

כח בניסן תשס"ד
19 באפריל 2004

אל: תפוצה: א', נצ(1), ב'(3), ג'(1), ד'(2), ו'

חוזר מס הכנסה מס' 5/2004 - היחידה למיסוי בינלאומי

בנושא: זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב-L.L.C

1. מטרת החוזר

מטרת חוזר זה היא להסדיר את מתן הזיכוי ממס זר, כאשר תושב ישראל מחזיק בישות זרה מסוג L.L.C (להלן: "התאגיד") ולמנוע כפל מס אשר עשוי להיווצר. כפל המס נוצר כתוצאה ממיסוי התאגיד בחו"ל כאילו היה שותפות. חוזר זה אינו חל לגבי שותפויות שהוקמו בחו"ל, ותאגידים אחרים אשר נחשבים כשקופים לעניין מס במדינה שבה הוקמו.

2. L.L.C - מהו?

L.L.C הוא גוף משפטי אשר נחשב לצורך מס בארה"ב כגוף שאינו בר מיסוי. במצב זה ייוחסו תוצאות המס שלו לבעלי הזכויות בו. ה-L.L.C (Limited Liability Company) מוקם בהתאם לחקיקה הקיימת במדינות השונות בארצות הברית. בעלי הזכויות ב-L.L.C נקראים "חברים" - Members (ולא "בעלי מניות"). לפי דיני המס בארה"ב, ברירת המחדל הקיימת ל-L.L.C היא - התייחסות כאל גוף "שקוף" לצורכי מס, דהיינו - הכנסתו נחשבת כהכנסת ה"חברים", וזאת בדומה לשותפות. יחד עם זאת, ה-L.L.C יכול לבחור להחשב לעניין מס כחברה רגילה. אין בחוזר זה כדי לשנות את עמדת האגף בעניין מעמדה של ה-L.L.C כפי שהוצגה בחוזר מס הכנסה 3/2002 בעניין ה-L.L.C.

3. הצגת הבעיה

כאמור, התאגיד הינו שקוף לצורך דיני המס בחו"ל באופן שתוצאות המס שלו מיוחסות לבעלי הזכויות בו. עפ"י דיני המס בישראל, עשוי להחשב ה-L.L.C כ- "חבר בני אדם". תוצאה זו שבה במדינה הזרה הגוף המשפטי נחשב כ"שקוף" ואילו עפ"י דיני המס בישראל התאגיד נחשב כחבר בני אדם, טומנת בחובה יתרונות או חסרונות מס ניכרים. בעיה בנושא הזיכוי ממס זר עשויה להתעורר במקרה שבו תושב ישראל מחזיק ב-L.L.C.

בחו"ל ההתייחסות ל-L.L.C לעניין המס היא כאל שותפות, דהיינו - חבות המס, ההכנסות וההוצאות שנעשו במסגרת התאגיד ייוחסו ל"חבר" (Member). פועל יוצא מהייחוס האמור הוא תשלום מס ע"י "החבר" - תושב ישראל - בדומה לתשלום מס ע"י שותף בשותפות.

בישראל, ההתייחסות ל-L.L.C 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 זיכוי מס בחו"ל במקור, וללא אפשרות לקבל זיכוי ממס זר בהתאם להוראות סעיפים 199-210 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א - 1961 (להלן: "**הפקודה**").

4. יישום הוראות הפקודה

בבואנו לבחון מקרה זה וליישם את הוראות הפקודה, עולה כי מאחר וה-L.L.C נחשב כחבר בני אדם, הכנסותיו והפסדיו אינם משויכים למחזיקים בו ולכן מבחינת הדין הישראלי אנו ניצבים בפני גוף משפטי נפרד (בדומה לחברה זרה) אשר לו הכנסות, הוצאות וכו'. וכנגד - קיים בו מחזיק (תושב ישראל) אשר שילם מס למדינה הזרה אולם אין מיוחסות לו הכנסות על פי הדין בישראל.

הגדרת "מסי חוץ" וקביעת תקרה לזיכוי

סעיף 199 לפקודה מגדיר "מסי חוץ" כדלקמן:

"מסים המשתלמים על ידי תושב ישראל לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל,

על הכנסה שהופקה או שנצמחה באותה המדינה..."

שילוב הגדרת "מסי חוץ" יחד עם ההוראות הקבועות בסעיפים 203 ו-204 בפקודה [זיכוי ממס חברות וזיכוי ממס הכנסה ליחיד], יעלה כי לאותו תושב ישראל אשר שילם מס לרשות מס זרה, בשל ייחוס תוצאות התאגיד אליו, לא מגיע זיכוי ממס בישראל.

הזיכוי ממס ניתן כנגד חבות במס על הכנסה, ובאין הכנסה, לא קיימת חבות במס ולפיכך גם אין מקום ליתן זיכוי.

שאלה נוספת תתעורר בעת העברת כספים מה-L.L.C לחברים בו. חלוקה כאמור, בד"כ לא תהא חייבת במס במדינה הזרה וזאת משום הייחוס שנעשה למחזיק. לעומת זאת, בישראל עשויה חלוקה זו להחשב כדיבידנד בידי התושב, שלא שולם בגינו מס בחו"ל.

5. פתרון לבעיית הזיכוי ממס זר

מטרת חוזר זה לפתור את בעיית הזיכוי ממס זר כתוצאה מהסיווג השונה של אותה יישות בידי שתי המדינות. בחוזר זה יינתן פתרון לעניין הזיכוי ממס זר, באופן שבו תאפשר ישראל זיכוי בשל המס ששולם בחו"ל, בתנאי שהמחזיק ידווח על ההכנסה של ה-L.L.C בישראל באופן שוטף. יובהר כי מטרת החוזר היא - טיפול בבעיות הזיכוי ממס זר, תוך מניעת כפל מס. אין באמור משום שינוי מעמדו של התאגיד, כך למשל, הפסדים כתוצאה מפעילות התאגיד בחו"ל, לא ייוחסו למחזיק אלא ישארו לקיזוז על פי הוראות הפקודה, ברמת ה-L.L.C (שכאמור מוגדר כחבר בני אדם).

להלן יוצגו מספר מצבים וההתייחסות אליהם:

5.1 ה-L.L.C בחר להיחשב כחברה לעניין מס בארה"ב

במצב שבו התאגיד הזר ביקש להיחשב כחברה לעניין מס בארה"ב, ההתייחסות אליו תהייה כאל חבר בני אדם לכל דבר ועניין ויישמו לגביו הוראות הפקודה כפי שהן מיושמות לגבי כל חבר בני אדם אחר.

במקרה זה לא תתעורר בעיית כפל המס וזאת מאחר וההתייחסות לגוף המשפטי בשתי המדינות דומה. כך למשל, הפסדים בידי התאגיד יועברו לשנים הבאות (במידה וניתן להעבירם) ויקוזזו כנגד הכנסות התאגיד בשנים הבאות. יודגש כי על התאגיד עשויים לחול הוראות סעיפים 75ב (מיסוי בעל שליטה בחברה נשלטת זרה) ו-55 (פקודה (חברת משלח יד זרה) - ראה סעיפים 8,9 בחוזר זה.

5.2 התאגיד בחר להחשב כ"שקוף" לעניין מס בארה"ב

כאמור, בחוזר מס הכנסה 3/2002 נקבע כי התאגיד עשוי להחשב כ"חבר בני אדם" כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה.

יש להבחין בין שני מקרים:

5.2.1 השליטה והניהול על עסקיו של ה-L.L.C מופעלים בישראל

במקרה זה, התאגיד הוא חבר בני אדם תושב ישראל, לאור הגדרת "תושב" בסעיף 1 לפקודה. ההתייחסות אליו תהייה כאל חברה תושבת ישראל והכנסתו החייבת תחושב בהתאם להוראות הפקודה.

לעניין הזיכוי ממס, על אף העובדה שהמס שולם ע"י המחזיק (תושב ישראל), ייחשב המס הזר כאילו שולם ע"י התאגיד וינתן כזיכוי כנגד מס החברות שבו התאגיד חייב בישראל. בעת חלוקת רווחים למחזיק יראו בכך כדיבידנד.

דוגמא 1

יחיד, תושב ישראל מחזיק 100% מהזכויות ב-L.L.C.

\$	<u>להלן נתונים לגבי אופן המיסוי בארה"ב</u>
100,000	הרווח החייב במס כתוצאה מפעילות ה-L.L.C בארה"ב :
30,000	מס זר ששילם תושב ישראל כתוצאה מייחוס ההכנסות אליו :

תוצאות המס בישראל - מיסוי ה-L.L.C כחבר בני אדם תושב ישראל

100,000	הכנסה חייבת
36%	שיעור מס
36,000	חבות במס

(30,000)	זיכוי ממס החברות (שולם ע"י היחיד בחו"ל)
6,000	מס לתשלום ע"י התאגיד

כאשר יחלקו הרווחים בסך \$64,000 שנותרו בידי התאגיד יחויב לגביהם היחיד במס בשיעור 25%, בהתאם לסעיף 125 לפקודה.

השליטה והניהול על עסקיו של ה-L.L.C אינם מופעלים בישראל

5.2.2

במקרה זה, 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]

דוגמא 2

אותם נתונים שבדוגמא 1 (סעיף 5.2.1 לחוזר).

תוצאות המס בישראל - ייחוס הכנסות ה-L.L.C לתושב ישראל

\$	
100,000	הכנסה חייבת
50%	שיעור המס (יחיד - תושב ישראל)
50,000	חבות במס
(30,000)	זיכוי בשל מס זר ששילם היחיד
20,000	מס לתשלום בישראל ע"י היחיד

מאחר ובוצע ייחוס ההכנסה החייבת ליחיד תושב ישראל והכנסה זו חויבה במס בהתאם לשיעורי המס הרגילים החלים עליו, לא יחול מס נוסף בעת חלוקת הרווחים מה-L.L.C ליחיד.

5.3 סכום הזיכוי

יובהר כי סכום הזיכוי מהמס הישראלי ייקבע בהתאם לכללים ולמגבלות הקבועים בסעיפים 199 עד 210 לפקודה.

כך למשל, מס זר ששולם לא יינתן כזיכוי מהמס הישראלי במקרה שההכנסה המיוחסת לתושב ישראל היא פטורה ולא יינתן כזיכוי סכום שהוא גבוה מסכום המס שבו מתחייבת בישראל ההכנסה.

לפירוט בנושא הגבלת הזיכוי והכללים למתן זיכוי, ראה חוזר מס הכנסה 26/2002 בנושא: "הרפורמה במס הכנסה - זיכוי בגין מסי חוץ".

6. חישוב ההכנסה החייבת

במקרים שבהם ההכנסה מחויבת במס בישראל (סעיף 5.2.1 ו-5.2.2 לחוזר - שליטה וניהול בישראל וייחוס ההכנסות לתושב ישראל), תחושב ההכנסה החייבת בהתאם להוראות הדין הישראלי.

7. שימור אופיין של ההכנסות המיוחסות ושיעור המס החל עליהן

כאשר הכנסות של L.L.C מיוחסות לתושב ישראל יישמר אופיין. כך למשל, הכנסה מעסק שמפיק התאגיד תחשב כהכנסה מעסק בידי המחזיק והכנסה מריבית בידי התאגיד תשמור על אופייה כהכנסה מריבית בידי המחזיק.

במקביל לשימור אופי ההכנסה, ייקבעו שיעורי מס בהתאם. כך, דיבידנד שיקבל ה-L.L.C ייחשב כהכנסה מדיבידנד בידי המחזיק והוא ימוסה בשיעור מס של 25% או 35%.

8. L.L.C אשר עונה על הגדרת "חברה נשלטת זרה"

סעיף 75(ב)(1) לפקודה קובע כי:

"בעל שליטה בחברה נשלטת זרה שיש לה רווחים שלא שולמו, יראו אותו כאילו קיבל

כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים".

בעל שליטה ב-L.L.C אשר עונה להגדרת חנ"ז (כפי שיפורט להלן), ימוסה באותו אופן שבו ממוסה בעל שליטה בחנ"ז. דהיינו - יראו ב"רווחים שלא שולמו" בידי התאגיד כאילו קיבל אותם כדיבידנד. לעניין זה, יבוצעו התאמות כך שכל תוצאות הפעילות של התאגיד ייחשבו כתוצאות הפעילות של החנ"ז, לרבות מס ששולם באופן אישי ע"י המחזיק בו (בעל השליטה) כתוצאה מייחוס של הכנסות ה-L.L.C אליו.

תאגיד אשר פסק מלהחשב כ"חנ"ז", יחולו לגביו ההוראות המפורטות בסעיף 5.2 לעיל.

יודגש כי הוראות סעיף 75 לפקודה יחולו רק לגבי מי שלא בחר בהפעלת הוראות חוזר זה, דהיינו בעל שליטה ב-L.L.C אשר לא ביקש שהכנסות ה-L.L.C ייחשבו כהכנסותיו, לשם מניעת כפל המס, ההתייחסות אליו תהייה כאל בעל שליטה בחנ"ז ויופעלו לגביו הוראות סעיף 75 כאמור להלן.

8.1 הגדרת חנ"ז

ככלל, מוגדר המונח "חברה נשלטת זרה" בסעיף 75(א)(1) לפקודה. בהגדרה מצויים תנאים אשר מתייחסים לרוב ההכנסה או רוב הרווח תוך דרישה כי הם נובעים מהכנסה פסיבית. תנאים נוספים כוללים התייחסות לשיעור המס החל על ההכנסה הפסיבית (שלא יעלה על 20%) ודרישת שליטה בחנ"ז ע"י תושבי ישראל.

לשם בדיקת קיום הגדרת "חנ"ז" כאשר מדובר ב-L.L.C יובאו בחשבון הגורמים הבאים:

- סעיף 75(ב)(1) לפקודה קובע תנאי לגבי רוב ההכנסה או רוב הרווח של חבר בני האדם תושב החוץ. כאשר מדובר ב-L.L.C ההכנסות המיוחסות למחזיק בו ייחשבו כהכנסות התאגיד.
- סעיף קטן (ג) קובע כדלקמן:

"שיעור המס החל על הכנסתו הפסיבית במדינות החוץ אינו עולה על 20%".

"שיעור המס החל" לעניין זה יביא בחשבון את המס החל על המחזיק ב-L.L.C, באופן שבו המס ששילם המחזיק בשל ייחוס הכנסות התאגיד אליו, ייחשב כחלק מהמס ששילם התאגיד.

8.2 הגדרות נוספות במסגרת סעיף 75 לפקודה

הגדרת "הכנסה פסיבית"

סעיף 75(א)(5) לפקודה מגדיר את המונח "הכנסה פסיבית". כאשר בוצע ייחוס של הכנסות מה-L.L.C למחזיק בו, יובאו בחשבון הכנסות אלו כחלק מהכנסות התאגיד. באופן דומה יובאו בחשבון ההכנסות והרווחים אשר יוחסו למחזיק כחלק מהכנסות התאגיד בבואנו לבחון את ההגדרות "הכנסות ורווחים כוללים", "חלק יחסי של בעל שליטה ברווחים שלא שולמו", "רווחים שלא שולמו".

הגדרת "רווחים שלא שולמו"

בהגדרת "רווחים שלא שולמו", יופחתו המיסים ששילם המחזיק ב-L.L.C בשל ההכנסות הפסיביות שיוחסו אליו. מיסים אלו יקטינו את סכום "הרווחים שלא שולמו" כאילו היו מיסים ששולמו ע"י ה-L.L.C עצמו.

הגדרת "שיעור המס החל"

בהגדרה "שיעור המס החל" יכלול סכום המס הזר גם את המס ששילם המחזיק כתוצאה מייחוס רווחי ה-L.L.C אליו.

8.3 זיכוי רעיוני

סעיף 75(ג) לפקודה מעניק זיכוי רעיוני מהמס החל על בעל השליטה בחנ"ז. הזיכוי הרעיוני הוא בסכום המס הזר שהיה משולם אילו חולקו הרווחים שלא שולמו כדיבידנד. מאחר ומדובר בתאגיד שהוא "שקוף" לצרכי מס בארה"ב, לא ינוכה מס בעת חלוקת הדיבידנד. לפיכך, אין להעניק זיכוי רעיוני בהתאם לסעיף זה כאשר בעל השליטה מחזיק ב-L.L.C.

9. תאגיד "שקוף" אשר עונה על הגדרת "חברת משלח יד זרה"

סעיף 5(5) לפקודה קובע כי יראו כהכנסה מופקת בישראל - הכנסה שהפיקה חברת משלח יד זרה (להלן: "חמ"ז"), הנובעת מפעילות במשלח יד מיוחד - בגובה ההכנסה של בעלי המניות תושבי ישראל. בדומה לאמור בסעיף 8 לעיל לגבי חנ"ז הוראות סעיף 5(5) לפקודה יחולו רק לגבי מי שלא בחר בהפעלת הוראות חוזר זה. מחזיקים ב-L.L.C אשר לא ביקשו, כולם, כי הכנסות ה-L.L.C ייחשבו כהכנסותיהם, היחס אליהם יהא כאל כל בעל מניות, והטיפול ב-L.L.C ייעשה בדומה לטיפול האמור בסעיף 5(5) לפקודה לגבי חברת משלח יד זרה. המס ששולם ע"י המחזיקים ב-L.L.C בארה"ב, ייחשב כמס ששילמה ה-L.L.C עצמה, וההכנסות שיוחסו למחזיקים ייחשבו כהכנסות החמ"ז. בעת שחברת משלח יד הזרה תחלק דיבידנדים לבעלי מניותיה, אלו יחויבו במס בישראל בהתאם לכללים הרגילים החלים לגבי דיבידנד.

10. הטיפול במכירת מניות L.L.C

נישום שבחר בהפעלת הוראות חוזר זה ומכר את אחזקותיו ב-L.L.C, יחשב את רווח ההון שנוצר לו במכירה תוך התייחסות לנושאים אלו:

- רווחים אשר טרם חולקו למחזיק ב-L.L.C ואשר שולם עליהם מס בישראל, יופחתו מהתמורה שקיבל בשל המכירה.
- חישוב רווח ההון ייעשה בהתאם להוראות הקבועות בחלק ה' לפקודה, לרבות לעניין החלוקה הלינארית של רווח ההון ולעניין שיעורי המס.
- בעת פירוק L.L.C יחולו הוראות ס' 93 לפקודה. לעניין זה יחול סעיף 5.5 בחוזר מס הכנסה 2003 / 14 - "מיסוי שותפויות", בשינויים המחוייבים.

11. הוראות הפעלה

11.1 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.

- 11.2 נישום שבחר ליישם את הוראות החוזר, לא יוכל לחזור בו מבחירתו ויפעיל את הוראותיו באופן עקבי גם בשנים העוקבות.
- 11.3 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 ממס זר.
- 11.4 במקרה של נישום שבחר בהפעלת הוראות החוזר, ובאחת השנים נוצר הפסד כתוצאה מפעילות התאגיד ה"שקוף", יקוזזו ההפסדים ברמת התאגיד בשנים העוקבות.
- 11.5 חוזר זה קבע את אופן הטיפול ב-L.L.C אשר המחזיק בו בחר להתייחס אליו כאל גוף "שקוף" וזאת לשם זיכוי ממס זר. במקרה שבו מבוצע שימוש בתאגיד "שקוף" אחר (לא L.L.C) וקיים חשש לכפל מס, ניתן לפנות ליחידה למיסוי בינלאומי.
- 11.6 נישום אשר לא בחר בהפעלת הוראות חוזר זה, תיתכן לגביו הבעיה שהוצגה בסעיף 3 לעיל תוך חשיפה לכפל מס.
- כפל המס עשוי להיווצר כתוצאה מסיווג התאגיד כחבר בני אדם ובמקביל - תשלום מס ע"י המחזיק בו, ללא אפשרות למתן זיכוי כמוסבר בסעיף 4 בחוזר.

שאלות והבהרות בדבר הפעלת הוראות אלו יש להפנות ליחידה למיסוי בינלאומי.

בברכה,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין