת הפחת, לא יובא בחשבון מחיר הקרקע שעליה הוקם הבניין- תוך שניתן להעריך את עלות הקרקע ב-1/3 מהעלות הכוללת, וזאת בהיעדר ראיות הקובעות אחרת.

ע"א 4030/17 יעקב הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

פסיקת בית המשפט העליון -

"עיינו בחומר לרבות סיכומי הצדדים, ושמענו את טענותיהם. דעתנו היא כי לא נפלה שגגה בממצאים העובדתיים שנקבעו - מה גם שהצדדים הגיעו להסכמות בעניין זה בהליך קמא - ובמסקנה המשפטית שנגזרת מהם".

דגש – פסק הדין לא עסק בפרשנות חוזר 5/2004 (מצב שאין מדובר "בהשקפה מלאה" לצרכי מס).

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)

אי הרשאה לקזז הפסדים

- מטרת החוזר היא טיפול בבעיות הזיכוי ממס זר בלבד, ואין בו כדי לשנות את מעמד התאגיד ל"שקוף" לחלוטין לצורך מס. כך למשל, הפסדים כתוצאה מפעילות התאגיד בחו"ל, לא ייוחסו למחזיק אלא יישארו לקיזוז על פי הוראות הפקודה, ברמת ה-LLC.
- במקרה של נישום שבחר בהפעלת הוראות החוזר, ובאחת השנים נוצר הפסד כתוצאה מפעילות התאגיד ה"שקוף", יקוזזו ההפסדים ברמת התאגיד בשנים העוקבות.

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 בדגש 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.

ע"מ 15-07-1861 גרינפלד נ' פק"ש ים 1 (מיום 26 בפברואר 2019):
עובדות:

- המערער היה שותף בלמעלה מ 15 תאגידיים בתחום הנדל"ן בארה"ב המאוגדים כ- LLC.
- המערער בחר לדווח על חלקו בהכנסות התאגידיים במישור האישי בהתאם לחוזר 5/2004.
- המערער קיזז הפסדים מתאגידי LLC שהיו לו כנגד הכנסה חייבת שנוצרה לו בתאגידיים רווחיים.
- **עמדת המשיב: ניתן לקזז בכל תאגיד בנפרד הפסדים מול רווחים.**

עמדות חייבות בדיווח בדגש על LLC אמריקאי

עמדה מס' 16/2016 – ע"מ 1861-07-15 גרינפלד נ' פק"ש ים 1 (מיום 26 בפברואר 2019):

הערעור בעניין זה נדחה

- בעניין **יעקב הראל** נקבע כי סיווגה של LLC יעשה בהתאם להוראות הפקודה כ"יישות אטומה" בהתאם לשיטת המיסוי הדו שלבית. לפיכך -
- בית המשפט המחוזי דחה את טענת המערער כי את המונח "תאגיד" בסעיף 11.4 לחוזר 5/2004 יש לפרש גם בלשון רבים - "תאגידיים" וזאת בהתאם לסעיף 5 לחוק הפרשנות.
- בית המשפט גם דחה את טענת המערער כי יכול היה להקים LLC שתחזיק בתאגידיים האחרים. בעל מניות במספר חברות בע"מ בישראל **אינו רשאי** לדווח על סך ההפסדים והרווחים של כלל החברות ביחד. הפסדי כל חברה בנפרד ניתנים לקיזוז מול רווחיה גם ביחס לתאגידי LLC.

עמדות חייבות בדיווח בדגש על LLC אמריקאי

עמדה מס' 16/2016 – ע"מ 1861-07-15 גרינפלד נ' פק"ש ים 1 (מיום 26 בפברואר 2019):

- קיזוז בין ישויות שונות בדין האמריקאי במסגרת ה- Schedule E.
- האם בר ביצוע? - ניהול הפסדים לפי הדין האמריקאי, לפי הדין הישראלי, לפי החוזר?
- מה לגבי מקרים בהם ניתן רק K1 ללא פירוט?
- פעילות באמצעות ישות LLC אחת/שותפויות (LP)
- השקפה ה- LLC באמצעות חברה משפחתית/חברת בית ככל שניתן
- החזקה באמצעות LLC החזקות המחזיק בתאגידי LLC אחרים בשיעור נמוך מ- 10% - טופס 150.
- פגיעה אפשרית בפעילות העסקית ובניטרליות של דיני המס.

עמדות חייבות בדיווח בדגש על LLC אמריקאי

- 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).

מיסוי גופים שקופים בדין הישראלי בדגש 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?
- האם מדובר בשינוי מדיניות? האם החוזר מקל?
- 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)

חברת בית / חברה משפחתית

שימוש בחברת בית ובחברה משפחתית כפתרון אפשרי

- גם חברה זרה יכולה להיחשב כחברת בית או כחברה משפחתית לצרכי מס. סעיף 64 לפקודה שעוסק בחברת בית מתנה זאת בכך שהתאגיד יהיה שקוף גם במדינת התושבות שלה.
- חוזר מס הכנסה 2/2019: כולל הקלה לבעלי זכויות בתאגיד LLC שיסווג כ"חברת בית" בישראל לפיה "כל אחד מבעלי מניותיה שהוא "תושב ישראל" או "תושב", כהגדרת המונחים בסעיף 1 לפקודה, יצרף לדוח שלו את דוח החברה כאמור ולא יהיה צורך בפתיחת תיק מס הכנסה לחברה בישראל"
- חשיפה אפשרית בביטוח לאומי (סעיף 373א לחוק הביטוח הלאומי) ופסק הדין בעניין נחושתן ב"ל 64018-11-16 – ראו רשומון מס 139 באתר המשרד).

חברה נשלטת זרה

פס"ד רוזבאד נכסים (ע"מ 7678-09-11) (2017):

רקע עובדתי:

- חברת רוזבאד נכסים בע"מ היא חברה בת של החברה הציבורית רוזבאד נדל"ן בע"מ הישראלית (להלן: "רוזבאד נכסים").
- לרוזבאד נכסים חברה בת הולנדית (להלן: "החברה ההולנדית") המחזיקה בשתי חברות בנות בלוקסמבורג (להלן: "החברות הלוקסמבורגיות").
- החברות הלוקסמבורגיות מחזיקות בתורן בנכסי נדל"ן מחוץ לישראל, כולל באמצעות 5 חברות זרות (להלן: "החברות המחזיקות").
- בשנת 2006, מכרו החברות המחזיקות ואחת החברות הלוקסמבורגיות את כל נכסי הנדל"ן שבבעלותן תמורת 134 מיליון יורו (להלן: "עסקת המכירה"). המוכרות חילקו דיבידנד בסך 34 מיליון יורו והלוו את יתרת המזומנים שהתקבלו בעסקת המכירה לחברות קשורות בקבוצת רוזבאד.
- למעט חברה אחת לא שולם מס רווח הון במדינות התושבות.

חברה נשלטת זרה

פס"ד רוזבאד נכסים (ע"מ 7678-09-11) (2017) - המשך:

- בשנת 2006, רכשה החברה ההולנדית את מניותיה של חברה זרה שהחזיקה נדל"ן בשוויץ ומכרה אותן בשנת 2008 (להלן: "מכירת 2008").
- בהצהרה שנשלחה לרשות המיסים בשנת 2005 סווגו החברה ההולנדית ואחת החברות הלוקסמבורגיות כחנ"ז (תוקן בשנת 2007 בהצהרה מאוחרת יותר).

השאלה המשפטית העיקרית:

- **האם רווח ההון שנוצר לחברות המחזיקות, לחברות הלוקסמבורגיות ולחברה ההולנדית מעסקת המכירה וממכירת 2008 יסווג כ"הכנסה פסיבית" של חברה נשלטת זרה? האם ניתן למסות את רוזבאד נכסים כאילו קיבלה "דיבידנד רעיוני" מהחברה ההולנדית ומהחברות הלוקסמבורגיות בגובה ההכנסה הפסיבית באותן שנים שלא חולקה?**

חברה נשלטת זרה

דגשים (המשך):

פס"ד רוזבאד נכסים (ע"א 10241/17) (2019) (ערעור המדינה התקבל):

• "צודק המערער בטענתו, לפיה פסק בית המשפט המחוזי בניגוד להוראת סעיף 75ב לפקודת מס הכנסה, סטה בפסיקתו מעקרון יסוד שבדין בישראל למיסוי חברות, שלפיו חברה היא יחידת מס נפרדת, ויצר, באופן תקדימי וללא אסמכתא בדין, יחידת מיסוי חדשה, היא קבוצת חברות."

• עמדה חייבת בדיווח מספר 77/2019 - תנאי ההכנסות הפאסיביות בחברה נשלטת זרה במקרה של קבוצת חברות

• לעניין קביעת חברה נשלטת זרה בקבוצת חברות זרות (למשל חברה בת זרה וחברות נכדות

זרות), במסגרת בחינת התנאים שבסעיף 75ב(א)(1)(ב) לפקודה, יש לבחון את סיווג ההכנסות

של כל אחת מחברות הקבוצה בנפרד ולא לבחון את סיווג הכנסות חברות הקבוצה כמכלול, בין

אם עיסוקה של החברה הנבחנת בקבוצת החברות זהה לעיסוקה של חברת האם בקבוצה ובין

אם לאו. כלומר, אין להתעלם מעקרון הישות הנפרדת של כל חברה.

TAX LAW OFFICES

תודה לכולם!

שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן