

14. זיכוי בגין מיסי חוץ

14.1 מבוא

14.1.1 כללי

עד הרפורמה במס לא חלה על תושבי ישראל חובה כללית לשלם מס על הכנסות המופקות על-ידם מחוץ לישראל. רק במספר מצבים מוגדרים הוטל המס בישראל על הכנסות שהופקו בחו"ל⁵⁷⁴. ביחס למצבים מוגדרים אלה קבע המחוקק מספר הסדרים ספציפיים שנועדו למנוע מיסוי כפול בדרכים שונות.

החל מה-1 בינואר 2003, תושבי ישראל יהיו חייבים במס על בסיס אישי, בין אם ההכנסה הופקה בישראל ובין אם הופקה בחו"ל⁵⁷⁵. תושבי חוץ ימשיכו, לעומת זאת, להתחייב במס על בסיס טריטוריאלי בלבד, דהיינו רק על הכנסה שהופקה בישראל. שיטת מיסוי זו, אשר הינה מקובלת במרבית המדינות המודרניות, מגבירה את הפוטנציאל שבהיווצרותו של מיסוי כפול משפטי בינלאומי ("International Juridical Double Taxation"). לאמור, הטלת מיסים דומים בשתי מדינות, או יותר, על אותו נישום, ביחס לאותו פריט הכנסה, בתקופות זהות.

14.1.2 כיצד נוצר כפל מס?

מיסוי כפול, על בסיס בינלאומי, עלול להיווצר במקרים שונים ומגוונים, הנובעים כתוצאה מהאינטראקציה בין דיני המס הפנימיים של שתי מדינות או יותר.

בין השאר ניתן למנות סיבות כגון: 1. "אי התאמה בהגדרת תושבות" - שתי המדינות מטילות מס על בסיס פרסונלי, אולם שתיהן רואות את הנישום כתושבן; 2. "אי התאמה בכללי המקור" - שתי המדינות מטילות מס

⁵⁷⁴ ראו את הדיון לעיל.

⁵⁷⁵ ראו את הדיון לעיל.

על בסיס טריטוריאלי, אולם הכללים לקביעת מקום מקור גיאוגרפי של ההכנסה שונים ממדינה למדינה; 3. "התנגשות בסיסי מס שונים" - כאשר מדינת המקור ממסה הכנסה על בסיס טריטוריאלי, בעוד מדינת המושב ממסה הכנסה על בסיס פרסונאלי - גורם זה הינו הגורם השכיח להיווצרות כפל מס, ועוד⁵⁷⁶. להלן נעמוד על גורמים אלו בקצרה.

הגורם השכיח להיווצרותו של מיסוי כפול, כאמור, נובע מיישום מקביל של הבסיס האישי והבסיס הטריטוריאלי. מדובר, אפוא, במצב שבו תושב של מדינה אחת (מדינת המושב) מפיק את הכנסתו ממקור גיאוגרפי הנמצא במדינה השנייה (מדינת המקור). במצב כזה ההכנסה תתחייב במס בשתי המדינות: מדינת המקור תטיל מס על סמך הזיקה הגיאוגרפית של ההכנסה אליה, בעוד שמדינת המושב תטיל מס על סמך הזיקה האישית של הנישום אליה. לדוגמה, אם תושב קנדה מפיק הכנסה בישראל מעבודה כשכיר בישראל, לפי סעיף 2(1) לחוק מס הכנסה הקנדי⁵⁷⁷ הכנסתו תחויב במס בקנדה על בסיס תושבות⁵⁷⁸; ובישראל על בסיס מקור, לפי סעיפים 2(2) ו-4א(4) לפקודה. כתוצאה מכך, עלול להיווצר מיסוי כפול.

התנגשות דומה לזו של תושבות ומקור יכולה להיווצר כאשר מדינה אחת ממסה את אזרחיה (גם אם אינם תושביה) על בסיס כלל עולמי והשנייה ממסה על בסיס מקור.

שני גורמים נוספים העשויים ליצור מיסוי כפול משפטי בינלאומי נעוצים ביישום מקביל של הבסיס האישי וביישום מקביל של הבסיס הטריטוריאלי. מיסוי כפול, הנובע מיישום מקביל של הבסיס האישי, יכול להיווצר כתוצאה מתושבות כפולה, אזרחות כפולה או תושבות ואזרחות במדינות שונות. מיסוי כפול, הנובע מיישום מקביל של הבסיס הטריטוריאלי, יכול להיווצר בעיקר כתוצאה מהתנגשות בין כללי המקור שנוהגים בשתי מדינות או יותר ("Conflicts of Source Rules").

⁵⁷⁶ ראו גם פסקה 3 לדברי ההסבר של סעיף 23 למודל ה-OECD משנת 2000. דברי ההסבר מונים את שלוש הנסיבות הבסיסיות להיווצרותו של כפל מס במישור הבינלאומי, שאותו נועדו האמנות למנוע.

⁵⁷⁷ Income Tax Act, R.S.C. 1985, Chapter 1 (5th Supp.), updated to December 31, 2000.

⁵⁷⁸ סעיף זה מטיל מס על תושב קנדי על בסיס כלל עולמי. וזו לשונו:

"2. (1) An income tax shall be paid, as required by this Act, on the taxable income for each taxation year of every person resident in Canada at any time in the year."

14.1.3 כיצד ניתן לפטור כפל מס?

על מנת להימנע ממיסוי כפול, נוקטות המדינות השונות, ובכללן ישראל, בשתי שיטות עיקריות: האחת, מתן הקלה חד-צדדית - Unilateral Relief - שאינה מותנית ביחס גומלין מצד המדינה האחרת, ומתבטאת בקביעה בדין הפנימי⁵⁷⁹. השנייה, מתן הקלה לפי אמנה - Treaty Relief - אשר כן מותנית ביחס גומלין מצד המדינה האחרת. שיטה זו מתבטאת באחת מן השתיים: הדרך הראשונה, הטלת מס במדינה אחת בלבד, דרך כלל במדינת המושב, ופטור או הוצאה מבסיס המס במדינה האחרת. הדרך השנייה, הטלת מס הן במדינת המושב והן במדינת המקור, בשיעור מס מלא או מוגבל, ומתן זיכוי, פטור, או הוצאה מבסיס המס, במדינת המושב, בגין המס שהוטל במדינת המקור.

14.1.4 כיצד מונעת ישראל כפל מס?

בשאלה זו נדון בפרק זה. עובר לתיקון 132 ישראל פעלה בשני המסלולים לעיל. במקרים בהם המדינה בה המס הזר משולם הינה צד לאמנת מס עם ישראל, נקבע באמנות מנגנון למניעת כפל מס בהתאם לסוג ההכנסה: רווח הון, רווחי עסקים, דיבידנדים, ריבית וכיוצא באלה, בהתאם לכלל המיסוי שנקבע לכל הכנסה. בנוסף לאמנות המס, לפי תיקון 132 הותקנו מספר צווים וכללים שמטרתם למנוע כפל מס, גם מקום בו הנישום אינו זכאי להקלה ממס, הואיל וההכנסה ממוסה במדינה שאינה צד לאמנת מס עם ישראל. אמנות המס יישארו בתוקפן אף לאחר כניסתו לתוקף של תיקון 132. בנושא המנגנון למניעת כפל מס במסגרת אמנות המס נדון באופן נפרד בסוף פרק זה.

לאור המעבר לשיטת מיסוי פרסונלית במסגרת הרפורמה במס ברור כי עלול להיווצר כפל מס: מדינת ישראל תמסה את הכנסתו של נישום תושב ישראל על בסיס כלל עולמי, ואילו מדינת המקור תמסה הכנסה לפי

⁵⁷⁹ כגון שיעור מס מוגבל או פטור ממס לגבי ההכנסה הנדונה, זיכוי מלא או חלקי בגין המס ששולם במדינה האחרת ועוד להקלות מס חד-צדדיות בדין הפנימי הישראלי. ראו, למשל, צו מס הכנסה (הנחה במס על הכנסות-חוץ של תושב ישראל), התשכ"ד-1963, 1504; צו מס הכנסה (הקלה ממיסי כפל) התשכ"ד-1963, 1504. בנוסף, קיימים בדין הישראלי הפנימי מספר צווים ותקנות, אשר מעניקים פטורים או הנחות על הכנסות מסוימות שיש להן זיקה בינלאומית, לאו דווקא מטעמים של מניעת מיסוי כפול.

הבסיס הטריטוריאלי. אשר על-כן, ובאופן משלים למעבר לשיטת מס פרסונלית, נקבעו במסגרת תיקון 132 לפקודה מספר הסדרים המעניקים זיכוי בגין מיסים זרים. על הוראות אלו נעמוד בדיוננו בנושא הדין לאחר הרפורמה במס תוך הבאת דוגמאות רבות הממחישות את השילוב בין ההוראות החדשות להוראות אמנות המס. אך לפני כן נסקור את הדין שחל בנושא זה עובר לרפורמה.

14.2 הדין לפני הרפורמה

14.2.1 חמישה מסלולים נפרדים

עד לרפורמה במס לא היה קיים בדין הישראלי הפנימי הסדר כולל למניעת מיסוי כפול. היקף הזיכוי היה תלוי בנסיבות - כגון, לדוגמה, האם ההכנסה, עליה שולם מס במדינה הזרה וכעת חייבת במס בישראל הופקה במדינה שהינה צד לאמנת מס עם ישראל אם לא? האם מדובר בהכנסה פירותית או הונית? האם מדובר בהכנסת עבודה של שכיר תושב ישראל העובד בחו"ל עבור מעביד ישראלי? מדוע ההכנסה חייבת במס בישראל? ועוד.

ככלל, בהתאם למענה לשאלות לעיל ניתן לומר כי עד לרפורמה במס היו נהוגים בישראל חמישה מסלולים שונים. תכלית כולם הייתה לתת מענה לבעיה של כפל מס. ואלו הם:

14.2.2 מניעת כפל מס במסגרת אמנות המס

מקום בו ההכנסה הופקה על-ידי תושב ישראל במדינה עימה ישראל הינה צד לאמנת מס, חלה אמנת המס בין ישראל לבין מדינה זו, מדינת המקור. כללית, נציין כי אמנות מס הינן הסכמים בין שתי מדינות באשר לחלוקת זכויות המיסוי, מקום בו שתי המדינות רשאיות לפי דיניהן הפנימיים למסות את אותה הכנסה. במסגרת אמנת המס מוגבלת זכות המיסוי של מדינת המקור בהתאם לסוג ההכנסה: רווח הון, רווחי עסקים, תמלוגים, דיבידנדים, ריבית, וכיוצא באלה פריטי הכנסה.

מקום בו האמנה קובעת כי שתי המדינות רשאיות למסות הכנסה פלונית (מדינת המקור באופן ראשוני ומדינת המושב באופן שיורי), קיים מנגנון פנימי למניעת כפל מס באמנה. על-פי-רוב אמנות המס של ישראל, מדינת המושב מחויבת ליתן זיכוי כנגד מיסיה בשל המס ששולם במדינת המקור. על מנגנון הזיכוי ועל כלים חשובים אחרים למניעת כפל מס במסגרת אמנת מס נעמוד בדיוננו בסוף פרק זה. במקרים בהם נקבע מנגנון זיכוי בגין המס הזר ששולם, הרי שהזיכוי ינתן לפי הדין הפנימי של המדינה המעניקה הזיכוי. בישראל, סעיפים 199-210 לפקודת מס הכנסה הם הסעיפים המסדירים את מנגנון הזיכוי בגין מיסי חוץ.

14.2.3 הכנסה שהופקה במדינה שאיננה מדינת אמנה, למעט רווח הון

כאשר הכנסה (פרט לרווח הון) עליה הוטל כפל מס הופקה במדינה, שאיננה חתומה על אמנת מס עם ישראל, נקבע בדין הפנימי הישראלי הסדר מיוחד. הסדר זה הינו צו שהותקן מכוח סעיף 214 לפקודה בשם צו מס הכנסה (הקלה ממיסי כפל)⁵⁸⁰. צו זה דן הן בהכנסות פירותיות של תושב ישראל שמקורה בחו"ל והן ברווח הון בחו"ל. נדון ראשית בחלקו הראשון של הצו העוסק בהכנסה פירותית זרה של תושב ישראל, ששולם עליה מס בחו"ל, אשר חייבת במס בישראל מכוח סעיף 5 לפקודה⁵⁸¹.

תחולת הצו הייתה מותנית בהתקיים כל התנאים הבאים: ההכנסה חייבת במס בישראל בהתאם לסעיף 5 לפקודה, הנישום הוא תושב ישראל, חיוב במס בפועל בחו"ל על ההכנסה, ושלא קיימת אמנת מס או שאמנת המס אינה מעניקה הקלה ממס. בהתקיים כל התנאים הללו נקבע בצו כי המס הישראלי על ההכנסה שהופקה בחו"ל לא יעלה על 25%, ובלבד שהמס הישראלי יחד עם המס הזר על אותה הכנסה לא יעלו על המס השולי המירבי של יחיד (50%) או המס על חברות (36%), לפי העניין. הצו התנה את ההקלה בכך שההכנסה הזרה תיוסף לשלב הגבוה ביותר בסולם ההכנסה החייבת של הנישום⁵⁸². תוצאת הצו הייתה דומה למעשה לשיטת

⁵⁸⁰ צו מס הכנסה (הקלה ממיסי כפל), התשכ"ד-1963, ק"ת 152.

⁵⁸¹ ראו דיוננו לעיל בשיטת המס הטריטוריאלית והחריג לה בסעיף 5 לפקודה. קודם לתיקון 132, סעיף 5 לפקודה קבע מספר מקרים בהם יראו הכנסה שהופקה בחו"ל כמופקת בישראל ולפיכך חייבת במס בישראל.

⁵⁸² השוו לנוסח סעיף 1 לצו ההקלה:

"תושב ישראל שנתחייב במס בחוץ לארץ על הכנסה שמקורה שם והחייבת במס בישראל משום שרואים אותה לפי סעיף 5 לפקודה כאילו הופקה בישראל, ואותו תושב אינו זכאי להנות מהקלה ממיסי כפל על-פי צו לפי סעיף 196 לפקודה, יהיה חייב בישראל במס על אותה הכנסה בשיעור שלא יעלה על 25%, ובלבד שסך כל המס אותו ישלם

זיכוי. סך המיסים בשתי המדינות לא יכול היה לעלות על המס הישראלי שהיה חל באותו מקרה אלמלא הוראות הצו.

על-פי לשון הצו אין די, כאמור, בכך שהנישום הפיק את ההכנסה בחו"ל, אלא עליו להוכיח במצטבר את קיומם של ארבעת התנאים האחרים. עמדת רשויות המס הייתה כי "התנדבות" לשלם מס בחו"ל לא תיחשב כתשלום מס בחו"ל לצורך הצו הנ"ל, ולא תזכה את הנישום בהקלה הניתנת על-ידו⁵⁸³.

מה הדין כאשר קיימת אמנת מס? לכאורה הצו לא חל. ברם, בחוזר מס הכנסה הובעה עמדת הנציבות כי במקרה בו הנישום בוחר לוותר על הוראות האמנה כדי ליהנות מהוראות צו ההקלה יש לאפשר בחירה זו⁵⁸⁴. עם זאת, באותה נשימה "מזכירה" הנציבות כי משמעות הוויתור על הוראות האמנה הינה מיסוי הנישום, כאילו לא קיימת כלל אמנה בין ישראל לבין המדינה שבה הפיק את אותה הכנסה.

14.2.4 רווח הון שהופק במדינה עימה אין לישראל אמנת מס

צו ההקלה עוסק בחלקו השני במיסוי רווח הון, שמקורו ממכירת נכס בחו"ל בידי תושב ישראל אשר התחייב במס בחו"ל על הכנסה זו. כאשר הופק רווח הון במדינה שאינה מדינת אמנה, צו ההקלה העניק זיכוי בגין מס רווח הון ששולם בחו"ל על רווח ההון - דהיינו, מס רווח ההון הזר הופחת ממס רווח ההון הישראלי המוטל על אותו רווח. ההקלה הותנתה בתשלום מס בישראל, ובהיעדר אמנת מס.

בישראל על הכנסה כאמור ביחד עם סכום המס ששולם עליה מחוץ לישראל לא יעלה על שיעור המס המרבי הקבוע בסעיף 121 לפקודה, או על שיעור המס המרבי הקבוע בסעיף 126 לפקודה, לפי העניין, ובלבד שהכנסה האמורה תיחשב כשלב הגבוה ביותר בסולם הכנסתו החייבת.

⁵⁸³ חוזר מ"ה 11/2002, "זיכויים והקלות בשל תשלום מיסים בחו"ל", מיסים טז/6 (תשנ"ג) ג-1, עמ' ג-8.

⁵⁸⁴ שם, ג-10.

14.2.5 מיסוי הכנסת עבודה של שכירים תושבי ישראל המועסקים למשך תקופה ממושכת אצל מעביד ישראלי בחו"ל

סעיף 5(3) לפקודה בנוסחו לפני תיקון 132 קבע כי הכנסת עבודה של תושב ישראל, העובד בחו"ל עבור מעביד ישראלי במשך תקופה ממושכת, יראוה כאילו הופקה בישראל ולכן חייבת במס בישראל. סעיף 67 לפקודת מס הכנסה הסמיך את שר האוצר לקבוע כללים בדבר הניכויים והזיכויים שיתרו ליחיד תושב ישראל החב במס על הכנסה מכוח סעיף 5 לפקודה. מכוח סעיף זה הותקנו באשר לשכירים תושבי ישראל, העובדים בחו"ל עבור מעבידים תושבי ישראל תקופות ממושכות, כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ)⁵⁸⁵. כללים אלו קובעים כי יינתן זיכוי כנגד המס הישראלי המוטל על שכרם של תושבי ישראל, עבור המס הזר החל על אותה הכנסת עבודה. זיכוי זה ניתן ללא קשר לקיום אמנת מס בין ישראל לבין המדינה שבה מבוצעת העבודה.

14.2.6 מיסוי הכנסה שמקורה בחו"ל רק מעצם קבלתה לראשונה בישראל

כאשר הכנסה מסוימת הייתה חייבת במס בישראל אך רק משום שנתקבלה בישראל, הרי שגם לעניין זה נקבע הסדר מיוחד. מכוח סעיף 14 לפקודת מס הכנסה הותקן צו מס הכנסה (הנחה במס על הכנסות חוץ של תושב ישראל)⁵⁸⁶. צו זה קובע הוראות למניעת כפל מס במקרה בו מפיק תושב ישראל הכנסה בחו"ל, שהעילה היחידה לחיובה במס בישראל היא לאור קבלתה (לראשונה) בישראל⁵⁸⁷.

על-פי צו ההנחה, בידי הנישום הייתה ברירה - לקבל זיכוי בשל מס זר, על-פי הוראות אמנת מס (אם ההכנסה נתקבלה ממדינת אמנה), או לחילופין, להגביל את המס הישראלי החל על ההכנסה המתקבלת לשיעור של

⁵⁸⁵ כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), תשמ"ב-1982, ק"ת 1322.
⁵⁸⁶ צו מס הכנסה (הנחה במס על הכנסות חוץ של תושב ישראל), תשכ"ד-1963, ק"ת 151.
⁵⁸⁷ ראו דיונו לעיל בשיטת המס הטריטוריאלית שנהגה בישראל לפני הרפורמה במס.

25% (או שיעור מירבי של 35% מקום בו ההכנסה הינה ריבית ו/או דיבידנד מנייר ערך זר), ושוב, בתנאי שהמס הזר והמס הישראלי לא יעלו יחד על שיעור המס הישראלי והשולי⁵⁸⁸.

14.2.7 סיכום

לאחרונה פורסם על-ידי נציבות מס הכנסה חוזר מקיף בעניין פרשנותם ויישומם של הסעיפים הישנים הנ"ל⁵⁸⁹. זאת, למרות שהסעיפים העוסקים בנידון השתנו כליל במסגרת תיקון 132. תמיהה נוספת של המחברים על עיתוי הפרסום הינה מדוע פורסם החוזר רק בשלהי 2002, כאשר כבר למעלה מחמש שנים אין כל מניעה על פעילות בחו"ל של ישראלים לאור הליברליזציה במט"ח. אי לכך, לדעתנו, הוראת ביצוע זו - עשויה להיות חשובה בעריכת שומות לשנות המס עד 2002 ועד כולל, אך יפוג תוקפה לאחר מכן. זאת הואיל והסעיפים 199-210 שוננו באופן דרמטי במסגרת תיקון 132. הוראת הביצוע לא תחול לגבי הוראות הפקודה החדשות בנושא זיכויים בגין מיסים זרים, אשר יחולו משנת המס 2003 ואילך, ולכן לא נעסוק בה במסגרת דיוננו זה.

14.3 הדין לאחר הרפורמה במס

14.3.1 מבוא

⁵⁸⁸ השוו לנסחיו של סעיף 1 לצו ההנחה :

"תושב ישראל המקבל הכנסה שמקורה מחוץ לישראל והחייב עליה מס רק משום שנתקבלה בישראל, יהיה זכאי, לפי בחירתו, להנחה ממס באחת משתי צורות אלה :

(1) לשלם מס בשיעור שלא יעלה על 25% מההכנסה כאמור ומס בשיעור שלא יעלה על 35% לגבי ריבית ודיבידנד על נייר ערך זר כהגדרתו בסעיף 16 לפקודה.

(2) לצרף את ההכנסה כאמור ביחד עם סכום המס ששולם עליה מחוץ לישראל (להלן - הכנסת-חוץ) להכנסתו שמקורה בישראל וליהנות מההקלה במסי כפל בהתאם להוראות פרק שלישי, סימן ב' לפקודה."

⁵⁸⁹ לעיל, הערה 583.

במסגרת תיקון 132, באופן משלים למעבר לשיטת מס על בסיס פרסונלי, שונו הוראות סעיפים 199-210 ללא היכר. סעיפים אלו עוסקים, כאמור, במנגנון הזיכוי בגין מיסי חוץ. נקבעו במסגרתם כללים המעניקים זיכוי בגין מס זר ללא תלות בשאלה האם קיימת אמנת מס בין מדינת ישראל למדינה בה מוסתה ההכנסה, אם לאו. אכן, תיקון 132 לפקודה חולל מהפכה של ממש בתחום הזיכוי בשל מיסי חוץ. משיטה חלקית ולקויה, המופעלת רק בכפוף לקיומה של אמנת מס מחייבת, עברה הפקודה לשיטת זיכוי פנימית שלמה ומורכבת יותר, המיועדת למנוע מיסוי כפול אף בהיעדר אמנה. מקום בו האמנה קובעת כי יש להעניק זיכוי יחולו אותם סעיפים.

14.3.2 ארבעה נושאים

ככלל, ניתן לחלק את הדיון בנושא זיכויים ממס לארבעה:

1. עקרונות כלליים לזיכוי והמיסים הניתנים לזיכוי;
 2. זיכוי בגין מס זר כאשר מקבל ההכנסה הינו חברה ישראלית;
 3. זיכוי בגין מס זר כאשר מקבל ההכנסה הינו יחיד ישראלי;
 4. זיכוי מס זר ששולם בשל הכנסת דיבידנד לידי נישום ישראלי, יחיד או חברה.
- נושא מיסוי דיבידנדים מחו"ל ידון במאמר נפרד מאת המחברים ולא נדון בנושא זה בפרק זה. אשר על-כן, להלן נדון בשלושת הנושאים הראשונים לעיל כסדרם.

14.4 ניתוח הוראות סעיפים 199-210 לפקודה

14.4.1 כללי - עקרונות מתן הזיכוי והמיסים הניתנים לזיכוי

להלן נסקור מספר כללים מנחים החלים כל אימת שמופעל מנגנון הזיכוי הקבוע בסעיפים 199-210 לפקודה בנוסחם לאחר תיקון 132. כללים אלו יחולו בין אם מקבל ההכנסה הינו חברה ובין אם הוא יחיד.

בהתאם לסעיף 200(ב) לפקודה זיכוי יינתן רק לנישום שהינו תושב ישראל באותה שנת מס. הרציונל להוראה זו מובן מאליו. הואיל ושיטת המס הפרסונלית חלה על כל אדם באשר הוא תושב ישראל, הרי שרק אדם כזה יהיה זכאי לזיכוי.

בהתאם לסעיף 200 (א) זיכוי יינתן רק בשל מס זר, ששולם על הכנסה שמקום הפקתה מחוץ לישראל. דומה כי אין צורך להרחיב על הרציונל לסעיף זה.

בהתאם לסעיף 206 לפקודה הענקת זיכוי כשמה כן היא, ובחישוב הכנסת החוץ החייבת במס בישראל המיסים ששולמו בחו"ל לא יותרו לנישום כהוצאה אלא כזיכוי בלבד.

בהתאם לסעיף 201(א) לפקודה אם הכנסת החוץ פטורה ממס בישראל, הרי שלא יינתן זיכוי בגין מיסי החוץ ששולמו בגין אותה הכנסה. דומה כי גם הרציונל לעיקרון מנחה זה ברור מאליו.

בהתאם לסעיף 207 ב לפקודה, הזיכוי בשל מיסי חוץ יינתן לגבי שנת מס מסוימת רק אם המיסים שולמו בפועל בחו"ל לא יאוחר מעשרים וארבעה חודשים מתום אותה שנת מס (למעט לגבי "הזיכוי הרעיוני" שניתן בשל רווחים שלא חולקו ב"חנ"ז"). עוד נקבע כי אם המיסים שולמו בחו"ל, לגבי שנת מס פלונית לאחר עשרים וארבעה חודשים, הם יינתנו כזיכוי בשנת המס שבה שולמו כנגד הכנסות חוץ מאותו מקור שהופקו באותה שנת תשלום, כאשר "עודף הזיכוי", אם יהיה, יועבר לשנים הבאות (עד חמש שנים) כשהוא מתואם למדד. משמע, עודף זיכוי בלתי מנוצל יהיה ניתן להפחתה במשך חמש שנות מס נוספות.

בהתאם לסעיף 208 לפקודה, נישום רשאי לוותר על זכותו לזיכוי בגין מס זר. או אז, סכום הזיכוי שלא נוצל לא יועבר לשנים הבאות.

סעיף 199 מגדיר מהם מיסי החוץ שבגינם יינתן זיכוי. סעיף זה קובע כדלקמן:

"מסי חוץ" - מסים המשתלמים על-ידי תושב ישראל לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל, על הכנסה שהופקה או שנצמחה באותה המדינה, לרבות מסים המשתלמים למדינות שהן חלק ממדינה פדרלית או לרשויות אזוריות שהן חלק מאותה המדינה, המחושבים כאחוז מההכנסה, ולמעט מסים עירוניים."

עד לרפורמה כללו "מיסי חוץ" רק את המיסים הניתנים לזיכוי על-פי אמנות המס. לאור הגדרת המיסים הנידונים בסעיף 2 למודל ה-OECD לא ניתן היה לקבל זיכוי בגין מיסים מדינתיים במסגרת אמנת המס. במסגרת הרפורמה במס הורחב היקפם של מיסי החוץ הניתנים לזיכוי. לאחר היום הקובע המיסים הזרים שניתן להפחיתם כזיכוי, יכללו גם מיסי הכנסה של יחידות משנה של ארצות זרות (למשל, מדינות בארה"ב (State Tax), מחוזות בקנדה, קנטונים בשווייץ). כך, לדוגמה, ישראלי העובד בארצות-הברית במשך תקופה ארוכה כפוף למס פדרלי בשיעור מירבי של 38.9%, ובנוסף למס מדינתי. עד לרפורמה היה יחיד זה חייב במס בישראל מכוח סעיף 5(1) (נניח שכך). הואיל ועובר לתיקון 132 לא כללה הגדרת מיסי חוץ מיסים מדינתיים, אזי היה ניתן בישראל לפנים משורת הדין זיכוי בגין המס המדינתי⁵⁹⁰. כעת עוגן הזיכוי בגין המס המדינתי בדין. יושם אל לב כי מיסים עירוניים הוצאו במפורש מתחולת ההגדרה.

כאמור לעיל ובהתאם לסעיף, הזיכוי יוענק על-פי הוראת החוק הישראלי הפנימי (הפקודה), אפילו אם לא קיימת אמנה למניעת כפל מס בין ישראל לבין המדינה בה שולם המס הזר.

הזיכוי יינתן לפי שיטה המכונה "שיטת הסלים" (The Basket System), לפיה חישוב הזיכוי והפחתתו מהמס הישראלי נעשים לפי סוגי הכנסה (מקורות הכנסה), ולא לפי פריטי הכנסה בודדים.

בנושא מיסוי דיבידנדים מחו"ל תונהג שיטה ייחודית להענקת זיכוי במקרה של חלוקת דיבידנד, הכוללת "זיכוי עקיף" בגין מס חברות זר אשר שולם על-ידי החברה המחלקת הזרה⁵⁹¹.

לאחר ספירת מלאי זו, של העקרונות המנחים את מתן הזיכוי, נעמוד על מספר היבטים בעקרונות אלו. ראוי לציין, כי עדיין אין הסדר להכנסות ש"מקורן בישראל", הגם מכוח פיקציה של סעיף 4א או 89 לפקודה, אך פיזית הם בחו"ל, כדוגמת נכס בחו"ל שהינו מניה בחברה בעלת נכסים בישראל, או עבודת תושב ישראל בחו"ל שעה שהינו עובד מדינה. לא לכל הפיקציות הללו פתרון בכללי הזיכוי אלא רק לחלקן. ראו על כך בהמשך.

⁵⁹⁰ ראו דיוננו לעיל בנושא מיסוי אופציות לעובדים.

⁵⁹¹ הנושא מיסוי דיבידנדים מחו"ל יבחן על-ידנו בהרחבה בסדרת מאמרים.

14.4.1.1 "הכנסות חוץ"

סעיף 200(א) לפקודה קובע כדלקמן:

"(א) מסי חוץ, כשהם מתורגמים לשקלים חדשים, ששולמו על הכנסות חוץ החייבות במס בישראל, יותרו בזיכוי כנגד מסי ישראל לפי פקודה זו בהתאם להוראות סימן זה."
(ההדגשה אינה במקור)

ראשית, נקבע כי מיסי חוץ יותרו בזיכוי בתנאי ששולמו על "הכנסות חוץ". המונח "הכנסות חוץ" מוגדר בסעיף 199 לפקודה:

"הכנסות חוץ" - הכנסות חוץ שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל;

לשון אחר, זיכוי מוענק רק כאשר ההכנסה נובעת ממקור זר. קביעת מקום המקור הגיאוגרפי תיעשה, לאחר תיקון 132 לפקודה, בהתאם להוראות סעיף 4 לפקודה. יוצא, כי ייתכנו מצבים בהם יושת מס כפול על תושב ישראל - לרוב, בגלל כללי מקור לא חופפים בשתי המדינות המדוברות - ולא יינתן זיכוי כאמור. כך, היא המצב כאשר לפי כללי המקור הישראליים מקום הפקת ההכנסה ייחשב בישראל, ולפי כללי מקור זרים אותה הכנסה תיחשב מופקת בחו"ל. או אז, יושת מס כפול ולרוב לא יינתן זיכוי מס בישראל. רק כאשר ההכנסה הופקה מחוץ לישראל, כפי שנקבע על-פי כללי המקור, קיימת זכות לקבל זיכוי בגין מס זר המשולם על אותה הכנסה⁵⁹².

יש להזכיר עוד כי כללי מקור נזכרים אף באמנות מס. באם מתגלעת סתירה בין כלל מקור הקבוע באמנת מס לבין כלל המקור שנקבע בסעיף 4 לפקודה, יגבר כלל המקור שבאמנה; ולעניין מתן הזיכוי, קיומה של "הכנסת חוץ" יוכרע על-פי כלל המקור שבאמנה.

⁵⁹² חריג לכך מצוי, למשל, בסעיף 207 לפקודה. לכאורה, לפי כלל המקור הקבוע בסעיף 4(ב1) רואים הכנסת עבודה המתבצעת בחו"ל, כאשר מדינת ישראל היא המעביד, כהכנסה שמקום הפקתה בישראל. סעיף 207 קובע כי חרף זאת יש לראות בהכנסה זו כהכנסת חוץ ואת המיסים המשתלמים בגינה בחו"ל כמיסי חוץ. כפועל יוצא, יינתן זיכוי בישראל מכוח סעיף 200 לפקודה. חריג כזה לא קיים במקרה של תושב חוץ המוכר מניה בחברה שעיקר נכסיה בישראל, הנחשבת למקור ישראלי על-פי סעיף 89 לפקודה.

14.4.1.2 "תושב ישראל"

סעיף 200(ב) לפקודה קובע תנאי לפיו זיכוי מס יינתן רק לתושב ישראל. להלן לשון הסעיף:

"(ב) לא יזוכו מסי ישראל לשנת מס מסוימת אלא אם כן היה האדם

שהכנסתו חייבת באותם מסים, תושב ישראל באותה שנת מס."

(ההדגשה אינה במקור)

כלומר, החוק הישראלי לא קובע מנגנון למניעת כפל מיסים לטובת תושבי חוץ. אין טעם להסביר את הרציונל העומד מאחורי קביעה זו, אם כי לעיתים נוצר עיוות מקום בו תושבי חוץ מוכרים נכסים בחו"ל, שלפי כללי הסיווג של מקורות ההכנסה הינן הכנסות המופקות בישראל מכוח פיקציות של סעיף 89 לפקודה.

הגדרת "תושב ישראל", הן לגבי יחיד והן לגבי חבר בני אדם, נמצאת בסעיף 1 לפקודה⁵⁹³.

שאלה מעניינת נוספת בהקשר זה עולה כאשר עסקינן במתן זיכוי בישראל לחמ"ז (חברת משלח-יד זרה). חברה זו, כאמור, הינה תושבת חוץ, ועל-כן איננה זכאית ליהנות מהוראות הזיכוי הקבועות בסעיף 200 לפקודה. אלא, שמיסוי חמ"ז בישראל נעשה על-ידי שימוש בפיקציה הרואה בחברה זו כאילו השליטה והניהול על עסקיה מופעלים בישראל. היות שכך, דומה כי פיקציה זו נכונה גם לעניין תושבות אותה חברה; לאמור, חמ"ז הינה "תושבת ישראל" ועל-כן תקבל זיכוי מס בישראל.

14.4.1.3 "מיסי חוץ"

מהגדרת המונח "מיסי חוץ" יוצא כי יינתן זיכוי גם בשל "מיסים המשתלמים למדינות שהן חלק ממדינה פדרלית או לרשויות אזוריות שהן חלק מאותה המדינה, המחושבים כאחוז מההכנסה, ולמעט מיסים עירוניים"⁵⁹⁴. תיקון 123, אם כך, שם לאל את המחלוקת שנסבה סביב נושא זה⁵⁹⁵.

⁵⁹³ ראו דיונונו לעיל, בפרק 5.

⁵⁹⁴ ועדת רבינוביץ (לעיל, הערה 86) הסבירה את ההכרה במס מדינתי בנוסף למס הפדרלי כך: **"הכרה במס של המדינה, בנוסף למס הפדרלי, מנומקת בכך שנטל המס הישיר מורכב הן מהמס הפדרלי והן מהמס המדינתי, והחלוקה ביניהם נובעת משיקולים פנימיים של המדינות, שאינם שיקולי מס"**. (שם, 87).

⁵⁹⁵ ראו, למשל, את עדכון החלטות ועדת פסיקה (עדכון מס' 5) - מיסוי בינלאומי מיסים ט/ז1 ג-78. וכה נאמר שם: **"לפנים משורת הדין, על מנת שלא תיווצר תוצאה קשה בה המס המדינתי מביא למס כולל שמעל למס המקסימלי המוטל בישראל (50% ליחיד ו-36% לחברה), ניתן להציע פשרה לפיה יינתן זיכוי בגין המס המדינתי עד לתקרת המס הישראלי, כך שסך כל המס שיוטל בישראל ובחול"ל לא יעלה על השיעורים המקסימליים הנוהגים בישראל, כאשר בחישוב שיעור המס יש לקחת בחשבון במכנה גם את ההכנסות הפטורות על-פי הכללים."**

14.4.1.4 תרגום מטבע חוץ

סעיף 200 מתיר בזיכוי מיסי חוץ "כשהם מתורגמים לשקלים חדשים". סעיף 240א שהוחק ברפורמה קובע כי:

"הנציב רשאי לקבוע כללי המרה שלפיהם יתורגמו לשקלים חדשים הכנסה, הכנסה חייבת, הפסדים, הוצאות ותשלומי מס של נישום, שמקורם מחוץ לישראל."

בעת כתיבת ספר זה, טרם הפעיל הנציב את סמכותו האמורה. ניתן לחשוב על אפשרויות שונות לתרגום סכום המס הזר לש"ח, כגון: שע"ח ביום התשלום בפועל בחו"ל, בתום שנת המס הנדונה או ביום הפחתת הסכום מהמס הישראלי.

14.4.1.5 הכנסת חוץ פטורה

סעיף 201(א) קובע כדלקמן:

"לא יופחתו מיסי חוץ ששולמו בשל הכנסת חוץ הפטורה ממס בישראל."

העיקרון הוא כי לא יינתן זיכוי בשל מס זר ששולם על הכנסות חוץ הפטורות ממס בישראל. טלו, למשל, מצב בו עולה חדש מוכר נכס שהיה לו מחוץ לישראל לפני היותו לתושב ישראל (ולפני עבור 10 שנים מיום עלייתו ארצה). לפי סעיף 97(ב)(1) לפקודה, רווח ההון ממכירה זו פטור ממס בישראל. אשר על-כן, לפי סעיף 201(א), אף אם יושת מס על מכירה זו בחו"ל לא יינתן זיכוי בגינו בישראל.

14.4.1.6 הפחתת עודף זיכוי

היה ועלה סכום המס ששולם בחו"ל על סכום הזיכוי שניתן בישראל, יחולו הוראות סעיף 205א שקובעות כך:

”(א) עלה סכום מסי החוץ ששולמו בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני על סכום הזיכוי הניתן בשלהן כנגד מסי ישראל (בסעיף זה - עודף הזיכוי), זכאי הנישום להפחית את עודף הזיכוי כנגד המס שבו הוא חייב בשל הכנסות שיופקו מחוץ לישראל מאותו המקור בחמש השנים הבאות בזו אחר זו כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד מתום שנת המס שבה נוצר עד לתום שנת המס שבה הופחת; הפחתת עודף הזיכוי בהתאם לסעיף זה, תיעשה בכפוף להוראות פרק זה, בשינויים המחויבים.

(ב) על-אף האמור בסעיף קטן (א), נוצר עודף זיכוי בשל קיזוז הפסד שמקורו בהכנסות חוץ ממקור פלוני, כנגד הכנסות חוץ ממקור פלוני אחר, ניתן יהיה להפחיתו בחמש השנים הבאות בזו אחר זו גם כנגד המס החל על הכנסות חוץ מאותו מקור שממנו נבע ההפסד כאמור, כשהוא מתואם כאמור באותו סעיף קטן.”

נישום, ששילם מיסי חוץ העולים על המס שהוא מתחייב בישראל, רשאי להפחית את עודף הזיכוי כנגד המס בו הוא חייב בשל הכנסות שיופקו בחו"ל מאותו מקור ב- 5 השנים הבאות. עודף הזיכוי יופחת כשהוא מתואם למדד מתום שנת המס בה נוצר ועד לתום שנת המס בה הופחת. בהתאם לסעיף 205א(ב), רשאי נישום לקזז הפסד שמקורו בהכנסות חוץ ממקור פלוני כנגד הכנסות חוץ ממקור פלוני אחר. במקרה כזה, אם ייווצר עודף זיכוי בשל קיזוז ההפסד כאמור, ניתן יהיה להפחיתו בשנים הבאות, בזו אחר זו, גם כנגד המס החל על הכנסות חוץ מאותו מקור שממנו נבע ההפסד.

14.4.1.7 מיסי חוץ לא יותרו בניכוי

סעיף 206 לפקודה, שנחקק ברפורמה, קובע כי בחישוב הכנסת חוץ החייבת במס בישראל, לא יותר כל ניכוי ממנה בשל מיסי חוץ. לאמור, לא ניתן לתבוע את המס הזר ששולם כהוצאה - שיטת הזיכוי היא השיטה הבלעדית לפתרון בעיית כפל המס. נושא זה איננו כה פשוט וידרוש דיון נרחב בהיקפו בהזדמנות אחרת.

14.4.1.8 תנאי לקיזוז - תשלום מס תוך שנתיים

סעיף 207ב לפקודה קובע כדלקמן:

"מס חוץ יהיה בר זיכוי כנגד מס ישראלי החל בשנת מס, רק אם שולם במדינת החוץ לא יאוחר מעשרים וארבעה חודשים מתום אותה שנת מס, למעט מס שהיה אמור להיות משולם על רווחים שלא שולמו כהגדרתם בסעיף 75ב; מס חוץ ששולם לאחר התקופה האמורה במדינת החוץ, יהיה בר זיכוי בשנת המס שבה שולם במדינת החוץ כנגד המס החל בישראל על הכנסות חוץ מאותו מקור, ויחולו עליו הוראות פרק זה, בשינויים המחוייבים; במקרה של חילוקי דעות בדבר סכום הזיכוי, נתונה למבקש הזיכוי זכות השגה וערעור, כאמור בסעיפים 150 ו-153, במסגרת ההשגה והערעור על השומה שנקבעה לו."

ככלל, ניתן יהיה לקבל זיכוי בגין מס החוץ כנגד המס הישראלי הנדרש לאותה שנה, רק אם שולם במדינת החוץ לא יאוחר מ- 24 חודשים מתום אותה שנת מס. אם המס הזר ישולם לאחר חלוף התקופה האמורה, הוא יהיה בר זיכוי בשנת המס בה שולם כנגד מס ישראלי על הכנסות חוץ מאותו מקור ("שיטת הסלים").

14.4.2 זיכוי מס ליחיד

נישום יחיד, המפיק הכנסה חייבת מחוץ לישראל, רשאי לקבל זיכוי בגין מיסי החוץ ששולמו על הכנסה זו. זכות זו מעוגנת בסעיף 204 לפקודה. נוסחו להלן:

"(א) סכום הזיכוי ממס הכנסה, שלו זכאי יחיד תושב ישראל לפי הוראות סימן זה, בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני שהן הכנסות רגילות לא יעלה על תקרת הזיכוי בשל אותן הכנסות.

(ב) סכום הזיכוי ממס הכנסה שלו זכאי יחיד תושב ישראל לפי הוראות סימן זה, בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני החייבות במס בשיעור מס מיוחד בישראל, לא יעלה על סכום המס החל בישראל על אותן הכנסות.

"...

גם לגבי יחידים מיושמת "שיטת הסלים", כלומר מתן זיכוי נפרד לכל מקור הכנסה. הזיכוי בגין מיסי החוץ ליחיד לא יעלה על החלק היחסי מסך כל המס הישראלי החל עליו (לפני מתן זיכוי בשל מס זר). בנוסף, מבחין הסעיף בין "הכנסה רגילה" לבין "הכנסה החייבת בשיעור מס מיוחד".

14.4.2.1 הכנסה רגילה

"הכנסה רגילה" - הכנסה חייבת שלא הוטל עליה שיעור מס מיוחד;

לפי סעיף 204א לפקודה, הזיכוי בגין הכנסה רגילה לא יעלה על "תקרת הזיכוי" בשל אותה הכנסה.

"תקרת הזיכוי" - הסכום המתקבל מהכפלת יחס ההכנסה בסכום מס ההכנסה

על כלל הכנסתו הרגילה של יחיד. (ההדגשה אינה במקור)

"יחס ההכנסה" מוגדר כך:

"יחס ההכנסה" - היחס המתקבל מחלוקת סכום הכנסות חוץ ממקור פלוני

שהן הכנסות רגילות, בסכום כלל הכנסתו הרגילה; (ההדגשה אינה במקור)

כלומר, יחס זה מייצג את המשקל היחסי של הכנסות החוץ ממקור מסוים לכלל הכנסתו (הרגילה) של היחיד.

לסיכום, הזיכוי בגין מס זר יוגבל לתקרה שתחושב לפי הנוסחה הבאה:

$\frac{\text{הכנסת חוץ רגילה ממקור פלוני}}{\text{סך ההכנסות הרגילות (מישראל ומחו"ל)}}$	X	$\text{מס הכנסה לפני הזיכוי}$	=	$\text{תקרת הזיכוי למקור פלוני}$
--	---	-------------------------------	---	----------------------------------

דוגמה

ליחיד תושב ישראל הכנסות רגילות בלבד. הכנסותיו בישראל הינן בסכום של 600,000 ₪; הכנסותיו בחו"ל נובעות ממשלח-ידו ועומדות על סכום של 200,000 ₪. המס הישראלי (לפני מתן זיכוי) הינו בגובה 300,000 ₪. חישוב פשוט יראה כי "תקרת ההכנסה" עומדת על 75,000 ₪ = $300,000 \times (200,000 / 800,000)$. כלומר, אם יוטל מס זר בסכום גבוה מ-75,000 ₪, יוגבל הזיכוי לתקרה זו. עודף הזיכוי שייווצר יוכל להיות מופחת ב-5 השנים הבאות (בהתאם להוראות סעיף 205א⁵⁹⁶), וזאת רק כנגד מס על הכנסות חוץ מאותו המקור (בדוגמה: הכנסות ממשלח-יד, לפי סעיף 2(1) לפקודה).

14.4.2.2 הכנסה החייבת בשיעור מס מיוחד

"שיעור מס מיוחד" מוגדר כ:

"שיעור מס החל בישראל, השונה משיעורי המס הקבועים בסעיף 121 לפקודה."

סעיף 204(ב) לפקודה קובע כי סכום הזיכוי "לא יעלה על סכום המס החל בישראל על אותן הכנסות". זהו חריג ל"שיטת הסלים". שהרי כאן, גובה הזיכוי מוגבל לסכום המס הישראלי החל על אותו פריט הכנסה עצמו. ברי, מס ישראלי זה יחושב לפי שיעור המס המיוחד (השונה) החל על אותה הכנסה.

⁵⁹⁶ ראו דיוגנו לעיל.

14.4.3 זיכוי מס בגין מיסים זרים לחברה

14.4.3.1 מבוא

כפי שעמדנו על כך בדיוננו לעיל, בעקרונות הכלליים של זיכוי בגין מיסי חוץ, חברה תושבת ישראל, אשר שילמה מיסי חוץ, זכאית לזיכוי בגינם, בכפוף להוראות סעיף 203 החדש. סעיף 203 הינו הסעיף הקובע זיכוי לחברות בגין מס זר ששולם.

14.4.3.2 ניתוח הוראות סעיף 203(א)

סעיף 203 לפקודה קובע כדלקמן:

”(א) סכום הזיכוי ממס חברות שלו זכאי חבר בני אדם תושב ישראל לפי הוראות סימן זה, בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני לא יעלה על סכום מס החברות שבו הוא חייב בשל אותן הכנסות.

(ב) כללה הכנסת החוץ דיבידנד אשר החברה הנישומה, כהגדרתה בסעיף 126(ג), ביקשה לשלם לגביה מס בשיעור הקבוע בסעיף 126(א), או שעל-פי הסכם למניעת כפל מס יש להביא בחשבון לעניין הזיכוי את מיסי החוץ על אותו דיבידנד, אשר אינם מוטלים במישרין, ייוסף הדיבידנד המגולם לכלל הכנסות החברה וינתן זיכוי בגובה מיסי החוץ שאינם מוטלים במישרין על אותו דיבידנד, בתוספת מיסי החוץ; כלל הזיכוי בסעיף זה לא יעלה על סכום המס החל על דיבידנד כאמור.

(ג) בסעיף זה -

”מסי חוץ שאינם מוטלים במישרין” - מסים המשתלמים על-ידי חבר בני האדם תושב חוץ על הכנסות שלאחר תשלום המס חולקו כדיבידנד;

"דיבידנד מגולם" - סכום ההכנסה מדיבידנד שהתקבל לאחר ניכוי המס במקור, בתוספת המס שנוכה במקור ובתוספת מסי החוץ שאינם מוטלים במישרין.

על הוראות סעיף 203(ב) ו-ג) נעמוד במאמרנו בנושא מיסוי דיבידנדים זרים. אשר על-כן, בנושא זה נעמוד על סעיף 203(א) והשלכותיו. בהתאם לסעיף זה, סכום הזיכוי בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני ("סל") לא יעלה על סכום מס החברות, שבו חבר בני האדם חייב בשל אותן הכנסות.

הוראה אחרונה זו, משתיתה, למעשה, את "שיטת הסלים" The Basket System החדשה⁵⁹⁷. עמדנו לעיל על כך שבשיטת הזיכוי בגין מיסים זרים, שנוהגה עובר לתיקון 132, הזיכוי בגין המס הזר היה מוגבל אך ורק כנגד המס הישראלי על אותו פריט הכנסה ממש. בניגוד לכך, בשיטת הסלים אין הגבלה מעין זו. מאידך, עדיין נותרה הגבלה על זיכוי בגין מיסי חוץ. זאת, הואיל ובהתאם לשיטת הסלים, המס הזר יכול להיות מנוצל כנגד מס ישראלי המוטל על הכנסות חוץ מאותו מקור, סוג ("סל") בלבד, ואינו יכול לשמש בזיכוי כנגד מס ישראלי על כל הכנסה שהיא.

מהציטוט לעיל של סעיף 203(א) אנו למדים כי הזיכוי ניתן בגין ממס ששולם על "הכנסות חוץ ממקור פלוני". מהן הכנסות אלו? סעיף 199 המצוטט לעיל הינו סעיף ההגדרות.

"הכנסות חוץ ממקור פלוני" מוגדרות כ"הכנסות חוץ כשהן מסווגות לפי מקורות ההכנסה, הקבועים בסעיף 2, בחלק ה' או בחלק ה3, בניכוי ההוצאות המותרות מהן וההפסדים שהותרו בקיזוז כנגדן לפי הוראות הפקודה".

ראוי לציין כי שיטת הסלים החדשה, בדומה לשיטת קיזוז ההפסדים החדשה, איננה כוללת מגבלה על-פי ארץ הפקת ההכנסה. הוזה אומר, מס זר, ששולם במדינה מסויימת, יכול לשמש בסיס לזיכוי כנגד מס ישראלי על הכנסת חוץ אחרת מאותו סוג (מקור) גם אם ההכנסה האחרת הופקה במדינה אחרת בחוץ לארץ.

⁵⁹⁷ ראו דיוגנו לעיל בנושא קיום מנחים, וכן דיוגנו בנושא קיזוז הפסדים מחו"ל.

אולם, נשאלת השאלה - למה מתכוונות המילים "כשהן מסווגות לפי מקורות ההכנסה" המופיעות בהגדרת "הכנסות חוץ ממקור פלוני"? האם כל סעיף קטן שבסעיף 2 לפקודה מהווה "מקור הכנסה" בפני עצמו (פירוש מקל), או שמא בתוך סעיף קטן מסוים אפשר למצוא מקורות נפרדים (פירוש מחמיר)? במה דברים אמורים? בסעיף 2 לפקודת מס הכנסה ישנם מספר סעיפים קטנים הכוללים מספר הכנסות. כך לדוגמה סעיף 2(1) עוסק בהכנסה מעסק, ממשלח-יד ומעסקת אקראי שאינה מסחרית, סעיף 2(4) עוסק בריבית, הפרשי הצמדה ודיבידנדים, סעיף 2(5) עוסק בהכנסה מדמי מילוג, קצבה או אנונה. האם לעניין הזיכוי ממס וליישום "שיטת הסלים" יש לראות כל סעיף קטן כ"סוג", כ"מקור" בפני עצמו, ולפיכך יהיה ניתן, לדוגמה, לקזז את מס החוץ ששולם על הכנסת ריבית מבנק הולנדי מהמס הישראלי בגין הכנסת דיבידנד מחברה ספרדית או, שמא כל אחד מתתי המקורות בכל סעיף קטן ניתן לזיכוי רק כנגד הכנסה מאותו תת-מקור? לדעת המחברים יש ללכת לפי הגישה המקלה, ולהעניק זיכוי בגין המס ששולם על הריבית כנגד הכנסת הדיבידנד, וכך גם באשר לסעיף 2(1) ו-2(5). גישה זו תואמת את נוסח סעיף 199, עולה בקנה אחד עם תורת המקור הנהוגה בישראל מימם מימה, וכן את הגישה הכללית לפיה כל מה שהריבון לא הגביל מותר לאזרח. אשר על-כן, לאור לשונו של סעיף 199 יש, לדעת המחברים, לראות בכל אחד מסעיפיו הקטנים של סעיף 2 כ"מקור" בפני עצמו, ללא חלוקה פנימית.

להמחשת שיטת הסלים הנהוגה בסעיף 203, נביא מספר דוגמאות:

14.4.3.3 דוגמה א'

טלו, לדוגמה, מקרה בו העובדות הן כדלקמן:

א. עובדות

1. חברה תושבת ישראל הפיקה הכנסה מעסק בחו"ל ושילמה מס זר בשיעור של 24%.
2. אין לחברה עסקים נוספים בחו"ל.

ב. ניתוח

1. כידוע, מס החברות בישראל עומד על שיעור של 36%.
2. לאור המעבר לשיטת מיסוי פרסונלית, החברה הישראלית ממוסה על כלל הכנסותיה ללא קשר למקום הפקתם.
3. החברה הישראלית זכאית לזיכוי בגין המס ששולם במדינת המושב של העסק בחו"ל מכוח סעיף 203 (א).
4. היות שהמס הישראלי על אותה הכנסה הינו 36%, היתרה לתשלום בישראל תהיה 12%.

14.4.3.4 דוגמה ב'

א. עובדות

1. חברה א' הינה חברה שאוגדה בישראל.
2. לחברה א' שני עסקים שונים בחו"ל.
3. לגבי עסק אחד, המס הזר הינו 24%, ואילו לגבי השני המס הזר הינו 40%.

ב. ניתוח

1. לכאורה, לגבי העסק השני עלול להיווצר עודף זיכוי של 4% מעבר למס הישראלי של 36%.
2. אולם, שיטת הזיכוי בגין מיסי חוץ הינה "שיטת הסלים".
3. בזכות שיטת הסלים, ולאור העובדה שמדובר בשתי הכנסות מאותו מקור (עסק - סעיף 2(1) לפקודה), הרי שאפילו לפי הפירוש המחמיר, המס הזר ששולם בקשר לעסק השני יכול לשמש בסיס לזיכוי גם באשר למס הישראלי על ההכנסה מהעסק הראשון (אשר לגביו קיימת לכאורה יתרת מס ישראלית לתשלום של 12%).

14.4.3.5 דוגמה ג'

א. עובדות

1. לחברה ישראלית עסק בחו"ל שהמס הזר על ההכנסה ממנו הינו 40%.
2. לאותה חברה יש הכנסת ריבית שמקורה בחו"ל, הפטורה ממס בחו"ל, אך חייבת במס בישראל.

ב. ניתוח

1. היות שמדובר בשתי הכנסות ממקורות נפרדים 2(1) ו-4(2) (עסק וריבית), הרי שגם לפי הגישה המקלה עודף הזיכוי (4%) הנובע מהמס הזר על ההכנסה העסקית איננו יכול לשמש כזיכוי כנגד המס הישראלי על הכנסת הריבית.
 2. פתרון אפשרי לבעיה הנעוצה בדוגמה האחרונה הינו הקמת חברת בת זרה. חברת הבת הזרה תפיק את שני סוגי ההכנסה הנ"ל. לצורך הפשטות נניח כי מיסוי ההכנסות בחו"ל לא ישתנה לרעה בשל כך. חברת הבת תחלק דיבידנד לחברה הישראלית. במצב זה, החברה הישראלית תהא זכאית לקבל זיכוי לא רק בגין מס זר שהוטל על הדיבידנד עצמו, אלא גם בגין מס החברות הזר ששולם על-ידי חברת הבת הזרה⁵⁹⁸. זו דוגמה של השימוש בחברה מסוג Mixer Company ("חברת מיצוע"), המיועדת למקסם את הזיכוי המתקבל בגין מיסים זרים.
- כפי שכבר נאמר, אחד החידושים החשובים בתיקון מס' 132 בתחום הזיכוי הינו האפשרות לנצל עודף זיכוי בעתיד. סעיף 205א החדש שצוטט לעיל קובע כי כאשר נוצר עודף זיכוי בגלל המגבלה, לפיה לא יעלה הזיכוי על סכום מס החברות הישראלי החל על הכנסות מאותו סוג ("ממקור פלוני"), הרי הנישום זכאי להפחית את עודף הזיכוי כנגד המס שבו הוא חייב בשל הכנסות, שיופקו מחוץ לישראל מאותו מקור בחמש השנים הבאות בזו אחר זו. דהיינו, עודף הזיכוי בשנת מס מסוימת אינו חייב לרדת לטמיון, וסכום זה יכול לשמש כזיכוי כנגד מס ישראלי החל על הכנסות חוץ מאותו מקור (מאותו סוג הכנסה) במשך חמש השנים הבאות.

⁵⁹⁸ ראו את הדיון המפורט בנושא זיכוי בשל דיבידנד ודוגמת מיצוע חברות במאמר נפרד שיפורסם על-ידי המחברים.

אנו רואים כי גם בעניין ניצול עודף זיכוי בשנים הבאות מיושמת "שיטת הסלים", כפי שהיא נהוגה בשנת המס השוטפת עצמה.

אין זה ברור מדוע הזכות לנצל את עודף הזיכוי בעתיד מוגבלת לתקופה של חמש שנים דווקא, אם כי יצוין כי לפי סעיף 205א, סכום העודף הבלתי מנוצל יהיה צמוד למדד עד להפחתתו.

ברם אם משום מה לא יופקו בשנים הבאות הכנסות חוץ מאותו סוג, לא תהיה אפשרות להפחית בפועל את עודף הזיכוי.

14.4.4 מניעת כפל מס במסגרת אמנת מס

14.4.4.1 מבוא

כפי שעמדנו על כך לעיל ניתן למנוע כפל מס בשני מסלולים: באמצעות אמנות מס ובאמצעות הדין הפנימי של כל מדינה. כאשר תושב ישראל הפיק הכנסה במדינה שיש עמה אמנת מס, אשר חייבת במס לפי הדין הפנימי של אותה מדינה, וחייבת במס גם בישראל בהתאם לדין הפנימי של ישראל (לאחר תיקון 132, כידוע, כל הכנסה של תושב ישראל תחוב במס ללא קשר למקום הפקתה), או אז נפנה לאמנת מס. ככלל, ניתן לומר כי במצב זה ישראל הייתה מחויבת (בדרך כלל) להעניק זיכוי מהמס הישראלי בגובה המס הזר ששולם על אותה הכנסה. אופן הענקת הזיכוי הוסדר בסעיפים 196-210 לפקודה. אמנות למניעת כפל מס קובעות שני מנגנונים להסדרת כפל מס - זיכוי או פטור. במקרים בהם נקבע באמנת המס כי שתי המדינות - מדינת המקור בה הופקה הכנסה ומדינת המושב, היא ישראל, רשאיות להטיל מס על אותה הכנסה, הרי שגם נקבע באותה האמנה השיעור המירבי בו רשאית מדינת המקור למסות את הכנסה, וכן נקבע כי יינתן זיכוי או פטור ממס בגין המס ששולם במדינת המקור.

14.4.4.2 אמנת מס - מהי?

"אמנות מס" הינן הסכמים בינלאומיים שנחתמים בין שתי מדינות ובהם נקבעים כללי מיסוי. כללי המיסוי שבאמנות עוסקים בהכנסות, אשר להן זיקה ליותר ממדינה אחת. כך, למשל, מדינת ישראל ממסה את ההכנסה על בסיס פרסונלי הואיל ומקבל ההכנסה הינו תושב ישראל ואילו מדינת המקור ממסה את ההכנסה על בסיס טריטוריאלי הואיל וההכנסה הופקה ו/או נצמחה בשטחה.

הבסיס לתחולתן של האמנות, ולקבלת הקלות והטבות על-פיהן, הינו תושבות הנישום באחת מן המדינות המתקשרות באמנה, כאשר סוג ההקלה או ההטבה נקבעים בהתאם לסוג ההכנסה או התשלום.

החלתן של אמנות המס קשורה קשר הדוק לדיני המס הפנימיים של המדינות המתקשרות, באשר הן מגבילות את חיקוקי המס העיקריים (הפנימיים) של המדינות המתקשרות, על-ידי קביעת הסדרי מיסוי החלים על הכנסות ונכסים שלהם זיקה ליותר ממדינה אחת.

כפי שיפורט להלן אמנות המס קובעות את חלוקת זכויות המיסוי בין המדינות המתקשרות באמנה: מתן זכות מיסוי בלעדית למדינת המושב (כלל), מתן זכות מיסוי ראשונית למדינת המקור, וזכות מיסוי שיוויונית למדינת המושב (חריג), מתן זיכוי פטור והוצאה מבסיס המס במדינת המושב בשל מיסים שהוטלו במדינת המקור.

בשנים האחרונות ניתן להבחין בגידול משמעותי במספר אמנות המס בעולם. ישראל, כמו מדינות אחרות, פעלה במרץ רב להרחבת רשת אמנות המס שלה, מתוך הכרה שבעידן הסחר הבינלאומי, עידן של ניידות אנשים, ומעבר הון ושירותים ממדינה למדינה, אמנות מס הן חלק חיוני מהתשתית הדרושה לקיום פעילות כלכלית, המתפרסת על פני מדינות שונות.

עד היום חתמה ישראל על אמנות מס עם 37 מדינות, ואלו הן: אוזבקיסטאן, אוסטרליה, איטליה, אירלנד, ארצות-הברית, בולגריה (טרם נכנסה לתוקף), בלגיה, ברזיל (טרם נכנסה לתוקף), בריטניה, ג'מייקה, גרמניה, דנמרק דרום-אפריקה, דרום-קוריאה, הודו, הולנד, הונגריה, טורקיה, יוון, יפן, מקסיקו, נורבגיה, סין, סינגפור, סלובקיה, ספרד, פולין, פיליפינים, פינלנד, צ'כיה, צרפת, קנדה, רומניה, רוסיה, שוודיה, שוויץ (טרם נכנסה לתוקף) ותאילנד.

רוב האמנות שישראל חתמה מבוססות על מודל ה-OECD, חלקן מבוססות על מודל ה-U.N. וחלקן שילוב בין שני המודלים. בישראל, נקלטות האמנות בדין הפנימי בצו של שר האוצר, הניתן מכוח סעיף 196 לפקודת מס הכנסה, והן חלות על-אף האמור בכל חיקוק.

14.4.4.3 טבלת אמנות המס של ישראל

מועד תחולה	מדינה	
2000	אוזבקיסטאן	.1
1968	אוסטריה	.2
1999	איטליה	.3
1996	אירלנד	.4
1995	ארצות-הברית	.5
2000 (טרם נכנסה לתוקף)	בולגריה	.6
1975	בלגיה	.7
2002 (טרם נכנסה לתוקף)	ברזיל	.8
1963	בריטניה	.9
1985	ג'מייקה	.10
1966	גרמניה	.11
1966	דנמרק	.12
1980	דרום-אפריקה	.13
1998	דרום-קוריאה	.14
1994	הודו	.15
1970	הולנד	.16
1993	הונגריה	.17

מועד תחולה	מדינה	
1999	טורקיה	.18
1999	יוון	.19
1994	יפן	.20
1999	מקסיקו	.21
1965	נורבגיה	.22
1996	סין	.23
1971	סינגפור	.24
1999	סלובקיה	.25
1999	ספרד	.26
1992	פולין	.27
1997	פיליפינים	.28
1999	פינלנד	.29
1995	צ'כיה	.30
1997	צרפת	.31
1976	קנדה	.32
1999	רומניה	.33
2002	רוסיה	.34
1960	שוודיה	.35
2002 (טרם נכנסה לתוקף)	שוויץ	.36

מועד תחולה	מדינה	
1997	תאילנד	.37

14.4.4 השיטות למניעת מיסי כפל וחלוקת זכויות המיסוי בין המדינות המתקשרות באמנה

על מנת להימנע ממיסוי כפול, נוקטות המדינות השונות בשתי שיטות עיקריות: האחת, מתן הקלה חד-צדדית - Unilateral Relief - שאינה מותנית ביחס גומלין מצד המדינה האחרת, ומתבטאת בקביעה בדין הפנימי⁵⁹⁹. השנייה, מתן הקלה לפי אמנה - Treaty Relief - אשר כן מותנית ביחס גומלין מצד המדינה האחרת. שיטה זו מתבטאת באחת מן השתיים: הדרך הראשונה, הטלת מס במדינה אחת בלבד, דרך כלל, במדינת המושב, ופטור או הוצאה מבסיס המס במדינה האחרת. הדרך השנייה, הטלת מס הן במדינת המושב והן במדינת המקור, בשיעור מס מלא או מוגבל, ומתן זיכוי, פטור, או הוצאה מבסיס המס, במדינת המושב, בגין המס שהוטל במדינת המקור.

להלן נעמוד, בפירוט, על השיטות לחלוקת זכויות המיסוי בין המדינות המתקשרות באמנה.

14.4.5 הכלל: מתן זכות מיסוי בלעדית למדינת המושב של מפיק ההכנסה

נקודת המוצא הבסיסית של אמנות המס הינה מתן זכות מיסוי בלעדית למדינת המושב ("... shall be taxable only..."), כאשר במקביל מחויבת מדינת המקור להימנע מלהטיל את מיסיה. כך, לפי פתרון זה, נמנעת מלכתחילה בעיית כפל המיסוי.

⁵⁹⁹ כגון שיעור מס מוגבל או פטור ממס לגבי ההכנסה הנדונה, זיכוי מלא או חלקי בגין המס ששולם במדינה האחרת ועוד להקלות מס חד-צדדיות בדין הפנימי הישראלי. ראו, למשל, צו מס הכנסה (הנחה במס על הכנסות-חוץ של תושב ישראל), התשכ"ד-1963, 1504; צו מס הכנסה (הקלה ממיסי כפל) התשכ"ד-1963, 1504. בנוסף, קיימים בדין הישראלי הפנימי מספר צווים ותקנות אשר מעניקים פטורים או הנחות על הכנסות מסוימות שיש להן זיקה בינלאומית, לאו דווקא מטעמים של מניעת מיסוי כפול.

14.4.4.6 החריג: מתן זכות מיסוי ראשונית למדינת המקור וזכות מיסוי שווייץ למדינת המושב

מדינת המקור רשאית ("...the income *may* be taxed...") להטיל את מיסיה רק במקרים בהם מתקיימת זיקה כלכלית אמיצה בין ההכנסה לבין מקורה הגיאוגרפי⁶⁰⁰. זיקה זו מתקיימת, לדוגמה, במקום שבו עסקינן בהכנסה או רווחי הון, המופקים ממקרקעין הנמצאים במדינת המקור, וכן מקרה בו עוסקים בהכנסה המופקת על-ידי תושב מדינה מתקשרת באמצעות "מוסד קבע" או "בסיס קבוע" המצויים במדינת המקור, ושניתן לייחסם לאותו "מוסד קבע" או בסיס קבוע".

עצם העובדה שמדינת המקור רשאית להטיל, במקרים אלו את מיסיה, איננה שוללת ממדינת המושב את האפשרות להטיל אף היא מס. על-פי האמנות, מקרה שמדובר בהכנסה שניתן לחייבה במס במדינת המקור, שתי המדינות, הווה אומר: מדינת המושב ומדינת המקור, רשאיות להטיל את מיסיהן על אותה הכנסה⁶⁰¹.

דוק: זכות המיסוי שנשמרת בידי מדינת המקור הינה זכות מיסוי ראשונית (primary), בעוד שהזכות שנשמרת בידי מדינת המושב הינה זכות מיסוי שווייץ (residuary) בלבד. שווייץ מדוע? משום שכאשר מדינת המקור רשאית להטיל את מיסיה, כך שמקומו הגיאוגרפי של מקור ההכנסה נמצא בה, מדינת המושב מחויבת להעניק הקלה ממיסוי כפל בדרך של מתן זיכוי, פטור, או הוצאה מבסיס המס, כנגד מיסיה, בשל המס שכבר הוטל על תושביה במדינת המקור. לכן, נהוג לכנות זכות זו - "זכות מיסוי שווייץ".

⁶⁰⁰ יצוין כי לגבי הכנסות מדיבידנדים, ריבית ותמלוגים למדינת המקור (או, אם לומר אחרת, למדינת המושב של המשלם) נשמרת בדרך כלל זכות מיסוי, אולם בכפוף להגבלת שיעורי המס - בדרך כלל, בין 5%-25%. עם זאת, ישנן אמנות שעל-פיהן מדינת המקור אינה רשאית להטיל כל מס.

⁶⁰¹ אומנם כך פועל הדבר בדרך כלל באמנות המס של ישראל. אולם ישנן גם הוראות חריגות בחלק מאמנות המס המקנות זכות מיסוי בלעדית (ולא מסתפקות בזכות מיסוי ראשונית) למדינת המקור. משמעותה של הוראה כזו היא, שלמדינת המושב כלל אין סמכות מיסוי על אותה הכנסה. ראו, לדוגמה, את סעיף 13(1) לאמנה עם יוון, וכן את סעיף 6(1) באמנה עם צרפת, בהן קיימת הוראה הקובעת זכות מיסוי בלעדית למדינת המקור.

14.4.7.7 מתן זיכוי, פטור והוצאה מבסיס המס, במדינת המושב בשל מיסים שהוטלו על ההכנסה במדינת המקור

השיטות למניעת מיסי כפל בדרך של מתן זיכוי ופטור, כנגד המס הטנטטיבי של מדינת המושב, מוסדרות בסעיף 23 למודל ה-OECD. בעניין זה, כפוף הדין הפנימי במדינת המושב של הנישום - להוראות האמנה⁶⁰².

סעיף 23 במודל מציג את ההסדר הבסיסי המוצע על-ידי ה-OECD, על מנת להימנע ממיסוי כפל.

כפי שניתן לראות בטבלאות שלהלן, לא בכל האמנות ההסדר הזה באופן מוחלט למודל⁶⁰³, וכן לא תמיד חופף ההסדר בין שתי המדינות המתקשרות עצמן⁶⁰⁴.

14.4.5 השיטות למניעת מיסי כפל

14.4.5.1 זיכוי

הזיכוי (credit) מהמס ניתן, דרך כלל, רק כנגד מס ששולם בפועל במדינת המקור, כלומר - בהיעדר סעיף "חסך מס" ("Tax Sparing") באמנה⁶⁰⁵, יתבסס הזיכוי כנגד מיסי מדינת המושב, על סכום המס שהוטל, בפועל, במדינת המקור. עם זאת, הזיכוי לא יעלה על הגבולות שנקבעו בדיני המס של מדינת המושב, אלא רק

⁶⁰² לעניין זה, ראו גם את דברי ההסבר של סעיף 23 למודל ה-OECD, הקובעים כדלקמן:

"For some items of income or capital, an exclusive right to tax is given to one of the Contracting States, and the relevant Article states that the income or capital in question "shall be taxable only" in a Contracting State. The words "shall be taxable only" in a Contracting State preclude the other Contracting State from taxing, thus double taxation is avoided. The State of which the taxpayer is a resident within the meaning of Article 4, that is State R, but in four Articles the exclusive right may be given to the other Contracting State (S) of which the taxpayer is not a resident within the meaning of Article 4. For other items of income or capital, the attribution of the right to tax is not exclusive, and the relevant Article then states that the income or capital in question "may be taxed" in the Contracting State (S or E) of which the taxpayer is not a resident within the meaning of Article 4. In such case the State of residence (R) must give relief so as to avoid the double taxation. Paragraphs 1 and 2 of Article 23 A and paragraph 1 of Article 23 B are designed to give the necessary relief."

⁶⁰³ ראו, למשל, סעיף 18 לאמנה עם גרמניה.

⁶⁰⁴ ראו, לדוגמה, סעיף 26 לאמנה עם הולנד.

⁶⁰⁵ להוראת הזיכוי באמנות קיימים שני חריגים, והם "חסך מס" ו"זיכוי עקיף". בשני חריגים אלו נדון בהמשך.

בגין החלק היחסי שאינו עולה על זה שחל במדינת המושב. האמנה אינה מונעת את היווצרותו של עודף זיכוי, שאינו ניתן לניצול לפי הדין הפנימי של מדינת המושב.

במילים אחרות, הכנסתו של הנישום מתחייבת במס בשיעור הגבוה ביותר הקבוע בדיניהן הפנימיים של שתי המדינות המתקשרות. על-כן, מובנת החשיבות הרבה לכללי המיסוי הקבועים באמנה: השילוב שבין כללים אלה ובין הוראות דיני המס הפנימיים של שתי המדינות המתקשרות ייקבע, דרך כלל, את סך המס העולמי, שיוטל על הכנסתו של נישום שלה זיקה אמיצה למדינה המתקשרת האחרת באמנה, דהיינו - מדינת המקור.

כאמור ככלל ניתן זיכוי בעבור המס ששולם על ההכנסה במדינת המקור, אולם מקום בו ההכנסה הינה דיבידנדים מספר אמנות מס שישראל צד להן מעניקות הן זיכוי ישיר והן זיכוי עקיף. זיכוי ישיר הינו זיכוי הניתן כנגד המס ששולם בפועל על הכנסת הדיבידנד ושנוכה במקור על-ידי החברה המחלקת. זיכוי עקיף הינו זיכוי בשל המס ששילמה החברה המחלקת על הרווחים מהם חולק הדיבידנד במדינת המקור.

14.4.5.2 דוגמה: מתן שירותי ייעוץ בתחום ההיי-טק ביפן על-ידי מהנדס תושב

ישראל

מהנדס מחשבים תושב ישראל, העוסק במתן שירותי ייעוץ בתחום ההיי-טק, מתקשר בחוזה עם חברה תושבת יפן על-פיו ייסע הלה לטוקיו לתקופה של כשנה. במהלך תקופה זו יחבר הנישום דו"ח והמלצות באשר לשיטות העבודה הדרושות לביצוע פרויקט טכנולוגי שתבצע החברה היפנית.

אם הנישום יפעל באמצעות "בסיס קבוע" ביפן, הרי כי אז יפן תהא רשאית להטיל מס הכנסה על אותו חלק מהכנסתו שניתן לייחס לאותו "בסיס קבוע" הנמצא בה. עם זאת, יפן לא תהיה רשאית להטיל מס על חלק מפעולות הייעוץ שנעשה בישראל⁶⁰⁶.

⁶⁰⁶ השירות שניתן במדינת המקור עשוי לכלול מרכיב של שירות הניתן על-ידי המשרד של הנישום בישראל. כפועל יוצא מהוראות סעיף 14 באמנה בין ישראל ליפן, יפן תהיה מנועה מלחייב במס את אותו מרכיב בהכנסה שמשקף פעילות שבוצעו במשרד בישראל, אף-על-פי שהנישום אכן פועל ביפן באמצעות "בסיס קבוע" העומד לרשותו באופן סדיר שם.

מכוח סעיף 23(1) לאמנה - ישראל תהא חייבת ליתן זיכוי בשל המס היפני, כמשמעותו בסעיף 1(ב) לאמנה, שהוטל על ההכנסה המיוחסת ל"בסיס הקבוע". הזיכוי יינתן רק בתנאי שההכנסה חייבת במס בישראל מכוח השילוב שבין סעיפים 2(1) ו-5(1) לפקודה עובר לרפורמה. לאחר כניסתו לתוקף של תיקון 132 ימוסה הישראלי על הכנסתו ללא תלות במקום הפקתה, ויינתן זיכוי בהתאם לאמנה. הזיכוי יחושב בהתאם לסעיפים 199-210 לפקודה, עליהם נעמוד בדיוננו בהמשך.

14.4.5.3 פטור והוצאה מבסיס המס

להבדיל מהזיכוי, ה"פטור" מהמס וה"הוצאה מבסיס המס", ניתנים באופן מלא, גם ללא התחשבות בשאלה האם שולם מס בפועל.

על-פי שיטת הפטור ("... exempt from tax...") - פוטרת המדינה המתקשרת האחת (מדינת המושב), את הנישום ממיסיה, על הכנסה שנתחייבה במיסיה של המדינה המתקשרת האחרת (מדינת המקור).

לכאורה, שיטת ה"פטור" מתעלמת כליל מקיומה של ההכנסה, בה מדובר אך דבר זה אינו מדויק. שיטה הפטור אומנם מתעלמת מההכנסה המדוברת ביחס למיסים שיש להטיל על אותה הכנסה, אך במקרה של מס פרוגרסיבי, רשאית המדינה, נותנת ה"פטור", לחשב את מדרגת המס על ההכנסה הנותרת באופן מיצרפי, וללא התעלמות מקיומה של ההכנסה שהופטרה⁶⁰⁷.

הוצאה מבסיס המס ("...excluded from the basis upon which...") - חלק מאמנות המס בעולם, ובכלל זה חלק מאמנות המס של ישראל, אינן מאמצות רק את השיטות המופיעות בסעיפים A23 ו-B23 במודל (דהיינו: זיכוי ופטור). אמנות אלו משתמשות גם בשיטת הוצאה מבסיס המס.⁶⁰⁸

⁶⁰⁷ ראו את הטבלה ביחס לחישוב מדרגת מס על יתרת הכנסה והון במדינת המושב.

⁶⁰⁸ ראו, לדוגמה, סעיף 23(2)(ב) לאמנה עם בלגיה, סעיף 26(ב)(2) לאמנה עם הולנד. ראו גם דיונונו בנושא מיסוי דיבידנדים מחו"ל במאמר נפרד שיפורסם בקרוב.

ההבדלים בין שיטת הפטור לשיטת ההוצאה מבסיס המס אינם בהירים לחלוטין ומצריכים דיון נפרד. לצורך דיוננו כאן די לנו אם נתמקד בשאלה האם כאשר מדינת המושב מוציאה מבסיס המס את ההכנסה, רשאית היא להתחשב בהכנסה זו כאשר היא מחשבת את מדרגת המס על ההכנסה הנותרת שכן כפופה בה למס.

כפי שראינו, מודל ה-OECD קובע הוראה מפורשת המאפשרת למדינת המושב לעשות כן, כאשר מדובר בשיטת הפטור, וכך אכן נעשה ברבות מן האמנות.⁶⁰⁹ ואילו ביחס להוצאה מבסיס המס, אין הוראה מפורשת במודל ה-OECD, וכן מלבד האמנה עם גרמניה, לא קיימת הוראה כזו בשאר האמנות. מכיוון שכך, לעניות דעתנו, אין בידי מדינת המושב כל סמכות להתחשב בהכנסה או בהון שהוצאו מבסיס המס, שעה שהיא מחשבת את מדרגת המס על יתרת ההכנה והון הנותרים, אשר כן ניתן להטיל עליהם מס במדינת המושב.

⁶⁰⁹ ראו, לדוגמה, את האמנות עם אוסטריה, בולגריה, בלגיה ועוד.

14.4.5.4 דוגמה: מיזם לייצור שוקולד בישראל על-ידי חברה תושבת בלגיה

"השוקולד הלבן", חברה תושבת בלגיה המנהלת מיזם לייצור מוצרי שוקולד, הינה בעלת סניף בישראל המהווה "מוסד קבע", כמשמעותו בסעיף 5 לאמנה בין ישראל לבלגיה. בהתאם לסעיף 7 לאמנה האמורה⁶¹⁰, ולסעיף 2(1) לפקודה, מתחייבת "השוקולד הלבן" במס בישראל על אותו חלק מרווחי עסקיה שניתן לייחסם ל"מוסד הקבע" הישראלי. בלגיה, בהתאם לסעיף 23(1)(ב) לאמנה האמורה, פוטרת ממס את ההכנסה הזו, אך ממסה את יתרת ההכנסה לפי דיניה הפנימיים.

14.5 טבלאות

14.5.1 הערות לגבי טבלאות - "שיטה למניעת מיסי כפל"

הטבלאות להלן מהוות כלי עבודה יעיל ונוח, המאפשר התמצאות מהירה, ושימוש מקצועי בסעיפים העוסקים במניעת כפל מס, באמנות שישראל צד להן.

הטבלאות כוללות את אמנות המס של ישראל, בהן ישנו הסדר למניעת מיסי כפל. הסדר זה קובע שמדינת המושב תיתן זיכוי, פטור או הוצאה מבסיס המס ביחס למס ששולם במדינת המושב.

הטבלה הראשונה עוסקת במקרה בו ישראל הינה מדינת המושב. הטבלה מונה, בכותרות המשנה הראשונות, את השיטות בהן משתמשת ישראל (זיכוי, פטור, הוצאה מבסיס המס). מתחת לכותרות אלו ישנן שתי כותרות משנה נוספות, כאשר הראשונה מציינת את הסעיף הרלוונטי באמנה, והשנייה מציינת את פריטי

⁶¹⁰ סעיף 7 לאמנה האמורה דן ברווחי עסקים וקובע בסעיפים (1)7, (2)7 כדלקמן:

"(1) רווחי מפעל של מדינה מתקשרת יהיו חייבים במס רק באותה מדינה מתקשרת, זולת אם המפעל מנהל עסקים במדינה המתקשרת האחרת באמצעות מוסד-קבע הנמצא שם. אם המפעל מנהל עסקים כאמור, ניתן להטיל מס על רווחיו במדינה המתקשרת האחרת, אולם רק על אותו חלק מהם שניתן לייחסו לאותו מוסד-קבע;

(2) בלא לפגוע בהחלת ס"ק (3), מקום שמפעל של מדינה מתקשרת מנהל עסקים במדינה המתקשרת האחרת באמצעות מוסד-קבע הנמצא שם, ייחסו בכל אחת מהמדינות המתקשרות לאותו מוסד-קבע את הרווחים שהיו צפויים לו אילו היה זה מפעל נבדל ונפרד העוסק באותן פעולות או בפעולות דומות, ובאותם התנאים או בתנאים דומים, והפועל באורח בלתי תלוי לחלוטין."

ההכנסה וההון עליהם חלה השיטה לחלוקת זכויות המיסוי. הטבלה השנייה עוסקת במקרה בו "מדינת האמנה", הווה אומר: המדינה עימה התקשרה ישראל באמנה, היא מדינת המושב, כאשר מבנה הטבלה זהה למבנה שהוסבר לעיל ביחס לטבלה הראשונה.

14.5.2 טבלת "שיטה למניעת מיסי כפל" - זיכוי, פטור או הוצאה מבסיס המס במדינת המושב כנגד מס ששולם במדינת המקור - מצד מדינת ישראל

ישראל						מדינה
הוצאה מבסיס המס		שיטת הפטור		שיטת הזיכוי		
פריט	סעיף באמנה	פריט	סעיף באמנה	פריט	סעיף באמנה	
-	-	-	-	הכנסה; הון	(1)23	אוזבקיסטאן
-	-	הכנסה; הון	(1)24	דיבידנד; ריבית; תמלוגים; רווחי הון ⁶¹¹	(2)24	אוסטריה
-	-	-	-	הכנסה ⁶¹² ; רווחים; רווחי הון	(3)24	איטליה
-	-	-	-	הכנסה	(1)23	אירלנד

⁶¹¹ על-פי האמנה עם אוסטריה, רווחי ההון האמורים בטבלה לעיל, דהיינו: רווחי הון אשר מדינת המקור רשאית להטיל עליהם מס, הינם רווחי הון המופקים מהעברת מניות בחברה, אשר אינן נסחרות באמצעות הבורסה של מדינת מושב החברה, או במקרה של העברת זכויות אחרות בחברה.

⁶¹² האמנה עם איטליה מסייגת את הכלל האמור בטבלה לעיל ביחס להכנסה, וקובעת שלהכנסה הכפופה בישראל למס סופי במקור על-פי בקשת הנישום, לא יינתן זיכוי.

ישראל						מדינה
הוצאה מבסיס המס		שיטת הפטור		שיטת הזיכוי		
פריט	סעיף באמנה	פריט	סעיף באמנה	פריט	סעיף באמנה	
-	-	-	-	כל פריט ⁶¹³	(1)26	ארצות-הברית
-	-	-	-	הכנסה	(3)22	בולגריה (טרם בתוקף)
דיבידנד המתקבל על-ידי חברה תושבת ישראל המחזיקה לפחות 10% מכוח ההצבעה בחברה המחלקת ⁶¹⁴	2)23 (ב)	רכוש; הון	(3)23 (ג) (2)23 (ג)	הכנסה	(ג)2(2)23	בלגיה
-	-	-	-	הכנסה; רווחים; השתכרות	(א)3(1)8	בריטניה
-	-	-	-	הכנסה; רווחים; השתכרות	(3)24	ג'מייקה
-	-	-	-	הכנסה	(2)18	גרמניה

⁶¹³ באמנה עם ארצות-הברית ישנו מקרה מיוחד, אשר אינו קיים בשאר אמנות המס של ישראל. על-פי סעיף 6(3) לאמנה קיימת לארצות-הברית סמכות שירית להטלת מס על אזרחיה, גם מכוח היותם אזרחים (בלבד). הוראה זו ידועה בכינוי "Saving Claus", כך שבסעיף 26(2)(א) לאמנה נקבע שאזרח ארצות-הברית שהינו תושב ישראל ופריט הכנסה שלו הינו "הכנסה הפטורה או מופחתת ממס למי שהינו תושב ישראל אך איננו תושב ארצות-הברית" (יש לשים לב שזו היא הגדרת פריט ההכנסה), הרי שהזיכוי בישראל לא יכלול מס שיכול להיות מוטל בארצות-הברית רק מכוח האזרחות.

⁶¹⁴ על-פי האמנה עם בלגיה, דיבידנד, כאמור בטבלה לעיל, יוצא מבסיס המס, בשיעור בו היו נוהגים במקרה בו שתי החברות היו תושבות ישראל.

ישראל						מדינה
הוצאה מבסיס המס		שיטת הפטור		שיטת הזיכוי		
פריט	סעיף באמנה	פריט	סעיף באמנה	פריט	סעיף באמנה	
-	-	-	-	הכנסה	24	דנמרק
-	-	-	-	הכנסה; רווחים; רווחי הון	23(2)(א)	דרום-אפריקה ⁶¹⁵
-	-	-	-	הכנסה; הון	24(2)(א)(1)	דרום-קוריאה
-	-	-	-	הכנסה; הון; דיבידנד עד 10% מסכמו ברוטו; ריבית עד 10% מסכומה ברוטו	24(1)	הודו
דיבידנד המתקבל על-ידי חברה תושבת ישראל המחזיקה לפחות 25% מכוח ההצבעה בחברה המחלקת ⁶¹⁶	26(ב)(2)	-	-	הכנסה; רווחים ⁶¹⁷	26(ב)(1)	הולנד

⁶¹⁵ על-פי סעיף 23(3) לאמנה עם דרום-אפריקה, הוראת הזיכוי לשם מניעת כפל מס לא תחול על מס שיש לשלמו בחזרה.

⁶¹⁶ על-פי האמנה עם הולנד, במקרה האמור בטבלה לעיל, ההוצאה מבסיס המס תהיה רק בשיעור בו היה מוצא הדיבידנד, אם שתי החברות היו תושבות ישראל.

⁶¹⁷ על-פי האמנה עם הולנד, נקבע חריג לגבי רווחי הון המופקים מהעברת מניות "הנאה" או זכויות "הנאה". החריג עוסק במקרה בו מדינת המקור רשאית להטיל את מיסיה (ללא הגבלת שיעורי מס) בהתקיים התנאים כדלקמן:

1. לפחות חלק מהון החברה מחולק למניות;
2. החברה תושבת במדינת המקור;
3. המניות או הזכויות הן בבעלות יחיד תושב המדינה האחרת שמתקיימים לגביו כל הנסיבות הבאות:
 - א. אזרח במדינת המקור ואינו אזרח במדינת מושב;
 - ב. היה תושב במדינת המקור במשך 5 השנים שקדמו להעברה;
 - ג. החזיק בבעלותו במשך אותם 5 שנים, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם בן זוגו ושאר משפחתו, לפחות 1/3; וכן, לבד או יחד עם בן זוגו, יותר מ- 8% מההון הנקוב הנפרע של אותה חברה.

ישראל						מדינה
הוצאה מבסיס המס		שיטת הפטור		שיטת הזיכוי		
פריט	סעיף באמנה	פריט	סעיף באמנה	פריט	סעיף באמנה	
-	-	-	-	הכנסה	23(ב)	הונגריה
-	-	-	-	הכנסה	22(2)	טורקיה
-	-	-	-	הכנסה	22(1)(ב)	יוון
-	-	-	-	הכנסה	23(1)	יפן
-	-	-	-	הכנסה; הון	23(2)(א)	מכסיקו
-	-	-	-	הכנסה	24	נורבגיה
-	-	-	-	הכנסה	24(2)(א)	סין
דיבידנד המתקבל על-ידי חברה תושבת ישראל המחזיקה לפחות 25% מכוח ההצבעה בחברה המחלקת	20(3)(א)	-	-	הכנסה	20(3)	סינגפור
-	-	-	-	הכנסה	24(א)	סלובקיה
-	-	-	-	הכנסה; הון	24(2)(א)	ספרד
-	-	-	-	הכנסה	23(2)	פולין
-	-	-	-	הכנסה	23(1)	פיליפינים
-	-	-	-	הכנסה; הון	23(2)	פינלנד
-	-	-	-	הכנסה	23(ב)	צ'כיה
-	-	-	-	הכנסה; הון	23(2)	צרפת ⁶¹⁸
-	-	-	-	הכנסה; רווחים; השתכרות	23(3)	קנדה

האמנה קובעת שהזיכוי במדינת המושב במקרה האמור יהיה עד גובה המס שהוטל במדינת המקור. דהיינו, ללא הגבלת שיעור המס המשתלם על רווחים כאלו במדינת המושב.

⁶¹⁸ האמנה עם צרפת קובעת חריג, בו לא יחולו הוראות האמנה העוסקות בחלוקת זכויות המיסוי. האמנה קובעת בסעיף 23(3), שמקום שלפי החקיקה הפנימית שלה הנוגעת למס חברות, לצורך קביעת הרווחים החייבים במס של תושביה, מדינה מתקשרת מביאה בחשבון את רווחיהם של מוסדות קבע הנמצאים במדינה המתקשרת האחרת או של מיזמים משולבים, שהינם מיזמים של אותה מדינה אחרת, לא יהיה באמנה זו דבר שימנע את החלת החקיקה האמורה.

ישראל						מדינה
הוצאה מבסיס המס		שיטת הפטור		שיטת הזיכוי		
פריט	סעיף באמנה	פריט	סעיף באמנה	פריט	סעיף באמנה	
-	-	-	-	הכנסה	(2)24	רומניה
-	-	-	-	הכנסה	22	רוסיה
-	-	-	-	הכנסה	(1)17	שוודיה
-	-	-	-	הכנסה	(2)24	תאילנד

14.5.3 טבלת "שיטה למניעת מיסי כפל" - זיכוי, פטור או הוצאה מבסיס המס במדינת המושב כנגד מס ששולם במדינת המקור - מצד מדינת אמנה

מדינת אמנה						מדינה
הוצאה מבסיס המס		שיטת הפטור		שיטת הזיכוי		
פריט	סעיף באמנה	פריט	סעיף באמנה	פריט	סעיף באמנה	
-	-	-	-	הכנסה; הון	(1)23	אוזבקיסטאן
-	-	הכנסה; הון	(1)24	דיבידנד; ריבית; תמלוגים; רווחי הון ⁶¹⁹	(2)24	אוסטריה
-	-	-	-	הכנסה ⁶²⁰ ; הון	(2)24	איטליה
-	-	-	-	הכנסה; רווחים; רווחי הון	(א)23	אירלנד
-	-	-	-	כל פריט ⁶²¹	(1)26	ארצות-הברית

⁶¹⁹ על-פי האמנה עם אוסטריה, רווחי ההון האמורים בטבלה לעיל הינם רווחי הון אשר מדינת המקור רשאית להטיל עליהם מס, דהיינו, רווחי הון המופקים מהעברת מניות בחברה, אשר אינן נסחרות באמצעות הבורסה של מדינת מושב החברה, או במקרה של העברת זכויות אחרות בחברה.

⁶²⁰ האמנה עם איטליה מסייגת את הכלל האמור בטבלה לעיל ביחס להכנסה, ושוללת את הזיכוי ביחס להכנסה הכפופה באיטליה למס סופי במקור על-פי בקשת הנישום.

⁶²¹ בהתאמה להוראות האמנה העוסקות בישראל וקובעות שזו לא תיתן זיכוי כנגד מס שהוטל מכוח סמכותה השיורית של ארצות-הברית להטיל מס על אזרחיה, אף מכוח אזרחות בלבד, קובעת האמנה שארצות-הברית תיתן זיכוי לתושב ישראל שהינו אזרח ארצות-הברית רק כנגד מס ישראלי שהוטל בישראל, לאחר שלא נתקבל כנגדו זיכוי. האמנה קובעת שהרווחים האמורים, כנגדם לא תיתן ישראל זיכוי על המס שהטילה ארצות-הברית, יראו אותם כאילו הופקו בישראל, זאת על-אף שהופקו בארצות-הברית. הוראה זו מתבקשת לצורך קבלת ניכוי בארה"ב.

מדינת אמנה		שיטת הזיכוי		שיטת הפטור		הוצאה מבסיס המס		מדינה
						פריט	סעיף באמנה	
פריט	סעיף באמנה	פריט	סעיף באמנה	פריט	סעיף באמנה	פריט	סעיף באמנה	
-	-	הכנסה	(1)22	דיבידנד; ריבית; תמלוגים	(2)22	-	-	בולגריה (טרם בתוקף)
-	-	הכנסה ⁶²² (אשר אינה מקבלת זיכוי) ⁶²³ ; הון; רכוש;	(2)(א)1)23 (1)(ב)1)23 (3)23	דיבידנד- עד 15% מהברוטו; ריבית - עד 15% מהברוטו; תמלוגים- עד 10% מסכומם; תוספת ריבית או תמלוגים הנוצרת מיחסים מיוחדים	(3)(א)1)23	-	-	בלגיה

⁶²² האמנה עם בלגיה בסעיף (3)(ב)1)23 קובעת חריג לכלל האמור בטבלה לעיל ביחס להכנסה. האמנה קובעת שבלגיה רשאית להטיל מס על הכנסה החייבת במס בישראל, בשיעור שהכנסה זו לא חויבה במס בישראל, מחמת קיזוז הפסדים שנוכו, לגבי כל תקופת ניהול חשבונות, גם מן ההכנסה החייבת בבלגיה.

⁶²³ על-פי האמנה עם בלגיה קיימים שני מקרים נוספים בהם ניתן פטור. המקרים הם כדלקמן:
1. דיבידנד המתקבל על-ידי חברה תושבת בלגיה מחברה תושבת ישראל בה היא מחזיקה מניות, ואין לה מוסד קבע בישראל הקשור באופן מעשי להחזקת המניות שמכוחם משתלם הדיבידנד, במקרה זה ישנו פטור ממס חברות בשיעור בו היה ניתן פטור כאמור לו שתי החברות היו תושבות בלגיה;

2. דיבידנד המתקבל על-ידי חברה תושבת בלגיה, מחברה תושבת ישראל בה היא מחזיקה במישרין מניות, וכן היא בעלת שליטה במישרין או בעקיפין על לפחות 10% מכוח ההצבעה בחברה המחלקת. במקרה זה תקבל החברה האמורה פטור מלא או חלקי מן הניכויים לגבי הכנסה ממיטלטלין על סכום הנטו של הדיבידנד, זאת, בתנאי שהוגשה בקשה בכתב, לא יאוחר מגבול הזמן להגשת הדין וחשבון השנתי. יצוין, שעל-אף האמור לעיל לא יחול הפטור האמור במקרה בו בחרה החברה תושבת בלגיה שרווחיה יחויבו במס על-פי הכנסה על יחידים.

⁶²⁴ "תוספת ריבית ותמלוגים" אוזכרו באופן נפרד מריבית ותמלוגים רגילים, כיוון שעל-פי האמנה עם בלגיה, במקרה בו נוצרו ריבית או תמלוגים בשיעור בו לא היו נוצרים לולא יחסים מיוחדים בין הצדדים, הרי שהדבר מתיר **למדינת המקור** להחיל על תוספת זו את דיני המס הפנימי הרגילים, אשר אינם מוגבלים בשיעורי המס של הוראות האמנה. לכן, במקרה זה הזיכוי שתיתן מדינת המושב (בלגיה), כנגד המס שהוטל במדינת המקור, יהיה גבוה יותר. יצוין כי בכל ארבעת המקרים המנויים בטבלה לעיל, קובעת האמנה שהזיכוי יהיה הזיכוי הקבוע בבלגיה בשל מס חוץ, אך בכל מצב לא יפחת הזיכוי מ-15% מסכום הברוטו של ההכנסה האמורה. הזיכוי האמור ביחס לדיבידנד, ריבית ותמלוגים יורשה כנגד המס שהוטל בישראל על סכומם נטו.

מדינת אמנה						מדינה
הוצאה מבסיס המס		שיטת הפטור		שיטת הזיכוי		
פריט	סעיף באמנה	פריט	סעיף באמנה	פריט	סעיף באמנה	
				בין הצדדים ⁶²⁴		
-	-	-	-	הכנסה; רווחים; השתכרות	18(1)(א)	בריטניה ⁶²⁵
-	-	-	-	הכנסה	24(1)	ג'מייקה
הכנסה; דיבידנד המשתלם לחברה תושבת גרמניה על-ידי חברה תושבת ישראל בה היא מחזיקה במישרין 25% מההון; החזקת מניות שאילו שולם עליהם דיבידנד הוא היה מוצא מבסיס המס; הון	18(1)(א) ⁶²⁶	-	-	דיבידנד (שאינו מוצא מבסיס המס); ריבית ⁶²⁷ ; תמלוגים ותשלומים דומים; משכורת המשולמת מקרנות בישראל על שירותים שאינם פטורים ממס בגרמניה	18(1)(ב)	גרמניה

⁶²⁵ באמנה עם בריטניה נקבע כי המס הישראלי שנגדו יותר הזיכוי יכלול גם מס המוטל על דיבידנדים, אף אם דיבידנדים אלו מותרים בניכוי בחישוב רווחי החברה לעניין מס הכנסה בישראל.

⁶²⁶ האמנה עם גרמניה, בסעיף 18(1)(א), מסייגת את השיטה של הוצאה מבסיס המס, כך שהוצאה מבסיס המס תחול על רווחים, הון המתבטא בנכסים המהווים חלק מנכסי העסק של מפעל קבע, דיבידנדים או החזקת מניות בחברה ורווחים של מפעל קבע רק אם יוכיח תושב גרמניה כי הכנסות אלו הן כמעט אך ורק מסוגי הפעילות כדלקמן: 1. מתן עצה טכנית או שירותים; 2. ניהול עסקי ביטוח או בנק; 3. עיבוד, יצור, או מכירה של טובין וסחורות; 4. דיבידנד ששולם על-ידי חברה תושבת ישראל, שיותר מ-50% מהונה שייך לחברה תושבת גרמניה, והיא עצמה משיגה את הונה כמעט אך ורק מסוגי הפעילות שצוינו לעיל.

מדינה		מדינת אמנה				
		שיטת הזיכוי		שיטת הפטור		הוצאה מבסיס המס
		סעיף באמנה	פריט	סעיף באמנה	פריט	סעיף באמנה
דנמרק	(1)23	הכנסה; הון; דיבידנד; ריבית; תמלוגים	-	-	-	-
דרום-אפריקה	(א)1)23	הכנסה ⁶²⁸	-	-	-	-
דרום-קוריאה	(1)24(א)1	הכנסה; הון	-	-	-	-
הודו	(2)24	הכנסה; דיבידנד עד 10% מסכמו ברוטו; ריבית עד 10% מסכומה ברוטו; הון	-	-	-	-
הולנד	(2)26(א) (3)26(א)	הכנסה; רווחים ⁶²⁹ ; הון	-	-	-	-

⁶²⁷ על-פי האמנה עם גרמניה, ההסדר הקבוע בטבלה לעיל ביחס לריבית, חל גם על כל הכנסה אחרת מחוב, המשולמת על-ידי תושב ישראל לתושב גרמניה. בכל מקרה, שאינו בהתאם לתנאים לעיל, תשתמש גרמניה בשיטת הזיכוי.

⁶²⁸ על-פי סעיף 23(3) לאמנה עם דרום-אפריקה, הוראת הזיכוי לשם מניעת כפל מס לא תחול על מס שיש לשלמו בחזרה.

⁶²⁹ על-פי האמנה עם הולנד, נקבע חריג לגבי רווחי הון המופקים מהעברת מניות "הנאה" או זכויות "הנאה". החריג עוסק במקרה בו מדינת המקור רשאית להטיל את מיסיה (ללא הגבלת שיעורי מס) בהתקיים התנאים כדלקמן:

1. לפחות חלק מהון החברה מחולק למניות;
 2. החברה תושבת במדינת המקור;
 3. המניות או הזכויות הן בבעלות יחיד תושב המדינה האחרת שמתקיימות לגביה כל הנסיבות הבאות:
 - א. אזרח במדינת המקור ואינו אזרח במדינת מושב;
 - ב. היה תושב במדינת המקור במשך 5 השנים שקדמו להעברה;
 - ג. החזיק בבעלותו במשך אותן 5 שנים, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם בן זוגו ושאר משפחתו, לפחות 1/3; וכן, לבד או יחד עם בן זוגו, יותר מ- 8% מההון הנקוב הנפרע של אותה חברה.
- האמנה קובעת שהזיכוי במדינת המושב במקרה האמור יהיה עד גובה המס שהוטל במדינת המקור. דהיינו ללא הגבלת שיעור המס המשתלם על רווחים כאלו במדינת המושב.

מדינת אמנה						מדינה
הוצאה מבסיס המס		שיטת הפטור		שיטת הזיכוי		
פריט	סעיף באמנה	פריט	סעיף באמנה	פריט	סעיף באמנה	
-	-	הכנסה	23(א)(1)	דיבידנד	23(א)(2)	הונגריה
-	-	-	-	הכנסה	22(1)	טורקיה
-	-	-	-	הכנסה	22(1)(א)	יוון
-	-	-	-	הכנסה	23(2)(א)	יפן
-	-	-	-	הכנסה; הון	23(1)(א)	מכסיקו
-	-	הכנסה; הון	23(1)	דיבידנד; ריבית; תמלוגים	23(2)	נורבגיה
-	-	-	-	הכנסה	24(1)(א)	סין
-	-	-	-	הכנסה	20(1)	סינגפור
-	-	-	-	הכנסה	24(ב)	סלובקיה
-	-	-	-	הכנסה; הון	24(1)(א)	ספרד
-	-	הכנסה	23(1)(א)	דיבידנד; ריבית; תמלוגים	23(1)(ב)	פולין
-	-	-	-	הכנסה	23(2)	פיליפינים
-	-	דיבידנד המתקבל על-ידי חברה תושבת פינלנד	23(1)(ב)	הכנסה; הון	23(1)(א)	פינלנד

מדינת אמנה						מדינה
הוצאה מבסיס המס		שיטת הפטור		שיטת הזיכוי		
פריט	סעיף באמנה	פריט	סעיף באמנה	פריט	סעיף באמנה	
		השולטת במישרין על לפחות 10% מכוח ההצבעה בחברה המחלקת תושבת ישראל				
-	-	-	-	הכנסה	23(א)	צ'כיה
-	-	-	-	הכנסה; דיבידנד; ריבית; תמלוגים; רווחי הון מהעברת מקרקעין, או מיטלטלין המהווים נכסי מוסד קבע; שכר חברי הנהלה; הכנסות אמנים וספורטאים ⁶³⁰ ; גמול עבור עבודה על כלי תעבורה בינלאומי ⁶³¹ ;	23(1)(א) ⁶³² 23(1)(ב) ⁶³³ 23(1)(ג) ⁶³⁴	צרפת ⁶³⁵

⁶³⁰ האמנה עם צרפת מוסיפה לקטגוריה זו, של הכנסת ספורטאים ואמנים, אף הכנסה שקיבל אדם אחר אף אם אינו תושב מדינת המקור (המדינה המתקשרת בה בוצעה פעילות הספורט או האומנות), מפעילותם של אמנים וספורטאים (לדוגמה: אמרגן).

⁶³¹ על-פי האמנה עם צרפת, הזיכוי כנגד גמול, שניתן על עבודה בכלי תעבורה בינלאומי, הינו רק כאשר הניהול הממשי של המיזם נמצא במדינה המתקשרת האחרת (ישראל).

⁶³² האמנה עם צרפת קובעת כי ביחס להכנסה אשר לא נמנתה במפורש בסעיף 23(א)(2) (אלו פריטי ההכנסה המנויים בטבלה לעיל), יהיה הזיכוי בצרפת בהתאם לגובה המס שהיה משולם על הכנסה כאמור בצרפת, ובלבד שההכנסה האמורה חייבת במס

מדינת אמנה		מדינה		שיטת הזיכוי		שיטת הפטור		הוצאה מבסיס המס		
		קנדה	רומניה	רוסיה	הכנסה	הכנסה; רווחים; השתכרות; דיבידנד המתקבל מהעודף הפטור של חברה מסונפת זרה תושבת ישראל ⁶³⁶	הכנסה; רווחים; רווחים;	הכנסה; רווחים;	פריט	סעיף באמנה
	קנדה									
	רומניה									
	רוסיה									

בישראל. דהיינו, בעוד שביחס לכל פריטי ההכנסה המנויים בטבלה לעיל הזיכוי בצרפת יהיה כנגד גובה המס ששולם עליהם בישראל, אך לא יעלה על המס שהיה משולם עליהם בצרפת, הרי ביחס להכנסות אשר אינן מנויות במפורש, יהיה הזיכוי בצרפת אפילו גבוה מן המס ששולם עליהם בישראל, אך שוב בהתאם למס שהיה משולם עליהם בצרפת.

⁶³³ האמנה עם צרפת בסעיף 23(1)(ב) קובעת חריג ביחס לשיטת הזיכוי. חריג זה קובע כי ביחס לדיבידנד ותמלוגים ניתן יהיה לנהוג בשיטת הזיכוי העודף. דהיינו, כאשר סכום המס הישראלי עולה על סכום המס הצרפתי שיש לשלמו, רשאית הרשות המוסמכת בצרפת לאשר זיכוי על סכום המס שלא קיבל זיכוי ביחס להכנסה אחרת ועל-פי התנאים שהיא תיקבע.

⁶³⁴ יושם אל לב כי הסיפא של סעיף 23(1)(ג) משתמש בביטוי "הכנסה", כאשר הביטוי הנכון על-פי הקשר הדברים וכן על-פי הנוסח האנגלי (הקובע) הינו "הון".

⁶³⁵ האמנה עם צרפת קובעת חריג בו לא תחולנה הוראות האמנה העוסקות בחלוקת זכויות המיסוי. האמנה קובעת בסעיף 23(3), שמקום שלפי החקיקה הפנימית שלה הנוגעת למס חברות, לצורך קביעת הרווחים החייבים במס של תושביה, מדינה מתקשרת מביאה בחשבון את רווחיהם של מוסדות קבע הנמצאים במדינה המתקשרת האחרת או של מיזמים משולבים, שהינם מיזמים של אותה מדינה אחרת, לא יהיה באמנה זו דבר שימנע את החלת החקיקה האמורה.

⁶³⁶ פירושה של הדברים האמורים בטבלה לעיל, ביחס לדיבידנד באמנה עם קנדה, הם כדלקמן: ההוראה האמורה, מתייחסת לעודף זיכוי שנוצר בקנדה כתוצאה ממס ישראלי גבוה, סביר להניח כפי לפי דיני המס הפנימיים בקנדה ישנה אחת משתי האפשרויות: 1. הוראה דומה לזו המצויה בסעיף 206(א)(4), כנוסחו קודם לתיקון 132 לפקודת מס הכנסה; 2. הוראה בעניין Carryforward או Carryback של עודף זיכוי, כדוגמת סעיף 205 שהוסף לפקודה לאחר תיקון 132.

מדינת אמנה		שיטת הזיכוי		שיטת הפטור		הוצאה מבסיס המס		מדינה
						פריט	סעיף באמנה	
								שוודיה
								תאילנד

14.5.4 חסך מס

"חסך מס" - "Tax Sparing" - מהווה סייג לשיטת הזיכוי, ולפיו מדינת המושב נדרשת להתיר לתושביה זיכוי מס מלא כנגד מיסיה, אף במקרה שבמדינת המקור הוענקה להם הטבות מס, ולפיכך לא שילמו בפועל את מלוא המס המוטל שם במצב הדברים הרגיל. הווה אומר: מדינת המושב מעניקה זיכוי מס מלא בגין המס הרעיוני, שעשוי היה להשתלם במדינת המקור, אילולי ניתנו הטבות מס כאמור⁶³⁷. סעיף חסך מס מופיע באופנים שונים, דרך כלל, באמנות מס בין מדינות מפותחות למדינות מתפתחות, אשר מבקשות לעודד משקיעי חוץ באמצעות הטבות מס שונות, ולכן מוותרות על הטלת מיסים בגין הכנסות שמופקות בידי משקיעים זרים בתחומן. בהיעדר סעיף חסך מס, משקיעי חוץ לא יקבלו זיכוי מלא (גם על המס הרעיוני)

⁶³⁷ להרחבה, ראו א. יורן, "הוראות חסך מס באמנות מס של ישראל עם מדינות מפותחות", רל"מ, 11, 40; וראו גם אדרעי (לעיל, הערה 91), 189-191. לגבי הטבות המס במערכת המס הישראלית, ראו משה גביש, אברהם אלטר, זאב פלדמן, "משיכת השקעות לישראל", מיסים ג/4 (תשמ"ט) א-63. וראו גם: אייל שנהב, "הטבות מס (Tax Expenditures) במערכת המס בישראל - היבטים משפטיים, היבטים כלכליים וקווים לרפורמה", מיסים יב / 2 (תשנ"ח) א-2.

במדינת מושבם, וכתוצאה מכך, במקום שהם יהנו מהטבות המס של מדינת המקור, יהנה מכך האוצר של מדינת מושבם - מדינה מפותחת, בדרך כלל, וזאת, על חשבון מדינת המקור, מדינה מתפתחת, בדרך כלל. על מנת למנוע זאת, וכדי להשיג, בדרך אפקטיבית, את היעדים שלשםם ניתנות אותן הטבות מס (עידוד השקעות זרות וכל המשתמע מכך), מסכימות מדינות מסוימות לכלול באמנותיהן סעיף "חסך מס"⁶³⁸. לעיתים, סעיף זה לא חל באופן שווה וסימטרי על שתי המדינות המתקשרות באמנה, בין משום שאין בשתי המדינות הטבות מס לעידוד משקיעי חוץ ובין מחמת כל סיבה אחרת. במצב כזה, נפגע עיקרון היסוד בדבר הדדיות הוראות אמנות המס. יתרה מזו, השילוב שבין הוראות הדין הפנימי, המעניקות תמריצי מס להשקעות זרות, ובין הוראת חסך מס באמנה, פוגע גם בעיקרון הניטרליות של המיסוי הבינלאומי, עיקרון שהוא אחד היעדים שאמנות מס שואפות, ככלל, להשיגו. חלק מאמנות המס של ישראל כוללות סעיפי "חסך מס".

14.5.5 דברי הסבר לטבלה - הוראות חסך מס (פריטים)

הטבלה משמשת לקבלת תמונה על המקרים בהם מופיעה הוראת חסך מס באמנות למניעת כפל מס שישראל צד להן.

על מנת להקל על ההשוואה בין הפרמטרים השונים, המצויים בהוראות הסך מס, חולקה הטבלה לשתי טבלאות נפרדות המופיעות על עמודים נפרדים, מקבילים.

דברי הסבר - המונח "מדינת אמנה" משמש אותנו כמושג כללי לציון המדינות שהנם הצד המתקשר, שמנגד, באמנות שישראל צד להם.

⁶³⁸ ודוק: כאשר המדינות המתקשרות מיישמות את שיטת הפטור (*exemption method*), ולא את שיטת הזיכוי (*credit method*), לא מתעורר כל צורך לכלול סעיף "חסך מס" באמנה. זאת, משום שעל-פי שיטת הפטור באמנות, הפטור מהמס ניתן באופן מלא וללא התחשבות בשאלה אם שולם מס בפועל, אם לאו. ראו סעיף A23 למודל ה-OECD ואת דברי ההסבר הנלווים לו (לעיל, הערה 602) C(23)-14-24, בעיקר בפסקאות 33-37. לעמדת ארגון ה-OECD בנושא של סעיף "חסך מס" באמנות, ראו את דו"ח ועדת ה-OECD משנת 1997: *Tax Sparing - A Reconsideration (adopted by the Council on 23 October 1997)*; פורסם ב- Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), *Model Tax Convention On Income and On Capital* (Paris 2000), Volume II, R(14)-1.

כמו בטבלאות הקודמות, גם בטבלה זו הערות השוליים הן חלק בלתי נפרד מן הטבלה, ומסייעות לקבלת התמונה השלמה.

14.5.6 טבלה: "חסך מס" - סיבת הפטור או ההפחתה ממס במדינת המקור

מדינה	ישראל			מדינת אמנה			
	הסעיף באמנה	סיבת הפטור או ההפחתה ממס במדינת המושב			הסעיף באמנה	סיבת הפטור או ההפחתה ממס במדינת המושב	
		חוקי עידוד	הוראות ספציפיות	כללי		חוקי עידוד	הוראות ספציפיות
אוסטריה	-	-	-	(2)24	-	-	+
איטליה	(4)24	+	-	(4)24	-	-	-
בריטניה	-	-	-	(2)18	-	-	⁶³⁹ +
ג'מייקה	(4)24	-	-	(2)24	-	⁶⁴⁰ +	-
גרמניה	-	-	-	(1)18(ג)	-	-	+
דנמרק	-	-	-	(2)23	-	-	+
דרום-אפריקה	(2)23(ב)	-	-	(1)23(ב)	⁶⁴¹ +	-	-
דרום-קוריאה	(2)24(ג)	+	-	(1)24(ג)	-	-	הדדי
הולנד	-	-	-	(4)26	-	-	+
יוון	(2)22	+	-	(2)22	-	-	הדדי
נורבגיה	-	-	-	(2)23	-	-	-
סינגפור	(4)20	+	-	(5)20	-	-	הדדי
פינלנד	-	-	-	(1)23(ג)	-	-	⁶⁴² +

⁶³⁹ ההוראות המנויות באמנה עם בריטניה הן כדלקמן: 1. חוק לעידוד השקעות הון, תשי"ב-1950, כפי שתוקן, סעיף 11; 2. חוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959, כפי שתוקן, סעיפים 23, 46, 47, 47א, 50.

⁶⁴⁰ ההוראות המנויות באמנה עם ג'מייקה הן כדלקמן: 1. סעיף (4)10 לחוק תעשיית הקולנוע (עידוד); 2. חלקים 2 ו-6 לחוק עידוד התעשייה; 3. סעיפים 10 ו-11 לחוק לעידוד תעשיית יצוא; 4. חוק לעידוד התעשייה (תיאום אזורי); 5. סעיף (א)10 לחוק תעשיית זיקוק הנפט (עידוד); 6. חלק 5 מהתוספת הראשונה לחוק מס הכנסה; 7. סעיפים 9 ו-10 לחוק בתי המלון (עידוד); 8. סעיפים 7 ו-8 לחוק ביתני נופש (עידוד); 9. סעיפים 7 ו-8 לחוק לעידוד החקלאות; וכן כל הוראה דומה שתיקבע בעתיד והצדדים יסכימו עליה.

⁶⁴¹ האמנה עם דרום-אפריקה מפנה אותנו להוראות דיני דרום-אפריקה לגבי מפעלים באזורי פיתוח כלכליים.

מדינת אמנה			ישראל			מדינה
סיבת הפטור או ההפחתה ממס במדינת המושב			סיבת הפטור או ההפחתה ממס במדינת המושב			
כללי	הוראות ספציפיות	חוקי עידוד	כללי	הוראות ספציפיות	חוקי עידוד	
-	⁶⁴³ +	-	(ה)23(1)	-	-	צרפת
-	⁶⁴⁴ +	-	(2)23	-	-	קנדה
+	-	-	(2)17	-	-	שוודיה
-	⁶⁴⁵ +	-	(3)24	-	⁶⁴⁶ +	תאילנד

14.5.7 טבלת "חסך מס" - זיכוי במדינת המושב כנגד פטור או הפחתה

במס שניתנו במדינת המקור⁶⁴⁷

מדינת אמנה - הפטור ניתן בישראל			ישראל - הפטור ניתן במדינת אמנה			המדינה
היקף חסך המס	הפריט עליו חל חסך המס	סעיף באמנה	היקף חסך המס	הפריט עליו חל חסך המס	סעיף באמנה	
דיבידנד, עד 10% מסכומו ברוטו, ריבית, עד 15% מסכומה	דיבידנד; ריבית; תמלוגים; רווחי הון	(2)24	-	-	-	אוסטריה

⁶⁴² ההוראות, אשר מונה האמנה עם פינלנד, הן כדלקמן: 1. החוק לעידוד השקעות הון תשי"ט-1959; 2. החוק לעידוד התעשייה (מיסים) 1969; 3. החוק לעידוד השקעות הון בחקלאות, התשמ"א-1980; 4. החוק לעידוד השקעות (חברות עתירות הון), התשי"ן-1990 והחוקים הנספחים אליהם או כל הוראה דומה שתיקבע בעתיד והצדדים יסכימו עליה.

⁶⁴³ ההוראות, אשר מונה האמנה עם צרפת, הן כדלקמן: חוק עידוד השקעות הון תשי"ט-1959 סעיפים: 46, 47, 48, 51.
⁶⁴⁴ ההוראות שמונה האמנה הן כדלקמן: 1. החוק לעידוד השקעות הון תשי"ט-1959 סעיפים: 45, 46, 47; 2. חוק החברה לישראל בע"מ; ובנוסף כל חוק דומה שיוסכם על-ידי הצדדים; והכל להוציא הוראה שיש בה לתת פטור/הנחה, לגבי מקור המס לתקופה העולה על 10 שנים (למעט הוראה 2)45 מהחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט - 1959). יצוין כי הסעיף מונה גם הוראות, שכבר בוטלו ברבות הימים.

⁶⁴⁵ ההוראות, שמונה האמנה עם תאילנד, בסעיף (3)24 הן כדלקמן: 1. חוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959; 2. חוק לעידוד השקעות (חברות עתירות הון), התשי"ן-1990; וכל הוראה דומה שתוסכם על הצדדים.

⁶⁴⁶ ההוראה שמונה האמנה עם תאילנד בסעיף (4)24 היא כדלקמן: חוק לקידום השקעות BE2520 וכל הוראה דומה שתוסכם על הצדדים.

⁶⁴⁷ הטבלה הקודמת כוללת את אמנות המס להן ישראל צד ובהן קיימת הוראת חסך מס. הטבלה שלהלן כוללת את הפריטים עליהם חלה הוראת חסך המס. כפי שניתן לראות בטבלאות, הוראת חסך המס אינה תמיד סימטרית לשתי הארצות, וישנן אמנות בהן באחת המדינות המתקשרות לא קיימת הוראת חסך מס (לדוגמה, ראו בטבלה לעיל אמנה עם אוסטריה). בנוסף, יצוין כי ישנן אמנות מס להם ישראל צד, אשר כלל אין בהן הוראת חסך מס. אמנות אלו הן עם המדינות להלן: אירלנד, ארצות-הברית, בולגריה, בלגיה, הודו, הונגריה, טורקיה, סין, סלובקיה, ספרד, פולין, פיליפינים, צ'כיה, רומניה ורוסיה.

מדינת אמנה - הפטור ניתן בישראל			ישראל - הפטור ניתן במדינת אמנה			המדינה
היקף חסך המס	הפריט עליו חל חסך המס	סעיף באמנה	היקף חסך המס	הפריט עליו חל חסך המס	סעיף באמנה	
תמלוגים, עד 10% מסכומם, רווחי הון, עד 15% מסכומם						איטליה
תוספת 10% על המס ששולם	דיבידנד	(4)24	תוספת 10% על המס ששולם	דיבידנד	(4)24	
מלא	כל פריט	(2)18	-	-	-	בריטניה
מלא	דיבידנד; ריבית שנתקבלה מחברה תושבת ישראל; תמלוגים שהתקבלו מחברה תושבת ישראל; רווחים ממסחר או עסק שנוהלו בישראל	(2)24	מלא	דיבידנד; ריבית שנתקבלה מחברה תושבת ג'מייקה; רווחים שנתקבלו מחברה תושבת ג'מייקה; תמלוגים שנתקבלו מחברה תושבת ג'מייקה; רווחים ממסחר או עסק שנוהלו בישראל	(4)24	ג'מייקה
ריבית, לפחות 15%	דיבידנד ⁶⁴⁸ ;	1)18	-	-	-	גרמניה
דיבידנד, לפחות 25%	ריבית ⁶⁴⁹ ; דיבידנד; ריבית	(ג)650 (2)23	-	-	-	דנמרק

⁶⁴⁸ האמנה עם גרמניה מגבילה את הדיבידנד בו אנו עוסקים ביחס להוראת חסך מס רק לדיבידנד אשר אינו מוצא מבסיס המס בגרמניה (זאת כיוון שאחת השיטות למניעת מיסי כפל בגרמניה הינה הוצאה מבסיס המס). לעניין זה ראו טבלה רלוונטית.

⁶⁴⁹ באמנה עם גרמניה מרחיב סעיף 11(1) את הגדרת "ריבית" כך, שתכלול גם כל הכנסה אחרת מכל צורה של חוב המשולמת על-ידי תושב הארץ האחת לתושב הארץ האחרת.

⁶⁵⁰ האמנה עם גרמניה מסייגת בסעיף 11(1)(ד) את הוראת חסך המס, כך שהיא תחול על רווחים והון של מפעל קבע ועל דיבידנד המשולם על-ידי חברה, רק אם יוכיח תושב גרמניה כי הכנסות אלו הן כמעט אך ורק, מסוגי הפעולות הבאות: 1. מתן עצה טכנית או שירותים; 2. ניהול עסקי ביטוח או בנק; 3. עיבוד, יצור, או מכירה של טובין וסחורות; 4. דיבידנד ששולם על-ידי חברה תושבת ישראל שיותר מ-50% מהונה שייך לחברה תושבת גרמניה והיא עצמה משיגה הכנסתה אך ורק, או כמעט אך ורק, מסוגי הפעילות שצוינו לעיל. על-פי האמנה עם גרמניה, ההסדר הקבוע בטבלה לעיל ביחס לריבית, חל גם על כל הכנסה אחרת מחוב, המשולמת על-ידי תושב ישראל לתושב גרמניה.

מדינת אמנה - הפטור ניתן בישראל			ישראל - הפטור ניתן במדינת אמנה			המדינה
היקף חסך המס	הפריט עליו חל חסך המס	סעיף באמנה	היקף חסך המס	הפריט עליו חל חסך המס	סעיף באמנה	
מלא	דיבידנד ⁶⁵¹ ; ריבית	1)23 (ב)	מלא	רווחים שהופקו על-ידי מפעל תושב ישראל שהינו בעל מוסד קבע באזור פיתוח כלכלי בדרום-אפריקה ⁶⁵²	2)23 (ב)	דרום-אפריקה ⁶⁵³
מלא	כל פריט	(ג)1)24	מלא	הכנסה, הון	2)24 (ג)	דרום-קוריאה
דיבידנד, 15% מסכומו ריבית ⁶⁵⁴ , 15% מסכומה	דיבידנד; ריבית ⁶⁵⁵	(4)26	-	-	-	הולנד
תוספת 5% מסכומם ברוטו בנוסף למס ששולם ⁶⁵⁶	דיבידנד; ריבית	(2)22	תוספת 5% מסכומם ברוטו בנוסף למס ששולם	דיבידנד; ריבית	(2)22	יוון
מלא	דיבידנד; ריבית	(2)23	-	-	-	נורבגיה
מלא	כל פריט מלבד תמלוגים	(5)20	מלא	כל פריט מלבד תמלוגים	(4)20	סינגפור
מלא	כל פריט	(ג)1)23	-	-	-	פינלנד ⁶⁵⁷
מלא ⁶⁵⁸	דיבידנד	1)23 (ה)	-	-	-	צרפת ⁶⁵⁹

⁶⁵¹ במקרה שהנישום הינו חברה, יראו את הסכום שהופטר בישראל לעניין המס על רווחים בלתי מחולקים שמטילה דרום-אפריקה, כמס על הכנסה שמשלמת על-ידי החברה.

⁶⁵² לשם הגדרת המונח "אזור פיתוח כלכלי" מפנה האמנה עם דרום-אפריקה אל סעיף 11(ג)1 לחוק מס הכנסה, מספר 58 מ-1962 של דרום-אפריקה.

⁶⁵³ על-פי סעיף 23 לאמנה עם דרום-אפריקה, הוראות סעיף 23 כולן לא תחולנה על מס שיש לשלמו בחזרה.
⁶⁵⁴ על-פי האמנה עם הולנד נוצרות שתי חלופות להיקף חסך המס, ביחס לשני סוגי ריבית כדלקמן: 1. ריבית המשתלמת לבנק או מוסד פיננסי - ככל ההפרש שבין סכום המס שגבתה מדינת המקור ובין 10% מסכום הריבית (אך בכל מצב לא יעלה הזיכוי על 15% מסכום הריבית; 2. כל ריבית אחרת - 15% מסכום הריבית.

⁶⁵⁵ האמנה עם הולנד יוצרת הפרדה בין שני סוגים של ריבית: 1. ריבית המשתלמת לבנק או למוסד פיננסי אחר; 2. כל ריבית אחרת.
⁶⁵⁶ האמנה עם יוון בסעיף 22(2) מסייגת את הוראת חסך המס וקובעת, שהזיכוי לא יעלה על סכום המס שהיה ניתן להטיל על הריבית והדיבידנד על-פי הוראות אמנה זו.

⁶⁵⁷ על-פי האמנה עם פינלנד נקבעה הגבלה מיוחדת לתקופת התחולה של הוראת חסך המס; האמנה קובעת שהוראת חסך המס תחול רק במהלך עשר שנים מיום כניסת האמנה לתוקף, אלא אם יסכימו הצדדים להאריך את תוקפה (האמנה נכנסה לתוקף ב-1.1.1999).

מדינת אמנה - הפטור ניתן בישראל			ישראל - הפטור ניתן במדינת אמנה			המדינה
היקף חסך המס	הפריט עליו חל חסך המס	סעיף באמנה	היקף חסך המס	הפריט עליו חל חסך המס	סעיף באמנה	
מלא	ריבית שהתקבלה מחברה תושבת ישראל; דיבידנד שנתקבל מחברה תושבת ישראל; רווחים שניתן לייחסם לעסק או מסחר בישראל	(2)23	-	-	-	קנדה
מלא	הכנסה	(2)17	-	-	-	שוודיה
מלא	הכנסה; רווחים	(3)24	מלא	כל פריט	(4)24	תאילנד

14.5.8 זיכוי עקיף -

14.5.8.1 מבוא

זיכוי עקיף הינו הסייג השני לשיטת הזיכוי. הנושא של זיכוי עקיף הניתן בגין דיבידנדים מחו"ל יבחן על-ידנו בהרחבה במסגרת מאמרים נפרדים. נביא כאן רק את עיקרי הדברים וכן טבלאות הכוללות את אמנות המס

⁶⁵⁸ האמנה עם צרפת בסעיף (ה)1(23) מפנה אותנו לסעיף 10(2) באמנה, שמחלק את הדיבידנדים לארבעה סוגים, כאשר בהתאם לחלוקה זו נקבע שיעור חסך מס שונה לכל סוג של דיבידנד, בהתאם למס שהותר למדינת המושב של החברה, מחלקת הדיבידנד, להטיל על-פי הוראות האמנה ארבעת סוגי הדיבידנד הם כדלקמן: 1. דיבידנד רגיל, ניתן לחייבו במס במדינת המושב של מקבל הדיבידנד, ולכן הזיכוי כנגדו על-פי הוראת חסך מס, יהיה מלא; 2. כאשר מקבל הדיבידנד הינו בעל זכות שביושר לקבלת הדיבידנד, נבחין בין המקרים הבאים: א. המקבל הינו חברה המחזיקה - במישרין או בעקיפין - לפחות 10% מהון החברה המחלקת, במקרה זה תוסיף הוראת חסך המס זיכוי של 10% מסכום הברוטו של הדיבידנד (בנוסף למס שנקבע כמותר למדינת המקור בהתאם להוראות סעיף 10(2)(א); סעיף זה מתיר מס של 5% במדינת המקור); ב. כאשר המקבל הינו חברה המחזיקה, במישרין או בעקיפין, לפחות 10% מהון החברה המחלקת, והדיבידנד משולם בשיעור מס הנמוך מהשיעור הרגיל של מס חברות, במקרה זה תוסיף הוראת חסך המס זיכוי של 10% מסכום הברוטו של הדיבידנד (בנוסף למס שנקבע כמותר למדינת המקור בהתאם להוראות סעיף 10(2)(ב) המתיר מס של 10% במדינת המקור); ג. כל מקרה אחר, 10% תוספת מסכום הברוטו של הדיבידנד (בנוסף למס שנקבע כמותר למדינת המקור בהתאם להוראות סעיף 10(2)(ג) המתיר מס של 15% במדינת המקור).

⁶⁵⁹ על-פי האמנה עם צרפת נקבעה הגבלה מיוחדת לתקופת התחולה של הוראת חסך המס. האמנה קובעת שהוראת חסך המס תחול רק במהלך שבע שנים מיום כניסת האמנה לתוקף, אלא אם יסכימו הצדדים להאריך את תוקפה (האמנה נכנסה לתוקף ב-1.1.1997).

של ישראל שבהן מוענק זיכוי עקיף, האחת בה מוענק לתושב ישראל זיכוי עקיף בגין מס ששולם במדינת האמנה והשניה בה מוענק לתושב מדינת אמנה זיכוי עקיף בגין מס ששולם בישראל.

14.5.8.2 מהו זיכוי עקיף? מה ההבדל בינו לזיכוי ישיר?

ראינו שכאשר חברה או יחיד מקבל דיבידנד הוא יקבל זיכוי ממס. זיכוי זה הינו בגין המס שנוכה במקור מהכנסת הדיבידנד במדינת המושב של החברה המחלקת את הדיבידנד. זיכוי זה הינו זיכוי ישיר (בסיסי) בגין המס ששולם על הכנסת הדיבידנד כהכנסה בידי מקבל הדיבידנד. ברם, החברה המחלקת את הדיבידנד שילמה אף היא מס על הרווחים מהם חולק הדיבידנד (בישראל מס חברות בשיעור 36%).

זיכוי עקיף הינו זיכוי הניתן למקבל הדיבידנד בגין מס החברות ששילמה החברה המחלקת את הדיבידנד. מס חברות זה שולם על ההכנסה החייבת של החברה, קרי על הרווחים מהם חולק הדיבידנד.

זיכוי עקיף הינו זיכוי **נוסף**, ולא חליפי, בשל המס ששולם על הרווחים מהם חולק הדיבידנד. משמע הזיכוי העקיף ניתן בנוסף ובמצטבר על הזיכוי הבסיסי- הזיכוי הישיר.

הזיכוי הישיר ניתן בשל מס המנוכה במקור בחו"ל מהדיבידנד עצמו. לעומת זאת, הזיכוי העקיף ניתן בשל המס שנוכה במדינת המקור מהרווחים מהם חולק הדיבידנד. יודגש כי לרוב על-פי אמנות המס שיטת הזיכוי העקיף חלה רק כאשר דיבידנד מתקבל על-ידי חברה ולא על-ידי יחיד.

14.5.8.3 זיכוי עקיף באמנות המס שישראל צד להן

ישראל הינה צד ל-36 אמנות מס, אשר בחלק מהן ניתן זיכוי עקיף בגין הכנסת דיבידנד. אמנות המס של ישראל, שבהן לא מופיע סעיף לזיכוי עקיף החל על תושבי ישראל, הן כדלקמן: אוזבקיסטאן, אוסטריה, איטליה, בולגריה, דרום אפריקה, הודו, הולנד, הונגריה, טורקיה, יוון, סלובקיה, פולין, פיליפינים, צ'כיה, צרפת, קנדה, רומניה, רוסיה, תאילנד ושווייץ.

אמנות מיטיבות מעניקות זיכוי עקיף לחברה. אמנות מיטיבות אף יותר מעניקות זיכוי עקיף גם ליחיד תושב ולא רק לחברה. כך, האמנות עם גרמניה, דנמרק, נורבגיה, שוודיה, ורק אמנות אלו, מאפשרות ליחיד ישראלי לקבל גם זיכוי ישיר וגם זיכוי עקיף על דיבידנד מחברה תושבת אחת המדינות הללו, ללא חישוב דיבידנד מגולם⁶⁶⁰. זאת הואיל וסעיף 126(ג) וסעיף 203 לפקודה חלים רק על חברות ולא על יחידים. סעיף 204 לפקודה הוא הדין בזיכוי מס ליחיד. ספק אם המחוקק שת ליבו אל כך שיש אמנות מס המעניקות זיכוי עקיף אף ליחיד.

קיומו של זיכוי עקיף ליחיד הופך את הפעילות באמצעות שותפות, חברה משפחתית ובעתיד כחברה שקופה לפעילות שעשויה להיות הצורה המועדפת. זאת, בהינתן זיכוי עקיף לתושב, כל תושב, באמנת המס ובכפוף לנסיבות העניין הנידון.

⁶⁶⁰ סעיף 126(ג) לפקודת מס הכנסה קובע מנגנון המגביל את היקף הזיכוי העקיף והישיר על-ידי הטלת המס על "הדיבידנד המגולם". מנגנון זה חל, בין השאר, במקום שבו אמנת מס מעניקה זיכוי עקיף לחברה חייבת במס חברות בישראל, כאמור בסעיף 126(א) לפקודה.

14.5.9 טבלת זיכוי עקיף

14.5.9.1 הסבר כללי

הטבלה להלן כוללת את אמנות המס של ישראל בהן קיים סעיף לזיכוי עקיף החל לגבי כלל תושבי ישראל, או רק לגבי חברות תושבות ישראל.

ברוב האמנות מופיעים תנאים שרק בהתקיימם יהיה הנישום זכאי לקבלת הזיכוי העקיף. תנאים אלו כפי שהם באים לידי ביטוי בכל אמנה ואמנה, מוצגים אף הם בטבלה להלן.

בכפוף לקיום תנאי הסף המצטברים, תושב ישראל שקיבל דיבידנד מחברה תושבת מדינת אמנה, יהא זכאי לקבל זיכוי כנגד המס הישראלי, בשל המס הזר שהוטל באותה מדינת אמנה על רווחי החברה מהם חולק הדיבידנד.

בשאר האמנות מופיע סעיף זיכוי עקיף בנוסח זה או אחר עליו נעמוד בטבלה. חלק מאותן אמנות כוללות סעיף זיכוי עקיף החל על תושבי מדינות אמנה אשר מקבלים דיבידנד מחברה תושבת ישראל⁶⁶¹.

ישנם מספר תנאי סף מקובלים לקבלת זיכוי עקיף בישראל, בשל מס שהוטל במדינת אמנה על רווחי החברה. התנאי הראשון הינו שמקבל הדיבידנד יחזיק בשיעור מינימלי מסוים בחברה המחלקת. כך לדוגמא, על מנת לקבל זיכוי עקיף בהתאם לאמנה בין ישראל לאירלנד על מקבל ההכנסה הישראלי להחזיק לפחות ב-10% מהחברה המחלקת. תנאי החזקה זה הינו הכרחי אך לא מספיק. שכן בנוסף ובמצטבר יש צורך שמקבל ההכנסה יהיה חברה.

אי לכך, רק חברה תושבת ישראל המקבלת דיבידנד מחברה תושבת אירלנד בה היא מחזיקה מעל ל-10% מהון המניות תהיה זכאית לקבל זיכוי עקיף בהתאם לאמנת המס על אירלנד.

⁶⁶¹ הדבר נובע מכך - שבשונה מרוב סעיפי האמנה - תחולתו של סעיף הזיכוי העקיף איננה הדדית תמיד. לעיתים, הסעיף חל באופן סימטרי והדדי על תושבי שתי המדינות המתקשרות; לעיתים תנאיו שונים לגבי כל אחת משתי המדינות; ולעיתים הוא חל רק לגבי תושבי מדינה אחת, בעוד שלגבי המדינה האחרת אין לו כל תחולה.

מספר אמנות מס מעניקות זיכוי לתושב המדינה המתקשרת האחרת. משמע, אין דרישה כי מקבל הדיבידנד יהיה חברה. אמנות אלו הן האמנות עם: גרמניה, דנמרק, נורבגיה ושוודיה. על-כן יתכן שליחיד הפועל במדינות אלו יהיה עדיף, למטרות זיכוי מס, לפעול בצורת יחיד או חברה שקופה לאחר תיקון 132 על מנת להנות ממלוא היקפו של הזיכוי העקיף.

חלק מהאמנות מגבילות את שיעור הזיכוי שניתן לקבל וחלק אחר מונה חלופות להיקף הזיכוי- מידע זה מצויין בהערות השוליים לטבלה ועל-כן הערות השוליים המצורפות לטבלה הן חלק בלתי נפרד הימנה. הטבלה מניחה מצב בו תושב ישראל מקבל דיבידנד מחברה תושבת מדינת אמנה, על-כן תנאי הסף הם אלו הנדרשים על מנת לקבל זיכוי עקיף בישראל כנגד המס שהוטל במדינת האמנה, היא מדינת המקור.

14.5.9.2 סעיף באמנה

תחת הטור "סעיף באמנה" מופיע מספר הסעיף באמנה מכוחו מוענק הזיכוי העקיף.

14.5.9.3 תנאי סף מצטברים

תחת הטור "תנאי סף מצטברים לקבלת זיכוי במדינת המושב (ישראל) כנגד מס שהוטל במדינת המקור על רווחים או הכנסה" מצוינים שלושה תנאי סף נפרדים לקבלת הזיכוי. תנאי סף אלו הינם תנאי הסף המקובלים ועליהם במצטבר מקום בו מופיעים שלושת התנאים.

14.5.9.4 התנאי הראשון- שיעור החזקה מינימלי בחברה המחלקת

תחת תנאי הסף "שיעור החזקה מינימלי בחברה המחלקת" ניתנת תשובה לשאלה האם תנאי לקבלת זיכוי עקיף בישראל כנגד מס החברות ששולם בחו"ל הינו כי מקבל הדיבידנד יחזיק מעל שיעור מסוים במניות החברה המחלקת? מקום בו מסומן "אין", משמע כי אין שיעור החזקה מינימלי וכל תושב ישראל המקבל דיבידנד זכאי לזיכוי עקיף. במקרים בהם מופיע תנאי שיעור החזקה מינימלי רשמנו את שיעור ההחזקה,

באחוזים, הנדרש. תנאי זה שונה מאמנה לאמנה. כך לדוגמה סעיף 26(3) לאמנה עם ארצות הברית דורש שיעור החזקה מינימלי של 10% ממניות ההצבעה ואילו סעיף 24(2)(ב) לאמנה עם ספרד מתנה את הענקת הזיכוי העקיף בהחזקה בשיעור מינימלי של 25% מהון החברה. כידוע, לעיתים שיעור ההחזקה במניות ההצבעה אינו אותו שיעור החזקה בהון החברה.

14.5.9.5 התנאי השני - החזקה במישרין או בעקיפין

תחת הטור "החזקה במישרין או בעקיפין" ניתנת תשובה לשאלה האם החזקה בחברה המחלקת חייבת להיות במישרין או שדי בהחזקה בעקיפין, באמצעות חברת בת המחזיקה בחברה המחלקת. מקום בו מצוין "יש" משמע ניתן להחזיק בשיעור המינימלי גם באמצעות חברת בת. מקום בו מסומן "אין" משמע החזקה חייבת להיות במישרין.

14.5.9.6 התנאי השלישי - מיהות המקבל

תחת הטור "מיהות המקבל", מצוין האם נדרש כי מקבל הזיכוי העקיף יהיה חברה, או שהזיכוי מוענק לתושב מדינה מתקשרת. מקום בו מצוין בטור זה "תושב" משמע האמנה מעניקה זיכוי עקיף גם ליחיד.

14.5.9.7 היקף הזיכוי

תחת הטור היקף הזיכוי מופיע שיעור הזיכוי בגין מס החברות ששולם במדינת המקור. מקום בו הזיכוי הינו מלא משמע ניתן זיכוי בגין מלוא החלק היחסי של מקבל הדיבידנד במס ששולם על הרווחים. החלק היחסי הוא בהתאם לשיעור ההחזקה. כך לדוגמה, חברה תושבת ישראל המחזיקה ב-20% ממניות חברה תושבת אירלנד זכאית לקבל זיכוי בישראל בגין מס החברות ששולם על הרווחים מהם חולק הדיבידנד. ברם, סכום הזיכוי יוגבל ל-20% מסך סכום המס ששולם באירלנד על הרווחים. קרי סכום הזיכוי העקיף יוגבל ל-20% מהכנסת הדיבידנד.

מקום בו מצויות מספר חלופות להיקף הזיכוי או שהיקף הזיכוי הוגבל בצורה זו או אחרת צויין כך בטור, ומידע מפורט מופיע בהערות שוליים.

14.5.10 טבלת "זיכוי עקיף" - אמנות המס של ישראל שבהן מופיע סעיף לזיכוי עקיף על דיבידנדים החל על תושבי ישראל

ישראל - זיכוי עקיף החל על תושבי ישראל					סעיף באמנה	מדינה
היקף הזיכוי	תנאי סף מצטברים לקבלת זיכוי עקיף בישראל, בשל מס שהוטל במדינת אמנה על רווחי החברה			שיעור החזקה מינימלי בחברה המחלקת		
	מיהות המקבל	החזקה במישרין או בעקיפין	החזקה			
מלא	חברה	יש	10% מכוח ההצבעה	(1)23	אירלנד	
מלא	חברה	אין	10% ממניות ההצבעה	(3)26	ארה"ב	
זיכוי של 25% מן הדיבידנד, תוך התחשבות במס הבלגי שהוטל על הדיבידנד עצמו, ובחלק מהמס ששולם בבלגיה על רווחי החברה שמהם חולק הדיבידנד ⁶⁶²	חברה	אין	פחות מ- 10% מכוח ההצבעה	(א)23	בלגיה	
מלא	חברה	יש	10% ממניות ההצבעה	(ב)3)18	בריטניה	
-	-	-	-	אין הסדר	ג'מייקה	

⁶⁶² באמנה עם בלגיה קיימות שתי חלופות ביחס לשיטה למניעת מיסוי כפול החלה על דיבידנדים שמתקבלים בידי חברה תושבת ישראל מחברה תושבת בלגיה: האחת, ביחס לחברה ישראלית המחזיקה בפחות מ-10% מזכויות ההצבעה בחברה הבלגית אשר מחלקת את הדיבידנד. השנייה, ביחס לחברה כאמור המחזיקה ב-10% או יותר מזכויות ההצבעה בחברה הבלגית. החלופה הראשונה מוצגת בטבלה לעיל. על-פי חלופה זו, כאשר מקבלת חברה תושבת ישראל דיבידנד מחברה תושבת בלגיה, ישראל תהא רשאית להטיל מס על דיבידנד, אך היא תצטרך להתיר זיכוי של 25% מן הדיבידנד, תוך התחשבות במס הבלגי שהוטל על הדיבידנד עצמו, ובחלק מהמס ששולם בבלגיה על רווחי החברה שמהם חולק הדיבידנד. עניינה של החלופה השנייה הוא במצב דברים שבו מחזיקה החברה הישראלית, מקבלת הדיבידנד, לפחות 10% מכוח ההצבעה בחברה הבלגית. במקרה זה יוצא הדיבידנד מבסיס המס בישראל בהתאם לשיעור בו הוא היה מוצא לו שתי החברות היו תושבות ישראל. דהיינו - בדומה לאמור בסעיף 126(ב) לפקודת מס הכנסה. מובן שכאשר חלופה זו מתקיימת, לא יינתן זיכוי עקיף, שכן ממילא לא יחויב הדיבידנד במס בישראל.

ישראל - זיכוי עקיף החל על תושבי ישראל					מדינה
היקף הזיכוי	תנאי סף מצטברים לקבלת זיכוי עקיף בישראל, בשל מס שהוטל במדינת אמנה על רווחי החברה			סעיף באמנה	
	מיהות המקבל	החזקה במישרין או בעקיפין	שיעור החזקה מינימלי בחברה המחלקת		
מלא ⁶⁶³	תושב	אין	אין	18(2)	גרמניה ⁶⁶⁴
עד 25% מערך הדיבידנד ⁶⁶⁵	תושב	אין	אין	24	דנמרק
מלא	חברה	אין	20% מסך המניות המונפקות	24(2)(א) (2)	דרום-קוריאה
-	-	-	-	אין הסדר	יפן
מלא - אך ישראל רשאית להטיל מס, בשיעור שלא יפחת מ-5% מסכום הברוטו של הדיבידנד	חברה	אין	10% מהון החברה	23(2)(ב)	מכסיקו
עד 25% מערך הדיבידנד ⁶⁶⁶	תושב	אין	אין	24	נורבגיה
מלא	חברה	אין	10% מהזכויות לרווחים בחברה	24(2)(ב)	סין
-	-	-	-	אין הסדר ⁶⁶⁷	סינגפור
מלא - אך ישראל רשאית להטיל מס, בשיעור שלא יעלה על 5% מערך הדיבידנד	חברה	אין	25% ⁶⁶⁸ מהון החברה	24(2)(ב)	ספרד

⁶⁶³ האמנה עם גרמניה מונה חלופה נוספת מלבד המקרה העוסק בדיבידנד רגיל. חלופה זו קובעת כדלקמן: במקרה של דיבידנד המשולם על מניות בכורה משתתפות המייצגות דיבידנד בשיעור קבוע, והשתתפות נוספת ברווחים יובא בחשבון גם המס הגרמני שהחברה חייבת לשלם, אם עלה הדיבידנד על השיעור הקבוע.

⁶⁶⁴ הדיבידנד בו עוסקת הוראת סעיף זה באמנה עם גרמניה הינו דיבידנד המחולק על-ידי חברה גרמנית, המוגבלת במניות. ⁶⁶⁵ הסעיף מונה שתי חלופות לזיכוי עקיף כדלקמן: 1. המקרה המופיע בטבלה לעיל, העוסק בדיבידנד רגיל המשולם על-ידי חברה תושבת דנמרק - הזיכוי לא יעלה על 25% מערך הדיבידנד; 2. דיבידנד המשולם על מניות בכורה משתתפות המייצגות דיבידנד בשיעור קבוע, והשתתפות נוספת ברווחים - במקרה זה יובא בחשבון גם המס הדני שהחברה חייבת לשלם, אם עלה הדיבידנד על השיעור הקבוע.

⁶⁶⁶ האמנה עם נורבגיה מונה חלופה נוספת מלבד המקרה העוסק בדיבידנד רגיל. חלופה זו קובעת כדלקמן: במקרה של דיבידנד המשולם על מניות בכורה משתתפות המייצגות דיבידנד בשיעור קבוע, והשתתפות נוספת ברווחים, יובא בחשבון גם המס הנורבגי שהחברה חייבת לשלם, אם עלה הדיבידנד על השיעור הקבוע.

⁶⁶⁷ כאשר חברה תושבת ישראל מחזיקה בלפחות 25% מהון המניות בחברה המחלקת, תושבת סינגפור, יוצא הדיבידנד מבסיס המס בישראל, ללא תלות בדיון הפנימי הישראלי.

⁶⁶⁸ או בשיעור שלפי החקיקה הישראלית הפנימית במקרה שהוא נמוך יותר.

ישראל - זיכוי עקיף החל על תושבי ישראל					מדינה
היקף הזיכוי	תנאי סף מצטברים לקבלת זיכוי עקיף בישראל, בשל מס שהוטל במדינת אמנה על רווחי החברה			סעיף באמנה	
	מיהות המקבל	החזקה במישרין או בעקיפין	שיעור החזקה מינימלי בחברה המחלקת		
מלא ⁶⁶⁹	תושב	אין	אין	(1)17	שוודיה

14.5.11 טבלת "זיכוי עקיף" - אמנות המס של ישראל שבהן מופיע סעיף לזיכוי עקיף על דיבידנדים החל על תושבי מדינת אמנה

הטבלה שלהלן מציגה את אמנות המס שבהן מוענק זיכוי עקיף לתושבי מדינת אמנה המקבלים דיבידנדים מחברה תושבת ישראל. זיכוי זה ינתן להם במדינת מושבם. ההסבר לעיל לטבלת זיכוי עקיף לתושבי ישראל יפה כוחו, בשינויים המחויבים, אף לטבלה זו.

מדינת אמנה - זיכוי עקיף החל על תושבי מדינת אמנה					
היקף הזיכוי	תנאי סף מצטברים לקבלת זיכוי במדינת המושב, כנגד מס שהוטל במדינת המקור (ישראל) על רווחים או הכנסה			סעיף באמנה	מדינה
	מיהות המקבל	החזקה במישרין או בעקיפין	שיעור החזקה מינימלי בחברה המחלקת		
מלא	חברה	יש	10% מזכויות ההצבעה	(2)23(ב)	אירלנד
מלא	חברה	אין	10% ממניות ההצבעה	(1)26	ארה"ב
-	-	-	-	-	בלגיה
מלא	חברה	יש	10% ממניות ההצבעה	(1)18(ב)	בריטניה
מלא	חברה	יש	10% מכוח ההצבעה	(1)24	ג'מייקה
-	-	-	-	-	גרמניה
-	-	-	-	-	דנמרק
מלא	חברה	אין	20% מסך המניות המונפקות	(2)24(א)	דרום-קוריאה
מלא	חברה	אין	25% ממניות הצבעה או מסך המניות המונפקות	(2)23(ב)	יפן
מלא	חברה	אין	10% מהון החברה	(1)23(ב)	מקסיקו
-	-	-	-	-	נורבגיה
מלא	חברה	אין	10% מהמניות	(1)24(ב)	סין

⁶⁶⁹ האמנה עם שוודיה מונה חלופה נוספת מלבד המקרה העוסק בדיבידנד רגיל. חלופה זו קובעת כדלקמן: במקרה של דיבידנד המשולם על מניות בכורה משתתפות המייצגות דיבידנד בשיעור קבוע, והשתתפות נוספת ברווחים, יובא בחשבון גם המס השוודי שהחברה חייבת לשלם, אם עלה הדיבידנד על השיעור הקבוע.

מדינת אמנה - זיכוי עקיף החל על תושבי מדינת אמנה					
היקף הזיכוי	תנאי סף מצטברים לקבלת זיכוי במדינת המושב, כנגד מס שהוטל במדינת המקור (ישראל) על רווחים או הכנסה			סעיף באמנה	מדינה
	מיהות המקבל	החזקה במישרין או בעקיפין	שיעור החזקה מינימלי בחברה המחלקת		
מלא	חברה	אין	25% מהון המניות	(1)20	סינגפור
מלא	חברה	אין	25% מהון החברה ⁶⁷⁰	(1)24(ב)	ספרד ⁶⁷¹
-	-	-	-	-	שוודיה

14.5.12 טבלת "חישוב מדרגת מס על יתרת הכנסה והון" - זכות מיסוי למדינת המושב על-פי מדרגת מס בה היו חייבים הכנסה והון אלמלא ההסדר למניעת כפל מס⁶⁷²

מדינת אמנה - כמדינת מושב		ישראל - כמדינת מושב		המדינה
פריטים לגביהם מחושב המס	סעיף באמנה	הפריטים לגביהם מחושב המס	סעיף באמנה	
הכנסה; הון	(2)23	הכנסה; הון ⁶⁷³	(2)23	אוזבקיסטאן

⁶⁷⁰ או בשיעור שלפי החקיקה הספרדית הפנימית במקרה שהוא נמוך יותר.
⁶⁷¹ על-פי האמנה עם ספרד נדרשים תנאי סף נוספים כדלקמן: 1. השתתפות החברה מקבלת הדיבידנד בחברה המחלקת, תתקיים ברציפות לפחות במשך שנה בטרם תאריך תשלום הדיבידנד; 2. סכום המס האמור ביחס לרווחים נכלל למטרה זו בבסיס החייב של החברה המקבלת.

⁶⁷² הטבלה שלהלן מתארת את האמנות של ישראל המשקפות את סעיף 23A(3) במודל ה-OECD. סעיף זה קובע שבמקום בו האמנה, בהוראה כל שהיא, קובעת פטור ממס במדינת המושב כנגד מס שהתחייבו בו במדינת המקור, רשאית מדינת המושב לחשב את המס על ההכנסה וההון הנותרים, בהתאם למדרגת המס בה היו חייבים אילו לא ניתן הפטור. נציין כי בכל האמנות הנוכרות בטבלה, ההסדר לחישוב מדרגת מס על יתרת הכנסה והון, עוסק במקרה בו ניתן פטור במדינת המקור, בהתאם להוראה כל שהיא באמנה. זאת מלבד האמנה עם גרמניה בה הותר חישוב מדרגת המס המקורית, על ההכנסה וההון הנותרים, במקרה בו הוציאה גרמניה את ההכנסה וההון מבסיס המס. טבלה זו מהווה מעין "טבלה משלימה" לשתי טבלאות ה"שיטה למניעת מיסי כפל" המופיעות לעיל. טבלה זו הינה בעלת "ראייה רחבה" יותר מאשר שתי הטבלאות העוסקות במניעת מיסי כפל. הווה אומר: הטבלאות העוסקות ב"שיטה למניעת מיסי כפל", עוסקות רק בסעיף 23 למודל ה-OECD, ואילו הטבלה להלן עוסקת בכל הוראת פטור שניתנה באמנה. לכן, ישנם מקרים בהם בטבלאות לעיל, העוסקות במניעת מיסי כפל, אינה מופיעה הוראת פטור, בעוד שהטבלה שלהלן אכן מתייחסת להוראת פטור של אותה אמנה.

⁶⁷³ בנוסח העברי של האמנה במדור כתבי אמנה ברשומות הושמטה החלופה של הון נותר, וישנה התייחסות להכנסה הנותרת בלבד. אולם, סעיף 2(2) בנוסח האנגלי תואם ככלל לסעיף 23B(2) למודל ה-OECD, ולכן מונה את שתי החלופות. יצוין כי האמנה בין ישראל לאוזבקיסטאן קובעת שבמקרה של הבדלי פרשנות בין הנוסח בשפה העברית לנוסח בשפה האוזבקית יכריע הנוסח האנגלי.

מדינת אמנה - כמדינת מושב		ישראל - כמדינת מושב		המדינה
פריטים לגביהם מחושב המס	סעיף באמנה	הפריטים לגביהם מחושב המס	סעיף באמנה	
הכנסה; הון	(1)24	הכנסה; הון	(2)24	אוסטריה
הכנסה	(4)22	הכנסה	(4)22	בולגריה (טרם בתוקף)
הכנסה; הון; רכוש	(1)(ב)23 (3)23	הון; רכוש	(3)23	בלגיה
הכנסה; הון	(א)18	-	-	גרמניה
הכנסה; הון	(5)24	הכנסה; הון	(5)24	הודו
הכנסה	(3)(א)23	-	-	הונגריה
הכנסה	(1)22	הכנסה	(2)22	טורקיה
הכנסה; הון	(1)23	-	-	נורבגיה
הכנסה; הון	(ג)124	הכנסה	(ג)224	ספרד
הכנסה	(א)123	-	-	פולין
הכנסה; הון	(2)23	הכנסה; הון	(3)23	פינלנד
הכנסה; הון	(4)17	-	-	שוודיה
הכנסה; הון	(א)123	-	-	שוויץ