

## מיסוי תמלוגים מאוצרות טבע בארצות הברית

### ז' ש' שואל:



תושב ישראל, שלו אזרחות אמריקנית, מקבל הכנסות מתמלוגים מהפקת נפט בארצות הברית. סעיף 7 לאמנה בין ישראל לארצות הברית קובע: "תשלומים בעד ניצולם של אוצרות טבע [...] רשאית המדינה המתקשרת שבא נמצאים אותם אוצרות טבע להטיל מס עליה". באמנה אין התייחסות לזכות המיסוי של מדינת ישראל.

### השאלות:

1. האם למדינת ישראל יש זכות מיסוי על הכנסות אלו, ואם כן מה יהיה שיעור המס בישראל בגין הכנסות אלה?
2. האם הדין ישתנה אם ההכנסות מתקבלות משותפות המפיקה נפט ולא מתמלוגים?
3. אם ההכנסה מתמלוגים היא הכנסה פסיבית המחולקת בין הנישום לבין אשתו, האם חלקה של האישה ייפגע בזכאותה לקבלת קצבת זקנה?

### רו"ח (משפטן) אייל סנדו וחיים חיטמן משיבים:



תחילה יש לדון בסיווג ההכנסה המתקבלת מארצות הברית. ככל שההכנסה היא תשלומים למי שמחזיק בזכויות של אוצרות טבע הממוקמים בארצות הברית והוא מעניק זכות שימוש באותן זכויות לאחרים תמורת תשלום תמלוגים, הרי אלו הם תמלוגים לעניין דין המס בישראל.

בארצות הברית הכנסות אלו כפופות למס על פי סעיף 7 לאמנה למניעת כפל מס בין ישראל וארצות הברית (להלן: "האמנה") (הכנסה מנכסי מקרקעין), ושיעור המס שיחול הוא זה הנוהג בהתאם לדין הפנימי בארצות הברית. על אף שאלו הם תמלוגים, נראה כי המיסוי בארצות הברית לא יוגבל לפי סעיף 14 לאמנה (תמלוגים), זאת משום שסעיף 7 ממסה באופן ספציפי הכנסות מעין אלו הנובעות מנכסי מקרקעין.

למעשה, סעיף 7 לאמנה דן בקשת רחבה של סוגי הכנסות הנובעות מאוצרות טבע וממקרקעין אחרים – סעיף 7(1) לאמנה דן ב"הכנסה מנכסי מקרקעין, לרבות תמלוגים ותשלומים אחרים בעד ניצולם של אוצרות טבע", וסעיף 7(2) לאמנה מבהיר שתחולת הסעיף היא לגבי "הכנסה הנובעת מן הניצול, משימוש ישיר, השכרה או משימוש בכל צורה אחרת...".

גם אם אין התייחסות לזכות המיסוי בישראל בגין אותם תמלוגים, העיקרון הוא שבהיעדר הוראה ספציפית, לישראל תהיה הזכות השיורית על אותם תמלוגים. קרי, ישראל תמסה את התמלוגים על פי השיעורים הקבועים בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") ותהיה מחויבת למנוע את מסי הכפל בדרך של מתן זיכוי בישראל בגין המסים ששולמו בארצות הברית.

זאת, בין היתר, לאור הוראות סעיף 26 לאמנה העוסק במניעת מסי כפל. הכנסות מתמלוגים ממוסות על פי סעיף 2(7) לפקודה, ושיעורי המס הרלוונטיים הם שיעורי המס הרגילים (על פי סעיף 121 לפקודה) כהכנסה פאסיבית. הזיכוי מהמס האמריקני ששולם (הן הפדראלי והן המדינתי) ניתן על בסיס הוראות סעיף 204(א) לפקודה.

ככל שההכנסות הן משותפות המפיקה נפט, לארצות הברית שמורה זכות המיסוי הראשונית בהתאם להוראות סעיף 7 לאמנה, הדן בכל סוגי ההכנסות ממקרקעין. במקרה זה לישראל תישמר זכות המיסוי השיורית.

במקרה זה, כאשר הכנסות משותפות המפיקה הכנסות עסקיות מיוחסות לשותף (תושב ישראל), ולאור משטר השקיפות החל הן בארצות הברית והן בישראל ביחס לשותפויות, ההכנסה בישראל אמורה להתמסות על פי סעיף 2(1) לפקודה ולפי שיעורי המס הקבועים בסעיף 121 לפקודה.

ההבדל מהדוגמה הקודמת, שבה סווגו ההכנסות כהכנסות מתמלוגים, יכול להתבטא למשל באפשרויות קיזוז הפסדים שהן נוחות יותר במקום שבו ההכנסה היא הכנסה מעסק.

יש לציין כי מלבד זכויות המיסוי של ארצות הברית כמדינת מקור (המדינה שבה הופקו ההכנסות) ושל ישראל כמדינת מושב, לארצות הברית ישנה זכות מיסוי נוספת כמדינת האזרחות של היחיד, ככל שנותר מס לחיוב. זכות זו אף מוסדרת במסגרת סעיף 26(2) לאמנה.

לאור העובדה שבישראל ההכנסות ממוסות לפי שיעורי המס השוליים החלים על יחיד, ראוי לבחון בשני המקרים אפשרות להשקעה כאמור בארצות הברית בדרכים אחרות, לרבות השקעה באמצעות תאגיד.

ביחס לסוגיה הקשורה לזכויות בביטוח לאומי, ככל שההכנסה היא הכנסה פאסיבית מתמלוגים שמקבל בן הזוג, הכנסה זו אינה מחולקת בין בני הזוג, אלא נרשמת על שמו של בעל ההכנסה. כל עוד היחיד לא הגיע לגיל הפרישה, הכנסה זו חייבת בדמי ביטוח ובדמי ביטוח בריאות על פי השיעורים שחלים על הכנסות פאסיביות (שיעור של 12%) עד לתקרה הקבועה בחוק.

לאחר גיל הפרישה, הכנסה זו פטורה מדמי ביטוח ומדמי ביטוח בריאות. מכיוון שהכנסה זו לא נזקפת, כולה או חלקה, לבת הזוג, הרי זכאותה לקצבת זקנה לא תיפגע בשל הכנסה זו. ביחס לבן הזוג, אם טרם הגיע לגיל הפרישה, הכנסה זו תבוא בחשבון בבדיקת זכאות בן הזוג לקצבת זקנה, זאת עד גיל הזכאות (גיל 70). לאחר גיל הזכאות, קצבת הזקנה אינה מותנית במבחני הכנסה.