

מס סניף [מיסוי בינלאומי]

מס סניף הוא מונח הרווח במיסוי הבינלאומי. הרעיון הבסיסי העומד מאחורי מס הסניף הוא השוואת גובה המס המוטל על חברה זרה הפועלת במדינה באמצעות **סניף**, לגובה המס המוטל על חברה זרה הפועלת במדינה באמצעות **חברה מקומית**. כאשר החברה הזרה פועלת בישראל באמצעות סניף שלה, יקשה על רשויות המס בישראל לאכוף על בעלי המניות הזרים של החברה את תשלום המס, המגיע מהם בגין הדיבידנד, לכשיחולק להם. לעומת זאת, כאשר חברה ישראלית משלמת דיבידנד לבעלי מניות זרים, עליה לנכות מס במקור בגין חלוקה זו, ולהעבירו לידי רשויות המס בישראל. המחוקק יצא מנקודת הנחה, שרווחיה הצבורים של החברה יועברו מהחברה הזרה לבעלי המניות הזרים בלא שלישראל תהא יכולת למסות את החלוקה, ועל כן מצא לנכון לראות את הרווחים הצבורים של הסניף, שפועל בישראל, כאילו כבר חולקו.

ככלל, מס הסניף מוטל בשני שלבים. תחילה, קובעים דיני המס שבין הסניף לבין החברה שבשמה הוא פועל, יש מסך, זהה למסך הקיים בין חברות. קרי, לצורכי מס נראה את הסניף כגוף נפרד מהחברה. לאחר מכן, יוטל מס בדרך של דיבידנד רעיוני, כלומר יראו את רווחי הסניף, שנובעים מהפעילות בארץ, כאילו חולקו, ובהתאם לכך יוטל מס נוסף על אותם רווחים.

בחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 [להלן - "**חוק עידוד השקעות הון**"] או "**החוק**"] נקבע מנגנון זהה לזה של מס סניף. סעיף 52 לחוק קובע:

"52. חברה תושבת חוץ

(א) על אף האמור בסעיפים 47 ו-51, חברה תושבת חוץ שהיא בעלת מפעל מאושר, תהא חייבת על הכנסתה החייבת מאותו מפעל במס חברות לפי סעיף 47(א1) בהתאם לשיעור השקעת החוץ שבה, ונוסף לכך במס בשיעור 15% על הכנסתה האמורה לאחר שנוכה ממנה מס החברות כאמור.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), הנציב רשאי לדחות את תשלום המס בשיעור 15%, כל עוד מוכח להנחת דעתו כי ההכנסה שעליה חל מס כאמור הושארה בישראל והיא משמשת בעסקי החברה בישראל, ורשאי הוא לקבוע תיאומים ותנאים אחרים שיחולו לעניין זה."

סעיף 52(א) לחוק קובע, שחברה תושבת חוץ המחזיקה בסניף בישראל, שהוא מפעל מאושר, תחויב במס חברות בגין הכנסתה החייבת מהסניף, לפי הוראות סעיף 47(א1), שזוהי הוראת המיסוי הרגילה על חברת משקיעי חוץ שהיא בעלת מפעל מאושר. בנוסף לכך, יוטל מס בשיעור 15% על הכנסתה החייבת מאותו סניף, לאחר ניכוי מס החברות. למעשה סעיף זה קובע, שנראה את המפעל המאושר (הסניף) כאילו הוא גוף נפרד מהחברה, ולכן מוטל על הכנסתו מס חברות. בנוסף למס החברות, נראה את הסניף כאילו חילק דיבידנד לחברה האם, ולכן יוטל עליו מס נוסף בשיעור 15%, שזהו המס המוטל על קבלת דיבידנד מחברה שהיא בעלת מפעל מאושר מכוח סעיף 47(ב)(2)(א) לחוק עידוד השקעות הון.

סעיף 52(ב) לחוק קובע, שהנציב רשאי לדחות את תשלום מס הסניף, אם יוכח לו שההכנסה, שעליה חל המס, הושארה בישראל, והיא משמשת בעסקי החברה בישראל, כלומר הושקעה מחדש. בכך, השווה המחוקק את הסניף לחברה, שכן, כשם שחברה ישראלית, שלא חילקה את רווחיה, אינה חייבת במס בגין הרווחים שלא חולקו, כך סניף שלא העביר את הרווחים לחברה, אלא משתמש בהם לצרכיו, לא ימוסה בגין אותם רווחים.

גם סעיף 53ג(ד) לחוק עידוד השקעות הון, החל על בניינים להשכרה, מטיל מס סניף, באמצעות מנגנון דומה לזה, הקבוע בסעיף 52 לחוק. הסעיף קובע לאמור:

"53ג. הטבות במס לבעל בניין להשכרה

(ד) על אף האמור בסעיף קטן (ב), על הכנסה חייבת של חברה תושבת חוץ ממכירת בניין להשכרה או חלק מבניין כאמור יחול מס חברות לפי סעיף 47(א1) בהתאם לשיעור השקעת החוץ שבה ונוסף לכך מס בשיעור 15% על ההכנסה האמורה לאחר שנוכה ממנה מס החברות כאמור."

ההבדל בין סעיף 53ג(ד) לחוק עידוד השקעות הון לבין סעיף 52 לחוק האמור הוא, שבסעיף הראשון אין אפשרות להימנע ממס הסניף, אפילו תוכיח החברה הזרה, כי הכנסתו של הסניף הושקעה חזרה בעסקי החברה בישראל.

יש לשים לב, כי החברה היא שחייבת במס הסניף, הן בגדרו של סעיף 52 לחוק והן בגדרו של סעיף 53ג(ד) לחוק, ולא בעל מניותיה, אף שאילו היתה החברה ישראלית, והיא היתה מחלקת דיבידנד, בעלי המניות הם שהיו מתחייבים במס בגין החלוקה. מכאן, שלעניין מס הסניף רואה המחוקק את החברה ובעלי מניותיה כגוף אחד.

בפקודת מס הכנסה לא נכלל מנגנון של מס סניף, וסניף של חברה זרה "רגילה", הפועל בישראל, חייב במס חברות גרידא, ולא מוטל עליו מס בדרך של דיבידנד רעיוני. יתכן, שהדבר קשור לעובדה, ששיעורי המס המופחתים לחברות זרות נקבעו רק בחוק עידוד השקעות הון ולא בפקודה, ללמדנו שתכלית מס הסניף היא לא להיטיב יתר על המידה עם חברות זרות, החוסות תחת כנפי חוק עידוד השקעות הון. ברם, בחוק עידוד השקעות הון ממילא גילה המחוקק כוונה מפורשת להטיב עם חברות משקיעי חוץ, כך שרציונל זה נחלש. יתר על כן, אי הכללת הוראה בדבר מס סניף בפקודה אינו עולה בקנה אחד עם תכליות הטלת מס סניף, כפי שהוסברו לעיל.

סעיף 14א לאמנת המס בין ישראל לארה"ב מטיל באופן מפורש מס סניף. לענייננו חשוב במיוחד סעיף 14א(ב) לאמנה, הקובע:

"סעיף 14א: מס סניף

(ב) במקרה של ישראל, יכול מס כאמור להיות מוטל רק על סכומים אשר חיובם במס יש בו כדי להביא לכך שסניף בישראל של חברה של ארצות הברית (או של חברה של ארצות הברית החייבת במס מסיבה אחרת על הכנסתה החייבת בישראל) יהיה חייב במס באופן מקביל לאופן שבו חברה ישראלית ובעל מניותיה האמריקאי היו מתחייבים במס בנסיבות דומות".

שיעור מס הסניף הוגבל באמנת המס שבין ישראל לארה"ב לשיעור, אשר אינו עולה על 12.5%.

בסעיפים 23(6), 24(6), 10(6) ו-10(9) לאמנות המס שבין ישראל לבין רוסיה, צ'כיה, הפיליפינים וקנדה, בהתאמה, נקבע שאין בהוראות האמנות הללו למנוע הטלת מס סניף על ידי אחת המדינות המתקשרות. הוראות אלה נועדו להבהרה בלבד, וממילא בהעדרן, רשאית ישראל להטיל מס סניף מכוח דינייה הפנימיים, שהרי כל שנדרש הוא, שהדין הפנימי לא יסתור את הוראות האמנה.