

## הטבות מס לתושב חוזר ותיק המחזיק נדל"ן בארצות הברית באמצעות חברת LLC

### לי נ' שואל:



תושב חוזר ותיק מחזיק בכמה נכסי נדל"ן בארצות הברית באמצעות חברת LLC (אחזקות). חברת ה-LLC מחזיקה בחברת LLC נוספת לכל נכס נדל"ני. ברצונו של היחיד להיערך לתום תקופת 10 השנים המסתיימת בעוד ארבע שנים.

### השאלות:

1. האם העובדה שהנישום מחזיק בנכסים באמצעות חברת LLC מהווה בעיה מול רשויות המס?
2. האם רשויות המס בישראל מתייחסות לחברות LLC כאל תאגיד הדומה לחברה מבחינה מיסויית?
3. אם התשובה חיובית, כיצד ניתן לפתור את "העיוות" ואת חוסר הסימטריה?
4. האם רשויות המס בישראל מאפשרות להעביר הפסדים בחברות LLC משנת מס אחת לשנים הבאות?
5. כיצד היחיד או חברת ה-LLC ימוסו בישראל במכירת הנכס? האם מומלץ להחזיק את הנכסים באמצעות שותפות LP?

### רו"ח (משפטן) אייל סנדו משיב:

תחילה, כל עוד תקופת ההטבות בת 10 השנים לא הסתיימה, לתושב חוזר ותיק לא חלה חובת תשלום מס הכנסה בישראל על הכנסות הנצמחות מחוץ לישראל, בין שנצמחות באמצעות תאגידים מסוג LLC או אחרים, ובין שנצמחות במישרין. אין גם חובת דיווח על הכנסות ועל נכסים אלו.



לאחר תקופת 10 השנים, יש לבחון מהו סוג ההכנסות המתקבלות. ככל שההכנסות הן הכנסות שוטפות המתקבלות משכר דירה, מדיווידנדים,

מריביות וכדומה, הן חייבות במס מלא מתום תקופת ההטבות. ככל שההכנסות הן רווח הון ממכירת נכס, חלק מרווח ההון המחושב באופן ליניארי והמיוחס לתקופה שמיום רכישת הנכס ועד לתום תקופת הפטור, יהיה פטור ממס, גם אם נמכר לאחר תקופת הפטור. יתרת רווח ההון (המיוחסת לתקופה שמתום תקופת הפטור ועד למכירת הנכס) חייבת במס בישראל.

וכעת, למענה על השאלות:

## 1 לשאלה

ישנה בעיה מהותית בקבלת הכנסות באמצעות גוף הנחשב לשקוף במדינת מושבו או התאגדותו, כדוגמת חברת LLC, אם הוא נחשב לחברה לכל דבר ועניין במדינת המושב של בעל המניות (או החבר בהקשר לחברת LLC). כך, הכנסות של חברת LLC המיוחסות בארצות הברית לבעליו, ממוסות בארצות הברית ברמת היחיד, ואילו בישראל רואים בהכנסות של חברת LLC כהכנסות של אותו גוף (שמתייחסים אליו כחברה), ואת הרווחים המחולקים ממנו ליחיד רואים כחלוקה של דיווידנד. כך גם לא ניתן זיכוי מהמס האמריקני ששולם כנגד ההכנסות, שרואים אותן כדיווידנד לצורכי מס בישראל.

## 2 לשאלה

רשויות המס בישראל רואות בחברת LLC תאגיד נפרד וישות משפטית עצמאית. משכך, נולד הצורך לפתור את בעיית הזיכוי ממס זר. חוזר 3/2002 מציג את התייחסות רשות המסים לחברת LLC כישות נפרדת.

## 3 לשאלה

בשל האנומליה הקיימת, פרסמה רשות המסים חוזר מקצועי בעניין מיסוי הכנסות המופקות באמצעות LLC (חוזר 5/2004 – זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק בחברת LLC), ובו מאפשרת רשות המסים לנישום (היחיד), לצורכי מניעת כפל המס הנובע בשל התייחסות מיסויית שונה בין שתי המדינות לחברת LLC כאמור, להשקיף את חברת ה-LLC גם לצורכי מס בישראל. כך, שתי המדינות, הן ישראל והן ארצות הברית, רואות את היחיד, הוא החבר בחברת LLC, כבעליו של הכנסות חברת ה-LLC, ואת המס האמריקני ששילם היחיד על אותן הכנסות כבר זיכוי כנגד המס הישראלי.

## 4 לשאלה

על פי הוראות החוזר המקצועי, השקפה של חברת LLC לצורכי מס בישראל היא מניעת כפל המס בלבד, וכלשון החוזר:

”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 יישארו לקיזוז על פי הוראות הפקודה ברמת ה-LLC (שכאמור מוגדר כחבר בני אדם);”

ניתן להבין מלשון החוזר כי הפסדים ברמת חברות ה-LLC המחזיקות בנכסים, לא יועלו ויקוזזו ביניהם ברמת חברות ה-LLC (החזקות). כך, אם ישנם רווחים בחלק מחברות הנכס האמורות, הם יועלו וימוסו ברמת היחיד, ואילו הפסדים הקיימים בחברות נכס אחרות יותרו לקיזוז בעתיד מתוך ההכנסות שבאותן חברות. עם זאת, גם מצב זה טומן בחובו בעיות של כפל מס פוטנציאלי, מכיוון שבארצות הברית הרווחים וההפסדים מקוזזים האחד כנגד השני.

## לשאלה 5

ככל שבעל המניות (החבר) ביקש להשקיף את תוצאות חברת ה-LLC אליו, לא יראו בחלוקת הרווחים כדיווידנד שבידיו. אם חלופת ההשקפה לא נבחרה ולא יושמה, יראו במשיכת הרווחים כדיווידנד עם בעיית הזיכוי הכרוכה במשיכה.

החזקת הנכסים באמצעות שותפות LP מייצרת לכאורה את הצורך בבחירה בהשקפה לצורכי מס על פי החוזר המקצועי, כיוון שגוף מסוג LP נחשב לשותפות גם בדין המס הישראלי. משכך, תוצאות אותה שותפות ממילא מיוחסות לשותף בה, גם בארצות הברית וגם בישראל. במקרה זה גם ההפסדים מיוחסים לשותף בשותפות.

סוגיה נוספת הדורשת מענה היא מהו מועד הדיווח וההצהרה על שקיפותה של חברת ה-LLC בישראל. החוזר המקצועי מאפשר את ההשקפה תוך בחירה בחלופה זו בדוח הראשון המוגש לאחר פרסום החוזר. כך, ככל שיחיד מגיש דוחות בישראל, הוא לכאורה אמור לבקש להחיל את הוראות החוזר ולהשקיף את הכנסות חברת ה-LLC, גם אם אלו תהינה חייבות במס בישראל רק עם תום תקופת ההטבות הניתנות לתושב חוזר ותיק. עם זאת, נראה (וראו) שרשות המסים תקבל את בקשת ההשקפה עם הדוח הראשון המוגש לאחר תקופת ההטבות, שבו יש רלוונטיות לעצם ההשקפה.

על פניו נראה כי החלופה של השקפת חברות ה-LLC במקרה הנדון עדיפה לאחר תקופת ההקלות, בעיקר לאור האפשרות ליהנות מפטור חלקי על רווח ההון (על בסיס ליניארי) בעת מכירת נכס או מכירת חברת ה-LLC בעלת הנכס.

עם זאת, הנושא שלעיל טומן בחובו קשיים ובעיות נוספות, וכדי להיערך כיאות לתום תקופת הפטור מומלץ להיוועץ בבעל מקצוע בעניין זה.