



Institute
of Certified
Public Accountants
in Israel

ל ש כ ת
רואי חשבון
ב י ש ר א ל



הכנס השנתי הארצי

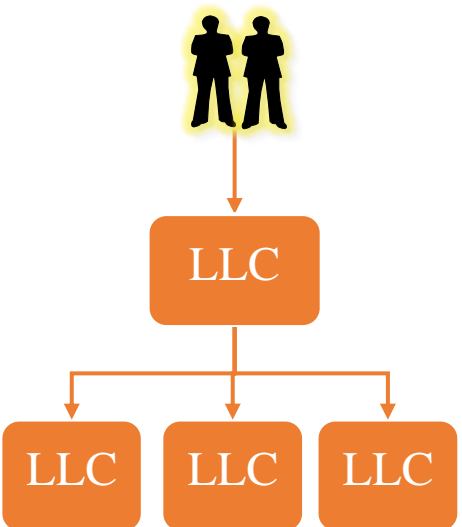
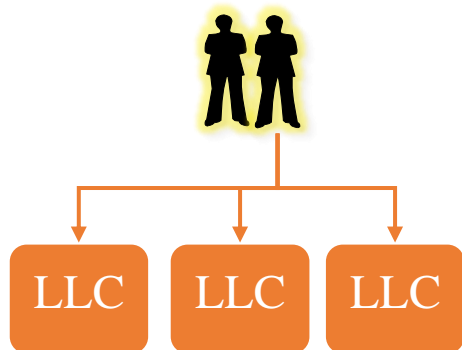
תום שנת המס 2021 והיערכות לשנת 2022

מיסוי בינלאומי ודוחות חו"ל

גדי אלימי, רו"ח ועו"ד

16/12/2021

פסי"ד גרינפלד (מחוזי)



- גרינפלד מחזיק במספר חברות LLC העוסקות בנדל"ן בארה"ב. גרינפלד החיל על עצמו את הוראות חוזר מס הכנסה 5/2004.
- גרינפלד קיזז הפסדים שנבעו לו ממספר חברות LLC כנגד רווחים שנבעו לו מחברות LLC אחרות, כפי שגם מתיר הדין האמריקאי בנסיבות אלו.
- פקיד השומה לא התיר קיזוז זה וזאת משום, שפרט לפתרון בעיית זיכוי ממס זה, יש להתייחס לכל אחת מישויות אלו כאל ישות משפטית נפרדת לכל דבר ועניין.
- לטענת גרינפלד יש להחיל מנגנון קיזוז הפסדים על כלל חברות ה- LLC בבעלותו, וזאת בין היתר בהסתמך על תצהירו של רו"ח המייצג באומרו: **"ראוי לציין כי מנהל מחלקת מיסוי בין-לאומי ברשות מיסים אמר במאמר מוסגר כי אילו הייתה חברת LLC אחת אשר מחזיקה בכל תאגידי ה- LLC אזי ניתן היה לקזז את הפסדים והרווחים מפעילות ה- "... LLC.**
- ביהמ"ש לא קיבל את עמדת הנישום.
- להבנתנו, עמדת הרשות היא שלא ניתן לקזז הפסדים מרווחים כשיש LLC "מאגדת".

קיצוץ הפסדים אגב יישום חוזר 5/04 דו"ח הוועדה לרפורמה במיסוי בין-לאומי

- ניתן ליישם את החוזר גם על S-corps;
- ניתן לקצוץ הפסדים שמקורם בארה"ב (מ- LLC, S-corp ו-LP) כנגד רווחים שמקורם בארה"ב, כפוף לכללי התרת ההפסדים בישראל.

הרלבנטיות של דוחות המס הזרים לדיווחי הנישומים בישראל:

הכנסה חייבת לצורך מס בישראל

■ **עמדה מספר 27/2016** (הכנסות זרות של תושב ישראל יחושבו לפי הוראות פקודת מס הכנסה)

חישוב ההכנסה החייבת בגין הכנסה שהופקה מחוץ לישראל על-ידי תושב ישראל, יעשה לפי הוראות פקודת מס הכנסה (כלומר, בהתאם לדיני המס בישראל).

נוקט העמדה החייב בדיווח יהיה תושב ישראל המפיק הכנסה מחוץ לישראל.

יובהר כי לעניין סעיף זה, חובת הדיווח על מי שנוקט בעמדה שונה תחול על תושב ישראל שמפיק הכנסה מחוץ לישראל במישרין או באמצעות ישות שהוא מחזיק, במישרין או בעקיפין מעל 10% מאמצעי השליטה בה.

יתרון המס יהיה ההפרש בין חבות המס של תושב ישראל לפי עמדה זו לבין חבות המס הנובעת מעמדתו של אותו תושב ישראל.

■ העמדה רלוונטית גם לעניין "תרגום" דוחות מס זרים (1040) וגם לעניין ייבוא נתוני דוחות בנק זרים לדוח המס הישראלי.

הרלבנטיות של דוחות המס הזרים לדיווחי הנישומים בישראל:

הכנסה חייבת לצורך מס בישראל

■ **בסיס המס** - עפ"י הוראות הפקודה בישראל ולא עפ"י הדוחות הזרים (1040).

■ **דוגמאות:**

- שיעורי הפחת, פחת מואץ ובסיס העלות;
- הוראות קיזוז הפסדים בארה"ב לעומת סעיף 29 לפקודה;
- שיחלוף נכסים (סעיף 1031 לקוד המס האמריקאי);
- קיזוז הפסדים ורווחים בין ישויות שקופות;
- שימור אופיין של ההכנסות המיוחסות ושיעור המס החל עליהן.

מס עיזבון

פתרונות אפשריים להקלה במס עיזבון לישראלים

- לא לשכוח: חל מס עיזבון בגרמניה, ספרד, ארה"ב...
- החזקה באמצעות חבר בני אדם שאינו תושב ארה"ב – **חברה ישראלית משפחתית** (יותר מבעל מניות אחד, פעילות ונכסים מחוץ לארה"ב, Grecian Magnesite Mining Case);
- "**ביטוח**" מס עיזבון;
- **שחיקת הבסיס** למס העיזבון (למשל: הלוואה שהריבית בגינה מזכה ב- Portfolio Interest Exemption, משכנתא ללא פירעון הקרן);
- **פיצול** ההחזקה בנכסים לקרובי משפחה;
- **נאמנות** - Non Grantor Trust.

כללי ה- Check the Box

- שותפויות (LLP), חברות מסוג LLC, חברות מסוג S-Corp – **שקופות** כברירת מחדל;
- חברות זרות (לרבות חברה ישראלית, ללא קשר לסיווגה בישראל) – **אטומות כברירת מחדל**;
- ניתן לבקש שינוי סיווג של חברות מקומיות וזרות (**כולל חברה בע"מ ישראלית**)!
- בקשת שינוי הסיווג בארה"ב – בתוך 75 יום (חריגים..);

מבנים בסיסיים לביצוע השקעות בארה"ב

תושב
ישראל



חברה ישראלית
"רגילה" בישראל
שקופה בארה"ב

LLC

שקופה בישראל
שקופה בארה"ב

פתרון להשקעה כשהכספים "כלואים"
בחברה ישראלית, מבלי לפגוע
בשיעורי המס בנמוכים בארה"ב.

אין תחולה לחוזר 5/04, כפוף למנגנון
הזיכוי העקיף (ה"מ 16-6893,
4/2016)

תושב
ישראל



חברה ישראלית
משפחתית בישראל
"רגילה" בארה"ב

LLC

שקופה בישראל
שקופה בארה"ב

הגנה מלאה מפני מס עיזבון.
שימור שקיפות "עד הבית" בישראל,
במחיר של הגדלת שיעור המס
הכולל. האם מס הסניף יותר כזיכוי?

החלת חוזר 5/04 במסגרת טופס 150

תושב
ישראל



חברה ישראלית
משפחתית בישראל
שקופה בארה"ב

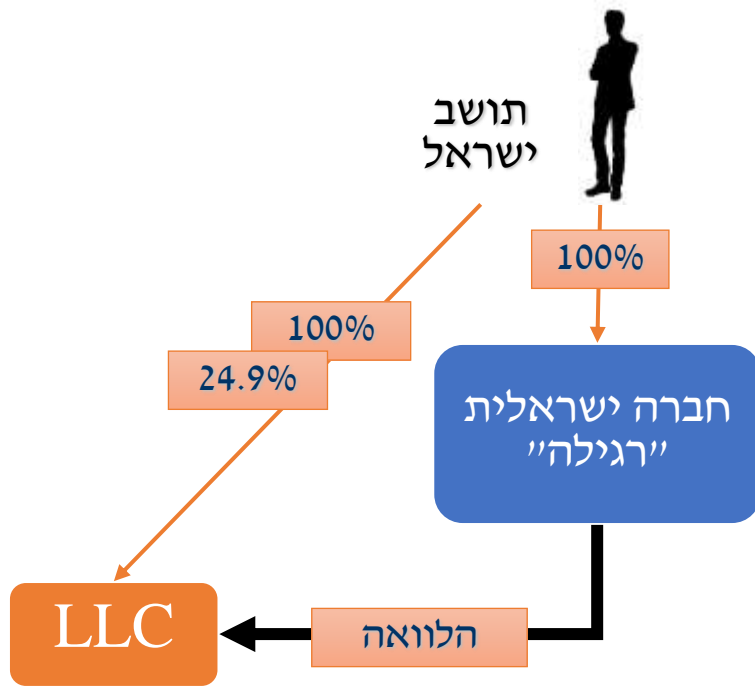
LLC

שקופה בישראל
שקופה בארה"ב

הגנה "חלקית" מפני מס עיזבון.
שימור שקיפות "עד הבית"

החלת חוזר 5/04 במסגרת טופס 150

תחולת סעי' 3(ט) על LLC



החברה הישראלית מעניקה הלוואה לחברה האמריקאית המשמשת אותה לתכלית כלכלית.

האם יש לראות בהלוואה כמשיכה בעקיפין החייבת במס בהתאם להוראות סעיף 3(ט)?

סעיף 3(ט)(9) :

"לא יראו הלוואה שניתנה לחברה אחרת המשמשת לתכלית כלכלית בחברה המקבלת את ההלוואה כמשיכה מחברה בעקיפין, ובלבד שהחברה המקבלת אינה תאגיד שקוף;

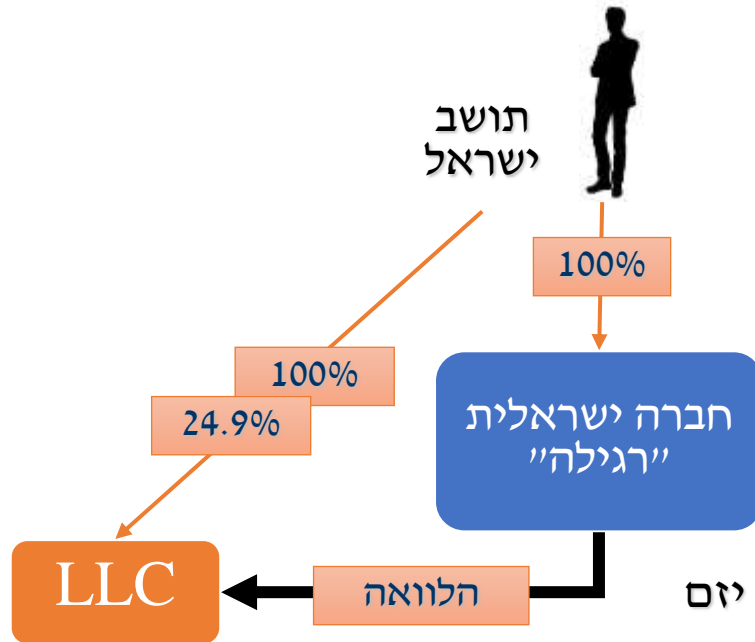
תחולת סעי' 3(ט) על LLC

- הגדרת "תאגיד שקוף" - חברה שהכנסתה או הכנסתה החייבת מיוחסת לבעלי הזכויות בה, למעט אם כל בעלי הזכויות בה הן חברות החייבות במס לפי סעיף 126(א). פס"ד פארן - הכנסה חייבת היא גם הפסד
- חוזר מס הכנסה 5/2004 מתייחס אל- LLC כחבר בני אדם בישראל, קרי כתאגיד (לא שקוף)
- האם מי שבחר להשקיף LLC, כן יחשב התאגיד שקוף לגביו. אזי מי שלא בחר להשקיף לא תאגיד שקוף לגביו. כאשר יש מספר בעלי מניות ב LLC, האם תאגיד שקוף רק אם כל בעלי הזכויות בחרו להשקיף אותו?
- חוזר הביטוח הלאומי – "הכנסות חברה LLC" מיום 22/01/2017 "בעקבות ישיבות שקיימנו בנושא עם רשות המיסים והלשכה המשפטית, הגענו למסקנה כי דין הכנסות מחברת LLC כדין של הכנסות שמקורן בדיבידנד של חברה רגילה ולפיכך, הוראות סעיף 373א אינן חלות על הכנסות אלו"
- אם כן, בהתאם לעמדת רשות המיסים, חברת מסוג LLC אינה חברה שקופה ולפיכך אין לראות בהלוואה שניתנה לחברת ה-LLC כמשיכה בעקיפין ע"י בעל המניות

תחולת סעי' 3(ט1) על LLC

מה ניתן לעשות לפני תום שנת המס?

"איטום" ה- LLC בארה"ב לפני תום שנת המס



העדר השקפה בארה"ב
בהתאם לכללי ה-
Check the Box

YES
 No

ביטול השקפה בישראל
בשל אי עמידה בתנאי
חוזר 5/2004



חברת בית במישור הבינלאומי

- תיקון סעיף 64 (חברת בית) במסגרת תיקון 245 לפקודה- בתוקף מיום 1/1/2018.
- במתכונתו הקודמת של הסעיף, שררה אי-בהירות לגבי תחולתו על בניינים מחוץ לישראל, וכן לגבי תחולתו על חברות זרות. לדעתנו, **אין כל מגבלה לתחולת הסעיף במתכונתו הקודמת על חברות זרות או נכסים בחו"ל.**
- בנוסחו החדש, גם חברה זרה וגם חברה (ישראלית או זרה) המחזיקה בניינים בחו"ל יכולות להיחשב חברות בית, בכפוף לעמידה בשאר דרישות הסעיף.
- **משטר המס בחו"ל:**
 - כאשר מדובר בחברה תושבת ישראל, מעמדה בחו"ל (כחברה רגילה או שקופה) אינו רלבנטי
 - לעומת זאת, כאשר מדובר בחברה תושבת חוץ, קיימת דרישה שתהא תאגיד שקוף גם במדינה או במדינות שבהן היא תושבת (LLC).
 - **זהירות** – ספק לגבי תחולת הסעיף על החזקה בחברת בית המחזיקה בשותפות זרה (LP, KG).



LLC כחברת בית – בעד ונגד

- **שליטה וניהול:** מיותר את שאלת השליטה והניהול, כך שבוודאות לא יחול מיסוי דו שלבי.
- **מסלול 15%:** מאפשר מסלול של 15% (מסלול שלטענת רשות המסים בעמדה 50/2017, אינו ניתן אם ה- LLC מושקף בהתאם לחוזר 5/04 ולעמדה חייבת בדיווח של רשות המסים).
- **קיזוז הפסדים:** מאפשר העלאת הפסדים וקיזוז הפסדים בין חברות ה- LLC השונות.
- **זיכוי עקיף:** כאשר חברה ישראלית (שאינה שקופה בישראל) מחזיקה ב- LLC (בין אם החברה הישראלית שקופה בארה"ב ובין אם לאו) – מאפשר "השקפה" גם ללא עמידה בתנאי ההחזקה של זיכוי עקיף (25% לבת ו- 50% לנכדה).
- **חזרה מבחירת ההשקפה:** ניתן לחזור פעם אחת מבחירת השקיפות (לא אפשרי במסגרת השקפה עפ"י חוזר 5/04).



LLC כחברת בית – בעד ונגד

- **הסכמה מקיר לקיר:** דורש הסכמה ובקשה מצד כל השותפים (members) ב- LLC (הישראלים בלבד?), להבדיל מהשקפה עפ"י החוזר במסגרתה כל שותף יכול לבחור האם להשקיף.
- **תחולת סעיף 3(ט1):** בחברת בית חלות בוודאות הוראות סעיף 3(ט1) על בעל מניות בחברה המעניקה הלוואה ב- LLC שמוחזקת אף היא על ידי אותו בעל מניות (תיתכן טענה זהה מצד רשות המסים גם אם ה- LLC מושקף בהתאם לחוזר 5/04, אך קיימות טענות נגדיות).
- **אי עמידה בתנאי חברת בית:** אי עמידה בתנאים "מבטלת" את השקיפות (ייתכן וניתן להשקיף בשני המסלולים ובכך למנוע "תקלה" זו).

LLC כחברת בית – הגשת בקשה

לכבוד:

פקיד שומה [●]

[●]

[●]

מכובדי,

הנדון: מרגב/חברת [●], מס' תיק [●]

בקשה לרישום חברה זרה כחברת בית בישראל על פי סעיף 64 לפקודת מס הכנסה

חברת LLC [●], מס' רישום בחו"ל: [●], מס' זיהוי לצורכי מס בחו"ל (TIN): [●]

1. חברת LLC [●], מס' רישום בחו"ל: [●], מס' זיהוי לצורכי מס בחו"ל (TIN): [●] (להלן: "החברה הזרה"), היא חברה אשר התאגדה על פי דיני מדינת [●], ארה"ב, בתאריך [●].
2. החברה הזרה עוסקת בהחזקת בניינים ב- [●] (להלן: "הנכסאים"),
3. החברה הזרה מחזיקה בנכסאים באמצעות חברת LLC [●], מס' רישום בחו"ל: [●], מס' זיהוי לצורכי מס בחו"ל (TIN): [●] (להלן: "XXX LLC").
4. החברה הזרה וחברת XXX LLC הן תאגידים שקופים בארה"ב - המדינה בה הן התאגדו ובה הן תושבות.
5. החברה הזרה וחברת XXX LLC מקיימות את כל התנאים המנויים בסעיף 64(ב) לפקודת מס הכנסה.
6. הרינו להודיעכם בזאת כי בהתאם לסעיף 64 לפקודה, החברה הזרה מבקשת להיחשב כחברה בית.
7. רצ"ב טופס 246א – בקשת חברה להכרה כחברת בית.

בברכה,

[●]

דו"ח הוועדה לרפורמה במיסוי בין-לאומי

- הוגש למנהל רשות המסים בחודש נובמבר 2021, לאחר דיונים שארכו כשנתיים בשיתוף עם נציגי הלשכות המקצועיות;
- פרק א': קביעת מקום המושב של יחיד
- פרק ב' : מס יציאה
- פרק ג': הקלה ממיסי כפל
- פרק ד': דיבידנד מחוץ לישראל – זיכוי עקיף
- פרק ה': חברה נשלטת זרה
- פרק ו' : תיקוני חקיקה שונים
- פרק ז' : חובות דיווח
- פרק ח': מס נוסף על רווחי חבר בני אדם תושב חוץ בישראל - "מס סניף"
- פרק ט': הקלות לתושב ישראל לראשונה, לתושב חוזר ותיק ולתושב חוזר
- פרק י': אי התאמות היברידיות

תושבות של יחיד – מצב קיים

- יחיד ייחשב לתושב ישראל אם "מרכז חייו" בישראל:
 - בית קבע ומגורי משפחה;
 - קשרים כלכליים (מקום עיסוק או עבודה, מיקום השקעות פאסיביות);
- חזקות מספריות הניתנות לסתירה על ידי הנישום או על ידי פקיד השומה:
 - שהייה של 183 ימים או יותר בשנת המס- חזקה לתושבות ישראלית;
 - שהייה של 30 ימים בשנת המס ושל 425 ימים או יותר בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה- חזקה לתושבות ישראלית בשנת המס;
- תושבות חוץ:
 - הגדרה שיורית- מי שאינו תושב ישראל;
 - חלופת ניתוק מיידית- מי שבשתי שנות המס הראשונות נמצא מחוץ לישראל למעלה מ- 183 ימים, ובשנתיים העוקבות מרכז חייו מחוץ לישראל, ייחשב לתושב חוץ החל משנת המס הראשונה;

תושבות ישראלית של יחיד – המלצות הועדה

מעבר לחזקות חלוטות במקום חזקות ניתנות לסתירה:

- שהייה בישראל של 183 ימים או יותר במהלך **שנתיים רצופות**;
- שהייה בישראל בשנת המס של **100 ימים** או יותר, ושהייה בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה של **450 ימים** או יותר
- למעט אם נחשב לתושב מדינת אמנה במשך אותן 3 שנים, שהה בה לפחות 183 ימים בכל שנה, והמציא אישור תושבות לצרכי מס לאותן שנות מס מאותה מדינת אמנה;
- שהייה בישראל בשנת המס של **100 ימים** או יותר, **ובן\בת זוגו** (המנהל עמו משק בית משותף) **הוא תושב ישראל**.

החזקות לעיל לא שוללות את קיום המבחנים שבאמנה במקרה של כפל תושבות !!!

תושבות חוץ של יחיד – שינוי חקיקה צפוי

חזקה חלוטה: מבחן שהייה משולב

מיתוק	מס' שנים	מקס' שנתי	מי?
שנה 1	4	100	יחיד + (?) בן זוג
שנה 2	3	100	יחיד + (?) בן זוג
אישור תושבות במדינת אמנה			תנאי 1
שהייה של 183 ימים או יותר במדינת האמנה			תנאי 2

* ולא שהו 50 ימים ב-100 הימים הראשונים של השנה הראשונה והאחרונים של השנה האחרונה

חזקה חלוטה: מבחן שהייה אבסולוטי

מיתוק	מס' שנים	מקס' שנתי	מי?
שנה 1	4	* 30	יחיד
שנה 2	3	* 30	יחיד
שנה 1	4	** 60	יחיד + בן זוג
שנה 2	3	** 60	יחיד + בן זוג

* ולא שהו 15 ימים בחודש הראשון והאחרון בתקופה
** ולא שהו 30 ימים בחודשיים הראשונים והאחרונים בתקופה

- נקודת החתך לעניין "ניתוק תושבות" ו"החזרת תושבות" תיבחן על פי הנסיבות – עשויים לחול גם במהלך השנה.
- מי שאינו "נופל" בחזקות- תושבותו תמשיך להיבחן לפי מבחן מרכז החיים !!!
- בעיות ביישום מבחנים צופים פני עתיד.

מס יציאה – מצב קיים

- מי שניתק תושבותו- ייחשב כמי שמכר את נכסיו במועד הניתוק ונדרש לשלם מס רווחי הון בהתאם- **מסלול התשלום המיידני**;
- מי שלא שילם במועד הניתוק מס רווח הון על מכירה רעיונית של נכסיו- ייחשב כמי שביקש לדחות את תשלום המס למועד מכירת הנכס בפועל (+ חלוקה ליניארית של רווח ההון בתנאים הנדרשים)- **מסלול התשלום הנדחה**;
- לא נקבעו הוראות של מעקב על מי שניתק תושבות לעניין יישום סעיף 100א לעיל, ולא נקבעו הוראות של הבטחת תשלום המס (ערביות) על ידי מי שניתק תושבות, ולפיכך בפועל- בהרבה מקרים, לא משולם מס רווח הון על מכירת נכסים בפועל לאחר מועד ניתוק התושבות;
- אין הוראה ברורה מתי יש לדווח על ניתוק התושבות – * האם באופן מיידני? * האם בדוח השנתי של שנת ניתוק התושבות? * האם בחלוף 3-4 שנים בהתקיים תנאי ה- 2+2 ?

מס יציאה – שינוי חקיקה צפוי

- **שני המסלולים נמשכים** - מסלול התשלום המיידני והמסלול הנדחה;
- **הגברת חובות הדיווח** - מעקב של רשות המסים למי שניתק תושבות באמצעות הגשת דוחות שנתיים עם פירוט נכסים כפי שיוסדר;
- **נדרשת הודעה מיידית** על ניתוק תושבות (30 / 60 / 90 ימים);
- **נישום הטוען שהוא חדל להיות תושב ישראל באופן רטרואקטיבי, לאחר שמכר את נכסיו הכפופים למס יציאה, לא יהא זכאי לבחור בין שני המסלולים שפורטו לעיל וחבות המס שלו תקבע בהתאם למסלול בו חבות המס הינה הגבוהה יותר.**

מס יציאה – שינוי חקיקה צפוי

■ לגבי מסלול התשלום המיידני ומסלול הדחייה:

- דיווח ותשלום המס בתוך 90 יום;
- סמכות לפקיד השומה לדרוש מהנישום להפקיד ערבות/לשעבד נכסים בידי נאמן ישראלי, לצורך הבטחת תשלום מס היציאה המלא;

■ לגבי מסלול הדחייה:

- חובת דיווח שנתית על מצבת הנכסים הכפופים למס יציאה, עד לתשלום מלוא המס בגינם;
- קביעת רף כספי – **שווי נכסים של 3 מיליון ₪**, שמי שעובר אותו יידרש במתן ערבויות לפקיד השומה להבטחת תשלום המס;
- תיק **ניירות ערך סחירים** (למעט ני"ע סחירים בידי ב"מ מהותי – 5% או יותר) – **אין אפשרות לדחיית המס אם מעל לרף הכספי**;
- **מקרקעין בחו"ל** – הקלה במתן ערבויות מתחת לרף מס מסויים (מס רעיוני לאחר זיכוי רעיוני ממסי חוץ נמוך מ- 1.5 מיליון ₪);
- נכסים אחרים;

מס יציאה – שינוי חקיקה צפוי

■ סגירת עיוותים ומחלוקות:

- תחולה גם בעת ניתוק תושבות עפ"י אמנה בלבד;
- **אופציות ומניות לעובדים** - לא ב-100א, חישוב לפי שיטת Vesting;
- יישום סעיף **מס היציאה על העברת סניף ישראלי** של חברה ישראלית או חברה זרה;
- יישום סעיף **מס היציאה על חלוקת דיבידנדים** מחברה זרה לאחר היציאה (מסלול דחייה);
- מס מלא, גם לגבי נישום שעזב למדינה שאינה גומלת ובחר במסלול הדחייה, על מכירת נכסים בתוך 4 שנים מניתוק התושבות;
- לא יינתן פטור מכוח סע' 97(ב3) על חברות ישראליות שרכש הנישום לפני עזיבתו (מסלול דחייה) = מס מלא ולא ליניארי, חרף בחירה במסלול הדחייה;

תושבות חברה

■ MLI – שובר השוויון באמנות המס.

■ דוח הוועדה לרפורמה במיסוי בינלאומי: חברות זרות בשליטה ישראלית:

מס חברות > 15%	ישראלים < 50%
קשר לישראל (מרבית דירקטורים, עיקר פעילות)	אין אמנה - או - מיסוי טריטוריאלי

■ חובת הגשת דוח מס בישראל + דוח כספי;

■ חובת הנמקה- מדוע השליטה והניהול לא בישראל;



תודה על ההקשבה!