



י"ד כסלו, תשע"א
21 נובמבר, 2010

חוזר מס הכנסה מס' 6/2010 - רשות המסים בנושא: האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לוייטנאם

1. כללי

1.1 ביום 4 באוגוסט 2009 נחתמה אמנה למניעת כפל מס בין ממשלת מדינת ישראל לבין ממשלת הרפובליקה הסוציאליסטית של וייטנאם (להלן: "האמנה"). האמנה אושררה בידי ישראל ווייטנאם במהלך שנת המס 2009. הוראות האמנה נכנסו לתוקף החל ביום 1.1.2010 ואילך.

1.2 ככלל, הבסיס לאמנה הוא שילוב בין אמנת המודל של ה-OECD (להלן: "אמנת המודל") לבין אמנת המודל של האו"ם, עם זאת קיימים הסדרים החורגים מאמנות אלו, אשר יפורטו בחוזר זה.

1.3 דגש מיוחד ניתן לנושא מניעת ניצול לרעה של האמנה, זיכוי ממסי כפל, והוראות נוספות המבססות זכות מיסוי מהותית במדינת המקור, כפי שבא לידי ביטוי בהוראות האמנה.

1.4 הדיונים לקראת החתימה על אמנה זו התקיימו במהלך השנים 2006, ו- 2007. החתימה בראשי תיבות על נוסח האמנה בוצעה ביום 17 בינואר 2008. מובאת להלן (במסגרת סעיף 2 לחוזר) סקירה של הדין הפנימי בוייטנאם, כפי שהיה בשנים 2006 ו- 2007. כמו כן, מובאת להלן (במסגרת סעיף 3 לחוזר) סקירה תמציתית לאור שינויים בדין הפנימי, הרלוונטים לשנת 2009 ואילך.

1.5 חוזר זה מציג את הנושאים העיקריים באמנה זו.

1.6 למען הסר ספק מובהר, כי כל מחלוקת בנוגע לפרשנות הוראות האמנה תוכרע על פי הוראותיה כפי שנחתמה.

2. הוראות כלליות הנוגעות לחוק המס הפנימי בוייטנאם כפי שחל במועד החתימה בראשי תיבות (17

בינואר 2008) (Income Tax Act as amended on 1.1.2007) – (להלן: "החוק")

תיאור החוק שלהלן הינו כללי, ומטרתו לתת את הרקע לקביעת ההוראות המיוחדות שבאמנה זו. נציין כי ייתכן ויחולו שינויים בחוק לאחר מועד פרסום החוזר, ולכן אין להסתמך על מסמך זה כמחייב לעניין הצגת הדין בוייטנאם.

2.1 שנת המס

שנת המס בוייטנאם מתחילה ביום 1 בינואר, ומסתיימת ביום 31 בדצמבר באותה שנה.



2.2 תושבות

2.2.1 תושבות יחיד

יחיד יחשב לתושב ווייטנאם, אם הוא מקיים לפחות אחד מהתנאים הבאים:

2.2.1.1 הוא מתגורר בה דרך קבע (Permanent Residing in Vietnam).

2.2.1.2 היחיד שוהה בווייטנאם מעל 183 ימים בשנת מס.

2.2.1.3 היחיד שוהה ברציפות 12 חודשים ממועד הגעתו לווייטנאם.

2.2.2 תושבות חברה

חברה תחשב תושבת ווייטנאם אם מקום רישומה הוא בווייטנאם.

2.3 מיסוי חברות

שיעור מס חברות בווייטנאם עמד בתקופה האמורה על 28% (הקלות ושיעורי מס שונים יפורטו בהמשך), חברות המתמחות בפעילות הקשורה לנפט ומחצבים כפופות לשיעור מס של 50%.

2.4 הפסדים

הפסדים ניתנים לקיזוז במשך תקופה של חמש שנים ממועד היווצרותם.

2.5 סוגי התאגדות

בהתאם לדין הווייטנאמי קיימים מספר סוגי התאגדות וביניהם:

Joint Venture Company (JVC) - תאגיד המוקם על ידי משקיע זר בשיתוף עם משקיע מקומי (לענין זה משקיע יכול שיהא אחד או יותר). צורת התאגדות זו נחשבת כחברה בע"מ, ומהווה ישות משפטית נפרדת בעלת מועצת מנהלים משלה.

Entire Foreign Owned Capital (חברה בבעלות משקיעים זרים) - תאגיד הזוהה

במהותו ל - JVC אך לא נדרשת השקעה משותפת של משקיע מקומי. יחד עם זאת, על מנת להקים חברה כאמור, על החברה לעמוד במספר מגבלות שנקבעו בחוק. למשל, דוגמה על חברה המתמחה בתקשורת והקמת רשתות, נדרשת להתקשר בהסכם עם קבלן ווייטנאמי מומחה המאושר לפעול בתחום כאמור.

קיימות מגבלות לחברה מהסוג האמור לפעול בתחומים מסוימים (לדוגמא: פעילות בתחום בטחון המדינה, איכות הסביבה, ועוד).



Business Cooperation Contract (BCC) - שותפות בין שני גופים לפחות אשר להם פעילות עסקית אחת או יותר בווייטנאם. זהו מודל ההתאגדות הגמיש ביותר בווייטנאם לעשיית עסקים ומאוד נפוץ בתחום הנפט, התקשורת והפרסום. רווחי המיזם מיוחסים ישירות לבעלי הזכויות בשותפות. BCC אינה מהווה ישות משפטית נפרדת לצורכי מס אך יכולה להיחשב כנפרדת לעניין פרויקט מסוים בהיבטים מסויימים.

Joint Stock Company (JSC) - חברה בע"מ אשר הוקמה על - ידי שלושה או יותר בעלי מניות מקומיים או זרים. בניגוד ל- LLC (להלן) רשאית החברה להנפיק את מניותיה לציבור.

Limited Liability Corporation (LLC) - הינו תאגיד המוקם על ידי עד 50 משקיעים. קיימת חובה למנות יו"ר ומנהל כללי לתאגיד. ההבדל בין LLC ל- JCS הינו ש- LLC לא רשאי להנפיק מניות ולא ימנה יותר מ- 50 חברים.

REPRESNTATIVE OFFICE - משרדי נציג אינם נדרשים להיות רשומים בווייטנאם, אינם כפופים לחוקי המס בווייטנאם, ואינם יכולים להיות מעורבים בשום פעילות מסחרית. פעילותם מוגבלת לקידום עסק אחר, להאיץ את התפתחותו של עסק אחר וכו'.

2.6 הטבות מס

חברות המוקמות על ידי בעלי מניות זרים עשויות ליהנות משיעורי מס נמוכים משיעור המס הכללי הנהוג וזאת כאשר מדובר בפרויקטים או אזורים שהמדינה מבקשת לעודד, לדוגמה:

10% - שיעור מס כאמור יחול על חברות הפועלות באזורים המוגדרים כקשים במיוחד מהבחינה הסוציו-אקונומית, חברות המתמחות בפיתוח תשתיות ודרכים וכן חברות שלפחות 80% מהכנסותיהן הן מיצוא.

15% - שיעור מס כאמור יחול על חברות הפועלות באזורים המוגדרים כקשים מהבחינה הסוציו-אקונומית, חברות המשקיעות באזורים קשים במיוחד, חברות המתמחות בשירותי יצוא וכן חברות תעשייתיות באזורי תעשייה.

20% - שיעור מס כאמור יחול על חברות הפועלות באזורים שקיבלו עדיפות על ידי המדינה, חברות המשקיעות באזורים המוגדרים כקשים מהבחינה הסוציו-אקונומית, וחברות המעניקות שירותים למגזר התעשייתי.



חוקי עידוד נוספים

חברות מתחומי פעילות שונים ואזורים שונים זכאיות להטבת נוספות כדלקמן:
חברות היי טק - פטור ממס לתקופה של 8 שנים ולאחריהם שיעור מס של 10%. יובהר כי שנות הפטור (Tax Holiday) נכללות במניין המועדים החל מהשנה הראשונה בה החברה מדווחת על הכנסה חייבת - לפני קיזוז הפסדים.

חברות אשר מעל 80% מתוצרתן מיוצאת - שנתיים פטור ובשנתיים שלאחריהן הנחה של 50% מהמס החל עליהן (10%).
חברות אשר מעל 50% ועד 80% מתוצרתן מיוצאת - שנתיים פטור ובשנתיים שלאחריהן הנחה של 50% מהמס החל עליהן (15%).

רווחי הון

רווח הון, כתוצאה ממכירת נכסיו של תאגיד, מהווה הכנסה חייבת שחל עליה שיעור מס חברות החל על החברה. שיעור מס חברות הופחת ב- 1 לינואר 2009 מ- 28% ל- 25%.

דיבידנד

החל מיום 1 בינואר 2004 בוטל המס על דיבידנד.

ניכוי מס במקור מתשלומים:

להלן טבלה המסכמת את שיעור הניכוי במקור מתשלום המהווה הכנסה חייבת במס:

| שיעור הניכוי | מקור ההכנסה |
|--------------|-------------|
| 0% | דיבידנד |
| 10% | ריבית |
| 10% | תמלוגים |

3. סקירה תמציתית של הדין בוייטנאם החל משנת 2009 ואילך

3.1 חוק מספר 14/2008/QH12 שאושר ב- 3 ביוני 2008 ובתחולה מ-1 בינואר 2009, מעדכן

את חקיקת Business Income Tax (BIT).

3.1.1 החוק קובע שיעור מס BIT אוניברסאלי בשיעור 25% ושיעורי מס של 32% -

50% על עסקים בתחום חיפוש וניצול משאבי טבע נדירים ויקרים (גז, נפט ועוד').

שיעור המס ייקבע ספציפית למקרה (ע"י ראש הממשלה ולפי הצעת שר האוצר).

3.1.2 על משקיעים זרים יחול שיעור ה-BIT האמור אלא אם חל שיעור נמוך יותר לפי

FIL Foreign Investment Law (המעודד השקעות זרות על-ידי מתן תמריצים).



- 3.1.3** באופן כללי חקיקת FIL חלה גם על קבלנים; החוק מצריך עמידה בתנאי הרישיון ובתנאים אחרים כדוגמת אימוץ תקינה חשבונאית של וייטנאם ועוד'.
חברה אשר אינה זכאית עוד לתמריצים יהא שיעור המס BIT האמור.
- 3.1.4** תמריצי מס אחרים (שיעורי BIT מופחתים ו/או פטורים, לתקופות שונות שנקבעו, כתלות במקרה הרלוונטי) לחברות הפועלות באזורי עידוד השקעה כפי שמופיעים בחוזר מס של וייטנאם מספר 108/2006.

- 3.2** חוק מספר 04/2007/QH12 אושר ב- 21 בנובמבר 2007 ובתחולה החל מ-1 בינואר 2009 ומעדכן את חקיקת Personal Income Tax Law (PITL).
- 3.2.1** ייחשב לתושב לצורכי מס מי שיש לו בית קבע בוייטנאם או מי ששהה מעל 183 יום בשנה קלנדרית או במהלך 12 חודשים.
- 3.2.2** שיטת מיסוי פרסונאלית (תושבי וייטנאם על הכנסתם הכלל עולמית) ומיסוי טריטוריאלי ביחס לתושבי חוץ על הכנסה המופקת בוייטנאם. שיעור המס פרוגרסיבי ונע בין 5% - 35%.
- 3.2.3** החוק מבהיר כי PITL חל על אזרחי וייטנאם, זרים שעובדים בוייטנאם, וזרים שאינם תושבים אך מפקים הכנסה בוייטנאם.
- 3.2.4** החל מה- 1.1.2009 עסקאות נדל"ן ימוסו בשיעור של 25% על הרווח או 2% ממחיר הרכישה.

4. המסים עליהם חלה האמנה

4.1 המסים בישראל

האמנה תחול על מס הכנסה ומס חברות, לרבות מס על רווח הון, המוטלים על יחידים וחברות. כמו כן, תחול האמנה על מיסים המוטלים על רווחים מהעברת מקרקעין, לרבות מיסים החלים על פי חוק מיסוי מקרקעין בישראל.

4.2 המסים בוייטנאם

האמנה תחול על מס ההכנסה האישי, וכן על מס ההכנסה העסקי.

5. תוקף האמנה ותחולת הוראותיה

- בהתאם לסעיף 30 לאמנה, תיכנס האמנה לתוקף עם אשרורה על ידי שתי המדינות והוראותיה יחולו כמפורט להלן:
- 5.1** ביחס למסים המנוכחים במקור - האמנה תחול על סכומי הכנסה אשר נצמחו החל ביום הראשון של ינואר שלאחר השנה שבה תיכנס האמנה לתוקף (להלן: "היום הקובע").
יובהר כי, היום הקובע בפועל הוא 1.1.2010.



5.2 ביחס למיסים אחרים - האמנה תחול על הכנסות שהופקו או שנצמחו מהיום הקובע ואילך.

6. הגדרות כלליות (סעיף 3 לאמנה)

6.1 ישראל - בהתאם לאמנה ההגדרה הינה מדינת ישראל. יודגש כי בהתאם לעמדת רשות המסים, ובהתאם לאמנות המס עליהן חתומה ישראל, המונח יתפרש ככולל את השטח שעליו יש לממשלת ישראל זכויות מיסוי, כולל הים הטריטוריאלי שלה, וכן האזורים הימיים הצמודים לגבול החיצוני של הים הטריטוריאלי, כולל קרקע הים ותת-הקרקע שעליהם מממשת מדינת ישראל את הזכויות הריבוניות שלה או זכויות אחרות וסמכות שיפוט, בהתאם למשפט הבינלאומי ולדיני מדינת ישראל;

6.2 אדם - כולל יחיד, חברה וכל חבר בני אדם אחר;

6.3 חברה - כל תאגיד או כל ישות הנחשבת כתאגיד לצרכי מס;

6.4 רשות מוסמכת - בוייטנאם - שר האוצר או נציגו המוסמך, בישראל - שר האוצר או נציגו המוסמך.

6.5 כהוראה כללית נקבע כי מבחינת יישום הוראות האמנה כל מונח שלא הוגדר בה, יפורש בהתאם למשמעות שניתנת לו לפי חוקי אותה מדינה החלים על המסים עליהם האמנה חלה, אלא אם כן משתמע אחרת מן ההקשר, ותינתן עדיפות לפרשנות הניתנת לאותם מונחים בחוקי המס של אותה מדינה לעומת הפרשנות הניתנת להם לפי חוקים אחרים של אותה מדינה.

7. תושבות (סעיף 4 לאמנה)

7.1 יחידים

נקבע כי במקרה של כפל תושבות הנובע מהדין הפנימי של המדינות המתקשרות (ראו לעניין זה סעיף 2.2 לחוזר - הגדרת תושבות בדין הוייטנאמי) יחולו, לגבי יחיד, כללי שובר שוויון כמפורט באמנת המודל ובשינוי מהסדר שנקבע בה. כלומר, לגבי יחידים, נקבע כי מרכז האינטרסים החיוניים של הנישום הוא שיהא מבחן שובר שוויון ראשון במקרה של כפל תושבות.

יודגש כי סדר שוברי השוויון שבאמנה זו הינו בהתאם למדיניות שהייתה נהוגה בישראל עד לשנת 2009, עמדה זו הוצגה בפני ארגון ה-OECD ואף צוינה מפורשות בפרשנות הארגון לאמנת המודל (Commentary). כיום, שונתה מדיניות זו והיא כיום זהה לעמדת הארגון, יחד עם זאת יש לשים לב כי לגבי האמנה סדר שובר השוויון שונה, והסדר הקובע לקביעת מעמדו של יחיד אשר בהתאם לדין הפנימי של המדינות חל לגביו כפל תושבות, הינו כדלקמן:

7.1.1 יראוהו כתושב המדינה אשר יחסיו האישיים והכלכליים עמה הדוקים יותר (מרכז האינטרסים החיוניים);



- 7.1.2** אם לא ניתן לקבוע היכן נמצא מרכז האינטרסים החיוניים שלו, יראוהו רק כתושב המדינה שבה עומד לרשותו בית קבע;
- 7.1.3** אם עומד לרשותו בית קבע בשתי המדינות או אם לא עומד לרשותו בית קבע באף אחת מהמדינות, יראוהו רק כתושב המדינה בה הוא נוהג לגור;
- 7.1.4** אם הוא נוהג לגור בשתי המדינות או אף לא באחת מהן, יראוהו רק כתושב המדינה שהוא אזרח;
- 7.1.5** אם הוא אזרח של שתי המדינות המתקשרות או שאינו אזרח של אף אחת מהן, הרשויות המוסמכות של המדינות יישבו את השאלה בהסכמה הדדית.

7.2 אדם (שאינו יחיד)

היה ומדובר בכפל תושבות לאדם שאינו יחיד (חברה וכל חבר בני אדם אחר) - יראוהו כתושב המדינה בה נמצא מקום הניהול האפקטיבי שלו.

8. מוסד קבע (סעיף 5 לאמנה)

ככלל, הגדרת מוסד קבע נועדה כדי לקבוע רף מינימאלי של פעילות או שהות, במדינת המקור, שמעבר לו יחול חיוב במס על הכנסתו של תושב חוץ מפעילות עסקית המופקת במדינת המקור.

יודגש כי, מוסד קבע, לכשעצמו אינו מסווג לצורכי מס כתאגיד או ישות משפטית נפרדת אלא מתייחס להכנסה עסקית של תושב חוץ אשר רואים בה הכנסה שהופקה בישראל כאמור על פי הכללים שבסעיף 4א(א)(1) לפקודה. כמו כן, מוסד קבע אינו מהווה אישיות משפטית נפרדת מתושב החוץ ואף אינו נחשב כתושב ישראל.

תושב חוץ אשר הפיק הכנסה עסקית בישראל יתחייב במס בישראל רק אם פעילותו העסקית או שהותו עברה את הרף הקבוע בסעיף 5 לאמנה.

כדי לקבוע את הרווחים המיוחסים למוסד קבע יש לבחון תחילה מהם הרווחים שהופקו בישראל בהתאם לאמור בסעיף 4א(א)(1) לפקודה. לאחר מכן יש ליחס רווחים למוסד קבע בהתאם לפעילות המבוצעת על ידו בישראל, כל זאת בהתאם למחיר השוק של הפעילות כאמור.

בהתאם לסעיף 5(3)א לאמנה, נקבע כי לגבי אתר בניה, פרויקט בניה, התקנה או הרכבה, או פעילויות פיקוח הקשורות אליהם, של תושב אחת המדינות במדינה האחרת - יחשב כמוסד קבע רק אם פרויקט או פעילויות כאמור נמשכים יותר מששה חודשים.

אמנת המודל קובעת כלל דומה אך לתקופה של 12 חודשים.

בהתאם לסעיף 5(3)ב לאמנה, נקבע כי מתן שירותים, כולל שירותי יעוץ, על ידי מיזם באמצעות עובדים או כוח אדם אחר שהמיזם מעסיק למטרה זו - יחשב כמוסד קבע רק אם נמשך לפרקי זמן מצטברים של יותר מ- 6 חודשים במהלך 12 חודשים רצופים.



בשונה מנוסח אמנת המודל של ה-OECD, סעיף 5(ב) לאמנה מאפשר לראות כמוסד קבע מקרה בו לסוכן תלוי אין סמכות לחתום בשם מיזם אולם הוא מחזיק טובין או סחורה במדינת המקור אשר מהם הוא מוסר בקביעות טובין או סחורה מטעם המיזם. יתר הוראות הסעיף זהות להוראות שנקבעו בסעיף מוסד הקבע שבאמנת המודל של הארגון.

9. דיבידנדים (סעיף 10 לאמנה)

9.1 בהתאם לאמנה, דיבידנדים המשולמים ע"י חברה תושבת מדינה מתקשרת לתושב מדינה מתקשרת האחרת, ניתן לחייבם במס במדינה האחרת. כלומר, ניתן לחייב במס את הדיבידנדים במדינת מושבו של המקבל.

יחד עם זאת, נקבע כי מדינת המקור (מדינת התושבות של החברה המשלמת) רשאית לנכות מס במקור מתשלומי דיבידנד בהתאם לדין הפנימי בה. אולם אם המקבל הוא בעל הזכות שביושר לדיבידנד, שיעור הניכוי במקור לא יעלה על 10% מהסכום ברוטו של הדיבידנדים. זאת אומרת, מקום בו בעל זכות שביושר בהכנסות מדיבידנדים, המחולקים על ידי חברה ישראלית אינו תושב וייטנאם, לא תחולנה הוראות האמנה ויש לפעול בהתאם להוראות הדין הפנימי.

9.2 שיעור ניכוי מס במקור, לעניין הדיבידנד, שפורט לעיל חל על שתי המדינות.

9.3 סעיף 10(5) לאמנה קובע, כי מדינה מתקשרת לא תטיל מס על רווחים בלתי מחולקים של חברה תושבת המדינה המתקשרת האחרת, גם אם הרווחים הבלתי מחולקים מורכבים מרווחים או מהכנסה שמקורם במדינה המתקשרת. הרציונאל הוא לשמור על זכויות המיסוי בהתאם לאמור באמנה, ולכן לא להטיל מס נוסף על הרווחים הבלתי מחולקים של החברה תושבת המדינה המתקשרת האחרת.

כמו כן, מדינה מתקשרת לא תטיל מס על דיבידנדים שמחלקת חברה תושבת המדינה המתקשרת האחרת, גם אם אותה חברה מפיקה רווחים או הכנסה מהמדינה המתקשרת, אלא בהתקיים אחד משני אלו:

- במידה והדיבידנדים משתלמים לתושב של אותה מדינה מתקשרת אחרת.
 - במידה וזכות ההחזקה שבזיקה אליה משתלמים הדיבידנדים קשורה באופן ממשי למוסד קבע או בסיס קבוע הנמצא באותה מדינה מתקשרת אחרת.
- יש להדגיש כי הוראה זו חלה רק על החברה שצברה את הרווחים המחולקים או הבלתי מחולקים, כאמור לעיל.



10. ריבית (סעיף 11 לאמנה)

בהתאם לאמנה, ריבית, שמקורה במדינה מתקשרת, המשולמת לתושב המדינה המתקשרת האחרת, ניתן לחייבה במס במדינה המתקשרת האחרת, קרי, במדינת התושבות של מקבל ההכנסה.

יחד עם זאת, נקבע כי מדינת המקור (המדינה שמשלם הריבית הוא תושב בה) רשאית לנכות מס במקור מתשלומי הריבית בהתאם לדין הפנימי בה, אולם אם בעל הזכות שביושר להכנסות ריבית הוא תושב המדינה המתקשרת האחרת, שיעור הניכוי במקור לא יעלה על **10%** מסכום ברוטו של הריבית. זאת אומרת, מקום בו בעל הזכות שביושר בהכנסות מריבית שמשלם תושב ישראל אינו תושב וייטנאם לא תחולנה הוראות האמנה ויש לפעול בהתאם להוראות הדין הפנימי.

עם זאת, נקבע פטור מניכוי מס במקור מריבית המשולמת בזיקה להלוואה, תביעת - חוב או אשראי לגופים הבאים: ממשלה של מדינה מתקשרת או בנק מרכזי שלה, ומוסד למימון או לסחר בינלאומי הנמצא בבעלות מלאה של מדינה מתקשרת (בישראל אשר"א).

המונח ריבית הוגדר בסעיף 11(4) לאמנה כהכנסה מתביעות חוב מכל סוג, בין שהן מובטחות במשכנתא ובין אם לאו, בין שהן נושאות זכות להשתתף ברווחי החייב ובין אם לאו, ובמיוחד הכנסה מבטוחות ממשלתיות והכנסה משטרי חוב או מאיגרות חוב, לרבות פרמיות ופרסים הקשורים בבטוחות, שטרי חוב או איגרות החוב האמורים. עם זאת הוחרגו מהמונח ריבית תשלומים נוספים הנובעים ממכירה באשראי או קנסות המוטלים בשל איחור בתשלום.

על אף האמור לעיל, ריבית המשתלמת בהקשר לתביעת חוב והנובעת ממוסד קבע או בסיס קבוע של תושב מדינה מתקשרת במדינה האחרת, תסווג ותטופל כהכנסה מריווחי עסקים או הכנסה משירותים אישיים של עצמאי, בהתאם לנסיבות העניין.

עוד יודגש, כי סיווג ההכנסה כריבית לצורך האמנה ייקבע בהתאם למדינת המקור (מקום מושבו של המשלם). לדוגמא, תשלום ריבית על ידי תושב מדינה מתקשרת לבנק, תושב המדינה האחרת, יסווג לעניין ניכוי מס במקור כריבית (בין אם ההכנסה אצל מקבל הריבית מסווגת כריווחי עסקים, ובין אם היא מסווגת אצלו כהכנסה מריבית).

כמו כן, אין בסיווג ההכנסה כריבית במדינה המקור, כדי להשפיע על סיווג ההכנסה במדינת התושבות של מקבלה.

הכנסת תושב החוץ שהופקה בישראל תחשב הכנסה פאסיבית אם פעילותו בישראל לא הגיעה לכדי עסק. במקרה בו פעילותו של תושב החוץ בישראל הגיעה לכדי עסק והחוב בגינו משתלמת הריבית קשור למוסד הקבע שלו בישראל, הרי שהכנסתו שהופקה בישראל תחשב כרווחי עסקים אשר יתחייבו במס בישראל בהתאם להוראות ס' 7 לאמנה.

יצוין, כי במקרים בהם מתקיימים יחסים מיוחדים בין המשלם לבין בעל הזכות שביושר להכנסות הריבית (בהקשר לתביעת החוב), כך שסכום הריבית עולה על המקובל אלמלא היו



מתקיימים יחסים כאמור, או אז יש לסווג את הסכום העודף בהתאם לדין הפנימי של כל מדינה מתקשרת.

11. תמלוגים ותשלומים על שירותים טכניים (סעיף 12 לאמנה):

בהתאם לאמנה "תמלוגים" - תשלומים מכל סוג המתקבלים בעד השימוש או הזכות לשימוש, בכל זכות יוצרים של יצירה ספרותית, אמנותית או מדעית, לרבות סרטי קולנוע, או סרטים או קלטות המשמשים לשידור ברדיו או בטלוויזיה, כל פטנט, סימן מסחר, מדגם או דוגמה, תכנית, נוסחה סודית, או הזכות לשימוש, בצידוד תעשייתי, מסחרי או מדעי, או במידע הנוגע לניסיון תעשייתי, מסחרי או מדעי.

בהתאם לאמנה "תשלומים טכניים" - תשלומים מכל סוג לכל אדם, שאינו שכיר של האדם המבצע את התשלומים, בתמורה לכל שירות שטיבו טכני, ניהולי או ייעוצי אבל לא כולל תשלומים על שירותים המפורטים בסעיף 14 לאמנה (שירותים אישיים של עצמאי).

נקבע כי, תמלוגים ותשלומים על שירותים טכניים, שמקורם במדינה מתקשרת המשולמים לתושב מדינה מתקשרת אחרת, ניתן לחייבם במס במדינת תושבותו.

יחד עם זאת, נקבע כי מדינת המקור (המדינה בה הופקה ההכנסה) רשאית לנכות מס במקור בהתאם לדין הפנימי בה, ואולם אם המקבל הוא בעל הזכות שביושר לתמלוגים או לשירותים הטכניים, שיעור הניכוי במקור לא יעלה על:

11.1 במקרה של תשלומים טכניים - 7.5% מן הסכום ברוטו של התשלומים;

11.2 במקרה של תמלוגים:

11.2.1 5% מן הסכום ברוטו של התמלוגים ביחס לתשלום מכל סוג שהתקבל בתמורה לשימוש, או הזכות לשימוש, בכל פטנט, מדגם או דוגמה, תכנית, נוסחה סודית, או בעד השימוש, או הזכות לשימוש, בצידוד תעשייתי, מסחרי או מדעי, או במידע הנוגע לניסיון תעשייתי, מסחרי או מדעי;

11.2.2 15% מן הסכום ברוטו של התמלוגים בכל המקרים האחרים.

יצוין, כי מקום בו בעל הזכות שביושר להכנסות מתמלוגים, שמשלם תושב ישראל, אינו תושב וייטנאם, לא תחולנה הוראות האמנה ויש לפעול בהתאם להוראות הדין הפנימי.



12. רווח הון (סעיף 13 אמנה)

על פי האמנה, ככלל, ניתנת זכות מיסוי בלעדית למדינת התושבות של המוכר. יחד עם זאת, רשאית מדינת המקור לחייב במס את רווח ההון (בכפוף לדין הפנימי שבמדינת המקור) במקרים הבאים:

12.1 רווחי הון ממכירת מקרקעין המצויים בה.

12.2 רווחי הון ממכירת מניות אשר נכסיה כוללים, במישרין או בעקיפין, בעיקר מקרקעין המצויים בה. לעניין זה יש לשים לב להוראות סעיף 97(ב2) לפקודה, אשר קובע פטור ממס לתושב חוץ על רווחי הון ממכירת ניירות ערך הנסחרים בבורסה בישראל, בהתאם לתנאי הסעיף, ובלבד שרווח ההון אינו ממכירת מניה בקרן להשקעות במקרקעין.

12.3 רווחי הון מהעברת מיטלטלין המהווים חלק מנכסי העסק של מוסד קבע אשר יש למיזם של מדינה מתקשרת במדינה המתקשרת האחרת, לרבות רווחים מהעברת אותו מוסד קבע.

12.4 רווחי הון שמפיק מיזם של מדינה מתקשרת המפעיל אוניות או כלי טיס המופעלים בתעבורה הבינלאומית, או מיטלטלין השייכים להפעלת אותם אוניות או כלי טיס, יהיו חייבים במס רק במדינה שבה נמצא הניהול האפקטיבי של המיזם.

וידגש, בכל מקום שבה קיימת זכות מיסוי למדינת המקור קיימת זכות מיסוי שירית למדינת התושבות אלא אם נאמר אחרת.

יצוין, כי מקום בו בעל הזכות שביושר לרווחים מהעברת כל נכס, למעט נכסים המנויים בסעיפים 12.1 - 12.4 לעיל, אינו תושב וייטנאם לא תחולנה הוראות האמנה ויש לפעול בהתאם להוראות הדין הפנימי.

13. שירותים של עצמאי (סעיף 14 לאמנה)

סעיף זה קובע את אופן המיסוי על פעילות של עצמאי, תושב מדינה מתקשרת, המבוצעת במדינה המתקשרת האחרת.

ככלל, סעיף זה אינו קיים עוד באמנת המודל היות והסעיף דומה במהותו להוראות סעיף 7 (רווחי עסקים) בשילוב עם סעיף 5 (מוסד קבע) לאמנה.

הסעיף קובע כי הכנסה שהפיק תושב מדינה מתקשרת משירותים מקצועיים או מפעילות אחרת בעלת אופי עצמאי, ניתן לחייבה במס רק במדינת תושבותו. מכאן, ככלל, כי מדינת המקור מוותרת על זכות המיסוי.

יחד עם זאת, נקבע כי במידה ולמפיק ההכנסה בסיס קבוע במדינת המקור, העומד לרשותו בקביעות לצורך ביצוע פעילותו או אם מפיק ההכנסה שהה במדינת המקור תקופה מצטברת העולה על 183 ימים בשנת המס, אזי ניתן לחייב את ההכנסה במדינת המקור, אולם רק אותו חלק מההכנסה שניתן לייחס לאותו בסיס קבוע או לתקופת שהייתו, לפי העניין.



14. קצבאות (סעיף 18 לאמנה)

סעיף זה קובע כי תשלומי קצבאות וגמול דומה אחר המשולמים לתושב מדינה מתקשרת תמורת עבודה בעבר, יהיו חייבים במס רק במדינת תושבותו. מכאן, כי מדינת המקור (מקום מושבו של המשלם) מוותרת על זכות המיסוי ומעבירה אותה למדינת התושבות של מפיק ההכנסה.

יחד עם זאת, נקבע כי תשלום המשולם בכפוף לחקיקה לביטוח סוציאלי של מדינה מתקשרת (בישראל - המוסד לביטוח לאומי), יהיו חייבים במס **רק** במדינת המקור.

יש לשים לב כי תושב וייטנאם המקבל תשלום מאת המוסד לביטוח לאומי יתחייב במס רק בישראל ומכאן ישראל מקבלת את זכות המיסוי הבלעדית.

15. סטודנטים וחניכים (סעיף 20 לאמנה)

הסעיף קובע כי תשלומים שמקבל סטודנט או חניך בעסק, שהינו או היה מיד לפני ביקורו במדינה האחת, תושב של המדינה האחרת, והוא שוהה במדינה האחת רק למטרת חינוכו או הכשרתו, והתשלומים הם בעבור קיומו, חינוכו או הכשרתו, לא יתחייב במס במדינה בה הוא שוהה בתנאי שהתשלומים משתלמים ממקורות שמחוץ למדינה בה שוהה.

סעיף 20(2) קובע כי תשלומים שמקבל חניך או סטודנט בשל שירותים שנתן הקשורים ללימודיו או הכשרתו לא יתחייבו במס במדינה בה שוהה וזאת עד לסכום של \$1,000 לחודש.

16. הכנסה אחרת (סעיף 22 לאמנה)

סעיף 22(1) לאמנה קובע כי פריטי הכנסה אשר לא טופלו במסגרת האמנה ימוסו רק במדינת התושבות של מפיק ההכנסה.

עם זאת, סעיף 22(3) מצמצם את האמור בסעיף 22(1) וקובע כי פריטי הכנסה שנצמחו לתושב מדינה מתקשרת במדינה המתקשרת האחרת, יכול וימוסו גם במדינה המתקשרת האחרת (זכות מיסוי שירית).

17. ביטול מיסי כפל (סעיף 24 לאמנה)

17.1 תושב וייטנאם – השיטה למניעת כפל מס שנבחרה הינה שיטת הזיכוי ממס (ניכוי מהמס החל בישראל).



17.2 תושב ישראל – ככלל, השיטה למניעת כפל מס שנבחרה הינה שיטת הזיכוי בגין המס הוייטנאמי ששולם.

17.2.1 יחד עם זאת, נקבע בסעיף 24(2)(ב) עקרון "חסך מס". לפי עקרון זה המס הוייטנאמי ששולם לגבי תושב ישראל המפיק הכנסה באמצעות מוסד קבע בוייטנאם יחשב לעניין זה, כסכום המס שהיה חל על הכנסות אלו בהתעלם מפטור או הקלה שנתנה וייטנאם לגבי אותה שנת מס או חלק ממנה כתוצאה מיישום הוראות החוק הוייטנאמי המיועדות לתת תמריצי מס לזמן מוגבל לקידום השקעות זרות למטרות פיתוח.

17.2.2 עקרון חסך המס ייושם גם לגבי הכנסותיו של תושב ישראל מדיבידנד, ריבית, תמלוגים ושירותים טכניים. סעיף 24(2)(ג) לאמנה קובע כי ישראל תתיר כזיכוי מס בשיעור הקבוע באמנה על הכנסות כאמור, ולא המס שנוכה בפועל.

17.2.3 מנגנון זה הינו חד צדדי וניתן רק לתושבי ישראל בגין הכנסות המופקות בוייטנאם. מטרתו היא עידוד ההשקעות בוייטנאם כאשר העיקרון הכללי העומד מאחורי שיטה זו היא למנוע ממדינת התושבות לגבות את המס על הכנסתו של תושבה בגובה המס שמדינת המקור ויתרה. כך תושב ישראל המשקיע בוייטנאם ייהנה מהקלות המס שוייטנאם תיתן מבלי להידרש לשלם בישראל את המס שנחסך במסגרת הקלות אלו.

17.2.4 שיטה זו למניעת כפל מס איננה חלק מאמנת המודל ועמדת הארגון היא כי זו שיטה פסולה המעניקה לנישום כפל פטור. הוראות סעיף זה ניתנו בשל דרישה של וייטנאם והוגבלו לתקופה של 10 שנים ממועד כניסת האמנה לתוקף ויפוגו ביום 1 בינואר 2020.

18. חילופי מידע (סעיף 27 לאמנה)

במסגרת האמנה, נכלל סעיף 27 העוסק ומסדיר את נושא חילופי המידע בין המדינות המתקשרות. במסגרת זו המידע המבוקש צריך להיות לצורך ביצוע הוראות האמנה או החוקים הפנימיים של המדינות המתקשרות, הדנים במסים המכוסים באמנה, כל עוד חיוב לפיהם אינו סותר את הוראות האמנה.

מובהר בזאת, כי בקשות מצד משרדי השומה לחילופי מידע, יועברו ליחידה למיסוי בינלאומי. בטרם הכנת הבקשה ניתן להיוועץ ברפרנט המיסוי הבינלאומי של משרדי השומה.

בברכה,

רשות המסים בישראל