

אל:  
תפוצה: א', נצ' (1), ב' (3) ג' (3), ד' (3), ו'

### חוזר מס הכנסה מס' 11/2002 - מקצועית/היחידה למיסוי בינ"ל

#### בנושא: זיכויים והקלות בשל תשלום מיסים בחו"ל

1. כללי

פקודת מס הכנסה והתקנות שהותקנו מכוחה מכילות הוראות שנועדו להסדיר מקרים של כפל מס המתעוררים, מקום בו שילם תושב ישראל מס בגין אותה הכנסה, הן בחו"ל והן בישראל. הפתרון בו נוקטת הפקודה הינו לרוב בדרך של מתן זיכוי מהמס הזר כנגד המס הישראלי, תוך אבחנה בין מדינות עמן חתומה ישראל על אמנה למניעת כפל מס לבין מדינות אחרות.

יובהר כי המס הזר אשר בשלו יינתן זיכוי כנגד המס הישראלי הינו מס המוטל ע"י ממשלה מרכזית וכן, כל מס אחר הכל כפי שנקבע באמנה הרלוונטית למניעת כפל מס ככל שקיימת.

הוראות הפקודה והתקנות מבחינות בין כפל מס שנוצר עם מדינה שיש לישראל עימה אמנה למניעת כפל מס שנכנסה לתוקף מכוח סעיף 196 לפקודה, לבין מדינה שאין לישראל אמנת מס עימה כאמור.

חוזר זה נועד לסקור את ההוראות בדין הישראלי הדנות בסוגיה זו ולהציג את עמדת האגף.

יודגש כי חוזר זה מתייחס לדין שקדם לרפורמה במס הכנסה (תיקון 132 לפקודה). לגבי השינויים הנובעים מהרפורמה במס יופץ חוזר נפרד בהמשך.

2. זיכוי בגין מיסים ששולמו במדינת אמנה

סעיפים 199-210 לפקודת מס הכנסה עוסקים במתן הקלה ממסי כפל המוענקת בדרך של זיכוי המס ששולם בחו"ל כנגד המס המוטל בישראל בגין אותה הכנסה (בין אם מדובר בהכנסה פירותית ובין אם מדובר בהכנסה הונית). יובהר, כי תנאי למתן הזיכוי הוא כי על אותה הכנסה מוטל מס הן בישראל והן בחו"ל. יש לבחון שהמס המוטל בחו"ל על אותה הכנסה הוטל כדין בהתאם להוראות האמנה.

אמנות המס מתייחסות לסוגי הכנסה שונים ומחלקות את זכויות המיסוי לגביהן בין המדינות המתקשרות.

כאשר ניתנת זכות מיסוי בלעדית לאחת המדינות שאלת הזיכוי בגין המס הזר אינה צריכה להתעורר כלל. מדינה אחת ממסה את ההכנסה, והמדינה האחרת תפטור ממס את אותה הכנסה.

ואולם פעמים רבות קובעת האמנה כי שתי המדינות רשאיות למסות את ההכנסה. במקרה כזה האמנה תקבע כי המדינה בה הופקה ההכנסה ("מדינת המקור") תהיה בעלת "זכות מיסוי ראשונית" (דהיינו היא זו אשר תמסה את ההכנסה לפי דיניה הפנימיים).

המדינה האחרת, מדינת מושבו של מפק ה הכנסה ("מדינת המושב") רשאית למסות אף היא את ההכנסה ("זכות מיסוי שיווית"). במקרה כזה על מדינת המושב, תחול החובה למנוע את כפל המס. בישראל מניעת כפל מס תעשה בדרך של מתן זיכוי.

הטיפול במניעת כפל מס ומתן זיכוי באמנות הוא ייחודי מאחר והאמנה מכירה בכך וקובעת שכל מדינה תקבע את סכום הזיכוי, היקפו וכן את התנאים למתן הזיכוי בהתאם לדיניה הפנימיים.

סעיף 200 קובע כי סעיפים 199 עד 210 יחולו רק אם האמנה למניעת כפל מס הרלוונטית שישראל צד לה, מקנה לנישום את הזכות לקזז את המס ששילם בחו"ל כנגד המס הישראלי בגין אותה הכנסה.

בישראל, הזכות לקבלת זיכוי בגין מס ששולם בחו"ל קיימת במקרים בהם לישראל זכות מיסוי שיווית, כלומר, ישראל ממסה תושב שלה לאחר שגם המדינה הזרה חייבה אותו במס בגין אותה הכנסה. הזיכוי ינתן רק במקום שהחיוב במס במדינה הזרה הוא בגלל שההכנסה הופקה באותה מדינה.

במילים אחרות, משנקבע באמנה כי על ישראל לתת זיכוי ממס, בנסיבות העניין, יש לפנות להוראות סעיפים 199-210 לפקודה לשם בדיקת קיום התנאים המנויים בסעיפים הנ"ל לצורך בחינת הזכאות לזיכוי ודרך חישובו.

## 2.1 הנסיבות והתנאים בהם ניתן לקבל זיכוי ממס ששולם בחו"ל

2.1.1 סעיף 201 מתנה את קבלת הזיכוי מהמס הישראלי בגין המס הזר בהיותו של הנישום תושב ישראל באותה שנת מס. הבחינה תיעשה גם בהתאם להגדרת "תושב ישראל" שבסעיף 1 לפקודה ובהתחשב במבחנים שנקבעו בפסיקה וגם בהתאם להוראות האמנה.

מקום בו תושב חוץ מתמסה בישראל בהתאם להוראות האמנה, הרי שזכות המיסוי בישראל הינה הזכות הראשונית ולפיכך המדינה הזרה היא זו המעניקה זיכוי או הקלה בגין המס ששולם בישראל כנגד המס שיחול בחו"ל.

2.1.2 הזיכוי יינתן בגין מס זר עליו חלה האמנה למניעת כפל מס ואשר תשלומו מתחייב בהתאם לאותה אמנה.

יש להדגיש כי מס הנגבה בחו"ל רק מכוח אזרחותו של מקבל התשלום (להבדיל ממס המוטל בשל מקום הפקת ההכנסה) לא יקנה למשלם זכות לקבלת זיכוי בישראל אף אם הטלת המס בחו"ל אינה מוגדרת לאמנה. כך, לדוגמה נקבע באמנה עם ארה"ב 26(2)(א) לגבי אזרח ארה"ב שהינו תושב ישראל, שישראל תתיר כזיכוי "רק את המס ששולם... ושאינו מס שיכול להיות מוטל רק מכוח אזרחותו..." (הכוונה למס מסוג AMT המוטל בארה"ב כמס מינימלי על הכנסות ממקור זר).

2.1.3 סכום הזיכוי בגין המס הזר ששולם בגין הכנסה מסוימת, לא יעלה על סכום המס המשולם בישראל בגין אותה הכנסה ובכפוף לאמור בהוראות סעיפים 203-206 לפקודה, שהוראותיהם יפורטו להלן. בגין הכנסה אשר חלקה או כולה פטורה ממס בישראל, לא ינתן זיכוי בגין המס הזר אשר שולם לגבי החלק הפטור בישראל או ההכנסה הפטורה ממס בישראל.

2.1.4 במידה ומועד החיוב במס בחו"ל שונה ממועד החיוב במס בישראל, יוענק הזיכוי בשנת המס שבה חויבה אותה הכנסה בישראל. כאשר מתעורר ספק בקשר לנושא זה יש לפנות לנציבות מס הכנסה.

2.1.5 לא ינתן זיכוי או הקלה בגין מס אשר תשלומו בחו"ל אינו חובה מכח החוק באותה מדינה.

לדוגמא:

1. התנדבות לשלם מס בחו"ל (במטרה לגרום לתחולת צו ההקלה בישראל).

2. כינוי תשלום בגין שירות או אגרה המשתלם לגורם ממשלתי בחו"ל בשם "מס" על מנת לגרום להקלה ממסי כפל בישראל.

2.1.6 הכנסה מחו"ל שניתן לקבל בגינה זיכוי ממס בישראל, תחשב כהכנסה שניתן לקזז כנגדה הפסדים בכפוף להוראות הפקודה. אם קוזז הפסד כאמור, לא ינתן זיכוי כנגד מס זה.

2.1.7 הזיכוי הממס יעשה רק אם יציג הנישום לפקיד השומה אישור מקורי מרשויות המס בחו"ל על תשלום המס, אם בדרך של ניכוי מס במקור או בדרך אחרת. כמו כן, לבקשת פקיד השומה, על הנישום להציג בפניו דו"חות כספיים וכן דו"ח התאמה לצורכי מס מקוריים, שהגיש לרשות המס הזרה וכן כל מסמך אחר שיש בו בכדי ללמד על סוג ההכנסה, גובהה ותשלום המס בחו"ל בגינה. הנישום מחוייב לדווח לפקיד השומה על כל שינוי או החזר בחו"ל המשפיע על גובה המס הסופי ששולם בחו"ל.

2.1.8 סעיף 208 מקנה לנישום זכות לוותר על הזיכוי בגין כפל המס המוקנה לו על פי האמנה החלה עליו.

2.1.9 סעיף 209 מגביל את מועד הגשת הדרישה לזיכוי למועד שלא יאוחר משנתיים לאחר תום שנת המס שלגביה מתבקש הזיכוי. במקרה של חילוקי דעות בנוגע לסכום הזיכוי תהיה נתונה לנישום זכות השגה וערעור כדרך שהיא נתונה לגבי שומה.

2.1.10 סעיף 210 קובע כי אם נמצא שסכום הזיכוי נקבע ביתר או בחסר - בעקבות שינוי שחל בסכום המס המשתלם בישראל או בחו"ל - כל חיקוק המגביל את הזמן לעריכת שומה או לתביעת הקלה, לא יחול על השומה, בתנאי שנערכה לא יאוחר מתום שנתיים לאחר השומות, השינויים או ההחלטות בארץ או בחו"ל שהשפיעו על השאלה אם יינתן זיכוי או לא.

לדוגמא: נישום מתדיין בבריטניה על גובה המס שנקבע לו ועד שניתן בעניינו פסק הדין הסופי שקבע את גובה המס הבריטי, חלה התיישנות בשומות בארץ. במקרה זה, על פקיד השומה לפתוח בתוך שנתיים ממועד פסק הדין את השומות בישראל ולערוך תיקונים בסכום הזיכוי בהתחשב בפסק הדין.

## 2.2 חישוב הזיכוי ממס ששילם יחיד תושב ישראל בחו"ל

חישוב הזיכוי ממס ששילם יחיד בחו"ל יעשה במספר שלבים, כמפורט להלן (ראה גם דוגמאות המסבירות את אופן חישוב הזיכוי בנספח א' לחוזר זה):  
**שלב א' - קביעת תקרת הזיכוי**

המחוקק ביקש להגביל את הזיכוי בגין מס זר, לסכום המס שאותה הכנסה חייבת בו בישראל. (סעיף 204(א)). לגבי יחיד אשר המס על הכנסותיו מחושב על פי מדרגות מס, נקבעה תקרת הזיכוי לפי אחוז המס הממוצע החל על הכנסתו החייבת.

לצורך חישוב תקרת הזיכוי נשתמש בהגדרות הבאות:

**"אחוז המס הממוצע" -**

כמוגדר בסעיף 204(ב), אחוז המס הממוצע הינו השבר המתקבל מחילוק סכום המס המשולם בישראל בגין כלל הכנסותיו של הנישום לפני הזיכוי ממסי חוץ לסכום כלל הכנסתו. סכום המס המשולם יחושב בהתחשב בזיכויים אישיים אשר זכאי להם הנישום.

אחוז המס הממוצע = המס המוטל בישראל על כלל ההכנסה  
כלל ההכנסה

**"כלל ההכנסה" -**

כלל הכנסותיו החייבות של הנישום בישראל בחו"ל כולל המס ששולם עליהן בחו"ל (אף אם המס מוטל בישראל רק משום שההכנסה "נתקבלה" בישראל). כלל ההכנסה לא תכלול הכנסה שלגביה נקבע שיעור מס מיוחד בישראל או הכנסה פטורה ממס בישראל.

**"תקרת הזיכוי" -**

תקרת הזיכוי להכנסה מסוימת תהיה בסכום הנמוך מבין:

1. מכפלת אותה ההכנסה באחוז המס הממוצע.

2. סכום המס ששולם בחו"ל.

**שלב ב' - חישוב המס בישראל**

במקרה שתקרת הזיכוי נמוכה מסכום המס שהוטל בחו"ל על אותה הכנסה ייקבע "סכום ניכוי" בגובה ההפרש בין תקרת הזיכוי למס שהוטל בחו"ל (סעיף 206(א)(4)).

לצורך חישוב מסי ישראל סכום הניכוי יופחת מאותה הכנסה שלגביה מחושב הניכוי והזיכוי. לאחר חישוב המס יש להפחית מסכום מסי ישראל את מסי החוץ עד גובה "תקרת הזיכוי".

### **שלב ג' - הגבלת הניכוי**

יתכן מצב שבו הניכוי יגרום לתוצאה שבה סכום המס הישראלי, לאחר הכללת הכנסת החוץ, יהיה נמוך מסכום המס ללא הכללת אותה הכנסת חוץ (ראה דוגמא ג' בנספח להלן).

במקרה זה, יוגבל סכום הניכוי כך שסכום המס הישראלי שיוטל לא יפחת מסכום המס שהיה מוטל על הנישום בגין הכנסותיו החייבות האחרות ללא אותה הכנסת חוץ (סעיפים 203-206).

יש לבדוק שהניכוי עומד במגבלה זו. הבדיקה תעשה ע"י חישוב סכום המס כאשר ההכנסה החייבת כוללת את הכנסת החוץ לעומת חישוב סכום המס כאשר ההכנסה החייבת אינה כוללת את סכום הכנסת החוץ.

לאור האמור, לא ינתן ניכוי לגבי הכנסה פטורה והכנסה בשיעור מס מוגבל.

## **2.3 חישוב הזיכוי ממיסים ששילמה חברה בחו"ל**

### **2.3.1 זיכוי ממיסים ששילמה חברה בחו"ל על הכנסות שאינן דיבידנדים**

חברות הזכאיות על פי אמנה לזיכוי בגין המס הזר, חלה עליהן ההוראה הקבועה בסעיף 203 לפקודה.

לפי סעיף זה גובה הזיכוי בגין המס הזר מוגבל לגובה מס החברות על אותה ההכנסה החייבת שחייבת בו החברה בישראל.

כך לדוגמא, חברה שהפיקה הכנסה בחו"ל בגובה 1,000 ש"ח, ושילמה בחו"ל מס בשיעור של 20% (200 ש"ח), תזוכה בגין מסי החוץ ששולמו כנגד מס החברות שעליה לשלם בארץ. יתרת המס לשלם תהא:

$$1,000 \times 36\% - 200 = 160$$

במקרה בו מס החברות ששילמה החברה בחו"ל עולה על מס החברות שחייבת בו בישראל בגין אותה הכנסה, יינתן זיכוי בגובה המס שחייבת בו בישראל ואילו העודף יותר בניכוי כמפורט בסעיף 2.2 לעיל, ובכלל זה, הגבלת הניכוי כמתואר שם (שלבס ב' ו-ג').

### **2.3.2 זיכוי ממיסים ששילמה חברה בחו"ל על דיבידנדים (זיכוי עקיף)**

סעיף 206(א)(3) לפקודה עוסק אך ורק במקרים בהם מקנות אמנות למניעת כפל מס, זכות לזיכוי נוסף (להלן: "זיכוי עקיף") בגין מס החברות הזר ששילמה החברה בעת חלוקת דיבידנד, על אותה ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד.

הסעיף מתיר את הפחתת הזיכוי העקיף מהמס בו מתחייבת החברה בישראל בגין הדיבידנד שקיבלה.

הזיכוי העקיף ניתן **בנוסף** לזיכוי מהמס הזר המוטל ישירות על הדיבידנד. המס בגין הדיבידנד משתלם לרוב בדרך של ניכוי מס במקור ע"י החברה תושבת החוץ, מחלקת הדיבידנד.

בחלק מהאמנות למניעת כפל מס, נקבעו הוראות לפיהן זכאית החברה (תושבת ישראל), השולטת ב-10% או יותר מכוח ההצבעה, בחברה הזרה מחלקת הדיבידנד לקבל זיכוי בגין המס הזר שהתחייבה בו החברה מחלקת הדיבידנד. (ראה למשל, סעיף 1)23) לאמנה עם אירלנד, סעיף 3)26) לאמנה עם ארה"ב וכו'). הזיכוי ניתן על פי האמנות כאשר בעל המניות הינו חברה.

הזיכוי העקיף הניתן כאמור לבעלי השליטה בחברה, נועד למנוע כפל מס הנובע מתשלום מס על הכנסות החברה הזרה, ולאחר חלוקת דיבידנד - תשלום מס נוסף מההכנסה נטו, ע"י בעלי השליטה בחברה.

#### **חישוב הכנסה חייבת במתן הזיכוי העקיף:**

סעיף 206(א)(3) לפקודה קובע כי לצורך חישוב המס הישראלי החל על תושב ישראל המקבל דיבידנד, יש להוסיף לחישוב הכנסתה החייבת את סכום המס הזר שנוכה ישירות מהדיבידנד ואת סכום המס העקיף הזר שהוטל על הכנסות החברה, מהן חולק הדיבידנד.

מאידך, הן המס הישיר והן המס העקיף, המשולמים בחו"ל, מזוכים כנגד המס בו חייבת החברה בישראל. במידה והזיכוי עולה על התקרה המותרת לזיכוי לפי סעיף 203, ינוכה העודף כמפורט לעיל בסעיף 2.2 לרבות הגבלת הניכויים (שלבים ב' ו-ג').

#### **דוגמא:**

נדגים להלן את אופן חישוב הזיכוי מהמס הזר כשמקבל הדיבידנד זכאי אף לזיכוי עקיף בדוגמא מספרית:

חברה תושבת בריטניה הרוויחה בבריטניה 1,000 ש"ח, שילמה 200 ש"ח מס חברות בבריטניה. החברה חילקה את כל יתרת הרווח לחברת האם שלה, שהיא תושבת ישראל וניכתה מס במקור מהדיבידנד בשיעור של 15% ( $800 \times 15\% = 120$ ).

סך הדיבידנד שמתקבל בישראל: 680 ש"ח.

חישוב המס שעל החברה לשלם בישראל הוא כדלקמן:

הכנסה חייבת מדיבידנד: 1,000 (680 + 120 + 200)  
(דיבידנד נטו בתוספת המס שנוכה במקור והזיכוי העקיף)

מס חברות (36%): 360 ( $1,000 \times 36\%$ )

זיכוי בגין מסי חוץ (ישיר ועקיף): (320) (120 + 200)

סה"כ מס לתשלום: 40

בחלק מהאמנות למניעת כפל מס נשלל הזיכוי העקיף בגין המס ששילמה החברה מחלקת הדיבידנד, במקרה בו מקבל בעל המניות דיבידנד על מניות בכורה הזכאיות לקבל דיבידנד בשיעור קבוע. במקרה בו הדיבידנד ניתן על מניות בכורה שהן גם משתתפות ברווחים, מעניקות האמנות הללו את הזיכוי האמור אך ורק על השיעור בו עולה הדיבידנד על השיעור הקבוע שמקנה מניית הבכורה (ראה למשל סעיף 19(א1)(א) לאמנה הישנה בין ישראל לאיטליה שהיתה בתוקף עד 31.12.1998 וסעיף 17 לאמנה בין ישראל לשבדיה).

למרות ההוראות הקיימות בחלק מהאמנות, השוללות את הזיכוי העקיף לבעלי מניות בכורה כאמור לעיל, מעניק סעיף 207 לפקודה זיכוי עקיף לבעלי מניות בכורה המקבלים דיבידנד מחברה תושב חוץ בגין המס ששילמה בחו"ל, בתנאי שיש לבעל מניות הבכורה שליטה ישירה או עקיפה על מחצית לפחות של כוח ההצבעה בחברה.

#### 2.4 סיכום עקרונות למתן זיכוי

כתנאי למתן הקלה ממסי כפל ולקביעת היקפה (לגבי יחידים וחבר בני אדם) יחולו העקרונות הבאים:

1. זיכוי ינתן רק לתושב ישראל כאמור לעיל בסעיף 2.1.1.
2. מקור ההכנסה הממוסה הוא בחו"ל.
3. ההכנסה חייבת במס בישראל. לא ינתן זיכוי כנגד הכנסה פטורה ממס בישראל. לא יינתן זיכוי בשל מס ששולם בחו"ל על חלק מההכנסה הפטור ממס בישראל.
4. חיוב ההכנסה במס בחו"ל נעשה בהתאם לאמנת המס.
5. סכום הזיכוי לא יעלה על סכום המס ששולם בישראל בגין אותה הכנסה (לפי אחוז מס ממוצע או שיעור מיוחד לפי הנמוך ביניהם). אם לא שולם מס בישראל על אותה הכנסה בשל קיזוז הפסדים לא ינתן זיכוי.
6. ניכוי ינתן רק כנגד ההכנסה הספציפית מחו"ל.
7. לפיכך, על הכנסה בשיעור מס מוגבל אין משמעות לניכוי.
8. סכום מסי ישראל שעל הכנסותיו של אדם ממקורות בישראל ובחו"ל, לא יפחת כתוצאה ממתן הקלה מכפל מס, מסכום מסי ישראל שהיו מוטלים על הכנסותיו אלמלא ההכנסה מחו"ל.

### 3. הקלה בגין מיסים ששולמו במדינה שאין לישראל עימה אמנה

#### 3.1 צו מס הכנסה מכוח סעיף 14 לפקודה

צו מס הכנסה (הנחה במס על הכנסות חוץ של תושב ישראל), התשכ"ד-1963 (להלן: "צו ההנחה"), קובע הוראות למניעת מיסוי כפל במקרה בו מפיק תושב ישראל הכנסה בחו"ל, שהעילה היחידה לחיובה במס בישראל היא משום ש"נתקבלה" בישראל.

על פי צו ההנחה רשאי נישום, על פי בחירתו, ליהנות מההנחה ממס הקבועה בו מקום בו שולם על הכנסה זו מס בחו"ל, באחת משתי הדרכים הבאות:

א. לשלם מס בשיעור שלא יעלה על 25% מההכנסה המתקבלת או 35% בגין הכנסה מריבית/דיבידנד על נייר ערך זר כהגדרתו בסעיף 16(ה) לפקודה.

ב. לצרף את ההכנסה שהופקה בחו"ל, לרבות סכום המס ששולם עליה בחו"ל, להכנסות שמקורן בישראל וליהנות מהקלה במסי כפל ע"פ הוראות פרק שלישי סימן ב' לפקודה, שפורטו לעיל.

בכל מקרה סך כל המס ששולם בארץ ובחו"ל לא יעלה על שיעור המס המקסימלי החל על הנישום (בהתעלם מהזיכויים).

#### 3.2 צו מס הכנסה מכוח סעיף 214 לפקודה

##### 3.2.1 הכנסות פירותיות

צו מס הכנסה (הקלה ממסי כפל), התשכ"ד-1963 (להלן: "צו ההקלה"), דן בהכנסת תושב ישראל שמקורה בחו"ל ושולם עליה שם מס, והחייבת במס בישראל מכוח החזקה הקבועה בסעיף 5, לפיה יראו את סוגי ההכנסה בהן עוסק הסעיף, כהכנסה שהופקה בישראל.

על פי צו ההקלה, יתחייב הנישום על הכנסתו החייבת מחו"ל (לרבות המס ששולם בחו"ל), במס בשיעור שלא יעלה על 25%.

בכל מקרה, סך כל המס ששולם בארץ ובחו"ל לא יעלה על שיעור המס המקסימלי החל על הנישום.

על פי לשון הצו ומטרתו, אין די בכך שהנישום הפיק את ההכנסה בחו"ל, אלא אף שנתחייב לשלם מס בחו"ל בגינה. אי לכך, אם לא חויב הנישום לשלם מס בחו"ל, לא יחול עליו צו זה. לעניין זה, "התנדבות" לשלם מס בחו"ל לא תחשב כתשלום מס בחו"ל לעניין צו ההקלה.

חישוב ההכנסה ומועד הדיווח על ההכנסה עליה חל צו ההקלה יעשה לפי דין המס בישראל.

## תחולת צו ההקלה כאשר קיימת אמנה

תנאי לזכאות להקלה הקבועה בצו ההקלה הוא שהנישום אינו זכאי להנות מהקלה ממסי כפל על פי אמנה למניעת כפל מס.

יחד עם זאת, במקרה בו תושב ישראל בוחר לוותר על הוראות האמנה בכדי להנות מהוראות צו ההקלה, יש לאפשר בחירה כאמור.

יובהר כי משמעות הוויתור על הוראות אמנה הינה - מיסוי הנישום כאילו ולא קיימת כלל אמנה בין ישראל לבין המדינה שבה הפיק את אותה הכנסה.

### לדוגמא:

1. יחיד שפועל במדינת אמנה כעצמאי ועוסק באותו משלח יד שבד"כ הוא עוסק בו בישראל - עפ"י סעיף 15(1) רואים את מקום הפקת ההכנסה בישראל.

אם לא חויב במס במדינה הזרה מאחר ושהה בה פחות מ-183 ימים הרי שהוא **השתמש בהוראת האמנה** - ולפיכך לא יוכל לבחור בצו ההקלה.

2. תושב ישראל שיש לו פעילות עסקית במדינת אמנה אולם השליטה בו וניהולו מופעלים בישראל - עפ"י סעיף 15(1) רואים את מקום הפקת ההכנסה בישראל.

אם לא חויב במס במדינה הזרה מאחר ואין לו "מוסד קבע" באותה מדינה - הרי שגם במקרה זה **השתמש** התושב בהוראות אמנה ולפיכך לא יוכל לבחור בצו ההקלה.

### 3.2.2 רווחי הון

צו ההקלה עוסק אף במס על רווח הון בחו"ל ששילם תושב ישראל בגין מכירת נכס בחו"ל, וחויב אף בתשלום מס רווחי הון על פי חלק ה' לפקודה, ואשר אינו זכאי ליהנות מהקלה ממס על פי אמנה למניעת כפל מס בגין אותה הכנסה.

על פי הוראות הצו, זכאי הנישום לקבל זיכוי ממס בגין המס ששילם בחו"ל בתנאי שסכום הזיכוי לא יעלה על המס בישראל שהיה חל על הכנסת רווחי ההון אילו היתה זו הכנסתו היחידה, ולפני כל זיכוי ממס. כלומר, לצורך חישוב מגבלת הזיכוי בגין המס הזר, יש לחשב את סכום המס על רווחההון בהתעלם מההכנסות האחרות ומזיכויים להם זכאי הנישום.

להלן המחשת האמור לעיל באמצעות מספר דוגמאות:

## דוגמא א'

לנישום הכנסה חייבת לפי סעיף 12(1) לפקודה, שנבעה בתחומי ישראל בגובה 100,000 ש"ח. המס על 100,000 ש"ח הוא 23,000 ש"ח.

לנישום רווח הון בחו"ל בסך 30,000 ש"ח עליו שילם מס בחו"ל בסך 11,000 ש"ח.

### קביעת מגבלת הזיכוי:

מכיוון שמדובר בחישוב מס על הכנסה יחידה אך שאינה "מיגיעה אישית", נתחיל בשיעור מס של 30% (ברווח ההון שבדוגמה זו, זוהי גם המדרגה הסופית, לעניין הזיכוי) ולכן סכום הזיכוי יהיה:  $30,000 \times 30\% = 9,000$

### חישוב המס:

יש לחשב את סה"כ המס על הכנסה של 130,000 ש"ח, כאשר רווח ההון יחויב במס על פי סעיף 91(ב) לפקודה, היינו, כשלב הגבוה ביותר בסולם ההכנסה החייבת. מסכום המס יוענק זיכוי של 9,000 ש"ח כאמור.

## דוגמא ב'

כמו נתוני דוגמא א' לעיל, לרבות הנתון כי לנישום הפסד הון בסך 30,000 ש"ח.

### קביעת מגבלת הזיכוי

במקרה זה מתעוררת השאלה האם לנישום הזכות לחשב את הזיכוי ממסי חו"ל טרם קיזוז הפסד ההון. מלשון הצו ומתכליתו עולה כי מדובר ב"הכנסה חייבת", היינו, לאחר קיזוז הפסדים.

## 4. סעיף 67א והתקנות שהותקנו מכוחו

סעיף 67א לפקודה הסמיך את שר האוצר לקבוע כללים בדבר הניכויים והזיכויים שיותרו ליחיד תושב ישראל שיש לו הכנסה שרואים אותה כהכנסה המופקת בישראל על פי סעיפים 15(1) ו-35(3) לפקודה.

מכוח הסעיף הותקנו כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ) התשמ"ב-1982 (להלן: "הכללים"), העוסקים בניכוי הוצאות, זיכויים, פטורים ושיעורי מס החלים על תושבי ישראל המפיקים הכנסת עבודה (להבדיל מנישומים שהפיקו הכנסה מעסק וממשלח יד), החייבים במס בישראל מכוח סעיפים 15(1) ו-35(3).

תקנה 10 קובעת הוראה למניעת כפל מס, לפיה עובד שחויב ע"י מדינת חוץ, בתשלום מס על הכנסתו בחו"ל, והחייבת במס גם בישראל מכוח סעיף 5 לפקודה, יזוכה בסכום המס ששילם בחו"ל כנגד המס שישלם בישראל.

בכללים אלו ייחשב כמס ששולם למדינת חוץ רק מס שהוטל על ידי השלטון המרכזי במדינה.

מסקנה זו נלמדת על דרך ההיקש מהגדרת "מדינת חוץ": "מדינה שאינה מדינת ישראל".

לכלל זה קיימות שתי מגבלות:

1. לא ניתן לקבל זיכוי מהמס הזר בסכום העולה על סכום המס הישראלי המחושב על פי הכללים.

2. לא ניתן לקבל זיכוי מהמס הזר ששולם על חלק ממשכורת החוץ כהגדרתה בכללים, שבגינה היה זכאי הנישום לניכוי הוצאות או לפטור ממס ע"פ הוראות הכללים.

לדוגמא: אם הכנסת החוץ של הנישום, עליה הוטל המס הזר, היתה 100,000 ש"ח, ולאחר ניכוי ההוצאות המותרות לפי תקנה 6 גובה ההכנסה החייבת על פי הפקודה הוא 60,000 ש"ח, יינתן הזיכוי מהמס הזר רק בגובה של 60% מהמס הזר שבפועל שולם.

מטרת הוראה זו למנוע מהנישום, עליו חלים הכללים, ליהנות פעמיים מאותה הטבה: מחד, להפחית את חבות המס בישראל בדרך של ניכוי הוצאות או קבלת פטורים, ומאידך להתיר זיכוי של המס ששולם על חלק מההכנסה שאינו נכלל בהכנסה החייבת של הנישום ע"פ הכללים.

נישום שחלים עליו הכללים לא יהיה זכאי להקלות בגין מסי כפל על פי צו ההקלה.

#### 5. סעיף 163 לפקודה

סעיף 163 חוקק בתקופה בה היו חברות חייבות במס הכנסה בנוסף למס החברות. ברוב המקרים לא יהיה סעיף זה רלוונטי כיום. עם זאת, הוראות סעיף 163 עדין רלוונטיות כאשר חברה, תושבת חוץ, שלה בעלי מניות יחידים תושבי ישראל, מקבלת דיבידנד מחברה תושבת ישראל ובגין הדיבידנד מחויבת במס בשיעור של 25% מכוח סעיף 125ב(2) לפקודה.

גובה ההקלה נקבע לפי שיעור המס בה חויבה החברה תושבת החוץ במס הכנסה בגין קבלת הדיבידנד מישראל (בין אם נוכח במקור או בין אם שולם בדרך אחרת). בכל מקרה, שיעור זה אינו עולה על 25% שהוא שיעור המס החל על דיבידנד בנסיבות המתוארות לעיל (יתכן ושיעור המס יהיה נמוך יותר מכוח אמנות למניעת כפל מס).

#### 6. ייחוס זיכוי בגין מס זר לשותף בשותפות

שותף בשותפות אשר שילמה מס זר בשל הכנסותיה בחו"ל ואשר מחוייב במס בישראל מכוח היותו תושב ישראל יהנה מזיכוי במס בגין המס הזר ששולם בחו"ל.

מיסוי השותפות במדינה הזרה יקבע בהתאם לסיווגה באותה מדינה. במקרים בהם סווגה השותפות כישות "שקופה" לצרכי מס, המס במדינה הזרה יוטל על השותפים בשותפות (בדומה לסעיף 63 לפקודה).

במקרים בהם תסווג השותפות כישות "לא שקופה" לצרכי מס, המס יוטל על השותפות (בדומה לחברה בישראל).

סכום המס הזר יקבע בהתאם לדרך בה סווגה השותפות בחו"ל כדלקמן.

1. **השותפות סווגה כישות "לא שקופה" בחו"ל** - בפועל השותפות שילמה את המס הזר על ההכנסה. לשותף ייוחס חלק מהמס הזר ששילמה השותפות. חלק המס הזר שיוחס לשותף יהיה שווה לחלקו בהכנסה אשר מוסתה בישראל.

לדוגמא: א' שותף בשיעור של 10% בשותפות זרה הפועלת בחו"ל.

להלן הכנסות השותפות בשנת המס מעסק - 100,000 מריבית - 20,000 (נתקבלה בחו"ל).

השותפות שילמה על ההכנסה מעסק מס בשיעור של 30% ואילו על ההכנסה מריבית שולם מס בחו"ל בשיעור של 4%. א' חויב בישראל על חלקו בהכנסות השותפות מעסק.

המס לזיכוי יהיה:  $3,000 = 100,000 \times 0.1 \times 0.3$ .

2. **השותפות סווגה כ"שקופה" לצרכי מס במדינה הזרה** - במקרה כזה השותף ימוסה על הכנסותיו במדינה הזרה. המס לצרכי זיכוי יהיה המס ששילם השותף בפועל על הכנסותיו מהשותפות בחו"ל.

בסעיף זה חושב סכום המס הזר אשר ייוחס לשותף ("תושב ישראל") בשותפות. נבהיר, כי סכום הזיכוי בפועל ינתן בהתאם לכללים החלים על תושב ישראל ואשר פורטו בסעיף 2 לחוזר.

## 7. מס מדינתי - STATE TAX

במספר מדינות בעולם משולם מס ההכנסה בשתי רמות. ברמה הפדרלית (השלטון המרכזי) וברמה המדינתית (השלטון המקומי). בארה"ב, לדוגמא המס הפדראלי מוטל בשיעור אחיד על כל תושבי ארה"ב ואילו שיעור "המס המדינתי" (State Tax) משתנה ממדינה למדינה.

נציין כי לכאורה המס המדינתי אינו בר זיכוי שכן אינו נכלל במיסים הנדונים באמנה למניעת כפל מס שנחתמה בין ישראל לארה"ב. יחד עם זאת בתאריך 9.10.01 החליטה נציבות מס הכנסה (עדכון החלטות וועדת פסיקה (עדכון מס' 5) - מיסוי בינ"ל) "כי: לפנים משורת הדין, על מנת שלא תיווצר תוצאה בה המס המדינתי מביא למס כולל שמעל למס המכסימלי המוטל בישראל (50% ליחיד ו-36% לחברה), ניתן להציע פשרה לפיה ינתן זיכוי בגין המס המדינתי עד לתקרת המס הישראלית, כך שסך כל המס שיוטל בישראל ובחו"ל לא יעלה על השיעורים המכסימליים הנוהגים בישראל, כאשר בחישוב שיעור המס יש לקחת בחשבון במכנה גם את ההכנסות הפטורות על פי הכללים".

יובהר כי הכוונה היא למצב שבו **המס הממוצע** החל על הנישום עשוי לעבור את השיעורים המכסימליים.

כמו כן, יש להפעיל את הוראות סעיפים 199 עד 210, כפי שנקבע בחוזר זה, גם על המס המדינתי.

#### 8. הוראות הפעלה

לשם הפעלת הוראות חוזר זה ויישום ההוראות בדבר מתן זיכוי ממס זר יש לבדוק בעיקר את התקיימות התנאים שבסעיף 2.1 ו-2.4 בחוזר זה. בנוסף יש לבדוק כי המס הזר נרשם בדו"ח שהגיש הנישום באופן נאות:

לגבי יחידים - יש לוודא כי המס הזר נרשם בשדה 040 (מס שנוכה במקור).

לגבי חברות - יש לוודא כי המס הזר נרשם בשדה 010 (מס במקור שנוכה מחברה).

על המפקח לוודא כי המס ששולם בחו"ל ואשר נדרש כזיכוי בישראל הינו מס סופי בחו"ל.

שאלות בדבר אופן יישום הוראות החוזר יש להפנות למחלקה המקצועית, ליחידה למיסוי בינלאומי או למחלקה המשפטית, לפי העניין.

בברכה,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין

#### נספח - דוגמאות לחישוב זיכוי ממס חוץ

להלן נדגים את אופן חישוב הזיכוי:

#### דוגמא א' (אחוז המס הממוצע גבוה משיעור מסי החוץ)

הכנסתו החייבת של הנישום מישראל: 100,000 ש"ח

הכנסתו החייבת מחו"ל (לפני תשלום המס בחו"ל): 40,000 ש"ח

המס ששולם בחו"ל: 10,000 ש"ח

נניח כי מדרגות המס לפי סעיף 121 הן בסכומים ובשיעורים הבאים:

ההכנסה החייבת	שיעור המס	סכום המס	סכום המס המצטבר
0-20,000	15%	3,000	3,000
20,000-50,000	20%	6,000	9,000
50,000-80,000	30%	9,000	18,000
80,000-130,000	40%	20,000	38,000
130,000 ומעלה	50%		

הנח כי שווי סך הזיכויים להם זכאי הנישום הוא 3,000 ש"ח

על פי דוגמא זו המס שיש לשלם בישראל בהתעלם מההכנסה בחו"ל, על הכנסה של 100,000 ש"ח, הוא:  $23,000$  ש"ח.  $(18,000 + 40\% \times 20,000 - 3,000 = 23,000)$ .

"אחוז המס הממוצע" יחושב בשני שלבים:

1. סכום המס הישראלי החל על ההכנסה הישראלית והזרה (140,000 ש"ח לפני ניכוי המס הזר), הינו:  $40,000$  ש"ח.  $(50\% + 38,000 \times 10,000 - 3,000 = 40,000)$ .

ב. חישוב "אחוז המס הממוצע":

$$40,000/140,000 = 28.57\%$$

מכיוון ששיעור מסי החוץ הוא:  $25\%$  ( $10,000/40,000$ ), שהוא שיעור הנמוך מ"אחוז המס הממוצע", כל הסכום ששולם בחו"ל יינתן כזיכוי כנגד המס הישראלי.

המס הישראלי החל עקב צירוף ההכנסה הישראלית והזרה הוא  $40,000$ .

לכן יחושב הזיכוי בגין המס ששולם בחו"ל באופן הבא:

המס הישראלי:  $40,000$

זיכוי בגין המס הזר:  $(10,000)$

סה"כ מס לשלם:  $30,000$

**דוגמא ב' (אחוז המס הממוצע נמוך משיעור מסי החוץ)**

לצורך דוגמא זו נסתמך על אותם נתונים, למעט סכום המס ששולם בחו"ל: במקום  $10,000$  ש"ח,  $20,000$  ש"ח. כלומר: שיעור המס בחו"ל הוא  $50\%$  ולא  $25\%$ .

כיוון שלא היה שינוי בסכום ההכנסה, "אחוז המס הממוצע" נותר אף הוא בעינו:  $28.57\%$ . מכיוון שאחוז המס הממוצע נמוך משיעור המס ששולם בחו"ל, יקבע סכום הזיכוי לפי אחוז המס הממוצע, כלומר:  $40,000 \times 28.57\% = 11,428$

לפיכך, תחושב ההכנסה החייבת באופן הבא:

הכנסה חייבת מישראל ומחו"ל:  $140,000$

עודף המס הזר המותר כניכוי:  $(8,572) = (11,428 - 20,000)$

סה"כ ההכנסה החייבת:  $131,428$

המס על הכנסה חייבת של  $131,428$  ש"ח:  $35,714$  ש"ח

(על פי טבלת מדרגות המס לעיל)

זיכוי המס הזר : ש"ח (11,428)

סה"כ מס לשלם : ש"ח 24,286

#### דוגמא ג' (אחוז המס הממוצע נמוך משמעותית משיעור מסי החוץ)

אותם הנתונים כמו בדוגמאות א' ו-ב', בשינוי הנתון שהמס ששולם בחו"ל הוא 30,000 ש"ח ולכן שיעור המס בחו"ל הוא 75%.

גם במקרה זה יקבע סכום הזיכוי לפי "אחוז המס הממוצע" שהוא 28.57% וסכום הזיכוי יהיה 11,428 ש"ח (ראה דוגמא ב' לעיל).

להלן אופן חישוב המס :

הכנסה חייבת : 140,000

עודף המס הזר המותר כניכוי :  $(18,572) = (30,000 - 11,428)$

סה"כ הכנסה חייבת : 121,428

המס על הכנסה החייבת הוא : 31,571

בהפחתת הזיכוי בגין המס הזר : (11,428)

סה"כ מס לשלם : 20,143

דוגמא ג' באה להצביע על מקרה חריג בו כשיעור המס הזר הינו גבוה, יישום טכני של סעיפים 204-206 עלול להביא למצב בו המס שישלם הנישום על פי סעיפים אלה (20,143 ש"ח) יהיה נמוך מהמס שהיה משלם על ההכנסה מישראל (23,000 ש"ח), ללא תוספת ההכנסה הזרה.

תוצאה זו סותרת את העקרון הגלום בסעיפים 203-205, לפיו הזיכוי יהיה כנגד אותה הכנסה. על פי אותו הגיון לא ישלם הנישום מס ישראלי הנמוך מסכום המס שהיה משלם אלמלא הכנסת החוץ והזיכוי ממס זר בגינה.

לכן, בדוגמא זו, תשלום המס יהיה 23,000 ש"ח (סכום המס שהיה מוטל על הנישום, בגין ההכנסה שמקורה בישראל בלבד).

#### דוגמא ד' (שילוב של שתי הכנסות או יותר מחו"ל)

נדגים את אופן החישוב של הזיכוי בגין המיסים הזרים, במקרה בו יש לנישום יותר מהכנסה אחת שמקורה בחו"ל.

בדוגמא זו נעזר באותם נתונים שבדוגמא ב' אלא שנוסיף נתון לפיו היתה לנישום הכנסה נוספת מריבית בחו"ל של 25,000 ש"ח עליה שילם מס בשיעור של 4% בלבד (1,000 ש"ח), כשההנחה היא שההכנסה בגובה של 40,000 ש"ח היא הכנסה מעסק.

שלבי החישוב:

2. חישוב "אחוז המס הממוצע" -

"אחוז המס הממוצע" צריך להיות מחושב לפי כלל המס המוטל מחולק בכלל ההכנסה.

כלומר:

$$50\% + 38,000 \times 3,000 - 35,000 = 52,500 \quad \text{סה"כ מס מוטל:}$$

$$\frac{52,500}{165,000} = 31.82\% \quad \text{"אחוז המס הממוצע":}$$

אחוז המס הממוצע נמוך משיעור המס ששולם בחו"ל (50%) ולכן סכום הזיכוי יהיה:

$$40,000 \times 31.82\% = 12,728$$

3. חישוב ההכנסה החייבת -

$$165,000 \quad \text{ההכנסה חייבת:}$$

$$12,728 - 20,000 = (7,272) \quad \text{המס הזר המותר כניכוי:}$$

$$157,728 \quad \text{סה"כ הכנסה חייבת:}$$

$$50\% + 38,000 \times 3,000 - 27,728 = 48,864 \quad \text{המס על ההכנסה החייבת:}$$

(על פי טבלת מדרגות המס לעיל)

$$1,000 + 12,728 = (13,728) \quad \text{זיכוי בגין מס זר:}$$

$$35,136 \quad \text{מס לתשלום:}$$