

אמנות מס ואמנת המודל אקדמיית רואי החשבון של ישראל

עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי
14 באוגוסט 2022

אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.

מהן אמנות המס?

אמנות המס - מבוא

- אמנות למניעת כפל מס הן הסכמים בין לאומיים הנחתמים, לרוב, בין שתי מדינות, מכוח אמנת וינה (Vienna Convention on the Law of Treaties) מיום 23 במאי 1969 ואשר נכנסה לתוקף ביום 27 לינואר 1980.

- מטרתן של האמנות למניעת כפל מס היא לקבוע הסדרי מס מוסכמים לגבי פעילות כלכלית שיש לה זיקה לשתי המדינות ובעיקר למנוע תופעות של **כפל מס והימנעות ממס**. מטרתן אלו מוזכרות כבר בדברי הפתיחה של דברי ההסבר לאמנת המודל של ארגון ה-OECD:

“removing the obstacles that double taxation presents to the development of economic relations between countries.”

“These countries have also long recognized the need to improve administrative co-operation in tax matters, notably through exchange of information and assistance in collection of taxes, for the purpose of preventing tax evasion and avoidance”

אמנות המס - מבוא

בעמ"ה 1255/02 בעניין ג'טק תיאר בית המשפט המחוזי את הצורך בהתאמת מערכת המס באמצעות אמנות מס ביחס לפעילות גלובאלית:

"פעילות כלכלית של גורמים ישראליים, ביניהם יחידים שותפיות וחברות, ברחבי העולם כמו גם פעילויות דומות של גורמים בינלאומיים בישראל, מצריכה התאמת מערכות המס אליהן חשופים הללו שעה שהם עשויים להתחייב במס ביותר ממדינה אחת. זאת למשל בשל תושבותם, אזרחותם או זיקה אחרת, במדינה האחת בעוד הם משיאים רווחים פירותיים או הוניים הנלכדים, בשל זיקות כאילו ואחרות, ברשת המס של מדינה או מדינות אחרות."

אמנות המס - מבוא

ככלל קיימים שלושה סוגי מודלים של אמנות מס בילטרליות:

- **אמנות המודל של ארגון ה-OECD** – אמנה זו מהווה מודל המרכזי עליו נשענות רוב אמנות המס הקיימות, לרבות של ישראל. המודל, יוצר נורמות מקובלות ושואף לייצר שיטה אחידה לפתרון בעיות כפל המס.
- **אמנת המודל של ארצות הברית** – אמנת המודל של ארצות הברית פורסמה בשנת 1977 והיא דומה ביסודה לאמנת המודל של ה-OECD. עם זאת, היא נבדלת ממנה במספר היבטים, למשל סעיף ה – Saving Clause, המאפשר למדינות המתקשרות, בתנאים מסוימים, לחייב במס את אזרחיהן או תושביהן, בהתעלם מהאמנה;
- **אמנת המודל של האו"ם** – מטרת אמנה זו הינה יצרית אמנת מודל אשר תייצג את האינטרסים של המדינות המתפתחות וזאת להבדיל מהמודלים לעיל אשר נוסחו עבור המדינות המפותחות.

אמנות המס והדין הפנימי – יחסי גומלין

- נכון להיום ישראל כרתה עד כה **כ- 60** אמנות למניעת כפל מס עם מדינות אחרות. אמנות אלו, המבוססות ברובן על אמנת המודל של ארגון ה- OECD קובעות את חלוקת המס בין ישראל לבין המדינה הגומלת במיסוי רווחי עסקים, נדל"ן, דיבידנד, ריבית, תמלוגים, רווח הון, עבודה ועוד.
- בנוסף, מסדירות אמנות המס, הגדרות שונות ורלוונטיות דוגמת תושבות של יחיד וחברות לצרכי האמנה ומוסד קבע וכן את שיתוף הפעולה בין ישראל לבין המדינה הגומלת בעניינים של אי הפלייה, זיכוי מס זר, החלפת מידע ועוד.
- ארגון ה- OECD הוציא בשנת 2017 את הגרסה המעודכנת לדברי ההסבר לאמנת המודל (להלן: **"דברי ההסבר לאמנת המודל"**). מקובל לראות את דברי ההסבר לאמנת המודל כפרשנות המקובלת במישור הבינלאומי (חוזר 17/2003 – חילופי מידע בין מדינות).
- <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>

אמנות המס והדין הפנימי – יחסי גומלין

- על מנת לאפשר את החלתן של האמנות למניעת כפל מס בדין הפנימי בישראל קובע סעיף 196(א) לפקודה ככלל כי הוראות אמנה למניעת כפל מס, **גוברות** על הוראות דיני המס המקומיים, לרבות הפקודה, ובלשונו של הסעיף:

"משהודיע שר האוצר בצו, כי נעשה הסכם כמפורש בצו עם מדינה פלונית ליתן הקלה ממסי-כפל לעניין מס הכנסה וכל מס אחר כיוצא בו המוטלים לפי דיני אותה מדינה (להלן – מדינה גומלת), וכי מן המועיל הוא שיינתן להסכם זה תוקף בישראל – יהא תוקף להסכם (להלן – ההסכם) לעניין מס הכנסה, על אף האמור בכל חיקוק."

- לאור האמור בסעיף, אמנות למניעת כפל מס נהנות **מעליונות נורמטיבית** על פני הוראות הפקודה וזהו הדין באופן כללי שחל גם במדינות האמנה, ככל שאין סעיף ספציפי באמנה, אשר קובע אחרת (למשל סעיף 6(3) לאמנה עם ארצות הברית).

אמנות המס והדין הפנימי – יחסי גומלין

- על משמעות אמנת המס בדין הפנימי ופרשנותן עמד בית המשפט בעניין ג'טק, כדלקמן:

"אמנות המס שמדינת ישראל צד להן מאושררות בידי הממשלה, שר האוצר בצו 'מניעה' או 'פטור מכפל מס', מכוח הסמכות הנתונה לשר האוצר בסעיף 196 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) תשכ"א-1961 (להלן - הפקודה) ומשכך מהוות חלק מהדין... אמנות המס שהם הסכמים בינלאומיים עוצבו במתכונות המוכרות של אמנות המס בדין הבינלאומי כגון מודל ה-OECD... המודל על ההערות הרשמיות לו ה-Commentary, מהווים מקור פרשני לאמנות קונקרטיות. כן מקובל להניח כי בתי משפט במדינות שונות ינסו ככל שהדין הפנימי מתיר זאת, לפרש באופן זהה את סעיפי האמנה ככל שהיא מבוססת על אותו מודל. אמנות מס אינן יוצרות מצב של בחירה בין חוקים מתנגשים של מדינות שונות. הן מכירות בכך שכל מדינה מתקשרת מיישמת את חוקיה ומגבילה את יישומם בהתאם להסכמות המגולמות באמנה. הגבלות היישום באות לידי ביטוי בדרכים שונות כגון הענקת פטור, זיכוי או הקלות. אמנת המס אינה מקור לחיוב במס אם לא קיים מקור חיוב כזה במדינה המתקשרת"

מושגי יסוד

- מדינת תושבות מול מדינת המקור;
- זכות מיסוי ראשונה;
- זכות מיסוי שיורית;
- זכות מיסוי בלעדית;
- אמנת המס מטיבה מעצם טיבה ולא יוצרת חבויית מס.

סעיפים מרכזיים באמנת המודל של ארגון ה-OECD ואמנות מס פרק ראשון - תחולה

תחולת האמנה

סעיף 1 לאמנת המודל קובע על מי תחול האמנה כדלקמן:

1. This Convention shall apply to persons **who are residents** of one or both of the Contracting States.
2. For the purposes of this Convention, income derived by or through an entity or arrangement that is treated as wholly or partly fiscally **transparent** under the tax law of either Contracting State shall be considered to be income of a resident of a Contracting State but only to the extent that the income is treated, for purposes of taxation by that State, as the income of a resident of that State.
3. This Convention shall not affect the taxation, by a Contracting State, of its residents except with respect to the benefits granted under paragraph 3 of Article 7, paragraph 2 of Article 9 and Articles 19, 20, 23 [A] [B], 24, 25 and 28.

תחולת האמנה

סעיף 1 – תחולת האמנה - "בני האדם"

- סעיף התחולה באמנות המס של ישראל: "הסכם זה יחול על אדם שהוא תושב אחת המדינות המתקשרות או שתיהן."
- קרי, התושבות הינה מבחן הכניסה הראשון להחלת האמנה בעניינו של נישום.
- הוראת אמנת המס יחולו על בעלי הזכויות בגופים "שקופים" דוגמת שותפויות.
- מדינת המקור לעומת מדינת התושבות

תחולת האמנה

סעיף 2(1) לאמנת המודל מגדיר על אילו סוגי מיסים תחול האמנה:

1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.

1. "הסכם זה יחול על מסים על הכנסה ועל הון המוטלים מטעם מדינה מתקשרת,"

• סעיף 2(1) קובע כי האמנה תחולה אך ורק בנוגע למיסים על הכנסה ועל הון, המוטלים על ידי מדינה מתקשרת וללא קשר לאופן שבו מיסים אלה מוטלים.

תחולת האמנה

סעיף 2(2) לאמנת המודל -

2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.

2. יראו כמסים על הכנסה ועל הון את כל המסים המוטלים על סך כל ההכנסה, על סך כל ההון, או על רכיבים מההכנסה או מההון, לרבות מסים על רווחים מהעברת מיטלטלין או מקרקעין, מסים על הסכומים הכוללים של השכר או המשכורות שמשלמים מיזמים, וכן מסים על עליית ערך של נכסים.

תחולת האמנה

סעיף 2(3) לאמנת המודל:

3. The existing taxes to which the Convention shall apply are in particular:

a) (in State A):

b) (in State B):

תחולת האמנה

3. המסים הקיימים שעליהם יחול הסכם זה הם בעיקר:

(א) במדינה הגומלת (בהתאם לנוסח הפרטני של אמנת המס עם אותה מדינה):
מס ההכנסה, מס התאגידים, מס הסחר וכן מס ההון, כולל התוספות המוטלות עליהם [למשל באמנה עם גרמניה].

(ב) בישראל:

מס הכנסה ומס חברות (לרבות מס על רווחי הון); מס הרווח על מוסדות פיננסיים; וכן המס המוטל על רווחים מהעברת מקרקעין לפי חוק מיסוי מקרקעין; (להלן: "מס ישראלי").

• בהתאם לסעיף 2(3), תציין, כל אחת מהמדינות המתקשרות, את המיסים הקיימים אצלה בפועל אשר ביחס אליהם תחול האמנה הספציפית.

תחולת האמנה

סעיף 2(4):

4. The Convention shall apply also to **any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention** in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any significant changes that have been made in their taxation laws.

4. ההסכם יחול גם על מיסים זהים או דומים בעיקרם שיוטלו לאחר תאריך חתימת הסכם זה, בנוסף למסים הקיימים או במקומם. הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות יודיעו זו לזו על שינויים משמעותיים שנעשו בדיני המיסים שלהן.

• הסעיף מבהיר כי האמנה תחול גם ביחס למיסים זהים או דומים לאלו המצוינים בסעיף 2(3) אשר הוטלו לאחר החתימה על האמנה, במטרה למנוע את הצורך בתיקון האמנה כל אימת שנוספים מיסים.

פרק שני – הגדרות כלליות

הגדרות

סעיף 3 הינו סעיף הגדרות ומפרש את המונחים המרכזיים באמנת המודל:

1. For the purposes of this Convention, unless the context otherwise requires:
 - a) the term “**person**” includes an individual, a company and any other body of persons;
 - b) the term “**company**” means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes;
 - c) the term “**enterprise**” applies to the carrying on of any business;
 - d) the terms “**enterprise of a Contracting State**” and “**enterprise of the other Contracting State**” mean respectively an enterprise carried on by a resident of a Contracting State and an enterprise carried on by a resident of the other Contracting State;

הגדרות

סעיף 3 לאמנת המודל (המשך):

e) the term “**international traffic**” means any transport by a ship or aircraft except when the ship or aircraft is operated solely between places in a Contracting State and the enterprise that operates the ship or aircraft is not an enterprise of that State;

f) the term “competent authority” means: (i) (in State A): (ii) (in State B):.....

g) the term “national”, in relation to a Contracting State, means:

- (i) any individual possessing the nationality or citizenship of that Contracting State; and
- (ii) any legal person, partnership or association deriving its status as such from the laws in force in that Contracting State;

הגדרות

סעיף 3 לאמנת המודל (המשך):

- h) the term “business” includes the performance of professional services and of other activities of an independent character.
- i) the term “**recognised pension fund**” of a State means an entity or arrangement established in that State that is treated as a separate person under the taxation laws of that State and:
- ii) (i) that is established and operated exclusively or almost exclusively to administer or provide retirement benefits and ancillary or incidental benefits to individuals and that is regulated as such by that State or one of its political subdivisions or local authorities; or (ii) that is established and operated exclusively or almost exclusively to invest funds for the benefit of entities or arrangements referred to in subdivision (i).

הגדרות

סעיף 3:

"1. למטרות הסכם זה, אלא אם כן משתמע אחרת מן ההקשר:"

"א) המונח "ישראל" פירושו מדינת ישראל, ובמשמעותו הגיאוגרפית, הוא כולל את הים הטריטוריאלי שלה, וכן האזורים הימיים הצמודים לגבול החיצוני של הים הטריטוריאלי, כולל קרקע הים ותת הקרקע שעליהם ישראל, בהתאם למשפט הבינלאומי ולדיני ישראל, מממשת את זכויותיה הריבוניות או סמכות השיפוט שלה;

הגדרות

סעיף 3:

(ג) המונחים "מדינה מתקשרת" ו"המדינה המתקשרת האחרת" פירושם [המדינה הזרה] או ישראל, לפי ההקשר;

(ד) המונח "אדם" כולל יחיד, חברה, נאמנות (משתנה בין אמנות המס) וכל חבר בני אדם אחר;

(ה) המונח "חברה" פירושו כל תאגיד או כל גוף הנחשב כתאגיד לצרכי מס;

(ו) המונח "מיזם" חל על ניהול כל עסק;

(ז) המונח "עסק" כולל ביצוע שירותים מקצועיים ופעילויות אחרות בעלות אופי עצמאי;

(ח) המונחים "מיזם של מדינה מתקשרת" ו"מיזם של המדינה המתקשרת האחרת" פירושם, בהתאמה, מיזם המנוהל בידי תושב של מדינה מתקשרת ומיזם המנוהל בידי תושב של המדינה המתקשרת האחרת;

(ט) המונח "תעבורה בינלאומית" פירושו כל הובלה בספינה או בכלי טיס המופעלים בידי מיזם שמקום הניהול הממשי (effective management) שלו נמצא במדינה מתקשרת, למעט כאשר הספינה או כלי הטיס מופעלים אך ורק בין מקומות שבתוך המדינה המתקשרת האחרת;"

הגדרות

סעיף 3 [לדוגמה באמנת המס עם גרמניה]:

המונח "אזרח" פירושו

(א) ביחס לגרמניה: כל גרמני כמשמעותו בחוק היסוד של הרפובליקה הפדרלית של גרמניה וכל ישות משפטית, שותפות או התאגדות שמעמדם ככאלה נובע מהחוקים התקפים ברפובליקה הפדרלית של גרמניה;

(ב) ביחס לישראל: כל יחיד שהוא בעל אזרחות ישראלית וכל ישות משפטית, שותפות או התאגדות שמעמדם ככאלה נובע מהחוקים התקפים בישראל.

(יא) המונח "רשות מוסמכת" פירושו:

(א) בגרמניה, נציב המס או נציג מוסמך של הנציב;

(ב) במקרה של ישראל, שר האוצר או נציגו המוסמך.

הגדרות

סעיף 3(2) לאמנת המודל:

2. As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires or the competent authorities agree to a different meaning pursuant to the provisions of Article 25, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.

"2. מבחינת יישום הוראות הסכם זה בכל עת ע"י מדינה מתקשרת, כל מונח שלא הוגדר בו, יפורש בהתאם למשמעות שניתנת לו באותה עת לפי חוקי אותה מדינה החלים על המסים שעליהם חל ההסכם, אלא אם כן משתמע אחרת מן ההקשר, ותינתן עדיפות לפרשנות הניתנת לאותם מונחים בחוקי המס של אותה מדינה לעומת הפרשנות הניתנת להם לפי חוקים אחרים של אותה מדינה."

הגדרות

- סעיף 3(2) לאמנת המודל מגדיר כלל פרשני שיש ליישם כל זמן בו שלא קיימת באמנה הגדרה ברורה ומפורשת למנוח מסוים. לפיו, הפירוש לאותו מונח יהיה בהתאם למשמעות המעוונקת באותה עת בדיון הפנימי של אותה מדינה. זאת, אלא אם כן ההקשר באמנה מורה אחרת.

פרק שני - הגדרות - תושבות

סעיף 4 - תושבות

סעיף 4(1) לאמנת המודל קובע מיהו "תושב" לצרכי מס הכנסה:

1. For the purposes of this Convention, the term **“resident of a Contracting State”** means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof as well as a recognised pension fund of that State. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein

תושבות

סעיף 4(1) - תושבות:

1. למטרות הסכם זה, המונח "תושב מדינה מתקשרת" פירושו כל אדם אשר לפי דיני אותה מדינה, נתון בה למס מכוח מקום מושבו, מקום מגוריו, מקום הניהול שלו, מקום ההתאגדות שלו או כל מבחן אחר מסוג דומה, וכולל גם את המדינה, "לאנד" וכל יחידת משנה מדינית או רשות מקומית שלה. אולם מונח זה אינו כולל אדם הנתון למס באותה מדינה רק לגבי הכנסה ממקורות שבאותה מדינה או לגבי הון הנמצא בה."

- סעיף 4(1) קובע כי למטרותיה של האמנה, המונח "תושב מדינה מתקשרת" מכוון לאדם אשר לפי דיניה הפנימיים של אותה מדינה מתקשרת, חייב בה במס מעצם היותו תושב או נוכח מקום ניהול עסקיו או מכוח קריטריון דומה אחר (לדוגמא אזרחות), אך לא על אדם שממוסה באותה מדינה על בסיס טריטוראלי בלבד.

מבחני תושבות יחיד - מבחני שובר שוויון

סעיף 4(2) לאמנת המודל:

2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:

a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which **he has a permanent home available to him**; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his **personal and economic relations are closer (centre of vital interests)**;

b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, **he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode**;

c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, **he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national**;

מבחני תושבות יחיד - מבחני שובר שוויון (המשך)

סעיף 4(2) לאמנת המודל (המשך):

2. d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of **the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.**

מבחני תושבות יחיד - מבחני שובר שוויון

סעיף 4(2) - תושבות:

- 2" מקום שמכוח הוראות ס"ק 1 יחיד הינו תושב שתי המדינות המתקשרות, ייקבע מעמדו כלהלן:
- (א) יראוהו רק כתושב המדינה שבה עומד לרשותו בית קבע; אם עומד לרשותו בית קבע בשתי המדינות, יראוהו רק כתושב המדינה שיחסיו האישיים והכלכליים עמה הדוקים יותר (מרכז האינטרסים החיוניים);
- (ב) אם לא ניתן לקבוע באיזו מדינה נמצא מרכז האינטרסים החיוניים שלו, או אם לא עומד לרשותו בית קבע אף לא באחת מהמדינות, יראוהו רק כתושב המדינה שבה הוא נוהג לגור;
- (ג) אם הוא נוהג לגור בשתי המדינות או אף לא באחת מהן, יראוהו רק כתושב המדינה שהוא אזרח;
- (ד) אם הוא אזרח של שתי המדינות או אף לא של אחת מהן, הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות יישבו את השאלה בהסכמה הדדית."

מבחני תושבות יחיד - מבחני שובר שוויון

אופן בחינת מקום תושבות היחיד:

- ראשית, יש לבחון היכן בית הקבע של היחיד ולקבוע את מעמדו בהתאם למיקום בית הקבע (זמינות, קביעות, ראייה סובייקטיבית (Home)).
- באם אין בכוחו של מבחן "בית הקבע" להכריע, יש לבחון היכן מרכז האינטרסים החיוניים של היחיד תוך בחינת קשריו האישיים והכלכליים של היחיד. כפי שמוסבר בדברי הפרשנות לאמנת המודל, האנטרסים החיוניים הם:
"his family and social relations, his occupations, his political, cultural or other activities, his place of business, the place from which he administers his property, etc ..."
- אם גם מבחן האינטרסים החיוניים של היחיד איננו מסייע בידינו לקבוע את מדינת התושבות, יש לבחון היכן היחיד נוהג לגור (אין מכסת ימים מסויימת).
- במידה וגם מבחן זה אינו מותיר תשובה ברורה, יש לקבוע את תושבות היחיד לפי מדינת אזרחותו.

"תושב ישראל" בראי הפקודה – מבחן אובייקטיבי/ איכותי

תושב ישראל מוגדר בפקודה, כדלקמן:

לגבי יחיד - מי שמרכז חייו בישראל; ולענין זה יחולו הוראות אלה:

(1) לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יבאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין השאר:

(א) מקום ביתו הקבוע;

(ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;

(ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע;

(ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו;

(ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים;

"תושב ישראל" בראי הפקודה – מבחן כמותי

תושב ישראל:

מבחן כמותי –

- (2) חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל -
(א) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר;
(ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר.
- (3) החזקה שבפסקה (3) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד השומה.

מבחן תושבות חבר בני אדם

סעיף 4(3) לאמנת המודל:

3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a **person other than an individual** is a resident of both Contracting States, the competent authorities of the Contracting States shall endeavour to determine by **mutual agreement** the Contracting State of which such person shall be deemed to be a resident for the purposes of the Convention, **having regard to its place of effective management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors**. In the absence of such agreement, such person shall not be entitled to any relief or exemption from tax provided by this Convention except to the extent and in such manner as may be agreed upon by the competent authorities of the Contracting States.

• מכוסה ב- MLI

מבחן תושבות חבר בני אדם

- סעיף 4(3) עוסק במקום התושבות של ישות שאיננה אדם (הכוונה בעיקר לתאגידים) אשר נחשבת תושבת בשתי המדינות המתקשרות לפי הדינים הפנימיים.
- לפי הסעיף, יש לקבוע את מקום מושבו של חבר בני אדם בהתאם למבחן הנסיבות.
- הרשויות המוסמכות יעשו כן בהתאם לרשימת קריטריונים אשר כוללים: מיקום פגישות הדריקטוריון; מיקום פעילות המנכ"ל ונושא משרה בכיר; אילו חוקים חלים על אותו גורם במדינה הספציפית; מיקום המטה ומיקום ניהול פנקסי החשבונות; ניצול לרעה של אמנת המס ועוד.

מבחני תושבות חבר בני אדם

סעיף 4(3) – תושבות (נוסח אמנת המודל לפני 2017):

"3. מקום שמכוח הוראות ס"ק 1 אדם שאינו יחיד תושב שתי המדינות המתקשרות, כי אז יראוהו כתושב המדינה שבה נמצא מקום הניהול הממשי שלו."

דברי ההסבר לאמנת המודל של ה-OECD מבארים לעניין "מקום הניהול הממשי", כדלקמן:

"24. ...The place of effective management is the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity's business as a whole are in substance made".

במרבית אמנות המס של ישראל עדיין יחול מבחן הניהול האפקטיבי או הניהול הממשי

מבחני תושבות חבר בני אדם בראי הפקודה

• "חבר בני אדם" מוגדר בסעיף 1 לפקודה בהגדרת "תושב ישראל", כדלקמן:
"תושב ישראל" או "תושב"-

(ב) לגבי חבר בני אדם - חבר בני אדם שהתקיים בו אחד מאלה:
(1) הוא התאגד בישראל

(2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל, למעט חבר בני אדם שהשליטה על עסקיו וניהולם כאמור מופעלים בישראל בידי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או שהיה לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), וטרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור, או בידי מי מטעמו, ובלבד שאותו חבר בני אדם לא היה תושב ישראל גם אם השליטה על עסקיו וניהולם לא היו מופעלים בידי יחיד כאמור או בידי מי מטעמו, אלא אם כן חבר בני האדם ביקש אחרת;

• כלומר, חבר בני אדם ייחשב כ- "תושב ישראל" במידה והתאגד על פי חוקי מדינת ישראל (להלן: "מבחן ההתאגדות"), או במידה והשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים מישראל (להלן: "מבחן השליטה והניהול").

פרק שני - הגדרות - מוסד קבע

סעיף 5 – "מוסד קבע"

- "מוסד קבע" (Permanent Establishment) הוא מושג מרכזי באמנות מס בילטרליות ונועד בראש ובראשונה להכריע בין שתי מדינות המתחרות על זכות המיסוי של אותה פעילות.
- משמעותו של מוסד הקבע, היא שלא כל הכנסה עסקית המופקת במדינה מסוימת (מדינת המקור) מעניקה זכות מיסוי לאותה מדינה, ונדרש שהפעילות העסקית תעלה על רף מסוים או שתקיים **נוכחות פיזית מסוימת**.
- אם בפעילות העסקית אין די כדי להקים "מוסד קבע", לא תהיה למדינת המקור זכות מיסוי כלל, והזכות הבלעדית תוענק למדינת התושבות.
- בהתקיים מוסד קבע במדינה פלונית, תהא אותה מדינה רשאית למסות, כמדינת מקור, אך ורק את ההכנסה שניתן לייחסה לאותו מוסד קבע.
- **סעיף 5 לאמנת המודל קובע מתי יראו פעילות עסקית ככזו המקימה מוסד קבע.**

מוסד קבע

סעיף 5 לאמנת המודל מפרט מתי מקום עסקים או אדם הפועל עבור עסק יחשב כ"מוסד קבע":

1. For the purposes of this Convention, the term **“permanent establishment”** means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.
2. The term **“permanent establishment”** includes especially:
 - a) **a place of management;**
 - b) **a branch;**
 - c) **an office;**
 - d) **a factory;**
 - e) **a workshop, and**
 - f) **a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.**
3. **A building site or construction or installation project** constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.

מוסד קבע

סעיף 5 – מוסד קבע:

" 1. למטרות הסכם זה, המונח "מוסד קבע" פירושו מקום עסקים קבוע שבאמצעותו מתנהלים עסקי מיזם, כולם או חלקם."

"2. המונח "מוסד קבע" כולל במיוחד:

(א) מקום הנהלה;

(ב) סניף;

(ג) משרד;

(ד) בית חרושת;

(ה) בית מלאכה; וכן

(ו) מכרה, באר נפט או באר גז, מחצבה או כל מקום אחר להפקה של משאבים טבעיים."

"3. אתר בנייה או מבנה או פרוייקט בנייה או התקנה או מתקן קידוח או ספינת קידוח, המשמשים לפעילויות הקשורות לניצול משאבי טבע, מהווים מוסד קבע רק אם הם נמשכים לתקופה של יותר משנים

עשר חודשים."

מוסד קבע – חריגים נוסח אמנת המודל

סעיף 5(4) לאמנת המודל:

4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall **be deemed not to include:**

a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;

b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of **storage, display or delivery;**

c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of **processing by another enterprise;**

d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of **purchasing goods** or merchandise or of **collecting information**, for the enterprise;

e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity;

מוסד קבע – חריגים נוסח אמנת המודל

סעיף 5(4) לאמנת המודל (המשך)

f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e),

provided that such activity or, in the case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, **is of a preparatory or auxiliary character.**

4.1 Paragraph 4 shall **not apply to a fixed place of business** that is used or maintained by an enterprise if the **same enterprise or a closely related enterprise carries on business activities at the same place or at another place in the same Contracting State** and

a) that place or other place constitutes a permanent establishment for the enterprise or the closely related enterprise under the provisions of this Article, or

b) the overall activity resulting from the combination of the activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, is not of a preparatory or auxiliary character

חריגים – נוסח אמנת המודל

סעיף 5(4) לאמנת המודל (המשך)

provided that the business activities **carried on by the two enterprises at the same place**, or by **the same enterprise or closely related enterprises at the two places**, constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation.

• תחולת *MLI*

מוסד קבע

סעיף 5(4) – מוסד קבע [לדוגמה אמנת מס עם גרמניה]:

"4. על אף ההוראות הקודמות של סעיף זה, המונח "מוסד קבע" יראוהו כאילו אינו כולל:

- (א) שימוש במתקנים אך ורק לצורכי אחסנה, תצוגה או מסירה של טובין או של סחורה השייכים למיזם;
- (ב) החזקת מלאי של טובין או של סחורה השייכים למיזם, אך ורק לצורכי אחסון, תצוגה או מסירה;
- (ג) החזקת מלאי של טובין או של סחורה השייכים למיזם, אך ורק לשם עיבודם על ידי מיזם אחר;
- (ד) החזקת מקום עסקים קבוע אך ורק לשם רכישת טובין או סחורה, או לשם איסוף מידע, עבור המיזם;
- (ה) החזקת מקום עסקים קבוע אך ורק למטרות ביצוע, עבור המיזם, כל פעילות אחרת שטיבה הכנה או עזר;
- (ו) החזקת מקום עסקים קבוע אך ורק לצורך צירוף כלשהו של פעילויות המאזכרות בתת-ס"ק א) (עד ה), ובלבד שהפעילות הכוללת של מקום העסקים הקבוע הנובעת מצירוף זה טיבה הכנה או עזר".

- הסיבה המרכזית לכך שפעילות הכנה או עזר אינה יוצרת מוסד קבע היא, שקיים קושי לקבוע את הרווחים המיוחסים לאותה פעילות. הקריטריון להבחנה בין פעילות של הכנה או עזר לפעילות שאינה כזו הוא היותה של הפעילות חלק מהותי וחשוב (essential and significant) בפעילות המיזם בכללותו.

מוסד קבע – סוכן תלוי נוסח אמנת המודל

סעיף 5(5) לאמנת המודל:

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 but subject to the provisions of paragraph 6, **where a person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and, in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are**

- a) **in the name** of the enterprise, or
- b) **for the transfer of the ownership** of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or
- c) **for the provision of services** by that enterprise

מוסד קבע – סוכן תלוי נוסח אמנת המודל

סעיף 5(5) לאמנת המודל (המשך)

that enterprise shall be deemed to have a **permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4** which, if exercised through a fixed place of business (other than a fixed place of business to which paragraph 4.1 would apply), would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

• תחולת MLI

מוסד קבע – סוכן תלוי

סעיף 5(5) – מוסד קבע [גרמניה]:

5. על אף הוראות ס"ק 1 ו-2, מקום שאדם - שאינו סוכן בעל מעמד עצמאי שס"ק 6 חל עליו - פועל בשם מיזם, ויש לו סמכות במדינה מתקשרת לחתום על חוזים בשם המיזם והוא משתמש בה בקביעות, יראו את המיזם כאילו יש לו מוסד קבע במדינה זו ביחס לכל הפעילויות שאותו אדם מקבל על עצמו מטעם המיזם, אלא אם כן, פעילויות האדם האמור מוגבלות לאלה הנזכרות בס"ק 4, אשר אילו בוצעו ממקום עסקים קבוע לא היו הופכות את מקום העסקים הקבוע הזה למוסד קבע לפי הוראות אותו ס"ק."

- יובהר כי אם פעולות המכירה של אותו סוכן, כולל פעולות נלוות, מתבצעת מחוץ למדינה המארחת ורק פעולת המסירה מתבצעת בה, אזי הסוכן התלוי לא ייחשב כמוסד קבע של המיזם במדינה המארחת.

מוסד קבע אמנת המודל – סוכן בלתי תלוי

סעיף 5(6) לאמנת המודל:

6. Paragraph 5 shall **not apply** where the person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State carries on business in the first-mentioned State as an independent agent and acts for the enterprise in the ordinary course of that business. Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprise.

- תחולת MLI
- ראו סעיף 5(8) לאמנת המודל

מוסד קבע

סעיף 5(6) – מוסד קבע [אמנת המס עם גרמניה]:

6. מיזם לא ייראה כבעל מוסד קבע במדינה מתקשרת רק מפני שהוא מנהל עסקים באותה מדינה באמצעות מתווך, עמיל כללי או כל סוכן אחר בעל מעמד בלתי תלוי, ובלבד שבני אדם פועלים במהלך הרגיל של עסקיהם.

- סעיף זה מחריג מתחולת "מוסד קבע" סוכן עצמאי שאינו תלוי במיזם. על כן, לא יראו מיזם כבעל מוסד קבע אם הוא מנהל עסקים באותה מדינה באמצעות מתווך, עמיל כללי או כל סוכן אחר בעל מעמד בלתי תלוי.

מוסד קבע – אמנת המודל – חברות בנות

סעיף 5(7) לאמנת המודל

7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State **controls or is controlled by** a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), **shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.**

מוסד קבע

סעיף 5(7) – מוסד קבע:

7. העובדה שחברה שהיא תושבת מדינה מתקשרת שולטת בחברה שהיא תושבת המדינה המתקשרת האחרת או נשלטת על ידיה, או שהיא מנהלת עסקים באותה מדינה אחרת (אם באמצעות מוסד קבע ואם בדרך אחרת), לא תשמש בסיס, כדי להקנות לכל אחת מהן מעמד של מוסד קבע של האחרת."

- הסעיף עוסק ביחסי שולט-נשלט בין חברות. לפיו, עצם העובדה כי לחברה אם תושבת מדינה מתקשרת א', יש חברה בת בחברה מתקשרת ב', איננה הופכת כשלעצמה את החברה הבת ל"מוסד קבע" של החברה אם.

- הוראה זו מבהירה את העיקרון לפיו רואים את החברה הבת כאישיות משפטית עצמאית ונפרדת.

מוסד קבע – תוספת אמנת המודל - צד קשור באופן הדוק

סעיף 5(8) לאמנת המודל

8. For the purposes of this Article, a person or enterprise **is closely related** to an enterprise if, based on all the relevant facts and circumstances, one has control of the other or both are under the control of the same persons or enterprises. In any case, a person or enterprise shall be considered to be closely related to an enterprise if one possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest in the other (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) or if another person or enterprise possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) in the person and the enterprise or in the two enterprises.

• תחולת מל

מוסד קבע

מוסד קבע בראי פרשנות רשות המסים:

"ככלל, הגדרת מוסד קבע נועדה כדי לקבוע רף מינימאלי של פעילות או שהות, בטריטוריית המקור, שמעבר לו יחול חיוב במס על הכנסתו של תושב חוץ מפעילות עסקית המופקת בטריטוריית המקור. יודגש כי, מוסד קבע, לכשעצמו אינו מסווג לצורכי מס כתאגיד או ישות משפטית נפרדת, אלא מתייחס להכנסה עסקית של תושב חוץ אשר רואים בה הכנסה שהופקה בישראל כאמור על פי הכללים שבסעיף 4א(א)(1) לפקודה. כמו כן, מוסד קבע אינו מהווה אישיות משפטית נפרדת מתושב החוץ ואף אינו נחשב כתושב ישראל. תושב חוץ אשר הפיק הכנסה עסקית בישראל, יתחייב במס בישראל רק אם פעילותו העסקית או שהותו בישראל עברה את הרף הקבוע בסעיף 5 לאמנה. כדי לקבוע את הרווחים המיוחסים למוסד קבע יש לבחון תחילה מהם הרווחים שהופקו בישראל בהתאם לאמור בסעיף 4א(א)(1) לפקודה. לאחר מכן יש ליחס רווחים למוסד קבע בהתאם לפעילות המבוצעת על ידו בישראל, כל זאת בהתאם למחיר השוק של הפעילות כאמור."

מוסד קבע

מוסד קבע – רשימת החלטות מיסוי:

מספר החלטה	תת נושא	תאריך פרסום
20/06	מוסד קבע	05/06/2006
65/06	העדר מוסד קבע	13/03/2007
109/06	מיסוי פעילות מוסד קבע בישראל	27/02/2008
110/06	פעילות באמצעות קבלן משנה ישראלי	27/02/2008
117/06	סוכן תלוי	27/02/2008
118/06	ייחוס רווח למוסד קבע	27/02/2008
119/06	פעילות תושב זר באמצעות חברה ישראלית	27/02/2008
18/07	העדר מוסד קבע	09/02/2009
20/07	העדר מוסד קבע	09/02/2009
23/07	פעילות של חברה זרה במסגרת איחון ומסירת מלאי	09/02/2009
30/07	העדר מוסד קבע	09/02/2009
35/08	קביעת מוסד קבע	05/04/2009
36/08	קיומו של מוסד קבע	05/04/2009
1547/10	מיסוי עובדים	06/04/2010
1212/10	שירותים הניתנים לשדות קידוח במימי הים התיכון	06/04/2010
4857/11	העדר מוסד קבע	29/03/2011
3223/11	איחוד פרויקטים לצורך בחינת מוסד קבע	04/04/2011
1312/12	מוסד קבע של שותפות	27/03/2012
0253/12	עובד היוצר מוסד קבע	01/07/2012
8679/13	פעילות קידוח במים הכלכליים של ישראל	19/03/2013
1303/15	תושב חוזר ותיק	30/06/2015
6953/16	מוסד קבע לחברת ביטוח זרה, ייחוס הכנסתה וחבות המס של עובדיה	15/03/2016
6631/18	מוסד קבע לקרן השקעה	07/02/2018

פרק שלישי – מיסוי הכנסה

סעיף 6 - הכנסות ממקרקעין

סעיף 6(1):

1. Income derived by a resident of a Contracting State from immovable property (including income from agriculture or forestry) situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.

"1. הכנסה שמפיק תושב מדינה מתקשרת ממקרקעין (לרבות הכנסה מחקלאות או ייעור) הנמצאים במדינה המתקשרת האחרת, ניתן לחייב במס באותה מדינה אחרת (מדינת המקור).

• לפי הסעיף, נישום תושב מדינה מתקשרת א', אשר מפיק הכנסה מנדל"ן הממוקם במדינה מתקשרת ב', יכול להיות ממוסה גם במדינה המתקשרת ב' (אשר בה מצוי הנכס). למדינת המקור זכות מיסוי ראשונה.

סעיף 6 - הכנסות ממקרקעין

סעיף 6(2):

2. The term “**immovable property**” shall have the meaning which it has under the law of the Contracting State in which the property in question is situated. The term shall in any case include property accessory to immovable property, livestock and equipment used in agriculture and forestry, rights to which the provisions of general law respecting landed property apply, usufruct of immovable property and rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources; ships and aircraft shall not be regarded as immovable property.

- הסעיף מבהיר כי המונח מקרקעין (נדל"ן) יפורש בהתאם לפרשנות המקובלת בכל אחת מן המדינות המתקשרות ויכלול גם רכוש נלווה למקרקעין, בעלי חיים וציוד המשמשים בחקלאות וייעור.

סעיף 6 - הכנסות ממקרקעין

סעיף 6(2) – הכנסות ממקרקעין [אמנת המס עם אוסטרליה]:

- "2. למונח "מקרקעין" תהיה המשמעות שיש לו לפי הדין של המדינה המתקשרת שבה נמצאים המקרקעין הנדונים. המונח יכלול, בכל מקרה:
- (א) נכסים הנלווים אל מקרקעין;
 - (ב) משק חי וציוד המשמשים בחקלאות ובייעור;
 - (ג) זכויות שחלות עליהן הוראות החוק הכללי הדין במקרקעין;
 - (ד) זכות הנאה ממקרקעין, כולל חכירת קרקע וכל אינטרס אחר בקרקע או מעליה, בין אם הושבח ובין אם לא;
 - (ה) זכות לחפש מרבצי מינרלים, נפט או גז או משאבי טבע אחרי [כך במקור - צ"ל אחרים - המערכת], והזכות לכרות מרבצים או משאבים אלה.
 - (ו) זכות לקבל תשלומים משתנים או קבועים כתמורה בעד ניצול, או הזכות לחפש או לנצל, מרבצי מחצבים, נפט או גז, מחצבות או מקומות אחרים לחיפוש או לניצול של משאבי טבע; וכן
 - (ז) כל אופציה או זכות דומה לרכוש מקרקעין.
- לא יראו אוניות וכלי טיס כמקרקעין."

סעיף 6 - הכנסות ממקרקעין

סעיף 6(3):

3. The provisions of paragraph 1 shall apply to income derived from the direct use, letting, or use in any other form of immovable property.

"4. הוראות ס"ק 1 יחולו על הכנסה המופקת משימוש ישיר במקרקעין, מהשכרתם או משימוש במקרקעין בכל דרך אחרת.

• הסעיף מבהיר כי כלל ההקצאה חל ביחס להכנסות משימוש בנדל"ן ישיר, מהרשאה להשתמש בנדל"ן או בכל שימוש אחר בנדל"ן.

סעיף 6 - הכנסות ממקרקעין

סעיף 6(4) – הכנסות ממקרקעין:

4. The provisions of paragraphs 1 and 3 shall also apply to the income from immovable property of an enterprise.

5. הוראות ס"ק 1, 3 ו-4 יחולו גם על הכנסה ממקרקעין של מיזם."

• בהתאם להוראת סעיף זה, הוראות 1 עד 3 יחולו גם בשימוש של נדל"ן של מיזם והכנסה זו לא תבוא בגדרי סעיף 7 (רווחי העסקים) גם אם אופי ההכנסה הוא עסקי.

סעיף 7 – רווחי עסקים

- סעיף 7 עוסק בהקצאת רווחי עסקים אשר מהווים את קבוצת ההכנסות החשובה ביותר קובעות זכות מיסוי בלעדית למדינת התושבות של העסק.
- יחד עם זאת, חריג מתקיים במקרה של מוסד קבע במדינת המקור. מטרת המושג "מוסד קבע" הינה ליצור הכרעה ביחס לשאלה, מתי למדינה מתקשרת יש זכות למסות הכנסה שהופקה בשטחה, כמדינת מקור.
- בהתאם לדברי ההסבר באמנת המודל כאשר מיזם תושב מדינה מתקשרת א', פועל במדינה מתקשרת ב', רשויות המס במדינה מתקשרת ב' צריכות לשאול עצמן 2 שאלות בטרם ימסו את הכנסתו של המיזם: א) האם למיזם יש מוסד קבע במדינה ב'; ב) ככל והתשובה חיובית השאלה השנייה תהא מהם הרווחים הכפופים למיסוי במדינה המתקשרת ב'.

סעיף 7 – רווחי עסקים

סעיף 7(1):

1. Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable **only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein**. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.

"1. רווחים של מיזם של מדינה מתקשרת יהיו חייבים במס רק באותה מדינה, אלא אם כן המיזם מנהל עסקים במדינה המתקשרת האחרת באמצעות מוסד קבע הנמצא שם. אם המיזם מנהל עסקים כאמור לעיל, ניתן לחייב במס את רווחי המיזם במדינה האחרת אבל רק את החלק מהם שניתן לייחס לאותו מוסד קבע.

סעיף 7 – רווחי עסקים

- מקורו של הסעיף בהשקפה לפיה מיזם תושב מדינה אחת, שאינו מחזיק במוסד קבע במדינה אחרת, אינו משתתף בחיים הכלכליים של המדינה האחרת במידה שמעניקה למדינה זו זכות מיסוי על רווחיו.
- הסעיף קובע כי ניתן להטיל מס רק על רווחים שהופקו במדינה האחרת וניתן לייחסם למוסד הקבע. לפיכך, רווחים שאינם מיוחסים למוסד הקבע, לא ניתן למסותם במדינה האחרת.

סעיף 7 – רווחי עסקים

סעיף 7(2):

2. For the purposes of this Article and Article [23 A] [23 B], the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise/

"2. בכפוף להוראות ס"ק 3, מקום שמיזם של מדינה מתקשרת מנהל עסקים במדינה המתקשרת האחרת באמצעות מוסד קבע הנמצא שם, הרווחים שייחוסו בכל מדינה מתקשרת לאותו מוסד קבע הם הרווחים שהוא צפוי להשיג לו היה מיזם נפרד ועצמאי העוסק בפעילויות זהות או דומות, בתנאים זהים או דומים, ומנהל עסקים באופן בלתי תלוי לגמרי עם המיזם שהוא מוסד קבע שלו או עם מיזמים אחרים שהוא מנהל אתם עסקים" (כימות הרווחים של מוסד הקבע).

סעיף 7 – רווחי עסקים

- הסעיף קובע, שזמן בו מיזם של מדינה מנהל עסקים במדינה המתקשרת האחרת באמצעות מוסד קבע, ייחסו בכל אחת מהמדינות המתקשרות לאותו מוסד קבע את הרווחים שהיו צפויים לו אילו היה מיזם נבדל ונפרד. הסעיף בעצם מספק נוסחה בסיסית לייחוס רווחים למוסד קבע.

סעיף 7 – רווחי עסקים

סעיף 7(3):

3. Where, in accordance with paragraph 2, a Contracting State adjusts the profits that are attributable to a permanent establishment of an enterprise of one of the Contracting States and taxes accordingly profits of the enterprise that have been charged to tax in the other State, **the other State shall, to the extent necessary to eliminate double taxation on these profits, make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged on those profits.** In determining such adjustment, the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other

"3. בקביעת רווחי מוסד קבע, יותר ניכוי של ההוצאות שהוצאו למטרות המיזם, בהיותן הוצאות שצמחו למטרות מוסד הקבע (לרבות הוצאות הנהלה ומינהל כללי שנצמחו כך), ושהיו בנות ניכוי אם מוסד הקבע היה יישות עצמאית ששילמה הוצאות אלה, בין אם נצמחו במדינה המתקשרת שבה נמצא מוסד הקבע ובין במקום אחר."

סעיף 9 – מיזמים משולבים

- סעיף 9 מאפשר, במקרים מסוימים, להתערב ולבצע התאמות זמו בו הרווחים או ההכנסות מתחלקים בין תאגידים שלובים ("מחירי העברה"). סעיף זה נבדל מסעיפי ה"הקצאה" האחרים באמנת המודל היות והוא עוסק בהקצאה בין שתי מדינות מושב ולא בהקצאה הרגילה בין מדינת מושב למדינת מקור.
- סעיף 9 לאמנה אינו עומד בשל עצמו אלא מהווה בסיס בסיס משפטי בהתערבות **במחירי העברה**. לשם ההתערבות, נדרשת חקיקה בדין הפנימי נשוא מחירי ההעברה (למשל סעיף 85א לפקודה).
- תפקידו של סעיף 9 הינו להגביל את החקיקה הפנימית לתוצאה שתושג בהתאם לעקרון "הזרוע הארוכה".

סעיף 9 – מיזמים משולבים

סעיף 9(1):

1. Where

a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or

b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,

and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.

סעיף 9 – מיזמים משולבים

סעיף 9(1) – מיזמים משולבים (אמנה עם אוסטרליה):

1. מקום:

(א) שמיזם של מדינה מתקשרת משתתף, במישרין או בעקיפין, בניהול, בשליטה או בהון של מיזם של המדינה המתקשרת האחרת; או

(ב) שאדם אחד או יותר משתתפים, במישרין או בעקיפין, בניהול, בשליטה או בהון של מיזם של מדינה מתקשרת ושל מיזם של המדינה המתקשרת האחרת,

ובכל אחד מהמקרים קיימים תנאים, או נקבעו או הוטלו ביחסים המסחריים או הכספיים בין שני המיזמים תנאים, השונים מאלה הצפויים להתקיים או להיקבע בין מיזמים בלתי תלויים המנהלים זה עם זה עסקים באופן בלתי תלוי לגמרי, כי אז כל הרווחים שאלמלא התנאים הללו היה צפי שייצמחו לאחד המיזמים ובשל אותם תנאים לא נצמחו כך, ניתן לכלול אותם ברווחי אותו מיזם ולהטיל עליהם מס בהתאם."

- הסעיף מיישם את עקרון ה"זרוע הארוכה" וקובע כי כאשר שני התנאים לעיל מתקיימים, ניתן לכלול ברווחי המיזם את כל הרווחים שהיו נצמחים לו אלמלא תנאים אלו.

סעיף 9 – מיזמים משולבים

סעיף 9(2):

2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.

סעיף 9 – מיזמים משולבים

סעיף 9(2):

"2. מקום שמדינה מתקשרת כוללת ברווחי מיזם של אותה מדינה - ומטילה עליהם מס בהתאם - רווחים שעליהם חויב מיזם של המדינה המתקשרת האחרת במס באותה מדינה מתקשרת אחרת, והרווחים שנכללו כך הם רווחים שהיו צפויים להיצמח למיזם של המדינה הנזכרת ראשונה לו היו התנאים הקיימים בין המיזמים אלה הצפויים להתקיים בין מיזמים בלתי תלויים המנהלים זה עם זה עסקים באופן בלתי תלוי לגמרי, כי אז אותה מדינה אחרת תבצע התאמה נאותה בסכום המס שהוטל בה על רווחים אלה. בקביעת התאמה כאמור, תהיה התחשבות נאותה בהוראות האחרות של אמנה זו, והרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות תיוועצנה זו בזו במידת הצורך."

סעיף 9 – מיזמים משולבים

- הוראת הסעיף מורה כי אם מדינה מתקשרת א' כוללת ברווחי המיזם (ומטילה מס בהתאם) רווחים שעליהם מיזם של מדינה מתקשרת ב' חויב בה במס, והרווחים שכללה מדינה מתקשרת א' כאמור, היו נצמחים למיזם שלה לולא היה קשר בין שני המיזמים, על מדינה מתקשרת ב' לערוך התאמה נאותה לגבי המס שהוטל בה על אותן רווחים.
- עוד קובע הסעיף כי בקביעתה של ההתאמה כאמור, תתייחס המדינה להוראות האמנה ובמידת הצורך תתייעצנה הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות.

סעיף 10 – דיבידנדים

סעיף 10(1):

1. Dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in **that other State**.

"1. דיבידנדים ששילמה חברה שהיא תושבת מדינה מתקשרת לתושב המדינה המתקשרת האחרת, **ניתן לחייבם במס באותה מדינה אחרת**".

• סעיף 10(1) מורה כי דיבידנד המשולם מחברה תושבת מדינה מתקשרת א' לתושב מדינה מתקשרת אחרת, זכות המיסוי תהא למדינה המתקשרת האחרת. דהיינו מדינת התושבות של מקבל הדיבידנד.

סעיף 10 – דיבידנדים (אמנת המודל)

סעיף 10(2):

2. However, dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State may also be taxed in that State according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed:

a) 5 per cent of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company which holds directly at least 25 per cent of the capital of the company paying the dividends throughout a 365 day period that includes the day of the payment of the dividend (for the purpose of computing that period, no account shall be taken of changes of ownership that would directly result from a corporate reorganisation, such as a merger or divisive reorganisation, of the company that holds the shares or that pays the dividend);

b) 15 per cent of the gross amount of the dividends in all other cases.

סעיף 10 – דיבידנדים (אמנת המודל)

המשך סעיף 10(2)-

The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of these limitations. This paragraph shall not affect the taxation of the company in respect of the profits out of which the dividends are paid.

סעיף 10 – דיבידנדים

סעיף 10(2) – דיבידנדים (אמנת המס עם אוסטרליה):

2". אף על פי כן, ניתן לחייב במס דיבידנדים כאמור גם במדינה המתקשרת שהחברה המשלמת את הדיבידנדים היא תושבת שלה, ולפי דיני אותה מדינה, אבל אם בעל הזכות שביושר לדיבידנדים הוא תושב המדינה המתקשרת האחרת, המס שיוטל כך לא יעלה על:

א) 5 אחוז מהסכום ברוטו של הדיבידנדים אם בעל הזכות שביושר הוא חברה (שאינה קרן להשקעות במקרקעין שהיא תושבת ישראל) המחזיקה במישרין לפחות ב-10 אחוז מכוח ההצבעה בחברה המשלמת את הדיבידנדים לכל אורך תקופה של 365 ימים הכוללת את יום תשלום הדיבידנד (לצורך חישוב התקופה האמורה, לא יילקח בחשבון כל שינוי בעלות שהוא תוצאה ישירה של ארגון מחדש בתאגיד, כגון מיזוג או ארגון מחלקתי מחדש, של החברה המחזיקה במניות או המשלמת את הדיבידנד);

ב) 15 אחוז מהסכום ברוטו של הדיבידנדים בכל המקרים האחרים. ס"ק זה לא ישפיע על מיסוי החברה ביחס לרווחים מהם משתלמים הדיבידנדים."

סעיף 10 – דיבידנדים

- לסעיף 10(2) משלים וקובע כי מדינה מתקשרת א' - מדינת המקור מקום מושבה של החברה המשלמת ו- תהא רשאית למסות את הדיבידנד לפי דיניה הפנימיים (לרוב על ידי ניכוי מס במקור).
- מדינת המקור מקבלת - זכות מיסוי ראשונה.
- עם זאת, אם הנהנה הכלכלי של הדיבינד הינו תושב המדינה המתקשרת האחרת, שיעור המס שתוכל המדינה המתקשרת א' (מדינת המקור) להטיל לא יעלה על התקרה כדלקמן:
 - 5% מהכנסת הדיבינד ברוטו – אם נהנה הכלכלי הוא חברה המחזיקה לפחות 25% מהחברה המשלמת;
 - 15% מהכנסת הדיבינד ברוטו – בכל מקרה אחר.
- **יש לבחון כל אמנת מס באופן פרטני**

סעיף 10 – דיבידנדים

סעיף 10(3):

3. The term “**dividends**” as used in this Article means income from shares, “**jouissance**” shares or “**jouissance**” rights, mining shares, founders’ shares or other rights, not being debt-claims, participating in profits, as well as income from other corporate rights which is subjected to the same taxation treatment as income from shares by the laws of the State of which the company making the distribution is a resident.

המונח "דיבידנדים" בסעיף זה פירושו הכנסה ממניות, מניות במכרות, מניות מייסדים או זכויות אחרות, אשר אינן תביעות חוב, המשתתפות ברווחים, לרבות הכנסה הכפופה לאותו דין לעניין מיסוי כהכנסה ממניות, לפי חוקי המדינה שבה החברה המבצעת את החלוקה היא תושבתה למטרות מס.

• "דיבינד" מוגדר, כהכנסה הנובעת ממניות, מניות הנאה, מניות בכורה, מניות יסוד או מזכויות אחרות אשר אינן תביעות חוב כהכנסה הנובעת מהשתתפות ברווחים וכן כהכנסה הנובעת מזכויות אחרות בחברה אשר כפופות למיסוי זהה להכנסה ממניות, בהתאם לדין הפנימי של מדינת מושבה של החברה המחלקת.

סעיף 10 – דיבידנדים

סעיף 10(4) לאמנת המודל:

4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the dividends, being a resident of a Contracting State, **carries on business in the other Contracting State** of which the company paying the dividends is a resident through a permanent establishment situated therein and the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

"6. הוראות ס"ק 1, 2, 3 ו-4 לא יחולו אם בעל הזכות שביושר לדיבידנדים או לחלוקות של קרן להשקעות במקרקעין ישראלית, בהיותו תושב מדינה מתקשרת, **מנהל עסקים במדינה המתקשרת האחרת שבה נמצא מקום מושבה של החברה המשלמת את הדיבידנדים או של החברה להשקעות במקרקעין הישראלית המבצעת את החלוקות**, באמצעות מוסד קבע הנמצא שם, וההחזקה שבזיקה אליה משתלמים הדיבידנדים או החלוקות קשורה בפועל לאותו מוסד קבע. במקרה כאמור יחולו הוראות סעיף 7 (רווחי עסקים)".

סעיף 10 – דיבידנדים

- סעיף זה מהווה חריג חלוקת דיבידנד בעניין מוסד קבע. לפיו, הוראות סעיפים קטנים (1) ו-(2) לא תחולנה אם הנהנה הכלכלי מהדיבידנדים כתושב מדינה מתקשרת א', מנהל עסקים במדינה מתקשרת ב', אשר הינה מדינת התושבות של החברה המשלמת, באמצעות מוסד קבע וההחזקה בגינה שולם הדיבידנד קשורה ממשית למוסד הקבע.

סעיף 10 – דיבידנדים

סעיף 10(5) לאמנת המודל:

5. Where a company which is a resident of a Contracting State derives profits or income from the other Contracting State, that other State may not impose any tax on the dividends paid by the company, except insofar as such dividends are paid to a resident of that other State or insofar as the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with a permanent establishment situated in that other State, nor subject the company's undistributed profits to a tax on the company's undistributed profits, even if the dividends paid or the undistributed profits consist wholly or partly of profits or income arising in such other State.

סעיף 10 – דיבידנדים

סעיף 10(7) לאמנת המס עם אוסטרליה:

"7. מקום שחברה שהיא תושבת מדינה מתקשרת מפיקה רווחים או הכנסה מהמדינה המתקשרת האחרת, לא תהא המדינה האחרת רשאית להטיל מס על הדיבידנדים שמשלמת החברה - דיבידנדים שבבעלותם של מי שאינו תושב המדינה המתקשרת האחרת - למעט אם ההחזקה שבזיקה אליה משתלמים דיבידנדים אלה קשורה באופן ממשי עם מוסד קבע הנמצא באותה מדינה אחרת, ולא תחייב את רווחיה הבלתי מחולקים של החברה למס על רווחים בלתי מחולקים של החברה, גם אם הדיבידנדים המשולמים או הרווחים הבלתי מחולקים מורכבים, כולם או חלקם, מרווחים או מהכנסה שמקורם במדינה אחרת כאמור."

"ס"ק זה יחול גם על חלוקות שבוצעו על ידי קרן להשקעות במקרקעין ישראלית."

סעיף 10 – דיבידנדים

- הסעיף קובע כי כאשר חברה שהיא תושבת מדינה מתקשרת א' מפיקה רווחים או הכנסה ממדינה מתקשרת ב', אזי מדינה מתקשרת ב' איננה רשאית למסות את ההכנסה כאמור, אלא אם כן דיבידנדים אלו משולמים לתושב מדינה מתקשרת ב' או שהחזקה בגינה שולם הדיבידנד קשורה ממשית למוסד הקבע הקיים במדינה המתקשרת ב'.
- אי מיסוי דיבידנד על מוסד קבע.

סעיף 11 – ריבית

סעיף 11(1):

1. Interest arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

"(1) ריבית שמקורה במדינה מתקשרת והמשתלמת לתושב המדינה המתקשרת האחרת, ניתן לחייבה במס באותה מדינה אחרת."

• בהתאם להוראת סעיף 11(1) לאמנת המודל ניתן לחייב במס את הריבית במדינת התושבות של מקבל הריבית (זכות מיסוי שירית למדינת התושבות).

סעיף 11 – ריבית

סעיף 11(2) לאמנת המודל:

2. However, interest arising in a Contracting State may also be taxed in that State according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the interest is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the interest. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this limitation.

"(2) אף על פי כן, ניתן לחייב ריבית כזו במס גם במדינה המתקשרת שבה מקורה ובהתאם לחוקי אותה מדינה, אך אם המקבל הוא בעל הזכות שביושר לריבית, המס המוטל כך לא יעלה על 10 אחוזים מן הסכום ברוטו של הריבית. הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות יישבו בהסכמה הדדית את אופן החלת ההגבלה הזו."

- סעיף 11(2) לאמנת המודל ממשיך וקובע כי אין כל מניעה לחייב במס את הריבית גם במדינה שבה הריבית נצמחה. דהיינו, מקום מושבו של המשלם – זכות מיסוי ראשונה למדינת המקור.

סעיף 11 – ריבית

סעיף 11(3) לאמנת המודל:

3. The term “**interest**” as used in this Article means income from debt-claims of every kind, whether or not secured by mortgage and whether or not carrying a right to participate in the debtor’s profits, and in particular, income from government securities and income from bonds or debentures, including premiums and prizes attaching to such securities, bonds or debentures. Penalty charges for late payment shall not be regarded as interest for the purpose of this Article.

"(3) (אמנת המס עם איטליה) "המונח "ריבית" בסעיף זה פירושו הכנסה מאיגרות חוב, תביעות חוב, או בטוחות ממשלתיות, בין שהן מובטחות במשכנתא ובין אם לאו, בין שהן נושאות זכות להשתתף ברווחי החייב ובין אם לאו, ותביעות חוב מכל סוג וכן הכנסה אחרת אשר, לפי דיני המסים של המדינה שבה נצמחת ההכנסה, קשורה להכנסה מכסף שהולווה."

סעיף 11 – ריבית

סעיף 11(4) לאמנת המודל:

4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the interest, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the interest arises through a permanent establishment situated therein and the debt-claim in respect of which the interest is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

"(4) הוראות סעיפים קטנים 1 ו-2 לא יחולו אם בעל הזכות שביושר לריבית, בהיותו תושב מדינה מתקשרת, מנהל עסקים במדינה המתקשרת האחרת שבה נמצא מקור הריבית באמצעות מוסד קבע הנמצא שם, או מבצע באותה מדינה אחרת שירותים אישיים של עצמאי מבסיס קבוע הממוקם בה, ותביעת החוב שבזיקה אליה משתלמת הריבית קשורה באופן ממשי באותו מוסד קבע או בסיס קבוע. במקרה כזה, הריבית חייבת במס באותה מדינה מתקשרת אחרת בהתאם לדיניה"

סעיף 11 – ריבית

- סעיף 11(4) שולל את תחולת הוראות סעיפים 11(1) ו- 11(2) לאמנת המודל, ככל שמשלם הריבית מנהל את עסקיו במדינה מתקשרת אחרת שבא נמצא מקור הריבית, באמצעות **מוסד קבע** ותביעת החוב שבגינה נצמחה הריבית קשורה באופן ממשי למוסד הקבע.

סעיף 11 – ריבית

סעיף 11(5):

5. Interest shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is a resident of that State. Where, however, the person paying the interest, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment in connection with which the indebtedness on which the interest is paid was incurred, and such interest is borne by such permanent establishment, then such interest shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment is situated.

• "יראו ריבית כנובעת במדינה מתקשרת כאשר המשלם הוא אותה מדינה מתקשרת עצמה, יחידת משנה מדינית או מינהלית, רשות מקומית או תושב של אותה מדינה. אולם מקום שלאדם המשלם את הריבית, בין אם הוא תושב מדינה מתקשרת ובין אם לאו, יש מוסד קבע או בסיס קבוע באחת המדינות המתקשרות אשר בקשר אליהם נוצרה ההתחייבות בשלה משתלמת הריבית, ומוסד קבע או בסיס קבוע זה נושאים בנטל הריבית, יראו את הריבית כנובעת במדינה המתקשרת שבה נמצאים מוסד הקבע או הבסיס הקבוע."

סעיף 11 – ריבית

- סעיף 11(5) קובע, כי לא ניתן לחייב במס תושב מדינה המשלם את הריבית לתושב מדינה אחרת מקום שבו לראשון קיים **מוסד קבע** שבקשר אליו נוצרה ההתחייבות. כמו כן, נדרש כי תביעת החוב תהיה קשורה **באופן ממשי** למוסד הקבע.

סעיף 11 – ריבית

סעיף 11(6):

6. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the interest, having regard to the debt-claim for which it is paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

8. מקום שמטעמי יחסים מיוחדים בין המשלם לבין בעל הזכות שביושר, או בין שניהם לבין אדם אחר, סכום הריבית, בהתייחס לתביעת החוב שעליה הוא שולם, עולה על הסכום שהמשלם ובעל הזכות שביושר היו צפויים להסכים עליו בהעדר יחסים כאמור, הוראות סעיף זה יחולו רק על הסכום הנזכר אחרון. במקרה כאמור יישאר החלק העודף של התשלומים חייב במס בהתאם לדיניה של כל מדינה מתקשרת, תוך התחשבות נאותה בהוראותיה האחרות של אמנה זו."

סעיף 11 – ריבית

- סעיף 11(6) עוסק במקרה בו ישנם יחסים מיוחדים בין משלם הריבית לנהנה הכלכלי ממנה והריבית המשולמת גבוהה מהריבית שהייתה משולמת אלמלא היחסים המיוחדים. הסעיף קובע, כי כלל ההקצאה שבסעיף יחול אך ורק עד גובה ריבית השוק בנסיבות העניין. כמו כן, נדרש קשר סיבתי בין היחסים המיוחדים ובין הריבית המופרזת.

סעיף 12 – תמלוגים

סעיף 12(1):

1. Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State.

"1. תמלוגים שמקורם במדינה מתקשרת והמשתלמים או מזוכים לתושב המדינה המתקשרת האחרת, ניתן לחייבם במס באותה מדינה אחרת." (אמנת המס עם אוסטרליה).

- סעיף 12(1) לאמנת המודל מורה כי תמלוגים אשר נצמחו במדינה מתקשרת א' והנהנה הכלכלי מהם הינו תושב מדינה מתקשרת ב' ימוסו אך ורק במדינת מושבו של הנהנה הכלכלי (**זכות מיסוי בלעדית למדינת התושבות**).
- סעיף 12(1) לאמנת המס עם אוסטרליה למשל מקנה **זכות מיסוי שיוויונית** למדינת התושבות.

סעיף 12 – תמלוגים

סעיף 12(2):

2. The term “royalties” as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.

"המונח "תמלוגים" בסעיף זה פירושו תשלומים מכל סוג המתקבלים בעד השימוש, או הזכות לשימוש, בכל זכות יוצרים של יצירה ספרותית, אמנותית או מדעית, לרבות סרטי קולנוע, כל פטנט, סימן מסחר, מדגם או דוגמה, תכנית, נוסחה או תהליך סודיים, או עבור מידע הנוגע לניסיון תעשייתי, מסחרי או מדעי."

סעיף 12 – תמלוגים

3. The provisions of paragraph 1 shall not apply if the beneficial owner of the royalties, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the royalties arise through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the royalties are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

"3. הוראות ס"ק 1 לא יחולו אם בעל הזכות שביושר לתמלוגים, בהיותו תושב מדינה מתקשרת, מנהל עסקים במדינה המתקשרת האחרת שבה נמצא מקורם של התמלוגים באמצעות מוסד קבע הנמצא שם, והזכות או הרכוש שבזיקה אליהם משתלמים התמלוגים, קשורים בצורה ממשית לאותו מוסד קבע. במקרה כזה יחולו הוראות סעיף 7."

• לפי סעיף זה הוראות סעיף 12(1) לא יחולו אם הנהנה הכלכלי מהתמלוגים, כתושב מדינה מתקשרת א', מנהל עסקים במדינה מתקשרת ב' שהיא מקור התמלוגים באמצעות מוסד קבע והזכות לקבלת התמלוגים נובעת בשל קשר ממשי למוסד הקבע.

סעיף 12 – תמלוגים

סעיף 12(4):

4. Where, by reason of a **special relationship** between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the royalties, having regard to the use, right or information for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

סעיף 12 – תמלוגים

סעיף 12(4) המשך:

"4. מקום שמחמת יחסים מיוחדים בין המשלם לבין בעל הזכות שביושר, או בין שניהם לבין אדם אחר, עולה סכום התמלוגים, בהתייחס לשימוש, לזכות או למידע שבעדם הם משתלמים, על הסכום שהמשלם ובעל הזכות שביושר היו מסכימים עליו אילולא יחסים אלה, יחולו הוראות סעיף זה רק על הסכום הנזכר לאחרונה. במקרה כזה יישאר החלק העודף של התשלומים נתון למס בהתאם לדיניה של כל אחת מן המדינות המתקשרות, תוך התחשבות נאותה בשאר הוראותיו של הסכם זה."

- סעיף 12(4) עוסק במקרה ספציפי אשר בו, בשל יחסים מיוחדים בין משלם התמלוגים לנהנה הכלכלי, משולמים תגמולים גבוהים יותר מאלה שהיו משולמים אלמלא היחסים המיוחדים. בהתאם לסעיף, חלק העודף ימוסה לפי הדין הפנימי בכל מדינה מתקשרת בכפוף להוראות אחרות באמנה.

סעיף 13 – רווחי הון

סעיף 13(1):

1. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in Article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.

"1. רווחים שהפיק תושב של מדינה מתקשרת מהעברת מקרקעין הנזכרים בסעיף 6 והנמצאים במדינה המתקשרת האחרת ניתן לחייבם במס באותה מדינה אחרת."

• סעיף זה עוסק ברווחי הון אשר צומחים מנכסי נדל"ן כמשמעותם בסעיף 6 לאמנת המודל הן בידי יחיד והן בידי תאגיד. בדומה להוראות סעיף 6, גם סעיף זה מעניק זכות מיסוי ראשונית למדינה בה נמצא הנכס (מדינת המקור).

סעיף 13 – רווחי הון

סעיף 13(2):

2. Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State, including such gains from the alienation of such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise), may be taxed in that other State.

"3. רווחים מהעברת מיטלטלין המהווים חלק מנכסי העסק של מוסד קבע, אשר יש למיזם של מדינה מתקשרת במדינה המתקשרת האחרת, כולל רווחים כאמור מהעברת מוסד קבע כאמור (לבדו או עם כל המיזם), ניתן לחייבם במס באותה מדינה אחרת"

- הסעיף קובע כי רווחים הנובעים ממכירת מיטלטלין אשר מהווים חלק מנכסיו העסקיים של מוסד הקבע של מיזם א' המצוי במדינה מתקשרת ב' לרבות רווח ממכירת המוסד קבע עצמו, רשאית מדינה ב' למסותם.

סעיף 13 – רווחי הון

סעיף 13(3):

3. Gains that an enterprise of a Contracting State that operates ships or aircraft in international traffic derives from the alienation of such ships or aircraft, or of movable property pertaining to the operation of such ships or aircraft, shall be taxable only in that State.

"4. רווחים מהעברת אוניות או כלי טיס המופעלים בתעבורה בינלאומית או מיטלטלין השייכים להפעלת אוניות או כלי טיס כאמור, יהיו חייבים במס רק במדינה המתקשרת שבה נמצא מקום הניהול הממשי של המיזם."

• הסעיף קובע כי רווחים כאמור (מכירת ספינות כלי טיס וכו'), ימוסו אך ורק במדינה שבה מצוי מקום הניהול הממשי של המיזם התעבורתי.

סעיף 13 – רווחי הון

סעיף 13(4):

4. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares or comparable interests, such as interests in a partnership or trust, may be taxed in the other Contracting State if, at any time during the 365 days preceding the alienation, these shares or comparable interests derived **more than 50 per cent of their value directly or indirectly from immovable property**, as defined in Article 6, situated in that other State.

"2. רווחים שהפיק תושב מדינה מתקשרת מהעברת מניות וזכויות דומות שיותר מ-50 אחוזים מערכן נובעים, במישרין או בעקיפין, **ממקרקעין** הנמצאים במדינה המתקשרת האחרת, ניתן למסותם באותה מדינה אחרת."

• הסעיף קובע כי רווחים שהפיק תושב מדינה א' מהעברת מניות או זכויות דומות אשר יותר מ 50% מערכן נובעים, במישרין או בעקיפין, **ממקרקעין** הנמצאים במדינה ב' – מדינת המקור רשאית למסותם.

סעיף 13 – רווחי הון

סעיף 13(5):

5. Gains from the alienation of any property, other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3 and 4, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.

"5. רווחים מהעברת כל נכס, זולת אלה הנזכרים בס"ק 1 עד 4, יהיו חייבים במס רק במדינה המתקשרת שהמעביר הוא תושבה, אם אותו תושב הוא הבעלים ביושר של רווחי הון כאמור."

• בהתאם לסעיף זה, רווח הון ממכירת נכס אשר לא נדון בסעיף 13(1)-13(4) ימוסה באופן בלעדי במדינת מושבו של המוכר (זכות מיסוי בלעדית למדינת התושבות).

• בחינה פרטנית של הוראות אמנת המס.

• תחולת סעיף 100 א לפקודה.

סעיף 15 – הכנסה מעבודה

סעיף 15(1):

1. Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, **salaries, wages and other similar remuneration** derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall **be taxable only in that State** unless the employment is exercised in the other Contracting State. **If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State**

סעיף 15 – הכנסה מעבודה

סעיף 15(1) המשך:

"1. בכפוף להוראות סעיפים 15 עד 18, משכורות, שכר עבודה וגמול דומה אחר שהופקו על ידי תושב מדינה מתקשרת תמורת עבודה, יהיו חייבים במס רק באותה מדינה, אלא אם כן העבודה מבוצעת במדינה המתקשרת האחרת. מבוצעת העבודה כאמור, ניתן לחייב במס את הגמול שנצמח באותה מדינה אחרת."

- ככלל גמול מעבודה ימוסה במדינת התושבות. זאת אלא אם העבודה מבוצעת בשטחה של מדינה מתקשרת אחרת.

סעיף 15 – הכנסה מעבודה

סעיף 15(2) אמנת המודל:

2. Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if:

a) the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and

b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and

c) the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State.

סעיף 15 – הכנסה מעבודה

סעיף 15(2) המשך:

"על אף הוראות ס"ק 1, גמול המופק ע"י תושב מדינה מתקשרת תמורת עבודה המבוצעת במדינה המתקשרת האחרת, ניתן יהיה לחייבו במס רק במדינה המתקשרת הנזכרת ראשונה אם:
(א) המקבל שוהה במדינה האחרת תקופה או תקופות שאינן עולות יחד על 183 ימים בכל תקופה של 12 חודשים המתחילה או מסתיימת בשנת הכספים שבה מדובר; וכן

(ב) הגמול משתלם על ידי מעביד שאינו תושב המדינה המתקשרת האחרת, או מטעמו; וכן

(ג) הנושא בנטל תשלום הגמול אינו מוסד קבע שיש למעביד במדינה המתקשרת האחרת."

סעיף 15 – הכנסה מעבודה

- סעיף 15(2) מחריג את הכלל מסעיף 15(1) וקובע כי תהיה זכות מיסוי בלעדית למדינת התושבות, קרי המדינה ממנה נשלח העובד, בהתקיים שלושת התנאים שלהלן:
 - על העובד לשהות פחות מ- 183 ימים במדינת המקור בה הופקה ההכנסה;
 - המעביד והעובד הם תושבי אותה מדינה;
 - תשלום השכר אינו מוטל על מוסד קבע הנמצא במדינת המקור בה בוצעה העבודה.
- ככל שהתנאים אינם מתקיימים – זכות מיסוי ראשונה למדינת המקור
- עובדי רילוקיישן

סעיף 15 – הכנסה מעבודה

סעיף 15(3):

3. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment, as a member of the regular complement of a **ship or aircraft**, that is exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic, other than aboard a ship or aircraft operated solely within the other Contracting State, shall be taxable only in the first-mentioned State.

סעיף 15 – הכנסה מעבודה

סעיף 15(3) המשך:

"3. על אף ההוראות הקודמות של סעיף זה, גמול המופק ביחס לעבודה שבוצעה על סיפון אוניה או כלי טיס המופעלים בתעבורה בינלאומית, ניתן לחייב במס במדינה המתקשרת שבה נמצא מקום הניהול הממשי של המיזם המפעיל את האוניה או כלי הטיס."

- הכנסה מעבודה אשר בוצעה על סיפון אונייה או כלי טיס יהיה ניתן לחיובה במס במדינה המתקשרת שבה נמצא **מקום הניהול הממשי** של המיזם התעבורתי.

סעיף 18 – פנסיה

סעיף 18:

18. “Subject to the provisions of paragraph 2 of Article 19, pensions and other similar remuneration paid to a resident of a Contracting State in consideration of past employment shall be taxable only in that State”.

- כלל הקצאה זה מעניק זכות מיסוי בלעדית, למדינת מושבו של מקבל הפנסיה.

סעיף 21 – הכנסה אחרת

סעיף 21(1) לאמנת המודל:

1. Items of income of a resident of a Contracting State, wherever arising, not dealt with in the foregoing Articles of this Convention shall be taxable only in that State.

" 1. פריטי הכנסה שתושב מדינה מתקשרת הוא הבעלים שביושר שלהם, באשר הם נצמחים, אשר לא טופלו בסעיפים הקודמים של אמנה זו יהיו חייבים במס רק באותה מדינה אלא אם כן ההכנסה נצמחת במדינה המתקשרת האחרת. אם ההכנסה נצמחת במדינה המתקשרת האחרת, ניתן למסות את ההכנסה באותה מדינה אחרת." (אמנת המס עם אוסטרליה)

• סעיף זה "יכנס לפעולה" מקום בו פריט ההכנסה הרלוונטי אינו נזכר באמנה או שפריט ההכנסה מופק ממקורות בתחומי מדינה שלישית שאינה צד לאמנה.

סעיף 21 – הכנסה אחרת

סעיף 21(2):

2. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income, other than income from immovable property as defined in paragraph 2 of Article 6, if the recipient of such income, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State through a **permanent establishment** situated therein and the right or property in respect of which the income is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply

" 2. הוראות ס"ק 1 לא יחולו על הכנסה שאיננה הכנסה ממקרקעין כהגדרתה בס"ק 2 לסעיף 6 (הכנסה ממקרקעין), אם בעל הזכות שביושר להכנסה כאמור, בהיותו תושב מדינה מתקשרת, מנהל עסקים במדינה מתקשרת האחרת באמצעות **מוסד קבע** הנמצא בה, והזכות או הרכוש שביחס אליהם משולמת ההכנסה קשורים בפועל למוסד קבע כאמור. במקרה כאמור יחולו הוראות סעיף 7 (רווחי עסקים).".

סעיף 21 – הכנסה אחרת

- סעיף זה מגביל את הוראות סעיף 21(1) וקובע כי הוראותיו לא יחולו ביחס להכנסה שאינה מנדל"ן אם מקבלה בהיותו תושב מדינה מתקשרת א' מנהל עסק במדינה המתקשרת ב' באמצעות **מוסד קבע** המצוי שם, והזכות לקבלת ביחס להכנה קשורה ממשית למוסד הקבע.

סעיף 24 – אי הפליה

סעיף 24(1):

1. Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected. This provision shall, notwithstanding the provisions of Article 1, also apply to persons who are not residents of one or both of the Contracting States.

"1. אזרחי מדינה מתקשרת לא יהיו כפופים במדינה המתקשרת האחרת לכל מס או לכל דרישה הקשורה במסים, השונים או מכבידים יותר מהמסים ומהדרישות הקשורות בהם, שאזרחי אותה מדינה מתקשרת אחרת כפופים להם, או עלולים להיות כפופים להם באותן נסיבות, בעיקר בזיקה לתושבות. על אף הוראות סעיף 1, הוראה זו תחול גם על בני אדם שאינם תושבי אחת המדינות המתקשרות או שתיהן."

סעיף 24 – אי הפליה

- באופן כללי, סעיף 24 לאמנת המודל נועד להגן על אזרחים ולא על תושבים.
- בהתאם לסעיף 24(1), אזרחי מדינה מתקשרת א' לא יהיו כפופים למיסוי או דרישה קשורה למיסוי, במדינה מתקשרת ב', כאשר דרישות אלו מכבידות יותר מאלה שאליהם כפופים אזרחי מדינה מתקשרת ב'.
- מתן הטבות על בסיס תושבות אפשרית לפי הפרשנות המקובלת.

סעיף 24 – אי הפליה

3. The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favourably levied in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities. This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowances, reliefs and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents.

"2. המס על מוסד קבע שיש למיזם של מדינה מתקשרת במדינה המתקשרת האחרת לא יוטל באותה מדינה אחרת בצורה פחות נוחה מהמס המוטל על מיזמים של אותה מדינה אחרת העוסקים באותן פעילויות."

סעיף 24 – אי הפליה

- בהתאם להוראות הסעיף, מס אשר מטילה מדינה "מארכת" על מוסד קבע לא יהיה פחות מיטיב מן המס אשר מוטל באותה מדינה על מיזמים מקומיים העוסקים באותה פעילות.
- הסעיף מבהיר כי מדינה אשר מעניקה הקלות והנחות במס על רקע אזרחות לא תהא מחויבת להעניק לתושבי המדינה המתקשרת.

סעיף 25 – נוהל הסכמה הדדית

1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of either Contracting State. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

"1. מקום שאדם סבור שהפעולות של אחת המדינות המתקשרות, או שתיהן, גורמות או עתידות לגרום לו חיוב במס שלא בהתאם להסכם זה, הוא רשאי, בלי שים לב לתרופות הנתונות לו לפי דיניהן הפנימיים של מדינות אלה, להביא את עניינו בפני הרשות המוסמכת של המדינה המתקשרת שהוא תושבה או, אם המקרה בא בגדר ס"ק 1 לסעיף 23, של המדינה המתקשרת שהוא אזרחה. יש להביא את העניין בתוך שלוש שנים מההודעה הראשונה על הפעולה שהביאה לידי חיוב במס שלא בהתאם להוראות ההסכם."

סעיף 25 – נוהל הסכמה הדדית

- בהתאם לסעיף, ככל שנישום סבור כי הוטל עליו מס לא בהתאם להוראות האמנה, יש באפשרותו לפנות לרשויות המוסמכות במדינת מושבו עם הסוגיה כאמור. הסעיף מאפשר פרק זמן של **שלוש** שנים למיצוי הליכי הנוהל.
- רשות המיסים פרסמה טיוטת חוזר מס הכנסה בדבר הליכי הסכמה הדדית באמנות למניעת כפל מס - נוהל הגשת בקשה והטיפול בה. בסעיף 3.5 לטיוטת החוזר נדרש שהבקשה תוגש לרשות המוסמכת בתוך המועד הנקוב באמנה הרלוונטית, ובקשה שתוגש אחרי מועד זה לא תתקבל. ואולם, מן הצד השני אין מועד נקוב בו רשות המיסים צריכה ליתן התייחסותה לבקשה. על כן, ראוי כי יוצב סד זמנים למענה לבקשות נוהל הסכמה הדדית ואף יוצג סד זמנים לעניין סיום ההליך עם המדינה עמה מתנהל ההליך.

סעיף 25 – נוהל הסכמה הדדית

2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

"2. הרשות המוסמכת תשתדל, אם ההתנגדות נראית לה מוצדקת, ואם אין באפשרותה להגיע לפתרון מספק בעצמה, ליישב את העניין בהסכמה הדדית עם הרשות המוסמכת של המדינה המתקשרת האחרת, במגמה למנוע חיוב במס שלא בהתאם להסכם. כל הסכם שיושג, ייושם על אף כל מגבלת זמן שבדין הפנימי של המדינות המתקשרות."

סעיף 25 – נוהל הסכמה הדדית

- אם אותה רשות רואה את ההתנגדות כמוצדקת והיא אינה יכולה להגיע לפתרון בעצמה, היא תשתדל ליישב זאת בהסכמה הדדית עם הרשות של המדינה המתקשרת, כדי למנוע חיוב במס שלא בהתאם.

סעיף 25 – נוהל הסכמה הדדית

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

"3. הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות ישתדלו ליישב בהסכמה הדדית כל קושי או ספק בדבר פרשנותו או החלתו של ההסכם. הן רשאיות גם להיוועץ יחדיו לשם מניעת מסי כפל במקרים שלגביהם אין הוראה בהסכם זה."

שאלת התיישנות

סעיף 25 – נוהל הסכמה הדדית

4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.

"4. הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות רשאיות להתקשר במישרין זו עם זו, כולל באמצעות ועדה משותפת המורכבת מעצמן או מנציגיהן, למטרות השגת הסכם כמשמעותו בס"ק הקודמים."

• חוזר מס הכנסה 23/2001 – הליכי הסכמה הדדית באמנות למניעת כפל מס – נוהל הגשת הבקשה והטיפול בה.

AMPELI

TAX LAW OFFICES

תודה על ההקשבה!

שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

office@ampeli-tax.co.il

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן