



## תוכן עניינים

2..... תזכיר חוק

2..... א. שם החוק המוצע

2..... ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו, עיקרי הוראותיו והשפעתו על הדין הקיים

2..... ג. השפעת תזכיר החוק המוצע על התקן המנהלי של המשרד היוזם, משרדים אחרים ורשויות אחרות.

2..... ד. להלן נוסח תזכיר החוק המוצע ודברי הסבר

3..... תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס'...)(הקלה ממיסי כפל), התשפ"ג- 2023

3..... 1. תיקון סעיף 75 ב

3..... 2. תיקון סעיף 175 ב

3..... 3. תיקון סעיף 126(ג)

4..... 4. תיקון סעיף 199

6..... 5. ביטול סעיף 202

6..... 6. תיקון סעיף 203

6..... 7. הוספת סעיף 204(א1)

7..... 8. תיקון סעיף 205 א

7..... 9. תיקון סעיף 206

7..... 10. ביטול סעיף 207

7..... 11. תיקון סעיף 207א(א)

7..... 12. הוספת סעיף 207ב1

7..... 13. תחילה ותחולה

8..... דברי הסבר

## תזכיר חוק

### א. שם החוק המוצע

חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס'...)(הקלה ממסי כפל), התשפ"ג-2023.

### ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו, עיקרי הוראותיו והשפעתו על הדין הקיים

מוצעים מספר תיקונים בנושא הזיכויים ממסי חוץ המותרים לצרכי חישוב מס הכנסה בישראל. התיקונים אותם מוצע לקבוע מתבססים על המלצות משותפות של נציגי רשות המסים, מינהל הכנסות המדינה ונציגי ארגונים המייצגים נישומים במסגרת ועדה אשר דנה בהמלצות לתיקונים בתחום המיסוי הבינלאומי.

### ג. השפעת תזכיר החוק המוצע על התקציב ועל התקן המנהלי של המשרד היוזם, משרדים אחרים ורשויות אחרות.

התיקונים בדבר הרחבת שיטת הסלים והגדלת אפשרות הזיכוי העקיף, צפויים להביא להפסד הכנסות. מנגד, חלק נכבד מהתיקונים צפויים להביא לתוספת מס. עם זאת, בשל חוסר בנתונים יש קושי בהערכת השפעת תזכיר החוק בכללותו על הכנסות המדינה ממסים.

### ד. להלן נוסח תזכיר החוק המוצע ודברי הסבר

## תזכיר חוק מטעם משרד האוצר:

### תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס'...)(הקלה ממיסי כפל), התשפ"ג-2023

1. תיקון סעיף 75ב בסעיף 75ב(א) לפקודת מס הכנסה (להלן – הפקודה),<sup>1</sup> במקום ההגדרה "מס זר" יבוא:

"מס זר" – מסי חוץ."

2. תיקון סעיף 75ב(א) לפקודה, במקום "אמצעי שליטה", "בעל שליטה" ו"קרוב", יבוא "אמצעי שליטה", "בעל שליטה" "מס זר" ו"קרוב".

3. תיקון סעיף 126(ג) בסעיף 126(ג) לפקודה –

(1) בהגדרה "החברה הנישומה", אחרי "השליטה" יבוא "בתקופת ההחזקה הנדרשת (להלן בסעיף זה – החברה האחרת)";

(2) במקום ההגדרה "הכנסה שממנה חולק הדיבידנד" יבוא:

"הכנסה שממנה חולק הדיבידנד" – לרבות הכנסה שמקורה בחברה מוחזקת מזכה";

(3) אחרי ההגדרה "אמצעי שליטה" יבוא:

"חברה מוחזקת מזכה" – אחת מאלה:

(1) חברה שהחברה האחרת מחזיקה בה במישרין ב-50% לפחות מאמצעי השליטה לתקופת ההחזקה הנדרשת לפחות (להלן – חברת הבת);

(2) חברה שחברת הבת מחזיקה בה במישרין ב-50% לפחות מאמצעי השליטה בה, ושחלקה של החברה הנישומה בה באמצעות שרשרת החברות בלבד הוא 12.5% או יותר, והכל לתקופת ההחזקה הנדרשת לפחות (להלן – החברה הנכדה);

(3) חברה שהחברה הנכדה מחזיקה בה במישרין ב-50% לפחות מאמצעי השליטה, ושחלקה של החברה הנישומה בה, באמצעות שרשרת החברות בלבד הוא 12.5% או יותר, והכל לתקופת ההחזקה הנדרשת לפחות;

<sup>1</sup> דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120

"חלקה של החברה הנישומה באמצעות שרשרת חברות" – שיעור חלקה של החברה הנישומה באמצעי השליטה של חברה המוחזקת בעקיפין על ידי המחושב על ידי הכפלת שיעורי הזכויות באמצעי השליטה בכל חבר בני אדם שבו מחזיקה החברה הנישומה, במישרין או בעקיפין, שהוא חלק משרשרת החברות;

"מס", "מסי חוץ" – כהגדרתם בסעיף 199;

"שרשרת החברות" –

(1) לעניין פסקה (2) בהגדרה "חברה מוחזקת מזכה" – החברה האחרת וחברת הבת.

(2) לעניין פסקה (3) בהגדרה "חברה מוחזקת מזכה" – החברה האחרת, חברת הבת והחברה הנכדה;

"תקופת החזקה הנדרשת" – אחת מאלה, לפי העניין –

(1) לגבי דיבידנד שלא כאמור בפסקה (2) להגדרה זו - תקופה המתחילה 365 ימים לפחות לפני מועד קבלת הדיבידנד על ידי החברה הנישומה ומסתיימת במועד קבלת הדיבידנד על ידי החברה הנישומה.

(2) לגבי דיבידנד שמקורו בהכנסה מיוחדת שהפיקה חברה שהתאגדה פחות מ-365 ימים לפני מועד חלוקת הדיבידנד לחברה הנישומה – תקופה המתחילה במועד התאגדות החברה ומסתיימת במועד קבלת הדיבידנד על ידי החברה הנישומה; לעניין זה, "הכנסה מיוחדת" – הכנסה שהתקבלה, במישרין או בעקיפין, ממי שאינו קרוב כהגדרתו בסעיף 88 או שהיא הכנסה מדיבידנד מחברה שהוחזקה לתקופה האמורה בפסקה (1) להגדרה זו."

תיקון סעיף 199 .4 בסעיף 199 לפקודה –

(1) בהגדרה "מסי חוץ", במקום "מסים עירוניים" יבוא "כל אחד מאלה:

(1) מסים עירוניים;

(2) מסים המשתלמים לרשויות מס של ארץ אויב כהגדרתה בפקודת המסחר עם האויב, 1939;

(3) מסים המשתלמים לרשויות מס של מדינת חוץ שהיא משטר מס מזיק; לענין זה, "משטר מס מזיק" – מדינה הנכללת ברשימה שיקבע לעניין זה שר האוצר בצו שיפורסם ברשומות;

(4) מסים המשתלמים לרשויות המס של מדינת חוץ שנדרשו כזיכוי כנגד הכנסתו של הנישום או אדם אחר במדינת חוץ אחרת, אלא אם התקיים אחד מאלה:

(א) ההכנסה בשלה שולם מס החוץ נכללה בהכנסתו החייבת במס של הנישום או של האדם האחר, לפי העניין, בישראל וגם במדינה האחרת.

(ב) המס נדרש כזיכוי בישראל לפי סעיף 203(ב), והוא מס מס חוץ שאינו מוטלים במישרין, וחבר בני אדם תושב החוץ אשר חילק את הדיבידנד דרש את מס החוץ כזיכוי במדינת חוץ אחרת. לעניין זה, "מסי חוץ שאינם מוטלים במישרין" ו"חבר בני אדם תושב החוץ" כהגדרת מונחים אלה בסעיף 203(ג).

(5) מסים המשתלמים לרשויות המס של מדינת חוץ שאין בינה ובין מדינת ישראל הסכם לחילופי מידע כהגדרתו בסעיף 214(א) (להלן-הסכם לחילופי מידע), אלא אם אישר אותם מראש פקיד השומה, על פי בקשה שהוגשה לו.

(6) מסים המשתלמים לרשויות המס של מדינת חוץ שיש בינה לבין מדינת ישראל הסכם לחילופי מידע, אם לא צורפו לדוח שבו התבקש הזיכוי אסמכתאות מטעם מדינת החוץ המוכיחות, להנחת דעתו של פקיד השומה, כי המס שולם בפועל לרשויות המס של מדינת החוץ.

(7) מסים ששולמו לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל העולים על סכום המס הנמוך ביותר שבו חייב תושב ישראל בהתאם לדין מדינת החוץ או להוראות הסכם בין לאומי בין מדינת ישראל ואותה מדינה.

(8) מסים ששולמו לרשויות המס של מדינת חוץ, שהוחזרו למשלם או לצד קשור למשלם בדרך כלשהי, או שיש למשלם או לצד קשור למשלם זכות לקבל החזר מס בשלם בדרך כלשהי.;

(2) בהגדרה "הכנסות חוץ ממקור פלוני" במקום "ההכנסה, הקבועים בסעיף 2, בחלק ה או בחלק ה3" יבוא "הכנסת חוץ";

(3) אחרי ההגדרה "הכנסות חוץ ממקור פלוני" יבוא:

"מקורות הכנסת חוץ" – כל אחד מאלה:

(1) הכנסה לפי סעיף 1(2) ו-2(2);

(2) תמורה ממכירת נכס כמשמעותה בסעיף 88 שאינה הכנסה כאמור בפסקה (1);

(3) הכנסה שראו אותה כאילו התקבלה בידי תושב ישראל לפי סעיף 75ב(ב) מחברה נשלטת זרה מסוימת;

(4) דיבידנד כאמור בסעיף 75ב(ד)(1) מחברה נשלטת זרה מסוימת;

(5) הכנסות שראו אותן כאילו התקבלו בידי תושב ישראל לפי סעיף 75ב(ד) מחברת משלח יד זרה מסוימת;

(6) דיבידנד כאמור בסעיף 75ב(ד)(1) מחברת משלח יד מסוימת;

(7) הכנסה פסיבית כהגדרתה בסעיף 29(1)(א), למעט הכנסות שראו אותן כאילו התקבלו בידי תושב ישראל לפי סעיף 75ב(ב) או 75ב(ד), ולמעט דיבידנד כאמור בסעיפים 75ב(ד)(1) או 75ב(ו)."

ביטול סעיף 202 .5 סעיף 202 לפקודה – בטל.

תיקון סעיף 203 .6 בסעיף 203 לפקודה –

(1) אחרי סעיף קטן (א) יבוא:

"(א1) נוסף על האמור בסעיף קטן (א) מסי חוץ ששולמו בשל חלוקת דיבידנד, לרבות בדרך של ניכוי מס במקור ולמעט זיכוי בעד מסי חוץ שאינם מוטלים במישרין, יהיו ניתנים לזיכוי באותה שנת מס גם כנגד מס על הכנסות שראו אותן כאילו התקבלו בידי תושב ישראל לפי סעיף 75ב(ב). לענין זה "דיבידנד" – דיבידנד שנכלל בפסקה (7) להגדרה "מקורות הכנסת חוץ";"

(2) בסעיף קטן (ג), אחרי ההגדרה "דיבידנד מגולם" יבוא:

"חבר בני אדם תושב חוץ" – החברה האחרת שהוחזקה לתקופה הנדרשת לפחות כמשמעותה בסעיף 126(ג), או חברה מוחזקת מזכה כהגדרתה בסעיף האמור."

הוספת סעיף .7 בסעיף 204 לפקודה, אחרי סעיף קטן (א) יבוא:  
(1א)204

"(א1) נוסף על האמור בסעיף קטן (א), מסי חוץ ששולמו בשל חלוקת דיבידנד, לרבות בדרך של ניכוי מס במקור, יהיו ניתנים לזיכוי גם כנגד הכנסות שראו אותן כאילו התקבלו בידי תושב ישראל לפי סעיף 75ב(ב); לענין זה "דיבידנד" – דיבידנד שנכלל בפסקה (7) להגדרה "מקורות הכנסת חוץ."

- תיקון סעיף 205 א 8 . בסעיף 205 א לפקודה –
- (1) בסעיף קטן (א) –
- (1) אחרי "מאותו המקור", במקום "בחמש השנים" יבוא "בשנים";
- (2) במקום הסיפה החל במילים "כשהוא מותאם לפי שיעור" יבוא "רק אם עודף הזיכוי נוצר כתוצאה מכך שעלה סכום ההכנסה החייבת שעליה שולמו מסי החוץ על סכום ההכנסה החייבת שעליהם שולמו מסי ישראל בשל הפסד שקוּזו בישראל לפי הוראות 28, 29 או 92, כנגד ההכנסה שעליה שולמו מסי החוץ שלא הותר בקיזוז במדינת החוץ. הפחתת עודף הזיכוי בהתאם לפסקה זו לא תעלה על מכפלת ההפסד בשיעור המס שהיה חל בישראל על ההכנסה אילולא קוּזו ההפסד, והיא תיעשה בכפוף להוראות פרק זה, בשינויים המחויבים. לעניין זה, תחושב ההכנסה החייבת שעליה שולמו מסי החוץ בהתאם לדיני המס באותה מדינה זרה." ;
- (2) סעיף קטן (ב) – בטל.
- 9 . תיקון סעיף 206 בסעיף 206 לפקודה, אחרי "מסי חוץ" יבוא "או בשל מסים הממועטים ממסי חוץ באחת מפסקאות (2) עד (8) בהגדרת "מסי חוץ"."
- 10 . ביטול סעיף 207 בסעיף 207 לפקודה – בטל.
- 11 . תיקון סעיף 207א(א) בסעיף 207א(א) לפקודה במקום "בחמש שנות המס הבאות בזו אחר זו", יבוא "בהתקיים האמור בסעיף 205א, ובכפוף לאמור באותו סעיף."
- 12 . הוספת סעיף 207ב1 בפקודת מס הכנסה, אחרי סעיף 207ב יבוא :
- "זיכוי בשל מסי חוץ 207ב1 מסי חוץ ששולמו במדינת חוץ על הכנסות חוץ, ששולמו על הכנסה שלפי דיני המס באותה מדינה הופקו בשנת מס שטרם הוכרה פלונית, אך לפי דיני מדינת ישראל טרם הוכרו בישראל כהכנסה באותה שנת מס, יהיו ברי זיכוי בשנת המס שבה דווחה אותה הכנסה בישראל, בכפוף להוראות פרק זה, בשינויים המחויבים."
- 13 . תחילה ותחולה תחילתו של חוק זה ב-1 בינואר של שנת המס שלאחר שנת הפרסום של חוק זה, והוא יחול לגבי תשלומים ששולמו לרשויות מס של מדינה זרה משנה זו ואילך.

## דברי הסבר

לפי שיטת המיסוי הנהוגה במדינת ישראל, הכנסה של תושב ישראל חייבת במס בישראל אף אם הופקה או נצמחה במדינה מחוץ לישראל. שיטת מיסוי זו ידועה כ-"מיסוי על בסיס פרסונאלי". במקרים רבים, כאשר תושב ישראל יפיק הכנסה מחוץ לישראל, הוא יידרש לשלם מס על אותה הכנסה גם לרשויות המס במדינה הזרה בה מופקת אותה הכנסה (להלן – מדינת המקור). בכפוף למגבלות מסוימות, תושב ישראל המפיק הכנסות מחוץ לישראל רשאי לזכות את סכום המס אשר משלם במדינת המקור, כנגד המס אשר חייב בו בישראל בשל הכנסות אלה. ככלל, הזיכוי הניתן לפי הוראות הפקודה הוא זיכוי מלא, קרי, כל שקל המשולם למדינה הזרה כמסי חוץ מפחית בשקל את המס אשר על הנישום לשלם למדינת ישראל.

מיסוי פרסונאלי של תושבי ישראל על הכנסותיהם העולמיות, בשילוב עם האפשרות לקבלת זיכוי בשל תשלום מסי חוץ, מביא, ככלל, לניטרליות מיסויית בין השקעה של תושב ישראל במדינת ישראל לבין השקעה שלו במדינת חוץ, ולהקלה ממסי כפל העלולים להיות משולמים בשל הכנסות חוץ לולא המנגנון של זיכוי כאמור. זאת, שכן, כתוצאה משיטה זו, כאשר מיסוי מדינת המקור נמוכים ממיסוי מדינת ישראל, ישלים תושב ישראל את ההפרש בין מסי ישראל למסי החוץ באמצעות תשלום מס למדינת ישראל; כאשר מיסוי מדינת ישראל ומיסי החוץ שווים, לא יידרש תושב ישראל לשלם מסים במדינת ישראל כלל; ואילו כאשר מסי החוץ גבוהים יותר מהמסים במדינת ישראל, לא ישלם תושב ישראל מסים בישראל על הכנסות החוץ שלו, אך גם לא יהיה זכאי לזיכוי מהמס בישראל בשל מיסי החוץ העודפים ששילם (בכפוף להוראות לעניין עודף זיכוי).

סכום הזיכוי אינו מחושב באופן נפרד בהתייחס לכל שקל של הכנסה אשר תושב ישראל מפיק במדינת החוץ. אלא, בהתאם לשיטת "הסלים" הנהוגה בישראל, סכום הזיכוי ממיסי חוץ שלו זכאי תושב ישראל בשל הכנסות חוץ ממקור הכנסה מסוים לא יכול להיות גבוה יותר מסכום המס שבו הוא חייב בשל הכנסות מאותו מקור הכנסה (מאותו "סל"). כלומר, יש לסכום את כלל מסי החוץ אשר שילם תושב ישראל בכל המדינות שבהן פועל בשל הפקת הכנסות ממקור מסוים, וסכום זה ניתן לזיכוי אל מול הסכום הכולל של מסי ישראל שנדרש לשלם בשל הכנסות החוץ שלו מאותו מקור. בהתאם לכך, תושבי ישראל, ובעיקר, חברות רב לאומיות, הפועלים במספר מדינות, שבשנה מסוימת יש להם עודף מס זר בשל הפעילות שלהם במדינות מסוימות בהן שיעור המס הוא גבוה, יכולים להשתמש בעודף המס הזר המשולם במדינות אלה בכדי להקטין את חבות המס הישראלית שלהן מפעילותן במדינות בהן שיעור מסי החוץ המוטל עליהן הוא נמוך או שלא משולמים עליהן מסי חוץ בכלל, ובלבד שההכנסה הופקה מאותו מקור.

שיטת הסלים כפי שנהוגה היום במדינת ישראל נקבעה לפני שנים רבות, ויש צורך בעדכון חלק מההוראות בנושא זה. מצד אחד, שיטת הסלים מאפשרת לזכות מסי חוץ ששולמו על הכנסה ממקור מסוים רק אל מול הכנסות מאותו מקור בדיוק, כאשר ייתכן שיש לתושב ישראל הכנסות דומות שראוי שייחשבו כחלק מאותו סל לצורך זיכוי מסי החוץ. מאידך, נישומים מסוימים עלולים להשתמש בזיכויים ממיסי חוץ המותרים להם בכדי להפחית את חבות המס הכוללת שלהם באופן שאינו מגשים את מטרת מתן הזיכוי. מסיבות אלה, בין השאר, מוצעים מספר תיקונים על מנת לשפר את מנגנון הזיכוי ממס זר הקבוע בדין הישראלי.

התיקונים העיקריים המוצעים בתזכיר זה הם כמפורט להלן:



ראשית, מוצע להרחיב את הזכאות למתן זיכוי עקיף מהמס על דיבידנד בין חברתי שמקורו בהכנסות שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל, וכן מדיבידנד שמקורו מחוץ לישראל (להלן – דיבידנד מחוץ לישראל). לפי המוצע, יינתן לחברה שמקבלת דיבידנד מחוץ לישראל זיכוי בשל מסי החוץ ששילמו גם החברה הנכדה והחברה הנינה של החברה שחילקה את הדיבידנד (וזאת בנוסף לזיכוי בשל מסי החוץ ששילמה החברה שמחלקת את הדיבידנד וחברת הבת שלה אשר כבר קבוע כבר היום בחוק).

שנית, מוצע להרחיב את הסלים, ולהגדיל את אפשרות הנישום לקבל זיכוי בשל מסי חוץ. כאמור לעיל, תנאי לזיכוי הוא כי מסי החוץ שולמו בגין הכנסה ממקור פלוני הקבוע בסעיף 2 לפקודה, או בחלק ה' או בחלק ה'3 לפקודה, שהוא אותו מקור ממנו נצמחת ההכנסה המקימה חבות מס בישראל ושכנגדה נתבעים מסי החוץ כזיכוי. מוצע לאפשר לנישומים ליהנות מאפשרויות זיכוי ממקורות רחבים יותר, כך שמסי חוץ ששולמו בגין הכנסה ממקור פלוני יהיו ניתנים לזיכוי גם אל מול מיסים בישראל אשר מוטלים על הכנסת חוץ ממקורות דומים, אף אם לא זהים, וזאת בדרך של הרחבת הסלים וצמצום מספרם.

שלישית, מוצע להגביל את האפשרות להעביר עודף זיכוי בין שנות מס שונות. כיום, לפי סעיף 205א עודף מיסי חוץ שלא היו ניתנים לזיכוי בשנת מס מסוימת, יותרו בזיכוי כנגד מיסי ישראל על הכנסות החוץ מאותו מקור בחמש השנים הבאות שלאחר מכן. מוצע לקבוע שלא תינתן האפשרות להעביר את עודף הזיכוי לשנים הבאות (בדומה לדין החל ברוב המדינות בעולם), למעט אם עודף הזיכוי נוצר כתוצאה מכך שתושב ישראל היה רשאי לקזז הפסדים לפי דיני המס בישראל אל מול אותה הכנסה אשר לא היו ניתנים לקיזוז במדינת החוץ. במקרה זה, מוצע לאפשר להעביר את עודף הזיכוי לשנים הבאות בזו אחר זו, בלא הגבלת זמן.

לבסוף, מוצעים תיקונים נוספים אשר מטרתם לסגור פרצות מס שונות, לתקן עיוותים שונים ולהבהיר את הדין החל בנוגע לזיכויים ממס זר. בכלל זאת, מוצע לקבוע שיתאפשר זיכוי עקיף רק אם החברה ששילמה את המס הזר הוחזקה על ידי הנישום תקופת זמן מינימאלית; מוצע להבהיר בהגדרה של מיסי חוץ מהם מיסי החוץ הניתנים לזיכוי; מוצע למחוק סעיפים שאין בהם עוד צורך; ומוצע לאפשר לתושב ישראל לקבל זיכוי בשל מסי חוץ ששולמו במדינת חוץ כאשר, בשל פערי עיתוי, הכנסות אלה דווחו בישראל בשנת מס מאוחרת יותר. הכל, כפי שיפורט בהרחבה בדברי ההסבר לסעיפים הרלוונטים.

## **לסעיפים 1 ו-2**

בסעיף 199 לפקודת מס הכנסה מוגדרים "מסי חוץ". תפקיד ההגדרה להבהיר אילו מן התשלומים המשולמים לרשויות המס של מדינת חוץ יוכרו כמסי חוץ לצורך התרתם בזיכוי בהתאם להוראות הזיכוי בפקודה. בסעיף 4 להצעה זו מוצע לתקן את ההגדרה האמורה, ולהוסיף הגבלות נוספות שעל התשלומים לרשויות המס של מדינת החוץ לעמוד בהן על מנת שהתשלומים יוגדרו כמסי חוץ.

בסעיפים 75 ו-175 לפקודה, ישנן הוראות בנוגע לחברה נשלטת זרה וחברת משלח יד זרה, שבהן יש התייחסות ל-"מס זר". לצורך אחידות המינוחים המשמשים בפקודה, ובכדי שיובהר שהתנאים הקבועים בהגדרת מיסי חוץ חלים גם בהקשר של חברה נשלטת זרה וחברת משלח יד זרה, מוצע לקבוע כי משמעות המינוח מס זר לעניין סעיפים 75 ו-175 יהיה זהה למשמעות של מסי חוץ. יצוין, שהמונח מסי חוץ מוגדר בסעיף 1 לפקודה על דרך ההפניה לסעיף 199.

## **לסעיף 3**

לפי סעיף 126(ג) ו-203(ב) לפקודה, רשאי חבר בני אדם שמקבל דיבידנד מחוץ לישראל (להלן – החברה הנישומה) לבקש שיינתן לו זיכוי עקיף בשל מסי החוץ ששילמה החברה שמחלקת את הדיבידנד (להלן – החברה המחלקת) וששילמה חברת הבת של החברה המחלקת על ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד. אם ביקשה כאמור, יראו את ההכנסה של החברה הנישומה מדיבידנד כהכנסה בגובה הדיבידנד בתוספת המס ששולם על ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד. מוצע להרחיב את תחולת הסעיף כך שלפי בקשת החברה הנישומה יינתן לה זיכוי גם בשל מסי החוץ ששילמה החברה הנכדה של החברה המחלקת והחברה הנינה של החברה המחלקת (אך לא בשל מסי חוץ ששילמה חברה המוחזקת על ידי החברה הנינה).

בכדי שלא להרחיב את אפשרות הזיכוי יתר על המידה באופן שיגרום לכך שמטרות מתן הזיכוי לא תישמרנה ובכדי שניתן יהיה לפקח על דרישת הזיכוי העקיף, מוצע לשמר את תנאי ההחזקה הקיימים היום בחוק. כלומר, מוצע לקבוע שהזיכוי יינתן רק אם שיעור ההחזקה האפקטיבי של החברה הנישומה בחברה ששילמה את מסי החוץ, דרך שרשרת החברות שדרכן שורשר הדיבידנד, הוא 12.5% לפחות (זהו שיעור האחזקה הנמוך ביותר שבו ניתן לקבל זיכוי עקיף היום). חישוב שיעור החזקה יעשה תוך התחשבות במכפלת שיעורי החזקה באמצעות שרשרת החברות בלבד. כמו כן, הזיכוי יינתן רק אם כל חברה זרה בשרשרת החברות מחזיקה באופן ישיר בחברת הבת שלה שממנה קיבלה את הדיבידנד ב-50% מכל אחד מאמצעי השליטה לפחות.

נוסף על האמור, מוצע לקבוע הוראה אנטי-תכנונית, כמקובל במדינות אחרות בעולם, שמטרתה למנוע תכנוני מס שיאפשרו לחברות ליהנות מהזיכוי העקיף באמצעות שינויים מלאכותיים וזמניים בשיעורי ההחזקה. החשש הוא שחברה ישראלית תבצע רכישה של חברה זרה כאשר אחת ממטרות הרכישה תהיה קבלת זיכוי בישראל בשל מסי החוץ ששילמה החברה הזרה, אף על פי שהחברה הישראלית לא נשאה בעלות הכלכלית של תשלומים. לצורך מניעת תכנון מס כאמור, מוצע לקבוע שתנאי ההחזקה המופיעים בסעיף 126(ג) לפקודה, לרבות התיקונים המוצעים בהצעה זו, יתקיימו לכל הפחות במשך 365 הימים שקדמו למועד חלוקת הדיבידנד לחברה הנישומה (להלן – דרישת ההחזקה המינימאלית). המשמעות היא, שככל שדרישת ההחזקה המינימאלית לא תתקיים, החברה הנישומה לא תוכל לקבל זיכוי בשל מסי חוץ אשר החברה המוחזקת שילמה. יודגש, כי דרישת ההחזקה המינימאלית תחול לגבי כל חברה וחברה בשרשרת החברות.

על אף האמור, מוצע לקבוע שדרישת ההחזקה המינימאלית לא תחול, ויהיה ניתן לקבל זיכוי בשל המסים העקיפים, אם הדיבידנד התקבל מחברה זרה שהתאגדה במהלך 365 הימים שלפני חלוקת הדיבידנד (להלן - חברה חדשה), ובלבד שמקורו של הדיבידנד אינו בהכנסה של החברה החדשה שהתקבלה מקרובה, במישרין או בעקיפין. נוסף על האמור, מוצע לקבוע שלא תידרש החזקה מינימאלית אפילו אם הכנסת החברה החדשה שממנה חולק הדיבידנד התקבלה מקרובה, אם ההכנסה האמורה היא הכנסה מדיבידנד שהתקבלה מחברה שהוחזקה על ידי החברה הנישומה לתקופת ההחזקה המינימאלית (במקרה זה, גם לולא החברה החדשה, היה ניתן לקבל זיכוי בגין מסי החוץ ששולמו על ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד). במקרים אלה אין הצדקה לקביעת הכלל האנטי תכנוני מכיוון שככלל, ההחזקה בחברה החדשה איננה מקנה יתרון מס. יודגש, למען הסר ספק כי לא יינתן זיכוי עקיף כאמור מעבר לחברה הנינה של החברה הנישומה במועד החלוקה.

יובהר, שאין בהוראות אלה הסדר שלילי לעניין תחולת סעיף 86 לפקודה. קרי, אפילו אם החברה

שחילקה את הדיבידנד מוחזקת לתקופת החזקה הנדרשת בהתאם לסעיף, אם לפי נסיבות המקרה פקיד השומה סבור כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות, רשאי לשום את העסקה בהתאם, ולשלול את הזיכוי של מיסי החוץ.

#### לסעיף 4(1)

בפרק שלישי לפקודה בעניין הקלה ממסי כפל, ובמיוחד בסימן ב' בו, נקבעו הכללים לעניין זיכוי של תושב ישראל ממסים אשר משלם לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל כנגד מסים אשר משלם בישראל. שער הכניסה לכך שמסים המשתלמים לרשויות המס של מדינה זרה יותרו בזיכוי הוא שמדובר במסי חוץ כהגדרתם בסעיף 199, המשולמים על הכנסות חוץ. מוצע למעט מהגדרת מסי חוץ סוגי תשלומים המשתלמים לרשויות המס של מדינה זרה, אשר מתן זיכוי בשל תשלומם איננו מגשים את המטרות שבבסיס הפרק. חלק מהתוספות להגדרה מבהירות את הדין הקיים, ובחלקן מוצע לתקן את הדין.

בפסקה (2) אשר מוצע להוסיפה להגדרה מסי חוץ, מוצע לקבוע שמסים המשתלמים לארץ אויב, לא ייכללו במסגרת מסי חוץ אשר ניתן לבקש בשלם זיכוי. ארץ אויב מוגדרת לעניין זה בפקודת המסחר עם האויב, 1939 (להלן – פקודת המסחר עם האויב), וכוללת מדינות שישראל נמצאת במצב מלחמה עמן לרבות מי שנקבע בצו של שר האוצר שיראו אותו כאויב בהתאם לסמכותו הקבועה בפקודת המסחר עם האויב. מדינת ישראל אינה מעוניינת שתושביה יפיקו הכנסות בארץ אויב ואין הצדקה למתן הטבות מס למי שמפיק הכנסות כאמור.

בפסקה (3) אשר מוצע להוסיפה להגדרה מסי חוץ, מוצע לקבוע שמס המשולם במדינה שהיא משטר מס מזיק, בהתאם לרשימה שיקבע שר האוצר לעניין זה, לא ייכלל במסגרת מסי חוץ אשר ניתן לבקש בשלם זיכוי. הסיבה לכך היא שאין למדינת ישראל תמריץ לעודד פעילות של תושביה במשטרים אשר משמשים לצורך התחמקות ממס, ואין לרשות המסים אפשרות לבקר את תשלום המס לשלטונות המס בהן.

בפסקה (4) אשר מוצע להוסיפה להגדרה מסי חוץ, מוצע לקבוע שמסים המשתלמים לרשויות המס של מדינה זרה ששולמו על הכנסה שהופקה או נצמחה במדינה זרה, אשר נדרשו כזיכוי במדינה זרה אחרת על ידי הנישום או על ידי נישום אחר לא יותרו כזיכוי, אלא אם מדובר בזיכוי עקיף או שמלוא ההכנסה דווחה על ידי הנישום גם בישראל וגם במדינה האחרת. יובהר, כי ככל שבישראל נתבעו הוצאות כנגד אותה הכנסה אשר הקטינו את ההכנסה החייבת של הנישום בישראל, כך שזו נמוכה יותר מההכנסה החייבת שהוכרה במדינה האחרת, לא יראו בכך הכנסה שנכללה בהכנסה החייבת של הנישום בשני המדינות לצורך החלת החריג, ומיסי החוץ הכפולים לא יינתנו בזיכוי.

בפסקה (5) אשר מוצע להוסיפה להגדרה מסי חוץ, מוצע לקבוע כללים לעניין הוכחת תשלום המס לרשויות המס של מדינה זרה. מוצע לקבוע כי לא יהיה ניתן לקבל זיכוי בשל מסים ששולמו לרשויות המס של מדינת חוץ שאין בינה ובין מדינת ישראל הסכם לחילופי מידע כהגדרתו בסעיף 214(א) (להלן – הסכם לחילופי מידע), אלא אם אישר אותם מראש פקיד השומה, על פי בקשה שהוגשה לו בצירוף אסמכתאות.

בפסקה (6) אשר מוצע להוסיפה להגדרה מסי חוץ, מוצע לקבוע כי אם שולמו המסים לרשויות המס של מדינת חוץ שיש בינה לבין מדינת ישראל הסכם לחילופי מידע, לא יידרש אישור מראש, אך יידרש לצרף לדוח אסמכתאות מטעם מדינת החוץ המוכיחות כי שולם בפועל המס לרשויות המס של מדינת החוץ להנחת דעתו של פקיד השומה. יודגש, כי מסים המשולמים למדינת חוץ אשר לא יצורפו בגינם אסמכתאות

מהימנות שיניחו את דעתו של פקיד השומה, לא ייחשבו כמסי חוץ שניתן לתבוע אותם בדוח. הבהרה נוספת אשר מוצע להוסיפה בפסקה (7), נוגעת לתשלומים התנדבותיים. כמובן, כדי שתשלום יוגדר כמס, עליו להיות תשלום חובה. קרי, אם תושב ישראל משלם תשלום התנדבותי לרשויות המס של מדינה זרה אין מדובר במסים משולמים, ולכן גם הוא אינו יכול לזכות את התשלום אשר שילם למדינה הזרה מהמס אשר נדרש לשלם בישראל. חרף זאת, ברשות המסים נתקלו במקרים בהם תושבי ישראל מתנדבים לשלם תשלומי "מסים" למדינה זרה, אף על פי שלפי הדין במדינה הזרה או לפי אמנת המס הרלוונטית, הוא אינו חייב בתשלום, ואותם נישומים מבקשים להפחית את המסים המשולמים בישראל בסכום התשלומים ההתנדבותיים הללו. כדי להבהיר בחקיקה שנקיטת עמדה כאמור איננה לגיטימית, מוצע לקבוע בפירוש בפסקה (7) אשר מוצע להוסיפה להגדרה מסי חוץ, כי לצורך חישוב הסכום אשר יהיה ניתן לקבל כזיכוי בישראל, יש לקחת את שיעור המס הנמוך מבין שיעור המס הקבוע בדין הפנימי של המדינה הזרה או שיעור המס שהמדינה הזרה רשאית להטיל לפי האמנה, אך בכל מקרה לא יותר מסכום מסי החוץ אשר שולם בפועל.

בהמשך לאמור, רשות המסים נתקלה במקרים שבהם תושבי ישראל ביקשו לקבל זיכוי בשל מסים שהשתלמו לרשויות המס של מדינה זרה, על אף שלפי דיני אותה מדינה הם זכאים לקבלת החזר של המס ששולם. מכיוון שמקרים אלה הם גם מעין מס התנדבותי, בפסקה (8) אשר מוצע להוסיפה להגדרה מסי חוץ, מוצע לקבוע שמסים אשר שולמו לרשויות המס של מדינת חוץ, שיש למשלם או לצד קשור למשלם זכות לקבל החזר מס בשלם בדרך כלשהי - לא יוגדרו כמסי חוץ. יתרה מכך, רשות המסים נתקלה במקרים שבהם תושבי ישראל ביקשו שיינתן להם זיכוי בשל מסי חוץ ששולמו לרשויות המס של מדינה זרה על אף שהמסים הוחזרו להם בפועל. מוצע, להבהיר באותה פסקה שגם מסים שהוחזרו למשלם או לצד קשור למשלם בדרך כלשהי לא ייחשבו כמסי חוץ ולפיכך לא ניתן יהיה לדרוש בגינם זיכוי.

#### **לסעיפים 4(2) ו-3(1)6 ו-7**

כאמור לעיל בחלק הכללי של דברי ההסבר, מוצע להרחיב את הסלים, ולהגדיל את אפשרות הנישום לקבל זיכוי בשל מסי חוץ. סעיף 203 קובע כי סכום הזיכוי שלו זכאי חבר בני אדם בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני לא יעלה על סכום המס שהוא חייב בו בשל הכנסותיו מאותו מקור, וסעיף 204 לפקודה קובע מגבלה דומה ביחס לסכום הזיכוי המותר ליחיד. בהתאם להגדרת "הכנסות חוץ ממקור פלוני" המשמעות של אותה תיבה בסעיפים 203 ו-204, היא שיש לסווג את ההכנסות החוץ לפי מקורות ההכנסה הקבועים בסעיף 2 לפקודה, או בחלק ה' או בחלק ה'3 לפקודה, בניכוי ההוצאות המותרות מהן וההפסדים שהותרו בקיזוז כנגדן. משילוב ההוצאות מתקבל הכלל שתנאי לזיכוי הוא כי מסי החוץ שולמו בגין הכנסה ממקור פלוני הקבוע בסעיף 2 לפקודה, או בחלק ה' או בחלק ה'3 לפקודה. מקור זה הוא אותו מקור ממנו נצמחת ההכנסה המקימה חבות מס בישראל ושכנגדה נתבעים מסי החוץ כזיכוי.

מוצע לאפשר לנישומים ליהנות מאפשרויות זיכוי רחבות יותר, כך שמסי חוץ ששולמו בגין הכנסה ממקור פלוני יהיו ניתנים לזיכוי גם אל מול מיסים בישראל אשר מוטלים על הכנסת חוץ ממקורות דומים, אף אם לא זהים. לצורך כך, מוצע להוסיף את הגדרת "הכנסות חוץ ממקור פלוני" בו ייקבעו הסלים השונים שלפיהם יסווגו הכנסות החוץ. לאחר תיקון ההגדרה, המגבלה הקבועה בסעיפים 203 ו-204 תחול כך שסכום הזיכוי ממס שלו זכאי אדם בשל הכנסות חוץ מאחד הסלים הקבועים בהגדרה החדשה של מקורות הכנסת חוץ, לא יעלה על סכום המס הכולל המשולם בישראל בשל הכנסותיו מאותו הסל.

מוצע לקבוע מספר מקורות עיקריים, שהם הסלים שלפיהם יסווגו הכנסות החוץ. המקורות העיקריים הם מקור אחד שכולל הכנסות מעסק, משלח יד או מעבודה; מקור שני הכולל הכנסות פסיביות (הכנסה מריבית, מהפרשי הצמדה, מדיבידנד, מדמי שכירות או מתמלוגים, שאינה הכנסה מעסק או משלח יד, לרבות הכנסות מדיבידנד מחברה נשלטת זרה או חברת משלח יד זרה מתוך רווחים שלא ראו אותם כאילו התקבלו בידי בעל המניות לפי הוראות סעיפים 75(ב) או 175(ד)(1)); ומקור שלישי הכולל הכנסות הוניות.

מעבר לכך, מוצע לקבוע מקורות ייעודיים לרווחים של חברה נשלטת זרה וחברת משלח יד זרה, שחלים עליהם סעיפים 75(ב) ו-75(ב)(ד)(1), ודיבידנדים המחולקים מאותם רווחים. הכנסות שמופקות על ידי חברות כאמור ממוסות באופן ייחודי, וישנן הוראות מיוחדות הקובעות כיצד יש להתייחס למסי החוץ המוטלים עליהן. לפי המוצע, הכנסות אלה, למעשה לא ייכללו באף אחד מהסלים האחרים, וסכום הזיכוי שזכאי לו בעל מניות בשל מס זר ששולם על כל אחד מסוגי ההכנסות האלה בחברה מסוימת לא יותר בזיכוי כנגד מס בישראל אשר יש לשלמו בשל הכנסה אחרת. באופן דומה, לא יהיה ניתן לזכות מסי חוץ ששילם בעל המניות על הכנסות אחרות כנגד המס אשר ישולם בשל הכנסות אלה. ויובהר, אין בהוראות הפרק כדי לפגוע בהוראות הספציפיות ביחס לזיכוי מס זר הקבועות בסעיפים 75 ו-175.

נוסף על האמור, בסעיפים 6(1) ו-7 להצעת החוק, מוצע להוסיף בסעיפים 203 ו-204, לגבי חבר בני אדם ויחיד, בהתאמה, חריג לכלל הרגיל. כאמור בפסקה הקודמת, לפי הכלל הרגיל לא ניתן לזכות מיסי חוץ כנגד הכנסה מדיבידנד רעיוני שראו אותו כאילו התקבל על ידי בעל מניות של חברה נשלטת זרה לפי סעיף 75(ב) מכיוון שהכנסות אלה סווגו כשל נפרד. חרף הכלל האמור, מוצע לקבוע, כי כנגד המס שעל בעל שליטה לשלם על הכנסותיו מדיבידנד רעיוני שראו אותו כאילו מקבל מחברה נשלטת זרה, הוא יהיה רשאי לזכות מסי חוץ ששילם על הכנסותיו האחרות מדיבידנדים, ובלבד שבעל השליטה לא בחר להחיל על ההכנסה מדיבידנד או על ההכנסה מהדיבידנד הרעיוני את שיטת הזיכוי העקיף. למעשה, הכנסות מדיבידנד רעיוני הן הכנסות החייבות במס בישראל בידי בעל המניות, אף שבעל המניות לא משלם בשלהן מסי חוץ כלל (כי המדינה הזרה לא רואה בהכנסות הרעיוניות כהכנסה של בעל המניות). על כן, הכלל המוצע מאפשר לבעל שליטה בחברה נשלטת זרה שיש לו הכנסות אחרות מדיבידנד שעליהן הוטלו מסי חוץ גבוהים, לזכות את מסי החוץ הגבוהים אל מול הכנסות רעיונית מהחברה הנשלטת הזרה שעליהן לא מוטל מס זר בכלל, ובכך להקטין את חבות המס הכוללת שלו בישראל.

## לסעיף 5

סעיף 202, נחקק טרם הרפורמה של שנת 2002 שנעשתה במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002 (להלן - תיקון 132 לפקודה), אשר בו נקבעו הכללים העדכניים לגבי זיכוי ממס זר. בסעיף 202 קבועה הוראה באשר לסדר קדימויות הקיזוז בין מס חברות ומס הכנסה, כאשר באים לזכות מיסי חוץ לפי הסכם בין לאומי - קודם ממס החברות ולאחר מכן ממס הכנסה. כיום, אין נפקות לסעיף הזה, ועל כן, ובכדי להקל על קריאת הפקודה באמצעות ביטול סעיפים מיותרים, מוצע לבטלו.

וזה נוסח הסעיף שמוצע לבטלו:

"זיכוי מס חברות קודם לזיכוי מס הכנסה

202. היה ההסכם מתיר לזכות מס חברות ומס הכנסה, ישמש סכום הזיכוי תחילה להפחית את מס החברות שעל אותה הכנסה, ובמידה שאין להשתמש בכולו למטרה זו - ישמש להפחית את מס ההכנסה

שעליה; התיר ההסכם זיכוי מס הכנסה בלבד, יפורש סעיף 201 כאילו היה כתוב בו "מס הכנסה" במקום "מסי-ישראל".

### לסעיף 206(ב)

סעיף 203(ב) לפקודה, דן באותו עניין שדן בו סעיף 126(ג) – הזיכוי העקיף שזכאי לו חבר בני אדם בקבלת דיבידנד מחוץ לישראל בשל מיסי חוץ ששילמו חברות שבשליטתו. בהמשך לתיקון לסעיף 126 לפקודה, המוצע בסעיף 3 לחוק זה, וכדי לשמר את האחידות בין הסעיפים, מוצע להבהיר שמיסי חוץ שאינם מוטלים במישרין, ואשר ניתנים לזיכוי לפי פרק שלישי לפקודה בעניין הקלה ממסי-כפל, הם אותם מיסים שמותרים בזיכוי לפי סעיף 126(ג) לפקודה כנוסחו לאחר תיקונו בהצעה זו. קרי, מיסים ששילמו החברה האחרת או חברה מוחזקת מזכה כמשמעות מונחים אלה באותו סעיף קטן.

### לסעיף 8

כאמור לעיל בחלק הכללי של דברי ההסבר, מוצע להגביל את האפשרות להעביר עודף זיכוי בין שנות מס שונות. כיום, לפי סעיף 205א עודף מיסי חוץ שלא היו ניתנים לזיכוי בשנת מס מסוימת, יותר בזיכוי כנגד מיסי ישראל, על הכנסות החוץ מאותו מקור בחמש השנים הבאות שלאחר שנוצר עודף הזיכוי. מוצע לקבוע שלא תינתן האפשרות להעביר את עודף הזיכוי לשנים הבאות כלל (בדומה לדין החל ברוב המדינות בעולם). עודף הזיכוי משקף את העובדה שנטל המס במדינת המקור גבוה יותר מנטל המס בישראל, והאפשרות להשתמש בעודף זיכוי בשנים מאוחרות יותר כדי להקטין את נטל המס בישראל, כמוה כסבסוד פעילות בחוץ לארץ על פני פעילות בישראל.

יצוין כי לאור הרחבת הסלים, ניתן להניח שמצבים של עודף זיכוי בשנת מס מסוימת יהיו פחות נפוצים. אחרי התיקון, יהיו יותר הזדמנויות שבהן תושב ישראל יוכל, במהלך שנת המס, להשתמש במס הזר ששולם על הכנסות חוץ שנטל מס החוץ עליהן הוא גבוה, בכדי להקטין את חבות המס בישראל על הכנסת חוץ ממקור הכנסה אחר. אם יעשה כן במהלך שנת המס, לא יישאר לו עודף זיכוי בסוף שנת המס, והגבלה זו לא תהיה רלוונטית.

כחריג לכלל האוסר על שימוש בעודף זיכוי בשנות מס מאוחרות יותר, מוצע לקבוע שעודף הזיכוי יותר בזיכוי אל מול הכנסות מאותו מקור הכנסת חוץ בשנים הבאות אם הוא נוצר כתוצאה מכך שתושב ישראל היה רשאי לקזז הפסדים לפי דיני המס בישראל אל מול הכנסת החוץ אשר לא היו ניתנים לקיזוז במדינת החוץ. במקרים כאלה, עודף הזיכוי לא נוצר כתוצאה מכך שנטל המס במדינת החוץ גבוה יותר מנטל המס בישראל, אלא בשל כך שבחישוב ההכנסה החייבת במס במדינת ישראל נלקחים בחשבון הפסדים שלא נלקחים בחשבון במדינת החוץ (לדוגמא, מכיוון שההפסד נבע מפעילות של אותו תושב ישראל במדינה שלישית). מוצע, במקרה זה, להרחיב את אפשרות הזיכוי ממס זר ולאפשר להעביר את עודף הזיכוי לשנים הבאות בזו אחר זו, בלא הגבלת זמן (במקום לתקופה של חמש שנים בלבד).

בסעיף המוצע מובהר שעודף הזיכוי אשר ניתן להעביר הוא רק אותו עודף זיכוי שנוצר באופן ישיר כתוצאה מקיזוז ההפסד. כלומר, אם נוצר באותה שנה עודף זיכוי בגלל שקיזוז הפסד וגם בגלל סיבה אחרת, עודף הזיכוי שיהיה ניתן להעביר הוא רק אותו חלק שנוצר באופן ישיר בשל ההפסד, ואילו עודף הזיכוי שנוצר בשל כל סיבה אחרת לא יוכל לשמש לצורך הפחתת נטל המס בישראל בשנים מאוחרות יותר.

### לסעיף 9

סעיף 206 מורה, כי "בחישוב הכנסת חוץ החייבת במס בישראל, לא יותר כל ניכוי ממנה בשל מיסי חוץ".

קרי, מסי חוץ כהגדרתם בסעיף 199 אינם מוכרים כהוצאה לצרכי מס בישראל. כמפורט לעיל בדברי ההסבר לסעיף 4 להצעה זו, מוצע לתקן את ההגדרה "מסי חוץ", ולהחריג ממנה סוגים מסוימים של מסים. כפועל יוצא של תיקון ההגדרה, ומאותן סיבות שבשלם הוחרגו תשלומים אלה מההגדרה מסי חוץ, מוצע לקבוע שלא יהיה ניתן להקטין את נטל המס בישראל בשל התשלומים האמורים גם בדרך של ניכוי. על אף האמור, מוצע שלא להחיל כלל זה על מסים עירוניים. ההחרגה של מיסים עירוניים מהגדרת מסי חוץ איננה החרגה חדשה המוצעת בהצעה זו, אלא מדובר בסוג של מס אשר הוחרג מהגדרת מסי חוץ כבר בחוק הקיים. מסים עירוניים הוחרגו מהגדרת מסי חוץ בכדי שלא תתאפשר קבלת זיכוי בשל תשלום של מיסים עירוניים, שאינן מס המקביל במהותו למס הכנסה זר. מוצע להשאיר את המצב החוקי הקיים ביחס למסים אלה, כך שבמקרים שאלה מהווים הוצאה בייצור הכנסה שיש להתירה בניכוי לפי העקרונות של סעיף 17 לפקודה, סעיף 206 לא ישלול את האפשרות של קבלת ניכוי בשלם.

### **לסעיף 10**

בדומה לאמור לעיל לגבי סעיף 202, גם סעיף 207 לפקודה נחקק לפני תיקון 132 לפקודה, ולא השתנה בתיקון האמור. הסעיף מעניק זכות לקבלת זיכוי עקיף במקרים בהם אמנת מס אינה מאפשרת זאת. כיום, סעיפים 126(ג) ו-203(ב) מעניקים ממילא זיכוי עקיף לפי בקשת החברה, והסעיף הוא מיותר: על כן, ובכדי להקל על קריאת הפקודה באמצעות ביטול סעיפים מיותרים, מוצע לבטלו. וזה נוסח הסעיף שמוצע לבטלו:

"זיכוי לחשבון מס דיבידנד במקרים מיוחדים

207. מקום שההסכם קבוע לגבי סוגים מסוימים של דיבידנדים - הם ולא סוגים אחרים - כי מסי-חוץ שאינם מוטלים עליהם במישרין או בדרך ניכוי יבואו בחשבון לעניין זיכוי מסי-ישראל שעליהם, ושולם דיבידנד שאיננו מן הסוגים המסוימים כאמור - הרי אם הדיבידנד שולם לחברה שיש לה שליטה ישירה או עקיפה על מחצית לפחות של כוח ההצבעה בחברה המשלמת את הדיבידנד, יותר הזיכוי, כאילו היה הדיבידנד מאותם הסוגים המסוימים."

### **לסעיף 11**

כמוסבר לעיל בדברי ההסבר לסעיף 8, מוצע לתקן את סעיף 205א ולקבוע כללים חדשים לעניין עודף זיכוי שנוצר בשנת מס מסוימת. סעיף 207א(א) מתייחס גם הוא להעברת עודף זיכוי לשנות מס מאוחרות יותר, ומוצע להתאים את הוראות סעיף זה להוראות סעיף 205א בנוסחו המתוקן.

### **לסעיף 12**

לעתים, כאשר תושב ישראל מפיק הכנסה במדינה אחרת, בשל ההבדלים בדיני המס בין מדינת ישראל לבין מדינת המקור, יש פערים בעיתוי הכרת ההכנסה לצרכי מס בכל אחת מהמדינות. כאשר ישנם פערים כאמור, הסיטואציה הנוצרת היא שבשנת מס מסוימת חבות המס גבוהה יותר באחת המדינות, ואילו בשנת מס מאוחרת יותר חבות המס תהיה גבוהה יותר במדינה האחרת.

סעיף 207ב לפקודה מתייחס למצב שבו ישנם הפרשי עיתוי שבהם מס משולם על הכנסות מסוימות בישראל, כאשר מס החוץ על אותן הכנסות משולם רק לאחר מכן במדינת החוץ. הסעיף מאפשר קבלת זיכוי כל עוד שולם המס לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל עד 24 חודשים מתום שנת המס בה חויבה ההכנסה בישראל. לפי הוראות הסעיף, אם שולמו מסי החוץ למדינת המקור לאחר תקופה זו, יהיה מותר לקזזם בשנת המס בה שולמו כנגד המס בשל הכנסות חוץ אחרות, מאוחרות יותר, מאותו מקור.

למרות שסעיף 207ב מתייחס למקרה שבו התשלום של מסי החוץ מאוחר לשנת המס שבה ההכנסה נכללה בהכנסת תושב ישראל, אין התייחסות ישירה בחוק למקרה שבו מיסי החוץ משולמים לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל בשנת מס מוקדמת לשנת המס שבה חויבה אותה הכנסה בישראל. על כן, בהתאם להוראות החקיקה הקיימות, מיסי חוץ כאמור לא ניתנים בזיכוי כלל. מוצע לתקן זאת, ולקבוע שאם מועד החיוב במס, במדינה מחוץ לישראל היא בשנת מס מוקדמת לשנת המס בה הכנסות אלה חויבו במס בישראל, יוענק זיכוי בשנת המס שבה חויבה אותה הכנסה בישראל. כך, מחד, תינתן אפשרות לתושב ישראל לקבל זיכוי בשל תשלום מיסי החוץ הללו (והם לא יאבדו לו כעודף זיכוי), ומאידך, מועד מתן הזיכוי יידחה עד לשנת המס בה תחויב אותה ההכנסה במס בישראל.

### **לסעיף 13**

מוצע לקבוע שתחילתו של חוק זה יהיה ב-1 בינואר של שנת המס שלאחר שנת הפרסום, והוא יחול על תשלומים ששולמו לרשויות המס של מדינה זרה משנה זו ואילך. כך, אם נוצר לתושב ישראל עודף זיכוי בשנת מס מוקדמת לשנת התחילה, הוא יהיה רשאי לזכות עודף זה כנגד המס שמשולם בישראל גם בשנים מאוחרות יותר לפי תנאי פרק שלישי לפקודה כנוסחו טרם תיקונו.