

חוזר מס הכנסה 2002 / 3 - היחידה למיסוי בינלאומי, מקצועית, משפטית

Limited Liability Company - L.L.C. : הנדון

- 1. כללי**
- 1.1 בשנים האחרונות אנו עדים להתרחבות התופעה בה תושבי ישראל מבצעים את פעילותם בחו"ל (בעיקר בארה"ב) באמצעות ישויות זרות בהם ה-L.L.C. במרבית המקרים המטרה העיקרית לשימוש בישויות אלה הנה הפחתת נטל המס המוטל על רווחיהם מפעילות כאמור.
- 1.2 חוזר זה נועד להציג את הכלים בהם ניתן להיעזר על מנת להתמודד עם תכנוני מס בהם נעשה שימוש ב-L.L.C.
- 1.3 ה-L.L.C. הינו גוף משפטי שלא מאוגד על פי ה-Corporation Law אלא מוקם על פי חקיקה ספציפית של ה-L.L.C. במדינות השונות בארצות הברית, שמאפייניו מפורטים להלן:
- א. יישות נפרדת משל החברים בעלת קיום נצחי.
 - ב. החברים (Members) מחזיקים בתעודת חברות ולא במניות.
 - ג. הזכויות ב-L.L.C. בד"כ מוגבלות בסחירותן.
 - ד. לא קיימים בגוף מוסדות סטאטוריים כגון: מועצת מנהלים (דירקטוריון). כמו כן אין הסדרים בחקיקה הקובעים פרוצדורות בנושא קבלת החלטות, הגנה על המיעוט וכדומה.
- 1.4 ב-2 לספטמבר 1988 פרסמו שלטונות המס האמריקאיים Revenue Ruling (חוזר רשויות המס בארה"ב) שקבע כי L.L.C. שהוקם במדינת Wyoming יסווג לצרכי המס הפדראלי כשותפות, על אף האחריות המוגבלת המוקנית לחבריו. מאז ועד לתום שנת 1996 נחקקו בכל מדינות ארה"ב ובמחוז קולומביה חוקים המסדירים הקמת L.L.C., כל מדינה בתחומיה.

1.5 על פי תקנות שהותקנו בארה"ב בשנת 1996 מכח סעיף 301.7701 לקוד המס האמריקאי (IRC) (המוכרות בשם: "Check-The-Box" regulations), ימוסה ה-L.L.C כישות "שקופה", כל עוד לא בחר להמסות כחברה. במילים אחרות, כל עוד לא הודיע L.L.C לרשויות המס על בחירתו להמסות כחברה, תחשב הכנסה שהפיק ה-L.L.C כהכנסה של חבריו.

1.6 השילוב שבין יתרונות המיסוי כשותפות (גוף שקוף לצורכי מס) לבין היתרונות הגלומים בביצוע פעילות בגוף בעל מאפייני חברה (אחריות מוגבלת של החברים), ביססו בשנים האחרונות את מעמדו של ה-L.L.C כצורת ההתארגנות המועדפת בסוגים מסוימים של השקעות.

2. דוגמה לתכנון המס באמצעות השימוש ב-L.L.C.

2.1 תושב ישראל המשקיע ב"נכס" כהגדרתו בסעיף 88 חייב על רווח ההון הנובע ממכירתו במס בישראל עפ"י סעיף 89(ב) לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"). שיעורי המס יקבעו בהתאם לקבוע בסעיפים 121 או 126 לפקודה, לפי הענין. אם קיימת אמנה למניעת כפל מס במקרים אלה זכות המיסוי תהא נתונה בד"כ למדינת מושבו של המוכר, במקרה דנן למדינת ישראל.

2.2 מכירת מניות "חברת מטרה" (חברה תושבת ארה"ב) או נכסים אחרים (לדוגמה, פטנטים וידע) על ידי ה-L.L.C. תגרום, לטענת המחזיק (תושב ישראל), לאי חבות במס בישראל, מכיוון שהמוכר (ה-L.L.C) הוא "חבר בני אדם" שאינו תושב ישראל על פי הדין הפנימי בישראל.

2.3 מכירת נכסים אלו בידי ה-L.L.C. לא תחוייב במס אף בארה"ב כיוון שה-L.L.C. נחשב ל"ישות שקופה" לצרכי מס בארה"ב ולכן המיסוי מוטל על החברים. היות וארה"ב אינה ממסה תושבים זרים על הכנסות הוניות שנצמחו להם בתחומה, הכנסות הוניות אלו לא יתמסו אף בארה"ב.

3. תחולת אמנת המס לגבי L.L.C.

- 3.1 על פי פרסומים רשמיים מטעם שלטונות המס האמריקאיים, ה- L.L.C. אינו נחשב "תושב ארה"ב" לצרכי אמנות המס שארה"ב חתומה עליהן במידה והוא ממוסה כשותפות (גוף שקוף לצורכי מס) וחבריו אינם מחוייבים במס בארה"ב בגין הכנסות ה- L.L.C.
- 3.2 יוצא מהאמור לעיל, הוא שאותו L.L.C. אינו זכאי ליהנות מהוראות אמנת המס בכלל זה מהוראות ס' 15(1) לאמנה. לפיכך, כאשר L.L.C., המחזיק מניות של חברה ישראלית מוכר מניות אלו, כולן או חלקן, רווח ההון הנובע ממכירתן יחוייב במס בישראל בהתאם להוראות סעיף 89(ב) לפקודה אף אם לא החזיק במניות המקנות לו 10% מכח ההצבעה בחברה הישראלית.
- 3.3 יודגש, כי לעניין זה לא נודעת חשיבות לסיווג ה- L.L.C. בדין הישראלי, שכן די בכך שהנכס הנמכר הוא מניות של חברה ישראלית על מנת שתוכל ישראל למסות את רווח ההון הנובע במכירה.

4. L.L.C. בדין הישראלי

- 4.1 בדין הישראלי לא קיים גוף משפטי מסוג L.L.C.
- 4.2 בסעיף 1 לפקודה מוגדר "חבר בני אדם" – "כל גוף ציבורי, מאוגד או מאוחד, וכל חברה, אגודת אחים, חברותה או התאחדות, בין שהן מואגדות ובין שאינן מואגדות".
- הגדרה רחבה זו תחול לגבי L.L.C. שהוקם או נרשם לפי דיניה של אחת המדינות בארה"ב ואשר הוכח שהוא מקיים פעילות עסקית - מסחרית ממשית מחוץ לישראל. במקרים אלו יהווה ה- L.L.C. גוף בעל ישות משפטית נפרדת משל חבריו. חבות במס ישראלית תקבע בהתאם למעמדו, לסוג ההכנסה ומקום הפקתה.
- במקרים המתאימים, תהא ישראל רשאית למסות את חברי ה- L.L.C. שהנם תושבי ישראל, בגין הכנסות שהופקו מחוץ לישראל באמצעות ה- L.L.C.

5. שליטה וניהול

- 5.1 בסעיף 1 לפקודה מוגדר כתושב ישראל, בין היתר, "חבר-בני-אדם" שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל". אם יוכח שהשליטה על עסקי ה-L.L.C. וניהולם מופעלים בישראל ייחשב הוא לתושב ישראל ויחוייב במס רווחי הון בגין מכירת נכסים בישראל או מחוצה לה כמצוות סעיף 89(ב)(1) לפקודה.
- 5.2 לענין זה, יפורש המונח "עסקיו" בצורה רחבה ויכלול גם פעילות שאינה מגעת כדי עסק כמשמעותו בסעיף 12(1) לפקודה. יש לבחון, אפוא, היכן מופעלים השליטה והניהול על ה-L.L.C., בהתאם לאופיו וסוג פעילותו.

6. התעלמות ממבנה L.L.C.

- 6.1 על פי הוראת סעיף 86 לפקודה, רשאי פקיד השומה להתעלם מקיומו של L.L.C. במבנה החזקות אם הוא סבור כי אחת המטרות העיקריות לשימוש בו היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות. סמכות זו קיימת גם אם רישומו או הקמתו של ה-L.L.C. נעשו כדין.
- 6.2 התעלמות מקיומו של L.L.C. במבנה ההחזקות תביא לתוצאה לפיה חבריו מפיקים את ההכנסה באופן ישיר, ותוצאת המס תקבע על פי מעמדם.
- 6.3 הסמכות להתעלם משלב בעסקה מוכרת ומקובלת במדינות שונות. כך למשל, בארה"ב מוכרת דוקטרינת ה-"Step- Transaction", לפיה ניתן להתעלם לצרכי מס משלב בעסקה שנעשה במטרה להתחמק ממס וכאשר ניתן היה לבצע את העסקה בכללותה בהעדרו.
- בפס"ד שניתן לאחרונה בענין DEL COMMERCIAL PROPERTIES INC. V. COMMISSIONER OF IRS קבע ביהמ"ש במחוז קולומביה, בהסתמכו על דוקטרינה זו, כי יש להתעלם משרשרת של העברות כספיות בין חברות ביניים וכי העסקה נקשרה בין החוליות הראשונה והאחרונה בשרשרת.

בנוסף, מקובלת בתחום המיסוי דוקטרינת ה-"Substance- Over- Form", לפיה תמוסה עסקה בהתאם למהותה הכלכלית ולא דווקא על פי צורתה הפורמלית.

הפסיקה בישראל אמצה עקרונות אלו בקובעה כי שלטונות המס רשאים להטיל מס בעסקה על פי מהותה האמיתית, בהתעלם מכינויה או מהצורה שבחרו הצדדים לשוות לה מבחינה פורמלית וראה : ע"א 390/80 תעש מור מרכז תעשייתי בע"מ נ' מנהל מס שבח נ' זמר, פד"א טו 243 ; עמ"ה 83/95 אינוסט- אימפקס בע"מ נ' פ"ש ת"א 1, מיסים יב/4 ה- 17 ; עמ"ה 181/84 ברנשטיין גיל נ' פ"ש ת"א 4, פד"א טו 179.

7. הוראות לפעולה

- 7.1 שאלת מעמדו של ה- L.L.C. לצורכי מס הינה שאלה שבעובדה ובמשפט אשר תבחן בכל מקרה לפי נסיבותיו. בדומה, הקביעה כי יש להתעלם מקיומו של ה- L.L.C. במבנה החזקות אף היא שאלה שבעובדה ובמשפט - אשר תוכרע על פי נסיבות המקרה.
- 7.2 כאשר מתעורר ספק לענין חבויית מס של תושבי ישראל הקשורים במבנה שמעורב בו L.L.C., יש לפנות להתייעצות עם המחלקה המקצועית, היחידה למיסוי בינלאומי או החטיבה המשפטית.

בברכה,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין