



ז' סיון, תשע"א  
9 יוני, 2011

**חוזר מס הכנסה מס' 8/2011 – רשות המסים**  
**בנושא: האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לטאיוואן**

**1. כללי**

- 1.1** ביום 24 לדצמבר 2009 נחתמה אמנה למניעת כפל מס בין המשרד הכלכלי והתרבותי של טאיוואן בישראל לבין המשרד הכלכלי והתרבותי של ישראל בטאיוואן (להלן: "האמנה"). האמנה אושררה בידי ישראל וטאיוואן 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 בטרטוריית המקור, כפי שבא לידי ביטוי בהוראות האמנה.
- 1.4** הדיונים לקראת החתימה על אמנה זו התקיימו במהלך השנים 2006, ו - 2008. החתימה בראשי תיבות על נוסח האמנה בוצעה במהלך שנת 2008. מובאת להלן (במסגרת סעיף 2 לחוזר) סקירה של הדין הפנימי בטאיוואן. כמו כן, מובאת להלן (במסגרת סעיף 3 לחוזר) סקירה תמציתית של הדין הפנימי בטאיוואן הרלוונטי לשנת 2010 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 בטאיוואן כפי שחל במועד החתימה**

**בראשי תיבות ( שנת 2008 ) – (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 בטאיוואן.



## 2.1 מיסוי יחידים

### 2.1.1 תושבות

יחיד ייחשב לתושב טאיוואן אם מרכז החיים של היחיד הוא בטאיוואן והוא מתגורר בה דרך קבע, או אם היחיד נמצא בטאיוואן מעל 183 יום באותה שנת מס.

**תושב חוץ** מוגדר באופן שיורי, למי שאינו תושב טאיוואן. ככלל, תושבי חוץ אינם זכאים לניכויים או פטורים אישיים. מס ההכנסה מחושב כאחוז מהכנסתם הגולמית ומנוכה במקור. לגבי הכנסות מסוימות, אופן המיסוי של תושב חוץ נקבע בהתאם למספר ימי השהייה בטאיוואן.

### 2.1.2 בסיס המס

הכנסה שנצמחה או הופקה ממקור בטאיוואן חייבת במס בין אם מפיק ההכנסה הוא תושב טאיוואן, בין אם לאו. המיסוי בטאיוואן הוא על בסיס טריטוריאלי – הכנסה שהופקה מחוץ לטאיוואן אינה כלולה בבסיס המס.

### 2.1.3 שיעורי המס

המס החל על ההכנסה של יחיד הוא פרוגרסיבי. להלן מדרגות המס בגין המיסוי הנורמאלי (להלן: "normal income tax"):

שיעור המס	מדרגה (דולר טאיוואני)
6%	עד 370,000
13%	370,000 – 900,000
21%	990,000 – 1,980,000
30%	1,980,000 – 3,720,000
40%	מעל 3,720,000

מס זה מוטל על יחיד, על בסיס טריטוריאלי, ללא קשר למדינת תושבתו.

המס המשולם ע"י יחיד יהיה הגבוה מבין "normal income tax" (להלן "מיסוי נורמאלי") ו-"income tax basic" (להלן "מיסוי בסיסי"). המיסוי הבסיסי הינו מס שיחול על יחיד תושב טאיוואן, אשר הכנסתו הבסיסית (לפני הפסדים) עולה על 6 מיליון דולר טיוואני. הכנסה בסיסית זו מבוססת על התחשיב שהתקבל במיסוי הנורמאלי בתיאום הוצאות מסוימות אשר נוכו בתחשיב הנורמאלי, והתאמות נוספות אחרות. שיעור המס על ההכנסה הבסיסית האמורה הינו בשיעור של 20%.



## 2.2 מיסוי תאגידיים (Profit Seeking Enterprise Income Tax)

המס מוטל על חברות, תאגיד בבעלות יחיד, שותפויות, וכל ישות עסקית אחרת למטרת רווח. כשהתאגיד בבעלות יחיד או שותפות קיים מיסוי דו שלבי.

### 2.2.1 תושבות

תושבות התאגיד נקבעת בהתאם למקום ההתאגדות בדגש על מיקום ה - Office.

### 2.2.2 בסיס המס

החייב במס על תאגיד טאיוואני הוא על בסיס כלל עולמי (פרסונאלי). מס הכנסה אשר שולם על הכנסה מחוץ לטאיוואן, יזוכה כנגד מס הכנסה בטאיוואן.

### 2.2.3 שיעורי המס

שיעור מס התאגידיים המוטל הנו פרוגרסיבי בהתאם למדרגות המס הבאות:

שיעור המס	גובה ההכנסה (הנתונים בדולר טאיוואני)
פטור	עד 50,000
50% פחות 25,000	50,001-71,428
15%	71,429-100,000
25% פחות 10,000	מעל 100,001

## 2.3 ניכוי מס במקור מתשלומים לתושבי חוץ

בגין תשלומי רבית, תמלוגים, דיבידנד, או תשלום בגין שירותים, המשולמים לתושב חוץ, קיימת חובה לנכות מס במקור. ניתן לקבל פטור מניכוי מס במקור ביחס לתמלוגים, לריבית, ולשירותים, הכל בתנאים מסוימים, ובהינתן אישור מראש.

## 3. סקירה תמציתית של הדין בטאיוואן החל משנת 2010 ואילך

### 3.1 מיסוי יחידים

#### 3.1.1 תושבות

יחיד הוא תושב טאיוואן אם הוא מתגורר וחיי בטאיוואן (domiciled and habitually) או לחילופין אם שהה במשך 183 יום בשנת המס. **תושב חוץ** מוגדר באופן שיורי, למי שאינו תושב טאיוואן.

#### 3.1.2 בסיס המס

בסיס המס הינו טריטוריאלי. יחידים חייבים במס הכנסה על **בסיס טריטוריאלי**, ולפיכך הכנסה ממקור זר אינה חייבת במס. מס הכנסה של היחיד חל רק על הכנסה ממקור טאיוואני בלבד.



### 3.1.3 שיעורי המס

ההוראות שתוארו בסעיף 2.1.3 לעיל, נותרו בעינן, כאשר מדרגות המס המעודכנות (לשנת 2010), הינן כדלקמן:

שיעור המס	מדרגה (דולר טאיוואני)
5%	עד 500,000
12%	500,001 – 1,130,000
20%	1,130,001 – 2,260,000
30%	2,260,001 – 4,230,000
40%	מעל 4,230,000

### 3.2 מיסוי חברות

לפי חוק החברות, קיימת חובת רישום המשרד המרכזי (בדרך כלל מקום מושבה של ההנהלה המרכזית) ברשם הממשלתי. לפיכך, מקום מושב התאגיד נקבע לפי הרישום.

**3.2.1 תושבות** – לפי חוק החברות, קיימת חובת רישום המשרד המרכזי (בדרך כלל מקום מושבה של ההנהלה המרכזית) ברשם הממשלתי. לפיכך, מקום מושב התאגיד נקבע לפי הרישום.

**3.2.2 בסיס המס** – בסיס המס כולל הכנסות עולמות "worldwide".

### 3.2.3 שיעורי המס

החל משנת 2010 שיעורי מס חברות הינם כדלקמן:

שיעור המס (על כלל ההכנסה)	גובה ההכנסה (הנתונים בדולר טיוואני)
0%	עד 120,000
17%	מעל 120,000

**שיעורי מס נוספים:**

20%	מס branch
20%	דיבידנדים
20% (15% על הכנסה מריבית שמקורה באפיקים קצרי טווח)	ריבית
20%	תמלוגים
20% (technical וגם management).	דמי ניהול



#### **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, בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין בישראל.

##### **4.2 המסים בטאיוואן**

האמנה תחול על מס הכנסה המשולב ליחידים ומס ההכנסה לתאגידי למטרות רווח, וכן על מס ההכנסה הבסיסי.

#### **5. תוקף האמנה ותחולת הוראותיה**

בהתאם לסעיף 28 לאמנה, תיכנס האמנה לתוקף עם אשרורה על ידי המשרדים הכלכליים והתרבותיים של הטריטוריות המתקשרות, והוראותיה יחולו כמפורט להלן:

**5.1** 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** החל מהמועד הקובע יבוטל מזכר ההבנות שבין שני המשרדים הכלכליים והתרבותיים של הטריטוריות המתקשרות בעניין הפטור ההדדי ממס הכנסה על חברות ספנות.

#### **6. הגדרות כלליות (סעיף 3 לאמנה)**

**6.1 ישראל** - בהתאם לאמנה ההגדרה הינה טריטוריית 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 ממשלת טריטוריית ישראל מחילה את הזכויות הריבוניות שלה או זכויות אחרות וסמכות שיפוט, בהתאם למשפט הבינלאומי ולדיני טריטוריית 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** – בטאיוואן - המנהל הכללי של רשות המסים או נציגו המוסמך, בישראל - המנהל הכללי של רשות המסים 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 טריטוריה החלים על המסים עליהם האמנה חלה, אלא אם כן משתמע אחרת מן ההקשר, ותינתן עדיפות לפרשנות הניתנת לאותם מונחים בחוקי המס של אותה טריטוריה לעומת הפרשנות הניתנת להם לפי חוקים אחרים של אותה טריטוריה.



## **7. תושבות (סעיף 4 לאמנה)**

### **7.1 יחידים**

נקבע כי במקרה של כפל תושבות הנובע מהדין הפנימי של הטריטוריות המתקשרות (ראו לעניין זה סעיף 2.3 לחוזר - הגדרת תושבות בדין הטאיווני) יחולו, לגבי יחיד, מבחני שובר השוויון כדלקמן:

**7.1.1** יראוהו כתושב הטריטוריה 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 הטריטוריה שבה עומד לרשותו בית קבע;

**7.1.3** אם עומד לרשותו בית קבע בשתי הטריטוריות או אם לא עומד לרשותו בית קבע באף אחת מהטריטוריות, יראוהו רק כתושב הטריטוריה בה הוא נוהג לגור;

**7.1.4** אם הוא נוהג לגור בשתי הטריטוריות או שאינו אזרח של אף אחת מהן, הרשויות המוסמכות של שתי הטריטוריות יישבו את השאלה בהסכמה הדדית.

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. 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 הטריטוריות המתקשרות חל לגביו כפל תושבות, הינו כאמור לעיל.

### **7.2 אדם (שאינו יחיד)**

במקרה של כפל תושבות לאדם שאינו יחיד (חברה וכל חבר בני אדם אחר) - יראוהו כתושב הטריטוריה 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, בטריטוריית המקור, שמעבר לו יחול חיוב במס על הכנסתו של תושב חוץ מפעילות עסקית המופקת בטריטוריית המקור.

יודגש כי, מוסד קבע, לכשעצמו אינו מסווג לצורכי מס כתאגיד או ישות משפטית נפרדת אלא מתייחס להכנסה עסקית של תושב חוץ אשר רואים בה הכנסה שהופקה בישראל



כאמור על פי הכללים שבסעיף 4א(א)(1) לפקודה. כמו כן, מוסד קבע אינו מהווה אישיות משפטית נפרדת מתושב החוץ ואף אינו נחשב כתושב ישראל.

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

כדי לקבוע את הרווחים המיוחסים למוסד קבע יש לבחון תחילה מהם הרווחים שהופקו בישראל בהתאם לאמור בסעיף 4א(א)(1) לפקודה. לאחר מכן, בהתאם להוראות סעיף 7 לאמנה, יש ליחס רווחים למוסד קבע בהתאם לפעילות המבוצעת על ידו בישראל, כל זאת בהתאם למחיר השוק של הפעילות כאמור.

בהתאם לסעיף 5(3) לאמנה, נקבע כי לגבי אתר בניה, פרויקט בניה, התקנה או הרכבה, או פעילויות פיקוח הקשורות אליהם, של תושב אחת הטריטוריות בטריטוריה האחרת - יחשב כמוסד קבע רק אם פרויקט או פעילויות כאמור נמשכים יותר מששה חודשים (זאת, בשונה מאמנת המודל הקובעת תקופה של 12 חודשים).

בהתאם לסעיף 5(4)(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.

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 טריטוריה מתקשרת לתושב טריטוריה מתקשרת האחרת, ניתן לחייבם במס בטריטוריה האחרת. כלומר, ניתן לחייב במס את הדיבידנדים בטריטוריית מושבו של המקבל (זכות מיסוי שירית).

יחד עם זאת, נקבע כי טריטוריית המקור (טריטוריית התושבות של החברה המשלמת) רשאית לנכות מס במקור מתשלומי דיבידנד בהתאם לדין הפנימי בה (זכות מיסוי ראשונית). אולם, אם המקבל שהינו תושב הטריטוריה האחרת, הוא בעל הזכות שביושר לדיבידנד, שיעור הניכוי במקור לא יעלה על **10%** מהסכום ברוטו של הדיבידנדים. המשמעות היא שבמקרה בו בעל זכות שביושר בהכנסות מדיבידנדים, המחולקים על ידי חברה ישראלית אינו תושב טאיוואן, לא תחולנה הוראות האמנה ויש לפעול בהתאם להוראות הדין הפנימי.

**9.2** שיעור ניכוי מס במקור, לעניין דיבידנד, שפורט לעיל חל על שתי הטריטוריות המתקשרות.



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

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

- במידה והדיבידנדים משתלמים לתושב של אותה טריטוריה מתקשרת אחרת.
- במידה וזכות ההחזקה שבזיקה אליה משתלמים הדיבידנדים קשורה באופן ממשי למוסד קבע או בסיס קבוע הנמצא באותה טריטוריה 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 בטריטוריה מתקשרת, המשולמת לתושב הטריטוריה המתקשרת האחרת, ניתן לחייבה במס בטריטוריה המתקשרת האחרת, קרי, בטריטוריית התושבות של מקבל ההכנסה (זכות מיסוי שיוויונית).

יחד עם זאת, נקבע כי טריטוריית המקור (הטריטוריה שמשלם הריבית הוא תושב בה) רשאית לנכות מס במקור מתשלומי הריבית בהתאם לדין הפנימי בה (זכות מיסוי ראשונית), אולם אם המקבל שהינו תושב הטריטוריה המתקשרת האחרת, הוא בעל הזכות שביושר להכנסות ריבית הוא, שיעור הניכוי במקור לא יעלה על השיעורים המפורטים להלן:

- **7%** מסכום ברוטו של הריבית במידה ומדובר בריבית שנצמחה על הלוואה שניתנה על ידי בנק של הטריטוריה האחרת;
- **10%** מסכום ברוטו של הריבית בכל המקרים האחרים.

זאת אומרת, מקום בו בעל הזכות שביושר בהכנסות מריבית שמשלם תושב ישראל אינו תושב טאיוואן 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 טריטוריה מתקשרת או בנק מרכזי שלה, ומוסד למימון או לסחר בינלאומי הנמצא בבעלות מלאה של טריטוריה 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 טריטוריה מתקשרת בטריטוריה האחרת, תסווג ותטופל כהכנסה מרווחי עסקים או הכנסה משירותים אישיים של עצמאי, בהתאם לנסיבות העניין.

עוד יודגש, כי סיווג ההכנסה כריבית לצורך האמנה ייקבע בהתאם לטריטוריית המקור (מקום מושבו של המשלם). לדוגמא, תשלום ריבית על ידי תושב טריטוריה מתקשרת לבנק, תושב הטריטוריה 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 בטריטוריה המקור, כדי להשפיע על סיווג ההכנסה בטריטוריית 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 ששכום הריבית עולה על המקובל אלמלא היו מתקיימים יחסים כאמור, או אז יש לסווג את השכום העודף בהתאם לדין הפנימי של כל טריטוריה 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, לרבות סרטי קולנוע, כל פטנט, סימן מסחר, מדגם או דוגמה, תכנית, נוסחה סודית, או הזכות לשימוש, במידע תעשייתי, מסחרי או מדעי, או במידע הנוגע לניסיון תעשייתי, מסחרי או מדעי או בשימוש או בזכות לשימוש בשמו של אדם, תמונתו או בכל זכות דומה.



נקבע כי, תמלוגים, שמקורם בטריטוריה מתקשרת המשולמים לתושב טריטוריה מתקשרת אחרת, ניתן לחייבם במס בטריטוריית תושבותו (זכות מיסוי שירית).

יחד עם זאת, נקבע כי טריטוריית המקור (הטריטוריה בה הופקה ההכנסה) רשאית לנכות מס במקור בהתאם לדין הפנימי בה (זכות מיסוי ראשונית), ואולם אם המקבל שהינו תושב הטריטוריה המתקשרת האחרת, הוא בעל הזכות שביושר לתמלוגים, שיעור הניכוי במקור לא יעלה על 10% מן הסכום ברוטו של התשלומים.

המשמעות היא, שבמקרה בו בעל הזכות שביושר להכנסות מתמלוגים, שמשלם תושב ישראל, אינו תושב טאיוואן, לא תחולנה הוראות האמנה ויש לפעול בהתאם להוראות הדין הפנימי.

## **12. רווח הון (סעיף 13 אמנה)**

על פי האמנה, ככלל, ניתנת זכות מיסוי בלעדית לטריטוריית התושבות של המוכר. יחד עם זאת, רשאית טריטוריית המקור לחייב במס את רווח ההון (בכפוף לדין הפנימי שבטריטוריית 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 טריטוריה מתקשרת בטריטוריה המתקשרת האחרת, לרבות רווחים מהעברת אותו מוסד קבע.

**12.4** רווחי הון שמפיק מיזם של טריטוריה מתקשרת המפעיל אוניות או כלי טיס המופעלים בתעבורה הבינלאומית, או מיטלטלין השייכים להפעלת אותם אוניות או כלי טיס, יהיו חייבים במס רק בטריטוריית התושבות של המיזם.

וידוגש, בכל מקום שבה קיימת זכות מיסוי לטריטוריית המקור קיימת זכות מיסוי שירית לטריטוריית 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 טאיוואן 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 טריטוריה מתקשרת, המבוצעת בטריטוריה המתקשרת האחרת. יצוין כי, 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 טריטוריה מתקשרת משירותים מקצועיים או מפעילות אחרת בעלת אופי עצמאי, ניתן לחייבה במס רק בטריטוריית תושבותו. מכאן, ככלל, כי טריטוריית המקור מוותרת על זכות המיסוי.

יחד עם זאת, נקבע כי במידה ולמפיק ההכנסה בסיס קבוע בטריטוריית המקור, העומד לרשותו בקביעות לצורך ביצוע פעילותו א אם מפיק ההכנסה שהה בטריטוריית המקור תקופה מצטברת העולה על 183 ימים בשנת המס, אזי ניתן לחייב את ההכנסה בטריטוריית 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 טריטוריה מתקשרת תמורת עבודה בעבר, יהיו חייבים במס רק בטריטוריית תושבותו. מכאן, כי טריטוריית המקור (מקום מושבו של המשלם) מוותרת על זכות המיסוי ומעבירה אותה לטריטוריית התושבות של מפיק ההכנסה.

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

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

### **15. סטודנטים (סעיף 21 לאמנה)**

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



## **16. הכנסה אחרת (סעיף 22 לאמנה)**

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

עם זאת, סעיף 22(2) מצמצם את האמור בסעיף 22(1) וקובע כי פריטי הכנסה שנצמחו לתושב טריטוריה מתקשרת בטריטוריה המתקשרת האחרת, יכול וימוסו, במקרים מסוימים, גם בטריטוריה המתקשרת האחרת (זכות מיסוי שיוויונית).

## **17. ביטול מיסי כפל (סעיף 23 לאמנה)**

17.1 השיטה למניעת כפל מס שנבחרה הינה שיטת הזיכוי ממס (ניכוי מהמס החל בישראל או בטאיוואן, לפי העניין).

17.2 יש לציין כי הטריטוריות המתקשרות לא קבעו מנגנון של זיכוי עקיף באמנה. יחד עם זאת, בהתאם לדין הפנימי בישראל, תושב ישראל המקבל דיבידנדים ממקורות שבתחומי טריטוריית טאיוון יהיה זכאי לזיכוי עקיף בהתאם להוראות סעיף 126(ג) לפקודת מס הכנסה.

## **18. חילופי מידע (סעיף 26 לאמנה)**

במסגרת האמנה, נכלל סעיף 26 העוסק ומסדיר את נושא חילופי המידע בין המשרדים הכלכליים והתרבותיים של הטריטוריות המתקשרות. במסגרת זו המידע המבוקש צריך להיות לצורך ביצוע הוראות האמנה או החוקים הפנימיים של המשרדים הכלכליים והתרבותיים של הטריטוריות 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**