

אל:

תפוצה: א', נצ(1), ב'(3), ג'(3), ד'(3), ו'

חוזר מס הכנסה 2002 / 10 - היחידה למיסוי בינלאומי / משפטית

הנדון: האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לשוויץ

בחודש ינואר 2002 נחתמה האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לשוויץ.

ככלל, הבסיס לאמנה הוא אמנת המודל של ה-OECD, עם זאת קיימים מספר הסדרים החורגים מאמנת המודל, כפי שיפורט בחוזר זה.

דגש מיוחד ניתן על ידי שתי המדינות המתקשרות על נושא מניעת ניצול לרעה של האמנה, כפי שבא לידי ביטוי בהוראות האמנה ובפרוטוקול לאמנה.

לאור העובדה שהליך אישרור האמנה בשוויץ אורך זמן רב (כשנה וחצי) הסכימו שתי המדינות המתקשרות במסגרת סעיף 28 לאמנה, כי לאחר אישרורה בידי המדינות המתקשרות, תכנס האמנה לתוקף באופן רטרואקטיבי, כמפורט להלן:

1. ביחס לניכוי במקור מתשלומי ריבית, דיבידנד או תמלוגים, אשר שולמו או נזקפו לזכות הנישום בתאריך 1 בינואר 2002 או אחריו.
2. ביחס למיסים אחרים, לתקופת מס המתחילה בתאריך 1 בינואר 2002 או אחריו.

על מנת להקל בירוקרטית על יישום הוראות האמנה עד שאלו יאושרו, תאפשר נציבות מס הכנסה לנכות מתשלומים המשולמים לשוויץ בהתאם לשיעורי ניכוי במס במקור שנקבעו באמנה. השיעורים המופחתים יאושרו למשלמים בכפוף להמצאת ערבות מצד הנישום שתעמוד עד למועד אישרור האמנה על ידי שתי המדינות.

שיעורי המס אשר ינוכו במדינת המקור במסגרת האמנה הינם:

דיבידנדים - כאשר מקבל הדיבידנד הינו בעל הזכות שביושר לאותו דיבידנד, שיעור המס שינוכה במקור לא יעלה על:

- 5% - כאשר המקבל מחזיק ב - 10% לפחות מהון החברה המחלקת.
- 10% - כאשר הרווחים המחולקים כאמור הם רווחי מפעל מאושר בישראל.
- 15% - בכל מקרה אחר.

ריבית - כאשר מקבל הריבית הוא בעל הזכות שביושר לריבית, שיעור המס שינוכה במקור לא יעלה על:

- 5% - מסכום הריבית ברוטו, כאשר הריבית משולמת בגין הלוואה שניתנה מבנק של המדינה המתקשרת השניה.
 - 10% - בכל מקרה אחר.
- פטור ממס - לגבי ריבית הנצמחת במדינה מתקשרת והמשתלמת לתושב המדינה המתקשרת האחרת שהוא בעל זכות שביושר לריבית, בקשר למכירה באשראי של סחורה באשראי ניתן לחייבה רק במדינה אשר לתושבה משתלמת הריבית.
- פטור ממס אם מקבל הריבית היא המדינה המתקשרת או הבנק במרכזי באותה מדינה.

תמלוגים - כאשר מקבל התמלוגים הוא בעל הזכות שביושר לתמלוגים, שיעור המס שינוכה במקור לא יעלה על 5%.

רווח הון

ככלל, זכות המיסוי הבלעדית נתונה למדינת התושבות של המוכר.

להלן יובאו **עיקרי** ההסדרים החורגים מאמנת המודל של ה-OECD וההסכמות בפרוטקול לאמנה:

האמנה

1. סעיף 2 (מיסים נידונים), פסקה 5 – האמנה אינה כוללת מיסים המוטלים על התערבויות, הימורים או זכיות בלוטו. הכוונה בסעיף היא לא לכלול במסגרת הוראות האמנה את ההכנסות עליהן מוטל ממס מיוחד המוטל על פעילות כאמור. עם זאת, אין האמנה מוציאה מגדר תחולה, פעילות כאמור החייבת במס הכנסה או במס רווח הון.

2. סעיף 11 (ריבית), פסקה 4 - ניתן פטור מניכוי מס במקור על ריבית במידה ומקבל הריבית הינה הממשלה של אחת המדינות המתקשרות או הבנק המרכזי באותו מדינה.

מטרת הסעיף לפטור מניכוי מס במקור ריבית המשולמת לממשלה בגין הלוואה שנתנה לתושב המדינה המתקשרת האחרת.

3. סעיף 12 (תמלוגים), פסקה 3 - במסגרת הגדרת תמלוגים נכלל המונח תוכנה, זאת בכדי להבהיר כי שתי המדינות מסכימות לפרשנות של הגדרת תמלוגים הכוללת גם שימוש או זכות לשימוש בתוכנה. אין בכך כדי להצביע על פרשנות שונה למונח תמלוגים באמנות אחרות עליהן חתומה מדינת ישראל, בהן עמדתנו היא שהמונח תמלוגים כולל גם שימוש וזכות לשימוש בתוכנה.

4. סעיף 13 (רווח הון), פסקה 5 - נקבע כי רווח הון של נכס יהיה חייב במס רק במדינת המושב של המוכר אם המוכר הינו בעל הזכות שביושר בנכס, למעט כשמדובר בנכסי דלא ניידים (immovable property) כדוגמת מקרקעין וכן מניות בחברה שעיקר נכסיה מסוג זה, לגביהם זכות המיסוי הבלעדית הינה למדינה בה נמצאים אותם נכסים.

5. סעיף 26 (חילופי מידע) - נוסח סעיף חילופי המידע באמנה עם שוויץ מצומצם יותר מהסעיף המקביל באמנת המודל של ה-OECD ומאפשר העברת מידע הדרוש לביצוע הוראותיה של האמנה בלבד. נוסח זה מופיע בכל האמנות למניעת כפל מס עליהן חתומה שוויץ, מלבד האמנה למניעת כפל מס שבין שוויץ וארה"ב שם מופיע הנוסח רחב יותר לחילופי מידע.

הפרוטוקול לאמנה

להלן תמצית סעיפי הפרוטוקול לאמנה:

1. התייחסות לסעיף 23(2) לאמנה הקובע כי כל מונח שלא הוגדר באמנה תהא לו המשמעות שיש לו "בדין" של כל מדינה מתקשרת. בעניין זה הוסכם בנספח לאמנה כי ביחס לישראל המונח "דין" כולל חוקים, תקנות, חוזרים מנהליים ופסקי דין.

2. התייחסות לסעיף 7 לאמנה - סעיף זה עוסק בייחוס רווחים ל"מוסד קבע" ומבהיר כי למוסד הקבע ייחסו רק אותם רווחים המתייחסים לפעילותו של מוסד הקבע עצמו. סעיף זה הוסף לבקשת השוויצרים.

3. דרישה מהנישומים להציג אישור תושבות מרשויות המס במדינה המתקשרת האחרת כדי ליהנות משיעורי מס מוגבלים לניכוי במקור במדינת המקור. בהתייחס להקלות שיינתנו בידי ישראל התנאי חל על דיבידנד, ריבית, תמלוגים ורווח הון. בהתייחס להקלות שיינתנו על ידי השוויצרים התנאי חל על דיבידנד וריבית (לא נכללו תמלוגים ורווח הון מצד השוויצרים, מאחר ואין חיוב במס על הכנסות אלה מכוח הדין הפנימי בשוויץ).

4. במסגרת ההסכמה בעניין זכות המיסוי ברווח הון, הוחלט כי המיסוי יהיה על בסיס תושבות בלבד.

סעיף זה נועד להבטיח שבמידה ושוויץ תשנה את מדיניותה בעניין מיסוי רווחי הון של תושב חוץ, תינתן לישראל האפשרות לבקש ולשנות את האמנה לאחר דיון עם שוויץ בעניין זה. במסגרת זו נקבע כי שוויץ תודיע לישראל על שינוי מדיניות כאמור, והמדינות יקיימו מו"מ לשינוי הסעיפים הרלבנטיים באמנה.

5. החייאת המונח "נתקבלה" בפקודה, תוך קביעה כי הכנסה ממקור שוויצרי המופקת בידי תושב ישראל, תזכה לשיעורי מס שוויצרי מופחתים על פי הוראות האמנה, רק בסכום שחויב במס בישראל מכוח "נתקבלה".

6. הבהרה כי לעניין המיסוי של פנסיה במסגרת סעיפים 18 ו-19 לאמנה, המונח "פנסיה" כולל לא רק תשלום תקופתי אלא גם משיכה חד-פעמית כוללת של הפנסיה (סעיף זה הוסף לבקשת השוויצרים).

7. במידה ויחיד תושב מדינה מתקשרת מוכר, במישרין או בעקיפין, מניות בחברה תושבת המדינה המתקשרת האחרת, ובזמן כלשהו במהלך השנתיים שקדמו למכירה הוא היה תושב המדינה המתקשרת האחרת, תהא המדינה המתקשרת האחרת רשאית למסות את רווח ההון.

8. שלילת הטבות מכוח האמנה. המדינות המתקשרות מצהירות כי דין פנימי ופרוצדורה פנימית, גוברים על הוראות האמנה, ככל שמדובר בניצול לרעה של חוק (לרבות אמנות מס). בנוסף הצהירו המדינות המתקשרות, כי ההקלות מכוח האמנה לא יחולו לגבי אדם שאינו בעל הזכות שביושר לפריט ההכנסה שנצמח במדינה המתקשרת האחרת.

הצהרה זו באה להבהיר את עמדת שתי המדינות בעניין שלילת הטבות האמנה, במקרים בהם יש ניצול לרעה של האמנה. אין ללמוד מכך כי באמנות אחרות עליהן חתומה מדינת ישראל, בהן אין התייחסות לעניין זה יש להחיל פרשנות שונה. עמדתנו היא כי גם באמנות אחרות בהן אין התייחסות לנושא זה ניתן להחיל את

אותם כללי פרשנות ולשלול הטבות הניתנות באמנה במקרים בהם יש ניצול לרעה של האמנה.

בברכה ,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין