



ט"ו שבט, תשפ"ב

17 ינואר 2022

חוזר מס הכנסה מספר 01\2022 - רשות המסים

בנושא: האמנה המולטיטרלית ליישום אמצעים הנוגעים לאמנות מס למניעת שחיקת בסיס והסטת רווחים (להלן: "MLI" או "אמנה מולטיטרלית")

תוכן עניינים

8.....	1.1	1.1
8.....	1.2	1.2
9.....	1.3	1.3
10.....	1.4	1.4
11.....	1.5	1.5
2. כותרת ומבוא לאמנת המודל סעיף 6(1) MLI - מטרת האמנה - Preamble		
12.....	2.1	2.1
12.....	2.2	2.2
13.....	2.3	2.3
13.....	2.4	2.4
3. ישויות שקופות - סעיף 1(2) לאמנת המודל (זכאות להטבות)/סעיף 3(1)		
15.....	3.1	3.1
15.....	3.2	3.2
16.....	3.3	3.3
17.....	3.4	3.4



19.....	דוגמה.....	3.5
23.....	ישויות שקופות בחלקן.....	3.6
23.....	התייחסות לבעל הזכות שביושר.....	3.7
24.....	4. מיסוי תושבים - סעיף 3(2) MLI – (לא באמנת המודל)	
24.....	נוסח הסעיף.....	4.1
24.....	נוסח הסעיף בעברית.....	4.2
25.....	הסבר.....	4.3
	להלן דוגמאות למצבים שבהם יש להגביל את הסכום המחושב	4.4
25.....	כזיכוי בהתאם להוראות הסעיף.....	
28.....	תחולת הסעיף.....	4.5
	5. ישויות שקופות (שמירת זכות מיסוי למדינת התושבות) - סעיף 3(3) MLI – (תוספת לסעיף 1(3)); הסעיף אינו באמנת המודל - Transparent Entities	
28.....	נוסח הסעיף.....	5.1
29.....	תחולת הסעיף.....	5.2
29.....	6. מיסוי תושבים - סעיף 11 MLI - (לא באמנת המודל)	
	7. ישויות בעלות תושבות כפולה - סעיף 4(3) לאמנת המודל (תושבות) /סעיף MLI- Dual Resident Entities 4	
30.....	רקע.....	7.1
30.....	בחירה והסתייגויות.....	7.2
31.....	נוסח הסעיף באנגלית (חלופה א': נוסח אמנת המודל).....	7.3
32.....	הסבר.....	7.4
33.....	דוגמאות.....	7.5
34.....	הסבר לסיפת הסעיף בחלופה א'.....	7.6
34.....	הסעיף לפי חלופה ב'.....	7.7
35.....	תחולת הסעיף בחלופה א' - MLI(1)4.....	7.8
35.....	תחולת הסעיף בחלופה ב'.....	7.9



35	מוסד קבע - הגדרת אדם הקשור באופן הדוק למיזם - סעיף 5 (8) אמנת המודל (מוסד קבע) /סעיף 15 MLI	8
35	מוסד קבע - פיצול חוזים - תוספת לסעיף 5(3) לאמנת המודל / סעיף 14 - Splitting-up of Contracts MLI	9
35	9.1	רקע
36	9.2	בחירה והסתייגויות
36	9.3	נוסח הסעיף
38	9.4	הסבר
40	9.5	דוגמה
40	9.6	תחולת הסעיף
	מוסד קבע - הימנעות מלאכותית ממעמד של מוסד קבע באמצעות הפטורים לפעילויות ספציפיות - סעיפים 5(4) ו-5(4.1) לאמנת המודל	10
41	MLI 13 (מוסד קבע)/סעיף 13	
41	10.1	רקע
42	10.2	בחירה והסתייגויות
42	10.3	נוסח סעיף 13(2) MLI
43	10.4	הסבר
44	10.5	דוגמאות
45	10.6	תחולת הסעיף
45	10.7	נוסח סעיף 13(4) MLI
47	10.8	הסבר
47	10.9	דוגמאות
47	10.9.1	דוגמה
48	10.9.2	דוגמה
49	10.10	תחולת הסעיף



11. מוסד קבע - הימנעות מלאכותית ממעמד של מוסד קבע באמצעות הסדרי סוכן עמילות (Commissionnaire Arrangements) ואסטרטגיות דומות	
- סעיפים 5(5) ו-5(6) לאמנת המודל (זכאות להטבות)/סעיף 12 MLI	
49.....	11.1 רקע
49.....	11.2 בחירה והסתייגויות
50.....	11.3 נוסח סעיף קטן (1) - סעיף 12(1) MLI
51.....	11.4 הסבר
52.....	11.5 דוגמאות
53.....	11.6 תחולת סעיף קטן (1)
53.....	11.7 נוסח סעיף קטן (2) - סעיף 12(2) MLI
54.....	11.8 הסבר
55.....	11.9 דוגמה
55.....	11.10 תחולת סעיף קטן (2)
12. מוסד קבע הגדרת צד הקשור באופן הדוק למיזם - תוספת לסעיף 5 אמנת המודל (מוסד קבע) / סעיף 15 MLI - Definition of a Person Closely Related to an Enterprise	
55.....	12.1 רקע
56.....	12.2 בחירה והסתייגויות
56.....	12.3 נוסח הסעיף
57.....	12.4 הסבר
58.....	12.5 תחולת הסעיף
13. התאמות מקבילות - סעיף 9(2) לאמנת המודל (מיזמים קשורים) / סעיף 17 MLI Corresponding Adjustments	
58.....	13.1 רקע
58.....	13.2 בחירה והסתייגויות
59.....	13.3 נוסח הסעיף
60.....	13.4 הסבר



60.....	תחולת הסעיף	13.5
14. עסקאות העברת דיבידנד-סעיף 10(2)(a) לאמנת המודל (דיבידנד)/ סעיף 8		
61.....	Dividend Transfer Transactions MLI	
61.....	רקע	14.1
61.....	בחירה והסתייגויות	14.2
61.....	נוסח הסעיף	14.3
63.....	הסבר	14.4
63.....	דוגמאות להמחשת הסעיף במקרה של מיזוג	14.5
65.....	תחולת הסעיף	14.6
15. רווחי הון מהעברת מניות או זכויות של יישויות שערכם נובע בעיקר ממקרקעין - סעיף 13(4) לאמנת המודל (רווח הון) /סעיף 9 MLI		
66.....	רקע	15.1
66.....	בחירה והסתייגויות	15.2
66.....	נוסח הסעיף	15.3
67.....	הסבר	15.4
68.....	דוגמאות	15.5
69.....	תחולת הסעיף	15.6
16. החלת שיטות לביטול כפל מס - סעיף 23 לאמנת המודל (שיטות למניעת כפל מס) / סעיף 5 MLI - Application of Methods for Elimination of Double Taxation		
69.....		
17. הליכי הסכמה הדדית - סעיף 25 לאמנת המודל /סעיף 16 MLI Mutual Agreement Procedures		
69.....		
70.....	רקע	17.1
70.....	בחירה והסתייגויות	17.2
70.....	סעיף 16(1) MLI משפט ראשון	17.3
72.....	סעיף 16(1) MLI משפט שני	17.4
72.....	תחולת המשפט	17.5



73.....	סעיף 16(2) MLI משפט ראשון	17.6
74.....	סעיף 16(2) MLI משפט שני	17.7
75.....	סעיף 16(3) MLI משפט ראשון	17.8
77.....	סעיף 16(3) MLI משפט שני	17.9
78.....	כניסה לתוקף סעיף 14 MLI	17.10
18. בוררות - סעיף 25(5) אמנת המודל (הליכי הסכמה הדדית) / סעיף 18		
78.....	MLI	
19. כלל נגד ניצול לרעה למוסדות קבע הנמצאים במדינה שלישיות - סעיף 29(8) לאמנת המודל (זכאות להטבות)/סעיף 10 MLI Anti-abuse rule		
78.....	for permanent establishments situated in third States	
78.....	רקע	19.1
80.....	בחירה והסתייגות	19.2
80.....	נוסח הסעיף	19.3
82.....	נוסח הסעיף בעברית	19.4
83.....	הסבר	19.5
83.....	הסעיף	19.6
84.....	הבהרת הכלל	19.7
84.....	חריגים לכלל	19.8
85.....	תחולת הסעיף	19.9
20. מניעת ניצול לרעה של אמנות מס - סעיף 29(9) לאמנת המודל (זכאות להטבות) / סעיף 7 MLI - Principle Purpose Test "PPT"		
85.....	רקע	20.1
86.....	בחירה והסתייגויות	20.2
86.....	נוסח הסעיף	20.3
87.....	הסבר	20.4
87.....	דוגמה	20.5
90.....	המונחים "הסדר או עסקה"	20.6



- 20.6.1 קביעה לגבי אחת המטרות העיקריות של הסדר או עסקה.91
- 20.6.2 ההתייחסות ל"אחת המטרות העיקריות".....91
- 20.6.3 מטרתה של עיסקה ליהנות מהטבה הנובעת ממספר אמנות
מס.....92
- 21. כניסה לתוקף ותחולה - סעיף MLI 35-34**.....93
- 22. דרכי פעולה**.....94



1. רקע

ב-7 ביוני 2017 מדינת ישראל חתמה על האמנה המולטילטרלית ליישום אמצעים הנוגעים לאמנות מס למניעת שחיקת בסיס והסטת רווחים¹ (להלן: "MLI" או "אמנה מולטילטרלית"). האמנה אושרה על יד הכנסת ביום 16 ביולי 2018 והופקדה ביום 13 בספטמבר 2018. 95 מדינות חתמו עד מועד עריכת חוזר זה² על האמנה אשר מהווה מכשיר ליישום המלצות מפרויקט ה-"BEPS", למניעה של שחיקת בסיס המס והסטת רווחים. נוסח האמנה מוצג בקישור הבא: "[קישור לנוסח האמנה](#)".

1.1 תוכנית "BEPS" (Base Erosion and Profit Shifting)

ארגון ה-OECD בשיתוף מדינות ה-G20 פרסם תכנית שנועדה לטפל באופן מקיף ומתואם בתופעה של שחיקת בסיס המס והסטת רווחים³. תופעה זו, שהלכה והתעצמה בעידן הגלובליזציה, מתבטאת בהעברה מלאכותית של רווחים מהמקום בו נוצר הערך הכלכלי למקומות בהן המס המוטל עליהם יפחת. ישראל, יחד עם מדינות רבות נוספות (מדינות ה-OECD ומדינות רבות נוספות, מפותחות ומתפתחות, שאינן חברות בארגון), הודיעו כי הן מאמצות את ההמלצות.

חבילת ההמלצות כוללת 15 "דרכי פעולה" (actions) שפורסמו בדוחות מפורטים לכל נושא⁴. התכנית כוללת המלצות שאמורות לבוא לידי ביטוי במספר אופנים: במישור הפנימי התכנית כוללת המלצות לתיקון הדין הפנימי והמלצות לדרכי פעולה מיטביות של המדינות. במישור הבינלאומי, התכנית כוללת המלצות לשינוי עקרונות מיסוי בינלאומי המתבטאים בשינויים של אמנות מס, בתיקון אמנת המודל של ה-OECD ותיקון

¹ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting

² ההתאמות המוצגות בחוזר מבוססות על הפרסום באתר ה-OECD ליום 29/06/2021, ההתאמות מובאות כדוגמה ואינם משקפות את ההתאמה המחייבת לשנת המס. את ההתאמות המחייבות ניתן למצוא באתר ה-OECD.

³ היוזמה נפתחה בשנת 2013 ו"חבילת" ההמלצות פורסמה ב-2014 ו-2015

⁴ קישור ל-15 דוחות ה-BEPS

<http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>



הפרשנות לאמנות אלו. ישנן גם המלצות הנוגעות לאופן יישום אמנות מס קיימות שנחתמו בין המדינות (אמנות בילטרליות). החבילה כוללת המלצות מחייבות (המלצות לגבי ניצול לרעה של אמנות, חובת דיווח של קבוצות רב לאומיות ("cbc", משטרי מס מזיקים, שיפור המנגנון ליישוב מחלוקות)⁵ וכן המלצות נוספות שאינן מחייבות. ההמלצות המחייבות מהוות סטנדרט מינימלי (minimum standard) החל על כל המדינות שהצטרפו לתכנית. דוח פעולה מספר 15 של תכנית ה-BEPS התווה דרך ליישום המלצות הנוגעות לאמנות מס, כפי שיפורט להלן.

1.2 דוח פעולה 15 של תכנית ה-BEPS: פיתוח מכשיר מולטילטרלי

המלצות ה-BEPS כוללות כאמור המלצה שהמדינות יתקנו סעיפים בכל אמנות המס הביילטרליות הקיימות ביניהן. תהליך תיקון אמנות הוא תהליך ארוך הכרוך במשא ומתן עם כל מדינה ומדינה, חתימה ואשרור לפי הדין במדינות השונות. יישום המלצות ה-BEPS באופן בילטרלי היה אורך שנים רבות מכיוון שישנן מעל לכ-3,000 אמנות מס בילטרליות קיימות. המכשיר המולטילטרלי פותח על מנת לקצר ולייעל את התהליך לתיקון אמנות המס הקיימות וכך ליישם את המלצות ה-BEPS בהקדם האפשרי.⁶ יש לציין, שהמלצות ה-BEPS בתחום אמנות המס באות לידי ביטוי גם בתיקון אמנת המודל של ה-OECD. אמנת המודל מהווה בסיס לניסוח אמנות מס בין מדינות (אמנות בילטרליות). אמנות אלו הן על פי רוב דומות, אך לא זהות למודל. יובהר, כי שינויים באמנת המודל כשלעצמם אינם גורמים לשינוי או תיקון של אמנות בילטרליות ולכן, על אף שהמודל תוקן, התיקון אינו משנה אוטומטית את סעיפי האמנות הקיימות המבוססות עליו.

1.3 מטרת החוזר

⁵ ראה: סעיפים 6, 7, 16 ו-17 לאמנה המולטילטרלית

⁶ המדינות שהתחייבו לתכנית ה-BEPS אינן חייבות להצטרף ל-MLI. הן יכולות לבחור ליישם את ההמלצות באופן פרטני מול כל מדינה עימה יש להן אמנה. ארה"ב למשל לא חתמה על ה-MLI.



חוזר זה ידון בהרחבה בסעיפים הכלולים ב-MLI ויסביר כיצד האמנה המולטיטרלית תשפיע על אמנות המס הביטורליות של ישראל. המלצות ה-BEPS שאינן באות לידי ביטוי באמנות המס אינן במוקד חוזר זה.

1.4 מנגנון תחולה

ה-MLI חל לצד אמנות המס ומשנה את אופן יישומן על ידי הוספת הוראות או החלפת הוראות קיימות. ה-MLI חל רק לגבי אמנת מס בין שתי מדינות כאשר שתי המדינות חתמו על ה-MLI, ושתי המדינות בחרו והודיעו שהן מעוניינות שה-MLI יחול על האמנה למניעת כפל מס שביניהן. לפיכך, ה-MLI אינו משפיע כלל על מיסוי הקשור למדינות עמן אֵין לישראל אמנה למניעת כפל מס. כמו כן, ה-MLI אינו משפיע על סעיפי האמנות שבין ישראל ומדינות שלא חתמו על ה-MLI או מדינות אשר לא בחרו להחיל את האמנה המולטיטרלית על האמנה שלהן עם ישראל.⁷

ה-MLI כולל סעיפים המתייחסים לסעיפים השונים באמנות המס שבין ישראל למדינות שונות. במסגרת ה-MLI נקבע מנגנון המאפשר למדינות לבחור אילו סעיפים מבין מבחר סעיפי ה-MLI הן מבקשות להחיל באמנות שלהן עם מדינות אחרות ומאילו סעיפים הן מסתייגות. כמו כן, ניתן להסתייג ממספר סעיפים, כולם או חלקם או לבחור נוסח חלופי מבין האפשרויות המפורטות ב-MLI. מסעיפים המהווים סטנדרט מינימלי של BEPS לא ניתן להסתייג.

ה-MLI מנוסח באופן שיתאים לכל האמנות ואינו מפנה לסעיפים ספציפיים באמנות מסוימות. לאחר אשרור אמנת ה-MLI כל מדינה מפקידה הודעה שמפנה לסעיפים ספציפיים בכל אמנה שאותם יש לתקן לאור ה-MLI ותפרט מאילו סעיפים היא מסתייגת ובמה היא בוחרת.

בשל מורכבות זו, נתייחס להלן לתוצאות ה-MLI בישראל בהקשר של כל סעיף בנפרד.

⁷ כך, האמנה המולטיטרלית לא תחול על האמנות של ישראל עם גרמניה, שווייץ, בריטניה וארה"ב. תכנית ה-BEPS תיושם לגבי מדינות אלו באופן בילטרלי.



יש לשים לב שישראל הפקידה את מסמך האשרור ביום 13.9.2018, אך מספר מדינות אמנה אחרות שאמנם חתמו על ה-MLI, טרם הגישו את מסמך האשרור. לפיכך, השינויים באמנות המס בין ישראל לבין מדינות אלה טרם נכנסו לתוקף והם ייכנסו לתוקף רק לאחר שיוגש מסמך אשרור כאמור.

1.5

הערות מקדימות לקורא החוזר

האמנה המולטלטרלית היא מכשיר דינאמי ומתעדכן. חוזר זה הוכן על סמך ההודעה שישראל הפקידה לאחר אשרור האמנה ([קישור למרשם ה- OECD של המדינות שחתמו על ה-MLI](#)) וההודעות של המדינות עמן יש לישראל אמנת מס. הודעות אלו הכוללות הסתייגויות, בחירות והפניות עשויות להשתנות כתוצאה מפרסום עמדה מתוקנת של ישראל או של מדינות אמנה. תיקונים עתידיים עשויים לשנות את תוצאת ה-MLI המוסברת בחוזר זה. בהקשר זה, יש לשים לב גם למועד תחילת התוקף של שינויים כאמור.

תרגום סעיפי ה-MLI בחוזר זה אינו תרגום רשמי. נוסח ה-MLI המקורי באנגלית (ובצרפתית) הינו הנוסח המחייב. נוסח משולב, אך לא מחייב, המטמיע את השפעת ה-MLI על חלק מאמנות המס של ישראל, מתפרסם באתר מינהל הכנסות המדינה (להלן קישור לאתר - [נוסח משולב \(לא מחייב\) שמטמיע את השפעת האמנה על חלק מאמנות המס של ישראל](#)).

שילוב סעיפי ה-MLI בסעיפי האמנות הקיימות נעשה לשם נוחות ואינו מהווה נוסח מחייב.

לצורך נוחות, המונח "covered tax agreement" מתוך נוסח ה-MLI הומר בחוזר זה במונח "אמנה" ("convention") והמונח "jurisdiction" הומר במונח "מדינה" ("state"). (כך גם בסעיפי ה-MLI המובאים בחוזר).

הנוסח המחייב של ה-MLI מצוי כאמור באתר ה-OECD⁸. על מנת לקבל מידע מחייב יש לקרוא את ה-MLI לצד אמנת מס עם מדינה אחרת ולאור ההודעות של שתי המדינות שהן צד לאמנה. טבלה מרכזת, אך לא מחייבת

⁸ [קישור לאמנה באתר ה-OECD](#)



המפרטת את הסעיפים ששוננו בכל אמנה וכן תאריכי תחולה, מנוהלת על ידי ה-OECD ומפורסמת באתר הארגון⁹:

טבלה מקוצרת המתארת את הסעיפים ששוננו באמנות המס של ישראל, נכון למועד עריכת חוזר זה (29 ביוני 2021, להלן: "מועד עריכת החוזר") מצורפת כנספח לחוזר. חשוב להדגיש שהטבלה אינה בעלת תוקף משפטי מחייב והיא משקפת מצב קיים שצפוי להתעדכן מעת לעת.

תוקף סעיפי ה-MLI תלוי בסעיפים השונים, באמנות השונות, במועד כניסת ה-MLI לתוקף במדינות האמנה, בבחירות שעשו מדינות אלו וכן בסוגי המס השונים. ראה בהרחבה בסעיף 21 לחוזר זה.

בחוזר זה יצינו סעיפי ה-MLI במספר ולצדו "MLI", כך למשל, סעיף 4 ל-MLI יצוין כ: "סעיף MLI4". סעיפי האמנה הביילטרלית או סעיפי אמנת המודל יצינו במספר בלבד, למשל: "סעיף 4"; "סעיף 4 לאמנה בין ישראל לאוסטריה"; "סעיף 4 לאמנת המודל".

לשם הנוחות, החוזר עוקב אחר סדר סעיפי אמנת המודל אשר הושפעו מה-MLI. ההפניה לאמנת המודל של ה-OECD היא לנוסחה משנת 2017, כפי שתוקן לאחר תכנית ה-BEPS. במודל זה, שולבו סעיפי ה-MLI לצד הסברים בדברי הפרשנות לאמנה.

חלופות הכלולות ב-MLI שאינן רלוונטיות לישראל אינן מובאות בהכרח בחוזר זה.

2. כותרת ומבוא לאמנת המודל סעיף (1)6 MLI - מטרת האמנה -

Preamble to the Convention

2.1 רקע

במסגרת תכנית ה-BEPS, הוחלט לשנות את כותרת אמנת המודל ולתקן את פסקת ההקדמה. בעקבות השינוי, ייקבע באופן מפורש שמטרת האמנה אינה רק למנוע כפל מס אלא גם שהמדינות המתקשרות אינן מתכוונות שהוראות האמנה ייצרו הזדמנויות לפטור או הפחתה ממס באמצעות הימנעות או התחמקות ממס. נוכח החששות בעניין ניצול לרעה

⁹ קישור לטבלה מרכזת ותאריכי תחולה של ה-OECD



של אמנות באמצעות "קניית אמנה" (treaty shopping), הוחלט להתייחס במפורש לכך שקניית אמנה, היא אחת מהדרכים להתחמקות ממס ולכך שאסור שתהיה התוצר של אמנת מס. הכותרת ופסקת ההקדמה הן חלק מגוף הטקסט אשר מהווה הצהרה כללית באשר לתכלית האמנה, ומשמש כלי חשוב בפרשנות האמנה בהתאם לכללי פרשנות אמנות במשפט הבינלאומי.

2.2 בחירה והסתייגויות

סעיף זה הוא חלק מהסטנדרט המינימלי שנקבע בתכנית ה-BEPS ולפיכך, אין אפשרות להסתייג ממנו. הסעיף יחול או יתווסף למבוא לאמנות של ישראל עם כל המדינות שבחרו להחיל את ה-MLI על האמנה עם ישראל.

2.3 נוסח הסעיף

"Intending to eliminate double taxation with respect to the taxes covered by this agreement without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this agreement for the indirect benefit of residents of third jurisdictions."

נוסח הסעיף בעברית¹⁰:

"בכוונתם לבטל כפל מס בזיקה למסים המכוסים על ידי הסכם זה בלי ליצור הזדמנויות לאי-מיסוי או למיסוי מופחת באמצעות התחמקות ממס או העלמת מס (לרבות באמצעות הסדרי קניית-אמנה שמטרתם להשיג הקלות לפי הוראות הסכם זה לטובתם העקיפה של תושבי סמכויות שיפוט שלישיות)".

¹⁰ הנוסח אינו רשמי



2.4 הסבר¹¹

מהסעיף ומהמבוא עולה, כי מטרתה של האמנה היא למנוע כפל מס מבלי ליצור הזדמנות לאי מיסוי או למס מופחת דרך המנעות או העלמת מס. האמנה מדגישה בין היתר, גם מניעת האפשרות של אי תשלום מס בשתי המדינות (*Double Non Taxation*).

ראוי לציין, כי פסק דין קניג¹² שניתן ביום 1.5.2018, מצוין, תוך הפניה להמלצות פרויקט ה-BEPS כי:

"כשם שמטרתה המוצהרת של אמנת המס היא מניעת כפל מס, ..., כך מטרתה הנוספת היא מניעת האפשרות של אי תשלום מס בשתי המדינות".

העקרון לפיו אמנות מס לא נועדו ליצור הזדמנות להימנעות ממס אינו עקרון חדש. פרשנות ברוח זו היתה מקובלת בהתאם לפרשנות אמנת המודל עוד טרם כניסת האמנה המוליטרלית לתוקף.

בדברי הפרשנות לאמנת ה-OECD, אף בגירסה הקודמת לתכנית ה-BEPS, נאמר במפורש שמדינות אינן חייבות להעניק הטבות אמנה במצבים של ניצול האמנה לרעה. כך למשל, אף לפי דברי ההסבר בנוסחם הקודם מובאת כדוגמה של ניצול לרעה של אמנה מצב בו יחיד שהיה לו בית קבוע וקשרים כלכליים במדינת מעביר את ביתו הקבוע למדינת אמנה במטרה לקבל הטבת אמנה.¹³

יש לציין, שתוצאה של "כפל פטור" כשלעצמה אינה שוללת הטבות אמנה במקום בו אין ניצול לרעה של האמנה. במילים אחרות, יתכן מצב בו אדם יהיה פטור ממס בשתי מדינות האמנה, כך למשל: יחיד הנהנה מפטור ממס בישראל, בשל נכות או מאפיינים אישיים אחרים, יהיה זכאי להנות מהוראת אמנה המעניקה לו פטור על הכנסת עבודה שהופקה בחו"ל (למשל, בשהות קצרה ללא בסיס קבוע) למרות שהתוצאה תביא לפטור ממס בשתי המדינות.

¹¹ חלק מההסברים לסעיף זה והדוגמאות לקוחים מפסקאות 7 עד 12 לדברי ההסבר לסעיף 1 למודל ה-OECD 2010.

¹² ע"מ 13807-01-17 קניג נ' מס הכנסה- פ"ש ת"א 3

¹³ פסקה 7.1 עמוד 59 לגירסת אמנת המודל משנת 2010



3. ישויות שקופות - סעיף 1(2) לאמנת המודל (זכאות להטבות)/סעיף

MLI – Transparent Entities (1)3

3.1 רקע

3.1.1 תכנית ה-BEPS המליצה להוסיף התייחסות למיסוי הכנסות המופקות באמצעות "ישויות שקופות". המונח ישויות שקופות מתייחס למקרים בהם בהתאם לדין הפנימי של מדינה מתקשרת ההכנסה של הישות או ההסדר אינה ממוסה ברמת הישות או ההסדר אלא ברמת בעל הזכות או בעל העניין בישות או בהסדר. הוראות הסעיף מסדירות את אופן תחולת האמנה על הכנסות המופקות באמצעות ישויות שקופות ומבטיחות שישויות או הסדרים הנחשבים לשקופים באופן מלא או חלקי ע"י אחת מהמדינות המתקשרות לא ינוצלו לרעה לשם מניעת מיסוי בשתי המדינות המתקשרות.

3.1.2 הסעיף נוגע לדוגמה במצבים בהם תאגיד זר, אשר מוגדר כשקוף במדינת אמנה, מפיק הכנסה שמקורה במדינת אמנה אחרת (מדינת המקור) כאשר על פי דיניה (מדינת המקור) התאגיד הזר אינו מוגדר כתאגיד שקוף. תאגיד שקוף, כאמור, מאופיין בכך שבעלי הזכויות בו, ולא התאגיד, הם אלו החייבים במס על אותה הכנסה (למשל, שותפות או תאגיד שקוף אחר, כגון: LLC). במצבים אלו, עולה השאלה האם על מדינת המקור להעניק הטבות אמנה לתאגיד הזר (ביחס לתושבותו) או למסות בהתאם למעמדם של בעלי הזכויות בו. יובהר, כי בעלי הזכויות בתאגיד עשויים להיות תושבים של מדינת האמנה, של מדינת המקור ואף של מדינה שלישית (שאינה מדינת המקור או מדינת התושבות של התאגיד השקוף הזר).

3.1.3 דוגמה:

ישות T היא תאגיד הנחשב לתושב מדינה א'. ומוגדר כשקוף ב במדינה א'. בעלי הזכויות בישות T הם: יחיד תושב מדינה א', חברה תושבת מדינה א', יחיד תושב מדינה ב' ויחיד תושב מדינה ג'. ישות T זכאית להכנסות מדיבידנד המשולמות מחברה תושבת



מדינה ב'. בין מדינה א' למדינה ב' יש אמנה למניעת כפל מס אשר קובעת כי הכנסות מדיבידנד יחויבו במדינת המקור בשיעור מס מוטב שאינו עולה על 5% לחברה ועל 15% ליחיד. מאחר והתאגיד אינו מוגדר כשקוף על פי דיני מדינה ב' (מדינת המקור), עולה השאלה לפי איזה שיעורי מס על מדינה ב' לחייב במס את ההכנסות מדיבידנד.

ניתוח של תוצאות מקרים כגון אלו ייעשה בהמשך (ראה להלן דוגמה בסעיף 3.4.2).

3.1.4 עד כניסתה לתוקף של האמנה המולטילטרלית, עקרונות למיסוי הכנסה במדינת המקור במצב זה נקבעו בדו"ח של ה-OECD לשנת 1999, שכותרתו "יישום אמנת מס מודל ה-OECD על שותפויות"¹⁴ (להלן: "דו"ח השותפויות 1999"). הדו"ח מספק הנחיות ודוגמאות כיצד לפרש את הוראת אמנת המודל במצבים בהם מדובר בישות שקופה שהיא שותפות. מסקנות הדוח התקבלו כפרשנות ראויה למודל ה-OECD ככל שמדובר בתאגידים מסוג שותפות בלבד.

לפיכך, באמנות מס בהן אין התייחסות לישויות שקופות שאינן שותפויות ואמנות אלו לא עודכנו בעקבות ה-MLI כמפורט להלן, ישויות אלה לא תהיינה זכאיות להטבות אמנה אלא בהתאם להוראות הדין הפנימי במדינת המקור.

3.1.5 במסגרת דוח פעולה מספר 2, יצר ה-BEPS הוראה אשר נוספה, החל משנת 2017, כסעיף קטן 2 לסעיף 1 של אמנת המודל. ההוראה קובעת התייחסות למיסוי הכנסות המופקות באמצעות כל סוגי הישויות השקופות, שותפויות ושאין שותפויות¹⁵ בהתאם לעקרונות שהשתקפו בדוח השותפויות 1999.

3.2 בחירה והסתייגויות

¹⁴ OECD (1999), *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, Issues in

International Taxation, No. 6, OECD Publishing, Paris, [קישור לדוח ה-OECD](#)

¹⁵ (פסקה 435 לדוח פעולה 2)



ההוראה נקבעה בסעיף 3 ל-MLI כסעיף בחירה. לכל מדינה זכות להסתייג מאימוץ הסעיף במסגרת עמדותיה על ה-MLI. ישראל בחרה להחיל את הוראות הסעיף ללא הסתייגות. לפיכך, הסעיף יחול על האמנות הביטורליות של ישראל עם מדינות שגם הן בחרו ללא הסתייגו כאמור (ראה פירוט המדינות בסעיף 5.2 להלן).

3.3 נוסח הסעיף

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 Contracting State, as the income of a resident of that Contracting State.

נוסח הסעיף בעברית¹⁶:

למטרות אמנה זו, הכנסה הנצמחת על ידי או באמצעות יישות או הסדר, אותם רואים כשקופים באופן מלא או חלקי מבחינה פיסקלית על פי דין המס של מדינה מתקשרת, תיחשב כהכנסה של תושב של מדינה מתקשרת רק במידה שההכנסה מטופלת, לצורך מיסוי על ידי אותה מדינה מתקשרת, כהכנסה של תושב באותה מדינה מתקשרת.

3.4 הסבר¹⁷

3.4.1 הסעיף מתייחס כאמור למצבים בהם הכנסה מופקת במדינה מתקשרת אחת באמצעות ישות או הסדר שההתייחסות לגביהם באחת המדינות המתקשרות, או בשתיהן, היא כאל גוף שקוף לצורך מס (שקוף באופן מלא או חלקי). במקרה כזה קובע הסעיף

¹⁶ התרגום אינו רשמי

¹⁷ חלק מההסברים לסעיף זה והדוגמאות לקוחים מפסקאות 14-2 לדברי ההסבר לסעיף 1 למודל ה-OECD 2017.



כי הטבות האמנה יינתנו רק ביחס לאותו חלק ההכנסה אשר נחשב לצורכי מס, בשל השקיפות, כהכנסתו של תושב המדינה המתקשרת האחרת, תוך שמירה על העקרונות של בעל זכות שביושר.

3.4.2 דוגמה:

ישות T היא חברה תושבת מדינה זרה א' הנחשבת לישות שקופה לפי דיני המס במדינה א'. ישות T מפיקה הכנסות ריבית בישראל. בין מדינה א' לישראל ישנה אמנה לצורך מס שבה מופיע סעיף הישויות השקופות. אחד מבעלי המניות בישות T המחזיק 40% מהזכויות בישות הוא תושב מדינה א'. יתר בעלי המניות בישות T הם תושבי מדינות שאינן חתומות עם ישראל על אמנה (או מדינות שבאמנת המס בינם לבין מדינת ישראל לא קיים סעיף כאמור). לפיכך, רק על 40% מהכנסות הריבית המשולמות מישראל לישות T יחולו הוראות האמנה בין ישראל למדינה א'. על יתר הכנסות החברה מריבית המשולמות על ידי תושב ישראל לחברה הזרה יחולו הוראות הדין הפנימי בישראל.

יודגש, כי תוצאה זו מתקיימת בין אם מדובר בהכנסה פסיבית שמקורה בישראל ובין אם מדובר בהכנסה אחרת שחלה עליה האמנה, לדוגמה, הכנסה מעסק שמקורה בישראל, כפי שיוסבר בסעיף 3.5.1 להלן.

3.4.3 באותם מקרים שבהם חלות הוראות הסעיף בין מדינה מתקשרת א' שהיא מדינת התושבות של בעל הזכויות שאליו מיוחסת ההכנסה של הגוף השקוף לבין מדינה מתקשרת ב' שהיא המקור, יש להחיל את הוראות האמנה על פריט ההכנסה הרלוונטי. כך למשל, בדוגמה לעיל מדינה ב' (ישראל) תחייב 40% מהכנסות הריבית בשיעור המס שחל על ריבית באמנה בינה לבין מדינה א' (למשל 10%).

במצבים בהם הוראות אמנה קובעות מתן הקלה בשיעור המס להכנסה מסוימת אשר מותנית בשיעור החזקה של תושב מדינה מתקשרת בחברה תושבת מדינה מתקשרת אחרת, יקבע שיעור



ההחזקה במקרה זה בדרך של הכפלת שיעור ההחזקה של תושב מדינה מתקשרת בישות השקופה בשיעור ההחזקה של הישות השקופה בחברה תושבת המדינה המתקשרת האחרת. ראה דוגמה בסעיף 3.5 להלן.

במצבים בהם הוראות האמנה מבחינות בין מתן הקלת מס לחברה לבין הקלת מס ליחיד, על מדינת המקור לחשב את חלק ההכנסה המתייחס לבעלי הזכויות בתאגיד השקוף שהן חברות תושבות מדינות אמנה (עימה חל הסעיף האמור) ואת חלק ההכנסה המתייחס ליחידים שהם בעלי זכויות בתאגיד השקוף, בהתאם לאופן שמדינת האמנה מתייחסת ומחייבת במס את ההכנסות אילו כהכנסות של חברה/יחיד ולהחיל על כל אחד מחלקי ההכנסה את שיעור המס הרלוונטי באמנה. ראה דוגמה להלן.

3.5 דוגמה

ישות T היא חברה שקופה תושבת מדינה זרה א', הנחשבת לישות שקופה לפי דיני המס במדינה א'. ישות T מפיקה הכנסות מדיבידנד בישראל. בין מדינה א' לישראל ישנה אמנת מס שבה מופיע סעיף הישיות השקופות.

להלן פירוט בעלי הזכויות בישות T :

1. חברה תושבת מדינה א' המחזיקה 60% מהזכויות בישות T.
2. יחיד תושב מדינה א' המחזיק 30% מהזכויות בישות T.
3. יתר בעלי הזכויות הינם תושבי מדינות שאינן חתומות על אמנה עם ישראל.

להלן שיעורי המס על הכנסות מדיבידנד בהתאם לאמנה בין מדינה א' לישראל:

- 5% - כאשר בעל הזכויות שביושר לדיבידנד הוא חברה המחזיקה לפחות 10% מהזכויות בחברה המחלקת.
- 15% - יחול בכל שאר המקרים.



ישות T מחזיקה 40% מהזכויות בחברה תושבת ישראל אשר מחלקת דיבידנד.

במקרה זה, יש לחשב את שיעור ההחזקה של החברה תושבת מדינה א' ושל היחיד תושב מדינה א' בחברה המחלקת, באופן משוקלל, כמפורט להלן:

שיעור ההחזקה של החברה תושבת מדינה א' $60\% * 40\% = 24\%$

שיעור ההחזקה של היחיד תושב מדינה א' $30\% * 40\% = 12\%$

בהנחה שתאגיד T או בעלי הזכויות בו שאף הם תושבי מדינה א' הם בעלי הזכות שביושר לדיבידנד, 60% מהדיבידנד המחולק ל-T ייהנה משיעור מס של 5% בהתאם להוראות האמנה (24% מהדיבידנד), 30% מהדיבידנד המחולק ל-T (12% מהדיבידנד המחולק), ייהנה משיעור מס של 15% בהתאם להוראות האמנה (לפי שיעור החזקה של יחיד ולא של חברה), ושאר הדיבידנד יחויב במס לפי הדין הפנימי בישראל.

ככל ושיעור ההחזקה של חברה T בחברה הישראלית היה 15% אזי:

שיעור ההחזקה של החברה תושבת מדינה א' $60\% * 15\% = 9\%$

שיעור ההחזקה של היחיד תושב מדינה א' $30\% * 15\% = 4.5\%$

במקרה זה שיעור המס שיחול על דיבידנד יהיה 15% הן לגבי היחיד והן לגבי חברה T, בכפוף למבחן בעל זכות שביושר כפי שתואר לעיל.

3.5.1 בחינת קיומו של מוסד קבע – כאשר תאגיד זר מפיק הכנסות מפעילות עסקית במדינת מקור והתאגיד נחשב ישות שקופה במדינת התושבות של בעל הזכויות בתאגיד, קיומו של מוסד קבע ביחס לפעילותו של התאגיד במדינת המקור ייבחן בהתאם לתמהיל בעלי הזכויות בו. ככל שייקבע כי פעילותו של התאגיד יוצרת מוסד קבע תחויב הכנסתו המיוחסת למוסד הקבע במלואה במדינת המקור. ככל שייקבע כי פעילותו המבוצעת במדינת המקור אינה מגיעה לכדי מוסד קבע יינתן פטור רק על חלק ההכנסה המיוחס לבעלי הזכויות בתאגיד שהם תושבי מדינת



אמנה (שחלים עליה הוראות סעיף 3 MLI) ואילו יתר ההכנסות תחויבנה במדינת המקור לפי הוראות הדין הפנימי.

3.5.2 יובהר, כי אין בהוראות אלו המעניקות הטבות אמנה או ממסות

בהתאם לאופיים של בעלי הזכויות בישות או בהסדר כדי לגרוע מזכותה של מדינת המקור, אשר רואה את הישות או ההסדר כגוף אטום, להפעיל את הוראות הגביה והחיוב לגבי הישות או ההסדר ולראותם כנישום החייב במס. הוראות הסעיף מתייחסות לחישוב סכום המס שיוטל על ההכנסה המופקת באמצעות הישות השקופה במדינת המקור ואולם ייחוס ההכנסה, נושאים הנוגעים לגביית המס ולחיוב במס ייקבעו לפי הדין הפנימי במדינת המקור.

3.5.3 יצוין, כי הטבות אמנה ינתנו רק במצב שבו קיימת אפשרות בידי

המדינות לבדוק ולבחון מיהו בעל הזכויות המחזיק בישות השקופה ומהי תושבותו¹⁸. לפיכך, אם מדינת המקור אינה מקבלת נתונים הנוגעים לתושבות של המחזיקים בזכויות בישות השקופה, יחוייבו הכנסות הישות השקופה בהתאם להוראות הדין הפנימי במדינת המקור. ככל שיגיעו נתונים הנוגעים לתושבות בעלי הזכויות בשלב מאוחר יותר ניתן יהיה לפנות לקבלת החזר מס בהתאם. ככל שיוגש דוח להחזר, יידרש בעל הזכויות להמציא אסמכתא מרשות המס במדינת תושבותו שהיא מדינת אמנה, אשר תניח את דעתו של פקיד השומה כי הכנסה מסויימת ממדינת המקור חייבת במס במישור האישי שלו. במקרים בהם בעלי הזכויות בישות השקופה משתנים במהלך השנה, הוראות האמנה הרלוונטית יחולו רק ביחס לאותם בעלי הזכויות אשר קיימים בישות באותו מועד שבו ההכנסה חייבת במס במדינת המקור (לפי כללים של בסיס מזומן או מצטבר).

3.5.4 ההתייחסות למונח "הכנסה שנצמחת על ידי או באמצעות **ישות**

או הסדר" הינה בעלת משמעות רחבה ומכסה את כל ההכנסות המופקות באמצעות ישויות או הסדרים מסוגים שונים. אין זה משנה אם יש לישות או להסדר אישיות משפטית או אם הם

¹⁸ פסקה 5 לסעיף 1 לדברי ההסבר



מהווים "אדם" כהגדרתו בסעיף 3 לאמנת המודל. הסעיף יחול, לדוגמה, על הכנסה של שותפות או נאמנות שאחת משתי המדינות המתקשרות מתייחסת אליהם כשקופה באופן מלא או חלקי.

3.5.5 כמו כן, אין זה משנה מהי תושבות הישות או באיזו מדינה נוצר ההסדר. הסעיף חל גם על גוף שהוקם במדינה שלישית, במידה שבה לפי דיני המס של אחת ממדינות המתקשרות, הישות נחשבת כשקופה והכנסתה מיוחסת לתושב של אותה מדינת אמנה¹⁹ ובלבד שהישות השקופה או בעל הזכויות בה שהוא תושב מדינת האמנה נחשבים לבעלי הזכות שביושר לחלק ההכנסה הרלוונטי ומדינות התושבות של המחזיקים בחרו להחיל את הסעיף.

3.5.6 לדוגמה

ישות T היא תושבת מדינה זרה ג' ונחשבת לשקופה במדינה ג'. מחצית מבעלי הזכויות בישות הם תושבי מדינה זרה א' החתומה על אמנה עם ישראל. לפי דיני המס של מדינה א' ישות T מוגדרת כשקופה במדינה א' אך הישות אינה מוגדרת כשקופה לפי דיני המס בישראל. ישות T מפיקה הכנסות מדיבידנד בישראל. בין ישראל למדינה ג' אין אמנה למניעת כפל מס. ככל שהוראות סעיף 3 ל-MLI חלות על ישראל ועל מדינה א', ישראל תעניק הטבות אמנה (בין ישראל למדינה א') על מחצית הכנסות מדיבידנד שמקבלת ישות T ובלבד שישות T או בעלי הזכויות ממדינה א' נחשבים לבעלי הזכות שביושר להכנסות אלה.

3.5.7 יש לתת גם למילה "הכנסה" את המשמעות הרחבה שיש לה לצורכי האמנה, ולכן היא חלה על פריטי הכנסה שונים המכוסים בפרק ג' של האמנה (מיסוי הכנסות), לרבות, למשל, רווחי עסקים ורווחי הון.

¹⁹ פסקה 7 לדברי החסבר על סעיף 1 למודל ה-OECD 2017.



3.5.8 כאמור, המושג "שקופה לצורך מס" בסעיף זה מתייחס למצבים בהם, לפי הדין הפנימי של מדינה מתקשרת, ההכנסה של הישות (או חלקה) או ההסדר אינה חייבת במס ברמת הישות או ההסדר אלא ברמה של בעלי זכויות באותה ישות או הסדר. זה יהיה המצב כשסכום המס שישולם על חלק מההכנסה של הישות או ההסדר נקבע בנפרד ביחס למאפיינים האישיים של בעל הזכויות הזכאי להכנסה, כך שהמס יהיה תלוי בהיותו של אדם חייב או לא חייב במס, בהכנסותיו האחרות, בזיכויים האישיים להם זכאי ובשיעור המס החל עליו. מאפיינים נוספים של השקפה הינם שסיווג ההכנסה בידי בעל הזכויות, מקור ההכנסה ועיתוי ההכרה בהכנסה נקבעים על פי הדין הפנימי באחת המדינות המתקשרות כאילו התקבלו בידי בעלי הזכויות בישות. עם זאת, העובדה שחישוב ההכנסה או הרווח נעשה ברמת הישות לפני הייחוס לבעל הזכויות אינו משפיע על המסקנה שהישות תחשב שקופה לצורכי מס.

3.6 ישויות שקופות בחלקן

יתכנו מקרים שבהם מדינת האמנה מחילה רק על חלק מההכנסות המופקות בידי הישות או ההסדר הוראות השקפה ואילו החלק הנותר ממוסה בידי הישות או ההסדר (למשל: במדינות מסוימות הכנסות המתקבלות בידי שותפות מוגבלת מיוחסות לשותף הכללי לפי חלקן ומחויבות במס בידי השותף הכללי בשותפות ואילו ההכנסות המיוחסות לבעלי הזכויות האחרים מחויבות במס בידי השותפות עצמה). במקרים כאלה, הוראות הסעיף יחולו רק על ההכנסות המיוחסות לשותף הכללי ואילו על הכנסות המחויבות במס בידי השותפות יחולו הוראות הדין הפנימי או האמנה הרלוונטית למיסוי הכנסות השותפות.

3.7 התייחסות לבעל הזכות שביושר

אמנם, הסעיף קובע כי הוראות האמנה יחולו על חלק ההכנסה של ישויות שקופות שממוסה כהכנסה של תושב מדינה מתקשרת, אולם הסעיף אינו מאשר מראש כי מפיק ההכנסה (הישות השקופה, ההסדר או מי שהכנסה



מיוחסת לו) הוא בעל הזכות שביושר להכנסה הרלוונטית²⁰. כך למשל, כאשר שותפות שקופה מקבלת דיבידנדים או תמלוגים כסוכן או נאמן למי שאינו בעל זכויות בה, העובדה שהדיבידנד יכול להיחשב כהכנסה של תושב מדינה מתקשרת על פי הדין הפנימי של אותה מדינה לא ימנע ממדינת המקור לקבוע שהשותפות או השותפים אינם בעלי הזכות שביושר לדיבידנד.

4. מיסוי תושבים- סעיף 3(2) MLI – (לא באמנת המודל)²¹

4.1 נוסח הסעיף

Provisions of this Convention that require a Contracting State to exempt from income tax or provide a deduction or credit equal to the income tax paid with respect to income derived by a resident of that Contracting State which may be taxed in the other Contracting State according to the provisions of the Convention shall not apply to the extent that such provisions allow taxation by that other Contracting State solely because the income is also income derived by a resident of that other Contracting State.

4.2 נוסח הסעיף בעברית

הוראות אמנה זו המחייבות מדינה מתקשרת לפטור ממס הכנסה או לתת ניכוי או זיכוי השווים למס הכנסה ששולם בגין הכנסה שמפיק תושב אותה מדינה מתקשרת, שניתן לחייב במס במדינה המתקשרת האחרת לפי הוראות האמנה, לא יחולו במידה שהוראות כאמור מאפשרות מיסוי על ידי אותה מדינה מתקשרת אחרת רק משום שההכנסה היא גם הכנסה שמפיק תושב של אותה מדינה מתקשרת אחרת.

²⁰ פסקה 13 לדברי ההסבר על סעיף 1 למודל ה-OECD 2017.

²¹ אמירה ברוח זו נכללת באמנת המודל סעיף 1(B23)



4.3 הסבר²²

4.3.1 סעיף 23 לאמנת המודל עוסק באופן שבו מדינת התושבות פועלת בכדי למנוע מיסוי כפול בידי תושביה באופן של הענקת זיכוי או הענקת פטור. סעיף 3(2) ל-MLI מהווה הוראה משלימה להוראות סעיף 23 לאמנת המודל. סעיף 3(2) מבהיר כי לצורך חישוב המס שינתן אין לקחת בחשבון מסים ששולמו במדינת אמנה, מעבר למסים שמדינת האמנה רשאית היתה להטיל בהתאם לאמנה על הכנסה שהופקה באותה מדינה על ידי תושב המדינה האחרת. לפיכך, על אף שמדינת האמנה האחרת רשאית לפי הדין הפנימי והאמנה למסות את תושביה ללא הגבלה, מדינת התושבות אינה מחוייבת לתת בשל כך זיכוי לתושב שלה. בכך, הוראות הסעיף מדגישות כי הזיכוי שתתן מדינת התושבות יחושב רק מתוך מסים ששילם התושב במדינה הזרה בשל הכנסות שהופקו באותה מדינה זרה ובשל כך בלבד.

4.3.2 בהתאם לעמדת רשות המסים סעיף זה אינו משנה את הדין הקיים ביחס לאמנות שחתומה עליהן ישראל אלא רק מבהיר אותו. זאת, מאחר והוראות אמנה הנוגעות למתן זיכוי ממילא כפופות להוראות הדין הפנימי. מאחר והדין הפנימי בישראל מגביל את מתן הזיכוי רק לגבי מסים ששולמו בפועל במדינה מסויימת על הכנסה שהופקה באותה מדינה אך לא יותר ממה שניתן היה למסות במדינת המקור בהתאם להגבלות באמנה לפיכך מסים ששולמו אך ורק בשל תושבות במדינת חוץ לא יובאו בחשבון בחישוב הזיכוי.

4.4 להלן דוגמאות למצבים שבהם יש להגביל את הסכום המחושב כזיכוי בהתאם להוראות הסעיף

²² חלק מההסברים לסעיף זה והדוגמאות לקוחים מפסקאות 14-2 לדברי ההסבר לסעיף 1 למודל ה-OECD



4.4.1 בעל זכויות שהוא תושב ישראל מחזיק בשותפות זרה שהיא

אטומה לצורכי מס במדינת תושבותה - ככל שמדובר בשותפות שחלים עליה הוראות סעיף 63 לפקודה, רואים לצורכי מס בישראל את הכנסות השותפות כהכנסות בעל הזכויות הישראלי ולפיכך חייבות הן במס בישראל. מאחר ובמדינת תושבותה השותפות היא ישות אטומה הכנסותיה חייבות במס במדינת תושבותה לפי הוראות הדין הפנימי במדינה זו (בין היתר אף בהתאם להוראות סעיף 3(3) ל-MLI, אשר קובעות כי מדינת התושבות אינה מוגבלת לחייב במס את תושביה לפי דיני הפנימיים, כפי שיפורט להלן).

נניח לצורך הדוגמה כי ישנה שותפות זרה S המסווגת לצורכי מס כגוף שקוף בישראל וכגוף אטום במדינת תושבותה החתומה עם ישראל על אמנה למניעת מיסי כפל מס (להלן: "מדינה A"). השותפות הזרה הפיקה הכנסת ריבית שמקורה במדינה A. שיעור המס שבו מחייבת מדינה A את תושביה בגין הכנסות ריבית לפי דיני הפנימיים הינו 25%, לפיכך, השותפות הזרה חוייבה בפועל במס בשיעור של 25% במדינה A. בהתאם לדיני המס בישראל רואים בהכנסות הריבית כהכנסות שמיוחסות במישרין לבעל הזכויות המחזיק בשותפות (בדוגמה זו חברה תושבת ישראל) בהתאם להוראות סעיף 63 לפקודה. נניח לצורך הדוגמה כי הכנסה זו חייבת במס בישראל בשיעור של 23%. שיעור המס שחל על הכנסות ריבית לפי אמנה בין ישראל לבין מדינה A מוגבל ל-10%. לצורך חישוב הזיכוי המותר בקיזוז בהתאם להוראות סעיף זה על ישראל לאפשר זיכוי לחברה בשיעור שלא יעלה על 10% שכן יתרת המס (שבין 25%-ל-10%) שולמה במדינת A אך ורק משום שההכנסות הן, לפי דיני מדינת A, הכנסות שהופקו על ידי תושב אותה מדינה.

4.4.2 חברה תושבת ישראל אשר מוגדרת כשקופה רק במדינה

הזרה ובעלי מניותיה הם תושבי המדינה הזרה – נניח לצורך הדוגמה כי ישנה חברה תושבת ישראל M המסווגת לצורכי מס כגוף אטום בישראל וכגוף שקוף במדינת המקור החתומה עם



ישראל על אמנה למניעת מיסי כפל מס (להלן: "מדינה B"). החברה הישראלית הפיקה הכנסות ריבית שמקורה במדינה B. שיעור המס שבו מחייבת מדינה B את תושביה המחזיקים בחברת M בגין הכנסות ריבית לפי דיניה הפנימיים הינו 25%. לפיכך, בעלי המניות חוייבו בפועל במס בשיעור של 25% במדינה B. בהתאם לדיני המס בישראל רואים את הכנסות הריבית כהכנסות שמיוחסות לחברה ולא לבעלי המניות. נניח לצורך הדוגמה כי הכנסה זו חייבת במס בישראל בשיעור של 23% לפי הדין הפנימי. בהנחה שלפי הוראות האמנה שיעור המס שחל על הכנסות ריבית שמקבל תושב ישראל מתושב מדינה B מוגבל ל-10%, על ישראל להעניק זיכוי בגין מס בשיעור 10% בלבד בהתאם לראייתה שמקבל ההכנסה הינו תושב ישראל. סכום המס ששולם במדינה B העולה על 10% אינו בר זיכוי מאחר והוא עולה על שיעור המיסוי שנקבע באמנה לריבית שמקורה במדינה B.

4.4.3 בדומה לדוגמאות הקודמות אך במצב שבו ההכנסות מופקות

במדינה שלישית – נניח למשל כי שותפות S, המסווגת לצורכי מס כגוף אטום במדינת תושבותה, הינה תושבת מדינה A, הפיקה את הכנסותיה מריבית במדינה שלישית שיש בינה לבין ישראל אמנה למניעת מיסי כפל (להלן: "מדינה B"). מדינה B מחייבת את שותפות S על הכנסות הריבית בשיעור מס של 15%. מדינה A מחייבת את שותפות S בגין הכנסות הריבית בשיעור סופי של 10%, המחושב לאחר ניכוי מיסי החוץ ששולמו במדינה B (25% בניכוי 15%). בהתאם להוראות האמנה שבין ישראל למדינה B שיעור הניכוי על הכנסות ריבית הינו 12.5%. בהתאם להוראות הסעיף על ישראל להעניק זיכוי בשיעור שלא יעלה על 12.5% בלבד ולהתעלם מהמס ששולם במדינה A ומסכום המס שנכסה במדינה B מעבר לשיעור הקבוע באמנה שבין ישראל למדינה B.

במסגרת חוזר זה לא נדונו החלופות לפי שיטת הפטור, אף שהן קיימות במספר אמנות מס של ישראל כשיטה של מדינת האמנה האחרת למנוע כפל מס.



4.5 תחולת הסעיף

סעיף זה נוסף לאמנות המס של ישראל עם בלגיה, הולנד, פולין, רוסיה, סלובקיה וקרואטיה. נכון למועד עריכת חוזר זה, צפוי הסעיף להיווסף לאמנות של ישראל עם דרום-אפריקה, ספרד, טורקיה ורומניה.

5. ישויות שקופות (שמירת זכות מיסוי למדינת התושבות) - סעיף 3(3) MLI – (תוספת לסעיף 1²³(3)); הסעיף אינו באמנת המודל - Transparent Entities

5.1 נוסח הסעיף

With respect to Covered Tax Agreements for which one or more Parties has made the reservation described in subparagraph a) of paragraph 3 of Article 11 (Application of Tax Agreements to Restrict a Party's Right to Tax its Own Residents), the following sentence will be added at the end of paragraph 1: "In no case shall the provisions of this paragraph be construed to affect a Contracting Jurisdiction's right to tax the residents of that Contracting Jurisdiction."

נוסח הסעיף בעברית:

בזיקה להסכמי מס מכוסים שעבורם צד אחד או יותר העלו את ההסתייגות המתוארת בתת-ס"ק א) לס"ק 3 לסעיף 11 (החלת הסכמי מס להגבלת זכותו של צד לחייב במס את תושביו), המשפט הבא יתווסף בסוף ס"ק 1: "בשום מקרה לא יפורשו הוראות סעיף זה כדי

²³ אמירה ברוח זו נכללת באמנת המודל בסעיף 1(3)



להשפיע על זכותה של מדינה מתקשרת להטיל מס על תושבי אותה מדינה מתקשרת".

סעיף 3.3 ל-MLI מהווה תוספת לסעיף 3.1, והוא תואם את הכלל הבסיסי לפיו אמנת המס אינה מגבילה את זכויות מדינת התושבות לחייב במס את תושביה לפי דיניה הפנימיים. סעיף זה מתייחס לזכות המיסוי של מדינת תושבות בהקשר של ישויות היברידיות לאור האמור בסעיף 3(1). נניח להלן דוגמה לפיה ישנה חברה תושבת ישראל אשר נחשבת כגוף אטום לצורכי מס בישראל ונחשבת לגוף שקוף במדינה אמנה (להלן: "מדינה A"). כל בעלי הזכויות באותה חברה הינם תושבי מדינה A. ככל שהכנסות החברה נובעות מריבית שמקורה בישראל. בהתאם להוראת סעיף 3.1 וללא הוראת סעיף 3.3 ניתן היה לטעון לכאורה כי במקרה האמור שיעור המס החל על הכנסות הריבית בישראל הינו שיעור המס בהתאם לאמנה בין ישראל למדינה A. הוראת סעיף 3.3 מבהירה כי הוראת סעיף 3.1 אינה גורעת מזכותה של ישראל לחייב את הכנסות הריבית לפי דינה הפנימיים מאחר ומדובר בהכנסות אשר הופקו בידי תושב ישראל. לפיכך החברה תחוייב לפי שיעור המס הקבוע בדיני המס בישראל.

יובהר כי באותם מקרים בהם אדם מוגדר כתושב בשתי המדינות שהן צד לאמנה, סעיף 3(3) להלן יחול רק בנוגע למדינת התושבות כפי שנקבעה בהתאם לכללי שוברי השיוויון באמנה.

תחולת הסעיף

5.2

סעיף זה נוסף לאמנות המס של ישראל עם בלגיה, אירלנד, יפן, לוקסמבורג, הולנד, פולין, רוסיה, סלובקיה וקרוואטיה. נכון למועד עריכת חוזר זה, צפוי הסעיף להיווסף לאמנות של ישראל עם רומניה, דרום-אפריקה, ספרד וטורקיה.

6. מיסוי תושבים - סעיף 11 MLI - (לא באמנת המודל)²⁴

²⁴ אמירה ברוח זו נכללת באמנת המודל סעיף 1(B23)



הוראת הסעיף קובעת שאמנת מס לא תשפיע על מיסוי של מדינה את תושביה שלה. הוראת הסעיף מעגנת בצורה מפורשת את העקרון לפיו אמנת מס לא תשפיע על האופן בהמדינת תושבות ממסה את תושביה. ישראל בחרה שלא להחיל את הסעיף ולפיכך אינו מתווסף לאמנות המס של ישראל. יש לציין, שהעיקרון האמור בסעיף משקף את עמדת רשות המסים ואת הפרשנות המקובלת אף בהיעדר סעיף באמנה כאמור.

7. ישויות בעלות תושבות כפולה - סעיף 4(3) לאמנת המודל (תושבות)

סעיף 4 MLI- Dual Resident Entities

7.1 רקע

תיקון הסעיף הינו חלק מהמלצות ה-BEPS בדוח פעולה מספר 2. מטרת התיקון היא הכוונת התנהגות; למנוע מאדם שאינו יחיד לנצל לרעה את הטבות האמנה על ידי תמרון הקריטריונים לקביעה של מדינת התושבות. סעיף 4 ל-MLI מסיט את המיקוד מהכרעה בכפל תושבות של אדם שאינו יחיד לפי מקום הניהול הממשי שלו, לקביעת התושבות בהסכמה הדדית בין שתי המדינות המתקשרות בהתאם לעובדות ונסיבות של כל מקרה לגופו. הסעיף מציין שהשיקולים שייבחנו יכללו את מבחן הניהול הממשי ומבחן מקום ההתאגדות בשורה אחת עם כל מבחן רלוונטי אחר. השינוי נועד למנוע התחמקות ממס על ידי ניצול לרעה של הטבות האמנה. הסעיף שונה מהסעיפים המקובלים באמנות המס הקיימות של ישראל, בכך שהוא בוחן כל מקרה של כפל תושבות לגופו ואינו קובע מראש מבחן אחד (כגון "מקום הניהול הממשי"), כמבחן מכריע²⁵. ה-MLI מאפשר למדינות לבחור במספר חלופות נוסח להחלת סעיף זה. ההתייחסות להלן תהיה לנוסח הסעיף כפי שמופיע באמנת המודל ולאחר מכן, לחלופה אחרת נוספת שה-MLI מאפשר, שהינה רלוונטיות לישראל.

7.2 בחירה והסתייגויות

²⁵ הוראה דומה קיימת באמנה עם ארה"ב



ישראל בחרה להחיל את הסעיף בנוסח אמנת המודל. לפיכך, הסעיף, בחלופה זו יחול על האמנות הביטורליות שישראל היא צד להן מול אותן מדינות שבחרו גם הן באותה חלופה, ובנוסח האחר מול מדינות שבחרו בחלופה האחרת (ראה פירוט המדינות המשך).

7.3 נוסח הסעיף באנגלית (חלופה א': נוסח אמנת המודל)

Where by reason of the provisions of [this Convention 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 [this 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.

נוסח הסעיף בעברית²⁶

מקום שמכוח הוראות אמנה זו, אדם שאינו יחיד הוא תושב של יותר ממדינה מתקשרת אחת, ישתדלו הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות לקבוע בהסכמה הדדית את המדינה שיראו את אותו אדם כתושב שלה לצורכי האמנה, בהתחשב במקומו של הניהול הממשי (effective), במקום בו הוא התאגד או הוקם בדרך אחרת וכל גורם נוגע בדבר אחר. בהיעדר הסכמה כאמור, לא יהיה זכאי אדם זה לכל הטבה או פטור ממס הניתן על ידי האמנה, אלא ככל שבאופן שיוסכמו על ידי הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות.

²⁶ הנוסח אינו רשמי



7.4 הסבר²⁷

הסעיף מטפל באופן החלת האמנה על ישויות שנחשבות "תושב" של שתי מדינות האמנה. הסעיף חל על כל ישות שאינה יחיד ובכלל זה, גם על נאמנויות (ככל שהנאמנות נחשבת תושב בשתי המדינות). לפי סעיף זה הרשויות המוסכמות ישתדלו לקבוע את מדינת התושבות לעניין האמנה "תוך התייחסות למקום ניהולה האפקטיבי, מקום התאגדותה או מקום ייסוד אחר (otherwise constituted) וכל גורם רלוונטי אחר".

נוסח הסעיף אינו נותן משקל עדיף לקריטריון אחד על פני השני ולפיכך ההכרעה תיעשה בכל מקרה לגופו בבחינה משותפת של הרשויות המוסכמות. התוצאה היא שבמקרה ומתעורר מצב של "כפל תושבות" אין סמכות לרשות מס להכריע לפי קריטריון ידוע מראש בצורה עצמאית. דברי הפרשנות לאמנת המודל מפרטים קריטריונים שונים אשר צפוי שיילקחו בחשבון עלידי הרשויות המוסכמות של המדינות המתקשרות במסגרת הליכי ההסכמה ההדדית:

1. מיקום כינוס מועצת המנהלים (אנשי הדירקטוריון או גוף מקביל);
2. מיקום ביצוע פעילות המנכ"ל ושאר המנהלים הבכירים;
3. מיקום הניהול הבכיר ברמה השוטפת "ניהול יום יומי";
4. מיקום הימצאותו המטה של האדם;
5. המדינה שלחוקיה כפוף התאגיד;
6. מיקום החזקת ושמירת ספרי העסק;
7. האם קביעת התושבות במדינה אחת עשויה ליצור סיכון לניצול אמנה לרעה.

הרשימה אינה רשימה "סגורה".

בהעדר הסכמה בין הרשויות המוסכמות, ישות שיש לה תושבות כפולה לא תהא זכאית לכל הקלה או פטור ממס מכוח האמנה. משמעות הדבר היא שעל

²⁷ חלק מההסברים לסעיף זה והדוגמאות לקוחים מפסקה 23 - 24.4 לדברי ההסבר לסעיף 4 למודל ה-OECD



אף שישות כאמור אינה נחשבת תושבת אף אחת מהמדינות לעניין האמנה, הישות נחשבת תושבת של כל אחת מהמדינות לכל עניין אחר. כך למשל, ישות בעלת תושבות כפולה לא תחשב כמעסיק תושב חוץ לעניין הזכאות לפטור ממיסוי לפי סעיף 15(2)(b) לאמנת המודל. כמו כן, דיבידנד שתחלק חברה כפולת תושבות, ייחשב לעניין האמנה כדיבידנד ששילמה חברה תושבת כל אחת מהמדינות המתקשרות ולפיכך הדיבידנד יהיה חייב במס בשתי המדינות (וניתן לנכות מס במקור בשתיהן²⁸ בהתאם להוראות הדין הפנימי).

דוגמאות 7.5

דוגמה א' 7.5.1

חברת "X" תושבת ישראל לפי הדין הפנימי בישראל ותושבת מדינה A לפי הדין הפנימי ב-A. מדינה A היא מדינת אמנה. הרשויות המוסכמות של המדינות לא הסכימו ביניהן על קביעת מדינת התושבות. תושב מדינת A עבד בחברת X במשך 170 ימים בישראל וחברת X שילמה לו בגין עבודתו 150,000 ₪. אין מוסד קבע או בסיס קבוע בישראל. ישראל רשאית למסות את שכר העובד מכיון שהשכר אינו שכר אשר "משתלם על ידי מעביד שאינו תושב אותה מדינה אחרת או מטעמו".

דוגמה ב' 7.5.2

חברת "X" תושבת ישראל על פי הדין הפנימי בישראל ותושבת מדינה A על פי הדין הפנימי ב-A. מדינה A היא מדינת אמנה. הרשויות המוסכמות של המדינות לא הסכימו ביניהם על קביעת מדינת התושבות. חברת X חילקה דיבידנדים לבעלי מניותיה. גם ישראל וגם A יכולות לנכות מס במקור בגין הדיבידנדים ששולמו, לפי הדין הפנימי בכל אחת מהמדינות ובהתאם לאמנת המס הרלוונטית החלה בין כל אחת מהמדינות למדינת התושבות של בעלי המניות בחברת X.

²⁸ (ראה סעיף 24.4 לדוח פעולה 6)



7.6 הסבר לסיפת הסעיף בחלופה א'

לפי נוסח זה, כאמור בסיפת הסעיף, בהעדר הסכמה, ניתנת סמכות לרשויות המוסמכות לקבוע בהסכמה באיזה אופן ובאיזו מידה יוענקו הטבות אמנה. כלומר, הרשויות המוסמכות רשאיות להעניק הקלות אף אם לא הוכרע כפל התושבות.

7.7 הסעיף לפי חלופה ב'

חלופה זו, אינה מעניקה לרשויות המוסמכות סמכות להעניק הקלות אם לא הוכרעה תושבות היישוב. לפי אפשרות זו הסעיף הבא יחליף את סעיף 4(3) באמנת המודל (המשפט האחרון חלופי למשפט האחרון בסעיף 4(1) לאמנת MLI):

נוסח הסעיף לפי חלופה ב': סעיף 4(3)(e) MLI

Where by reason of the provisions of this Convention 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 this 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.

נוסח הסעיף לפי חלופה ב' בעברית²⁹

מקום שמכוח הוראות אמנה זו, אדם שאינו יחיד הוא תושב של יותר ממדינה מתקשרת אחת, ישתדלו הרשויות המוסמכות של המדינות

²⁹ הנוסח אינו רשמי



המתקשרות לקבוע בהסכמה הדדית את סמכות השיפוט שיראו את אותו אדם כתושב שלה לצורכי האמנה, בהתחשב במקומו של הניהול הממשי (effective), במקום בו הוא התאגד או הוקם בדרך אחרת וכל גורם נוגע בדבר אחר בהעדר הסכמה כאמור, לא יהיה זכאי אדם זה לכל הקלה או פטור ממש שיינתנו במסגרת האמנה.

7.8 תחולת הסעיף בחלופה א' - MLI(1)4

- א. סעיף זה יווסף או יחליף את הסעיף המקביל לו באמנות המס של ישראל עם הודו, אירלנד, הולנד, פולין, סלובקיה, סלובניה וקנדה.
- ב. נכון למועד עריכת חוזר זה, צפוי הסעיף להיווסף או להחליף את הסעיף המקביל באמנות של ישראל עם סין, ג'מייקה, מקסיקו, רומניה ודרום-אפריקה.

7.9 תחולת הסעיף בחלופה ב'

סעיף זה יווסף או יחליף את הסעיף המקביל לו באמנות המס של ישראל עם יפן.

8. מוסד קבע - הגדרת אדם הקשור באופן הדוק למיזם - סעיף 5 (8)

אמנת המודל (מוסד קבע) / סעיף 15 MLI

לעניין סעיפים שונים הנוגעים למוסד קבע (סעיפים קטנים לסעיף 5 לאמנת המודל) נוספה הגדרה חדשה הנוגעת למונח "closely related" - "צד קשור-באופן-הדוק". פירוט לעניין הגדרה זו יופיע בהמשך (להלן בסעיף 13).

9. מוסד קבע - פיצול חוזים - תוספת לסעיף 5(3) לאמנת המודל / סעיף

Splitting-up of Contracts - MLI 14

9.1 רקע



סעיף זה אינו מופיע באמנת המודל, אלא כאופציה בדברי ההסבר³⁰. הסעיף מתייחס להוראת אמנה הקובעת תקופה מינימאלית לקיומו של אתר בניה או פרויקט בינוי או הרכבה, על מנת שיתקיים מוסד קבע. הגדרת תקופה מינימאלית לקיומו של מוסד קבע (12 חודשים באמנת המודל) פתחה פתח לניצול לרעה. במקרים מסוימים פוצלו הסכמים למספר הסכמים, שכל אחד מהם נמשך תקופה הקצרה מהתקופה המינימאלית וההסכמים השונים יוחסו לחברות שונות באותה קבוצה. סעיף 14 MLI נועד למנוע מצבים של הימנעות מלאכותית מקיומו של מוסד קבע במקרים של פיצול הסכמים. חשוב לציין שניתן לטפל במצבים של פיצול הסכמים גם במסגרת הוראות אנטי תכנוניות בדין הפנימי, אף במקרים בהם לא מתווסף הסעיף לאמנה. דוח פעולה מספר 7 ציין כי סעיף ה-PPT עשוי לטפל בחשש מפיצול הסכמים³¹, ולצד זה הציע למדינות לקבוע במפורש באמנה הוראה ספציפית בעניין זה.

9.2 בחירה והסתייגויות

ישראל בחרה להחיל את הוראות הסעיף ללא הסתייגות. לפיכך, הסעיף יחול על האמנות הביטורליות שישראל היא צד להן עם מדינות שלא הסתייגו (ראה פירוט המדינות בהמשך).

9.3 נוסח הסעיף

For the sole purpose of determining whether the period (or periods) referred to in a provision of this Convention that stipulates a period (or periods) of time after which specific projects or activities shall constitute a permanent establishment has been exceeded:

³⁰ פסקה 52 לדברי ההסבר לסעיף 5 לאמנת המודל 2017

³¹ ראה דוגמה J בעמוד 596 לדברי הפרשנות לסעיף 29 לאמנת המודל 2017



a) where an enterprise of a Contracting State carries on activities in the other Contracting State at a place that constitutes a building site, construction project, installation project or other specific project identified in the relevant provision of the Convention, or carries on supervisory or consultancy activities in connection with such a place, in the case of a provision of this Convention that refers to such activities, and these activities are carried on during one or more periods of time that, in the aggregate, exceed 30 days without exceeding the period or periods referred to in the relevant provision of the Convention and

b) where connected activities are carried on in that other Contracting State at (or, where the relevant provision of the Convention applies to supervisory or consultancy activities, in connection with) the same building site, construction or installation project, or other place identified in the relevant provision of the Convention during different periods of time, each exceeding 30 days, by one or more enterprises closely related to the first-mentioned enterprise,

These different periods of time shall be added to the aggregate period of time during which the first-mentioned enterprise has carried on activities at that building site, construction or installation project, or other place identified in the relevant provision of the Convention.

נוסח הסעיף בעברית³²:

³² התרגום אינו רשמי



למטרה היחידה של קביעה האם התקופה (או התקופות) הנזכרת בהוראה של אמנה זו, הקובעת חריגה מתקופה (או תקופות) של זמן שאחריהן פרויקטים או פעילויות ספציפיים יהוו מוסד קבע:

א) מקום שמיזם של מדינה מתקשרת מקיים פעילויות במדינה המתקשרת האחרת במקום המהווה אתר בנייה, פרויקט בנייה, פרויקט התקנה או פרויקט ספציפי אחר המזוהה בהוראה הנוגעת בדבר של האמנה, או מקיים פעילות פיקוח או ייעוץ בקשר עם מקום כאמור, במקרה של הוראה של אמנה זו המתייחסת לפעילויות כאמור, ופעילויות אלה מתנהלות במהלך תקופת זמן אחת או יותר, העולות במצטבר על 30 יום בלי לחרוג מהתקופה או התקופות הנזכרות בהוראה הנוגעת בדבר של האמנה; וכן

ב) מקום שפעילויות קשורות מתנהלות באותה מדינה מתקשרת אחרת באותו (או, מקום שהוראה נוגעת בדבר של אמנה חלה על פעילויות פיקוח או ייעוץ, בקשר עם) אותו אתר בנייה, פרויקט בנייה או התקנה או מקום אחר המזוהים בהוראה הנוגעת בדבר של האמנה בתקופות זמן שונות, שכל אחת מהן עולה על 30 יום, על ידי מיזם אחד או יותר הקשורים באופן הדוק למיזם הנזכר ראשון, תקופות זמן שונות אלה יתווספו לתקופת הזמן המצטברת שבמהלכן ביצע המיזם הנזכר ראשון פעילויות באותו אתר בנייה, פרויקט בנייה או התקנה או במקום אחר המזוהה בהוראה הנוגעת בדבר של האמנה.

הסבר

9.4

הוראה מסוג זה לא היתה קיימת באמנות המס של ישראל. הסעיף חל לצורך חישוב פרק הזמן המינימאלי הנדרש לקיומו של מוסד קבע בהתאם להוראות האמנה לגבי "אתר בניה". הוראות הסעיף יחולו על פרויקט בניה, הרכבה, התקנה ועל פעולות פיקוח וייעוץ הקשורות לכך, הכל בהתאם להוראות הספציפיות בכל אמנה אשר קובעות פרק זמן מינימלי לקיומו של מוסד קבע. תקופות זמן בהם פעל מיזם במדינת אמנה יצטרפו למניין פרק הזמן המינימלי במקרים הבאים (התנאים מצטברים):



1. תושב חוץ מקיים פעילויות באתר הבניה משך תקופה או תקופות העולות על 30 יום אך אינן מגיעות לכדי פרק הזמן המינימלי הנדרש וגם;
2. צד-קשור באופן-הדוק לתושב החוץ או מספר צדדים קשורים באופן-הדוק מקיימים "פעילויות קשורות" באותו אתר בנייה (או, במקרה של יעוץ ופיקוח, באותה מדינה בקשר עם אתר הבניה) במשך תקופה או תקופות העולות במצטבר על 30 יום.

כוונת הסעיף היא לכלול כמוסד קבע מצבים בהם :

1. מיזם מקיים במקום הפרוייקט פעילות המפורטת בסעיף במשך תקופה של מעל ל- 30 יום אך פחות מהתקופה הנדרשת בסעיף האמנה וגם צד קשור באופן הדוק מקיים פעילות העולה על 30 יום באותו מקום.
2. הפעילויות של המיזם ושל הצד הקשור באופן הדוק הינן "פעילויות קשורות".
לעניין זה הקביעה האם פעילויות הינן "פעילויות קשורות"³³ תסתמך על העובדות והנסיבות בכל מקרה ותבחן, **בין היתר**, את השיקולים הבאים, כולם או חלקם:
 - א. האם החוזים המתייחסים לפעילויות אילו נחתמו על ידי אותו אדם או על ידי צד קשור אחר;
 - ב. האם החתימה על חוזים נוספים עם אדם היא תוצאה מסתברת מחוזים קודמים שחתמו עם אותו אדם או עם צדדים קשורים;
 - ג. האם הפעילויות היו נכללות בחוזה אחד בהיעדר שיקולים של תכנוני מס;
 - ד. האם טיב העבודה בקשר לחוזים השונים הוא זהה או דומה;
 - ה. האם אותם עובדים מבצעים את הפעילויות במסגרת החוזים השונים.

³³ סעיף 53 לדברי הפרשנות של סעיף 5 עמוד 130



מבלי לגרוע מהאמור, יודגש כי מצבים של פיצול חוזים ייבחנו גם לפי הוראות אנטי תכנוניות כלליות בדין הפנימי ו/או באמנות (למשל סעיף 86 לפקודה וסעיף 29 לאמנת המודל) והחלת סעיפים אלו תקבע לפני נסיבות העניין.

9.5 דוגמה³⁴

חברת RCO תושבת מדינה R, הגישה הצעה במכרז להקמת תחנת כוח עבור חברת SCO, חברה תושבת מדינה S. הקמת התחנה צפויה להתפרס על פני 22 חודשים. במהלך המשא ומתן פוצל החוזה לשני הסכמים שונים, כל אחד לתקופה של 11 חודשים. ההסכם הראשון נסגר מול RCO וההסכם השני מול SUBCO, חברה תושבת מדינה R, שהוקמה לאחרונה והינה בבעלות מלאה של חברת RCO. לבקשת חברת SCO, שרצתה להבטיח שחברת RCO תהיה מחויבת מבחינה חוזית לתוצאות שני ההסכמים, החוזים הוסדרו כך שחברת RCO אחראית ביחד עם חברת SUBCO יחד ולחוד לתוצאות חברת SUBCO במסגרת ההסכם בינה לבין SCO.

סעיף 14 MLI חל על פעילויות של צדדים המוגדרים כ"צדדים הקשורים באופן הדוק" (closely connected). בדוגמה זו, אם RCO וחברת SUBCO אינו עומדות בהגדרת צד קשור באופן הדוק (לדוגמה, אם שיעור ההחזקה של חברת RSO בחברת SUBCO היה נמוך מ-50%), סעיף 14 MLI לא יחול אך ניתן עדיין להחיל את סעיף ה-PPT ככל שבהעדר עובדות ונסיבות המראות אחרת, יהיה זה הגיוני להסיק שאחת מהמטרות העיקריות לפיצול ההסכמים היתה שכל אחת מהחברות RCO ו-SUBCO לא תעמוד בתקופה הנדרשת בסעיף 5(3) לאמנה ובכך ימנע קיומו של מוסד קבע.

9.6 תחולת הסעיף

³⁴ דוגמה J בפסקה 182 בדברי ההסבר לסעיף 29 לאמנת המודל, המוזכר בהסבר לסעיף 5(3)



סעיף זה נוסף לאמנות המס של ישראל עם הודו, אירלנד, ליטא, הולנד, רוסיה, סלובקיה ואוקריאנה.
נכון למועד עריכת חוזר זה, להיווסף לאמנות של ישראל עם רומניה.

10. מוסד קבע - הימנעות מלאכותית ממעמד של מוסד קבע באמצעות הפטורים לפעילויות ספציפיות - סעיפים 5(4) ו-5(4.1) לאמנת המודל (מוסד קבע)/סעיף 13 MLI

10.1 רקע

סעיף זה משקף המלצות של תכנית ה-BEPS במסגרת דוח פעולה מספר 7. הסעיף מתייחס לסעיף 5(4) לאמנת המודל המונה מספר פעילויות עסקיות המהוות חריג להגדרה הכללית של מוסד קבע שבסעיף 5(1) לאמנה. פעילויות הנמנות ב"רשימת החריגים" אינן יוצרות מוסד קבע אף אם הן מתקיימות במקום עסקים קבוע משום שאופיין הוא של הכנסה ועזר. הסעיף מאפשר למדינות לבחור בין שתי חלופות.
סעיף 13(2) ל-MLI קובע שרשימת החריגים אינה מהווה חזקה חלוטה לאי-קיום מוסד קבע³⁵. לפי הסעיף לאחר תיקונו, המיזם הזר ייחשב כמי שאינו פועל באמצעות מוסד קבע, לגבי פעילות שמנויה ברשימת החריגים רק אם יעמוד בתנאי מהותי נוסף לפיו הפעילות במקום העסקים הינה בעלת אופי של הכנה ועזר. ההמלצה לתיקון הסעיף נועדה למנוע מקרים בהם לא יתקיים מוסד קבע במקום בו הפעילות המנויה ברשימת החריגים להגדרת מוסד קבע היא חלק מהותי ומשמעותי בפעילות המיזם הזר או במקום בו מטרת הפעילויות המנויות ברשימת החריגים זהה למטרה הכללית של המיזם הזר. כמו כן ההמלצות (בסעיף 13(4) MLI) נועדו למנוע מקרים של פיצול פעילות עסקית למספר "תתי-פעילויות" על מנת שכל פעילות תחשב כפעילות "הכנה ועזר" המנויה ברשימת החריגים.

³⁵ הסעיף ב-MLI מציג שתי אופציות שהמדינות רשאיות לבחור. בחוזר זה, מוצגת רק האופציה בה בחרה ישראל.



10.2 בחירה והסתייגויות

ישראל בחרה להחיל את הוראות הסעיף ללא הסתייגות (סעיף 13(2) - MLI המחליף את סעיף 5(4) לאמנת המודל, וסעיף 13(4) ל-MLI המוסיף את סעיף 5(4.1)). לפיכך, הסעיף יחול על האמנות הביטורליות שישראל היא צד להן עם מדינות שלא הסתייגו (ראה פירוט המדינות בהמשך). המדינות רשאיות לבחור שאחד הסעיפים הקטנים יחול, ולהסתייג מהאחר, ולפיכך ההתייחסות להלן תהיה לכל סעיף קטן בנפרד.

10.3 נוסח סעיף 13(2) MLI

Notwithstanding the provisions of this Convention that define the term “permanent establishment”, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include :

a) the activities specifically listed in the Convention (prior to modification by this Convention³⁶ (as activities deemed not to constitute a permanent establishment, whether or not that exception from permanent establishment status is contingent on the activity being of a preparatory or auxiliary character ;

b) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any activity not described in subparagraph a);

c) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) and b),

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

³⁶ הכוונה כאן ל-MLI



נוסח סעיף קטן (2) בעברית³⁷

על אף הוראות אמנה זו המגדירות את המונח "מוסד קבע", המונח "מוסד קבע" יראוהו כאילו אינו כולל:
(א) את הפעילויות המפורטות באמנה (לפני שינוי ע"י אמנה זו³⁸) כפעילויות הנחשבות כאילו אינן מהוות מוסד קבע, בין אם החרגה זו ממעמד של מוסד קבע תלויה בכך שאופי הפעילות הוא של הכנה או עזר ובין אם לאו;
(ב) החזקת מקום עסקים קבוע אך ורק לצורך ביצוע, עבור המיזם, של כל פעילות שאיננה מתוארת בתת-ס"ק א);
(ג) החזקת מקום עסקים קבוע אך ורק עבור כל שילוב של פעילויות הנזכרות בתת-ס"ק א ו-ב),
ובלבד שאופיה של פעילות כאמור, או במקרה של תת-ס"ק ג), הפעילות הכוללת של מקום העסקים הקבוע, הוא שטיבו הכנה או עזר.

10.4 הסבר

הסעיף מתייחס כאמור למספר פעילויות עסקיות המהוות חריג להגדרה הכללית של מוסד קבע שבסעיף 5(1) לאמנת המודל אשר קיומן במקום עסקים קבוע, לא יצור, לכשעצמו, מוסד קבע. נוסח הסעיף שונה מנוסחו הקודם בכך שהוא מצמצם את החריגים רק למצבים בהם הפעילויות המבוצעות טיבן הכנה ועזר.

יש לציין, שאף לפי נוסחו של הסעיף באמנת המודל הקודמת, מקום עסקים קבוע של חברה המקיימת בו מספר פעילויות מהחריגים המנויים בסעיף, יחשב מוסד קבע אם מכלול הפעילויות כאמור חורג מפעילות הכנה ועזר. גם לפי הנוסח הקודם, פעילות אחרת, שאינה נמנית ברשימת חריגים להגדרת מוסד קבע, לא תיצור מוסד קבע, אם אופייה הינו הכנה ועזר. פעילות לא תחשב כפעילות שאופייה הכנה ועזר אם מדובר בפעילות המרכזית של העסק, בפונקציות הליבה ובמקרים בהם הפעילות במקום

³⁷ התרגום אינו רשמי

³⁸ הכוונה כאן ל-MLI



עסקים קבוע היא אחת ממטרותיו העיקריות של התאגיד³⁹. פעילות שהיא מהותית ומשמעותית לחברה לא תחשב הכנה ועזר.⁴⁰

10.5 דוגמאות

10.5.1 דוגמה 41 א'

תאגיד תושב מדינה R מחזיק מחסן גדול מאוד במדינה S ובו מספר משמעותי של עובדים שמטרתם העיקרית אחסנה ומשלוח של מלאי שבבעלות התאגיד. המלאי נמכר על ידי התאגיד ללקוחות תושבי מדינה S באמצעות האינטרנט. בדוגמה זו, פעילות המחסן אינה מהווה פעילות שטיבה הכנה ועזר שכן הפעילויות הדורשות מספר עובדים והמבוצעות במחסן שהינו נכס משמעותי, מהוות חלק ניכר מפעילות המכירה/ההפצה של התאגיד.

10.5.2 דוגמה 42 ב'

חברת RCO תושבת מדינה R הינה קניין גדול של מוצרי חקלאות המיוצרים במדינה S. חברת RCO מוכרת את המוצרים ממדינה R למפיצים מקומיים במדינות שונות. חברת RCO מחזיקה משרד במדינה S. עובדי RCO המועסקים במשרד הינם בעלי ידע מיוחד בנוגע למוצרים, נפגשים עם היצרנים במדינה S, מעריכים את טיב/סוג המוצרים בהתאם לתקנים בינלאומיים (מדובר בהליך מורכב המצריך מומחיות וידע), ומתקשרים בסוגים שונים של חוזים לצורך רכישת המוצרים. בדוגמה זו, על אף שהפעילות היחידה שמבוצעת באמצעות המשרד הינה רכישת מוצרים עבור חברת RCO, הנכללת בפעילויות החריגים (החזקת מקום עסקים קבוע אך ורק לשם רכישת טובין או סחורה, או לשם איסוף מידע, עבור המיזם),

³⁹ ראה גם חוזר מס הכנסה 4/2016,

⁴⁰ פסקה 59 לדברי ההסבר של סעיף 45(4) לאמנת המודל 2017

⁴¹ פסקה 62 לדברי ההסבר של סעיף 45(4) לאמנת המודל 2017

⁴² פסקה 68 לדברי ההסבר של סעיף 45(4) לאמנת המודל 2017



המשרד מהווה מוסד קבע שכן פעילות הרכש מהווה פונקציה משמעותית והכרחית לפעילות הכוללת של חברת RCO.

10.5.3 דוגמה 43 ג'

חברה העוסקת בייצוא פירות ממדינה אחת למדינה אחרת מחזיקה במדינה האחרת מחסן עם מתקן גז מיוחד. המחסן משמש אך ורק לצורך אחסון פירות בסביבה מבוקרת במהלך שחרור הסחורה מהמכס במדינה האחרת. במקרה זה, פעילות המחסן תחשב כפעילות הכנה ועזר.

10.5.4 דוגמה 44 ד'

פעילות במחסן המשמש אך ורק לאספקת חלקי חילוף למכונות שנמכרו ללקוחות ייחשב כמקום פעילות שטיבו הכנה ועזר. לעומת זאת, אם המחסן ישמש גם למתן שירותי תחזוקה ותיקון ללקוחות, הוא יהווה מוסד קבע כי שירות לאחר מכירה מהווה חלק מהותי מהשירות שנותן מיזם ללקוחותיו.

10.6 תחולת הסעיף

סעיף זה יחליף את הסעיף הקטן המקביל באמנות המס של ישראל עם אוסטריה, הודו, יפן, רוסיה, סלובקיה, סלובניה, קרואטיה ואוקראינה. נכון למועד עריכת חוזר זה, צפוי הסעיף להחליף את הסעיף הקטן המקביל באמנות של ישראל עם איטליה, בולגריה, ג'מייקה, מקסיקו, מקדוניה, רומניה, דרום-אפריקה, ספרד, טורקיה ווייטנאם.

10.7 נוסח סעיף 13(4) MLI

A provision of this Convention (as it may be modified by paragraph 2 or 3) that lists specific activities deemed not to constitute a permanent establishment shall not apply

⁴³ פסקה 62 לדברי ההסבר של סעיף 45(4) לאמנת המודל 2017

⁴⁴ פסקה 63 לדברי ההסבר של סעיף 45(4) לאמנת המודל 2017.



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 Convention defining a permanent establishment; 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,

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.

נוסח סעיף הקטן (4) בעברית⁴⁵

הוראה של אמנה זו (כפי שהיא עשויה להשתנות ע"י ס"ק 2 או 3), המפרטת פעילויות ספציפיות הנראות כאילו אינן מהוות מוסד קבע, לא תחול על מקום עסקים קבוע המשמש או מוחזק על ידי מיזם אם אותו מיזם או מיזם קשור באופן הדוק מנהל פעילויות עסקיות באותו מקום או במקום אחר באותה מדינה מתקשרת, וכן:

א) מקום זה או מקום אחר הם מוסד קבע עבור המיזם או המיזם הקשור באופן הדוק לפי הוראות אמנה זו המגדיר מוסד קבע; או

⁴⁵ התרגום אינו רשמי



(ב) הפעילות הכוללת הנובעת משילוב הפעילויות שמבצעים שני המיזמים באותו מקום, או אותו מיזם או מיזמים קשורים באופן הדוק בשני המקומות, איננה בעלת אופי של הכנה או עזר,

ובלבד שהפעילות העסקית שמבצעים שני המיזמים באותו מקום, או אותו מיזם או מיזמים קשורים הדוק בשני המקומות, מהווה פונקציות משלימות שהנן חלק מפעילות עסקית מגובשת.

10.8 הסבר⁴⁶

סעיף קטן זה נוסף כסעיף 5(4.1) לאמנת המודל במטרה למנוע מתאגיד או קבוצה של תאגידים קשורים לפצל פעילות כוללת, המורכבת מפעילויות משלימות, למספר פעילויות קטנות על מנת לטעון שכל אחת מהן מהווה פעילות הכנה ועזר. סעיף 13(4) MLI מרחיב את ההתייחסות גם לפעילויות המבוצעות במספר מקומות באותה מדינה, ולפעילויות המבוצעות על ידי תאגידים קשורים באותו מקום או במקומות שונים. על מנת שסעיף 13(4) MLI יחול, צריך שלפחות אחד מהמקומות שבהם מבוצעות הפעילויות כאמור יהווה מוסד קבע, או שמכלול הפעילויות הנובעות מצירוף הפעילויות, יחרוג מפעילות הכנה ועזר.

10.9 דוגמאות

10.9.1 דוגמה⁴⁷

לבנק RCO, תושב מדינה R, מספר סניפים במדינה S, המהווים מוסדות קבע. בנוסף קיים לבנק משרד נפרד במדינה S ובו מספר עובדים הפועלים לאימות נתונים המתקבלים מלקוחות המבקשים לקבל הלוואות מהבנק וכן פועלים לניסוח דוחות המועברים לסניפים השונים בהם מתקבלות ההחלטות בנוגע

⁴⁶ חלק מההסברים לסעיף זה והדוגמאות לקוחים מפסקאות 79-81 לדברי ההסבר לסעיף 5 למודל ה-OECD

⁴⁷ פסקה 81 לדברי ההסבר של סעיף 5(4.1) לאמנת המודל 2017.



להענקת ההלוואות. בדוגמה זו, החריג שבסעיף 5(4) לאמנת המודל לא מתקיים בנוגע למשרד במדינה S הואיל ומקום נוסף (כל אחד מהסניפים בהם מתקבלות בקשות להלוואות) מהווה מוסד קבע עבור RCO במדינה S וכן מכיוון שהפעילויות העסקיות המבוצעות ע"י RCO במשרד ובסניף הרלוונטי מהוות פעילויות משלימות שהן חלק מהפעילות העסקית הכוללת (הענקת הלוואות ללקוחות במדינה S).

10.9.2 דוגמה⁴⁸

RCO, חברה תושבת מדינה R מייצרת ומוכרת מוצרי חשמל. SCO, תושבת מדינה S היא חברה בת, בבעלות מלאה של RCO ובבעלותה חנות שמוכרת מוצרי חשמל, אותם היא רוכשת מ-RCO. בבעלות RCO מחסן קטן במדינה S בו היא שומרת מספר פריטים גדולים הזהים לאלה הנמכרים בחנות בבעלות SCO. כשלקוח רוכש פריט גדול מ-SCO, עובדי SCO הולכים למחסן ולוקחים את הפריט לפני שמספקים את הפריט ללקוח. SCO מקבלת בעלות על הפריט רק כשהפריט עוזב את המחסן. בדוגמה זו, לא מתקיים החריג שבסעיף 5(4) (דהיינו הפעילות במחסן לא תחשב "הכנה ועזר" אלא פעילות של מוסד קבע) מכיון ש: א. SCO ו-RCO הינם תאגידים קשורים. ב. החנות של SCO מקיימת פעילות עסקית במדינה S⁴⁹. ג. הפעילויות העסקיות המבוצעות על ידי RCO במחסן והפעילויות העסקיות המבוצעות על ידי SCO בחנות מהוות פעילויות משלימות שהן חלק מהפעילות העסקית הכוללת (אחסון מוצרים במקום מסוים לצורך הספקתם של מוצרים אלה כתוצאה ממכירתם במקום אחר באותה המדינה).

⁴⁸ שם

⁴⁹ לענין זה, פעילות של חברה תושבת מדינה S, במדינה S, שקולה למוסד קבע.



הוראה דומה לסעיף זה קיימת כבר בדברי הפרשנות לאמנת המודל בנוסחה הקודם המתייחסת לפעילות של חברה אחת במספר מיקומים שונים⁵⁰.

10.10 תחולת הסעיף

סעיף קטן זה זה נוסף לאמנות המס של ישראל עם בלגיה, צרפת, הודו, אירלנד, יפן, ליטא, הולנד, רוסיה, סלובקיה, סלובניה, קרואטיה, פורטוגל ואוקראינה.
נכון למועד עריכת חוזר זה, צפוי הסעיף להיווסף לאמנות של ישראל עם איטליה, ג'מייקה, מקסיקו, מקדוניה, רומניה, דרום-אפריקה, ספרד, טורקיה וויטנאם.

11. מוסד קבע - הימנעות מלאכותית ממעמד של מוסד קבע באמצעות הסדרי סוכן עמילות (Commissionnaire Arrangements) ואסטרטגיות דומות - סעיפים 5(5) ו-5(6) לאמנת המודל (זכאות להטבות)/סעיף 12 MLI

11.1 רקע

הסעיף משקף המלצות של תכנית ה-BEPS במסגרת דוח פעולה מספר 7 המטפל במניעת הימנעות מלאכותית מסטטוס של מוסד קבע. המלצות אלו, נועדו לצמצם את המקרים בהם מיזם מנהל עסקים במדינת אמנה אחרת באמצעות נציג או "סוכן תלוי" כהגדרתו בסעיף מבלי ליצור מוסד קבע למיזם בנסיבות בהם ראוי היה, לפי דוח הפעולה, לראות במיזם כמי שמפיק הכנסה באמצעות מוסד קבע.

11.2 בחירה והסתייגויות

⁵⁰ פסקה 27.1 לדברי החסבר לסעיף 5 לאמנת המודל 2014



ישראל בחרה להחיל את הוראות הסעיף (סעיפים 12(1) ו-12(2) ל-MLI) ללא הסתייגות. סעיפים אלו מתקנים את סעיפים 5(5) ו-5(6) לאמנת המודל, בהתאמה. לפיכך, הסעיף יחול על האמנות הביטורליות שישראל היא צד להן עם מדינות שלא הסתייגו (ראה פירוט המדינות בהמשך). המדינות רשאיות לבחור שאחד הסעיפים (12(1) או 12(2)) יחול, ולהסתייג מהאחר, ולפיכך ההתייחסות להלן תהיה לכל סעיף קטן בנפרד.

11.3 נוסח סעיף קטן (1) - סעיף 12(1) MLI

Article 12 – Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through Commissionaire Arrangements and Similar Strategies

1. Notwithstanding the provisions of this Convention that define the term “permanent establishment”, but subject to paragraph 2, where a person is acting in a Contracting State to this Convention 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, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that Contracting State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise unless these activities, if they were exercised by the enterprise through a fixed place of business of that enterprise situated in that Contracting Jurisdiction,**



would not cause that fixed place of business to be deemed to constitute a permanent establishment under the definition of permanent establishment included in the Convention (as it may be modified by this Convention).

נוסח סעיף קטן (1) בעברית⁵¹

על אף הוראותיה של אמנה זו המגדירות את המונח "מוסד קבע", אך בכפוף לס"ק 2, מקום שאדם פועל במדינה מתקשרת באמנה זו בשם מיזם, ובעשותו כן, נוהג לעשות חוזים, או נוהג למלא את התפקיד העיקרי המוביל לעשיית חוזים שנחתמים באופן שיגרתי ללא שינוי מהותי על ידי המיזם, וחוזים אלה הם:

(א) בשם המיזם; או

(ב) להעברת הבעלות, או למתן זכות השימוש, ברכוש שבבעלותו של אותו מיזם או שלאותו מיזם יש זכות להשתמש בו; או

(ג) למתן שירותים על ידי אותו מיזם,

יראו את המיזם כאילו יש לו מוסד קבע באותה מדינה מתקשרת ביחס לכל פעילות שאותו אדם מבצע בשם המיזם, אלא אם כן פעילויות אלה, לו נעשו על ידי המיזם באמצעות מקום עסקים קבוע של אותו מיזם הנמצא באותה סמכות השיפוט המתקשרת, לא היו גורמות לכך שמקום העסקים הקבוע היה נחשב כמוסד קבע לפי הגדרת מוסד קבע הכלולה באמנה (כפי שאמנה זו עשויה לשנותו).

11.4 הסבר⁵²

סעיף קטן 12(1) ל- MLI מגדיר מיהו סוכן תלוי היוצר במדינה מתקשרת "מוסד קבע" למיזם זר (להלן: "סוכן תלוי").

⁵¹ התרגום אינו רשמי

⁵² חלק מההסברים לסעיף זה והדוגמאות לקוחים מפסקאות 114-82 לדברי ההסבר לסעיף 5(5) למודל ה-OECD



נוסח הסעיף הקטן באמנה המולטיטרלית שונה מהנוסח הקודם של אמנת המודל⁵³ בכך שאינו דורש "סגירה" של חוזים אלא קובע שגם מי שאינו "חותם" או "סוגר" פורמאלית חוזים בשם המיזם, אך ממלא על דרך השגרה את התפקיד המרכזי המוביל לחתימה של חוזים, ייחשב סוכן תלוי, אם החוזים נסגרים בדרך כלל ללא שינוי מהותי על ידי התאגיד הזר, וזאת בכפוף לתנאים בסעיף.

11.5 דוגמאות

11.5.1 דוגמה⁵⁴

חברת RCO הינה חברה תושבת מדינה R, העוסקת בהפצה של מגוון מוצרים ושירותים ברחבי העולם באמצעות אתר האינטרנט. חברת RCO מחזיקה במלוא הזכויות בחברת SCO, חברה תושבת מדינה S. עובדי חברת SCO מקיימים קשר באמצעות דוא"ל, שיחות טלפוניות וביקורים בארגונים גדולים על מנת לשכנע אותם לקנות את מוצרי חברת RCO ולהשתמש בשירותיה ועל כן אחראים על ניהול חשבונות של לקוחות גדולים במדינה S. עובדי חברת SCO מנצלים את יכולתם ליצור קשרים עם הלקוח כדי לצפות את הצרכים של הלקוח במטרה לשכנע אותו לרכוש את המוצר ואת השירותים שמציעה חברת RCO. עובדי חברת SCO מקבלים גם עמלות המבוססות על שיעור מהרווחים שמופקים בחברת RCO מאותו לקוח. ברגע שעובד בחברת SCO מצליח לשכנע את הלקוח לרכוש את המוצרים או להשתמש בשירותים, העובד מציין את המחיר בעבור הכמות שנקבעה וכן מציין שהחובה צריך להסגר באופן מקוון עם חברת RCO לפני שהסחורה או השירותים יסופקו ע"י RCO. כמו כן העובד מסביר את התנאים הסטנדרטיים של החוזה עם RCO,

⁵³ יצויין, כי בדברי הפרשנות של אמנת המודל בנוסחה הקודם, הופיעה אמירה דומה במהותה לפיה אדם המשדל ומקבל הזמנות (אף אם אינו סוגר את העסקה באופן פורמלי) יכול ליצור מוסד קבע כאשר העסקאות מאושרות באופן שגרתי על ידי המיזם.

⁵⁴ ראה פסקה 90 לדברי הפרשנות של סעיף 5



וכן את מסגרת המחירים הקבועה על ידי RCO, שהעובד אינו מורשה לשנות. לבסוף, הלקוח משלים את החוזה אונליין בהתאם לכמות שהוסכמה עם עובד חברת SCO ובהתאם למסגרת המחירים שהוצגה על ידי העובד.

במקרה זה, עובדי חברת SCO ממלאים את התפקיד המרכזי המוביל לסגירה של החוזים שבין הלקוח לבין חברת RCO, וחוזים אלו נסגרים על דרך השגרה ללא שינוי מהותי על ידי התאגיד. העובדה שעובדי חברת SCO אינם יכולים לבצע שינויים בתנאי החוזה לא מעידה שסגירת החוזה אינה תוצאה ישירה של הפעילויות של אותם עובדים בשם המיזם. שכנוע הלקוח לקבל את התנאים הסטנדרטיים, מהווה אלמנט מכריע המוביל לסגירת החוזים בין הלקוח לבין RCO.

11.6 תחולת סעיף קטן (1)

סעיף זה יחליף את הסעיף הקטן המקביל באמנות המס של ישראל עם צרפת, הודו, יפן, ליטא, רוסיה, סלובקיה, סלובניה, קרואטיה ואוקראינה.

נכון למועד עריכת חוזר זה, צפוי הסעיף להחליף את הסעיף הקטן המקביל לאמנות של ישראל עם בולגריה, ג'מייקה, מקסיקו, מקדוניה, רומניה, ספרד, טורקיה וויאטנם.

11.7 נוסח סעיף קטן (2) - סעיף 12(2) MLI

Paragraph 1 shall not apply where the person acting in a Contracting State to this Convention on behalf of an enterprise of the other Contracting State carries on business in the first-mentioned Contracting 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.

נוסח סעיף קטן (2) בעברית⁵⁵

ס"ק 1 לא יחול מקום שהאדם הפועל במדינה מתקשרת באמנה זו בשם מיזם של סמכות השיפוט המתקשרת האחרת מנהל עסקים במדינה המתקשרת הראשונה כסוכן בלתי תלוי ופועל עבור המיזם במהלך הרגיל של אותם עסקים. אולם, מקום שאדם פועל באופן בלעדי או כמעט בלעדי בשם מיזם אחד או יותר אליו הוא קשור קשר הדוק, לא יראו אותו אדם כסוכן בלתי תלוי כמשמעותו בס"ק זה בזיקה לכל מיזם כאמור.

11.8 הסבר⁵⁶

סעיף קטן זה מהווה חריג להגדרת סוכן תלוי המופיעה בסעיף 5(5) לאמנת המודל. הסעיף הקטן ממעט מהגדרת סוכן תלוי מצבים בהם אדם פועל בשם מיזם זר במעמד של "סוכן בלתי תלוי", מעמד שלא יוצר מוסד קבע למיזם הזר. נוסח הסעיף הקטן באמנה המולטיטלטרלית שונה מנוסחו באמנת המודל הקודמת בכך שהוא מוציא במפורש מתחולת ההגדרה של "סוכן בלתי תלוי", סוכן הפועל באופן בלעדי, או כמעט באופן בלעדי, עבור מיזם אחד או מספר מיזמים המהווים צדדים קשורים-באופן-הדוק של הסוכן. עם זאת, העובדה שסוכן פועל עבור תאגידים זרים שאינם צדדים קשורים-באופן-הדוק אינה מהווה חזקה כי מדובר בסוכן בלתי תלוי. בנוסף, סוכן עשוי להיחשב סוכן תלוי אם הוא מייצג מספר מיזמים שאינם צדדים קשורים ואף אחד מהם אינו מהווה חלק ניכר מפעילותו, מקום

⁵⁵ התרגום אינו רשמי

⁵⁶ חלק מההסברים לסעיף זה והדוגמאות לקוחים מפסקאות 102-114 לדברי ההסבר לסעיף 5(6) למודל ה-



שהמיזמים פועלים יחד כדי לשלוט בפעילות שמבצע הסוכן מטעמם, במהלך עסקיו הרגיל.

11.9 דוגמה⁵⁷

סוכן אשר הכנסותיו ממכירות עבור צדדים שאינם קשורים מהווים פחות מ- 10% מכלל הכנסותיו, ייחשב סוכן תלוי הפועל באופן בלעדי או כמעט בבלעדי בעבור הצדדים הקשורים.

11.10 תחולת סעיף קטן (2)

סעיף זה יחליף את הסעיף הקטן המקביל באמנות המס של ישראל עם בלגיה, צרפת, הודו, יפן, ליטא, רוסיה, סלובקיה, סלובניה, קרואטיה ואוקראינה.

נכון למועד עריכת חוזר זה, צפוי הסעיף להחליף את הסעיף הקטן המקביל לאמנות של ישראל עם בולגריה, ג'מייקה, ויאטנם, מקסיקו, מקדוניה, רומניה, ספרד וטורקיה.

12. מוסד קבע הגדרת צד הקשור באופן הדוק למיזם - תוספת לסעיף

5 אמנת המודל (מוסד קבע) / סעיף 15 MLI - Definition of a

Person Closely Related to an Enterprise

סעיף 15 MLI מתייחס למצבים בהם אדם יחשב ל"צד קשור באופן הדוק" לענין סעיפים 14 MLI (פיצול הסכמים), 13 MLI (הימנעות מלאכותית ממעמד של מוסד קבע באמצעות הפטורים לפעילויות ספציפיות- סעיף 5.4.1 לאמנת המודל), 12 MLI (הימנעות מלאכותית ממעמד של מוסד קבע באמצעות הסדרי סוכן עמילות (Commissionnaire Arrangements - סעיף 5.6 לאמנת המודל) ואסטרטגיות דומות.

⁵⁷ דוגמה מספרית זו מובאת בדברי הפרשנות לאמנת המודל, פסקה 112 לדברי ההסבר לסעיף 5



12.1 רקע
סעיף זה קובע הגדרה למונח "צד קשור באופן הדוק" המופיע בסעיפים 12-14 ל-MLI. ההגדרה בסעיף תשמש לפיכך את סעיפי האמנה במידה וסעיפים אלו של ה-MLI חלים עליה.

12.2 בחירה והסתייגויות
ניתן להסתייג מהסעיף באמנות בהן לא חלים הסעיפים שמשמשים במונח "צדדים קשורים באופן הדוק". ישראל בחרה להחיל את הוראות הסעיפים שעשו שימוש במונח ללא הסתייגות ולכן בחרה גם לכלול את סעיף ההגדרה. עם זאת, הסעיף לא יחול על האמנות הביטורליות שישראל היא צד להן עם מדינות אשר הסתייגו מהוראות הסעיפים (ראה פירוט המדינות בהמשך).

12.3 נוסח הסעיף
For the purposes of the provisions of this Article, a person 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 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 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.

נוסח הסעיף בעברית⁵⁸

לעניין הוראות סעיף זה, אדם קשור באופן הדוק למיזם אם, בהתבסס על כל העובדות והנסיבות הנוגעות בדבר, יש לאחד שליטה על האחר או שניהם נמצאים בשליטה של אותו אדם, אחד או יותר, או אותם מיזמים. בכל מקרה, אדם ייחשב כקשור בקשר הדוק למיזם אם האחד מחזיק, במישרין או בעקיפין, ביותר מ-50% מהזכות שביושר באחר (או, במקרה של חברה, לפחות 50% מכוח ההצבעה והערך המצטברים של המניות או ההון העצמי שביושר של החברה) או אם אדם אחר מחזיק במישרין או בעקיפין מעל 50% מהזכות שביושר (או, במקרה של חברה, לפחות 50% מכוח ההצבעה והערך המצטברים של המניות או ההון העצמי שביושר של החברה) באדם ובמיזם.

הסבר⁵⁹ 12.4

המונח צד קשור באופן הדוק המשמש לעניין מוסד קבע אינו זהה למונח מיזמים משולבים שבסעיף 9 לאמנת המודל או למונח "צד שיש עימו יחסים מיוחדים" בסעיף 85 לפקודה.

ההגדרה כוללת שתי חלופות כמפורט להלן:

1. החלופה המהותית – צד ייחשב כצד קשור באופן הדוק אם על בסיס כל העובדות והנסיבות הרלוונטיות יש לו שליטה על הצד האחר או ששני הצדדים נמצאים בשליטת אותם אנשים או מיזמים.
2. החלופה הטכנית – בכל מקרה צד ייחשב לצד קשור באופן הדוק אם הוא מחזיק במישרין או בעקיפין יותר מאשר 50% בזכויות הצד האחר או במקרה שאדם אחר מחזיק במישרין או בעקיפין מעל מ-50%

⁵⁸ התרגום אינו רשמי

⁵⁹ פסקאות 119-121 בדברי הפרשנות לסעיף 5.8 של אמנת המודל לשנת 2017



מהזכויות בשני הצדדים.

יובהר, כי בהתאם לדברי הפרשנות החלופה המהותית מתייחסת למקרים בהם אדם או מיזם שולטים על מיזם בהתאם להסדר ספציפי שמאפשר לאותו אדם או מיזם זכויות דומות לאותם זכויות שהיו להם אילו הם היו מחזיקים במישרין או בעקיפין ביותר מ-50% בזכויות באותו מיזם⁶⁰.

12.5 תחולת הסעיף

הסעיף יחול באמנות עם כל המדינות בהם יופיע המונח "צדדים קשורים באופן הדוק" (אמנות בהן יחולו סעיפי ה-MLI לגבי מוסד הקבע: 2)12, 13(4) או 14(1)).

13. התאמות מקבילות - סעיף 9(2) לאמנת המודל (מיזמים קשורים)/

סעיף 17 MLI Corresponding Adjustments

13.1 רקע

סעיף 17 MLI מבוסס על סעיף 9(2) לאמנת המודל של ה-OECD. הסעיף נועד להבטיח שתהיה הקבלה בהתאמות מחירי העברה הנעשות בשתי מדינות אמנה בכדי למנוע כפל מס הנובע ממיסוי רווחים של ישויות קשורות. כך למשל, מקום שהוגדלו רווחיה של חברה ממדינה אחת והוטל מס על הרווח במדינה זו, והרווח מוסה גם בידי חברה קשורה במדינה אחרת, המדינה האחרת תעשה התאמה למניעת כפל מס.

13.2 בחירה והסתייגויות

ישראל בחרה להחיל את הוראות הסעיף ללא הסתייגות. לפיכך, הסעיף יחול על האמנות הביטורליות שישראל היא צד להן עם מדינות שלא הסתייגו (ראה פירוט המדינות בהמשך).

⁶⁰ סעיף 120 בדברי הפרשנות לסעיף 5 עמוד 150



נוסח הסעיף 13.3

Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that Contracting State— and taxes accordingly— profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other Contracting State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned Contracting State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other Contracting 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 the Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.

נוסח הסעיף בעברית⁶¹

מקום שמדינה מתקשרת כוללת ברווחי מיזם של אותה מדינה מתקשת - ומטילה עליהם מס בהתאם - רווחים שעליהם חויב מיזם של המדינה המתקשרת האחרת במס באותה מדינה מתקשרת אחרת, והרווחים שנכללו כך הם רווחים שהיו נצמחים למיזם של המדינה המתקשרת הנזכרת ראשונה לו היו התנאים בין שני המיזמים היו אלה שהיו נקבעים בין מיזמים בלתי תלויים, כי אז אותה מדינה מתקשרת אחרת תבצע התאמה נאותה בסכום המס שהוטל בה על רווחים אלה. בקביעת התאמה כאמור, תהיה התחשבות נאותה בהוראות האחרות של האמנה, והרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות תיועצנה זו בזו במידת הצורך.

⁶¹ התרגום אינו רשמי



13.4 הסבר⁶²

לפי סעיף זה, מדינה תערוך התאמה בעקבות התאמה של מחירי העברה שנעשתה במדינה האחרת אם הרווח שנקבע במדינה האחרת נקבע לפי עקרונות מחיר השוק והוא משקף את המחיר הנכון שהיה נקבע בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים. התאמה כזו יכולה להתבצע אף ללא פתיחה בהליכי הסכמה הדדית יש לציין שההתאמה אינה אוטומטית, ועל פקיד השומה להשתכנע שההתאמה נדרשת על מנת לשקף מחיר שוק.⁶³

יש להבהיר שקביעת מחירי העברה לפי עקרון מחיר השוק מתבקשת אף לאור נוסחים קודמים של אמנות המס ופרשנות ה-OECD המקובלת, לפיה כפל מס הנובע ממחירי העברה אינו בהתאם לאמנה ומנוגד למטרותיה. כמו כן, גם בהעדר סעיף ה-MLI, יתקיימו הליכי הסכמה הדדית בקשר למחירי העברה במקרים המתאימים.

מדינות המתחייבות ליישם את עקרון ההתאמה הנ"ל רשאיות להימנע מהסעיף במסגרת ה-MLI.

13.5 תחולת הסעיף

סעיף זה נוסף לאמנות המס של ישראל עם אוסטריה, בלגיה, צרפת, אירלנד, ליטא, לוקסמבורג, מלטה, הולנד, פולין, סינגפור, יוון, הונגריה ופורטוגל.

נכון למועד עריכת חוזר זה, צפוי הסעיף להיוסף לאמנות של ישראל עם סין, איטליה, בולגריה, ג'מייקה, רומניה, דרום-אפריקה, מקדוניה ושבדיה.

⁶² חלק מההסברים לסעיף זה והדוגמאות לקוחים מפסקאות 11-5 לדברי ההסבר לסעיף 9(2) למודל ה-OECD

2107.

⁶³ לגבי הגשת בקשה להתאמה במסגרת דוח מתקן בעקבות התאמה של מחירי העברה שנעשתה במדינה האחרת ראה סעיף 3.1.2. להוראת ביצוע מס הכנסה מספר 3/2018 בנושא: "אופן הטיפול בבקשת נישום לתיקון דו"ח על ההכנסות שהוגש על ידו לפקיד השומה" בדבר תיקון דו"ח המהווה תיקון מהותי והשלכותיו.



14. עסקאות העברת דיבידנד-סעיף 10(2)(a) לאמנת המודל (דיבידנד)/

סעיף 8 Dividend Transfer Transactions MLI

14.1 רקע

סעיף זה נכלל בהמלצות ה-BEPS במסגרת דוח פעולה 6 העוסק במניעת ניצול לרעה של אמנות. לפי אמנת המודל, ניתן היה למסות דיבידנד שחולק לתושב מדינה מתקשרת, באותה מדינה. כמו כן, ניתנת זכות מיסוי גם למדינה המתקשרת האחרת (מדינת המקור) לפי דיניה הפנימיים, אולם במקרים בהם בעל הזכות שביושר לדיבידנדים הינו תושב המדינה המתקשרת שהינו חברה המחזיקה במישרין בחברה המחלקת את הדיבידנד (להלן: "החברה המחלקת") בשיעור של 25% ויותר, שיעור המס שיוטל במדינה המתקשרת האחרת לא יעלה על 5%. בשאר המקרים, ניתנת זכות מיסוי בשיעור של 15% למדינה המתקשרת האחרת. דוח פעולה 6 התייחס לחשש שחברה תגדיל את שיעור החזקה שלה בחברה מחלקת זמן קצר לפני חלוקת הדיבידנד, על מנת לעמוד בתנאי שיעור החזקה המינימאלי המזכה בהקלה ממס לפי האמנה. דוח הפעולה העדיף מבחן טכני על פני מבחן איכותי הבוחן את המניע להגדלת שיעור החזקה. לפיכך, הומלץ ששיעור החזקה מינימאלי ייבחן על פני תקופת החזקה של 365 ימים לפני מועד חלוקת הדיבידנד.

14.2 בחירה והסתייגויות

סעיף זה אינו סעיף חובה ומדינות יכולות להסתייג ממנו בכלל או להסתייג מהחלתו לגבי אמנות בהן קיימת תקופת החזקה. ישראל בחרה בסעיף זה (גם במקום בו קיימת תקופה מינימלית בסעיף האמנה הקיים) ולכן הסעיף יחליף את הסעיף הקיים באמנות המס שישראל צד להן ככל שגם מדינות שהן צד לאותן אמנות בחרו בו (ראה פירוט המדינות בהמשך).

14.3 נוסח הסעיף



Provisions of this Convention that exempt dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State from tax or that limit the rate at which such dividends may be taxed, provided that the beneficial owner or the recipient is a company which is a resident of the other Contracting State and which owns, holds or controls more than a certain amount of the capital, shares, stock, voting power, voting rights or similar ownership interests of the company paying the dividends, shall apply only if the ownership conditions described in those provisions are met throughout a 365 day period that includes the day of the payment of the dividends (for the purpose of computing that period, no account shall be taken of changes of ownership that would directly result from a corporate reorganization, such as a merger or divisive reorganization, of the company that holds the shares or that pays the dividends .)

.2The minimum holding period provided in paragraph 1 shall apply in place of or in the absence of a minimum holding period in provisions of this Convention described in paragraph 1.

נוסח הסעיף בעברית⁶⁴

הוראות אמנה זו הפוטרות ממס דיבידנדים שמשלמת חברה שהיא תושבת מדינה מתקשרת או המגבילות את השיעור שבו ניתן למסות דיבידנדים כאמור, ובלבד שבעל הזכות שביושר או המקבל הם חברה שהיא תושבת המדינה המתקשרת האחרת, אשר בבעלותו, באחזקתו או בשליטתו סכום מסוים של הון, מניות, מניות, כוח הצבעה, זכויות הצבעה או זכויות בעלות דומות של החברה המשלמת את הדיבידנדים, יחולו רק

⁶⁴ התרגום אינו רשמי



אם תנאי הבעלות המתוארים בהוראות אלה מתקיימים לאורך תקופה של 365 ימים, הכוללת את יום תשלום הדיבידנדים (לצורך חישוב התקופה האמורה, לא יובאו בחשבון שינויי בעלות שהיו תוצאה ישירה של ארגון מחדש של תאגיד, כגון מיזוג או פיצול, של החברה המחזיקה במניות או המשלמת את הדיבידנדים).

תקופת החזקה המינימלית לפי הוראות ס"ק 1 תחול במקום או בהעדר תקופת החזקה מינימלית בהוראות אמנה זו המתוארות בס"ק 1.

14.4 הסבר

נוסח הסעיף שונה מהנוסח הרווח באמנות המס של ישראל בכך שהוא קובע כי תנאי הבעלות (שיעור ההחזקה/ הבעלות/ השליטה המינימאלי) צריך להתקיים על פני תקופה של 365 ימים שקדמו לחלוקת הדיבידנד (יום החלוקה נכלל בתקופה האמורה). כמו כן, הסעיף קובע שלצורך חישוב תקופת הבעלות אין להתחשב בשינוי בעלות הנובע משינוי מבנה כדוגמת מיזוג או פיצול.

14.5 דוגמאות להמחשת הסעיף במקרה של מיזוג

חברה B וחברה C, שתיהן תושבות מדינת אמנה G מחזיקות בהון המניות של חברה D (כמפורט בדוגמאות מטה). D תושבת המדינה המתקשרת האחרת מדינה D.

בהתאם לסעיף הדיבידנד באמנה הביטורלית בין שתי המדינות, שיעור המס במדינה D על דיבידנדים המשתלמים לתושב המדינה המתקשרת יהיה 15%. בנוסף, לפי האמנה שיעור מס מופחת של 5% מותנה בהחזקה מינימאלית של 25% בחברה מחלקת הדיבידנד על פני תקופה של 365 ימים שקדמו לחלוקת הדיבידנד.

14.5.1 דוגמה א'

בשנת 2017 חברה B וחברה C מחזיקות 15% כל אחת בהון המניות של חברה D. בחודש נובמבר 2020 חברה B ממצגת לתוכה את חברה C, כך שלאחר המיזוג מחזיקה חברה B 30% מהון המניות בחברה D. בחודש ינואר 2021 חברה D מחלקת



דיבידנד לבעלי מניותיה. בדוגמה זו אין עמידה בתנאי התקופה המינימאלית, שכן חברה B לא החזיקה ב-25% משיעור ההחזקה בחברה D במשך 365 ימים שקדמו לחלוקת הדיבידנד ולכן המס על הדיבידנד במדינה המתקשרת האחרת יהיה בשיעור של 15% ולא שיעור המס המופחת.

14.5.2 דוגמה ב'

בשנת 2017 חברה B וחברה C מחזיקות בהון המניות של חברה D בשיעורים של 28% ו-2% בהתאמה. בחודש נובמבר 2020 חברה B ממזגת לתוכה את חברה C, כך שלאחר המיזוג מחזיקה חברה B 30% מהון המניות בחברה D. בחודש ינואר 2021 חברה D מחלקת דיבידנד לבעלי מניותיה. בדוגמה זו חברה B החזיקה למעלה מ-25% משיעור ההחזקה בחברה D על פני תקופה של 365 ימים שקדמו לחלוקת הדיבידנד ולכן שיעור המס במדינה המתקשרת האחרת יהיה בהתאם לשיעור המס המופחת באמנה, אולם רק בנוגע לשיעור של 28% מכלל ההחזקה.

יובהר, כי גם במצב בו חברה C ממזגת לתוכה את חברה B בנתוני אותה דוגמה, נכון לפרש את הסעיף באופן שיעניק את שיעור המס המופחת באמנה לגבי שיעור של 28% מכלל ההחזקה בדומה לאמור לעיל, שכן ממילא חברה B החזיקה מעל 25% לתקופה העולה על 365 ימים לפני מועד החלוקה ובהתאם להוראת הסעיף אין להביא בחשבון, במקרה זה, שינוי בעלות כתוצאה ממיזוג. דוגמאות להמחשת הסעיף במקרה של פיצול:

חברה A הינה חברה תושבת מדינת אמנה המחזיקה במלוא שיעור ההחזקה בחברה B, גם היא תושבת אותה מדינה. חברה B מחזיקה בהון המניות של חברה D (כמפורט בדוגמאות מטה), תושבת המדינה המתקשרת האחרת.

בהתאם לסעיף הדיבידנד באמנה הביטורלית בין שתי המדינות, שיעור המס במדינה המתקשרת האחרת על דיבידנדים המשתלמים לתושב המדינה המתקשרת יהיה 15%. בנוסף, לפי האמנה שיעור מס מופחת של 5% מותנה בהחזקה מינימאלית



של 25% בחברה מחלקת הדיבידנד על פני תקופה של 365 ימים שקדמו לחלוקת הדיבידנד.

14.5.3 דוגמה ג'

בשנת 2017 חברה B מחזיקה 30% בהון המניות של חברה D. בחודש נובמבר 2020 חברה B מתפצלת לשתי חברות – חברה B וחברה C, כך שרגע לאחר הפיצול כל אחת מהן מחזיקה 15% בהון מניות חברה D. בחודש ינואר 2021 חברה D מחלקת דיבידנד לבעלי מניותיה. בדוגמה זו, יחול מיסוי במדינה המתקשרת האחרת בשיעור של 15% על הדיבידנד המחולק לחברות B ו-C ולא שיעור המס המופחת, שכן אף אחת מהן לא החזיקה במועד החלוקה ב-25% משיעור ההחזקה בחברה D.

14.5.4 דוגמה ד'

בשנת 2017 חברה B מחזיקה 30% בהון המניות של חברה D. בחודש נובמבר 2020 חברה B מתפצלת לשתי חברות – חברה B וחברה C, כך שרגע לאחר הפיצול חברה B וחברה C מחזיקות בהון מניות חברה D בשיעורים של 28% ו-2% בהתאמה. בחודש ינואר 2021 חברה D מחלקת דיבידנד לבעלי מניותיה. בדוגמה זו רק חברה B החזיקה למעלה מ-25% משיעור ההחזקה בחברה D על פני תקופה של 365 ימים שקדמו לחלוקת הדיבידנד ולכן שיעור המס במדינה המתקשרת האחרת על הדיבידנד שחולק לחברה B יהיה בהתאם לשיעור המס המופחת באמנה.

יובהר, כי גם במצב בו לאחר הפיצול חברה C תחזיק בשיעור של 28%, נכון לפרש את הסעיף באופן שיעניק את שיעור המס המופחת באמנה לגבי שיעור של 28% מכלל ההחזקה בדומה לאמור לעיל, שכן בהתאם להוראת הסעיף אין להביא בחשבון, במקרה זה, שינוי בעלות כתוצאה מפיצול.

14.6 תחולת הסעיף

סעיף זה נוסף לאמנות המס של ישראל עם צרפת, הולנד, פולין, סלובקיה, סלובניה, קנדה ופורטוגל.



נכון למועד עריכת חוזר זה, צפוי הסעיף להיווסף לאמנות של ישראל עם ג'מייקה, מקסיקו ומקדוניה.

15. רווחי הון מהעברת מניות או זכויות של יישויות שערכם נובע בעיקר

ממקרקעין - סעיף 13(4) לאמנת המודל (רווח הון) /סעיף 9 MLI

15.1 רקע

סעיף זה נכלל בהמלצות ה-BEPS במסגרת דוח פעולה מספר 6 העוסק במניעת ניצול לרעה של אמנות. הדוח התייחס למצבים המונעים יישום נכון של סעיף 13(4) לאמנה הקובע, כי מדינת המקור רשאית למסות את רווח ההון הנובע מהעברת מניות או זכויות מקבילות, כגון זכויות בשותפות או בנאמנות, שעיקר שווין נובע ממקרקעין המצויים באותה מדינה. טרם תיקון סעיף 13(4) לאמנת המודל עיקר שווי המניות נבחן במועד העברתם בלבד. לאחר התיקון נקבע שעיקר שווי המניות יבחן בכל עת במהלך 365 הימים שקדמו להעברתם. הסעיף כאמור נועד למנוע מישויות לרכוש נכסים שאינם מקרקעין זמן קצר לפני מכירת מניות על מנת לדלל את חלק השווי הנובע ממקרקעין וכך ליהנות מהטבות האמנה החלות במכירת נכסים שאינם מקרקעין. (חוזר זה מתייחס לנוסח הסעיף בהתאם לחלופה הקבועה בסעיף 9(4) ל-MLI שנבחרה על ידי ישראל).

15.2 בחירה והסתייגויות

ישראל בחרה להחיל את הסעיף בנוסח פסקה 4 ללא הסתייגות. לפיכך, הסעיף יחול על האמנות הביטורליות שישראל היא צד להן מול אותן מדינות שלא הסתייגו (ראה פירוט המדינות בהמשך).

15.3 נוסח הסעיף

For purposes of this Convention, 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 (real property) situated in that other Contracting Jurisdiction.

נוסח הסעיף בעברית⁶⁵

למטרות אמנה זו, על רווחים שמפיק תושב מדינה מתקשרת מהעברת מניות או זכויות מקבילות, כגון זכויות בשותפות או בנאמנות, ניתן להטיל מס במדינה המתקשרת האחרת אם, בכל עת במהלך 365 הימים שקדמו להעברה, יותר מ-50% מערכם של מניות או זכויות מקבילות נצמח במישרין או בעקיפין ממקרקעין (נדל"ן) הנמצאים באותה מדינה מתקשרת אחרת.

הסבר⁶⁶ 15.4

במכירת מניות או זכויות אחרות על ידי תושב מדינת אמנה לפי סעיף זה, תיערך בחינה של שווי המניות או הזכויות בכל עת במהלך 365 ימים שקדמו להעברה. אם במועד כלשהו במהלך תקופה זו עלה חלק השווי הנובע ממקרקעין בישראל על 50%, ישראל רשאית לפי האמנה למסות את הרווח מהעברת הזכויות.

לענין זה, המונח "מקרקעין" כולל זכויות המנויות בסעיף 97(ב3)(2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961, ובכלל זה שווי שמקורו, במישרין או בעקיפין, מזכות שימוש במקרקעין בישראל. (ראה חוזר מס הכנסה 3/2014 סעיף 2.4). לצורך חישוב חלק השווי הנובע ממקרקעין

⁶⁵ התרגום אינו רשמי

⁶⁶ חלק מההסברים לסעיף זה והדוגמאות לקוחים מפסקאות 28.3-28.9 לדברי ההסבר לסעיף 13 למודל ה-OECD



ילקח בחשבון היחס בין שווי נכסי המקרקעין לכלל נכסי הישות מבלי לכלול בחישוב חובות והתחייבויות⁶⁷.
יצוין, שהוראות סעיף 97(ב3) המורה על בחינת שווי המניות במהלך 24 החודשים עובר למכירה תחול לצורך החלת הפטור לפי הדין הפנימי מקום שאין פטור מכח אמנה.

15.5 דוגמאות

15.5.1 דוגמה 1

תושב מדינת אמנה מחזיק במלוא הון המניות של חברה תושבת חוץ. שווי נכסי החברה ליום 1.1.18 הינו 2,500,000 ₪ כאשר 1,500,000 ₪ משווי זה נובע ממקרקעין בישראל (60% משווי נכסי החברה). ב-30.6.18 רכשה החברה נכס נוסף שאינו מקרקעין בישראל בסך 2,000,000 ₪. ביום 30.10.18 מכר הנישום את כלל מניות החברה. עובר למכירה שווי הנכסי החברה עמד על 4,500,000 ₪, כאשר 1,500,000 ₪ מתוכו נובע ממקרקעין בישראל (המהווה כ- 33% משווי נכסי החברה). במקרה כאמור, הנישום חייב מס בישראל בגין רווח ההון ממכירת מניותיו, היות ושווי המניות נבחן בכל עת במהלך 365 ימיים עובר למכירתם. מכיון שביום כלשהו בתקופה שמ-30.10.17 ועד ליום המכירה 30.10.18, למעלה ממחצית שווי המניות נבע ממקרקעין בישראל, תמוסה ההכנסה מהמכירה לענין אמנת המס, כהכנסה ממקרקעין ולא כהכנסה ממניות.

15.5.2 דוגמה 2

תושב מדינת אמנה מחזיק במלוא הון המניות של חברה תושבת חוץ. (שווי נכסי החברה ליום 1.1.18 הינו 2,500,000 ₪ כאשר 1,500,000 ₪ מתוכו נובע ממקרקעין בישראל (60% משווי נכסי החברה). ב-30.6.18 מכרה החברה נכסי המקרקעין בישראל בשווי 1,000,000 ₪. ביום 30.10.18 מכר הנישום את



כלל מניותיו בחברה. עובר למכירה שווי נכסי החברה הינו 1,500,000 ₪, כאשר 500,000 ₪ משווי זה נובע ממקרקעין בישראל (33% משווי נכסי החברה). במקרה זה, החברה חייבת מס בגין רווח הון בישראל בשל מכירת מקרקעין ביום 30.6.18. הנישום חייב מס בישראל בגין רווח הון ממכירת מניותיו, היות ועיקר שווי המניות נבחן בכל עת במהלך 365 ימים עובר למכירתם ובדוגמה זו, עד 30.6.18 למעלה ממחצית שווי המניות נבע ממקרקעין בישראל.

15.6 תחולת הסעיף

סעיף זה נוסף לאמנות המס של ישראל עם צרפת, הודו, אירלנד, יפן, מלטה, פולין, רוסיה, סלובקיה, סלובניה, קנדה, קרואטיה ופורטוגל. נכון למועד עריכת חוזר זה, צפוי הסעיף להיווסף לאמנות של ישראל עם אסטוניה, איטליה, מקסיקו, מקדוניה, דרום-אפריקה, ספרד, בולגריה וטורקיה.

16. החלת שיטות לביטול כפל מס - סעיף 23 לאמנת המודל (שיטות למניעת כפל מס) / סעיף 5 MLI - Application of Methods for Elimination of Double Taxation

סעיף זה חל באופן חד צדדי בכל מדינה לפי בחירתה. ישראל בחרה שלא להחיל את הסעיף ולשמר את שיטת הזיכוי בגין מס זר אשר תואמת את המלצות ה-BEPS. לפיכך, הסעיף עשוי לחול על האמנות הביטרליות שישראל היא צד להן מול אותן מדינות כפי שבחרו אך לא תהיה לכך השפעה על הדין בישראל.

17. הליכי הסכמה הדדית - סעיף 25 לאמנת המודל / סעיף 16 MLI Mutual Agreement Procedures



17.1

רקע

הליכי הסכמה הדדית הם מנגנון עצמאי ונפרד מהסעדים הניתנים לפי הדין הפנימי של כל מדינה במסגרתם פועלות רשויות מוסמכות של שתי מדינות אמנה ליישב מחלוקות או קשיים בקשר לפרשנות או יישום האמנה באופן הדדי. במסגרת המלצות ה- BEPS בדוח פעולה מספר 14 הדין בשיפור המנגנונים ליישוב מחלוקות (Improving Dispute Resolution) הומלץ לתקן את הסעיף הדין בהליכי הסכמה הדדית. מטרת התיקון להשלים את המלצות ה-BEPS באופן שיגביר את הודאות עבור נישומים ויאפשר לפעול באקלים העולמי הנוכחי בצורה נוחה יותר. הסעיף המתוקן נועד להתגבר על קשיים המונעים מהמדינות ליישב סכסוכים הקשורים באמנות באופן יעיל ומהיר.

17.2

בחירה והסתייגויות

המדינות רשאיות להסתייג מחלקי הסעיף השונים⁶⁸. ישראל בחרה להחיל את הוראות הסעיף אך הסתייגה מהחלת המשפט הראשון בסעיף קטן (1) כפי שיוסבר להלן. לפיכך, שאר חלקי הסעיף יחולו על האמנות הביטורליות שישראל היא צד להן בהתאם להסתייגויות של המדינות האחרות. (ראה פירוט המדינות בהמשך). ההתייחסות להלן תהיה לכל משפט בסעיף זה בנפרד.

17.3

סעיף(1) MLI 16 משפט ראשון

ה-MLI מאפשר למדינות לבחור שהמשפט הבא יחליף את המשפט הראשון בסעיף קטן 1 של סעיפים המקבילים לסעיף 25 באמנת המודל של ה-OECD (סעיף זה לא יחול כאמור על אמנות המס של ישראל):

נוסח המשפט

Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for that person in taxation not in accordance with the provisions

⁶⁸ זאת למרות שההמלצה של ה-BEPS בענין הליכי הסכמה הדדית היא המלצה מחייבת.



of the Convention, that person may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those Contracting JStates, present the case to the competent authority of either Contracting State.

נוסח המשפט בעברית⁶⁹

מקום שאדם סבור שהפעולות של אחת מהמדינות המתקשרות, או שתיהן, גורמות או עתידות לגרום לו חיוב במס שלא בהתאם להוראות האמנה, אותו אדם רשאי, בלי שים לב לתרופות הנתונות לו לפי הדין הפנימי של אותן מדינות מתקשרות, להביא את עניינו בפני הרשות המוסמכת של כל אחת מהמדינות.

נוסח הסעיף לעיל שונה מהנוסח הקיים באמנות המס של ישראל בכך שהוא מאפשר פניה לכל אחת מהמדינות ולא רק למדינת התושבות.

תחולת המשפט

ישראל הסתייגה מהחלת המשפט הראשון של סעיף 16(1) MLI ולכן משפט זה לא ישפיע על אמנות המס של ישראל ובהתאם הפניה להליכי הסכמה הדדית תיעשה למדינת התושבות. תושב ישראל הסבור שפעולה של המדינות גרמה לו לחיוב במס שלא לפי האמנה רשאי לפנות לרשות המוסמכת של ישראל בלבד. כמו כן, תושב מדינת אמנה אינו רשאי לפנות לרשות המוסמכת בישראל (פרט לחריגים בהם מתאפשרת פניה על בסיס אזרחות בטענת אפליה). בכדי לעמוד במחויבותה במסגרת תכנית ה-BEPS⁷⁰, ישראל תיידע או תתייעץ עם הרשות המוסמכת של המדינה האחרת ככל שהיא סבורה שפניה של תושב ישראל להליך הסכמה הדדית אינה מוצדקת. נוהל זה יובא לידי ביטוי בחוזר מס הכנסה בענין הליכי הסכמה הדדית הצפוי להתפרסם בקרוב ויעדכן את הוראת הביצוע 23/2001.

⁶⁹ התרגום אינו רשמי

⁷⁰סעיף 35 לדוח פעולה מספר 14



17.4

סעיף 16(1) MLI משפט שני

המשפט הבא יווסף או יחליף את המשפט השני בסעיף קטן 1 של סעיפים המקבילים לסעיף 25 באמנת המודל של ה-OECD:

נוסח המשפט

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.

נוסח הסעיף בעברית

יש להביא את העניין בתוך שלוש שנים מההודעה הראשונה על הפעולה שהביאה לידי חיוב במס שלא בהתאם להוראות האמנה .

17.5

תחולת המשפט

משפט זה יחליף את המשפט המקביל באמנות בהן נקבע שיש להגיש בקשה להליך הסכמה הדדית בפרק זמן שהוא קצר יותר משלוש שנים מהמועד בו נודע לאדם לראשונה על פעולה הנוגדת את האמנה. מדינות רשאיות להימנע מהוספת המשפט מקום שאין באמנה כל פרק זמן מירבי להגשת הבקשה (משמע, שאין הגבלת זמן קבועה מראש על מועד הפניה להליכי הסכמה הדדית) ישראל לא הסתייגה ממשפט זה ולכן באמנות עם מדינות שהן צד ל-MLI, בהן לא היה קיים פרק זמן להגשת הבקשה, תהיה מעתה מגבלת זמן של שלוש שנים להגשת הבקשה (ככל שגם מדינת האמנה האחרת בחרה כך)⁷¹.

⁷¹ להסבר על הליך ההסכמה ההדדית ראה חוזר מס הכנסה בענין הליכי הסכמה הדדית הצפוי להתפרסם בקרוב ויעדכן את הוראת הביצוע 23/2001.



משפט זה יחליף את המשפט המקביל באמנות המס של ישראל עם בלגיה והולנד.
נכון למועד עריכת חוזר זה, צפוי המשפט להחליף את המשפט המקביל באמנות של ישראל עם איטליה, דרום-אפריקה, רומניה, שבדיה וטורקיה.

17.6 סעיף MLI 16(2) משפט ראשון

המשפט הבא יחליף את המשפט הראשון בסעיף קטן 2 של סעיפים המקבילים לסעיף 25 באמנת המודל של ה-OECD:

17.6.1 נוסח המשפט

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.

נוסח המשפט בעברית

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 להאמנה .

17.6.2 הסבר

רשות מוסמכת אשר הוגשה לה בקשה לקיום הליך הסכמה הדדית, במסגרתה הנישום מתנגד לפעולה של אחת המדינות או שתיהן, תבחן האם הבקשה מוצדקת. הרשות יכולה לפתור את העניין באופן חד צדדי או לפנות למדינת האמנה האחרת.



הוראה זו מורה על ניהול משא ומתן בשאיפה להביא למיסוי התואם את האמנה. ההוראה תואמת במהותה את מרבית האמנות של ישראל. פרשנות ה-OECD לסעיף מדגישה את המחויבות של הרשויות המוסמכות למצוא פתרון הוגן ואובייקטיבי לאור הנסיבות באופן התואם את האמנה ואת עקרונות המשפט בינלאומי לפרשנות אמנות.

17.6.3 תחולת המשפט

מדינה שהיא צד ל-MLI אינה רשאית להסתייג ממשפט זה, אם אינו קיים באמנות שלה.

משפט זה יווסף או יחליף את המשפט הקיים באמנות של ישראל עם בלגיה ונכון למועד עריכת חוזר זה, צפוי להווסף או להחליף את המשפט באמנה עם שבדיה.

17.7 סעיף MLI 16(2) משפט שני

המשפט הבא יווסף או יחליף את המשפט השני בסעיף קטן 2 של סעיפים המקבילים לסעיף 25 באמנת המודל של ה-OECD.

17.7.1 נוסח המשפט:

Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

17.7.2 נוסח המשפט בעברית:

כל הסכם שיושג ייושם על אף כל מגבלת זמן שבדין הפנימי של ההמדינות המתקשרות.



17.7.3 הסבר:

הוראה זו קובעת שהחלטה של רשויות מוסמכות תיושם על אף כל מגבלת זמן בדין הפנימי כלומר, הסכם רשויות מוסמכות ייושם למרות שחלפה תקופת ההתיישנות בדין הפנימי.

17.7.4 תחולת המשפט:

משפט זה ייוסף או יחליף את המשפט המקביל הקיים באמנות המס של ישראל עם בלגיה, הולנד. נכון למועד עריכת חוזר זה, צפוי המשפט להיוסף או להחליף את המשפט המקביל הקיים באמנות של ישראל עם איטליה, מקסיקו ודרום-אפריקה ושבדיה.

מדינות שנמנעו מהוראה זו יכולות לאמץ הוראה חלופית המונעת מהן לערוך שומה בענין מחירי העברה או יחוס הכנסות למוסד קבע לאחר חלוף פרקי זמן שיקבעו. הוראות אלו נוגעות לסעיפים 7 ו-9 באמנת המודל. ישראל לא אימצה במסגרת ה-MLI את ההוראה החלופית.

17.8 סעיף MLI 16(3) משפט ראשון

המשפט הבא ייוסף או יחליף את המשפט הראשון בסעיף קטן 3 של סעיפים המקבילים לסעיף 25 באמנת המודל של ה-OECD.

17.8.1 נוסח המשפט

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.



17.8.2 נוסח המשפט בעברית

הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות ישתדלו ליישב בהסכמה הדדית כל קושי או ספק בדבר פרשנותה או יישומה של האמנה.

17.8.3 הסבר⁷²

סעיף זה מאפשר לרשויות המוסמכות להגיע להסכמה משותפת לגבי פרשנות או יישום האמנה בסוגיות בעלות אופי כללי שאינן נובעות מפניה של נישום מסוים. ניתן, במסגרת סמכות זו, להגיע להבנות הנוגעות לכלל הנישומים או לנישומים מסוג מסוים. סמכות זו נועדה להביא ליישום אחיד של האמנה. פרשנות ה-OECD לסעיף מדגישה שהסמכות כוללת הן הסכמות פרוצדוראליות (למשל, אופן קבלת הנחה או פטור) והן הסכמה שתאפשר יישום של האמנה לאור מטרתה.

הסעיף מאפשר להגיע להסכמה בנוגע למונח שלא הוגדר באמנה או שהגדרתו מעוררת קושי או ספק פרשני. סעיף 3(2) לאמנת המודל (המופיע בחלק ניכר מאמנות המס של ישראל), מכיר בכך שהסכם רשויות מוסמכות בנוגע לפרשנות מונח גובר על משמעות המונח לפי הדין הפנימי.

סעיף זה מאפשר למדינות להגיע להסכם בילטרלי או מולטילטרלי בנוגע למחירי העברה (החלטת מיסוי מסוג "APA") וליישב גם מחלוקות הנוגעות למספר מדינות. מקום שהרשויות המוסמכות יגיעו להסכמה שיש בה הנחיה שעשויה להועיל במניעת מחלוקות עתידיות והדבר עולה בקנה אחד עם מדיניות תקינה של רשות המס, המלצות ה-BEPS

⁷² חלק מההסברים לסעיף זה והדוגמאות לקוחים מפסקאות 55.2-50 לסעיף 25 לדברי החסבר למודל ה-OECD



במסגרת דוח פעולה מספר 14 הן לפרסם, בהסכמת הרשויות המוסמכות של שתי המדינות, את ההחלטה.

17.8.4 תחולת המשפט

משפט זה ייוסף או יחליף את המשפט המקביל הקיים באמנות המס של ישראל עם בלגיה. נכון למועד עריכת חוזר זה, צפוי המשפט להיוסף או להחליף את המשפט המקביל הקיים באמנות של ישראל עם דרום-אפריקה ושבדיה.

17.9 סעיף MLI 16(3) משפט שני

המשפט הבא ייוסף או יחליף את המשפט השני בסעיף קטן 3 של סעיפים המקבילים לסעיף 25 באמנת המודל של ה-OECD:

17.9.1 נוסח המשפט

They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

17.9.2 נוסח המשפט בעברית

הן רשאיות גם להיוועץ יחדיו לשם מניעת כפל מס במקרים שלגביהם אין הוראה באמנה.

17.9.3 הסבר⁷³

משפט זה מעניק סמכות לרשויות המוסמכות ליישב מצבים של כפל מס אף אם אין לגביהם הוראה באמנה. המשפט מאפשר לרשויות מוסמכות, בין השאר, לטפל במצב בו לתושב מדינה שלישית יש מוסד קבע בשתי מדינות האמנה מקום שלאחת המדינות או שתיהן אין אמנה עם המדינה השלישית.

17.9.4 תחולת המשפט

⁷³ חלק מההסברים לסעיף זה והדוגמאות לקוחים מפסקאות 55-55.1 לדברי החסבר לסעיף 25 למודל ה-OECD



משפט זה יווסף או יחליף את המשפט המקביל הקיים באמנות המס של ישראל עם בלגיה ופורטוגל. נכון למועד עריכת חוזר זה, צפוי המשפט להיווסף או להחליף את המשפט המקביל הקיים באמנות של ישראל עם איטליה ושבדיה .

17.10 כניסה לתוקף סעיף 14 MLI

השינויים בסעיף הליכי הסכמה הדדית באמנות המס של ישראל יחולו לגבי בקשות שעניינן מס שחל בתקופה עליה חלה האמנה המולטילטרלית לפי סעיפי התחולה באמנה (ראה להלן בסעיף 21). יצוין, כי תחולה זו נובעת מכך שישראל הסתייגה מהסעיף המקדים את תחולת השינויים לגבי סעיפי ההסכמה הדדית (סעיף 35(4)), לפי סעיף 35(6) לאמנה המולטילטרלית.

18. בוררות - סעיף 25(5) אמנת המודל (הליכי הסכמה הדדית) / סעיף

MLI 18

סעיף זה קובע מנגנון בוררות חובה ליישוב מחלוקות בין רשויות מוסמכות אשר לא מצאו פתרון במסגרת הליך הסכמה הדדית. ישראל נמנעה מלהחיל סעיף זה במסגרת ה-MLI ולכן הסעיף אינו משפיע על אמנות המס של ישראל.

19. כלל נגד ניצול לרעה למוסדות קבע הנמצאים במדינה שלישיות -

סעיף 29(8) לאמנת המודל (זכאות להטבות)/סעיף 10 Anti-MLI
abuse rule for permanent establishments situated in
third States

19.1 רקע

19.1.1 עד תכנית ה-BEPS, נוסח אמנת המודל (ואמנות המס של ישראל) לא נתנו מענה ספציפי לאופן המיסוי של הכנסה



המשולמת לחברה תושבת מדינת אמנה המפיקה את הכנסתה במדינה שלישית ובשל כך, לפי דיניה הפנימיים של מדינת האמנה ההכנסה אינה חייבת בה במס. לכאורה, מאחר והחברה שמקבלת את ההכנסה היא בעלת הזכות שביושר להכנסה, היא זכאית להינות מהטבות המס שמקנה האמנה. מצב כזה עשוי להוביל לניצול לרעה של האמנה כאשר מחד, זכות המיסוי של מדינת המקור תוגבל מכח הוראות האמנה ומאידך, מדינת המושב תפטור ממס את ההכנסה בהיותה הכנסה המופקת ממדינה שלישית. יובהר, כי גם בהעדר הוראה ספציפית זו, ניתן להחיל הוראות אנטי תכנוניות כלליות כדי להתמודד עם מצבים מסוג זה.

19.1.2 פסקה 32 לפרשנות של סעיף 10 לאמנת המודל (דיבידנד), פסקה 25 לפרשנות של סעיף 11 (ריבית) ופסקה 21 לפרשנות של סעיף 12 (תמלוגים), אף בנוסח שקדם לתכנית ה-BEPS, מתייחסות לאפשרות של ניצול לרעה של אמנת המס העלולה לנבוע מהעברת מניות, תביעות חוב, זכויות או רכוש למוסדות קבע שהוקמו לשם כך במקלטי מס ובמדינות הנותנות הטבות מס להכנסה מנכסים אלה. במקרים שבהם מדינת התושבות של החברות פוטרת ממס רווחים אלה, הפוטנציאל לתכנון מס עולה.

19.1.3 ניתן להמחיש את תכנון המס באמצעות הדוגמא שלהלן:
חברה תושבת ישראל, משלמת תמלוגים לחברה א', תושבת מדינה א' שהינה מדינת אמנה. שיעור המס שחל במדינה א' על הכנסות מתמלוגים הינו 30%. לפי האמנה בין ישראל לבין מדינה א', שיעור הניכוי במקור מתמלוגים מוגבל ל-10%. נכסים בלתי מוחשיים של החברה תושבת מדינה א' בגינם משולמים התמלוגים, ממוקמים במוסד קבע במדינה ב'. המס המוטל במדינה ב' על הכנסות מתמלוגים הינו בשיעור 5%. במדינה א' חלה שיטת הפטור על נכסים המיוחסים למוסד קבע (כלומר, בגין הכנסות תושב מדינה א' המיוחסות למוסד קבע לא משולם מס במדינה א').



חברה א', בהיותה בעלת הזכות שביושר לתמלוגים המופקים על ידה באמצעות מוסד קבע, זכאית לכאורה, למיסוי בישראל בשיעור 10% על הכנסותיה מתמלוגים (הטבת אמנה). מאחר והכנסותיה מיוחסות למוסד הקבע המצוי במדינה ב', חברה א' פטורה ממס במדינה א' ולא יוטל עליה מס בשיעור העולה על 5% במדינה ב'.

19.1.4 במסגרת דו"ח פעולה 6, יצר ה-BEPS הוראה אנטי-תכנונית הקובעת כי מדינת המקור לא תקנה הטבות מס על הכנסות המשולמות לנישום תושב מדינת התושבות במקרים בהם ההכנסות פטורות ממס במדינת התושבות של הנישום ומיוחסות למוסד קבע במדינה שלישית בה ההכנסות פטורות או חייבות במס בשיעור נמוך. החל משנת 2017 התווספה ההוראה כחלק מאמנת המודל ומופיעה בסעיף 8 של סעיף 29 לאמנת המודל (הזכאות להטבות).

19.2 בחירה והסתייגות

ישראל בחרה להחיל את הוראות הסעיף ללא הסתייגות. לפיכך, הסעיף יחול על האמנות הביילטרליות שישראל היא צד להן באמנות של ישראל עם מדינות שלא הסתייגו (ראה פירוט המדינות המשך).

19.3 נוסח הסעיף

1. *Where:*

a) an enterprise of a Contracting Jurisdiction to a Covered Tax Agreement derives income from the other Contracting Jurisdiction and the first-mentioned Contracting Jurisdiction treats such income as attributable to a permanent establishment of the enterprise situated in a third jurisdiction; and



b) the profits attributable to that permanent establishment are exempt from tax in the first-mentioned Contracting Jurisdiction,

the benefits of the Covered Tax Agreement shall not apply to any item of income on which the tax in the third jurisdiction is less than 60 per cent of the tax that would be imposed in the first-mentioned Contracting Jurisdiction on that item of income if that permanent establishment were situated in the first-mentioned Contracting Jurisdiction. In such a case, any income to which the provisions of this paragraph apply shall remain taxable according to the domestic law of the other Contracting Jurisdiction, notwithstanding any other provisions of the Covered Tax Agreement.

2. Paragraph 1 shall not apply if the income derived from the other Contracting Jurisdiction described in paragraph 1 is derived in connection with or is incidental to the active conduct of a business carried on through the permanent establishment (other than the business of making, managing or simply holding investments for the enterprise's own account, unless these activities are banking, insurance or securities activities carried on by a bank, insurance enterprise or registered securities dealer, respectively).

3. If benefits under a Covered Tax Agreement are denied pursuant to paragraph 1 with respect to an item of income derived by a resident of a Contracting Jurisdiction, the competent authority of the other Contracting Jurisdiction may, nevertheless, grant these benefits with respect to that item of income if, in



response to a request by such resident, such competent authority determines that granting such benefits is justified in light of the reasons such resident did not satisfy the requirements of paragraphs 1 and 2. The competent authority of the Contracting Jurisdiction to which a request has been made under the preceding sentence by a resident of the other Contracting Jurisdiction shall consult with the competent authority of that other Contracting Jurisdiction before either granting or denying the request

נוסח הסעיף בעברית⁷⁴

19.4

1. מקום:

(א) שמיזם של מדינה מתקשרת מפיק הכנסה מהמדינה המתקשרת האחרת, והמדינה המתקשרת הנזכרת ראשונה נוהגת בהכנסה כאמור כאילו היא מיוחסת למוסד קבע של המיזם הנמצא במדינה שלישית; וכן

(ב) שהרווחים המיוחסים לאותו מוסד קבע פטורים ממש במדינה המתקשרת הנזכרת ראשונה, ההטבות של הסכם המס המכוסה לא יחולו על כל פריט הכנסה שעליו המס במדינה המתקשרת השלישית הוא פחות מ-60 אחוזים מהמס שיוטל במדינה המתקשרת הנזכרת ראשונה על אותו פריט הכנסה, אם אותו מוסד קבע נמצא במדינה המתקשרת הנזכרת ראשונה. במקרה כאמור, כל הכנסה שהוראות ס"ק זה חלות עליה תישאר חייבת במס בהתאם לדין הפנימי שלהמדינה המתקשרת האחרת, על אף כל הוראה אחרת של האמנה.

⁷⁴ התרגום אינו רשמי



2. ס"ק 1 לא יחול אם הכנסה הנצמחת במדינה המתקשרת האחרת המתוארת בס"ק 1 נצמחת בקשר עם או נלווית אל ניהול פעיל של עסקים המתבצע באמצעות מוסד הקבע (שאינם עסקי הביצוע, הניהול או החזקה הפשוטה של השקעות לחשבון המיזם עצמו, אלא אם כן פעילויות אלה הן פעילויות בנקאות, ביטוח או ניירות ערך שנעשים ע"י בנק, מיזם ביטוח או סוחר ניירות ערך רשום, בהתאמה).

3. אם הטבות לפי האמנה נשללות בהתאם לס"ק 1 בזיקה לפריט הכנסה הנצמח לתושב שלמדינה מתקשרת, הרשות המוסמכת שלהמדינה המתקשרת האחרת רשאית, אף על פי כן, להעניק הטבות אלה בזיקה לאותו פריט הכנסה אם, בתגובה לבקשה של תושב כאמור, רשות מוסמכת כאמור קובעת כי הענקת הטבות כאמור מוצדקת לאור הנסיבות לכך שהתושב לא עמד בדרישות ס"ק 1 ו-2. הרשות המוסמכת שלהמדינה שאליה הוגשה בקשה לפי המשפט הקודם ע"י תושבהמדינה המתקשרת האחרת, תתייעץ עם הרשות המוסמכת של אותה מדינה מתקשרת אחרת לפני אישור הבקשה או דחייתה.

הסבר⁷⁵

19.5

מטרתו של הסעיף הינה להתמודד עם תכנוני מס היוצרים "כפל פטור" מלא או חלקי בשל כך שמדינת התושבות מתייחסת להכנסה כהכנסה של מוסד קבע הנמצא במדינה שלישית ופטרת ממס הכנסה זו בעוד מדינת המקור חייבת להעניק הטבות בהתאם להוראות האמנה. תכנון מס כזה מביא לשחיקת בסיס המס היכולה להגיע עד מצב שבו אין מיסוי באף מדינה.

19.6

הסעיף קובע כי מדינת המקור לא תיתן הטבות אמנה לגבי הכנסה המופקת בתחומה ואשר פטורה ממס במדינת התושבות של מקבל הכנסה אם הסיבה לפטור במדינת התושבות היא שההכנסה מיוחסת

⁷⁵ חלק מההסברים לסעיף זה והדוגמאות לקוחים מפסקאות 161 עד 168 לדברי ההסבר לסעיף 29 לאמנת המודל

של ה-OECD, 2017.



למוסד קבע שיש למקבל ההכנסה במדינה שלישית ובלבד שהמס שחל על ההכנסה המיוחסת למוסד הקבע במדינה השלישית הוא פחות מ-60 אחוזים מהמס שיוטל על אותו פריט הכנסה, אילו אותו מוסד קבע היה ממוקם במדינת התושבות. במקרה כזה תפעיל מדינת המקור את הוראות הדין הפנימי שלה בנוגע לאותה הכנסה.

19.7 לשם הבהרת הכלל שנקבע בסעיף זה, נחזור לדוגמה שהובאה בסעיף 20.3 לעיל

בדוגמה זו, מדינה א' פוטרת ממס את ההכנסות מתמלוגים בשל כך שהכנסות אלו מיוחסות למוסד קבע במדינה ב'. המס במדינה ב' אינו עולה על 5%. אילו מוסד הקבע היה במדינה א', המס שיוטל במדינה א' היה 30%. לפיכך, המס במדינה ב' נמוך מ-60% מהמס שהיה מוטל במדינה ב' ($18\% = 30\% * 60\%$) ובהתאם, הכלל הקבוע בסעיף חל (בכפוף לחריגים שיובאו להלן).

19.8 חריגים לכלל

האמור בסעיף 20.9 לעיל לא יחול אם:

1. ההכנסה קשורה או נלווית לניהול פעיל של עסק באמצעות מוסד הקבע, (שאינו עסק של ביצוע, ניהול או החזקה גרידא של השקעות עבור המיזם עצמו, אלא אם כן פעילויות אלה הן פעילויות בנקאות, ביטוח או ניירות ערך שנעשים ע"י בנק, מיזם ביטוח או סוחר ניירות ערך רשום, בהתאמה).
- השאלה אם הכנסה היא קשורה או נלווית לניהול עסק פעיל היא שאלה עובדתית התלויה בנסיבות המקרה. כך למשל, תשלום תמלוגים בשל זכות שימוש בפטנט, תהא קשורה לניהול פעיל של עסק באמצעות מוסד קבע במקום בו המחקר והפיתוח של הפטנט נעשו במוסד הקבע.
2. הרשות המוסמכת של המדינה רשאית להעניק את הטבות האמנה על אף סעיף זה לבקשת תושב מדינת האמנה האחרת אם השתכנעה שהענקת ההטבה מוצדקת לאור נסיבות המקרה.



במקרה של בקשה כאמור, בטרם מתן החלטה, הרשות המוסמכת תתייעץ עם הרשות המוסמכת של המדינה האחרת.

19.9 תחולת הסעיף

סעיף זה נוסף לאמנות המס של ישראל עם אוסטריה, הודו, הולנד, רוסיה, סלובקיה, סלובניה ואוקראינה. נכון למועד עריכת חוזר זה, צפוי הסעיף להיווסף לאמנות של ישראל עם ג'מייקה, מקסיקו, רומניה וספרד.

20. מניעת ניצול לרעה של אמנות מס - סעיף 29(9) לאמנת המודל

Principle Purpose Test" - MLI 7 סעיף / (זכאות להטבות)

"PPT

20.1 רקע

תכנית ה-BEPS העמידה את ההתמודדות עם תכנוני מס בינלאומיים כאחת ממטרותיה העיקריות. תכנונים אלו עושים שימוש בין היתר, בהוראות הקבועות באמנות המס לשם קבלת הטבות והקלות מס שיש בהם לשחוק את בסיס המס של המדינות. לפי גישת ה-BEPS, שימוש לרעה בהוראות הקבועות באמנות מס לצורך קבלת הקלות או הטבות בדרך שעורכי האמנה לא התכוונו לה, מהווה ניצול פסול או ניצול לרעה של אמנות ("treaty abuse"). יצירת הסדר או ביצוע עסקה שאחת ממטרותיה העיקריות היא לזכות בהטבות הנובעות מאמנת מס ייחשב אף הוא לניצול פסול של אמנות מס.

אחת הדרכים בהם נקטה תוכנית ה-BEPS על מנת להתמודד עם ניצול לרעה של אמנות הינה באמצעות קביעת הוראה אנטי-תכנונית כללית לפיה ניתן למנוע הטבות אמנה באותם מקרים שבהם אחת מהמטרות העיקריות שלשמה נוצר מבנה או בוצעה עסקה היתה לצורך קבלת הקלת המס.



קביעת ההוראה בדוח פעולה מספר 6 של ה-BEPS משקפת את עמדת ה-OECD כפי שבאה לידי ביטוי בדברי ההסבר לסעיף 1 לאמנת המודל (אף קודם לתכנית ה-BEPS⁷⁶). החל משנת 2017 התווספה ההוראה כחלק מאמנת המודל ומופיעה בסעיף 29(9) לאמנת המודל. ההוראה האנטי תכנונית הידועה כ-Principal Purpose Test ("PPT") היא חלק מה"סטנדרט המינימלי" של תכנית ה-BEPS ולכן ההוראה תחול על כל המדינות אשר הצטרפו ל-MLI. שני המצבים היחידים שבהם מדינה יכולה להסתייג מהחלת ה-PPT הינם המצבים הבאים:

מקרה בו מדינה תכלול באמנות המס שלה "הוראת הגבלת הטבות" (Limitation Of Benefits-LOB⁷⁷) וכן הוראות אנטי תכנוניות לגבי חברת צינור שיש בהן יחד להביא לתוצאה המקיימת את ה"מינימום סטנדרט".

במקרה בו קיימת באמנה עם מדינה מסויימת הוראה אנטי תכנונית הדומה במהותה ל-PPT.

20.2 בחירה והסתייגויות

סעיף ה-PPT הינו ברירת מחדל ולפיכך די בכך שאחת המדינות בחרה בו כדי שיחול הסעיף באמנה בין שתי המדינות. ישראל בחרה להחיל את ה-PPT ללא הסתייגות. לפיכך, הסעיף יחול על האמנות הביטורליות שישראל היא צד להן מול אותן מדינות שלא הסתייגו בשל קיומו של סעיף דומה ישן באמנת המס הביטורלית עם ישראל. (ראה פירוט המדינות בהמשך)

20.3 נוסח הסעיף

Notwithstanding any provisions of this Convention, a benefit under the Convention shall not be granted in

⁷⁶ דברי ההסבר לאמנת המודל משנת 2017 בפסקאות 61 ו-76 עד 80 של סעיף 1, הופיעו אף בגרסות קודמות.

⁷⁷ LOB – הכוונה לסעיף הגבלת הטבות מפורט הכולל מבחנים חד משמעיים שבהתקיימם ניתן לשלול את

ההטבות (ראה סעיף 29 לאמנת המודל משנת 2017)



respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of the Convention .

נוסח הסעיף בעברית⁷⁸

על אף הוראה כלשהי באמנה זו, לא תינתן הטבה ביחס לאמנה בגין פריט הכנסה או הון אם סביר להסיק, בהתחשב בכל העובדות והנסיבות הנוגעות בדבר, כי קבלת ההטבה הייתה אחת המטרות העיקריות של כל הסדר או עסקה שתוצאתם הישירה או עקיפה הייתה אותה הטבה, אלא אם כן נקבע כי הענקת ההטבה בנסיבות אלה תהיה בהתאם ליעד ולמטרה של ההוראות הנוגעות בדבר של האמנה.

הסבר⁷⁹ 20.4

הוראת הסעיף קובעת כי אין להעניק הטבה, שאמורה להינתן ע"י אמנת מס, באותם מקרים שבהם סביר להסיק כי אחת מהמטרות העיקריות של הסדר כלשהו או של עסקה כלשהי הייתה להשיג את ההטבה הניתנת על ידי האמנה. זאת, מתוך מטרה להבטיח שאמנת מס תחול בהתאם למטרה שלשמה היא נחתמה (כמו למשל יצירת מיסוי נוח לעסקאות של החלפת סחורות, שירותים ורווחי הון).

דוגמה 20.5

⁷⁸ הנוסח אינו רשמי

⁷⁹ חלק מההסברים לסעיף זה והדוגמאות לקוחים מדברי ההסבר לסעיף 29 של אמנת מודל ה-OECD 2017.



חברת SCo היא חברה ציבורית תושבת מדינה S אשר מניותיה נסחרות בבורסה במדינה S. חברה SCo היא תאגיד פיננסי העוסק במתן הלוואות. לצורך מתן הלוואה לחברת TCo שהיא תושבת מדינה T, הקימה חברת SCo את חברת הבת RCo תושבת מדינת R. שיעור הניכוי במקור על ריבית אשר קבוע באמנות המס, שבין מדינות R למדינות T ו-S, נמוך בהרבה משיעור הניכוי במקור על ריבית בין המדינות S ל-T. ההלוואה לחברת TCo תוענק על ידי חברת RCo באמצעות הלוואה מקבילה שאותה תעמיד חברת SCo לחברת RCo, כך שהריבית תשולם מחברת TCo לחברת RCo ומשם תשורשר לחברת SCo. ככל שניתן יהיה להניח כי אחת מהמטרות העיקריות בהקמת חברת RCo ומתן ההלוואה באמצעותה, הינה השגת הטבת מס, יש להחיל את הוראות הסעיף ולמנוע את הטבת המס הניתנת על פי האמנות בין מדינות R למדינות T ו-S.

כאשר ניתן לזהות כי אחת מהמטרות העיקריות לביצוע הסדר כלשהו או עסקה כלשהי הייתה להשיג הטבה הניתנת על ידי האמנה, הסיפא של הסעיף מאפשרת בכל זאת להנות מההטבה, אם יוכח כי בנסיבות המקרה הענקת ההטבה עומדת בתכלית של מטרות ההוראה הרלוונטית באמנה, אשר מעניקה את ההטבה. ראה דוגמאות להלן.

יובהר, כי שלילת ההטבה לפי הסעיף, נעשית על ידי המדינה שאמורה להעניק את ההטבה ולא נדרשת לשם כך החלטה הדדית של שתי המדינות שהן צד לאמנה. הוראת ה-PPT היא הוראה עצמאית המאפשרת למדינות לשלול הטבה, בהתאם להוראות הסעיף באמנה גם באותם מקרים שבהם הדין הפנימי אינו מאפשר זאת.

עוד יצויין, שאין בהוספת הסעיף לאמנות מס בכדי לגרוע מהוראות אנטי תכנוניות דומות שהיו קיימות בדין, בפסיקה ובפרשנות הבינלאומית המקובלת לאמנות מס לפני תכנית ה-BEPS. כך, הוראות הדין הפנימי בישראל, בסעיף 86 לפקודה וכפי שבא לידי ביטוי בפס"ד ינקו וייס נ' פ"ש



חולון - ע"א 805/14 מאפשרות לפקיד השומה להתעלם מעסקה מלאכותית גם אם מדובר בעסקה במישור הבינלאומי ולמנוע במקרה המתאים מתן הטבת מס לפי אמנה. לפיכך יובהר כי אין בהחלת הוראת ה-PPT החל ממועד התחולה בכדי לגרוע מסמכויות פקיד השומה כפי שהיו לפני מועד התחולה (ואחריו) בכל הנוגע להפעלת הוראות סעיף 86 לפקודה.

יצוין, שסעיף זה אינו מחליף הוראה של "הגבלת הטבות" ספיציפית ככל שקיימת באמנות, אלא מהווה "מבחן על" לזכאות לקבלת הטבות. כלומר, גם כאשר קבלת הטבה מסויימת אינה מוגבלת על ידי סעיף ספציפי, אין זה מן הנמנע שההטבה תישלל לפי הוראות ה-PPT, וגם כאשר קבלת הטבה מסויימת מוגבלת על ידי סעיף ספציפי ומקיימת את התנאים שנקבעו באותו הסעיף לקבלת ההטבה, עשויה ההטבה להישלל אם מטרת ההסדר או העיסקה היא הימנעות ממס.

המונח "הטבה" ("Benefit"), לעניין הסעיף, הינו בעל משמעות רחבה והוא כולל את מלוא ההטבות הניתנות ע"י אמנת מס, לרבות: הגבלות מיסוי אשר חלות על מדינת המקור (כמפורט בסעיפים 6 עד 22 לאמנת המודל), מתן הקלות למניעת מסי כפל (כמפורט בסעיף 23 לאמנת המודל), אי אפליה (כמפורט בסעיף 24 לאמנת המודל) והטבות דומות אחרות. כמו כן, המונח "הטבה" יכול גם הטבות ייחודיות לאמנות מסוימות. לאור האמור, הוראות ה-PPT בעניין ביטול הטבות, תחולנה על כל סוגי ההטבות הכלולות באמנה.

המשמעות של המונח "הסדר או עסקה שתוצאתם הישירה או העקיפה הייתה אותה הטבה" ("any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit"), רחבה באופן מכוון ומטרתה למנוע מתן הטבות מהסדר או מעסקה אף אם אינם ההסדר או העסקה היחידים שהביאו להשגת הטבת המס. הסעיף יחול גם אם ההסדר או העסקה מהווים חלק מעסקה אחרת או הסדר אחר שהביאו יחד להשגת הטבת המס, כמפורט בדוגמה להלן:



דוגמה

חברת SCo מוחזקת ע"י חברת האם שלה SMCo. שתי החברות תושבות מדינת S. חברת האם SMCo נתנה לחברת הבת הלוואה לצרכים מסחריים הנושאת ריבית בשיעור 4% (להלן: "ההלוואה"). חברת TCo ביצעה עסקה עם חברת SMCo לרכישה של מלוא מניות SCo יחד עם ההלוואה. מאחר ושיעור הניכוי במקור על הכנסות ריבית בין מדינה S למדינה T הינו 25% (שיעור הגבוה משיעורי המס המקובלים באמנה) הועברה ההלוואה לחברת RCo שהיא חברת הבת של חברת TCo והיא תושבת מדינת R. שיעור הניכוי במקור על ריבית אשר קבוע באמנות המס, שבין מדינות R למדינות T ו-S, נמוך בהרבה מ-25%. העברת ההלוואה לחברת RCo בוצעה במימון חברת TCo, תמורת ריבית בשיעור 3.9% שתשלם RCo ל-TCo.

בדוגמה זו למרות שההלוואה ניתנה במסגרת נסיבות מסחריות תקפות והעסקה לרכישת הזכויות מ-SMCo היתה במסגרת עסקה מסחרית בין צדדים שאינם קשורים, במקרה שבו יוכח כי אחת מהמטרות העיקריות ברכישת ההלוואה על ידי חברת RCo, נועדה להשגת הטבת מס, יש להחיל את הוראות הסעיף ולמנוע את הטבת המס הניתנת על פי האמנות בין מדינות R למדינות T ו-S.

20.6 המונחים "הסדר או עסקה" ("arrangement or transaction") צריכים להתפרש באופן רחב וכוללים כל הסכם, תכנית, עסקה או סדרה של עסקאות, בין אם הם ניתנים לאכיפה באופן חוקי ובין אם לאו. בפרט, המונחים כוללים את היצירה, ההמחאה, הרכישה או ההעברה של ההכנסה עצמה או של הנכס או הזכות שבגינם ההכנסה נצברה. תנאים אלה כוללים גם הסדרים הנוגעים להקמה, רכישה או החזקה של תאגיד שמקבל את ההכנסה, לרבות הכשירות של אותו תאגיד כתושב של אחת המדינות המתקשרות, וכוללים צעדים שאנשים עשויים לנקוט בעצמם לצורך קביעת מקום התושבות שלהם או של תאגיד בבעלותם. דוגמה ל"הסדר" תהיה נקיטת צעדים שיבטיחו כי ישיבות דירקטוריון של חברה יתבצעו במדינה אחרת בכדי שהחברה תוכל לטעון כי שינתה את מקום



תושבותה. הוראות הסעיף יחולו בין אם מדובר בעסקה אחת אשר גרמה לבדה ליצירת ההטבה ובין אם מדובר בעסקה אחת מתוך סדרה של עסקאות אשר הביאו יחד ליצירת ההטבה.

20.6.1 כדי לקבוע האם אחת המטרות העיקריות של הסדר או עסקה אכן נועדו להשיג הטבות לפי האמנה, חשוב לערוך ניתוח אובייקטיבי של המטרות של כל האנשים המעורבים בעיצוב ההסדר או העסקה. השאלה מה הן מטרות ההסדר או העסקה היא שאלה של עובדה אשר ניתן לענות עליה רק בהתחשב בכל הנסיבות הסובבות את ההסדר או האירוע על בסיס כל מקרה לגופו. אין צורך למצוא הוכחה חותכת לכוונתו של אדם הנוגע להסדר או לעסקה, אך צריך שיהיה סביר להסיק, לאחר ניתוח אובייקטיבי של העובדות והנסיבות הרלוונטיות, כי אחת המטרות העיקריות של ההסדר או העסקה היתה להשיג את ההטבות של אמנת המס. יציין, כי אין להניח בכל מקרה, כי קבלת ההטבה על פי אמנת מס היא אחת המטרות העיקריות של הסדר או עסקה. עם זאת, במקרה בו אם אכן עולה כי ההסבר היחיד הסביר לביצוע עסקה הינו השגת ההטבה, ניתן לטעון כי אחת המטרות העיקריות של אותו הסדר היתה להשיג את ההטבה.

יודגש, כי אדם אינו יכול למנוע את יישום הוראות הסעיף אך ורק על בסיס טענה שההסדר או העסקה לא נעשו כדי להשיג את היתרונות של האמנה.

20.6.2 ההתייחסות ל"אחת המטרות העיקריות" ("one of the principal purposes") בסעיף פירושה כי השגת ההטבה לפי אמנת מס אינה צריכה להיות המטרה היחידה או הדומיננטית של הסדר או עסקה מסוימים. די בכך שלפחות אחת המטרות העיקריות היתה להשיג את ההטבה. לדוגמה, אדם רשאי למכור נכס מסיבות שונות, אך אם לפני המכירה הופך אותו



אדם לתושב של אחת המדינות המתקשרות ואחת המטרות העיקריות לשינוי התושבות היא לקבל הטבה לפי אמנת מס, ניתן להחיל את הסעיף על אף העובדה שישנם גם מטרות מרכזיות אחרות לשינוי מקום התושבות, כגון היכולת למכור ביתר קלות את הנכס או היכולת להשקיע מחדש את התמורה המתקבלת ממכירת הנכס ביתר קלות לאחר שינוי התושבות. מטרה לביצוע עסקה או הסדר לא תחשב ל"מטרה עיקרית" ("principal purposes"), כאשר סביר להסיק, כי בהתייחס לכל העובדות והנסיבות הרלוונטיות, קבלת ההטבה לא היתה שיקול עיקרי ולא הייתה מצדיקה כניסה לכל עסקה או הסדר שהביאו, לבד או ביחד עם עסקאות אחרות, את ההטבה. כאשר העסקה או ההסדר קשורים בקשר שלא ניתן לנתקו מפעילות מסחרית מרכזית וצורתם לא נבעה משיקולים של קבלת הטבות, השגת הטבת מס לא תיחשב לאחת מהמטרות העיקריות לביצוען.

20.6.3 יובהר, כי גם כאשר מטרתה של עסקה היא ליהנות מהטבה הנובעת ממספר אמנות מס, השגת ההטבה ע"י אמנה מסוימת נחשבת כ"מטרה עיקרית" לעניין סעיף זה. למשל, נניח כי נישום תושב מדינת א' נכנס להסדר עם תאגיד צינור הנחשב לתאגיד פיננסי תושב המדינה ב' כדי שהתאגיד הפיננסי ישקיע, לטובתו הסופית של הנישום תושב מדינה א', באגרות חוב שהונפקו במספר רב של מדינות אשר למדינה ב', אך לא למדינת א', יש עמן אמנות המס. אם העובדות והנסיבות מעידות שההסדר הכולל בין תושב מדינה א' לתאגיד במדינה ב' נוצר לתכלית העיקרית של השגת הטבות מכח אמנות מס אלו, יש לראות בקבלת הטבה לפי כל אחת מאמנות מס אילו כאחת המטרות העיקריות להסדר זה. כמו כן, העובדה שעסקה או הסדר נעשו הן לצורך הימנעות ממיסוי על פי דין פנימי של מדינה מסוימת והן לשם קבלת הטבות אמנה אינה גורעת מכך



שהעסקה או ההסדר ייחשבו ככאלה ש"מטרה עיקרית" שלהם היא הימנעות ממס לפי האמנה⁸⁰.

21. כניסה לתוקף ותחולה - סעיף 34-35 MLI

האמנה המולטילטרלית נכנסה לתוקף, במישור הבינלאומי, ב-1 ביולי 2018 לאחר שחמש המדינות הראשונות אשררו את האמנה (לפי סעיף 34(1) MLI). הכניסה לתוקף של האמנה המולטילטרלית לגבי ישראל, היא ב-1 בינואר 2019 (באחד בחודש שלאחר חלוף שלושה חודשים ממועד ההודעה של ישראל על אשרור האמנה לאור הוראות סעיף 34(2)).

תחולת הוראות האמנה המולטילטרלית בישראל תהיה במועדים שונים לגבי כל אחת מאמנות המס של ישראל, בהתאם להוראות סעיף 35(1) לאמנה המולטילטרלית⁸¹.

תחולת האמנה עם מדינה מסוימת לעניין ניכוי מס במקור מתשלומים לתושב חוץ, היא ב-1 בינואר החל או העוקב לכניסתה לתוקף בכל אחת מהמדינות (לפי המאוחר).

תחולת האמנה בקשר לאמנה עם מדינה מסוימת, לעניין מיסים אחרים, היא ב-1 בינואר החל או העוקב למועד בו הסתיימה תקופה של שישה חודשים מכניסתה לתוקף בכל אחת מהמדינות (לפי המאוחר).

מועדי תחולה

מועד תחילה ראשון של האמנה המולטילטרלית בישראל הוא ב-1 בינואר 2019, מועד בו חלה האמנה המולטילטרלית לעניין ניכוי במקור, לגבי אמנות המס של ישראל עם שבע מדינות: אוסטריה, צרפת, יפן, ליטא, פולין, סלובקיה וסלובניה.

ב-1 בינואר 2020 חלה האמנה המולטילטרלית לעניין ניכוי במקור (בנוסף למדינות שהתחולה לגבי ניכוי מס במקור הייתה כבר ב-2019) גם לגבי האמנות

⁸⁰ דוגמאות נוספות לצורך המחשת הוראות ה-PPT ניתן למצוא בפסקה 182 של סעיף 29 לפרשנות של אמנת המודל

של ה-OECD. יצויין כי המדובר בדוגמאות בלבד ויש לבחון כל מקרה על פי העובדות ונסיבות הרלוונטיות לגבי ⁸¹ מספר מדינות שחתמו על האמנה טרם הגישו את מסמך האשרור ולפיכך השינויים באמנות של ישראל עם אותן מדינות טרם נכנסו לתוקף, ראה בסעיף 1.4 לעיל.



עם המדינות הבאות: בלגיה, קנדה, דנמרק, פינלנד, גאורגיה, הודו, אירלנד, לוקסמבורג, מלטה, הולנד, סינגפור ואוקראינה.
ב-1 בינואר 2020 חלה האמנה המולטיטרלית לענין מיסים אחרים לגבי האמנות עם המדינות: אוסטריה, פינלנד, צרפת, גאורגיה, הודו, אירלנד, יפן, ליטא, מלטה, הולנד, פולין, סינגפור, סלובקיה וסלובניה.

נכון ל-1 בינואר 2021 האמנה המולטיטרלית חלה לענין ניכוי במקור לגבי האמנות עם: אוסטריה, בלגיה, קנדה, צ'כיה, דנמרק, פינלנד, צרפת, גאורגיה, הודו, אירלנד, יפן, קוריאה, לטביה, ליטא, לוקסמבורג, מלטה, הולנד, פולין, פורטוגל, רוסיה, סינגפור, סלובניה, סלובקיה ואוקראינה.

נכון ל-1 בינואר 2021 חלה האמנה המולטיטרלית לענין מיסים אחרים לגבי האמנות עם המדינות: אוסטריה, בלגיה, קנדה, דנמרק, פינלנד, צרפת, גאורגיה, הודו, אירלנד, יפן, לטביה, ליטא, לוקסמבורג, מלטה, הולנד, פולין, פורטוגל, רוסיה, סינגפור, סלובקיה, סלובניה ואוקראינה.

תחולה צפויה של האמנה המולטיטרלית נכון למועד עריכת החוזר

רשימת המדינות הנוספות שעליהם תחול האמנה המולטיטרלית החל ב-1 ינואר 2022 צפויות לכלול, לכל הפחות את המדינות הבאות, ואפשר שיוספו מדינות נוספות לאחר עריכת חוזר זה. לענין ניכוי במקור: קרואטיה, יוון, הונגריה ופנמה. לענין מיסים אחרים: קרואטיה, צ'כיה, יוון, הונגריה, קוריאה ופנמה.

לפי הוראות האמנה המולטיטרלית, מועד תחולתה בכל אחת מהמדינות המתקשרות לאמנת מס עשויה להיות שונה. בכדי לדעת מאימתי מדינת אמנה תחיל את הוראות ה-MLI יש לברר מהי תחולת ה-MLI באותה מדינה בהתאם לבחירה שלה בעניין סעיפים 34 ו-35. בישראל, מאחר ושנת המס מתחילה ב-1 בינואר, תחול האמנה המולטיטרלית מיום 1 בינואר בשנה הרלוונטית.

אם בעתיד יצטרפו מדינות נוספות לאמנה המולטיטרלית וישראל תבחר שהאמנה תחול לגבי אמנת המס עם אותה מדינה, ייקבע תאריך הכניסה לתוקף לפי סעיף 35(5), ובכפוף לבחירות של ישראל ומדינת האמנה האחרת.

22. דרכי פעולה



בעקבות תחילת יישום ה-MLI בישראל עודכן טופס A114 (טופס בקשה להפחתה או פטור בניכוי מס במקור על תשלומים לתושב חוץ, ובאנגלית: Claim for Reduced Rate of Withholding Tax/Exemption from Withholding Tax in Israel on Payments to a Non Resident).

הטופס בנוסחו המעודכן בקישור הבא: [טופס A114](#). השאלות שנוספו בטופס המעודכן משקפות תנאים שנוספו לחלק מאמנות המס של ישראל אשר הושפעו מה-MLI, כל אמנה לפי התחולה שנקבעה לגביה.

