

זיכוי ממס זר על הכנסות שהופקו בישראל

מאת: רו"ח (עו"ד) גדי אלימי ורו"ח (משפטן) אייל סנדו

באותה שנה חוסלה הפעילות בחברה ב' ואין לה ולא צפויה להיות לה הכנסה חייבת. לטעמנו, אפשר לבקש לתקן את הדוחות לשנה שבה הופקה ההכנסה החייבת אשר ממנה חולק הדיווידנד, ולדרוש את הזיכוי בהתאם. לעניין זה יש להתייחס למגבלת הזמן שבו מתאפשרת קבלת הזיכוי האמור. סעיף 207ב לפקודה קובע כי מסי חוץ יהיו ניתנים לזיכוי כנגד מס ישראלי "החל בשנת מס" (ולאו דווקא באותה שנת מס שבה נקבעו מסי החוץ), רק אם שולמו תוך 24 חודשים מתום אותה שנה. אפשר להניח כי במקרה המתואר, כל עוד חולק הדיווידנד (ונוכה מס זר במקור) בתוך 24 חודשים מתום השנה שבה הופקה ההכנסה בחברה ב' (וקם חיוב במס חברות ישראלי), ניתן יהיה ליהנות מהוראות סעיף 207א(א) לפקודה, ולקבל זיכוי את המס הזר שנוכה במקור על ידי חברה ב' כנגד מס החברות הישראלי שבו היא חבה.

יש להדגיש כי המקרה המתואר והאפשרויות שצוינו רלוונטיים במקרה שחברה ב' אינה תושבת מדינת אמנה. כאשר מדובר במדינת אמנה, בדרך כלל תוכרע תושבותה של חברה ב' במסגרת כלל "שובר השוויין" (הכרעה בעניין תושבות) או במסגרת הליכי הסכמה הדדית, כך שאם ייקבע שחברה ב' היא תושבת חוץ הרי היא לא תחויב במס חברות ישראלי, ואם ייקבע כי חברה כאמור היא תושבת ישראל הרי לא ינוכה מס במקור בעת חלוקת הדיווידנד.

לאחרונה הועלו כמה סוגיות הקשורות לזיכוי ממס זר בגין הכנסות חברה זרה הנחשבת לחברת משלח יד זרה (להלן: "חמיי"ז"), או לחברה שהשליטה והניהול על עסקיה מופעלים מישראל. מצאנו לנכון לרענן חלק מההוראות הקבועות בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") בעניינים אלו.

סעיף 207א(א) לפקודה מתייחס למצב שבו חברה ישראלית (חברה א') קיבלה דיווידנד מחברה זרה הנחשבת לתושב ישראל, בשל העובדה שהשליטה והניהול על עסקיה מופעלים מישראל (חברה ב'). כידוע, ככלל חברה א' אינה נדרשת לשלם מס חברות על הדיווידנד בשל העובדה שמדובר בדיווידנד בין חברות ישראליות, ולנוכח הוראות סעיף 126(ד) לפקודה המאפשרות זיכוי ממס החברות שבו חויבה חברה ב' כנגד מס החברות על הדיווידנד החל על חברה א'. כדי שאפשר יהיה לנצל מס זר אשר נוכה במקור על ידי חברה ב', סעיף 207א(א) לפקודה מאפשר לחברה ב' - באופן חריג וכנגד "כללי המשחק" הרגילים - לקבל זיכוי ממס החברות הישראלי החל עליה את המס הזר שאותו ניכתה במקור בעת חלוקת הדיווידנד (מס ששילמה בעצם חברה א').

נשאלת השאלה מהן אפשרויות הזיכוי כאשר הדיווידנד מחולק בתקופה המאוחרת לתקופה שבה הופקה ההכנסה בחברה ב', למשל כאשר

5(5) לפקודה אינו "מטפל" במס זר שנוכה במקור בעת חלוקת הדיוידנד (שרואים אותו כאילו נצמח בישראל) לבעל המניות הישראלי. ההסדר בעניין זה נמצא בסעיף 207א(א) לפקודה כפי שתואר לעיל - כאשר מקבל הדיוידנד הוא חברה ישראלית, או בסעיף 207א(ב) לפקודה - כאשר מקבל הדיוידנד הוא יחיד תושב ישראל (במקרה זה נקבע כי היחיד יקבל את המס הזר שנוכה כזיכוי כנגד המס הישראלי החל על הדיוידנד, אף שרואים אותו כאילו נצמח בישראל).

הסוגיות שהועלו רלוונטיות גם במקרה של חברת משלח יד זרה כהגדרתה בסעיף 5(5) לפקודה. במקרה של חמי"ז קיימת הוראה נוספת בסעיף 5(5) לפקודה המשנה את כלל המקור, אשר קובעת כי יראו את מקום הפקת הכנסת החמי"ז והדיוידנד המחולק ממנה (לבעלי מניות ישראלים) בישראל.

עם זאת, סעיף 5(5)(ד) לפקודה מאפשר קבלת זיכוי ממס זר ששולם על הכנסות החמי"ז כנגד מס החברות הישראלי החל עליה (אף על פי שרואים את ההכנסה כמופקת בישראל). סעיף