

## חברים יקרים:

הריני מתכבד לשלוח אליכם חדשות, עדכונים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

שיחסי האישיים והכלכליים עמה הדוקים יותר (מרכז האינטרסים החיוניים).

אם לא ניתן לקבוע באיזה מדינה נמצא מרכז האינטרסים שלו, יראוהו רק כתושב המדינה בה הוא נוהג לגור. אם הוא נוהג לגור בשתי המדינות או אף לא אחת מהן, יראוהו רק כתושב המדינה שהוא אזרח. אם גם מבחן זה אינו נותן תשובה ברורה, הרשויות המוסמכות יישבו את השאלה בנוהל הסכמה הדדית.

חשיבות ההוראה טמונה בכך, שיתכן, כי יחיד תושב ישראל, אשר יוצא למספר שנים לאסטוניה ונחשב גם לאחר צאתו כתושב ישראל לצרכי הדין הפנימי, קרי פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), יסווג מבחינת אמנת המס כתושב אסטוניה לצרכי מס. בדרך זו, היחיד יהיה זכאי ליישם את הוראות אמנת המס וההטבות המעוגנות בה כתושב אסטוניה. בנוסף, היחיד גם נמנע מלהתעמת עם סעיף 100א לפקודה, אשר יוצר ליחיד כעיקרון אירוע מס של מכירת נכסים "ביום שלפני היום שבו חדל להיות תושב ישראל".

בהקשר לכך, חשוב להדגיש, כי סעיף 196 לפקודה מורה, ככלל, כי הוראות אמנת מס גוברות על הוראות הפקודה.

ישם אל לב, כי בשתי אמנות המס האחרות, קרי אמנת המס עם וייטנאם ועם טיוואן, סדר מבחני שובר השוויין, המקובל באמנת המודל וכפי שבא לידי ביטוי באמנת המס עם אסטוניה, השתנה. רוצה לומר, בשתי אמנות המס יש להכריע ראשית את שאלת התושבות בהתאם למרכז האינטרסים החיוניים, ורק אם לא ניתן לקבוע באיזה מדינה נמצא מרכז האינטרסים החיוניים של היחיד יש לעבור ולבחון היכן עומד לרשותו בית קבע.

### תושבות תאגיד לצרכי אמנת המס

באמנת המודל המבחן המקובל להכריע במצב של כפל תושבות בעניינו של תאגיד הינו מבחן הניהול האפקטיבי. מבחן זה דומה בעיקרו למבחן השליטה והניהול, המשמש בפקודה לקביעת תושבותו או אי תושבותו של תאגיד (חבר בני אדם) בישראל.

### דגשים בפרשנות אמנות מס לאור חוזר 3/2010 של רשות המסים

ביום 1 לינואר 2010 נכנסו לתוקף שלוש אמנות למניעת כפל מס, אשר נחתמו בין מדינת ישראל ומדינות זרות. המדובר באמנה למניעת כפל מס עם אסטוניה, אמנה למניעת כפל מס עם וייטנאם ואמנה למניעת כפל מס עם טיוואן.

ביום 16 לספטמבר פרסמה רשות המסים חוזר מס הכנסה מס' 3/2010, אשר דן באמנה למניעת כפל מס בין ישראל לאסטוניה (להלן: "אמנת המס" ו-"החוזר", בהתאמה).

אכן, ניתן לתהות מדוע בחרה רשות המסים לפרש דווקא את אמנת של ישראל עם אסטוניה, אשר דומה, כי אינה תופסת מקום מרכזי בכלכלת העולם ובפרט בקשרים הכלכליים עסקיים שלה עם ישראל. עם זאת, מהוראת אמנת המס ומדברי החוזר ניתן ללמוד על מגמה להקטין את שיעור ניכוי המס במקור באמנות המס עליהן חתומה ישראל וכן על עמדתה של רשות המסים ביחס לפרשנות אמנות אלו. מעניין להשוות גם את הוראות אמנת המס והחוזר לשתי האמנות האחרות שנכנסו כאמור במקביל לתוקף.

החוזר מדגיש, כי אמנת המס מבוססת על אמנת המודל של ה-OECD, המהווה מודל עיקרי לאמנות למניעת כפל מס (להלן: "אמנת המודל").

### תושבות יחיד לצרכי אמנת המס

אמנת המס מאמצת, לעניין קביעת תושבותו של יחיד במקרה של כפל תושבות לצרכי מס, את מבחני שובר השוויין המקובלים לפי אמנת המודל. כלומר, יראו את היחיד כתושב המדינה שבה עומד לרשותו בית קבע. הפרשנות המקובלת הינה שגם דירה שכורה לפרקי זמן ארוכים יכולה להיחשב כבית קבע לצרכי אמנת מס.

אם עומד לרשותו של היחיד בית קבע בשתי המדינות, או אם לא עומד לרשותו בית קבע באף אחת מן המדינות, יראוהו רק כתושב המדינה

המחולק לחברה, המחזיקה במישרין 25% או יותר בהון החברה המחלקת, ו- 15% בשאר המקרים. באמנת המס עם ארצות הברית, שיעור ניכוי המס במקור עומד ככלל על 25%, כאשר במקרים מסוימים שיעור הניכוי יורד ל- 15% ו- 12.5% יצוין, כי באמנות המס עם וייטנאם וטיוואן נקבע ככלל ניכוי מס במקור בשיעור מקסימאלי אחיד של 10%.

### ריבית

בהתאם לאמנת המס, ריבית שמקורה במדינה אחת המשולמת לתושב מדינה אחרת, ניתן לחייבה במס במדינת תושבותו של המקבל. יחד עם זאת, נקבע כי מדינת המקור (המדינה שמשלם הריבית הוא תושב בה) רשאית לנכות מס במקור מתשלומי הריבית בהתאם לדין הפנימי בה, ואולם, אם מקבל הריבית הוא בעל הזכות שביושר להכנסות הריבית, שיעור הניכוי במקור לא יעלה על 5% מסכום הריבית ברוטו. אין זאת אלא, שפטור מניכוי מס במקור נקבע, כאשר הריבית משולמת לגופים הבאים: (1) ממשלה של המדינה האחרת, לרבות רשות מקומית או בנק מרכזי שלה; (2) מוסד למימון או לסחר בינלאומי הנמצא בבעלות מלאה של המדינה האחרת (בישראל - אשר"א); (3) קרן פנסיה או מוסד דומה אחר המספק הסדרי פנסיה ליחידים לשם הבטחת הטבות לגיל פרישה (ובלבד שגופים כאמור מוקמים ומפוקחים בהתאם לחוקי המדינה האחרת).

בהוראות אמנות המס עם וייטנאם ועם טיוואן קיימות הוראות דומות. יחד עם זאת, שיעור ניכוי המס המותר למדינת המקור באמנה עם וייטנאם וטיוואן, הינו 10% (בדומה להוראות אמנת המודל) ולא 5% כבאמנת המס עם אסטוניה. אמנת המס עם טיוואן, מוסיפה, כי במידה ומדובר בהלוואה שניתנה על ידי בנק, ניכוי המס במקור במדינת המקור (מדינת משלם הריבית) יהיה בשיעור של 7%.

החוזר מבהיר, כי ריבית הגלומה בעסקאות בתשלומים (אשראי) כחלק מניהול עסקים רגיל לא תחשב לכשעצמה כריבית.

בנוסף, החוזר מדגיש, כי סיווג ההכנסה כריבית לצורך אמנת המס ייקבע בהתאם למדינת המקור (מקום מושבו של המשלם). לדוגמא, תשלום ריבית על ידי תושב מדינה מתקשרת לבנק, תושב המדינה

באמנת המס הסכימו ישראל ואסטוניה, כי מבחן זה לא יחול. במקומו יחול הליך של הסכמה הדדית בין הרשויות המוסמכות של שתי המדינות. החוזר מצוין, כי בפרוטוקול אמנת המס נקבע, כי במסגרת הליך ההסכמה ההדדית יובאו בחשבון, בין היתר, קריטריונים כגון מקום הניהול הממשי, מקום ההתאגדות או הכינון וכיו"ב.

במאמר מוסגר, יוער, כי יש להצר על כך, שמשרד האוצר ורשות המסים אינם מצרפים, ככלל, לפרסומים הרשמיים של אמנות המס את הפרוטוקול של הדיונים שקדמו לחתימה על אמנות המס. דברים אלו מקבלים משנה תוקף, היות והפרוטוקול מהווה לדעתם חלק אינטגרלי מאמנת המס והכרחי לפרשנותה.

עוד יצוין, כי בשתי אמנות המס האחרות, קרי אמנת המס עם וייטנאם ועם טיוואן, חל ההסדר המקובל באמנת המודל לקביעת תושבות של תאגיד – מבחן הניהול האפקטיבי.

### חלוקת דיבידנדים

בהתאם לאמנת המס, דיבידנדים המשולמים ע"י חברה תושבת מדינה אחת, לתושב מדינה אחרת, ניתן לחייבם במס במדינת תושבותו של המקבל. כלומר, אם חברה אסטונית מחלקת דיבידנד לתושב ישראל, מדינת ישראל רשאית לחייב הכנסה זו במס. יחד עם זאת, נקבע כי מדינת המקור (מדינת המושב של החברה המחלקת ובדוגמה שלנו אסטוניה) רשאית לנכות מס במקור מתשלומי דיבידנד בהתאם לדין הפנימי בה, ואולם, אם המקבל הוא בעל הזכות שביושר לדיבידנד, שיעור הניכוי במקור לא יעלה על המפורט להלן:

(1) 0% מסכום הדיבידנד - אם המקבל הוא חברה המחזיקה במישרין 10% או יותר בהון החברה המחלקת, או שהוא ממשלת המדינה האחרת או בנק מרכזי שלה או רשות מקומית שלה וכן, קרן פנסיה או מוסד דומה אחר המספק הסדרי פנסיה ליחידים לשם הבטחת הטבות לגיל פרישה (ובלבד שגופים כאמור מוקמים ומפוקחים בהתאם לחוקי המדינה האחרת); (2) 5% מסכום הדיבידנד - בכל מקרה אחר.

לכל הדעות מדובר בשיעורי ניכוי מס במקור נמוכים. לשם השוואה באמנת המודל שיעורי המס המקובלים הינם 5% כאשר מדובר על דיבידנד

הדין הפנימי שלה בכל הנוגע לפעולות מלאכותיות ושליטת הטבות על פי האמנה, אם היא סבורה שמטרת הפעולה הייתה ניצול לרעה של הוראות האמנה לשם התחמקות או השתמטות ממס (וראו בעניין זה בש"א 5663/07 ינקו וייס).

### סיכום

עליונות אמנות המס על פני הוראות הפקודה מאפשרות ככלל ליחיד ולתאגיד ליהנות משיפור במצבם המיסוי ביחס למצבם בדין הפנימי. כך, תושב ישראל אשר עוזב את ישראל למספר שנים, יכול להיחשב כתושב חוץ לצרכי אמנת המס, למרות שמבחינת הדין המקומי (הפקודה) הוא עדיין נחשב כתושב ישראל. וכך, חברה ישראלית שמחלקת דיבידנד לחברה אסטונית, אשר מחזיקה ב- 10% מהונה, אינה חייבת לנכות לחברה האסטונית מס במקור בארץ, למרות שסעיף 170 לפקודה מחייב לנכות במקרה זה מס במקור בשיעור של 25%.

עם זאת, לשם כימות סופי של הטבת המס, יש לבחון מהו שיעור המס במדינת התושבות של מקבל ההכנסה וכיצד מדינה זו מתייחסת לאותו ניכוי מס במקור שנוכה במדינת המקור.

לסיום, יודגש, כי רשימה זו נשענה כאמור על החוזר ומהווה סקירה חלקית בלבד של הוראות אמנת המס. לאור ההוראות הרבות הקיימות באמנת המס והשונות הקיימת בין אמנות המס, ואשר הוצגה בחלקה ברשימה זו, מומלץ לבחון היטב את הוראת המס הספציפית בטרם מתקבלת החלטה עסקית במישור הבינלאומי. מובן שהחלטה זו צריכה להיות נתמכת בשיקולים עסקיים ולא רק בשיקולים מיסויים, על מנת להימנע מעימות אפשרי עם רשות המסים.

אשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד [www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il)

אין באמור ברשימה 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 רשימה זו.

האחרת, יסווג לעניין ניכוי המס במקור, כריבית, גם אם ההכנסה אצל מקבל הריבית מסווגת כריווחי עסקים. כלומר, לגישתה של רשות המיסים לא ניתן לטעון, כי תשלום הריבית פטור במדינת המקור, היות ומדובר בריווחי עסקים במדינת התושבות של מקבל הריבית. כמו כן, החוזר מדגיש, כי אין בסיווג ההכנסה כריבית במדינת המקור, כדי להשפיע על סיווג ההכנסה במדינת התושבות של מקבלה.

### תמלוגים

אמנת המס קובעת זכות מיסוי בלעדית למדינת המושב של מקבל התמלוגים, כך שתמלוגים שמקורם במדינה אחת, המשולמים לתושב מדינה אחרת, ניתן לחייבם במס רק במדינת תושבותו של המקבל. בכך מאמצת אמנת המס את ההוראה המקבילה באמנת המודל.

אמנת המס מבהירה, כי מדינת המקור (המדינה שמשלם התמלוגים הוא תושב בה) רשאית לנכות מס במקור, רק אם בעל הזכות שבושר לתמלוגים, תושב המדינה האחרת, מנהל עסקים במדינת המקור באמצעות מוסד קבע, והזכות או הרכוש שבזיקה אליהם משתלמים התמלוגים קשורים לאותו מוסד קבע.

אמנת המס עם וייטנאם מקנה זכות מיסוי למדינת המקור בשיעור של 7.5%, 5% ו- 15%, בהתאם לסיווג התמלוגים כמפורט באמנת המס, ואמנת המס עם טיוואן מקנה זכות מיסוי למדינת המקור בשיעור של 10%.

### רווח הון

שלוש אמנות המס מאמצות את ההסדר הקיים באמנת המודל ולפיו תחול ככלל זכות מיסוי בלעדית למדינת התושבות של מוכר הנכס, אלא אם מדובר על מכירה של מקרקעין, מכירה של חברה שעיקר נכסיה הם מקרקעין, מכירה של נכסים במוסד קבע המצוי במדינת המקור ומכירה של אוניות כלי טיס וכיו"ב.

### מניעת התחמקות או השתמטות

החוזר מצוין, כי בפרוטוקול אמנת המס הובהר, כי אמנת המס לא תמנע ממדינה מתקשרת להחיל את