



ח' תשרי תשע"א
16 ספטמבר 2010

חוזר מס הכנסה מס' 3/2010 – רשות המסים

הנדון: האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לאסטוניה

1. כללי

- 1.1 ביום 29 ביוני 2009 נחתמה אמנה למניעת כפל מס בין מדינת ישראל לבין הרפובליקה של אסטוניה (להלן: "האמנה"). האמנה אושררה בידי ישראל ואסטוניה במהלך שנת המס 2009 ובשנה זו נכנסה לתוקף.
- 1.2 ככלל, הבסיס לאמנה הוא אמנת המודל של ה-OECD (להלן: "אמנת המודל"), עם זאת קיימים הסדרים החורגים מאמנת המודל אשר יפורטו בחוזר זה.
- 1.3 דגש מיוחד ניתן על ידי שתי המדינות המתקשרות לנושא מניעת ניצול לרעה של האמנה, כפי שבא לידי ביטוי בהוראות האמנה ובפרוטוקול לאמנה (להלן: "הפרוטוקול"), המהווה חלק בלתי נפרד ממנה.
- 1.4 חוזר זה מציג את עיקרי הנושאים באמנה זו.
- 1.5 למען הסר ספק מובהר, כי כל מחלוקת בנוגע לפרשנות הוראות האמנה תוכרע על פי הוראותיה כפי שנחתמה.

2. הוראות כלליות הנוגעות לדין המס הפנימי באסטוניה כפי שחל במועד החתימה (Income Tax)

Act as amended on 1.1.2007 - להלן: "החוק"

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

ראוי לציין כי החל מיום 1 במאי 2004 הפכה אסטוניה למדינה החברה באיחוד האירופי לכל המשתמע מכך.

2.1 שנת המס

שנת המס באסטוניה מתחילה ביום 1 בינואר ומסתיימת ביום 31 בדצמבר באותה השנה.



2.2 תושבות (סעיף 6 לחוק)

יחיד ייחשב לתושב אסטוניה אם הוא נמצא בה לפחות 183 ימים בתקופה של 12 חודשים רצופים; קביעת התושבות חלה רטרואקטיבית מהיום הראשון של שנת המס ותקפה לכל אותה שנה. עובדי מדינה (State Public Servants) ייחשבו תושבי אסטוניה בכל מקרה - אף אם לא שהו 183 ימים כאמור.

חברה תיחשב תושבת אסטוניה אם התאגדה על פי חוקי המדינה. חברות מסוימות (European Public Limited או European associations) תחשבנה תושבות המדינה אם מקום מושבם רשום בה.

2.3 מיסוי חברות (סעיף 50 לחוק)

ביום 1 בינואר 2000 שונתה שיטת המס באסטוניה באופן שבו נקבע כי חברה תושבת אסטוניה לא משלמת מס על הכנסתה החייבת כל עוד לא חילקה דיבידנד.

בעת חלוקת הדיבידנד, לתושב אסטוניה או לתושב חוץ, מוטל על החברה מס (Distribution Tax) בשיעור 20% (בשנת 2010) מרווחי החברה שהוחלט על חלוקתם. יצוין כי סך ההוצאות שאינן מותרות בניכוי (כדוגמת קנסות, ריבית על חוב מס, תשלומי שוחד) יחויבו במס בידי החברה ללא קשר לחלוקת ההכנסה כדיבידנד.

בעת שרשור דיבידנד מחברה תושבת אסטוניה, אשר מקורו בדיבידנד שחילקה חברה בת (בין אם תושבת אסטוניה ובין אם לא) החלוקה תהא פטורה מתשלום Distribution Tax, ובלבד שחברת האם מחזיקה בחברת הבת (המחלקת) בשיעור שאינו נמוך מ-10%, וכן אם מתקיימים אחד מאלה:

2.3.1 מקור הדיבידנד מחברה בת תושבת האיחוד האירופי.

2.3.2 מקור הדיבידנד מחברה בת שאינה תושבת האיחוד האירופי, ובלבד שחברה כאמור חייבת בתשלום מס במדינת מושבה על רווחיה או אם נוכח מס במקור מתשלום דיבידנד כאמור.

כל זאת בתנאי שחברת הבת אינה תושבת של מדינה שאינה מטילה מס על רווחי חברת הבת או ששיעור המס באותה מדינה נמוך משליש משיעור המס החל על יחיד באסטוניה.

עוד יצוין, כי דיבידנד המחולק מחברה תושבת אסטוניה אשר מקורו בדיבידנד שחילקה חברה בת כאמור לעיל, יהא פטור מניכוי מס במקור.



C.F.C 2.4

על פי הדין הפנימי באסטוניה, תושב אסטוניה המחזיק ב - 10% ומעלה בחברה זרה אשר לפחות 50% מהמחזיקים בה הינם תושבי אסטוניה והמפיקה הכנסות ממדינה בעלת משטר מס נמוך - יתחייב במס באסטוניה על רווחי החברה גם אם לא חולקו לו. על פי סעיף 10 לחוק, מדינה בעלת משטר מס נמוך הינה מדינה זרה שעל פי חוקי המס שבה לא מוטל מס על רווח או הכנסה או שהמס המוטל הנו נמוך משליש מהמס שהיה חל באסטוניה. על פי החוק, תפורסמה מדינות אשר על אף היותן בעלות שיעור מס נמוך כאמור לעיל - לא תחשבה ככאלה וכפועל יוצא לא יוצר משטר מס של C.F.C.

2.5 מיסוי חוץ (סעיף 45)

תושב אסטוניה ששילם מס במדינה זרה ידווח בנפרד על הכנסותיו ממדינות החוץ ויקבל זיכוי בגין המס ששולם בחו"ל כנגד המס החל באסטוניה על הכנסתו מחו"ל; עודף זיכוי בגין מס זר לא ניתן להעברה לשנים הבאות. הזיכוי ינתן רק לאחר שיוצג אישור מרשויות המס הזרות על גובה המס הזר ששולם.

2.6 ניכוי מס במקור מתשלומים (פרק 8)

קיימת חובת ניכוי מס מתושבי אסטוניה ותושבי חוץ בגין כל הכנסה החייבת במס באסטוניה. ניכוי המס יהיה על פי שיעורי המס החלים על ההכנסה.

3. המסים עליהם חלה האמנה

- 3.1 **המסים בישראל** - האמנה תחול על מס הכנסה ומס חברות, לרבות מס רווח הון, המוטל על יחידים וחברות. כמו כן, תחול האמנה על מיסים המוטלים על רווחים מהעברת מקרקעין. (הכוונה היא למיסים החלים על פי חוק מיסוי מקרקעין).
- 3.2 **המסים באסטוניה** - האמנה תחול על מס ההכנסה.

4. תוקף האמנה ותחולת הוראותיה

- 4.1 בהתאם לסעיף 27 לאמנה, האמנה תיכנס לתוקף עם אשרורה על ידי שתי המדינות והוראותיה יחולו כמפורט להלן:
 - 4.1.1 ביחס למסים המנוכים במקור - האמנה תחול על סכומי הכנסה אשר נצמחו החל ביום הראשון של ינואר שלאחר השנה שבה תיכנס האמנה לתוקף (להלן: "היום הקובע").
 - 4.1.2 ביחס למיסים אחרים - האמנה תחול על הכנסות שהופקו או שנצמחו מהיום הקובע ואילך.



5. הגדרות כלליות

- 5.1 **ישראל** - בהתאם לאמנה, הגדרת המונח "מדינת ישראל" כולל 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;
- 5.2 **אדם** - כולל יחיד, חברה וכל חבר בני אדם אחר;
- 5.3 **חברה** - כל תאגיד או כל ישות הנחשבת כתאגיד לצרכי מס;
- 5.4 **רשות מוסמכת** – באסטוניה - שר האוצר או נציגו המוסמך; בישראל - שר האוצר או נציגו המוסמך.
- 5.5 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.

6. תושבות

6.1 יחידים:

נקבע, כי במקרה של כפל תושבות הנובע מהדין הפנימי של המדינות המתקשרות (ראו לעניין זה סעיף 2.2 לחוזר) יחולו, לגבי יחיד, כללי שובר שוויון בהתאם לאמנת המודל של ארגון ה-OECD, הקובע כדלקמן:

- 6.1.1 יראוהו רק כתושב המדינה שבה עומד לרשותו בית קבע;
- 6.1.2 אם עומד לרשותו בית קבע בשתי המדינות, אן אם לא עומד לרשותו בית קבע באף אחת מהמדינות, יראוהו רק כתושב המדינה שיחסיו האישיים והכלכליים עמה הדוקים יותר (מרכז האינטרסים החיוניים);
- 6.1.3 אם לא ניתן לקבוע באיזו מדינה נמצא מרכז האינטרסים החיוניים שלו, יראוהו רק כתושב המדינה שבה הוא נוהג לגור;
- 6.1.4 אם הוא נוהג לגור בשתי המדינות או אף לא באחת מהן, יראוהו רק כתושב המדינה שהוא אזרח;
- 6.1.5 אם הוא אזרח של שתי המדינות המתקשרות או שאינו אזרח של אף אחת מהן, הרשויות המוסמכות יישבו את השאלה בנוהל הסכמה הדדית.



6.2. אדם (שאינו יחיד):

היה ומדובר בכפל תושבות של אדם שאינו יחיד, לא נקבע כלל שובר שוויון בהתאם לאמנת המודל (מבחן הניהול האפקטיבי), אלא נקבע כי הרשויות המוסמכות יישבו את השאלה בהליך הסכמה הדדית.

יודגש, כי בפרוטוקול נקבע, לגבי הליך הסכמה הדדית בשאלת כפל תושבות של תאגיד כאמור, כי הרשויות המוסמכות יביאו בחשבון קריטריונים כגון מקום הניהול הממשי, מקום ההתאגדות או הכינון, וכל גורם אחר רלוונטי.

7. דיבידנדים (סעיף 10 לאמנה)

7.1. בהתאם לאמנה, דיבידנדים המשולמים ע"י חברה תושבת מדינה אחת, לתושב מדינה אחרת, ניתן לחייבם במס במדינת תושבותו של המקבל. יחד עם זאת, נקבע כי מדינת המקור (מדינת תושבותה של החברה המחלקת) רשאית לנכות מס במקור מתשלומי דיבידנד בהתאם לדין הפנימי בה, ואולם, אם המקבל הוא בעל הזכות שביושר לדיבידנד, שיעור הניכוי במקור לא יעלה על המפורט להלן:

7.1.1. 0% מסכום הדיבידנד - אם המקבל הוא חברה המחזיקה במישרין 10% או יותר בהון החברה המחלקת, או שהוא ממשלת המדינה האחרת או בנק מרכזי שלה או רשות מקומית שלה וכן, קרן פנסיה או מוסד דומה אחר המספק הסדרי פנסיה ליחידים לשם הבטחת הטבות לגיל פרישה (ובלבד שגופים כאמור מוקמים ומפוקחים בהתאם לחוקי המדינה האחרת);

7.1.2. 5% מסכום הדיבידנד - בכל מקרה אחר.

7.2. שיעורי הניכוי במקור שפורטו לעיל חלים על שתי המדינות.

7.3. סעיף 10(6) 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, אלא בהתקיים אחד משני אלו:

- במידה והדיבידנדים משתלמים לתושב של אותה מדינה מתקשרת אחרת.
- במידה וזכות החזקה שבזיקה אליה משתלמים הדיבידנדים קשורה באופן ממשי למוסד קבע הנמצא באותה מדינה מתקשרת אחרת.



8. ריבית (סעיף 11 לאמנה)

בהתאם לאמנה, ריבית שמקורה במדינה אחת המשולמת לתושב מדינה אחרת, ניתן לחייבה במס במדינת תושבותו של המקבל. יחד עם זאת, נקבע כי מדינת המקור (המדינה שמשלם הריבית הוא תושב בה) רשאית לנכות מס במקור מתשלומי הריבית בהתאם לדין הפנימי בה, ואולם, אם מקבל הריבית הוא בעל הזכות שביושר להכנסות הריבית, שיעור הניכוי במקור לא יעלה על 5% מסכום הריבית ברוטו. עם זאת, נקבע פטור מניכוי מס במקור מריבית המשולמת לגופים הבאים:

- 8.1 ממשלה של המדינה האחרת, לרבות רשות מקומית או בנק מרכזי שלה;
- 8.2 מוסד למימון או לסחר בינלאומי הנמצא בבעלות מלאה של המדינה האחרת (בישראל - אשר"א);
- 8.3 קרן פנסיה או מוסד דומה אחר המספק הסדרי פנסיה ליחידים לשם הבטחת הטבות לגיל פרישה (ובלבד שגופים כאמור מוקמים ומפוקחים בהתאם לחוקי המדינה האחרת).

המונח **ריבית** הוגדר 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 חוב אלה. תחת זאת, הוחרגו מהמונח **ריבית** כל הכנסה המטופלת כדיבידנד, וכן קנסות המוטלים בשל איחור בתשלום.

יובהר כי ריבית הגלומה בעסקאות בתשלומים (אשראי) כחלק מניהול עסקים רגיל לא תחשב לשעצמה כריבית.

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 במדינת 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 בישראל הגיעה לכדי עסק הרי שהכנסתו שהופקה בישראל תחשב כרווחי עסקים אשר יתחייבו במס בישראל בהתאם להוראות ס' 7 לאמנה.

9. תמלוגים (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, כל פטנט, סימן מסחר, מדגם או דוגמה, תכנית, נוסחה או תהליך סודיים, או עבור מידע הנוגע לניסיון תעשייתי, מסחרי או מדעי.



נקבע, כי תמלוגים שמקורם במדינה אחת, המשולמים לתושב מדינה אחרת, ניתן לחייבם במס רק במדינת תושבותו של המקבל. מדינת המקור (המדינה שמשלם התמלוגים הוא תושב בה) אינה רשאית לנכות מס במקור, אלא אם כן, בעל הזכות שביושר לתמלוגים, תושב המדינה האחרת, מנהל עסקים במדינת המקור באמצעות מוסד קבע, והזכות או הרכוש שבזיקה אליהם משתלמים התמלוגים קשורים לאותו מוסד קבע (במקרה זה יחולו הוראות ס' 7 לאמנה, הדן ברווחי עסקים).

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

10. רווח הון (סעיף 13 לאמנה)

10.1. על פי האמנה, נקבעה, ככלל, 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:

10.1.1. רווחי הון ממכירת מקרקעין המצויים בה.

10.1.2. רווחי הון ממכירת מניות אשר לפחות 50% משוויין, במישרין או בעקיפין, נובע מנכסי מקרקעין המצויים במדינת המקור. 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.

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

10.1.4. רווחי הון שמפיק מיזם של מדינה מתקשרת המפעיל אוניות או כלי טיס המופעלים בתעבורה הבינלאומית, ממכירת אוניות או כלי טיס המופעלים בתעבורה הבינלאומית, או ממכירת מיטלטלין השייכים להפעלת אותם אוניות או כלי טיס, יהיו חייבים במס רק באותה מדינה.

ויודגש - בכל מקרה שבו קיימת זכות מיסוי למדינת המקור קיימת גם זכות מיסוי שיווית למדינת התושבות אלא אם נאמר אחרת.



11. מניעת כפל מס (סעיף 22 לאמנה)

תושב ישראל

11.1. השיטה למניעת כפל מס שנבחרה הינה שיטת הזיכוי ממס (ניכוי מהמס החל בישראל).

לגבי דיבידנד המחולק מחברה תושבת אסטוניה לחברה תושבת ישראל, המחזיקה ב- 25% ומעלה מהון המניות של החברה המחלקת, יינתן זיכוי עקיף, דהיינו: זיכוי בגין המסים ששילמה החברה המחלקת בגין ההכנסה ממנה חולק אותו דיבידנד. הזיכוי העקיף יינתן בנוסף לזיכוי בשל המס שנוכה במקור מאותו דיבידנד.

יצוין, כי כאמור בס' 7 לעיל, על פי הוראות האמנה, שיעור המס המנוכה במקור על דיבידנד כאמור שמשולם לחברה המחזיקה בלמעלה מ- 10% מהון המניות של החברה המחלקת הינו 0%.

לעניין זה, יובהר כי הוראת ס' 126(ג) לפקודה בדבר זיכוי עקיף מעניקות לנישום אפשרות לבחור במנגנון זיכוי עקיף ומאפשרת לקבל כזיכוי גם מס חברות ששולם על ידי חברה נכדה, בכפוף לשיעורי ההחזקה הקבועים בסעיף לפי הגדרת המונח "הכנסה שממנה חולק הדיבידנד". הוראה זו באמנה המגבילה את הזיכוי לרמת חברה בת לא תמנע מנישום לבחור ליישם את הוראות ס' 126(ג) לפקודה, וזאת לאור הכלל כי אמנה אינה משנה את מצבו של הנישום לרעה.

תושב אסטוניה

11.2. ככלל, השיטה למניעת כפל מס שנבחרה הינה שיטת הפטור ממס. דהיינו, אסטוניה תפטור ממס הכנסה שהפיק תושב אסטוניה אשר חויבה במס בישראל בהתאם להוראות האמנה.

11.3. יחד עם זאת, שיטת הזיכוי ממס תחול במקרים הבאים (ניכוי מהמס החל באסטוניה):

11.3.1. דיבידנד המשולם על ידי חברה תושבת ישראל לתושב אסטוניה אשר נוכה ממנו מס במקור בשיעור של 5% בהתאם להוראות סעיף 10 פסקה 2(ב) לאמנה.

11.3.2. ריבית שמקורה בישראל המשולמת לתושב אסטוניה אשר נוכה ממנה מס במקור בשיעור של 5% בהתאם להוראות סעיף 11 פסקה 2 לאמנה.

12. הפרוטוקול

מניעת התחמקות או השתמטות ממס - הובהר כי האמנה לא תמנע ממדינה מתקשרת להחיל את הדין הפנימי שלה בכל הנוגע לפעולות מלאכותיות ושליטת הטבות על פי האמנה, אם היא סבורה שמטרת הפעולה הייתה ניצול לרעה של הוראות האמנה לשם התחמקות או השתמטות ממס.

בברכה,

רשות המסים בישראל