

中国居民赴以色列 投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别投资税收指南

前言

以色列国（The State of Israel，以下简称“以色列”或“以”）作为“一带一路”沿线的重要国家之一，经济发展水平较高，并且以创新立国，大力发展高新技术产业，在通讯、信息、电子、生化、安保和农业等领域技术先进，其高科技产品在国际市场上极具竞争力。2019年其国内生产总值约3953.14亿美元，人均GDP达43658美元，属发达国家行列。为了更好地服务“走出去”企业，我们编写了《中国居民赴以色列国投资税收指南》（以下简称《指南》）。该指南围绕赴以色列投资的税收环境、税收制度、税收优惠与管理、特别纳税调整、中以税收协定及相互协商程序、投资可能存在的税收风险六个方面进行详细的解读。

本指南共分为六章。第一章介绍以色列国家概况以及投资环境。以色列属世贸组织成员，与多国签订了自由贸易协定。在投资方面，以色列鼓励外商投资，除少数跟国家安全相关的领域外，对外商投资行业基本上无限制。以色列对投资企业进行不同分类，分为以色列公司、外国公司、合伙制企业、合作社和合资企业，不同类型企业投资适用不同的法律法规和税收征管办法。

第二章介绍以色列税收制度及主要税种。以色列实行中央和地方两级课税制度，税收立法权和征收权主要集中在中央。以色列现行的主要税种是：企业所得税、个人所得税、增值税、土地税、社会保障税、预提所得税等。

第三章介绍以色列的税收征收与管理。在基本制度以外，尤其需要注意以色列在投资上给予的税收优惠。以色列的税收优惠政策一方面视个人、公司的居民或非居民身份等的不同而有所区别，另一方面视行业的不同而有所区别。

第四章介绍以色列的转让定价和特别纳税调整相关政策。本章重点是以色列的转让定价制度和受控外国公司制度。以色列要求对关联交易相关信息进行披露，但是没有资本弱化制度和一般反避税规定。

第五章介绍中以税收协定及相互协商程序。中国政府与以色列政府于 1995 年在北京签订《中华人民共和国政府和以色列国政府关于对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定》和《中华人民共和国政府和以色列国政府关于对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定义定书》两份文件，于 1995 年 12 月 22 日生效，并于 1996 年 1 月 1 日执行。协定中对税收管辖权、避免双重征税、处理税务争议等方面都做了详细规定。

第六章则分析了在以色列投资可能存在的税务风险，有助于“走出去”企业做出更加合理、有效的境外投资规划。

《指南》仅基于 2020 年 5 月前收集的信息进行编写，希望能够为“走出去”企业在以色列的投资经营活动提供切实可行的税收指引。敬请各位读者在阅读和使用，充分考虑数据、税收法规等信息可能存在的更新。同时，建议“走出去”企业在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整、税务稽查等方面的问题时，及时向企业的主管税务机关或专业机构咨询，以避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

《指南》存在的错漏之处，敬请广大读者指正。

目 录

前 言.....	1
第一章 以色列国家概况及投资环境.....	1
1.1 国家概况.....	1
1.1.1 地理概况.....	1
1.1.2 政治概况.....	1
1.1.3 经济概况.....	3
1.1.4 文化概况.....	3
1.2 投资环境.....	3
1.2.1 近年经济发展情况.....	3
1.2.2 资源储备和基础设施.....	4
1.2.3 支柱产业.....	4
1.2.4 投资政策.....	6
1.2.5 经贸合作.....	8
第二章 以色列税收制度简介.....	10
2.1 概览.....	10
2.1.1 税制综述.....	10
2.1.2 税收法律体系.....	10
2.1.3 近三年重大税制变化.....	10
2.2 企业所得税.....	17
2.2.1 居民企业.....	17
2.2.2 非居民企业.....	20
2.2.3 其他.....	21
2.3 个人所得税.....	26
2.3.1 居民纳税人.....	26
2.3.2 非居民纳税人.....	30
2.3.3 其他.....	31
2.4 增值税.....	32
2.4.1 概述.....	32
2.4.2 税收优惠.....	34
2.4.3 应纳税额.....	34
2.4.4 其他.....	35
2.5 其他税（费）.....	36
2.5.1 土地税.....	36
2.5.2 消费税.....	36
2.5.3 社会保障税.....	36
2.5.4 预提税.....	37
第三章 税收征收和管理制度.....	39
3.1 税收管理机构.....	39
3.1.1 税务系统机构设置.....	39
3.1.2 税务管理机构职责.....	39
3.2 居民纳税人税收征收管理.....	39
3.2.1 税务登记.....	39

3.2.2 账簿凭证管理制度.....	40
3.2.3 纳税申报.....	40
3.2.4 税务检查.....	41
3.2.5 税务代理.....	41
3.2.6 法律责任.....	42
3.2.7 其他征管规定.....	42
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理.....	44
3.3.1 非居民税收征管措施简介.....	44
3.3.2 非居民企业税收管理.....	44
第四章 特别纳税调整政策.....	45
4.1 关联交易.....	45
4.1.1 关联关系判定标准.....	45
4.1.2 关联交易基本类型.....	45
4.1.3 关联申报管理.....	45
4.2 同期资料.....	48
4.2.1 分类及准备主体.....	48
4.2.2 具体要求及内容.....	48
4.2.3 其他要求.....	48
4.3 转让定价调查.....	48
4.3.1 原则.....	48
4.3.2 转让定价主要方法.....	49
4.3.3 转让定价调查.....	52
4.4 预约定价安排.....	52
4.4.1 适用范围.....	53
4.4.2 程序.....	53
4.5 受控外国企业.....	53
4.5.1 判定标准.....	53
4.5.2 税务调整.....	55
4.6 成本分摊协议管理.....	55
4.6.1 主要内容.....	55
4.6.2 税务调整.....	56
4.7 资本弱化.....	56
4.7.1 判定标准.....	56
4.7.2 税务调整.....	57
4.8 法律责任.....	57
第五章 中以税收协定及相互协商程序.....	58
5.1 中以税收协定.....	58
5.1.1 中以税收协定.....	58
5.1.2 适用范围.....	58
5.1.3 常设机构的认定.....	59
5.1.4 不同类型收入的税收管辖.....	62
5.1.5 以色列税收抵免政策.....	66
5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）.....	67
5.1.7 在以色列享受税收协定待遇的手续.....	68

5.2 以色列税收协定相互协商程序.....	68
5.2.1 相互协商程序概述.....	68
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据.....	68
5.2.3 相互协商程序的适用.....	69
5.2.4 启动程序.....	69
5.2.5 相互协商的法律效力.....	70
5.2.6 以色列仲裁条款.....	71
5.3 中以税收协定争议的防范.....	71
5.3.1 中以税收协定争议.....	71
5.3.2 适用协定争议的防范.....	71
第六章 在以色列投资可能存在的税收风险.....	73
6.1 信息报告风险.....	73
6.1.1 登记注册制度.....	73
6.1.2 信息报告制度.....	73
6.2 纳税申报风险.....	74
6.2.1 在以色列设立子公司的纳税申报风险.....	75
6.2.2 在以色列设立分公司或代表处的纳税申报风险.....	75
6.2.3 在以色列取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险.....	75
6.3 调查认定风险.....	76
6.3.1 转让定价调查风险.....	76
6.4 享受税收协定待遇风险.....	77
6.4.1 未正确享受协定待遇的风险.....	77
6.4.2 滥用税收协定待遇的风险.....	78
6.5 其他风险.....	78
参 考 文 献.....	81
附录 1 预提税税率表.....	81

第一章 以色列国家概况及投资环境

1.1 国家概况

1.1.1 地理概况

以色列地处亚洲西部，北部与黎巴嫩接壤，东北部与叙利亚、东部与约旦、西南部与埃及为邻，西濒地中海，南临亚喀巴湾。由于以色列与阿拉伯国家的领土纠纷不断，目前以色列实际控制面积约为 2.5 万平方公里，国土呈狭长型，长约 470 公里，东西最宽处约 135 公里，海岸线长 198 公里。

以色列可划分为 4 个自然地理区域：地中海沿岸狭长的平原、中北部蜿蜒起伏的山脉和高地、南部内盖夫沙漠和东部纵贯南北的约旦河谷和阿拉瓦地。



图 1-1 以色列地图

1.1.1 政治概况

(1) 基本法

以色列没有正式的成文宪法。基本法不是正式的宪法，其法律地位高于普通法律，其制定和修改一般需议会特定多数通过。以色列现有基本法包括《克奈赛特法》（1958 年）、《国家土地法》（1960

年）、《总统法》（1964年）、《政府法》（1968年）、《国家经济法》（1975年）、《以色列国防军法》（1976年）、《耶路撒冷法》（1980年）、《司法制度法》（1984年）、《国家审计长法》（1988年）、《人类尊严与自由法》和《职业自由法》（1992年）等。

（2）总统

总统为国家元首，由议会从候选人中以简单多数选出，任期7年，最多可连任两届。总统超越各党派和权力机构，是国家象征，其职责主要是利益性和象征性的，如在选举结束或前任政府辞职后，责成一位议会成员着手组织新政府；接受外国使节的国书；签署议会通过的条约和法律；在有关机关推荐下，任命法官、中央银行行长和以色列驻外大使；应司法部长建议，赦免或减轻对罪犯的刑罚。现任总统鲁文·里夫林，2014年7月就职，为以色列第十任总统，任期7年。

（3）议会

议会为一院制，设有120个议席，每4年选举1次。以色列最大的两个政党是利库德集团和犹太复国主义联盟。

议会职能是立法和监督政府工作。政府和议员提交的法律提案须经议会三读通过，方能成为法律：一读之后，议案交有关委员会讨论；二读由全体会议审议；三读时进行最后表决。此后，该议案经主管部长、总理和总统签署后成为法律。

（4）政府

政府以总理为首，由总理组阁经议会多数通过产生。总理为国家最高行政长官，掌握国家实权。总理必须是议会议员，通常由议会第一大党党首出任。

地方政府方面，市政府和地方政府根据各政党在地方选举中得票多少按“比例代表制”产生，市长和地方政府的领导人由直接选举产生。地方政府的工作受内政部的监督。地方政府资金主要来自市政税收、政府拨款和参与维持全国公用事业的收入。各市政当局和地方政府打交道，监督议会的有关立法，向地方政府提供工作协议和法律事务等方面的指导。

（5）司法

由最高法院、地区法院和基层法院 3 级组成，此外还有市政法庭、劳工法庭、行政法庭和宗教法庭等。

1.1.3 经济概况

以色列是经济多元化的工业发达国家，其经济以知识和技术密集型产业为主。生活水平与大多数西欧国家相仿，高于西班牙、希腊等欧盟成员国。以色列在通讯、信息、电子、生化、安保和农业等领域技术先进，高科技产品在国际市场上极具竞争力。出口对以色列的经济增长具有重要作用，出口产品以工业制成品为主，特别是高科技产品。进口产品则主要是原材料和投资性商品。

1.1.4 文化概况

以色列文化是由犹太教和犹太人数千年以来的历史经验交织构成的。由于以色列拥有来自全世界六大洲的上百个国家的各式移民，社会文化相当的丰富多元，也极具艺术创造力。以色列政府鼓励并且资助各种艺术活动，特拉维夫、海法和耶路撒冷等城市都建有完善的美术博物馆，许多城镇农场也都有类似的博物馆或古迹景点。位于耶路撒冷的以色列博物馆藏有古老的死海古卷，以及其他大量有关犹太教和犹太人艺术的珍藏品。

1.2 投资环境

1.2.1 近年经济发展情况

2003 年以来，随着全球经济恢复，以色列政府实施紧急经济计划，经济开始复苏，当年 GDP 增长 2.3%。2004~2007 年经济增长加速，分别为 5.2%、5.3%、5.2%和 5.3%。2008 年受金融危机影响，以色列出口萎缩且国内消费能力下降，2008 年 GDP 增幅为 4.1%。2009 年 GDP 增幅为 0.5%，为 2003 年以来最低。2010 年，政府大规模刺激经济，经济重新恢复较快增长，连续两年均达到 4.6%。2012、2013 年均均为 3.3%。2014 年和 2015 年有所下滑，增长率分别为 3.2%和 2.5%，2016 年又回升到 4%。据以色列中央统计局最新数据，2018 年以色列

经济增长 3.2%，增速高于 2017 年的 3.1%。2018 年人均 GDP 增长 1.3%，增幅较上年回落 0.2 个百分点。2019 年全年 GDP 同比增长 3.5%，增幅较上年回升 0.1 个百分点，人均 GDP 增长 1.6%，增幅较 2018 年回升 0.1 个百分点。

1.2.2 资源储备和基础设施

以色列自然资源比较贫乏，主要资源有死海中蕴藏的较丰富的钾盐、镁和溴等矿产。近年，在地中海海域连续发现多个大型天然气田并进入开发阶段。水资源极度缺乏，主要来自约旦河、加利利湖和一些小河。动植物资源相对丰富，有 2,800 多种植物、300 多种鸟类以及 80 多种爬行动物。

以色列基础设施比较好，陆、海、空运输业发达。其中陆地运输约占一半，船舶和航空运输各占四分之一。全国公路通车总里程超过 18,697 公里，铁路总里程达 1,340.11 公里。主要港口有海法、阿什杜德和埃拉特。以色列境内有 3 个国际机场，主要机场是本·古里安国际机场，2017 年以色列航空客运量 706.5 万人次。

1.2.3 支柱产业

(1) 农业

以色列自然环境恶劣，但农业发达，享有欧洲“冬季厨房”的美誉。目前，以色列除了谷物、油菜籽、咖啡、肉类、可可粉、糖类主要依赖进口外，已经实现绝大多数农产品自给自足。2018 年以色列农业约占 GDP 的 3%。其中，农业收入中种植类产业占 58.25%，养殖类占 41.75%，主要农作物有小麦、棉花、蔬菜、柑桔等。

以色列农业科技含量很高，其滴灌设备、新品种开发技术举世闻名。农村经济主要以基布兹、莫沙夫及个体农场为主。基布兹是集体定居组织，过去以农业为主，现也从事制造业、旅游业及其他服务业。莫沙夫是合作定居组织，以农业为主，主要成员是小农场主。以色列现有 267 个基布兹，约 12.3 万人；442 个莫沙夫，约 23 万人。2018 年农业就业人口占以色列已就业人口总数的 1.1%。

(2) 制造业

20 世纪 60 年代末开始，以色列的工业生产不仅能满足国内市场需求，而且还大量出口。20 世纪 90 年代以来，随着劳动成本不断提高，一些传统的劳动密集型产业逐步被淘汰，高科技或技术含量高的产业成为发展重点。目前以色列的主要工业行业有：机械制造、军工、飞机制造、化工、电子和通讯设备、精密仪器和医用激光器材、太阳能利用、建材、纺织、造纸、钻石加工等。

（3）旅游业

旅游业在以色列经济中占有重要的地位。以色列复杂的地形地貌、众多的古迹和宗教场所，以及一年四季灿烂的阳光和地中海沿岸现代化的度假设施，每年都吸引着无数旅游观光者。以色列的主要旅游景点有：耶路撒冷、拿撒勒、海法等重要宗教城市和港口城市埃拉特，以及死海、地中海沿岸地区。2007 年 10 月，中国与以色列签署了旅游谅解备忘录。从 2008 年 9 月 15 日起，中国居民可以组团到以色列旅游。2013 年 6 月起，以色列对中国居民开放个人游。2018 年赴以色列的中国游客达到 14 万人次，同比增加 12%。

（4）信息通讯和高科技产业

以色列高新技术发展在全球处于领先地位，有着很强的学术基础建设、丰富的军事和民事研发经验，同时得到了政府和私有企业的大量支持。以色列信息通讯产业发达，是该国处于前沿的高科技行业之一，拥有从电子元件到最终设备及服务的完整产业链。该行业内为数众多的新兴创业企业，为以色列带来大量的风险投资和并购投资机会，其中许多公司已经成为各自领域的全球领先企业。

以色列科技创新特点明显，始终坚持“政府支持、企业主体、国际合作”三位一体的科技发展模式。以色列教育投入占 GDP 比重长期保持在 10%左右，全国 77%的人口接受过 12 年以上的教育，为科技创新培养了大量的高素质人才。以色列企业在科技创新中居于主体地位。企业自筹创新资金，对创新成果拥有自主权。此外，以色列积极开展国际合作，已同欧盟、美国、日本、经合组织、联合国教科文组织等全球重要的创新国家和国际组织达成了科技合作协议。

（5）生物技术

以色列非常重视生命科学及生物技术产业，其生物技术产业的综合实力全球领先。以色列生物产业多为跨学科技术，特别是信息技术与生物技术的交叉十分明显，充分体现了以色列在这些领域的全球技术领先地位和整体研发实力。以色列医疗器械产品有 95% 使用现代信息技术，是全球医疗器械制造领域信息技术运用最为广泛的国家。在生物技术产业中，生物制药和医疗器械约占 72%，生物农业约占 4%，生物信息产品和疾病诊断技术等约占 22%。

据以色列高科技产业组织在 2019 年 5 月发布的生命科学产业年度报告称，以色列目前有约 1,600 家公司活跃于生命科学产业，从业人员超过 8.3 万人。2018 年以色列生命科学产业共出口 78 亿美元，占以色列全部货物和服务出口的 7%，占以色列全部高科技产品出口的 36%。

1.2.4 投资政策

以色列主管投资的政府部门是经济部，其下设的以色列投资促进中心负责协调各政府部门和有关机构相关职能，并为外国投资者提供帮助和服务。

以色列对外商投资采取积极和开放的政策。政府制定吸引外资的政策来促进以色列出口和增加就业。除少数跟国家安全相关的领域外，对外商投资行业基本上无限制。以色列企业也积极与国外投资者合作，以拓展国际市场，提高产品竞争力。禁止行业为博彩业。限制行业包括国防工业、通信、发电和铁路运输的某些领域。

由于以色列在科技水平、劳动力素质、政府对研发的鼓励政策、培育环境等方面的领先优势，外商特别适合投资高科技产业，尤其是在以色列设立研发中心。以色列高科技产业和技术创新企业是外资投资重点。以色列政府特别鼓励有利于提高以色列产品竞争力、创造就业机会、推动工业研发型企业和技术创新型企业发展的长期投资，对工业研发行业有大量鼓励措施。

按照相关规定，企业在以色列可以进行多种形式的投资和商业运作。不同类型的企业分别由相应法律法规加以规范，适用不同的税收规定。

一般分为 5 类：

(1) 以色列公司

以色列企业通常采用的组织形式为公司，包括股份有限公司、有限责任公司和无限责任公司 3 种，均应遵守《公司条令》（**Companies Ordinance**，2000 年 2 月修订）的规定。

(2) 外国公司

在海外成立的公司可以在以色列设立分支机构或其他业务场所（包括股份转让或股份注册办事处），但必须于设立分支机构的 1 个月内在以色列注册为外国公司。

(3) 合伙制企业

合伙制企业需遵循《合伙条令》（**Partnership Ordinance**），并在其成立 1 个月内到司法部合伙制企业注册局（**Registrar of Partnerships**）注册，但某些农业合伙企业可以免于注册。合伙制企业中合伙人数量一般不超过 20 人，公司及外国居民也可以获得合伙人身份。

(4) 合作社

根据《合作社条令》（**Cooperatives Ordinance**），合作社应在经济部合作社注册局注册，合作社成员的责任一般仅限于其所拥有的股份或在合作社章程中规定的额度，每个成员拥有一票决定权，所占有资本不超过总资本的 20%。

(5) 合资企业

合资企业是由 2 个或 2 个以上的合作方共同开展某项活动或在特定基础上进行交易的企业。当有多方参与时，在不同情况下合资企业可能采取“利益共享”、“财团”、“成本分摊”等不同形式。典型的合资企业可能联合不同国家、不同大陆的实体，表现为一种涉及所有各方的国际战略联盟。合资企业与合伙企业类似，但区别在于合资企业通常采取某项单一活动或单一交易的形式。

以色列鼓励吸收外国投资，对外商在以色列的投资基本上没有外汇控制。外汇管理机构为以色列央行的外汇管理中心。对外资企业或

合资企业总体上无限制，外国居民在以色列可从事房地产和证券投资并将投资所得汇出境外，并无必须有以色列人参股外资企业的要求。

1.2.5 经贸合作

中以于 1992 年 1 月 24 日正式建交。建交以来，中以双边经贸关系发展较快，合作领域逐步拓宽。两国现有中以创新合作联委会和中以政府间经济技术合作机制两个合作平台。2016 年 3 月，时任国务院副总理刘延东访以并宣布启动双边自由贸易协定谈判，截至 2019 年 11 月已完成第七轮谈判。

中以经济互补性强、发展快，贸易额逐年增长。据中国海关统计，2018 年中以双边贸易进出口总额 139.2 亿美元，同比上升 6.1%；其中中国对以色列出口额为 92.8 亿美元，同比上升 4.0%；中国从以色列进口额为 46.4 亿美元，同比上升 10.3%。据以中央统计局数据（剔除钻石贸易），2018 年中国超过英国成为以色列全球第二大出口目的国。

中国对以色列出口的主要商品有机电产品、纺织品、服装、鞋类、陶瓷制品等。中国自以色列进口商品除钾肥外，均为高技术产品，主要包括机电产品、医疗仪器及器械、电讯产品等。

以色列主管贸易的政府部门是经济部（原工贸部），与出口相关的大部分事宜由经济部负责，该部颁布有关规定，协调有关程序。海关是被授权执行规定的部门。以色列与贸易相关的主要法律有《标准法》《贸易征税法》《海关法》《自由进口法令》《消费者保护法》等。

以色列总体上采取自由贸易政策，与美国、欧盟等国家和地区签署了自由贸易协议，是世界贸易组织（WTO）成员国。以色列工业产品贸易自由化程度很高。实施进口许可证管理的商品多是出于安全方面的考虑，仅占全部日用商品种类的 7.8%。对进口商品征收的国内税费也与本国产品相同。目前以色列实施进口限制的领域主要包括农产品、食品、医疗产品、化学产品、涉及安全的产品等。限制方式主要包括高关税、其他各种进口税费、季节调节税（主要是水果和蔬

菜)、保障措施、关税配额和数量限制、许可证以及卫生和植物检疫、安全、环保、技术等标准。

以色列作为 WTO 成员国,按照有关规定,进口完税价格主要根据进口商支付价格确定。税额一般按完税价格百分比计算,少数货物采用固定税额或上述两种方式结合的办法。

以色列对进口货物实施海关检查,根据不同的原产地及海关税则号码征收有关税费。进口关税政策由财政部关税与增值税司负责制订,具体通关业务由各入境口岸的海关负责。

以色列大部分进口商品检验由标准协会负责,医药、农产品分别由卫生部、农业部负责。检验按照标准协会制定的程序进行。标准协会检验合格后,签发合格证,凭合格证申领进口许可证或直接进口。涉及卫生、安全、环境和消费者保护等方面的检验较为严格,分为强制标准和非强制标准两大类。强制标准是所有企业必须执行的,否则其产品不能进入市场,非强制标准则起指导和参考作用。强制标准适用于大多数食品、饮料、烟草、纺织品、服装、玩具、鞋类和皮革制品。

以色列的最惠国关税税率平均为 3.8%,其中农产品税率平均为 9.2%。对来自自由贸易协定国家的进口工业产品基本免除关税,农产品也可享受优惠税率。最惠国非农产品平均关税为 3%。约有 48.5% 的税目实行零税率,其他商品的税率包括 12%(2094 项)、10%(614 项)、8%(603 项)等不同档次。

主要商品的进口关税见下表。

表 1 主要商品进口关税

商品名称	平均关税税率	商品名称	平均关税税率
农产品	32.9%	电子产品	24.2%
冶金产品	21.3%	自行车、摩托车	15.5%
纺织品、服装	22.5%	汽车零部件	41.8%
鞋	22.5%	玩具	22.5%
陶瓷玻璃制品	22.5%	打火机	20.1%

第二章 以色列税收制度简介

2.1 概览

以色列实行属地管辖和属人管辖相结合的征税制度。其税收制度的基本原则与多数西方国家相似，但 20 世纪 80 年代的高通货膨胀，迫使以色列采取了广泛的联系制度，即计算各项税款时，通常与消费者物价指数联系，有时也采取与外汇联系或以外币结算的形式。以色列是世界上税收负担较重的国家之一。以色列实行中央和地方两级课税制度，税收立法权和征收权主要集中在中央。

2.1.1 税制综述

以色列现行的主要税种包括：企业所得税、个人所得税、增值税、土地税、社会保障税、消费税和关税等。在以色列的税收收入中，直接税占 50% 左右，间接税占 40% 左右。

2.1.2 税收法律体系

以色列的法律体系受到英美普通法的影响，但是并不是完全的普通法系，而是属于“混合司法”的法律体系。因此，以色列的税收法律体系也属于“混合司法”形式，遵循基本法，但是在审判中，之前的判例和法律文献都是重要的依据。

以色列《所得税税收法令》（Income Tax Ordinance）源于英国法体系，与美国《国内收入法》（Internal Revenue Code）相似。此外还有一系列规定、通知作为立法的补充。

另外，以色列的增值税等都颁布了相关的税收法令。

2.1.3 近三年重大税制变化

近三年来，以色列税制的重大变化主要体现在增值税和所得税改革上。首先，为应对数字经济的挑战，对增值税进行了完善。2016 年 3 月 12 日，以色列财政部公布关于增值税法令的修正案公共讨论稿，该修正案指出，如果外国居民通过互联网提供发生在以色列境内的商品和服务，应该履行申报和缴纳增值税的义务。

其次，企业所得税税率逐步降低，从2016年1月1日起，税率从26.5%下降到25%；现行企业所得税税率从2017年的24%下降到23%。同时，以色列税务局还积极参与G20的“税基侵蚀和利润转移”(BEPS)计划，加强反避税管理。2016年10月10日，以色列税务局发布有关国外专业公司税收的2016(3)号文件，旨在将居民专业人员从国外公司获得收入的已纳税额归入专业收入，从而进一步限制和减少不正当的递延纳税行为。

2017年9月4日，以色列税务机关公布增值税修正案，修改适用双月申报的流转额起征点，现起征点为不超过151万谢克尔。其他纳税人需要在每个月1号进行按月申报。这是对销售规模较小的纳税人在税收管理上的简化。

2.1.3.1 以色列高新技术企业税制更新

与经济合作与发展组织(OECD)的BEPS指引相匹配的新的以色列高新技术企业税制最早于2017年1月1日启动，随后在2017年5月28日发布相关法规。2017年11月5日，以色列税务局(ITA)发布了一则关于新的知识产权(IP)税制和实施的详细法规，其中包括其与以色列税法规定的其他优惠政策的兼容性。随后，以色列税务局又发布了多则条例，为高新技术企业新税制的适用性提供了更多指导性意见。

此外，对于不符合法律规定标准的创新企业，以色列创新局(IIA)于2019年5月20日发布了此类企业若享受税收优惠政策需要满足的条件。如果企业主要技术领域的创新水平接近或高于国际公认水平，可以申请获批。企业应在每个纳税年度开始的90天内向创新局提交申请。

新的知识产权税制与BEPS第5项行动计划有效打击有害税收实践的指引完全兼容，且经合组织认可其为有效的知识产权优惠税制。以色列财政部认为，因为目前在以色列有数百个研发中心，在后BEPS时代，跨国科技企业会考虑将以色列作为集中知识产权和其相关实质的地点。因此，高新技术企业税制适用于计划将现有研发中心转换成

知识产权中心或者新设知识产权中心的跨国企业。该税收优惠同样适用于满足新税制条件的现有以色列公司。

高新技术企业税制是对现有优先企业（Preferred Enterprise）税制的补充。但是，以前经批准的受益企业（Approved and Beneficiary Enterprise）所享受的税收优惠不能与高新技术企业税制提供的优惠同时适用。此外，以色列政府为研发和创新活动以及就业提供广泛的补助和激励措施，这些补助和激励措施可以与下文所述的税收优惠同时适用。

高新技术企业税制的主要特点和创新局近期发布的创新企业适用标准如下。

表 2 主要特点和常见问题

		企业所得税	股息预提税	资本利得税
企业所得税、股息预提税和资本利得税税率	高新技术企业	6% 如果收入低于 25 亿美元，则为 7.5%/12%	4% 如果境外企业持股比例低于 90%，则为 20%	6% 如果全球收入低于 25 亿美元，则为 12%
	优先企业	7.5%/12% 取决于所在的以色列地区	20% 在税收协定下可能适用更低的税率	23% 企业所得税标准税率
涵盖的知识产权类型	专利；受版权保护的软件；植物育种权；财政部决定的其他权利；创新局批准的其他研发主导知识产权，但仅限于纳税人年收入不超过约 800 万美金（3200 万谢克尔）的情形；尽管在以色列尚未生效，但在经合组织近期批准后，通用知识产权也可适用。 纳税人可以为符合条件的知识产权的所有者或部分所有者，也可以仅拥有知识产权的使用权。			
符合条件的收入类型	特许权使用费收入、软件和产品销售收入、相关产品的销售收入、相关服务费、研发服务收入（不超过总收入的 15%）、补贴收入（资本利得除外）、从创新局批准的研发主导知识产权取得的收入，以及财政部决定的其他类型的收入。			
适用所需条件	符合以下条件的公司可以享受高新技术企业税制下的税收优			

	<p>惠</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 公司在过去三年中至少投入收入（包括市场营销和制造活动的收入，但不含租赁和融资收入以及出售资产等取得的对价）的 7%用于研发或每年发生不低于 7500 万谢克尔的研发费用 ● 满足以下条件之一： <ul style="list-style-type: none"> ■ 研发人员占总员工比例不低于 20%且研发人员工资在财务报表中按照研发费用归集，或者企业每年拥有超过 200 名研发人员； ■ 企业此前接受了不低于 800 万谢克尔的风险投资； ■ 三年内销售额的平均增长率超过 25%，且三年内每年（含本年）的收入额不低于 1000 万谢克尔； ■ 三年内员工人数的平均增长率超过 25%，且三年内每年（含本年）的员工人数不低于 50 人。 <p>不符合上述条件的企业，仍有机会根据经济部创新局的裁定享受税收优惠。前提是在过去三年内，企业的主要技术领域的创新水平必须接近或高于国际公认水平。该申请应在每个纳税年度开始的 90 天内提交至创新局。同时，该企业至少 25% 的销售额应直接或间接来源于超过 1400 万人的国内市场。</p>								
<p>联结公式 (nexus formula)</p>	<p>可以从知识产权税制中受益的收入比例（“联结比例”或 nexus ratio）：</p> $\frac{\text{符合条件的支出} \times 130\%}{\text{符合条件的支出} + \text{整体支出}}$ <table border="1" data-bbox="481 1321 1324 1702"> <tr> <td rowspan="4">符合条件的研发支出的判定类型</td> <td>以色列境内发生的研发（自主或外包）</td> </tr> <tr> <td>通过分支机构在以色列境外发生的研发</td> </tr> <tr> <td>在以色列境内或境外发生的以色列实体外包的研发</td> </tr> <tr> <td>通过外部提供人员（Externally Provided Workers）在以色列境外发生的研发</td> </tr> <tr> <td>通过第三方在以色列境外发生的研发</td> </tr> <tr> <td>整体支出的判定类型</td> <td>通过关联方在以色列境外发生的研发</td> </tr> </table> <p>根据以色列税务局的解读，对成本分摊安排下的研发支出也适用相同的处理办法。</p>	符合条件的研发支出的判定类型	以色列境内发生的研发（自主或外包）	通过分支机构在以色列境外发生的研发	在以色列境内或境外发生的以色列实体外包的研发	通过外部提供人员（Externally Provided Workers）在以色列境外发生的研发	通过第三方在以色列境外发生的研发	整体支出的判定类型	通过关联方在以色列境外发生的研发
符合条件的研发支出的判定类型	以色列境内发生的研发（自主或外包）								
	通过分支机构在以色列境外发生的研发								
	在以色列境内或境外发生的以色列实体外包的研发								
	通过外部提供人员（Externally Provided Workers）在以色列境外发生的研发								
通过第三方在以色列境外发生的研发									
整体支出的判定类型	通过关联方在以色列境外发生的研发								
<p>如何转让知识产权至以色列</p>	<p>对联结公式的影响：</p> $\frac{\text{符合条件的支出} \times 130\%}{\text{符合条件的支出} + \text{整体支出}}$								

	基本情形 知识产权买 卖/授权使用	知识产权买 卖/授权使用 (之前在以 色列开发)	贸易转让
转让方符合 条件的研 发:		符合条件的 支出	符合条件的 支出
转让方不符 合条件的研 发:		不适用	整体支出
收 购 成 本 (公 允 价 值) 或 特 许 权 使 用 费	整体支出		

换言之，将知识产权通过收购或贸易转让的方式至以色列境内会导致符合条件的研发支出增加,再加上 130%的系数影响,能够显著提升联结比例。

为使交易被视为贸易转让，应将以下转移至受让方：经济权利、与客户和供应商的合同、相关负债和与研发或生产流程有关的战略管理。

是否允许杠杆 收购知识产权 并将其用于资 金汇出的一种 策略	<p>由于以色列没有资本弱化限制，因此可以通过债务杠杆来进行知识产权收购。由此产生的符合独立交易原则的利息一般可以不受利息扣除限制直接抵扣，但需缴纳相应的预提所得税。</p> <p>杠杆还可以按资本票据（capital note，即最少五年的无息贷款，在以色列不受转让定价规定的约束）的形式体现，这样可以实现免税汇出。</p> <p>收购知识产权至以色列境内也可以作为资金汇出的一种策略，尤其是处理“被困收益”（trapped earnings，指在历史税制下免税的收入）的汇出方面。</p>
收购知识产权 的摊销期	分八年摊销
事前审批还是 自行判断	纳税人可自行判断适用性，符合条件的公司有资格根据联结比例享受提供给符合条件收入的税收优惠。
是否可以裁定	企业可以获得裁定（但不是强制性的），以确认其满足高新技术企业的条件，以及符合条件的收入、联结公式的应用、

	营销知识产权的处理和估值及其他因素。 如果企业以高于 5 亿谢克尔的价格购入知识产权，则可以申请提供 10 年税收稳定的裁定。
任何退出影响	无需补缴已适用的优惠。

以色列在生态系统和高新技术企业税制的研究中逐步更新，为在后 BEPS 时代里寻求将无形资产的所有权和控制权与价值创造功能相结合的跨国企业提供了机会。

2.1.3.2 新型冠状病毒肺炎疫情相关政策

以色列政府于 2020 年 3 月 27 日批准了紧急条例，定义 2020 年 3 月 22 日至 2020 年 5 月 31 日为特殊期间，对条例列明的相关税法规定下规定的截至日在特殊期间内或之后两个月以内的，应不考虑特殊期间，截至日自动延后。

条例列出的大部分内容与以色列税务局发出的决定和公告有关，而非应由纳税人自行开展的事项。

以下是条例推迟的所得税和预提所得税程序的非详尽清单：

(1) 所得税追溯时效期限规定：以色列税务局应在提交纳税申报表的纳税年度结束后四年内对纳税人自我评估或税务机关评估予以批准。此延期主要与适用特殊纳税年度（即不是基于日历年）的纳税人有关。

(2) 取消图书资格决定的重新审查申请 - 申请应在决定之日起 30 天内提出。

(3) 预提所得税追溯时效期限规定 - 按照以下时间的较晚者：有关纳税年度的所得税时效期限或自提交年度预提所得税申报表的纳税年度结束之日起四年。

(4) 对所得税和预提所得税评估提出上诉 - 应在所得税评估之日起 30 天内和预提所得税评估之日起两周内提出上诉。

(5) 以色列税务局转让定价裁定 - 应在申请之日后的 120 天内（以色列税务局主管可延期至 180 天）做出裁定。

(6) 以色列税务局根据《所得税条例》第 102 条规定对股权激励计划或受托人的批准 - 应在申报后的 90 天内进行。

(7) 企业合并计划符合免税重组相关条件的决定 - 应在申请之日后的 90 天内（以色列税务局主管官员可延期至 180 天）做出。

(8) 拒绝企业合并享受税收优惠的决定 - 应在提交纳税申报表的纳税年度结束后四年内做出。

以下是条例推迟的增值税程序的非详尽清单：

(1) 增值税追溯时效期限规定：申报表提交后的 5 或 10 年。

(2) 增值税上诉申请：除增值税主管官员延期外，应在增值税评估后的 30 天内提交。

(3) 增值税上诉的时效规定：如果增值税主管官员在上诉后一年内未做出决定，则视为已接受。

(4) 增值税主管官员对各项注册申请的回复：如果未在申请后 90 天内收到回复，则视为已被拒绝。

该条例还涉及其他税法，如《海关条例》《不动产税法》《资本投资鼓励法》等。特殊期间还延缓了符合条件的高新技术企业的申请时限，即公司主要技术领域的创新能力高于或接近全球范围内普遍接受的水平。

其他税收措施和减免包括以色列税务局批准根据《所得税条例》第 102 条的股权激励受托人存放规定和进项抵扣减免。

为适用第 102 条资本利得税的规定，除其他要求外，纳税人必须在 90 天内将签署的授权书存放于受托人处，以色列税务局批准将存放截至日延期至 2020 年 5 月 1 日。尽管如此，批准股权激励的董事会决议和股权激励的详细数据应根据以色列税务局的指引按时存放。

通常来说，增值税纳税人只有在取得符合相关记账规定的原始或数字签名发票时才可以抵扣相应的进项税。鉴于疫情和业务限制，增值税主管机关发布了宽松的增值税裁定（第 6782/20 号），允许供应商通过邮件发送没有数字签名的发票扫描件，同时其应将原始发票寄出。收到发票的一方可根据发票记账，并可以根据邮件发出的没有数字签名的发票作进项抵扣。

受疫情影响，2019 年个人所得税的电子申报截至日延期至 2020 年 7 月 30 日，无需电子申报的个人申报截至日为 2020 年 6 月 30 日。

经批准的至 2019 年底有效的个人所得税扣除，可延期适用至 2020 年 5 月工资的发放日，但不得晚于 2020 年 6 月 13 日。

对于按月申报的增值税纳税人，2020 年 2 月的申报截至日延期至 2020 年 3 月 26 日。对于每两月申报一次的纳税人，2020 年 2 月的申报截至日为 2020 年 4 月 27 日。

2.2 企业所得税

2.2.1 居民企业

2.2.1.1 判断标准及扣缴义务人

以色列本国企业以及在以色列有分支机构的外国企业都应该缴纳以色列的企业所得税。以色列居民企业应就其在全世界范围内获得的收入缴税。

满足以下条件的企业被判定为居民企业：

(1) 该企业在以色列成立，并且主要的经营活动都发生在以色列。

(2) 公司经营的控制和管理机构都在以色列境内。

不论是以色列的法律还是法院在对“实际经营管理”这个词的直接讨论中，都没有对“实际经营管理”给出定义。因此，很难判断在国外成立的企业其实际经营管理机构是否在以色列境内，需要根据具体情况来判断。当一家企业既是以色列的税收居民又是外国的税收居民时，如果该国与以色列已签定有关于所得税的税收协定，那么在判定该企业的税收居民身份时，一般以税收协定的规定作为判定标准。

2.2.1.2 征收范围

所有在以色列注册的公司均需缴纳企业所得税，公司取得的生产经营所得和其他所得均需缴纳所得税。

生产经营所得是指从事制造业、采掘业、交通运输业、建筑安装业、农业、林业、畜牧业、渔业、水利业、商品流通业、金融业、保险业、邮电通信业、服务业，以及以色列政府部门、财政、税务部门确认的其他营利事业取得的合法所得；还包括卫生、物资、供销、城

市公用和其他行业的企业，以及一些社团组织、事业单位开展的多种经营和有偿服务活动取得的合法经营所得。

其他所得是指纳税人取得的股息、利息、租金、转让各类资产所得、特许权使用费，以及营业外收益等所得。

2.2.1.3 税率

以色列 2019 年企业所得税税率为 23%。石油和天然气企业的企业所得税税率为 0%-46.8%。

2.2.1.4 税收优惠

能够给以色列出口带来增长或者设在人口相对稀少地区的企业，如果取得“核准企业”的认定，可以享受长达 10 年的免税期。

主营海外贸易的国际贸易公司可以获得 10 年免税期。

以色列是创新大国，对高新技术企业有较多的税收优惠政策：

高新技术企业适用的企业所得税优惠税率取决于其全球收入。全球收入超过 100 亿谢克尔的高新技术企业，企业所得税税率为 6%。全球收入低于 100 亿谢克尔的高新技术企业，位于“优先地区”的，企业所得税税率为 7.5%，位于以色列境内其他地区的，企业所得税税率为 12%。

如果公司在过去三年中至少投入收入的 7%用于研发或每年产发生不低于 7500 万谢克尔的研发费用，并且满足以下条件之一，则可能符合高新技术企业资格并有机会申请高新技术企业资格，不需要在以色列进行额外投资：

- (1) 员工中至少有 20%为研发人员或拥有超过 200 名研发人员；
- (2) 企业之前接受了不低于 800 万谢克尔的风险投资；
- (3) 三年内销售额或员工人数的平均增长率超过 25%。

不符合上述条件的公司，仍可能被财政部下属的创新局认定为高新技术企业。此外，公司至少 25%的销售额应该面向一个超过 1400 万人的市场，这意味着公司至少 25%的销售额来自于出口。

2016 年 12 月，以色列公布对“资本投资鼓励法”（Law for the Encouragement of Capital Investments）的修订案。这个方案是为了进

一步提高以色列在高科技行业的优势，提高国际竞争力。资本投资鼓励法的出台有以下几点目标：

- (1) 实现商业市场的增长目标；
- (2) 提高以色列各行业在国际市场的竞争力；
- (3) 在边远地区创造就业和发展机会。

资本投资鼓励法优先考虑创新和发展地区。以色列设有国家“优先地区”，在区域内的企业可以享受多项优惠税率和其他优惠。一般情况下出口额占营业额 25% 以上的企业为出口工业企业，可以享受统一的企业所得税优惠税率。

资本投资鼓励法下符合条件的工业企业，位于“优先地区”的可以享受 7.5% 的企业所得税优惠税率，其他地区的可以享受 16% 的企业所得税优惠税率。此外，上述工业企业还可以适用加速折旧政策。房屋建筑物的折旧率可达普通折旧率的四倍（即每年折旧额不超过不含土地价原值的 20%，且不适用于土地），设备的折旧率可达普通折旧率的两倍。

除了向非居民企业支付股息需要另行缴纳 4% 的股息预提税外，资本投资鼓励法下的企业分配股息适用于 20% 的优惠税率，不区分境内或境外投资者。根据适用的税收协定，预提税税率可能进一步降低。在向以色列公司分配股息时，不征收股息预提税。

某些大型工业企业可获得特殊的税收优惠，这些公司在“优先地区”内的可享受 5% 的企业所得税优惠税率，其他地区的可享受 8% 的企业所得税优惠税率。

除上述税收优惠外，“优先地区”内的企业还可享受固定资产投资成本 20% 到 30% 的固定资产补助。

在就业补助金计划下，特定企业可以获得就业补助金用于激励以色列边远地区的就业。就业补助金视地区、职工人数和职工薪酬的情况而不同，最高可达工资成本的 27.5%。根据地点、职工人数和职工薪酬的情况，就业补助金最高可达工资成本的 27.5%，可享受时间为两年半至四年。

2.2.1.5 应纳税所得额

以色列对其居民来源于世界各地的所得均征税，不考虑该所得在何处产生、取得或者收到；

非居民仅就其来源于以色列的所得征税。税改在这一点上未作变动。

此外，以色列对居民企业来源于世界各地的资本利得征税，对非居民企业则仅就其出售以色列境内资产或出售与这些资产有关的直接或间接权益取得的资本利得征税。在这一点上，对所得与资本利得的征税原则相似。

如果非居民的营业利润是通过在以色列的一个固定场所或者常设机构获得，通常该营业利润需要缴税。如果没有签订税收协定，通常仅对在以色列从事的经营活动所得征税。原则上，以应税收入扣除费用后的所得作为应纳税所得额。

与应税所得有关的费用，通常情况下可在所属纳税年度扣除（所得税法第 17 条）；某些费用适用特殊规定，例如研究开发经费（R&D）、交通旅行费。另外，还规定有关费用必须在正常所得、享受优惠税率的所得和免税所得之间进行分配。

除税法明确单独规定的项目外，以色列税务机关要求采用公认的会计准则来计算应纳税所得额时，通常要求采用权责发生制会计原则，只有在少数情况下，才允许采用收付实现制。

2.2.2 非居民企业

2.2.2.1 概述

非居民企业只需就其在以色列境内发生的，或者从以色列境内获得的收入缴税。

外国公司在以色列有固定场所或者设有常设机构或者从事产生税法规定所得和收益的经营活动。以色列税务机关所承认的“与以色列做生意”和“在以色列做生意”有着概念上的区别。以色列对本国和外国公司的业务合伙企业，通常不以一个实体征税，而是按照合伙人各自在合伙利润（财务透明度）中所占份额征税。

根据由以色列和其国内的外国居民企业所在国签订的税收协定，对外国居民企业取得的收入与以色列常设机构无关的部分，可以免征企业所得税。

2.2.2.2 所得来源地的判定标准

除税收协定另有规定外，非居民企业须就以下任何一项资本利得缴纳以色列所得税：

(1) 位于以色列的资产；

(2) 位于国外的资产，其主要是以以色列资产、存货或不动产的直接或间接权利构成，或主要资产为以色列不动产的实体。对以色列境内与此类财产有关的部分征税；

(3) 以色列居民企业的股份或股权；

(4) 以色列非居民企业的所有权，其主要以以色列的直接或间接财产所有权构成；对以色列境内与此类财产有关的部分征税。

2.2.2.3 税率

与居民企业规定相同。以色列 2019 年企业所得税税率为 23%。石油和天然气企业的企业所得税税率为 0%-46.8%。

2.2.3 其他

2.2.3.1 跨国集团业务重组条例

以色列税务局在 2018 年 11 月 1 日发布了一份关于跨国集团业务重组的条例。该条例列举了有关业务重组的情形，以及相关税务影响。同时，条例全面阐述了以色列税务局在业务重组、以及此类重组可能产生的税务影响等主要问题上的立场。条例表明，从以色列税务局的角度来看，跨国集团业务重组被视为资本利得交易。

过去二十年来，以色列已成为收购科技公司的中心，收购主导方以美国的跨国公司为主。由此，以色列税务局在该条例中以一家以色列公司股权被一家跨国公司收购为典型的业务重组案例，提出了作为主管税局的主要立场。此类收购完成之后，被收购的以色列公司的功能、资产和风险（FAR）组成通过跨国集团内部关联方之间的重新分

配发生了变化，以色列税务局将此迹象认定为 FAR 的转移，通常会进行相应的审查。同时，该条例是第一个在以色列法律裁定案件的背景下发布的，该法院裁定在 2017 年 6 月做出裁决，它与业务重组和估值相关的各种税务问题树立了重要先例。

除了阐述以色列税务局的相关立场外，本条例还旨在确定识别和定义业务重组的方法，并提供被以色列税务局接受的用于对转让、停止或消除 FAR 进行估值的方法。条例详细包括以下主要问题：

(1) 对于重组重要因素的诠释，如无形资产、商誉、持续经营价值，集团协同效应和人力配置。

(2) 如何确定公平交易标准的说明，主要通过功能分析、审查法律协议以及提供给公司实际可用的替代方案。

(3) 对重组中某些税收待遇的解释，包括无形资产的法律与经济所有权以及销售与许可权交易。

(4) 评估转让业务活动的相关转让定价方法。

(5) 架构调整可能产生的其他税务影响，包括次级调整和对以色列税收优惠的影响。

(6) 买方和卖方应向以色列税务局提供的信息和文件。

本条例讨论了业务重组的情形和税务影响。据此，FAR 的转移被以色列税务局视为一种被归类为资本利得的税务事项。因此，业务重组活动应被识别、评估和报告。以色列税务局的方法不仅会对过去和现在以色列范围内的收购争议产生影响，还将对以色列公司的架构搭建和未来并购重组产生影响。因此，相关公司应密切关注以色列税务局制定的跨国集团业务重组条例，仔细分析具体要求并考虑其影响。

2.2.3.2 以色列法院关于业务重组税务问题的判例

2019 年 12 月 9 日，以色列中央地区法院（以下简称“法院”）针对并购后协议有关的重组事项做出了裁决，其中协议涉及由被并购的以色列公司向其美国母公司和其他集团公司授权使用知识产权并收取特许权使用费，以及在成本加成基础上提供研发、市场营销和技术支持服务等事项。先前该法院曾经在著名的 Gteko 案件中作出过有利于以色列税务局的判决，Gteko 一案的判决主要针对并购后一次性

出售知识产权的问题。该法院对两个案件做出了明确的区分：其中 Gteko 案件中的业务重组导致了“无实质的壳公司”，而当前案件通过重组安排使公司业务得到发展和提升。此外，法院在一次性出售知识产权的估值方面给出了重要意见，尤其是针对控股溢价的估值。这一案件的裁决对于跨国公司收购以色列科技型企业并随即开展业务重组的影响是重大的。

在该案件中，法院最终做出了有利于纳税人的判决。法院的裁决为，当公司的商业模式发生了改变，即一家公司从自主研发并应用转型为向其并购方提供基于成本加成的服务，且该公司有权基于结合其知识产权的产品销售收取特许权使用费时，并不会必然地导致该公司被认定为实质出售该知识产权。法院并不认可以色列税务局提起的诉求，即任何业务重组和功能、资产及风险的构成变化均会产生资本利得；而是认为对重组前和重组后的功能、资产及风险进行细致分析和比较是更为恰当的方式，并且应以慎重的方式进行分析，而不是以泛泛的、机械的形式执行。根据以色列转让定价相关规定，以色列税务局有权对关联交易进行特别纳税调整，确定与交易双方原定价不同的定价比率。然而，如果没有具体的迹象表明交易本身不同于税务局提出的类型（即视为出售资产），则税务局不应进行干预。此外，法院对双方争议的交易定价事项给出了意见，认可纳税人从购买价中扣除存货、劳动力和控股溢价的金额，前提是控股溢价的价值应当辅以“实时”文件以证明该金额已包含在买价之中。

（1）业务重组/功能、资产及风险转移

业务模式的变化可能通过经营活动、收入和利得，以及劳动力的增加来实现，即便其中包括了不同的功能替代、以风险替代回报（反之亦然）的情况，以上形式的业务模式变化并不意味着该公司进行了一项在经济上呈现为转移“经济价值”或“资产”的交易。因此，并不是每一项业务重组都可以证明是对交易进行重分类，只要没有确切的迹象表明一项业务重组反映了另一项不同的交易——即交易范围远比交易各方呈现的要广泛时，那么除了按要求根据转让定价规则对交易价格进行干预外，不应进行其他的税收干预。因此，尽管以色列

税务局通常可以用“重分类”手段将一种交易重新归类为另一种交易（根据以色列税法法典，基于对术语“资产”和“销售”的广义定义），但一般性的规则是，应当尊重合同协议的约定，因此对交易本身的干预应当受到限制并且只有在少数情况下的干预才是恰当的。

（2）对“新”“旧”知识产权的分离

对于以色列税务局所称，该公司无法从技术上、经济上和法律上将“新”“旧”知识产权进行区分这一观点，法院认同该公司的观点，认定该公司针对两者间进行明确区分并不存在概念性和关键性的困难，尽管有数据安全方面的原因（比如和非关联方基于协议开展的联合研发），但“旧”知识产权仍然被保留在该公司以色列的服务器中且收购方无法获取访问。

（3）资产及风险

法院还就双方争议的估值定价事项发表了意见，因为当事人在该知识产权交易被视做出售时涉及的知识产权估值方面提交了大量证据和论据。因此，尽管裁决中讨论的关键事项在于是否将该交易作为一项出售行为进行重分类的问题，法院对于一次性销售、包括在采购价格分摊（PPA）中的实时文件重要性、以及恰当的应变分析等问题发表了重要意见。法院采纳了以色列税务局的方式，即向创新局支付的费用应当被计入购买价，净经营损失的税法价值应当是采购价格分摊中的数额而非相关年份申报表中的数据，因为这一价值是交易双方所认同的价值，并且与从以色列转移出的分销、生产职能的估值相关。另一方面，法院在研发中心估值（具体地，以风险因素率确定加权平均折现率）和存货、劳动力以及控股溢价应当从购买价中扣除这两件事上采纳了纳税人的处理，但指出，所述的控股溢价的价值应当佐以“实时”文件作支持，来证明这一价值是包含在购买价之中的。

在以色列开展收购活动的跨国公司应当仔细评估这一判决及其对先前已进行的业务重组的影响，关注其与 Gteko 案件的差异。此外，尽管此次判决讨论的主要事项是将许可协议重分类为出售，判决本身却在 IP 的一次性出售、尤其是与控股溢价相关的方面给出了非常重

要的意见，对于尚未解决的重组案例和未来的收购交易应当考虑这些意见。

2.2.3.3 不同类型优先股的税收规定

以色列税务局于 2019 年 7 月 23 日发布了一则税收法规，对不同类型优先股的会计和法律处理以及税收分类作出了规定。

该法规首先介绍了国际财务报告准则（IFRS）有关金融工具的会计准则规定（即 IAS32），允许根据合同实质将优先股分类为权益工具、金融负债或复合型金融工具。该法规随后对不同分类的优先股进行了实例说明。举例来说，发行人有义务在未来特定日期、按固定金额赎回的优先股，或者持有人有权要求发行人在特定日期以固定金额赎回的优先股，应被归类为金融负债。提请注意的是，如仅授予发行人赎回的选择权，将不符合金融负债的定义，而应被归类为权益工具。再例如，对于无赎回权、仅参与利润分配权的优先股，且利润分配由发行人全权决定的情形，应被归类为权益工具。既包含持有人赎回权，又包含利润分配权（分配由发行人全权决定）的优先股，应被归类为复合型金融工具，即金融负债和权益工具的组合。

该法规还针对以色列公司法有关公司发行可赎回股份（以下简称“可赎回证券”）的具体法律规定进行讨论。此类可赎回证券不属于权益投资的组成部分，不适用法定分配规定，仅在会计上适用权益投资的处理。换言之，为确定该类证券在法律上应被归类为负债还是权益，应遵循其会计处理和规定。因此，发行人持优先赎回权并且会计上确认为权益投资的优先股，根据公司法的规定将不被分类为可赎回证券。

但是从税务角度，根据以色列税务局的观点，优先股的分类应基于投资工具的经济实质，而非完全遵照会计处理。一般来说，优先股（包括复合型金融工具）在税收上将被归类为权益投资，因此优先股股息将被视为投资方的股息收入，并且分配方不可进行税前扣除。

尽管如此，如果优先股不持有任何投票权，且按照 IAS32 准则应归类为金融负债，其基于发行时约定的面值和固定比例确定的优先股股息，从税收角度也将被归类为负债类所得。相应的，该类优先股股

息将被视为投资方的利息收入，同时分配方在满足利息扣除规定的前提下可以进行税前扣除。此外，针对发行人持有赎回选择权的优先股，将不被分类为负债而视为权益投资。

鉴于该法规对企业选择不同的控股和融资安排提供了灵活性，进行收购、重组或融资安排的企业以及已经将优先股应用于以色列投融资架构的企业，应审慎评估该法规的影响和针对现有或潜在在以色列经营活动的机遇。

2.3 个人所得税

2.3.1 居民纳税人

2.3.1.1 判定标准

以色列居民纳税人是指在纳税年度内“生活中心”确定在以色列的个人。在判定一个人的“生活中心”时应考虑：（1）该个人的经常性住所所在地；（2）该个人的家庭、经济和社会关系；（3）该个人固定或者通常的工作单位所在地；（4）该个人有效的、实际的经济权益所在地；（5）长期保持会员关系的社会组织。

此外，可根据下列条件进行以色列居民的认定：

（1）如果在纳税年度内，个人在以色列境内的天数达到或者超过 183 天，那么该个人就视为以色列居民；

（2）如果在所属纳税年度内，个人在以色列境内的天数达到至少 30 天，而且在所属以及之前 2 个纳税年度内，在以色列境内的天数达到或者超过 425 天，那么该个人也视为以色列居民。

上述两项条件，只能用于以色列居民的认定。如果不满足这些假设条件，并不能据此就给予非以色列居民的认定。

2.3.1.2 征收范围

以色列对其居民在全球范围内的所得征税，对非居民就其在以色列境内所得征税，既包括现金所得，也包括实物所得。此外，带有资本性质的收益，如因转让销售符合所得税法令（ITO）第 88 条资产

定义的资产而获得的收益，不能作为所得。该收益应依照 ITO 第 E 章的规定作为资本利得征税。

ITO 将个人分成雇佣劳动者与独立从业人员两类。对前者的所得作为雇佣所得（包括在雇佣劳务过程中获得的工资薪金和其他福利）征税，而对后者的所得则作为企业经营、专业或者职业所得征税（此项也适用于对非个人征收其营业所得税）。

应纳税雇佣所得包括：雇佣报酬和收益、雇主给予雇员的任何福利或者津贴、为雇员支付的包括用车或者电话、出国旅行或者取得职业资格证书或者购置服装（但不包括前面提到的允许雇员作为费用使用的费用支出）在内的雇员的支出费用、以及由此产生的使用价值，无论是以货币形式还是以等价实物形式直接或者间接地支付给雇员，或者为了雇员的利益支付给其他人的上述项目。

在以色列除了雇佣所得以外，其他应纳税所得包括以下几类：（1）营业所得或者交易所得；（2）股息、利息、指数化差异、汇兑差异和有关债券以及票据的贴现；（3）养老金或者年金；（4）租金收入和有关房地产的收益；（5）从其他财产获得的租金收入；（6）农业收益或者利润；（7）销售专利、原型或者著作权的收益；（8）特许权使用费和许可费；（9）某些赠与以及放弃的债权；（10）以低于市场价格行使取得资产或者劳务的权利获得的收益；（11）除了供需平衡外，无息贷款或者利息低于通货膨胀率时，估算的贷款利息；（12）个人赎回可赎回的股份超过购买金额获得的收益；（13）没有特别排除或者免税的其他所得；（14）赌博、彩票和获奖所得；（15）被认为在反滥用立法下实现的收入。

2.3.1.3 税率

以色列居民适用累进税率，个人劳务收入适用的税率如下表：

表 3 2019 年所得税税率表

年度应税所得（谢克尔）	税率（%）	所得税额（谢克尔）	累计所得税额
不足 75,720	10	7,572	7,572

75,720-108,600	14	4,603	12,175
108,600-174,360	20	13,152	25,327
174,360-242,400	31	21,092	46,420
242,400-504,360	35	91,686	138,106
504,360-649,560	47	68,244	206,350
超过 649,560	50	-	-

在一个纳税年度内应税所得超过 649,560 谢克尔的个人，其超过 649,560 谢克尔的部分将被征收额外 3% 的个人所得税。

60 岁以上的个人适用更高的税率，其 242,400 谢克尔以内的部分适用税率均为 31%，其他与 60 岁以下个人的税率一致。

其他个人所得税税率如下：

（1）资本市场的消极所得

个人从资本市场（储蓄计划、短期存款等）获得的利息所得，按照 15% 的税率对其获得的“真实”利润征税。“真实”利润是总收益减去因通货膨胀调整数剩下的净收益。对名义利润，如折价发行债券，适用 10% 的税率征税。

此外，上述所得还可享受特别扣除，即“无能力”的家庭每年可获得 5,000 谢克尔的特殊扣除额，单个年金领取者可获得 4,000 谢克尔的特殊扣除额，一对领取年金的夫妇可获得 6,000 谢克尔的特殊扣除额。

（2）储蓄基金报酬

对储蓄基金产生的利息和股息，按“真实”收益的 15% 征税。但只能对非退休金性质的储蓄基金报酬征收，并且只能在提取时征税。

（3）境外租金所得

在以色列境外的租金所得，即使没有汇回以色列也应征税。如果纳税人没有申请对租金所得进行费用扣除或者未向以色列申请外国税收抵免，可按 15% 的特惠税率对其租金所得征税。但是，纳税人可申请对上述租金所得扣除折旧费用。

（4）附加税

对不是通过营业或者雇佣获得的消极所得与实际资本利得以及土地增值，一般按最低 30% 的税率征税。

夫妻双方可以指定他们中的任何一方为基本的（或者登记的）受纳税评估对象，如果夫妻双方的经济各自独立，所得来源互不相关，另一方可申请对各自的雇佣所得或者自营所得进行分别核算。在扣缴工薪税以及按年征税时，理论上，夫妻双方应当分别核算征税，而实际上税务机关通常自动分别核算征税。

在某些情况下，消极所得和资本利得可按照夫妻婚前所有权关系或者财产继承关系分配。

2.3.1.4 税收优惠

（1）退职金

根据法律规定，雇员离职在某些情况下可以拿到退职金，一般每工作一年给予一个月的薪水。以色列税法并没有被迫退职金和自愿退职金的区别。所以，一个雇员不论因何种原因离职而收到其雇主或者由一个其雇主所缴纳的经批准的基金付给的退职金，根据某些规定，在以色列可以享受一定限度的免税额。

在为其雇主工作的年限内（不满一年的按比例计算），退职金以受雇期间最低月工资或者 12,380 谢克尔为限额予以免税。因死亡取得的退职金，免税额度翻倍。对由 5 人（或者少于 5 人）或者亲属控股的公司中持股 10% 或以上的股东，还适用与退职金有关的附加限制规定。

（2）国家保险

与除雇佣所得之外的所得有关的国家保险费用在计税时，可以按照所属纳税年度所缴费用的 64% 扣减费用。

（3）准备基金与养老基金

除国家保险计划以外，以色列还有一个经批准的可以提供不同类型储蓄与养老金计划的私人准备基金综合体系。如果能够满足一定条件，雇主向经批准的储蓄或者养老金计划缴纳的费用，一般可以不计入雇员的应纳税所得额。

（4）养老金所得

一些类型的养老金所得和其他津贴不属于应纳税所得：

①雇员收到的因雇主向经批准的储蓄基金缴费而获取的收入，以及因个人向此类储蓄基金缴费而获得的储蓄基金的投资所得和收益；

②由国家保险机构支付的养老金和抚恤津贴；

③由外国机构提供的并在该国属于免税收入的社会保险金，除非提供该社会保障金的国家对该笔保障金免税是由于该国所缔结的协定条款规定只有受益人的居住国才有权对该笔收入征税；

④由以色列或者由外国支付的病残津贴。

(5) 支付给外国居民的赡养费

以色列居民根据外国司法判决支付赡养费给外国居民，可以按照财政部的规定从其应纳税所得中扣除一部分的此类赡养费用。

(6) 外国专家

非居民在以色列境外受到以色列居民的邀请来到以色列工作，可以称为“外国专家”，他在以色列工作的第一年，在计税时可以从其在以色列提供劳务获得的酬劳中扣减住宿费（按收据所注金额）和日常生活津贴。可扣减的生活津贴标准一般为每日 330 谢克尔。非居民必须持有有效的工作许可证和就业服务中心鉴于以色列对其个人能力的需要而出具的“外国专家”身份确认书，才能在计税时扣减费用。原则上，还应当通知税务机关。

对于正在以色列寻求工作机会的外国专家，其月最低工资应为以色列月平均基本工资的两倍（不包括任何津贴和加班费），自 2020 年 1 月 1 日，该最低标准为 20,856 谢克尔（6,038 美元）。该薪资标准仅适用于在以色列工作超过三个月的外国专家，或受雇于被以色列创新局认可的高科技公司的外国专家。对于短期的工作派遣（不超过三个月），月工资标准保持不变，为 5,300 谢克尔（1,535 美元）。

2.3.2 非居民纳税人

2.3.2.1 判定标准及扣缴义务人

非居民纳税人是指在任一纳税年度在以色列境内逗留时间少于 6 个月的自然人。以色列一般不对其汇到以色列的境外所得征税。

取得收入的非居民纳税人，如果其收入在以色列境内产生或从以色列获得，必须递交个人所得税年度申报表，除非在获得收入时已被代扣代缴税款。移居国外的侨民不需要递交申报表，但在离开本国的这段时间也可递交申报表，因为可就其来源于以色列境内的收入申请适用的年度（而非每月的）税率等级。

2.3.2.2 征收范围

与居民纳税人规定相同。

2.3.2.3 税率

非居民同以色列居民一样，也适用累进税率。然而，非居民纳税人还适用特殊的法律条款，这些特殊的法律条款可以减轻他们的纳税义务，允许一些个人费用等扣除项。

2.3.3 其他

2.3.3.1 个人所得税申报制度

一般情况下，每年的纳税申报期截至到4月30日。在复式记账的基础上递交或网上递交的截止日期是5月31日。纳税年度的截至日是12月31日。

年满18岁的居民个人必须填报年度个人纳税申报表（ITO所得税法令第131条）。但是如果夫妻各方的雇佣所得以及其他所得未超过一定的限额（自2016年起为643,000谢克尔），并按照规定税率实行源泉扣缴的，通常不必填报纳税申报表。

税务机关对纳税申报表的审核通过之后，纳税人应当把当年纳税年度的未缴税款余额缴清。需要注意的是，未缴税款余额应该自纳税年度结束后的1月1日起计算利息和变动指数差额（就是对居民消费价格指数波动的一个调整）。

雇主应该在发工资时根据税务机关发布的申报表扣缴税款。关于在国外工作的以色列人员，外国雇主也有义务每个月开设并填报个人所得税代扣代缴申报表，也可以指定当地的代理机构（或者雇员）来帮助完成工资的处理和申报工作。

2.4 增值税

2.4.1 概述

以色列增值税制度大体上仿效英国增值税法。一般要求在以色列从事经营活动的企业(包括非居民),以核准的实体身份进行注册、发售增值税发票、缴纳增值税税款,并且按月向增值税征收机关进行申报。

在以色列境内提供商品和劳务以及从境外进口的商品和劳务按17%的税率征收增值税。出口交易一般免税。经核准的企业计算税额时,一般可以将购买商品或劳务时已支付的进项增值税进行抵扣。金融机构按17%的税率缴纳工资税和利润税来替代增值税。

2.4.1.1 增值税纳税人

法律规定增值税纳税人分为三类,分别为法定纳税人、小规模纳税人和免增值税纳税人。

(1) 法定纳税人

增值税法定纳税人包括以下类型:营业额超过最低限额并有至少2名雇员;自愿登记为法定纳税人的情形;不论营业额大小或者雇佣人数多少的自由职业者,包括房地产商或机动车辆经营商在内的其他纳税人。

(2) 小规模纳税人

营业额低于规定的限额、雇员不到2人、未登记为“法定纳税人”的纳税人。

未进行增值税注册的纳税人按照正常税率征税,可以抵扣进项税额,但是进项税额超过销项税额的部分不能退税,只能结转下期抵扣。

(3) 免增值税纳税人

应纳税所得额低于规定的限额、对交易不必承担增值税纳税义务的商人。免增值税纳税人是指一个年度营业额不超过99,003谢克尔的交易商,其不用承担增值税纳税义务,但免税的增值税纳税人必须进行增值税注册。

2.4.1.2 增值税税率

以色列增值税标准税率为 17%。零税率交易包括以下几种：

- (1) 在一定的条件下，以外汇支付货款的货物出口；
- (2) 向境外居民提供劳务并以外汇支付劳务报酬的，实际劳务发生地在以色列的除外；
- (3) 向外国居民提供旅游服务并以外汇支付的；
- (4) 船舶或者飞机跨境服务；
- (5) 主要经营地在以色列的经销商在国外提供劳务；
- (6) 销售境外旅游权；
- (7) 通过航空或者海运运输货物进出以色列；
- (8) 向外国居民出售无形资产；
- (9) 在一定条件下，销售或出口未经加工的水果和蔬菜；
- (10) 企业间通过出售资产，包括生产设备，换取对方企业股权；
- (11) 已获授权的外国居民使用的展览空间。

2000 年 3 月 27 日颁布增值税条例，对以色列居民向外国居民提供劳务按零税率征收增值税进行限制。

但是，对下列劳务适用标准的增值税税率，而不是零税率：

- (1) 劳务实质为向以色列境内居民或者根据所得税法令判定的以色列居民企业提供的劳务；
- (2) 与在以色列的有形或者无形财产有关的劳务，劳务价格已随进口货物征收关税的除外；
- (3) 劳务实质为向以色列境内的其他外国居民提供的服务，旅游服务除外。

2000 年 3 月颁布的条例扩展了上文第一项的适用范围，只要订立合同的其中任何一方为（1）中的以色列居民及居民企业，即可对其提供的所有劳务不适用零税率（除了上述的旅游服务）。

新条例加强了上文第二项的规定，只要能向增值税主管部门证明进口货物的价格包含了劳务的价格，对该劳务可按零税率征收增值税。例如，如果以包括当地安装和保修服务在内的全承包方式进口重型设备至以色列，就可适用零税率，但必须向增值税主管提出申请。

安排此类项目的当地服务商直接向当地顾客开票也应考虑是否符合零税率要求。

2.4.2 税收优惠

下列交易免征增值税：

- (1) 租赁期少于 25 年，用于居住的房屋租赁；
- (2) 金融机构提供的存贷款；
- (3) 销售购置或者进口的不可抵扣进项税额的财产；
- (4) 根据《资本投资鼓励法》规定作为租赁且租期不少于 5 年的建筑物转为销售目的的房屋；
- (5) 按照承租人保护法规定，租赁房地产，或者销售该房地产；此外，对营业额低于规定限额的经销商进行的交易也免征增值税。

进口下列商品免税：

- (1) 进出口钻石，以及专门从事此类交易的经销商进行的钻石交易；
- (2) 由以色列新移民进口的商品，可就此种商品免除关税；
- (3) 从以色列出口的商品复进口，且在国外未经修理、翻新和改进，不包含在供应商责任范围内的修理、翻新和改进；
- (4) 进口的包装免除关税；
- (5) 由博物馆或教育机构进口的原始艺术作品，免除关税。

2.4.3 应纳税额

2.4.3.1 增值税征税范围

包括销售货物、进口货物及部分加工性劳务，如修理、修配劳务。非营利组织和金融机构适用不同的税制。一般情况下，非营利组织应缴纳其工资支出 7.5% 的工资税，金融机构除了 17% 的工资税以外，还需要缴纳其利润 17% 的利润税。此外，2016 年 3 月 12 日，以色列财政部公布关于增值税法令的修正案草案，草案中指出外国居民通过互联网提供的发生在以色列境内的商品销售和劳务，须履行申报和缴纳增值税的义务。比如：

(1) 电子服务：提供软件下载和娱乐服务，例如电子书籍、音乐、投资、游戏、远程学习等；

(2) 通讯服务：电话、传真、互联网接入及类似服务。

发生在以色列境内的应税交易包括：

销售商品（包括不动产）；财产销售转让或者经销商在销售过程中提供服务；按照财产卖给现销售者的最早售价抵扣进项税额的财产销售；属于商业性质的偶然的货物销售或者提供服务；出售给非不动产经销商的不动产销售。

货物销售，如果货物交付地位于以色列境内，或者从以色列出口，认定为在以色列销售。

无形资产销售，如果销售方为以色列居民即认定交易发生在以色列境内。

提供劳务，劳务如果是由以色列境内企业提供的，或者是提供给以色列居民的，或者劳务提供与位于以色列境内的财产有关，则认定为交易发生在以色列境内。

2.4.4 其他

计算应纳税额时，可以用公司的国内支出和进口货物时已付增值税额抵免营业收入的应缴增值税额。

在一定情况下，纳税者可以申请退税，如外国居民在以色列拥有房产时，利用该房产提供服务的增值税可以退税。

进项税额在以下一些情况下不能抵扣：

- (1) 与免税销售有关的成本；
- (2) 在开具发票或者进口单证后 6 个月内未申报的；
- (3) 购置机动车辆，在特定情况下购置机动车辆的除外；
- (4) 娱乐费用，与境外游客有关的除外；
- (5) 购置居住公寓；
- (6) 向雇员提供的货物或者服务，已被售出并且该货物或服务作为应税交易已申报的除外；
- (7) 经营旧货企业开展的以旧换新计划。

2.5 其他税（费）

2.5.1 土地税

按照以色列土地税法（Land Tax Law），不动产转让按照购买日至销售日的增值额征税，适用税率从 0% 到 10%。

出售的房屋建筑物或其中部分属于住宅公寓产权时，首套住宅公寓适用于 0% 至 10% 的累进税率，第二套或其他住宅公寓则适用 8% 至 10% 的累进税率。

出售的房屋建筑物或其中的部分不是住宅公寓产权时，适用 6% 的固定税率。然而，如果在交易发生当天，被出售的非住宅公寓产权下至少有一个住宅公寓的建筑许可证，税率可降至 5%。

2.5.2 消费税

以色列对某些消费品征收消费税，按产品批发价格的一定百分比计算，根据商品类型适用于不同的税率。

目前，消费税的征税对象主要包括酒、酒精饮料、烟草制品（包括烟草本身）和汽车（包括汽车零件）等。

2.5.3 社会保障税

原则上以色列没有工薪税，但是在以色列雇主需要缴纳社会保障税。

雇主有义务根据每个雇员的月工资收入按照一定比例（为雇员）缴纳社会保障税。雇主从雇员的工资中扣除应由雇员自己承担部分的社会保障税，与其为雇员承担的部分一并汇缴。

平均工资（6,164 谢克尔）60% 内的工资水平适用优惠征收率。工资水平超过平均工资 60% 的部分适用标准征收率，最高至必须缴付国家和医疗保险的最高收入水平（43,890 谢克尔）。

社会保障税的征收率如下：

表 4 社会保障税征收率

分类	雇主承担	雇员承担	个体户	无工作的被
----	------	------	-----	-------

				动收入者
以色列居民 - 优惠征收率	3.55%	3.5%	5.97%	9.61%
以色列居民 - 标准征收率	7.6%	12%	17.83%	12%
非以色列居民 - 优惠征收率	0.59%	0.04%	-	-
非以色列居民 - 标准征收率	2.65%	0.87%	-	-

2.5.4 预提税

预提税不是一个独立的税种，而是根据适用的税收协定条款，在支付给以色列私人以及外国居民个人投资所得时需要扣缴的税收。持有以色列公司 10%及以上股份的个人股东取得分配的股息一般适用 30%的股息预提税。上市公司定期分配的股息（无论是否持有 10%或以上股份）和持有以色列公司 10%以下股份的个人股东取得分配的股息适用 25%的股息预提税。但是，对以色列居民企业取得来源于以色列境内的应计或取得的常规收入中支付的股息，不征收股息所得税。企业通常就取得的境外股息收入缴纳 25%的所得税，这些收入是指直接来自于国外的收入或者来源于国外计提或取得的收入（从持股链条上的公司逐级分配且来源于境外的收入）。

租金所得按照正常程序申报和征税，另有规定除外（如在某些情况下对居民租金所得给予最高每月 5050 谢克尔免税额）。资本利得与土地增值适用特别规定，因此资本交易必须在交易发生后 30 至 50 日内进行有效申报及纳税。

以色列商业银行对汇给非居民的汇款（除进口货物贷款外）一般必须按照 25%的税率征收预提税，除非纳税人能够提供以色列税务机关同意按更低税率征税的批准书（ITO 第 170 条）。对非来源于以色列的所得，以色列税务机关可以根据税收协定的条款规定，或者根据由当地分公司或者常设机构单独承担的预提税，同意给予纳税人降低税率或者享受免税待遇。

在某些情况下，如外国出借人能够提供融资或者其他成本费用的证明，税务机关可以批准对利息按降低税率征收预提税。

此外，对于向境外著名金融机构对宏观经济有重大帮助的项目发放的贷款，以色列税务机关提供特殊的税收政策。根据这种政策，在适当的情况下，税务机关可以只对汇给境外金融机构的实际利息超过 LIBOR（伦敦银行间拆借利率）的部分（符合独立交易原则），按 15% 的税率征收预提税。

在实践中，如果税务机关不认为非居民收款人在以色列有构成纳税义务的机构场所或者在以色列停留过，那么对汇往境外的汇款总额按 25% 的税率征收的预提税，在正常情况下，被认为是以色列税务机关的最终征税。

第三章 税收征收和管理制度

3.1 税收管理机构

3.1.1 税务系统机构设置

以色列税务管理机构为以色列税务局，于 2004 年 9 月 1 日由所得税和土地税收部、增值税和自动化处理服务部以及海关合并成立。以色列税务局局长管理以下职务：

副局长、情报和稽查高级副总干事、海关总署关长、增值税高级主管、所得税高级主管、房地产税收高级主管、行政和人力资源高级主管、评估和稽查高级主管、分部和执法高级主管、客户服务高级主管、内部审计高级部门主管。

3.1.2 税务管理机构职责

情报和稽查高级副总干事：负责 9 个所得税和所得税稽查办公室。

海关总署关长：负责 8 个海关、9 个国际出入境点和 8 个内部过境点。

增值税高级主管：负责 18 个增值税部门。

所得税高级主管：负责 26 个所得税评估办公室。

房地产税收高级主管：负责 10 个房地产税收办公室。

3.2 居民纳税人税收征收管理

3.2.1 税务登记

3.2.1.1 增值税登记

在开展实际业务之前，公司必须按以下步骤注册登记为经销商，以便缴纳增值税：

(1) 必须在距离公司办公地点最近的当地增值税办公室进行注册登记；

(2) 登记时必须提供以下文件：

- ①公司注册局签发的注册证书；
- ②公司备忘录及公司章程副本；
- ③带印花戳记的公司租赁和购买办公场所的合同；

(3) 如果公司处于筹办期，尚未开业，可能还要递交其它一些文件，以提供有关该公司今后业务活动的信息。

2018年5月17日，以色列税务局发布关于服务和无形资产进口的增值税纳税申报新规。在以色列进行增值税注册的企业多次进口服务（包括但不限于研发、总部服务、法律服务等），或者大额无形资产，都允许进行单次按月开具综合发票。而之前要求每次交易开具发票。综合发票必须包括支付给境外服务提供商的各种进口商品和服务的金额。

3.2.1.2 企业所得税登记

公司应于开业后90天内到有关税务机关办理企业所得税注册登记手续。注册时使用第5610表，表格内容包括公司的基本资料。档案编号通常与公司注册局签发的编号相同。

注册后，税务部门将一本由计算机生成的预付税款表格邮寄给公司。

3.2.2 账簿凭证管理制度

目前，以色列普遍使用的会计准则由以色列会计准则委员会（Israeli Accounting Standards Board/IsASB）制定。根据以色列会计准则委员会的决定，以色列上市公司必须使用国际财务报告准则（IFRS），其他企业可以选择使用。不选择使用国际财务报告准则的可以使用以色列会计准则（Israeli GAAP）。

3.2.3 纳税申报

3.2.3.1 代扣工薪所得税

在支付雇员薪金前，雇主必须先向税务机关开设一个申报代扣工薪税的档案。公司必须在当地代扣税款办公室进行注册登记。注册时

填写 0355 表，表格内容具体包括：雇员号码、支付给雇员的薪金种类、支付薪金的日期及股东的详细资料。表格必须经有权签字人签名。

注册登记以后，税务机关将一本代扣代缴税款报告表和公司的申报档案号邮寄给公司。

雇主应就其支付的雇佣报酬为在以色列工作的雇员代扣所得税。雇主还必须按月及时申报和缴纳上述代扣税款（每月 15 日对其从上月 14 日至本月 13 日发放的工资薪金缴纳代扣税款）。

3.2.3.2 社会保障税

雇主有义务从其雇员薪金中代扣社会保障税，连同雇主应缴的保障税，一起缴纳给国民保险机构。

雇主无须另行向国民保险机构进行注册登记。向代扣税款办公室提交第 0355 号表格后，其副本将被送达国民保险机构，两处使用同一档案编号。国民保险机构将每月寄给公司一本扣款的表格。每月 15 日报送表格和缴纳国民保险税。

3.2.4 税务检查

以色列的纳税评估系统以自我纳税评估和税务机关纳税评估相结合的形式为基础。

纳税申报表一旦提交即构成自我纳税评估，以色列税务局通常会在纳税申报年度结束后的四年内进行审核。如果纳税人没有提交申报表并且税务官员认为纳税人有欠税情况，税务官员可以在任意时限内发布其评估结果。

纳税人可在 30 天内以书面形式对评估结果提出异议，说明评估不正确的原因，之后将由不同的评估官员审查案件事实。如果在提出异议后，纳税人与评估官员达成协议，则应对纳税评估结果进行更正，并向纳税人发出税务通知。如果未达成协议，评估官员可通过签发书面裁决（Written Order）来进行征税，该书面裁决将确认对原始税务评估结果的增加或减少。

3.2.5 税务代理

企业可以自行准备纳税申报表申报纳税，也可以聘用外部税务中介机构代为处理。

3.2.6 法律责任

纳税人可以直接向以色列地区法院提出对书面裁决的上诉。以色列没有特殊的税务法庭系统，地区法院的裁决可以作为民事诉讼向最高法院提出上诉。

3.2.7 其他征管规定

3.2.7.1 优惠政策框架

以色列涉及鼓励投资的法律主要包括：

（1）资本投资鼓励法（1959年，2016年修订）

界定获准企业的地位，企业如满足政府关于工业、经济和社会的政策规定，即有权获准拨款和税收减免。

（2）工业研发鼓励法（1984年）

包括研发经费和奖励的规定，政府可以将企业日后专利权使用费作为交换，资助技术性研发或分担技术开发的风险。

（3）工业（税收）鼓励法（1969年）

涉及鼓励投资（通常为对国民经济有利的指定领域内投资）的一系列补充立法和特殊项目。

政府对投资的鼓励措施主要分为3类：一是对研发性投资给予经费支持；二是提供基础设施方面的支持，减少投资者租赁工厂和培训劳动力的费用；三是采取减免税、免税期、允许固定资产高折旧率等做法。

3.2.7.2 鼓励政策

（1）鼓励投资措施

根据资本投资鼓励法，政府鼓励投资的方案主要有拨款计划和自动税收优惠计划。企业可选择某个税收优惠计划，如符合拨款计划规定，可被认定为获准企业或优惠企业。

开发区内的获准企业可获 10%-32%的固定资产费用支持。另外，获准企业可在 7-15 年内享受低至 10%-25%的公司税优惠。

企业如在 3 年内投入工业或酒店的固定资产额满足最低有效投资额，并由以色列投资方控股，则为优惠企业，不需经获准程序即可享受免税期优惠。优惠企业在 7-15 年内享受低税率。公司税和代扣所得税加总后的优惠税率为 15.4%-36.25%。

此外，以色列还采取一系列的促进措施，鼓励投资，主要包括：高科技孵化器、就业资助计划、雇佣新移民资助计划、培训支持计划、工业企业鼓励计划、酒店翻新项目、动画和电视节目开发项目、小企业支持计划、自由港区法、埃拉特自由贸易区、开发区法等。各地方政府也实行多种积极的鼓励措施。

（2）鼓励研发措施

对以色列的首席科学家办公室的研发活动可提供 20%-85%的经费资助。对于以色列与美国、加拿大、新加坡、韩国和澳大利亚等国合作方共同进行的研发活动，可由双边研发基金提供高达 50%的经费支持。另外，由于以色列与奥地利、比利时、爱尔兰、德国、荷兰、法国、中国等国签订了研发协议，以色列公司与上述国家合作方进行的研发活动，可获首席科学家办公室的研发经费支持。以色列还加入了欧盟的 7 个研究与技术开发框架项目，企业的有关研发活动还可获得多边研发经费支持。

2018 年 4 月 17 日，以色列税务局公布扩大“绿色轨迹（Green Track）”项目，这一项目旨在对以色列纳税人持有特定境外投资资产给予预提所得税免税。

这一项目将包括以下新的投资：

- ①购买投资合伙权；
- ②购买或者行使期权；
- ③通过批准的账户偿还商业借款。

“绿色轨迹”项目已经包含了购买股权、不动产以及其他有形资产的境外投资，并且可以给符合一定条件的非居民在出口和研发活动借款。

3.2.7.3 特殊经济区域的规定

以色列有各类开发区和工业区，这些区域在以色列工业经济建设中扮演重要角色，许多重要工业部门都建在工业区。以色列政府通过建立工业区实施政府的产业布局，支持经济相对落后地区发展工业，分散人口，促进就业。

以色列工业区建设由以色列经济部负责，其主要职责是根据国家的地区发展政策提出工业区发展的建议，确定工业区建设地点，实施建设计划，建立工业区并负责在工业区安置人口及工业区建成后的管理。

以色列经济部与国家土地管理和规划局协商确定工业区的合适地点，取得计划与开发许可，然后利用政府预算发展工业区的基础设施，其中包括供水、通电、修路和安装照明设施、提供通讯和其它服务等。

3.3 非居民纳税人的税收征收和管理

3.3.1 非居民税收征管措施简介

与居民企业规定相同。

3.3.2 非居民企业税收管理

与居民企业规定相同。

第四章 特别纳税调整政策

4.1 关联交易

以色列所得税法令（ITO）中包含很多反避税条款，旨在确保对国内和国际的交易所得征税以及避免延期纳税。根据所得税法令第 86 条规定，在特定的条件下，如果交易的主要动机被认定为是通过人为安排规避纳税，税务机关有权忽略某些特定的交易，且纳税人必须提交一份说明“激进的税收筹划”交易的特别表格以及他们的年度纳税单。根据所得税法令第 131D 及 131E 条规定，自 2016 年 1 月起，纳税人有义务以直接或间接的书面形式报告其所有的合法收入，其中属于本规定范围的税务咨询服务，包括：

- （1）旨在允许纳税人获得税收优惠；
- （2）满足以下条件中的至少一项：
 - ① 税务咨询所支付的费用超过 10 万谢克尔；
 - ② 税务咨询不是为企业量身定制的。

4.1.1 关联关系判定标准

以色列是经济合作与发展组织（OECD）成员国，其转让定价条例与经合组织转让定价指南基本一致，包括其对关联关系的判定标准。

4.1.2 关联交易基本类型

关联方交易需遵守独立交易原则。以色列纳税人必须报告与关联方进行的每项国际交易，并说明此类交易的公平交易金额。

4.1.3 关联申报管理

以色列的转让定价规则没有要求纳税人进行纳税申报时附加相关的文件，但必须提交 1385 表格。税务机关可以要求纳税人在 60 天内提交与关联公司间交易相关的所有相关文件和信息。纳税人必须能够向税务机关提供以下文件：

(1) 一般信息，其中包括关联方、合同和协议的细节资料，以及对行业的描述；

(2) 关于经济性分析的具体信息，例如所选择的定价方法，可比性因素等。

“转让定价法”第 5a 节提及的额外披露要求包括：

(1) 纳税人及其控股实体（直接或间接）以及其子公司及合伙人的详细资料。有关纳税人的详细信息，一般是纳税人的最终母公司。在其他情况下，税务机关可能还需要受益所有人的资料；

(2) 关联交易方的身份信息，对方的居民国及与其在集团内之间的关系（如母公司或姊妹公司）；

(3) 关于跨国交易合同条款的信息；

(4) 所转让的资产或服务的详细说明；以及关联方之间的交易、贷款、信用或担保中的对价情况；

(5) 关于纳税人所在行业的信息；

(6) 有关纳税人的经济环境和风险的信息、涉及交易的无形资产的详细资料；

(7) 详细说明纳税人在本纳税年度与关联方签订的所有交易，包括贷款、担保、管理费用、合作、合营、信托、捐赠或任何其他类型的交易；

(8) 关于可比交易的信息、所选择的转让定价方法、可比性因素、对可比性因素进行调整的细节、选择所选方法的原因、可比较的结果、相关价值范围或四分位数范围以及所有比较结果；

(9) 关于另一国（关联方居住国）交易情况的资料，包括国外税务机关的预先裁定、向国外税务机关报告的资料、向国外税务机关的报告与以色列税务机关之间存在差异的解释；

(10) 关于跨国交易的相关合同、纳税人与集团其他成员的合同、可以核实提供给税务机关数据的其他文件、提交给国外税务机关的转让定价研究、提交给国外税务机关的纳税表、国外税务机关的裁决以及会计师或律师做出的有关意见声明。

适用本条的纳税人必须将 1385 表格作为年度一般报税表的组成部分。1385 表格需要包括与纳税人有关的所有关联公司间交易的一般描述和细节资料（如关联方的全称、居民身份以及交易类型等），且关注与交易有关的财务数据，是否符合第 85A（a）条规定的公平交易原则。

表格必须由公司的高层人员签字，签署这份表格不仅要承担公司责任还有个人责任。1385 表格是纳税申报单的组成部分，错误申报或不申报的影响是一样的。

当 1385 表格由公司高管签字时，该人员应声明：该公司的交易符合公平原则，并保留所需的转让定价文件（例如转让定价研究，原始公司间协议和转让定价政策文件）。根据以色列税务当局的要求，必须在 60 天内提交所有转让定价依据的资料。

根据所得税法令第 85A 章节和相关规定，以色列税务局在 2019 年 7 月 3 日发布了更新版的 1385 表格。随后，以色列税务局又宣布，更新版 1385 表格的使用年度由 2018 年纳税年度推迟至 2019 年度纳税申报时适用。对于 2018 年纳税年度，纳税人可以选择提交新版或原版的 1385 表格。更新版表格要求披露纳税人关联交易的更多详细信息，包括：

（1）应准确定义使用的转让定价方法，明确利润水平指标及交易的资金数额。

（2）交易关联方有关的信息，且以色列税务机关有可能与关联方所在国的税务机关进行交叉核对。

（3）在公司中有明确职位的个人签名，而在原表格中允许以公司名义签署。

（4）根据 2018 年 12 月发布所得税法规，应注明是否使用了“安全港”规则。

新表格的适用范围、复杂性和准确性要求公司严格执行和记录其采用的转让定价方法。此外，会计原则的不匹配可能造成在以色列记录的数据与在关联方国家记录的数据之间的差异。最终，双方的交易

结果应该是准确的、一致的，并且是基于公认的转让定价方法所得出的。

为了确保符合以色列转让定价规定和以色列税务局发布的转让定价相关法规的规定，以及为 2019 年及以后年度纳税申报时强制要求使用 1385 表做好准备，有以色列纳税义务的跨国企业应评估其受新版 1385 表影响的合规要求。

4.2 同期资料

4.2.1 分类及准备主体

以色列所得税法令第 85A 条规定了转让定价同期资料的要求。在以色列国内税法规定下，企业无需每年准备转让定价同期资料，除非在税务稽查时被要求提供。但是一般来说以色列税务局进行年度税务稽查的可能性比较高。在实践中，跨国运营的企业或外国企业在以色列的子公司受稽查的可能性更高。

4.2.2 具体要求及内容

同期资料中需包括：纳税人的集团架构、国际交易的关联方、税收居民国以及纳税人与其他方之间的任何特殊关系；合同条款，包括资产规格、接受的服务、支付的价款、贷款、信贷条款以及相关担保；纳税人的经营范围和任何其他业务；纳税人经营的经济环境和相关风险；纳税人与关联方签订的所有交易的详情；经济分析。

4.2.3 其他要求

除同期资料外，纳税人还需附上一些其他文件，如能够证实所提交数据的材料、交易合同、与关联方之间的其他合同以及向外国税务机关提交的纳税申报表。

4.3 转让定价调查

4.3.1 原则

在以色列所得税法令（ITO）中确立独立交易原则，要求关联方之间的业务往来，必须按照独立交易原则进行，即按照没有关联关系

的独立企业之间的市场价格进行业务往来。以色列所得税法令第 85A 条规定，“在一场国际交易中各方存在特殊关系，若在这种情况下获得的利润少于相同条件下没有关联关系各方之间的利润，交易将根据市场情况进行调整。”

适用转让定价条款的交易必须满足下列条件：

- （1）存在特殊关系的交易方之间进行的跨境交易；
- （2）由于存在这些特殊关系，交易价格或者其他交易条件与不存在特殊关系情况下的价格或者其他交易条件不同；
- （3）纳税人从这种交易价格（或者其他交易条件）获得的交易利润低于交易方之间若不存在特殊关系情况下可获得的利润。

4.3.2 转让定价主要方法

“转让定价条例”列出了可依据的方法，具体包括可比非受控价格法，可比利润法，再销售价格法和成本加成法。具体规定和方法按以下优先顺序排列：

- （1）可比非受控价格法；
- （2）可比利润法：利润分割、成本加成或再销售价格、销售利润率、资本/资产/债务回报率；
- （3）或其他合适的利润指标；

其他更合适的统计技术方法可用于转让定价的评估。以色列没有国内可比较的转让定价数据库。依据可比非受控价格法，如果不需要调整，纳税人的定价应在可比交易的价格范围内；在其他情况下，纳税人的转让定价必须在四分位数范围内，即在可比交易价格的中间 50% 的价格范围内，排除最高的前 25% 和最低的后 25% 的价格。纳税人转让定价评估和关联交易报告不在此范围的情况下，税务机关有权将定价调整为可比结果的中位数。

“转让定价条例”中还有预约定价协议（APA）和提前裁决的规定。这为纳税人提供提前了解自身税收处境的可能，或纳税人可直接就转让定价问题与税务机关达成协议。税务机关也可以要求提前做出裁决。税务机关需在所有必要文件提交之日起 120 天之内做出回复，

有时这个期限可能会延长到 180 天。如果税务机关在这段时间内没有回应，纳税人的要求被视为已接受。

2018 年 9 月 5 日，以色列税务局(ITA)制定了两条转让定价(TP)方面的条例。条例终稿对 2017 年年末公布的几个草案进行了修订，其中最重要的变化是明确了将股票期权纳入成本计算基数加成到整个成本模型中。条例之一重点关注跨国企业在以色列市场中与经销、营销和销售相关的适当的转让定价方法，另一法规则聚焦特定交易的具体盈利能力区间。以色列税务局在上述法规中体现了其在不同类型交易的方法论和盈利能力方面的立场，同时简化了文件资料和报告要求。

在以色列经营的跨国企业应当关注这些条例并核查公司与以色列税务局在转让定价方法和盈利能力方面立场的合规程度。其转让定价策略与以色列税务局观点不相符的公司应当考虑调整策略与以色列税务局相匹配，或者管理相关风险，包括对税务准备金的影响。

4.3.2.1 转让定价方法条例

在本条例中，以色列税务局表明了其在识别和分析在以色列最恰当的经销、营销和销售（包括预售）活动中最恰当的转让定价方法方面的立场。

以色列税务局强调，当分析了功能、资产和风险（以下简称“FAR”）后，如果表明销售活动在不涉及重大营销性无形资产的情况下进行，以色列税务局认为最恰当的转让定价方法是可比利润法（CPM）/交易净利率法（TNMM），同时利润水平指标应基于当地市场销售收入制定。

当 FAR 的分析表明发生的是营销和广告活动而非销售活动，根据以色列税务局的判定，最恰当的转让定价方法是可比利润法（CPM）/交易净利率法（TNMM），其中利润水平指标应基于运营成本制定。

以色列税务局阐明，这一条例并不能被理解为对以色列当地跨国企业常设机构构成的否认，但也不强调此类常设机构的存在。此外，此条例不适用于电商的数字活动和任何通过网络进行的服务（“数字经济”）。

该条例包括了以下转让定价的方法：可比非受控价格法（CUP）、成本加成法、再销售价格法、可比利润法、交易净利润法和利润分割法。

条例指出，FAR 分析应当始于对双方合同的分析，但在交易双方的实际行为与合同条款相一致这一点尚未被证实前，合同不能被认为是真实的。此外，为了确定当地实体的性质，仅识别出签约人是不够的，还要识别出实际执行销售活动的主体，创造交易条件的主体和通过直接接触特定客户来产生和巩固需求的主体。根据公平交易原则，当地实体的 FAR 范畴应当与其运营回报的份额相匹配。

条例列示了一系列针对当地实体和其跨国分支机构间活动与职责划分的标准。

以色列税务局制定了一个归纳表以列述针对一般性销售和营销模型最恰当的转让定价方法，并给出了它们的定义：全面经销，低风险经销和营销活动。

4.3.2.2 有关盈利能力区间的条例

在这一条例中，以色列税务局列述了以下一系列针对特定交易的恰当的盈利能力区间：

（1）低附加值服务

对于符合条例中所列标准的低附加值服务，以色列税务局采纳了经济合作与发展组织（OECD）指南第七章的规定，该章确立基于运营费用按 5% 加成计算的方法，其中运营费用应包括按一般公认会计准则标准应被记入的费用，例如股票期权。

（2）营销服务

对于本条例 4.3 节中规定的营销服务，以色列税务局采纳了介于 10% 到 12% 加成计算运营费用的方法。

（3）经销

对于在条例 4.2 节中规定的低风险经销活动，以色列税务局采纳的营业毛利水平是按照以色列实体在相关市场中产生整体收入的 3%-4% 计算的。

（4）报告要求的降低

选择采纳以色列税务局盈利能力区间规定的跨国企业不需要为相关类型的交易准备基准分析，但仍需要准备转让定价文档，文档包括经济和 FAR 分析。文档应当以此作为结论：每笔交易都根据以色列税务局的规定执行和定价，因此未开展基准分析。

为了满足相关条件和要求，企业可以向以色列税务局的转让定价部门申请预先核准。

上述两项条例应当结合以色列税务局涉及商业重组的条例一并关注。这些条例预示以色列税务局会重点审查跨国企业在以色列的运营及其在以色列市场开展的相关活动。这些条例的公布强调了转让定价方法论和定价公允是以色列税务局的重要关注点。

在以色列运营的跨国企业应该核查其与以色列税务局相关规定的一致性。企业也应该考虑利用以色列税务局降低报告要求这一点，针对特定类型的交易，通过采取以色列税务局认可的盈利能力区间取代准备基准分析的做法。如果转让定价模型和策略与以色列税务局存在分歧，跨国企业应当考虑参照之前规定，与以色列税务局要求一致起来，避免管理不合规导致的风险，包括税务方面的影响。

4.3.3 转让定价调查

以色列所得税法令（ITO）中规定：在关联交易方的应纳税所得额已经做过修改的情况下，税务机关可以进行相应的调整。

以色列没有关于再调整的政策，例如被视为分配或视为出资。转让定价调整是针对纳税人的，立法中没有这种调整的依据。如果协定缔约国对方对转让定价进行初始调整，以色列税务机关需按照独立交易原则，考虑对方对交易做出调整后的利弊。如果协定缔约国对方对利润分配进行了再次调整，以色列税务机关必须根据适用的税收协定对有关的要求或索赔进行权衡。

所得税条例的第 86 条规定：根据转让定价通知书，如果交易的分类不正确，可以由税务机关的评估人员进行重新分类，税务机关人员也有权忽略一些特定人为安排。

4.4 预约定价安排

4.4.1 适用范围

以色列所得税法令第 85A 条 d 款中规定了可以进行预约定价安排的条件并描述了预约定价安排的适用范围。

4.4.2 程序

预约定价安排的流程始于一份详细的申请，其中包括所有相关信息。在预约定价安排流程下，以色列税务局必须在 120 天回复纳税人的申请，但是该审批时间可延长至 180 天。如果纳税人没有收到回复，则视为该申请被自动通过，其中的关联交易安排被视为是符合独立交易原则的。在实际操作中，一个完整的预约定价安排需要 12 个月时间。

4.5 受控外国企业

4.5.1 判定标准

根据以色列的受控外国企业规定，控制着一家在应纳税年度内大部分所得或者利润来源于消极所得的外国居民公司的以色列居民，应按他在该外国公司的“未分配利润”的比例推算其所得视同作为在该纳税年度内分配给他的股息征税。

满足下列条件的实体定义为受控外国企业：

(1) 实体测试——该实体必须是一个法人实体（由个人组成的公司制或非公司制团体，但不能是自然人个人）；

(2) 居民测试——该实体必须是一家非居民实体；

(3) 控股测试——该实体必须满足以下条件之一：

①50%以上的控制权由以色列居民直接或者间接掌握；

②40%以上一种或者一种以上的控制权由以色列居民控制，在一种或者一种以上的对该实体的控制权中，与一个或者一个以上亲属一起控制 50%以上；

③以色列居民有权反对或阻挠实质性的管理决定。

(4) 股份登记测试——该实体的股份（或者对它的任何权利）不是为了在证券交易所进行交易而登记；

(5) 所得测试——应满足下列两者之一的条件：

- ①该实体在应纳税年度内的大多数所得为消极所得；
- ②该实体在应纳税年度内的大多数利润来源于消极所得。

该法将“控制人”定义为在应纳税年度末或者在应纳税年度内的一个约定日和下一个应纳税年度的约定日期间，直接或者间接地掌握控制至少 10% 的受控外国公司的控制权的以色列居民。

“控制权”的定义广泛，包括以下任意一条：

- ①分享利润权；
- ②任命负责人权；
- ③否决权；
- ④对清算中法人的一部分资产的权利；
- ⑤对持有上述权利之一的个人如何行使权利的指导权。

“未分配利润”是指来源于受控外国公司在应纳税年度内未支付给公司股东的消极所得的利润。在计算这个金额时，应从未分配利润金额中扣减受控外国公司消极所得已缴的外国税金以及与消极所得有关的亏损额（当年和以前年度的）。未分配利润金额是根据外国的适用规定来计算确定的，但是，如果该国未与以色列签订避免双重征税协定，以色列通常会适用公认的会计准则来计算确定。

“消极所得”包括利息，股息，特许权使用费，租金和资本利得等实际有效税率低于 15% 的收入，前提是此类所得按照以色列税法不属于营业性收入。

如果分配股息的企业利润以高于 15% 的税率征税（直到 2014 年底，这个最低税率一直为 20%）并且如果收到股息的企业至少持有支付股息的企业 15%（直接或间接）在以色列境外交易的股票，或在其他情况下至少 10% 的股票，则股息将不会被认定为消极所得。非居民公司出售证券按照受控外国企业法律的要求被定义为“消极所得”，除非公司持有证券的期限不超过 1 年，并且是企业经营的一部分（自 2014 年 1 月 1 日起生效）。此外，适用于公司消极所得的最低非以色列税率一般不超过 15%。

根据以色列所得条例 67E 的规定：自 2006 年 1 月 1 日起，被认定为以色列控股的公司可以享受税收减免，具体包括：

- (1) 公司从子公司收到的股息免税；
- (2) 出售子公司的资本利得免税；
- (3) 控股公司向股东分配股息红利的预提税率为 5%。
- (4) 公司从特拉维夫证券交易所挂牌交易的证券中获得的利息收入，股息和资本利得均免税；
- (5) 从某些金融机构获得的利息免税；
- (6) 该公司不受受控外国公司制度的约束。

为符合以色列控股公司的资格，该公司必须在以色列注册、经营和管理。该公司必须是私企，可以不是金融机构，也可以不是由于免税重组目的而建立的。以色列控股公司必须在其子公司至少投资 5,000 万谢克尔（约合 1,300 万美元），其子公司的税基不得低于其总资产税基的 75%。一个合格的控股公司在以色列拥有的资产应不超过其资产的 20%（根据资产的成本基础确定），或 20% 以上的收入来自于以色列。公司应该没有第 2（1）条（即业务收入）下的收入，除了（i）为其持股公司提供服务的收入以及（ii）所得税（通货膨胀调整）法第 7 部分规定的商业收入。此外，其拥有的子公司必须是其双边税收协定缔约国的居民企业或位于企业所得税率高于 15% 的国家，且子公司 75% 以上的收入必须来自“交易”或“业务”，而不是被动所得，另外，该公司还必须在连续的 12 个月内持有子公司至少 10% 的股份。

4.5.2 税务调整

以色列居民企业如果持有 10% 或更多的受控外国企业股份，则从受控外国企业收到的视同股息需要纳税。视同股息指的是纳税人在纳税年度最后一天的被动未分配收入份额。根据 2014 年修正案，纳税人申请视同外国税收抵免的可能性被废除。

4.6 成本分摊协议管理

4.6.1 主要内容

以色列暂无成本分摊协议相关的税法规定。

4.6.2 税务调整

以色列暂无成本分摊协议相关的税法规定。

4.7 资本弱化

4.7.1 判定标准

目前以色列在税务方面没有关于资本弱化的规定。但是，在设定融资条款时应遵守正常的独立交易原则。某些贷款可能被重新认定为股权工具，根据某些贷款利息的扣除和抵扣，也可以将贷款或债权重新认定为资本投资。

在以色列所得税法令（ITO）中，有些关于关联企业借款的规定。根据以色列所得税法令第 3 部分（j）的规定，居民企业必须公开向国外关联方贷款的利息收入。复式记账法下，纳税人账面的贷款若不承担利息或利率低于 3.05%（2015 年），那么实际利息和本条款规定应征收的利息之间的差异应被记为居民企业的贷款所得。

在向国际关联方贷款的情况下，若税务机关认为其符合所得税条例 85A 独立交易原则，那么企业不需要根据 3（j）条款将向国外关联企业贷款的利息记作收入，这个条款只对国内关联方适用。从国际上看，如果机构之间的贷款和融资归类为一种“资本形式”，则不会受到转让定价审计的约束。在以下情况下，这种贷款的利息收入不需要根据以色列所得税法令的第 3（j）条或第 85A 条的规定进行报告：

- （1）贷款与消费价格指数无关；
- （2）贷款不承担利息或类似赔偿；
- （3）该贷款发放至少 5 年，且在 5 年内不具备提前赎回资格资格；
- （4）若贷款中的债权人从属于其他债权人，其债权只能在债务人清算所得的分配中执行。

但是，核准企业和核准财产必须满足股权比例达 30%-33.33%的条件。公司法规定，除了清算以外，公司一般不得赎回股本，但对偿

还贷款却没有这样的限制规定。向非居民筹措资金，必须满足货币管制关于告示和融资条款的合理性方面的条件。

4.7.2 税务调整

目前以色列在税务方面没有关于资本弱化的规定，资本弱化相关调整按照一般转让定价调整的方法执行。

4.8 法律责任

以色列在转让定价方面没有特殊的处罚规定。在以色列所得税法令第 191 条的规定下，如果税务稽查后的应纳税所得额高于其已申报的应纳税所得额 50%或以上，以色列税务局将对调整的部分处以 15%的罚款。税务检查人员有权在补缴税款时免除罚款。纳税人如果没有及时缴纳罚款，将被加征每年 4%的滞纳金。

第五章 中以税收协定及相互协商程序

5.1 中以税收协定

5.1.1 中以税收协定

签订双边税收协定的主要目的在于避免对个人和企业所得双重征税和防止偷漏税。中国居民赴以投资需要了解中以两国的税收协定，降低投资的税收风险和成本。

1995年4月8日，中国政府与以色列政府在北京签订《中华人民共和国政府和以色列国政府关于对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定》（以下简称“1995年协定”）和《中华人民共和国政府和以色列国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定议定书》（以下简称“1995年协定议定书”）两份文件，于1995年12月22日生效，并于1996年1月1日执行。

1995年协定共三十条，主要包括协定的适用范围、缔约国一方居民在缔约国另一方各类所得的征税方法、消除双重征税方法、税收无差别待遇、协商程序以及情报交换等六部分内容。1995年协定议定书共四条，包括国际运输、特许权使用费税收优惠、股息税收优惠和滥用税收协定优惠的处理等规定。

国家税务总局《关于发布〈特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2017年第6号）自2017年5月1日起施行。2017年5月1日后的相关程序请参见公告。

5.1.2 适用范围

中以两国税收协定的适用范围明确，包含适用的主体范围、客体范围和领土范围。

5.1.2.1 主体范围

协定适用于中国居民和以色列居民或同时属于双方居民的“人”。协定中明确了作为居民的“人”包括个人、公司和其他团体，“缔约国一方”和“缔约国另一方”根据上下文指中国或者以色列。

“缔约国一方居民”是指按照该缔约国法律，由于住所、居所、总机构所在地、注册所在地、管理控制所在地，或者其他类似的标准，在该缔约国负有纳税义务的人。

同时为双方居民的个人，其身份确定应按以下规则确定：

(1) 应认为是其永久性住所所在缔约国的居民；如果在缔约国双方同时有永久性住所，应认为是与其个人和经济关系更密切（重要利益中心）所在缔约国的居民；

(2) 如果其重要利益中心所在国无法确定，或者在缔约国任何一方都没有永久性住所，应认为是其有习惯性居处所在国的居民；

(3) 如果其在缔约国双方都有，或者都没有习惯性居处，应认为是其国民所属缔约国的居民；

(4) 如果其同时是缔约国双方的国民，或者不是缔约国任何一方的国民，缔约国双方主管当局应通过协商解决。

5.1.2.2 客体范围

中以税收协定适用于中国的个人所得税、企业所得税和以色列的所得税（包括公司税和财产收益税）、根据土地增值税法对不动产转让收益征收的税收、根据财产税法对不动产征收的税收。

由于中以两国协定税收种类有一定区别，针对中国居民在以色列投资时被以色列政府征收的除所得税之外的其他税种，在中国无法实施抵免。这部分税收成本应当纳入投资财务评估的考虑范围之内。

5.1.2.3 领土范围

在认定中国和以色列两国的协定适用领土范围时，首先要满足两国地理概念上的领土，其次还要满足能够有效实施两国税收法律的条件。

5.1.3 常设机构的认定

常设机构是指缔约国一方的居民企业在缔约国另一方进行全部或者部分营业的固定营业场所。常设机构的存在与否对于收入来源国的税收管辖权具有至关重要的影响。由于国际税收协定的主要功能是划分居住国与来源国对跨国收入的征税权，从而避免对跨国收入的双

重征税，因此，国际税收协定通常采用的原则是，居住国企业在来源国有常设机构的，来源国的征税权受限制的程度低；居住国企业在来源国没有常设机构的，来源国的征税权受限制的程度高。对于赴以投资或者从事经营活动的中国居民来说，是否按照中以税收协定的规定构成在以色列的常设机构，对于其税收成本具有重要影响。因此，在明确中以税收协定的适用范围后，有必要了解常设机构的概念以及中以税收协定对于常设机构的具体规定。

中以税收协定第五条规定了常设机构的概念、正面清单和负面清单。根据协定的规定，常设机构是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所。根据协定规定的正面清单，常设机构主要可以分为场所型常设机构、工程型常设机构、服务型常设机构及代理型常设机构四类。协定规定的负面清单的功能在于避免上述四种类型常设机构的构成。

5.1.3.1 场所型常设机构的认定

场所型常设机构的形式有管理场所、分支机构、办事处、工厂、作业场所以及矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所。根据中以税收协定第五条第四款的规定，下列情形不构成常设机构：

（1）专为储存、陈列或者交付本企业货物或者商品的目的而使用的设施；

（2）专为储存、陈列或者交付目的而保存本企业货物或者商品的库存；

（3）专为另一企业加工的目的而保存本企业货物或者商品的库存；

（4）专为本企业采购货物或者商品，或者搜集情报的目的所设的固定营业场所；

（5）专为本企业进行其他准备性或辅助性活动的目的所设的固定营业场所；

（6）上述活动结合所设的固定营业场所，且这种结合使该固定营业场所全部活动属于准备性质或辅助性质。

5.1.3.2 工程型常设机构的认定

工程型常设机构是指连续十二个月以上的建筑工地、建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动。

5.1.3.3 服务型常设机构的认定

服务型常设机构是指企业通过其雇员或雇佣的其他人员在缔约国另一方为同一工程或有关工程提供的劳务（包括咨询劳务），且在整个劳务期间的任何二十四个月中连续或者累计为期十二个月以上的劳务。

5.1.3.4 代理型常设机构的认定

（1）非独立代理人的认定

中以税收协定第五条第五款对非居民企业的代理型常设机构作出了规定。代理人的活动使缔约国一方企业在缔约国另一方构成常设机构的，这类代理人是非独立代理人。也就是说，缔约国一方的居民企业在缔约国另一方的代理人按照协定的规定能够构成非独立代理人，那么该居民企业的代理人就构成在缔约国另一方的代理型常设机构。根据协定的规定，非独立代理人在缔约国一方代表缔约国另一方的企业进行活动，有权并经常行使这种权力以该企业的名义进行签订合同等活动，应认为该企业在该缔约国一方设有常设机构。

（2）独立代理人的认定

为了限制来源地国的税收管辖权，中以税收协定第五条第六款对独立代理人作出了规定。如果缔约国一方企业在缔约国另一方的代理人是独立代理人的，那么这个代理人不构成该企业的常设机构，则其来源于缔约国另一方的营业利润在缔约国另一方不征税。独立代理人是指专门从事代理业务的代理人，其不仅为某一个企业代理业务，也为其他企业提供代理服务。经纪人、一般佣金代理人属于独立代理人。

为了防止独立代理人条款被滥用，协定对独立代理人的独立性提出了要求，如果代理人的活动全部或者几乎全部代表一个企业，且该企业与代理人之间在商业和财务上有密切依附关系的，不能构成独立代理人。

中以税收协定第五条第七款对母子公司之间是否构成代理型常设机构作出了规定。母公司通过投资设立子公司，拥有子公司的股权等形成的控制或者被控制关系，不会使子公司构成母公司的常设机构。但是，子公司有权并经常以母公司名义签订合同，并符合非独立代理人构成条件的，子公司构成母公司的常设机构。而且，在现实经济活动中母子公司之间常存在较为复杂的跨境人员及业务往来，至于母公司是否能够构成子公司的常设机构需要具体分析。

5.1.4 不同类型收入的税收管辖

中以税收协定将两国居民取得的跨国收入区分为消极所得和积极所得进行征税权的划分。所谓消极所得是指，没有实施营业活动而获得的投资性所得，如利息、股息、特许权使用费。所谓积极所得是指，通过实质性经营活动而取得的所得。对于消极所得和积极所得，居住国的税收管辖权没有很大的区别，但对于来源国的税收管辖权影响很大，同时，结合常设机构的认定，来源国的税收管辖权在一定程度上被加以限制。按照中以税收协定的规定，消极所得包括股息、利息以及特许权使用费；积极所得包括营业利润、不动产使用所得以及财产转让所得。个人劳务所得由于具有特殊性，从积极所得中分割出来单独规定。以下将分不同类型的所得对税收管辖权的划分进行介绍。

5.1.4.1 股息、利息以及特许权使用费所得

根据中以税收协定第十条、第十一条、第十二条的规定，中国居民企业在以色列设立常设机构取得的投资所得并入其常设机构的营业利润在以色列征收企业所得税，适用协定的营业利润条款；没有设立常设机构的来源于以色列的股息、利息以及特许权使用费等投资所得在以色列征收预提税。因为是中国居民企业的投资所得，因此协定明确了居住地管辖权原则，即中国可以对这部分投资收益征税。同时协定还规定了来源地管辖权原则，但有一定的限制，如果中国居民企业符合受益所有人，协定限定了以色列政府适用的税率最高为10%。

5.1.4.2 营业利润

根据中以税收协定第七条第一款的规定，缔约国一方企业的利润应仅在该缔约国征税，但该企业通过设在缔约国另一方的常设机构在该缔约国的另一方进行营业的除外。如果该企业通过设在该缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业，其利润可以在该缔约国另一方征税，但应仅以属于该常设机构的利润为限。根据中以税收协定第七条第二款和第三款的规定，以色列政府有权把在以常设机构课税的利润范围限定在该常设机构产生的利润，而且不包括企业总机构或者其他办事处对该常设机构支付的款项；同时，该常设机构有权扣除其自身进行营业发生的各项费用，且利润和费用的确定不局限于以色列一地。

5.1.4.3 海运和空运所得

中国企业以船舶或飞机经营国际运输取得的利润，应仅在中国征税。上述条款的规定也适用于参加合伙经营、联合经营或者参加国际经营机构取得的利润。

5.1.4.4 不动产使用所得

根据中以税收协定第六条的规定，中国居民从使用位于以色列的不动产所取得的收入，以色列政府可以向中国居民征税。

“使用的形式包括出租、直接使用或者任何其他形式的使用”。“不动产”的界定按照财产所在地的法律规定确定，但协定规定了最小范畴，即“不动产”应当包括附属于不动产的财产、农业和林业所使用的牲畜和设备、地产的权利、不动产的用益权以及由于开采或有权开采矿藏水源和其他自然资源的权利。同时，协定明确规定船舶和飞机不属于不动产。

中国居民取得来源于以色列的不动产使用所得，不考虑其是否在以色列存在常设机构，以色列政府均有税收管辖权。本条款的规定仅局限于不动产使用所得，对于中国居民转让以色列不动产而产生的转让收益适用财产所得条款。

5.1.4.5 财产转让所得

(1) 不动产转让所得

中以税收协定第十三条就财产转让产生的收益，包括转让各类动产、不动产和权利产生的收益的征税权划分问题作出了规定。

转让不动产取得的收益可以由不动产所在国征税。如果中国居民转让位于以色列的不动产产生收益的，以色列政府有权向该中国转让方征税。“不动产”的确定按照中以税收协定第六条的规定处理。

（2）常设机构营业财产转让所得

转让企业常设机构用于营业财产中的动产所取得的收益，可以由常设机构所在国征税。如果中国居民企业在以色列设有常设机构，那么其转让营业财产中的动产产生收益的，以色列政府有权向该常设机构征税。

（3）股权转让所得

中国居民转让其在以色列居民公司的股份取得的收益，在满足以下条件时，来源国有税收管辖权，以色列税务当局有权征税：被转让以色列居民公司的财产主要直接或间接由位于以色列的不动产组成。除此之外，中国居民转让其在以色列居民公司的股份取得的收益，以色列政府无权征税。

5.1.4.6 个人劳务所得

依国际税收协定规范惯例，中以税收协定对于艺术家、运动员、学生的纳税义务以及董事费、政府服务等特殊性个人劳务和除上述之外的一般性个人劳务的征税权做出了规定，以下作简单介绍。

（1）艺术家和运动员

根据中以税收协定第十七条艺术家和运动员的条款，中国艺术家和运动员在以色列从事个人活动取得的所得，以色列政府有权就这部分所得征税。

（2）学生

根据中以税收协定第二十一条的学生条款，中国学生和企业学徒仅由于接受教育、培训的目的而停留在以色列，其在以色列取得的、为了维持生活、接受教育或者培训的款项，以色列政府应予以免税。

（3）董事费

根据中以税收协定第十六条的董事费条款，中国居民担任以色列居民公司的董事而取得的董事费和其他类似款项，以色列政府都有对此项所得的征税权。

（4）政府服务

根据中以税收协定第十九条的政府服务条款，对以色列政府支付给向其提供服务的个人的报酬，以色列政府作为支付国独占征税权。中国政府在以色列设立的办事机构如果雇佣中国居民工作，那么该项报酬应仅在中国征税。上述所谓“报酬”的范围，是指除退休金以外的薪金、工资和其他类似报酬。关于政府退休金方面，以色列政府支付给向其提供服务的个人的退休金，仅由以色列政府征税。但是，如果向以色列政府提供服务的个人是中国居民并且是中国国民的，那么其退休金收入仅由中国政府征税。政府服务条款最后规定，上述规定不适用于个人向政府进行营业提供服务所取得的报酬和退休金。

（5）独立个人劳务

中以税收协定将个人劳务区分为独立个人劳务与非独立个人劳动做出规定。根据中以税收协定第十四条的独立个人劳务条款，中国居民个人以独立身份从事劳务活动取得的来源于以色列的收入，除以下情形外，仅由中国政府征税，符合以下情形之一的，以色列政府亦有权征税：

①中国居民个人为从事独立个人劳务目的在以色列设立了经常使用的固定基地；

②中国居民个人在、历年中连续或累计停留在以色列超过 183 天。注意，符合第一种情形的独立劳务收入，以色列政府仅有权对归属于该固定基地的所得征税；符合第二种情形的独立劳务收入，以色列政府仅有权对上述连续或累计期间取得的所得征税。

此外，协定还对独立劳务活动进行了列举，包括独立的科学、文学、艺术、教育或教学活动，以及医师、律师、工程师、建筑师、牙医师和会计师的独立活动。

（6）非独立个人劳动

根据中以税收协定第十五条的非独立个人劳动条款，中国居民个人在以色列受雇取得的收入，中国政府和以色列政府均有权征税。同时，协定对来源国的征税权作出了限制，即中国居民个人在以色列受雇取得的收入，同时满足以下三个条件的，以色列政府无权征税：

①中国居民个人在历年中在以色列停留连续或累计不超过 183 天；

②该项报酬的实际支付人不是以色列居民公司；

③该项报酬不是由雇主设在以色列的常设机构或固定基地负担。

5.1.5 以色列税收抵免政策

协定通过对非居民所得的征税权在居民国与来源国之间进行划分，在很大程度上限制了来源国的征税权，能够有效避免双重征税。但协定并没有完全消除来源国的征税权，以色列政府对来源于以色列的收入在满足一些条件或者情形下仍然享有征税权。对于两国政府均有征税权的一项收入仍然存在着双重征税。因此，中以税收协定的消除双重征税条款规定了税收抵免制度，其目的就在于让居民国承认来源国征税的税额，并在此基础上在居民国给予税收抵免优惠，从而进一步消除双重征税。因此，中国居民应当特别关注在以色列取得的收入按照协定被以色列政府征收所得税后如何在中国进行抵免，并能够在国内依法享受抵免优惠，从而降低税收成本。

5.1.5.1 企业境外所得的税收抵免办法

（1）适用范围

第一，中国的居民企业就其取得的境外所得直接缴纳和间接负担的境外企业所得税性质的税额进行抵免；第二，中国的非居民企业在中国境内设立的机构、场所就其取得的发生在境外、但与其有实际联系的所得直接缴纳的境外企业所得税性质的税额进行抵免。间接抵免的适用主体限于中国居民企业。中国居民企业用境外所得间接负担的税额进行税收抵免时，其取得的境外投资收益实际间接负担的税额是指根据直接或者间接持股方式合计持股 20% 以上的规定层级的外国企业股份，由此应分得的股息、红利等权益性投资收益中，从最低一

层外国企业起逐层计算的属于由上一层企业负担的税额。由居民企业直接或间接持有 20%以上股份的外国企业，限于符合以下持股方式的五层外国企业：第一层：企业直接持有 20%以上股份的外国企业；第二层至第五层：单一上一层外国企业直接持有 20%以上股份，且由单一居民企业直接持有或通过一个或多个符合本条规定持股条件的外国企业间接持有总和达到 20%以上股份的外国企业。

（2）抵免限额的确定

企业可以选择按国别（地区）进行分别计算（即“分国（地区）不分项”），或者不按国别（地区）汇总计算（即“不分国（地区）不分项”）其来源于境外的应纳税所得额，并分别计算其可抵免境外所得税税额和抵免限额。上述方式一经选择，5年内不得改变。

企业选择采用不同于以前年度的方式（以下简称新方式）计算可抵免境外所得税税额和抵免限额时，对该企业以前年度没有抵免完的余额，可在税法规定结转的剩余年限内，按新方式计算的抵免限额中继续结转抵免。

5.1.5.2 个人境外所得的税收抵免办法

对于纳税人从中国境外取得的所得，中国允许其在应纳税额中扣除已在境外缴纳的个人所得税税额。但扣除额不能够超过该纳税人境外所得依照中国税法规定计算的应纳税额。

5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）

中以税收协定的无差别待遇条款规定了中以两国之间在国内税收征管方面的国民待遇原则，即无差别待遇原则，主要涵盖以下四方面的内容：

（1）国民无差别待遇，即中国国民在以投资应与以色列国民在相同情况下负担的税收相同或更轻；

（2）常设机构无差别待遇，即中国企业在以设立的固定营业场所，如果按协定规定构成了常设机构从而负有纳税义务，其负担不能比以色列居民企业的负担更重；

(3) 间接投资无差别待遇，即中国企业向以色列企业提供贷款或特许权取得的利息、特许权使用费或其它类似款项，在计算以色列企业的应纳税所得额时，应对中国企业支付的款项与对以色列本国企业支付的款项按照同一标准进行扣除，以保证中国企业获得同样的贷款或技术转让条件，在税收上保证相同的竞争地位；

(4) 子公司无差别待遇，即中国企业在以色列的子公司无论出资形式或比例如何，不应比以色列其它类似企业税收负担更重。

5.1.7 在以色列享受税收协定待遇的手续

以色列暂无享受税收协定待遇的详细规定。

5.2 以色列税收协定相互协商程序

5.2.1 相互协商程序概述

相互协商程序条款是税收协定中的一项重要条款，其意义在于缔约国一方居民与缔约国另一方税务当局产生纳税争议后，缔约国一方居民可以寻求所在国政府的帮助，有效地解决跨国税务争议，维护自身权益。该程序对于化解中国居民国际税务争议具有重要意义，是中国居民赴以色列投资过程中维护自身税务合法权益的重要途径。中国居民应当特别关注税收协定相互协商程序中的相关规定，理解程序适用的范围、启动、效力等，并且能够积极合法地运用这一程序，从而有效解决跨国税收争议。

5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

中以税收协定第二十六条协商程序条款为两国主管当局之间的协商解决机制提供了法律依据。国家税务总局于 2013 年 9 月发布了《税收协定相互协商程序实施办法》（以下简称《实施办法》），为税收协定中相互协商程序条款的适用提供了规范依据。中以税收协定对相互协商程序的规定为：

(1) 当一个人认为，缔约国一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其不符合本协定规定的征税时，可以不考虑各缔约国国内法律的补救办法，将案情提交本人为其居民的缔约国主管当局；或者

如果其案情属于第二十五条第一款，可以提交本人为其国民的缔约国主管当局。该项案情必须在不符合本协定规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出。

(2) 上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决，以避免不符合本协定规定的征税。

(3) 缔约国双方主管当局应通过协议设法解决在解释或实施本协定时发生的困难或疑义，也可以对本协定未作规定的消除双重征税问题进行协商。

(4) 缔约国双方主管当局为达成第二款和第三款的协议，可以相互直接联系。为有助于达成协议，双方主管当局的代表可以进行会谈，口头交换意见。

5.2.3 相互协商程序的适用

根据中以税收协定相互协商程序条款规定，当另一方缔约国的措施导致或将导致对申请人不符合税收协定规定的征税行为时，申请人可以将案情提交至本人为其居民的缔约国主管当局。此处需要明确的是，税收协定中的“居民”一词所指的是税收居民身份。

中国颁布的《实施办法》第九条以列举的方式说明了中国居民(国民)可以申请启动相互协商程序的情形：

(1) 对居民身份的认定存有异议，特别是在相关税收协定规定的双重居民身份情况下需要通过相互协商程序进行最终确认的；

(2) 对常设机构的判定，或者常设机构的利润归属和费用扣除存有异议的；

(3) 对各项所得或财产的征免税或适用税率存有异议的；

(4) 违反税收协定非歧视待遇(无差别待遇)条款的规定，可能或已经形成税收歧视的；

(5) 对税收协定其他条款的理解和适用出现争议而不能自行解决的；

(6) 其他可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。

5.2.4 启动程序

5.2.4.1 申请时效及条件

相互协商程序是通过缔约国之间双边税收协定赋予缔约国纳税人的权利救济程序，制定该程序的目的是为保证税收协定的实施及有效消除国际双重征税。但需要注意的是，申请该救济程序的权利存在期限。根据中以税收协定第二十六条规定，当事人必须在不符合本协定规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出申请。

关于该期限的开始点，也就是纳税人有权申请启动协商程序的时间节点如何确定，中以税收协定并未给出明确的界限，该问题一般由各国通过国内法进行规定。中国《实施办法》规定，如果中国居民（国民）认为，缔约对方所采取的措施已经或将会导致不符合税收协定所规定的征税行为，可以按规定向省税务机关提出申请。另根据《实施办法》第十四条第四款“申请人提供的事实和证据能够证实或者不能合理排除缔约对方的行为存在违反税收协定规定的嫌疑”，可以得出当事人对违反税收协定的事项负有举证义务。

5.2.4.2 税务机关对申请的处理

中以税收协定规定，上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决，以避免不符合本协定规定的征税。达成的协议应予执行，而不受各缔约国国内法律的时间限制。

根据《实施办法》规定，中国纳税人提出启动相互协商程序的申请需经两个步骤：

（1）负责申请人个人所得税或企业所得税征管的省级税务机关受理申请；

（2）税务总局对上报的申请进行审查并决定是否启动相互协商程序。

5.2.5 相互协商的法律效力

国际普遍认为相互协商程序应属于行政性的争议解决手段，换言之，其结果只对达成协议的主管当局产生约束，如果当事人对结果不满，其仍有权通过司法程序寻求救济。此外，相互协商程序是两国主

管当局就特定问题进行的协商讨论，就效力而言，其得出的结论只能对该特定问题生效，而无普遍约束力。但是上述普遍性规则有可能因税收协定特殊条款存在而产生例外。

如果两国主管当局进行协商讨论的问题上已产生了生效的税收和解或司法判决，那么两国主管当局在进行相互协商时，将只能基于此前认定的事实进行相应的纳税调整，而不能改变已生效的和解或判决。

5.2.6 以色列仲裁条款

仲裁条款是 OECD 为提高相互协商程序的效率，确保税收协定的实施而制定的条款。其一般形式是：如果两国主管当局在一定时间内（通常为两年）无法就相互协商的事项达成一致，当事人可以请求将该事项提交仲裁。

5.3 中以税收协定争议的防范

5.3.1 中以税收协定争议

中以税收协定争议是指中国与以色列因双方之间签订的税收协定条款的解释和适用而引发的争议，体现在两个不同的层面。第一个层面是跨国纳税人（中国投资者）与收入来源地国（以色列）之间就中以税收协定条款的解释和适用引发的争议；第二个层面是跨国纳税人（中国投资者）与收入来源国（以色列）之间基于中以税收协定条款的解释和适用争议进入相互协商程序后转化为中国与以色列两个主权政府之间的税务争议。在第一个层面的税收协定争议中，中国投资者是直接利害关系方，是税收协定争议的主体之一，因此，中国投资者应当着重关注这一层面的税收协定争议，注重防范和避免争议的发生，增强税收协定争议的风险控制与管理能力。

5.3.2 适用协定争议的防范

中国投资者与以色列税务当局如果产生税收协定争议，可以通过启动相互协商程序加以解决。然而，这一协商机制由于缺少时限规定，可能存在各程序阶段久拖不决，从而导致争议解决效率低下，对中国

投资者产生较为不利的影响。因此，中国投资者应当注重增强防范和避免中以税收协定争议的能力，尽力避免在项目投资或经营过程中产生与以色列税务当局之间的税务争议，强化税务风险管理，确保在以投资或经营能够实现优化的经济目标。

防范中以税收协定争议的主要工作环节在于决策阶段。中国投资者应当在投资或经营决策阶段对以色列税法以及中以税收协定的具体规定进行充分考察与准确理解，结合自身的投资项目或经营活动识别税务风险，合理地进行税务规划，严格按照以色列税法及中以税收协定的具体规定安排自身的投资、经营活动。中国企业作为赴以投资者应当特别注重建立税务风险的控制与管理机制，制定涉外税务风险识别、评估、应对、控制以及信息沟通和监督的相关工作机制，并基于对税务风险的综合评估来制定税务风险应对预警方案。此外，中国投资者应当结合在以投资或经营的业务模式设立专门的税务管理机构 and 岗位，配备专业素质人员，强化税务风险管理职能以及岗位职责。

第六章 在以色列投资可能存在的税收风险

6.1 信息报告风险

6.1.1 登记注册制度

根据以色列公司法的规定，允许设立无限责任公司和有限责任公司，在以色列运营的公司最常见的形式是有限私营责任公司。公司注册必须由公司的一名股东提出书面申请（即该股东为申请人）。该申请人必须填写由以色列公司注册处制定的申请表，该申请表应由一位以色列律师认证（如果此申请在以色列以外的国家提出，则须由以色列驻申请人所在地的领事馆领事认证）。在申请表中申请人必须填写拟申请的公司名称，该名称须为希伯来语，在希伯来语名称之后可加英语名称。设立在以色列的公司可以拥有单一股东和单一董事，且该股东和董事可以是非居民企业或个人。

在以色列公司设立/注册过程中，在填写注册申请及提交所有文件之后，以色列公司注册处会在提交文件后的三个工作日左右授予该拟注册公司一份带有 9 位注册号的公司注册证。根据《公司法》规定，以色列公司必须认定其注册资本，并在其公司章程中包含股份类型和每种类型中的股份数量。

关于纳税人的税务登记程序，请参见 3.2.1 节。

6.1.2 信息报告制度

以色列的法制程度很高，在以色列经商的企业需要按规定进行各种类型的税务申报。以色列对于关联交易具有信息披露的要求，在企业所得税纳税申报时还应提交转让定价报告。

2016 年 5 月 12 日，中国与加拿大、印度、以色列和新西兰税务部门签署了《转让定价国别报告多边主管当局间协议》。根据该协议，签署国承诺将自动交换跨国企业集团按照各国国内法要求编制的转让定价国别报告。协议要求全球合并收入超过 7.5 亿欧元的跨国企业集团，由其母公司向所在国税务机关按年报送集团全球所得、税收和

业务活动的国别分布情况及其他指标。转让定价国别报告将按年度报送及交换。

目前包括中国在内的 96 个国家或地区承诺将在全球金融账户涉税信息自动交换制度下开展金融账户涉税信息自动交换工作，以色列也于 2018 年开始实施信息自动交换。这意味着在以色列的金融机构将向参与国提供金融账户涉税信息。2018 年 7 月以色列税务局公布了执行共同申报准则（Common Reporting Standard，以下简称 CRS）的指南。CRS 是税务机关之间进行自动信息交换的全球标准，由 OECD 于 2014 年发起，并得到了 G20 的认可。

6.2 纳税申报风险

一般来讲，在以色列的纳税人必须以日历年度为基础申报应纳税所得。从事外汇证券交易的子公司、在以色列证券交易所交易股票的公司或与该类公司有联系的公司允许采用不同的纳税年度进行申报。

原则上，母公司和它的子公司不能合并申报。对一些关于生产范围相同的工业公司和工业控股公司的具体的案例有时允许合并申报。对经批准合并申报的企业，以色列对此还进一步规定，限制在集团内对未合并申报年度的亏损进行弥补。

纳税申报表必须在纳税年度终了后规定的期限内报送，通常是 5 个月。

所得税法第 164 条规定，在某些情况下，汇给在以色列的供应商的各种境内汇款也应源泉扣缴税款。但此类扣缴税款可由所得收款人在次月预缴所得税时予以抵减。如果发生税前不得扣除的（“多列支的”）费用，还要对因从可扣除项中剔除这些费用而增加的所得税进行补扣。

所得税法第 91 条（d）款规定，出售应征资本利得税的资产，应在交易发生 30 天内按资本利得的 30% 预缴资本利得税。如果在以上规定的期限内报送详细的申报表和应付税款的计算表，而且实际税金低于预缴税款，税务机关可能会接受按实际税额征税。土地增值税法第 73 条规定，对来源于以色列不动产的收益的纳税申报和缴纳期限通常为 50 天。

6.2.1 在以色列设立子公司的纳税申报风险

当境外公司在以色列注册成立子公司时，该子公司成为独立于其母公司的以色列法律实体，注册设立在以色列的子公司需就该子公司在全球范围内产生的收入在以色列缴纳企业所得税，并适用 23% 的标准税率。对迟缴税款按照消费者价格指数的变动加收滞纳金。对未按期填报申报表的，处以固定的罚款。

违反增值税法的个人可能受到高达 1 年的监禁或者违法所得（或者意图取得的违法所得）3 倍的罚款。

引起这些处罚的违法行为包括：

- （1）未按要求提供信息；
- （2）拒绝接受询问；
- （3）未按要求进行登记；
- （4）开具无权开具的税收发票；
- （5）未按法律要求开具发票；
- （6）未保存要求保存的账簿或者其它凭证。

如果上述违法行为的目的为了逃避纳税义务，那么最高的处罚为 3 年监禁或者处以 15,000 谢克尔或者偷逃税额 3 倍的罚金。

6.2.2 在以色列设立分公司或代表处的纳税申报风险

当境外母公司在以色列成立分公司时，不需成立单独的法律实体。然而，分公司取得的来源于以色列的收入或与以色列经营活动有实际联系的收入，需按以色列居民企业所得税的规定纳税。具体请参考 6.2.1 的内容。

6.2.3 在以色列取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

实际管理机构在以色列境外且在以色列境内没有构成常设机构的企业在以色列税法上被视为非居民企业。

常设机构通常是指缔约国一方的居民企业在缔约国另一方拥有固定的营业场所，或缔约国一方的居民企业在缔约国另一方的代理方可以行使合同的决定权并拥有一定的约束力。常设机构的存在与否对于收入来源国的税收管辖权具有至关重要的影响。

如果境外公司在以色列的经营情况不构成常设机构，其取得的来源于以色列的收入或与以色列经营活动有实际联系的收入，应制定税务代理人及增值税代理人进行相关税务申报。通常，增值税代理人被视为一般税务代理人，并有权代境外公司缴纳以色列税款。

6.3 调查认定风险

以色列税收征管首先建立在纳税人自查及自我评估的基础上。纳税人有义务向税务机关提供完整、正确的信息，否则将面临税收滞纳金及罚款的处罚。

以色列税务机关对纳税人基于现行税法 and 有效可行的措施实施严格的审查，对待纳税人普遍采用公平的原则。在 2019 年的税务稽查中，税务机关调查的最常见的税务风险领域包括但不限于以下方面：

- (1) 关联方交易的转让定价方法；
- (2) 并购后重组安排，尤其是涉及无形资产或商业模式巨大变化的情形；
- (3) 非居民企业在以色列开展数字化经济的所得税和间接税影响。

6.3.1 转让定价调查风险

一般来说，跨国运营的以色列企业和外国企业的以色列子公司受到税务稽查的概率较高，而且转让定价很有可能作为其中一部分同时被调查。

在过去，如果有健全的转让定价同期资料支持，转让定价方法在转让定价调查中被质疑的可能性较低。近些年来，对转让定价方法的质疑有增加的趋势。结合近期发布的有关重组、股权激励费用和数字经济的法规，这些问题和金融交易更被关注。此外，考虑到以色列初创企业的生态环境，税务稽查的另一重点是知识产权转移和业务重组。目前有多起此类案件正在开庭辩论。

如果转让定价方法受到质疑，税务机关很有可能进行转让定价调整。以色列税务机关没有特定的调查对象，对不同行业、不同种类的关联交易都会进行检查。

纳税申报表的法定追溯时效为三年（税务机关可延长至四年），自申报表纳税年度的结束之日起开始计算。如果转让定价调查认定的应纳税所得额高于已申报应纳税所得额的 50%或以上，纳税人将被处以税收调整金额 15%（某些情形下可提高至 30%）的罚金。纳税检查官员可视情况免除罚金。此外，罚金将收取 4%的年利息费。

6.4 享受税收协定待遇风险

以色列税法提供税收协定以避免双重征税。纳税人可以享受税收协定优惠待遇从而减少其在以色列的应纳税所得额。如纳税人错误适用或理解税收协定导致其计算税款有误，以色列税务局将对其应纳税所得额进行纳税调整。此外，上述情况可能导致税收滞纳金及罚款的处罚。因此，纳税人未正确适用税收协定的规定将带来潜在的税务风险。从享受税收协定待遇的角度，企业可能出现未正确享受协定待遇和滥用协定待遇两种风险。

6.4.1 未正确享受协定待遇的风险

通常来说，纳税人可以享受税收协定优惠待遇从而减少其在以色列的应纳税所得额。一旦纳税人错误适用或理解税收协定导致其计算税款有误，以色列税务局将对其应纳税所得额进行纳税调整。

大部分企业未正确享受税收协定待遇的原因主要包括：

（1）企业对中国与以色列签订的税收协定不了解。部分企业在赴以色列投资的过程中，没有听说过税收协定或者不清楚其具体作用。

（2）不能适用税收协定的优惠税率。部分企业对税收协定的相关条款以及自身境外业务能否享受协定待遇判断不清，并且缺乏与以色列税务机关的有效沟通，导致无法成功享受到税收协定待遇。

中国企业在前往以色列投资经营时，需提前了解并掌握以色列与中国税收协定的签订情况及主要条款，既要遵守当地法律法规，尽可

能主动了解当地税收法律情况和享受协定待遇的流程，也要主动与国内税务机关取得联系并保持交流。

6.4.2 滥用税收协定待遇的风险

部分跨国企业通过滥用税收协定等国际避税手段，使得原本无法享受优惠的交易行为得以利用税收协定的优惠待遇并获得巨大税收利益。由此产生了滥用税收协定进行避税的现象。

滥用税收协定待遇的风险主要包括：

(1) 常设机构的认定风险。中国投资者在以色列取得营业收入是否产生以色列纳税义务很大程度上取决于常设机构的认定。一般来说，如果中国企业在以色列的场所或人员构成了常设机构，需要就常设机构相关的利润在以色列交税。在实务中，服务型常设机构的认定是中国企业与以色列税务局的常见争议点。中国企业应当高度关注派遣至以色列提供服务人员的服务时限，降低因停留时间超过期限而构成常设机构的风险。

(2) 受益所有人的判定风险。享受税收协定优惠的首要条件是满足协定中对“缔约国一方居民”的定义。为防止协定滥用等避税问题，以色列税务局引入“受益所有人”的概念。换言之，如果缔约国对方居民不满足收益所有人的条件，则可能面临无法享受协定优惠税率的风险。

6.5 其他风险

中国投资者在以色列开展投资合作应注意以下问题：

(1) 充分做好市场调研，选择合适投资领域。以色列作为一个发达经济体，本国市场容量较小，劳动力成本高，因此制造业急剧萎缩，生产大部分转移到新兴工业化国家。与此同时，农业、医药和高科技产业等高附加值行业发展迅猛。特别是以色列拥有大批中小企业或高科技创新公司，具有很强的技术和研发优势。中国投资者可以适时投资和并购这些企业，提高自身的创新研发能力，同时利用犹太人在全球的营销网络，迅速使企业走向国际市场。

(2) 适应并严格执行当地法律，包括税收法律制度。以色列作为 WTO 成员国，法律体系健全，法律变动相对较小。中资企业在以色列投资应严格执行相关法律法规。此外，以色列本国法律咨询服务发达完善，据统计以色列每百人拥有律师的比例为世界第一，因此中资企业投资以色列时可聘请当地资深专业法律顾问，处理与法律相关的事宜。

(3) 充分核算税负成本及税收总体风险。以色列是一个高税收国家。除政府正常开支外，每年还要负担高额军费开支。故自建国以来，以色列居民的人均税负一直处于世界上最高的行列。以色列的税收主要分直接税和间接税两种。直接税是指所得税、公司税、资本收益税和土地增值税。间接税包括增值税、关税、消费税和印花税。目前间接税在税收中所占比例有越来越大的趋势。中国投资者要认真了解当地税收政策，充分核算税负成本。

(4) 海外并购相关的税收风险。中国投资者在延伸海外业务、开展境外并购时，通常需要与业务部门长期谈判。在并购完成后，企业项目有可能受到当地税务机关的税务审计或稽查，以色列税务机关可能对并购时点及并购后相关的税务合规性和功能、资产及风险相关的税务处理提出疑问和异议。因此，中国投资者在开展海外业务尤其是并购业务前，应充分了解跨境并购的相关税收政策，降低相关风险。

在以色列经商必须熟悉并适应当地特殊的贸易环境，采取有效的措施拓展业务。

一是贸易习惯做法。以色列的对外贸易是参照国际惯例进行的。信用证被广泛地用于国际间的支付，同时托收及汇付也被大多数商人所承认。当地商人对合同及合同条款都很重视，视交货期为合同的要约，延期交货应罚条款被绝大部分合同所采用。

二是注重产品质量。出口到以色列的产品大都要经过严格的标准检验。样品送以色列标准协会检验合格后，凭该协会签发的许可再申领进口许可证或直接进口。目前中国产品在以色列声誉较好，中国出口企业应该继续注重产品质量，同时提高售后服务。

三是关税政策。以色列关税政策具体体现在其完善的海关税则上。它全面提供并解释了对来自不同国家的进口商品征收关税的基本原则。总体来说，以色列关税政策如同大部分国家一样是鼓励出口、限制进口，特别是对那些有倾销嫌疑、危及本国工业利益的进口商品更是课以高关税。

参 考 文 献

- [1] IBFD 国际税收数据库《以色列税制》。
- [2] 安永会计师事务所《全球企业税指南》《全球个人税指南》。
- [3] 德勤会计师事务所《以色列税制》。
- [4] 国际货币基金组织（IMF）政府经济数据。
- [5] 商务部《对外投资合作国别（地区）指南-以色列（2018 年版）》《中国对外投资发展报告（2016）》。

编写人员：刘建华 刘玉梅 何伟

审校人员：徐明涛 徐文婷 周晓钰 周开心 易佳慧 沈建业 关心 施科云 郑滋婷

附录 1 预提税税率表

下表是目前以色列与各国签订已生效的税收条约中关于股息、利息、特许权使用费的预提税税率。中国企业可以利用以色列与其他国家签订的税收协定，选择有利的企业组织形式与注册地，通过第三方国家对以色列进行投资。在协定税率比国内税率高的特殊情况下，适用国内税率。

表 5 预提税税率 单位：%

	股息		利息 ^[1]	特许权使用费
	个人/企业	有资格的企业		
国内税率				
企业	25/30	5/20/25/30	0/24	24
个人	25/30		0/25	20/30
协定税率				
协定国家				
奥地利	25	25	15	0/10 ^[2]
白俄罗斯	10	10	5/10 ^[3]	5/10 ^[2]
比利时	15	15	15	0/10 ^[2]
巴西	15	10	15	10/15 ^{[4][5]}
保加利亚	7.5/10-12.5	7.5/10-12.5	5/10 ^[3]	7.5-12.5
加拿大	0/15	5	5/10	0/10 ^[2]
中华人民共和国	10	10	7/10 ^[3]	10
克罗地亚	15	5/10	5/10 ^[3]	5
捷克共和国	15	5	10	5
丹麦	10	0	0/5	0
爱沙尼亚	5	0 ^[6]	5	0
埃塞俄比亚	15	5/10	5/10 ^[3]	5
芬兰	15	5/10	10	10
法国	10	5/10	5/10	0/10 ^[2]

中国居民赴以色列投资税收指南

德国	10	5	0/5	0
乔治亚州	5	0	5	0
希腊	- ^[7]	- ^[7]	10	10
匈牙利	15	5	0	0
印度	10 ^[8]	10 ^[8]	10 ^[8]	10 ^[8]
爱尔兰	10	10	5/10 ^[3]	10
意大利	15	10	10	0/10 ^[2]
牙买加	22.5	15	15	10
日本	15	5	10	10
韩国	15	5/10	7.5/10 ^[3]	2/5
拉脱维亚	15	5/10	5/10 ^[3]	5
立陶宛	15	5/10	10	5/10 ^[9]
卢森堡	15	5/10	5/10 ^[3]	5
马耳他	15	0 ^[10]	0/5	0
墨西哥	10	5	10	10
摩尔多瓦	10	5	5	5
荷兰	15	5/10	10/15	5/10 ^[2]
挪威	25	25	25	10
巴拿马	5/15/20 ^[11]	5/15/20	0/15 ^[12]	15
菲律宾	15	10	10	15 ^[13]
波兰	10	5	5	5/10 ^[9]
葡萄牙	15	5/10	10	10
罗马尼亚	15	15	5/10 ^[3]	10
俄罗斯	10	10	10	10
新加坡	10	5	7	5
斯洛伐克共和国	10	5	2/5/10	5
斯洛文尼亚	15	5/10	5	5
南非	25	25	25	0/15 ^[2]
西班牙	10	10	5/10 ^[3]	5/7
瑞典	-/0	-/0	25	0 ^[14]
瑞士	15	5/10	5/10 ^[3]	5

中国（台湾）	10 ^[15]	10 ^[15]	7/10	10 ^[16]
泰国	15	10	10/15 ^[3]	5/15
土耳其	10	10	10	10
乌克兰	15	5/10	5/10 ^[3]	10
英国	15	15	15	0/15 ^[2]
美国	25	12.5	10/17.5 ^[3]	10/15 ^[17]
乌兹别克斯坦	10	10	10	5/10 ^[18]
越南	10	10	10	5/15

注：

[1] 许多条约对某些类型的利息提供豁免，例如：向公共团体所支付的利息，但本表中不考虑此类豁免。

[2] 较低税率的适用取决于特许权使用费的类型，通常情况下，除了电影的特许权使用费，其他的都适用于低税率。

[3] 支付给银行和金融机构的利息适用较低的税率。

[4] 商标权的特许权使用费适用于更高的税率。

[5] 最惠国条款适用于特许权使用费。

[6] 该税率适用以下两种情况：爱沙尼亚企业直接拥有以色列企业至少 10% 的资本；支付给州政府、地方政府、中央银行，或者在特定条件下，其他提供个人可以参与的退休金计划的机构的股息。

[7] 适用国内预提税税率。

[8] 股息、利息和特许权使用费适用最惠国条款。

[9] 低税率适用于工业或科技设备的特许权使用费。

[10] 该税率适用于至少 10% 的资本投入。

[11] 如果受益所有人为养老金计划则适用 5% 的税率，否则税率为 15%。由房地产投资公司进行分配，且受益所有人直接持有该公司少于 10% 的资本，则适用 20% 的税率；如果控股超过 10%，则适用国内税率。

[12] 受益所有人是缔约国的居民，利润与在来源国证券交易所交易的企业债券相关，且该债券由该国的居民企业发行。

[13] 特许权使用费适用最惠国条款。

[14] 电影和自然资源的特许权使用费不免除，但是条约中也没有明确具体税率。

[15] 股息适用于最惠国条款。

[16] 特许权使用费适用于最惠国条款。

[17] 低税率适用于著作权和电影的特许权使用费。

[18] 低税率适用于著作权的特许权使用费（不包括电影）。