

Y U V A L | A R O N

יובל-אהרן ושות' ASSOCIATES

מיסוי בין לאומי

זיכוי ממס זר

צבי אפל, עו"ד, יובל אהרן ושות' משרד עו"ד

משרד עורכי דין יובל אהרן

בית אמות השקעות, קומה 15, רח' ויצמן 2, תל-אביב 6423902

Fax 03 6086857 | Tel 03 office@yuval-aron.com | www.yuval-aron.com |  
6086877

## תיקון 132 לפקודת מס הכנסה

\* ביום 4 באוגוסט 2002 פורסם תיקון 132 לפקודת מס הכנסה.

\* תיקון 132 לפקודה הרחיב את יריעת המס בישראל כך שתכלול גם הכנסות של תושבי ישראל כאשר אלו מופקות מחוץ לישראל (שינוי שיטת המס מטריטוריאלית לפרסונאלית).

\* לאחר התיקון רוכזו כלל ההוראות הנוגעות לזיכוי בגין מס זר ששולם בחלק י' פרק שלישי לפקודת מס הכנסה.

משרד עורכי דין יובל אהרן

בית אמות השקעות, קומה 15, רח' ויצמן 2, תל-אביב 6423902

Fax 03 6086857 | Tel 03 office@yuval-aron.com | www.yuval-aron.com |  
6086877

## הסיבות להיווצרות כפל מיסים

- \* עם המעבר לשיטת מס פרסונלית, תושב ישראל יחויב במס על הכנסותיו המופקות בכל מקום בעולם.
  - \* יחד עם זאת, עשוי התושב להתחייב במס במדינה בה הפיק את ההכנסה, מסיבות שונות, מצב המביא לכפל מס.
  - \* **כפל מס יכול שיווצר בין היתר בשל:**
    - \* התנגשות בין בסיסי מס שונים – מס טריטוריאלי ומס פרסונלי.
    - \* הגדרות שונות לאותו מונח-מיהו תושב? לגבי יחיד ולגבי חברה.
    - \* שוני בהגדרת ביטויים שונים במדינות השונות.
- (מהי הכנסה ממקרקעין? מהי הכנסת עבודה? מהי הכנסה מדיווידנד?)

משרד עורכי דין יובל אהרן

בית אמות השקעות, קומה 15, רח' ויצמן 2, תל-אביב 6423902

Fax 03 6086857 | Tel 03 office@yuval-aron.com | www.yuval-aron.com |  
6086877

## פתרונות לבעיית כפל המס ומניעתו

\* סעיפים 199 עד 210 לפקודת מס הכנסה קובעים כי השיטה למתן הקלת מס היא בדרך של זיכוי בגין המס ששולם בחו"ל.

\* על פי הוראות הפקודה - כפל מס יכול לבוא על פתרונו במספר דרכים:

\* אמנות למניעת כפל מס;

\* כאשר אין אמנת מס בין המדינות הפתרון ימצא בדין הפנימי של כל מדינה – בישראל תיקון 132 לפקודה מעניק אפשרות לקבלת זיכוי בגין מס זר ששולם למדינה מחוץ לישראל.

משרד עורכי דין יובל אהרן

בית אמות השקעות, קומה 15, רח' ויצמן 2, תל-אביב 6423902

Fax 03 6086857 | Tel 03 office@yuval-aron.com | www.yuval-aron.com |  
6086877

## אמנות למניעת כפל מס

### מהי אמנה למניעת כפל מס? \*

\* אמנה למניעת כפל מס היא הסכם, בדרך כלל בין שתי מדינות, הקובע את הסדרי המס ביניהן, במטרה למנוע כפל מס שנוצר לגבי הכנסה החייבת במס בשתי המדינות

### תפקידה של האמנה למניעת כפל מס: \*

- \* האמנה כשמה כן היא נועדה למנוע את כפל המס.
- \* עידוד משקיעים (זכות מיסוי בלעדית לגבי רווח הון, שיעורים נמוכים לניכוי במקור מהכנסות פסיביות).

משרד עורכי דין יובל אהרן

בית אמות השקעות, קומה 15, רח' ויצמן 2, תל-אביב 6423902

Fax 03 6086857 | Tel 03 office@yuval-aron.com | www.yuval-aron.com |  
6086877

## אמנות למניעת כפל מס

### הדרכים בהם נוקטת האמנה למניעת כפל מס \*

- \* הקניית זכות מיסוי בלעדית לאחת המדינות ואיסור על המדינה השנייה להטיל מס.
- \* קביעה כי מדינה אחת, בדרך כלל מדינת המקור שבה הופקה ההכנסה, תהיה בעלת "זכות המיסוי הראשונית" והמדינה השנייה – מדינת המושב של מפיק ההכנסה תוכל להטיל מס אך תחול עליה החובה למנוע את כפל המס ע"י מתן זיכוי בשל המס ששולם במדינה בעלת זכות המיסוי הראשונית.
- \* קביעת תושבות ליחיד ולחברה.
- \* קביעת הגדרות למונחים כדי למנוע מחלוקות על טיבה של הכנסה. האמנה מגדירה מה יראו לצרכי האמנה כדיבידנד, כהכנסה ממקרקעין, כרווח הון כריבית ולגבי כל הכנסה מוגדרת את הפתרון לגבי המס.

משרד עורכי דין יובל אהרן

בית אמות השקעות, קומה 15, רח' ויצמן 2, תל-אביב 6423902

Fax 03 6086857 | Tel 03 office@yuval-aron.com | www.yuval-aron.com |  
6086877

## אמנות למניעת כפל מס – זכות מיסוי

### דוגמאות קונקרטיות \*

- \* **דירקטורים** - זכות מיסוי במקום שבו מתקיימות ישיבות דירקטוריון.
- \* **ספורטאים ואמנים** - זכות מיסוי במדינה שבה מתקיים המופע.
- \* **פנסיה** - זכות מיסוי במדינה משלמת הפנסיה (ישראל-חריגה).
- \* **עובדי ממשלה** - זכות מיסוי למדינה שממשלתה משלמת את ההכנסה.
- \* **סטודנטים** - פטור לשנתיים עידוד סטודנטים.
- \* **מרצים וחוקרים** - פטור לשנתיים. עידוד מחקר.
- \* **הכנסה אחרת** - זכות מיסוי למדינת התושבות.

משרד עורכי דין יובל אהרן

בית אמות השקעות, קומה 15, רח' ויצמן 2, תל-אביב 6423902

Fax 03 6086857 | Tel 03 office@yuval-aron.com | www.yuval-aron.com |  
6086877

## אמנות למניעת כפל מס-אמריקה הלטינית

### למדינת ישראל ישנן אמנות למניעת כפל מס עם:

<u>תחילת האמנה</u>	<u>חתימה על האמנה</u>	<u>המדינה</u>
1.1.2000	8.7.1999	מקסיקו
1.1.2015	8.11.2012	פנמה
תחבורה ותובלה		ארגנטינה ובאורוגוואי
1.1.2006	12.12.2002	ברזיל
נעשים ניסיונות לקדם חתימה על אמנות		צילה ארגנטינה

משרד עורכי דין יובל אהרן

בית אמות השקעות, קומה 15, רח' ויצמן 2, תל-אביב 6423902

Fax 03 6086857 | Tel 03 office@yuval-aron.com | www.yuval-aron.com |  
6086877



## זיכוי מס בהעדר אמנה

**\* התנאים לקבלת זיכוי ממס ששולם בחו"ל – יינתן זיכוי רק**

**בגין "מיסי חוץ" כהגדרתם בסעיף 199 לפקודה**

\* על התשלום להיות מס שהוא תשלום חובה, תשלום המוטל על ידי שלטון שאינו וולונטרי;

\* על התשלום להיות סופי; תשלום המוחזר למשלם בדרך כלשהי לא ייחשב מס;

\* המס שולם לרשות מס של מדינה זרה או חלק ממנה פדראלית או לרשות אזורית – אין זיכוי על מיסים עירוניים;

\* ההכנסה הופקה או נצמחה באותה מדינה שהטילה את המיסוי (על פי כללי המקור הקבועים בסעי' 4א ו-89(ב) לפקודה);

\* המס וההכנסה צריכים להיות באותה המדינה;

\* המס מחושב כאחוז מההכנסה.

משרד עורכי דין יובל אהרן

בית אמות השקעות, קומה 15, רח' ויצמן 2, תל-אביב 6423902

Fax 03 6086857 | Tel 03 office@yuval-aron.com | www.yuval-aron.com |  
6086877

## זיכוי מס בהעדר אמנה

\* התנאים לקבלת זיכוי ממס ששולם בחו"ל – יינתן זיכוי רק

בגין "מיסי חוץ" כהגדרתם בסעיף 199 לפקודה

\* על התשלום להיות מס שהוא תשלום חובה, תשלום המוטל על ידי שלטון שאינו וולונטרי;

\* על התשלום להיות סופי; תשלום המוחזר למשלם בדרך כלשהי לא ייחשב מס;

\* המס שולם לרשות מס של מדינה זרה או חלק ממנה פדראלית או לרשות אזרית – אין זיכוי על מיסים עירוניים;

\* ההכנסה הופקה או נצמחה באותה מדינה שהטילה את המיסוי (על פי כללי המקור הקבועים בסעי' 4א ו-89(ב) לפקודה);

\* המס וההכנסה צריכים להיות באותה המדינה;

\* המס מחושב כאחוז מההכנסה.

\* לא יינתן זיכוי בגין הכנסה (או חלק של הכנסה) הפטורה ממס בישראל

(סעי' 201 לפקודה)

משרד עורכי דין יובל אהרן

בית אמות השקעות, קומה 15, רח' ויצמן 2, תל-אביב 6423902

## זיכוי מס בהעדר אמנה

### שיטת "הסלים" \*

- \* הכנסותיו השונות של הנישום מסווגות למקורות הכנסה המכונים "סלים". בכל סל יכללו כל ההכנסות שהופקו בחו"ל מאותו מקור (גם ממדינות שונות);
- \* הנישום יכול לקזז מיסי חוץ ששולמו על הכנסה הכלולה "בסל" כנגד מיסים שישתלמו בישראל על הכנסות מאותו הסל;
- \* המקורות אלו אותם מקורות הכנסה המוכרים לנו למיסוי הכנסות בישראל (קבועים בסעיף 2 לפקודה);
- \* **המקורות ("הסלים"):** הכנסה מעסק, הכנסה ממשלח יד, הכנסה מעסקה או עסק אקראי, השתכרות או רווח עבודה, הכנסה מדיווידנד, הכנסה מריבית והפרשי הצמדה, הכנסה מקצבה, מדמי שכירות ממקרקעין ורווים אחרים ממקרקעין, הכנסה מחקלאות, מכירת פטנט או מדגם, רווח הון, הכנסה משוק ההון.
- \* **כמו בישראל – ככל שמקור מסוים עולה כדי עסק אזי ההכנסה הנובעת ממנו תשוך לסל של הכנסה מעסק.** משרד עורכי דין יובל אהרן

בית אמות השקעות, קומה 15, רח' ויצמן 2, תל-אביב 6423902

## זיכוי מס בהעדר אמנה

### מנגנון מתן הזיכוי \*

\* העיקרון המנחה הוא שזיכוי בגין מס זר ששולם על הכנסות חוץ ממקור פלוני יינתן כנגד מס ישראלי שחל על הכנסות מאותו המקור.

\* **לגבי חברות** – עקרון זה מיושם על ידי הגבלת גובה הזיכוי לכל מקור לסכום מס החברות החל על ההכנסות מאותו המקור.

\* **לגבי יחידים** – ישנה הבחנה בין הכנסות בעלות שיעור מס "רגיל" לשיעור מס "מיוחד".

לגבי שיעור מס רגיל מוגבל הזיכוי לחלק יחסי מהמס בישראל, ולגבי שיעור מס מיוחד מוגבל סכום הזיכוי לסכום המס החל על אותן הכנסות באותו הסל.

משרד עורכי דין יובל אהרן

בית אמות השקעות, קומה 15, רח' ויצמן 2, תל-אביב 6423902

Fax 03 6086857 | Tel 03 office@yuval-aron.com | www.yuval-aron.com | 6086877

## זיכוי מס בהעדר אמנה

### עודף הזיכוי \*

\* במקרה בו עלה חיוב המס בחו"ל על תקרת הזיכוי המותרת בישראל ("עודף הזיכוי"), ניתן לנצל את עודף הזיכוי בגין אותו המקור במשך חמש שנות המס הבאות.

\* מסי חוץ ששולמו בגין הכנסה פטורה בישראל וכן מיסי חוץ שהנישום ויתר על זיכוי בגינם אינם נחשבים כ"עודף זיכוי" ולא ניתן לנצלם בשנים מאוחרות יותר.

משרד עורכי דין יובל אהרן

בית אמות השקעות, קומה 15, רח' ויצמן 2, תל-אביב 6423902

Fax 03 6086857 | Tel 03 office@yuval-aron.com | www.yuval-aron.com |  
6086877

## זיכוי מס בהעדר אמנה

### זיכוי ישיר ועקיף \*

\* **זיכוי ישיר** – עליו כבר דנו מטופל בדין הפנימי ובאמנות המס.

\* **זיכוי עקיף** – מטופל רק בדין הפנימי במקרה שלנו תיקון 132

\* זיכוי עקיף הינו זיכוי הניתן בגין מס ששולם על ההכנסה ממנה חולק דיווידנד עד לתיקון 132 הדבר ניתן לביצוע אך ורק במקומות בהן ישראל הייתה חתומה על אמנה שמאפשרת זאת.

\* תיקון 132 העניק אפשרות לקבל זיכוי עקיף לפי בקשת חבר בני אדם גם מקום בו אין אמנה המאפשרת זאת (סע' 203(ב), (ג) ו 126 לפקודה).

\* **זיכוי עקיף יינתן לחבר בני אדם שקיבל דיווידנד מחבר בני אדם תושב חוץ. הזיכוי יאפשר קיזוז של מס ששולם בחו"ל על הכנסות חבר בני אדם שחילק את הדיווידנד כנגד מס שיוטל בישראל על הדיווידנד.**

משרד עורכי דין יובל אהרן

בית אמות השקעות, קומה 15, רח' ויצמן 2, תל-אביב 6423902

Fax 03 6086857 | Tel 03 office@yuval-aron.com | www.yuval-aron.com | 6086877

Y U V A L | A R O N

יובל אהרן ושות' ASSOCIATES

# תודה רבה

צבי אפל, עו"ד, יובל אהרן ושות' משרד עו"ד

משרד עורכי דין יובל אהרן

בית אמות השקעות, קומה 15, רח' ויצמן 2, תל-אביב 6423902

Fax 03 6086857 | Tel 03 office@yuval-aron.com | www.yuval-aron.com |  
6086877