

# LLC ללא דמי ביטוח

הביטוח הלאומי שינה את עמדתו לגבי חבות בדמי ביטוח לאומי בגין הכנסות LLC וקובע כעת שמדובר בדיבידנד הפטור מדמי ביטוח < סל בן משה, גיא חן



**רווחי ה-LLC המחולקים לחבר תושב ישראל הם דיבידנד לכל דבר ועניין, אולם על מנת להימנע מבעיית כפל המס ולהעניק לחבר זיכוי בגין המס הזר ששילם, ולצורך זה בלבד, מאפשרת רשות המיסים לחבר להשקיף את ה-LLC גם בישראל ולדווח על הכנסות ה-LLC באופן אישי תוך מתן זיכוי בגין המס הזר ששילם**

משמעות הדברים היא, כי בניגוד למצב בארה"ב, הרי שרווחי ה-LLC המחולקים לחבר שהוא תושב ישראל, מהווים דיבידנד לכל דבר ועניין, אשר חייבים במס בישראל לפי סעיף 2(4) לפקודה. במאמר מוסגר יצוין, כי כאשר השליטה והניהול על ה-LLC מופים עלים בישראל, עשוי ה-LLC עצמו להתחייב במס בישראל. מאמר זה אינו מתייחס למקרים אלה, אלא מתמקד במקרים בהם התאגיד עצמו אינו נחשב לתושב ישראל, והכנסותיו, להבדיל מחלוקת הרווחים ממנו, אינן חייבות במס בישראל.

ראינו איפוא, כי בארה"ב נחשב ה-LLC

שמה על פי כל דין ברתוקף בישראל או במקום אחר, לרבות אגודה שיתופית". בשנת 2002 הבהירה רשות המיסים: "הגדרה רחבה זו תחול לגבי LLC שהוקם או נרשם לפי דיניה של אחת המדינות בארה"ב ואשר הוכח שהוא מקיים פעילות עסקית – מסחרית ממשית מחוץ לישראל". כך גם קבעו בתי המשפט: "החברות שהיו בשליטת המע"רערת בתקופה הרלבנטית הן יישויות משפטיות נפרדות מהמערערת, וגם אם על פי הדין בארה"ב או במדינות שם, מהוות הן חברות שקופות, הן אינן כך בישראל" (ע"מ 49525-02-14).

**ע**ד לאחרונה חויבו בעלים של חברות LLC בדמי ביטוח לאומי בגין הכנסות ה-LLC. החלטה חדשה של הביטוח הלאומי, שהתקבלה בעקבות השגה שהגיש משרדנו, מסמנת שינוי עמדה בעניין, ומאפשרת במקרים מסוימים קבלת החזרים בגין שנים קודמות. החזקה בתאגיד מסוג LLC עלולה ליצור בעיית כפל מס בעת חלוקת הרווחים לבעל הזכויות. על מנת לפתור בעיה זו, מאפשרת רשות המיסים לבעל הזכויות ב-LLC "להשקיף" את רווחי ה-LLC בדוחותיו האישיים, תוך קבלת זיכוי מס בישראל בגין המס ששילם בארה"ב. ואולם, פתרון בעיית כפל המס יצר לנישום עד לאחרונה בעיה חדשה בדמות חיוב בדמי ביטוח לאומי על הכנסות ה-LLC, הגם שחלוקתם לבעל הזכויות מהווה דיבידנד אשר אינו בחייב בדמי ביטוח לאומי.

## מהותו של LLC וסוגיית כפל המס

LLC הוא תאגיד מכוח דיני החברות בארה"ב, המהווה אישיות משפטית נפרדת מבעליו. לצורכי המס בארה"ב זכאי בעל הזכות בחברת LLC (הנקרא גם "חבר" – member), לפי בחירתו, להשקיף את הכנסות ה-LLC, בדומה לשותפות, כך שיראו את הכנסות ה-LLC כהכנסות החבר, הממוסה עליהן לפי שיעורי המס שלו, והכל תוך שמירה על עקרון הגבלת האחריות של התנהלות באמצעות חברה. כפועל יוצא מכך, חלוקת הרווחים לחבר אינה חייבת במס בארה"ב.

לצורכי מס בישראל, LLC הוא חברה לכל דבר ועניין. סעיף 1 לפקודת מס הכנסה מגדיר: "חברה" – חברה שהיא אגודה או שנת

עו"ד סל בן משה, רו"ח ועו"ד גיא חן, משרד שגיא

הוא בסעיף 2(4) בפקודה, אינן חייבות בדמי ביטוח לאומי. כפי שראינו לעיל, הכנסותיו של החבר מרווחי ה-LLC המוחזק על ידו הם דיבידנד לכל דבר ועניין, ולפיכך אינן חייבות בדמי ביטוח לאומי.

בהתאם להנחיות החוזר משנת 2004, אופיין של ההכנסות שמפיק ה-LLC נשמר בעת ייחוסן לחבר בדוח האישי שהוא מגיש לצורך קבלת זיכוי המס הזר. כך למשל, הכנסות מעסק שמפיק ה-LLC נרשמות בדוח האישי שמוגש לרשויות המס כהכנסות מעסק של החבר. לפיכך, במקרים אלה נהג הביטוח הלאומי עד עתה לחייב את החבר בדמי ביטוח לאומי בגין הכנסות אלה, הגם שהלכה למעשה אין אלה הכנסות מעסק אלא הכנסות מדיבידנד.

יש להדגיש, כי בחוזר מס הכנסה נקבע, גם כי על החבר-הנישום לצרף לדוח השנתי ה-LLC כחלק מהכנסותיו. אולם גם במקרים בהם צורפה הודעה כזו לדוח השנתי, היא לא זכתה להתייחסות מצד הביטוח הלאומי, והחבר חויב בדמי ביטוח לאומי בגין השקפת רווחי ה-LLC בדוח שהגיש בישראל.

במסגרת תיק שניהל משרדנו קבע הביטוח הלאומי, כי הכנסות ה-LLC, אשר דווחו בדוח האישי של החבר, לא יחויבו בדמי ביטוח לאומי בהיותן הכנסות מדיבידנד. הוא אף טרח והוציא במקביל חוזר בעניין, בו נקבע, כי רווחי ה-LLC המחולקים לחבר הם דיבידנד לכל דבר ועניין אשר אינם חייבים בדמי ביטוח לאומי. זאת ועוד: הביטוח הלאומי וקובע עוד, כי יש לבטל חיובים בדמי ביטוח לאומי החל משנת 2008, ובמקרים המתאימים אף לפני כן.

סביר להניח, כי כתוצאה משינוי עמדת הביטוח הלאומי, ישנם מקרים רבים בהם זכאים בעלי זכויות בחברות ה-LLC להחזרים של דמי ביטוח לאומי בגין שנים עברו. עם זאת נציין, כי החזרי דמי ביטוח לאומי כפוף פים להתיישנות לפי הדין הכללי, ועל כן אנו ממליצים בכל מקרה לקבל ייעוץ בעניין בדבר הזכאות לקבל החזרים.

יש לברך על שינוי עמדת הביטוח הלאומי, אשר תביא בהכרח להטלת חיובי אמת על המבוטחים ועשויה לחסוך להם דמי ביטוח לאומי בלתי מבוטלים. ●



LLC, יירשמו בדוח השנתי של החבר בישראל כהכנסות מעסק של החבר, אך זאת לצורכי קבלת הזיכוי ממס בלבד. הלכה למעשה מושקפים רווחי ה-LLC לחבר גם בישראל בדוחות המס, וכך מתאפשר מתן הזיכוי ממס.

אולם, למרות הזכות שניתנה להשקיף את הכנסות ה-LLC גם בישראל הבהיר החוזר, כי הרווחים שמחולקים לחבר תושב ישראל שומרים על אופיים כהכנסות מדיבידנד: "אין בחוזר זה כדי לשנות את עמדת האגף בעניין מעמדה של ה-LLC כפי שהוצגה בחוזר מס הכנסה 3/2002 בעניין ה-LLC... בישראל, ההתייחסות ל-LLC לעניין המס היא כאל חבר בני אדם. רווחים שיחולקו ע"י התאגיד ייחשבו כדיבידנד בידי תושב ישראל".

סיכום ביניים: רווחי ה-LLC המחולקים לחבר תושב ישראל הם דיבידנד לכל דבר ועניין, אולם על מנת להימנע מבעיית כפל המס ולהעניק לחבר זיכוי בגין המס הזר ששילם, ולצורך זה בלבד, מאפשרת רשות המיסים לחבר להשקיף את ה-LLC גם בישראל ולדווח על הכנסות ה-LLC באופן אישי תוך מתן זיכוי בגין המס הזר ששילם.

### העדר החבות בדמי ביטוח לאומי

סעיף 345(א) לחוק הביטוח הלאומי קובע: "עובד עצמאי יראו כהכנסתו השנתית את הכנסתו מהמקורות המפורטים בפסקאות (1) ו-(8) של סעיף 2 לפקודת מס הכנסה". מכאן נובע, כי הכנסות מדיבידנד, שמקורן

במרבית המקרים לתאגיד שקוף, באופן שהכנסותיו מיוחסות לחבר, החייב עליהן במס בארה"ב באופן אישי, ואילו חלוקת הרווחים מה-LLC לחבר פטורה ממס בארה"ב. בישראל, לעומת זאת, הכנסות ה-LLC אינן חייבות במס (בהנחה שהשליטה והניהול על עסקיו אינם בישראל), ורק בשלב חלוקת הרווחים לחבר שהוא תושב ישראל, תקום חבות במס בישראל.

כתוצאה מכך, בעת חלוקת הרווחים לחבר, אשר חייבת במס בישראל כהכנסה מדיבידנד, היחיד אינו זכאי לכאורה לזיכוי המס הזר ששילם בארה"ב בגין אותה הכנסה בעת הפקת הרווחים בידי ה-LLC. כך עלול למצוא עצמו החבר נושא למעשה בכפל מס בישראל ובארה"ב. גם בתי המשפט התייחסו לבעיית הזיכוי ממס במצבים אלה: "ההכנסה שמוסתה בארה"ב היא הכנסה מעסק ולכן המס ששולם הוא על הכנסה מעסק. מס זה לא יותר בזיכוי משום שאין בישראל חבות מס על הכנסה מעסק אלא על הכנסת דיבידנד, שהיא הכנסה ממקור שונה" (ע"מ 5585-12-15).

רשות המיסים הכירה בבעיית כפל המס ובצורך להעניק זיכוי מס בגין המס ששולם בארה"ב על הכנסות ה-LLC. בחוזר מס הכנסה 5/2004 נקבע, כי הדרך לקבלת הזיכוי ממס תהיה על ידי דיווח החבר בדוח השנתי שהוא מגיש בישראל על רווחי ה-LLC באופן אישי, תוך מתן זיכוי בגין המס הזר ששילם החבר. החוזר המשיך וקבע, כי הכנסות ה-LLC ישמרו על אופיין בעת "השקפתן". כך יוצא, למשל, שהכנסות מעסק שהפיק ה-