

שאלון בחינה בדיני מיסים ב'

ליועצי מס

מועד ינואר 2017

מבנה הבחינה

שאלה 1 - 25% פתרון במחברת א'

שאלה 2 - 10% פתרון במחברת א'

שאלה 3 - 15% פתרון במחברת ב'

שאלה 4 - 30% פתרון במחברת ב'

שאלה 5 - 20% פתרון במחברת ג'

בהצלחה

שאלה מספר 1- רווחי הון (25%)

להלן מספר אירועים שאינם קשורים זה לזה.

נדרש: לקבוע מהם האירועים שעליהם חולש פרק ה' לפקודת מס הכנסה תוך התייחסות לסעיפי הפקודה ולפסיקה הרלוונטיים. יש לחשב את רווח ההון/הפסד ההון הנובע מהם ואת מס רווח ההון המזערי לתשלום בגינם.

מטוס מנהלים (7 נקודות)

שלמה הוא איש עסקים אמיד שכל עסקיו מופעלים באמצעות חברות שבבעלותו. שלמה מחזיק, בין היתר, במלוא הון המניות המונפק והנפרע של חברת עפיפון בע"מ (להלן: "החברה"). החברה עוסקת בשינוע ובהובלה של סחורות ברחבי העולם.

ב- 1.10.2008 רכש שלמה מטוס מנהלים מפואר תמורת 10,000,000 ₪, וב- 1.7.2011 מכר שלמה את המטוס לחברה תמורת 15,000,000 ₪.

ב- 1.4.2012 השקיעה החברה בהשבחתו של המטוס סך של 1,400,000 ₪.

ב- 1.9.2013 ביקשה החברה להיחשב כחברה משפחתית החל משנת המס 2014.

ב- 1.7.2014 מכרה החברה את המטוס תמורת 23,000,000 ₪.

נתונים נוספים:

1. שווי השוק של המטוס ליום 1.7.2011 היה 12,500,000 ₪.

2. רווחי החברה בכל שנה הסתכמו לסך של 7,000,000 ₪.

3. פחת מטוסים -30%.

4. מדדים ידועים:

100	1.10.2008	110	1.4.2012	120	1.7.2014
-----	-----------	-----	----------	-----	----------

105	1.7.2011	115	1.9.2013
-----	----------	-----	----------

נדרש:

1. חשבו את רווח ההון ואת המס לתשלום של שלמה בשנת 2011. (3 נק')

2. חשבו את רווח ההון ואת המס לתשלום, הנובעים ממכירת המטוס, בשנת 2014. (4 נק')

ניירות ערך סחירים (5 נקודות)

1. ב- 1.3.2015 חילקה חברת המלאכים בע"מ דיווידנד בסך של 1,000,000 ₪. מקורם של 400,000 ₪ מתוך הסך הנ"ל ברווחי החברה לשנת 2010 והיתרה מרווחי החברה לשנת 2014.

רבקה מחזיקה 22% ממניות חברת המלאכים. (1 נק')

2. ב- 1.6.2015 קיבלה רבקה דיווידנד בסך של 90,000 ₪ מחברת השדים בע"מ. רבקה מחזיקה ב-8% ממניות חברת השדים, ובנוסף היא משמשת כאחת משמונת הדירקטורים של חברת השדים. (1 נק')

3. ב- 1.1.2015 רכשה רבקה אג"ח של חברת הפיות בע"מ. האג"ח צמוד בחלקו לשיעור עליית המדד. ב- 1.7.2015 קיבלה רבקה ריבית בסך של 40,000 ₪. רבקה מחזיקה 10% ממניות חברת הפיות. ב- 1.9.2015 מכרה רבקה את האג"ח של חברת הפיות בע"מ ברווח הון ריאלי של 25,000 ₪. (2 נק')

4. ב- 1.5.2016 נבע לרבעה הפסד הון של 150,000 ₪ ממכירת מניות של חברה הנסחרת בבורסה בגרמניה. (1 נק')

נדרש: חשבו את המס לתשלום בגין הדיבידנדים שקיבלה רבעה וכן את מס רווח ההון לתשלום.

ניירות ערך לא סחירים (13 נקודות)

ב- 1.7.2005 רכש זאב 40% ממניותיה של חברת מתנות קטנות בע"מ (להלן: "החברה") תמורת 1,000,000 ₪. החברה עוסקת בייצור ובשיווק של מוצרי אפייה.

ב- 1.1.2006 נתן זאב לחברה הלוואה של 185,000 ₪. ההלוואה צמודה למחצית מעליית שיעור המדד ואינה נושאת ריבית.

ב- 1.10.2012 חילקה החברה לכל בעלי מניותיה מניות הטבה בשיעור של 30%.

ב- 1.1.2014 מכר זאב 20,000 ממניות החברה המוחזקות על ידו וכן המחה את יתרת ההלוואה בסך 185,000 ₪, לחברת האופה השמח בע"מ תמורת 15,000,000 ₪. ב- 1.1.2015 מכרה חברת האופה השמח את מניות החברה תמורת 13,500,000 ₪.

נתונים נוספים:

1. הון המניות המונפק של החברה ל- 1.7.2005 כלל 100,000 מניות.
2. מעבר לאמור לעיל, לא בוצעו שינויים נוספים בהון המניות של החברה.
3. החברה חילקה דיווידנד בסך של 2,000,000 ₪ בתום כל אחת משנות המס 2013 ו-2014.
4. מדדים:

105 - 7/2005

107 - 1/2006

120 - 1/2014

140 - 1/2015

נדרש:

1. חשבו את רווח הון/הפסד ההון ואת המס לתשלום הנובעים ממכירת המניות וההלוואה על ידי זאב. (6 נק')

2. חשבו את רווח הון/הפסד ההון ואת המס לתשלום הנובעים ממכירת מניות החברה על ידי חברת האופה השמח. (2 נק')

3. עובר למכירת המניות פנה זאב ליועץ המס ענבי וסיפר לו על אודות כוונתו למכור את מניות החברה. יועץ המס ענבי ייעץ לזאב להגר לפנמה, מדינה שבה אין חובת תשלום מס, ומיד לאחר מכן למכור את המניות בפטור ממס לפי סעיף 97(ב3) לפקודה. חוו דעתכם על עצתו של יועץ המס ענבי. (2 נק')

4. לאחר מכירת המניות, פנה זאב ליועץ המס חרובי וסיפר לו על אודות העסקאות שביצע בשנת 2014. לאחר ששמע את דבריו, טען יועץ המס חרובי: "היה ניתן ליצור הפחתה בתשלומי המיסים שלך בדרך פשוטה ולגיטימית".

כיצד לדעתכם ניתן היה לחסוך בתשלום מס רווח ההון של זאב? (3 נק')

שאלה מספר 2 - אופציות לעובדים (10%)

ב- 1.7.2011 הקצתה חברת פרומדיק פתרונות רפואיים בע"מ (להלן: "החברה"), חברה תושבת ישראל, הנסחרת בבורסה בתל אביב, כתבי אופציה ומניות כדלקמן :

א. 10,000 כתבי אופציה סחירים הוקצו לרון, מנכ"ל החברה, במסגרת סעיף 102 לפקודה ללא נאמן. תוספת המימוש של כתבי האופציה שהוקצו לרון היא 50 ₪ לכתב אופציה. שווי כתב האופציה במועד ההקצאה היה 120 ₪.

ב- 30.6.12 מימש רון את כתבי האופציה למניות החברה. בעקבות פריצת דרך בפיתוח מכשיר רפואי, עלה מחיר המניה בבורסה, שעמד כשנתיים על סך של 200 ₪ למניה, וב- 30.11.12 מכר רון את מניותיו תמורת 500 ₪ למניה.

ב. 5,000 כתבי אופציה לא סחירים הוקצו לדניאל, סמנכ"לית הפיתוח של החברה, במסגרת סעיף 102 לפקודה במסלול רווח הון באמצעות נאמן. תוספת המימוש של כתבי האופציה שהוקצו לדניאל היא 50 ₪ לכתב אופציה. ב- 30.6.12 מימשה דניאל את כתבי האופציה למניות. דניאל העריכה כי מחיר המניה ימשיך לעלות ולכן רק ב- 2.7.13 מכרה את המניות תמורת 600 ₪ למניה.

נתונים נוספים:

שיעור המס השולי של רון ודניאל הוא 48%.

שיעור עלית המדד בתקופה הרלוונטית הוא אפס.

נדרש:

1. חשבו את חבות המס של רון בכל השלבים הרלבנטיים ואת מועדי אירוע המס. (3 נק')
2. קבעו את סכום ההוצאה שתותר לחברה בגין ההקצאה לרון (אם בכלל). (1 נק')
3. חשבו את חבות המס של דניאל בכל השלבים הרלבנטיים ואת מועדי אירוע המס. (3 נק')
4. קבעו את סכום ההוצאה שתותר לחברה בגין ההקצאה לדניאל (אם בכלל). (1 נק')
5. האם וכיצד תשתנה תשובתך לנדרש 1 ו-2 אם כתבי האופציה אשר הוקצו לרון היו לא סחירים? אין צורך בחישובים. (1 נק')
6. האם וכיצד תשתנה תשובתך לנדרש 3 ו-4 אם דניאל הייתה מוכרת את המניות מיד לאחר שמימשה את כתבי האופציה? אין צורך בחישובים. (1 נק')

שאלה מספר 3 - מיסוי מקרקעין (15%)

יש לענות על כל סעיף בנפרד (אין קשר בין סעיף 1 לסעיף 2).

א. ב- 1.1.2014 התקשר דיויד עם חברת הקבלנים בע"מ בהסכם למכירת 60% מחלקת קרקע בנתניה תמורת קבלת שירותי בנייה על יתרת הקרקע (40%) שנשארה בבעלותו. תוקף העסקה הותנה בשינוי תוכנית בניין עיר (תב"ע) שתאפשר הגדלה של זכויות הבנייה בחלקה כך שיהיה ניתן לבנות עליה 5 דירות מגורים. ב- 1.7.2015 אושרה התב"ע וחברת הקבלנים החלה בעבודות הבנייה.
נתון כי את החלקה רכש דיויד ב- 1.1.1997.

א. מהו שיעור מס השבח שעל דיויד לשלם על השבח הריאלי בעסקה זו? **יש לחשב את שיעור המס ולהסביר! (4 נק')**

ב. ב- 1.11.2016 רכש דיויד דירת מגורים בעפולה תמורת 1,500,000 ש. הניחו שמעבר למוזכר בשאלה, אין לדיויד נכסי מקרקעין נוספים וכן הניחו כי במועד רכישת הדירה בעפולה בניית הדירות על החלקה בנתניה טרם הסתיימה. חשבו את מס הרכישה שבו יחויב דיויד בגין רכישת הדירה בעפולה. **הסבירו. (2 נק')**

ג. האם וכיצד תשובתך לסעיף א' תשתנה אילו היה נתון כי במקום קבלת שירותי בנייה נקבע בהסכם שדיויד יקבל תשלום של 2 מיליון ש (20% במועד החתימה והיתרה עם אישור התב"ע). **הסבירו. אין צורך לחשב. (3 נק')**

ב. ב- 1.7.2016 התקשר דיויד עם מר קבלנון, קבלן ידוע, למכירת חלקת קרקע ברחובות תמורת 3 מיליון ש. על החלקה ניתן לבנות 10 דירות מגורים.
את החלקה רכש דיויד ב- 1.1.1980 תמורת 500,000 ש.

א. חשבו את מס השבח שיחול על דיויד במכירה בהנחה כי מר קבלנון יסיים את בניית 10 הדירות שניתן לבנות על החלקה ב- 1.9.2019. **יש להסביר ולהציג חישובים מספריים. (4 נק')**

ב. האם וכיצד תשובתך לסעיף א' תשתנה אילו מר קבלנון יסיים לבנות ביום 1.9.2019 רק 6 דירות מגורים ואת יתרת הדירות (4) יסיים רק ביום 1.6.2020. **הסבירו. אין צורך לחשב. (2 נק')**

נתונים נוספים (לשני הסעיפים):

- שיעור עליית המדד בכל התקופות הוא 0%.
- שיעור המס השולי של דיויד בכל השנים - 48%.
- לצורך חישוב מס השבח ניתן להניח שיום התחילה (7.11.2001) הוא ביום 1.1.2002.
- ניתן להשתמש במדרגות מס הרכישה לדירת מגורים שהן מעודכנות לשנת 2016 או 2015.

שאלה מספר 4 - מע"מ (30%)

חברת קור-נטו בע"מ (להלן: "החברה") רשומה כעוסק מורשה לעניין חוק מס ערך מוסף התשל"ו-1975 (להלן: "החוק") ועוסקת בייצור ובשיווק מזגנים. מחזור עסקאותיה בשנת 2015 הסתכם לכדי 10 מיליון ₪.

להלן מספר אירועים שאירעו בחברה במהלך שנת המס 2016:

נדרש: יש לדון בכל היבטי המע"מ הרלוונטיים לחברה בכל אחד מהסעיפים תוך התייחסות לסעיפי חוק ותקנות וכן לפסיקה רלוונטיים (אין צורך להעתיק/לצטט את סעיפי החוק).

א. ב-1.1.2016 הזמינה החברה מלאי חומרי גלם (להלן: "הטובין") מחברה קפריסאית. הטובין הגיעו לארץ דרך נמל חיפה ב-1.3.2016, אך בשל שביתת עובדי הנמל לא ניתן היה לפדות את הטובין באותו מועד. הטובין נפדו מהמכס ב-31.03.2016. (4 נק')

ב. בשל תלונות חוזרות של מחלקת הנהלת החשבונות של החברה על מזגנים ישנים במשרדה, העבירה החברה ב-1.2.2016 שלושה מזגנים חדשים מהמלאי במחסניה למשרדי הנהלת החשבונות. שווי השוק של המזגנים כאמור היה 10,000 ₪. (4 נק')

ג. ב-1.4.2016 קיבלה החברה הזמנה גדולה לאספקת מזגנים מלקוח בצרפת. בשל ההיקף הגדול של ההזמנה, ביקשה החברה מספק בסין שייצר עבורה את המזגנים, לשלוח את המזגנים ישירות מסין ללקוח בצרפת (מבלי שעברו דרך מדינת ישראל ולא הותר רשימון יצוא בגינם). ב-1.6.2016 התקבל אישור מהלקוח הצרפתי כי המזגנים סופקו לו.

בשל העסקה לעיל רשמה החברה בדוחותיה הכספיים הכנסה ממכירות בסך של 500,000 ₪ ולמע"מ דיווחה על ההכנסות כהכנסות חייבות במע"מ בשיעור אפס. כמן כן, שילמה החברה למתווך ישראלי בעסקה סך של 10,000 ₪ + מע"מ וקיבלה חשבונית מס. (6 נק')

ד. ב-1.5.2016 הזמין בית הספר שבו לומד בנו של מנהל החברה, עשרה מזגנים לכיתות הלימוד.

החברה העניקה לבית הספר הנחה בשיעור של 10% (45,000 ₪ במקום 50,000 ₪). הוסכם בין הצדדים כי התשלומים יהיו כדלקמן:

תאריך	תיאור	תשלום בש"ח
1.5.2016	מקדמה	5,000
1.9.2016	היתרה	40,000

המזגנים סופקו לבית הספר ב-1.8.2016. (8 נק')

- ה. לחברה נוצרו עודפי מזומנים שאותם החליטה להשקיע כדלהלן :
- (א) 1 מיליון ₪ בתיק ניירות ערך בהשקעה לזמן ארוך באפיק סולידי.
- (ב) 1 מיליון ₪ כפיקדון נושא ריבית בשיעור של 5% לשנה המשולמת בסוף כל שנה, בחברת ביטוח המוגדרת כ'מבטח'.
- תיק ניירות הערך נוהל אצל מנהל תיקי השקעות אשר גבה שכר טרחה בסך של 10,000 ₪ + מע"מ בגין ניהול תיק ניירות הערך והייעוץ בנושא הפיקדון הבנקאי, והוציא לחברה חשבונית מס. (8 נק')

שאלה מספר 5- מיסוי בינלאומי (20%)

1. להלן מספר אירועים שאינם קשורים זה לזה. בכל אירוע נדרש לקבוע מה יהיה חיוב המס בישראל תוך התבססות והפנייה הן להוראות הדין הפנימי והן להוראות האמנה למניעת כפל מס שבין ישראל לשוויץ המצורפת לשאלה בהמשך :
- א. חברת דוני בע"מ היא חברה תושבת ישראל. חברת סינגל אינק, שהיא חברת תושבת שוויץ, מחזיקה ב-8% מהון המניות של דוני. בשנת 2015, חילקה דוני לבעלי מניותיה דיבידנד בסך 1,000,000 ₪. (3 נק')
- ב. מר כהן הוא תושב חוזר ותיק שחזר לישראל בשנת 2013. מר כהן מחזיק ב-20% ממניות חברת שורוס לימיטד, חברה תושבת שוויץ. מר כהן רכש את מניות שורוס בהיותו תושב חוץ. בשנת 2015 מכר מר כהן את אחזקותיו במניות חברת שורוס. (3 נק')
- ג. חברת תרופות שוויצרית שלחה לישראל חמישה מעובדיה לשם מתן ייעוץ ושיפור תהליכים לחברת תרופות ישראלית. העובדים שהו בישראל מה- 1.3.2015 עד ל- 31.3.2015. (3 נק')
- ד. דניאל הוא עולה חדש משוויץ שעלה לישראל ב- 1.1.2014. בשנת 2015 קיבל דניאל מבנק שוויצרי ריבית בסך 10,000 ₪. (2 נק')
- ה. תומר, תושב ישראל, הוא מתכנת בעל שם עולמי המפתח תוכנות עבור חברות שונות. בשנת 2015 כרת תומר עם חברה שוויצרית חוזה שלפיו תוכל החברה להשתמש בתוכנת הדגל של תומר- "צ'אק צ'יקן" למשך שנה אחת תמורת 50,000 ₪. באותה שנה מכר תומר לחברה שוויצרית אחרת את כל הזכויות בתוכנת "כדור אש" תמורת 450,000 ₪. (4 נק')
2. בשנת 2015 שבה קוקו לישראל לאחר 12 שנות שהות בשוויץ, שבמהלכן הקימה חברה בחו"ל. אין ויכוח עובדתי על כך שקוקו מנהלת את החברה הזרה מישראל ולכן פקיד השומה טען כי הכנסות החברה חייבות במס בישראל. האם טענתו נכונה? הסבירו. (1 נק')

3. חברת עידודי בע"מ היא חברה ישראלית אשר מחזיקה ב-100% מההון המונפק והנפרע של חברת דושלי לימיטד, חברה סינית. בשנת 2015 חילקה דושלי לבעלי מניותיה דיבידנד בסך של 80,000 ₪. בעת חלוקת הדיבידנד, נוכח בסין מס במקור בשיעור 10%. כמו כן, ידוע כי שיעור מס החברות בסין עומד על 20%. מה תהיה חבות המס המזערית של חברת עידודי בישראל? (4 נק')

בהצלחה!!!!

סעיפים נבחרים מתוך:

אמנה בין הקונפדרציה השוויצרית לבין מדינת ישראל בדבר מניעת מיסי כפל לגבי מיסים על הכנסה ועל הון

סעיף 5: מוסד קבע

1. למטרות אמנה זו, המונח "מוסד קבע" פירושו מקום עסקים קבוע שבו מתנהלים עסקי המיזם, כולם או חלקם.
2. המונח "מוסד קבע" כולל במיוחד:
 - (א) מקום הנחלה;
 - (ב) סניף;
 - (ג) משרד;
 - (ד) בית חרושת;
 - (ה) בית מלאכה; וכן
 - (ו) מכרה, באר נפט או באר גז, מחצבה או כל מקום אחר להפקת אוצרות טבע.
3. אתר בנייה או פרוייקט בנייה או התקנה, מהווים מוסד קבע רק אם הם נמשכים יותר משנים עשר חודשים.
4. על אף ההוראות הקודמות של סעיף זה, המונח "מוסד קבע" יראוהו כאילו אינו כולל:
 - (א) שימוש במתקנים אך ורק לצורכי אחסנה, תצוגה או מסירה של טובין או של סחורה השייכים למיזם;
 - (ב) החזקת מלאי של טובין או של סחורה השייכים למיזם, אך ורק לצורכי אחסון, תצוגה או מסירה;
 - (ג) החזקת מלאי של טובין או של סחורה השייכים למיזם, אך ורק לשם עיבודם בידי מיזם אחר;
 - (ד) החזקת מקום עסקים קבוע אך ורק לשם קניית טובין או סחורה או לשם איסוף מידע, עבור המיזם;
 - (ה) החזקת מקום עסקים קבוע אך ורק למטרות פרסום, אספקת מידע, מחקר מדעי או פעילויות דומות, שטיבן הכנה או עזר, עבור המיזם;

(ו) החזקת מקום עסקים קבוע אך ורק לשם ביצוע צירוף כלשהו של הפעילויות המאוזכרות בפסקאות משנה (א) עד (ה), ובלבד שהפעילות הכוללת של מקום העסקים הקבוע הנובעת מהצירוף האמור, הנה פעילות שטיבה הכנה או עזר.

5. על אף הוראות ס"ק 1 ו-2, מקום שאדם - שאינו סוכן בעל מעמד בלתי תלוי שעליו חל ס"ק 6 - פועל בשם מיזם, ויש לו במדינה מתקשרת סמכות לחתום חוזים בשם המיזם והוא נוהג להשתמש בסמכות זו, רואים את אותו מיזם כאילו יש לו מוסד קבע באותה מדינה לגבי כל הפעולות שאותו אדם מבצע עבור המיזם, זולת אם פעולותיו של אותו אדם מוגבלות לסוג הפעולות שצוינו בס"ק 4, שאילו בוצעו באמצעות מקום עסקים קבוע לא היו עושות אותו למוסד קבע לפי הוראותיו של אותו ס"ק.

6. לא יראו מיזם כאילו יש לו מוסד קבע במדינה מתקשרת רק משום שהוא מנהל עסקים באותה מדינה באמצעות מתווך, עמיל כללי, או כל סוכן אחר בעל מעמד בלתי תלוי, ובלבד שאותם בני אדם פועלים במהלך הרגיל של עסקיהם.

7. העובדה שחברה תושבת מדינה מתקשרת שולטת בחברה או נתונה לשליטתה של חברה שהיא תושבת המדינה המתקשרת האחרת, או המנהלת עסקים באותה מדינה אחרת (אם באמצעות מוסד קבע ואם בדרך אחרת), היא בלבד לא יהא בה כדי לכוון לאחת מהן מעמד של מוסד קבע של האחרת.

סעיף 7: רווחי עסקים

1. רווחיו של מיזם של מדינה מתקשרת יהיו חייבים במס רק באותה מדינה, אלא אם כן המיזם מנהל עסקים במדינה המתקשרת האחרת באמצעות מוסד קבע הנמצא שם. אם המיזם מנהל עסקים כאמור, ניתן לחייב במס, במדינה האחרת, את רווחי העסקים של המיזם, אולם רק אותו חלק מהם שניתן לייחסו לאותו מוסד קבע.

2. בכפוף להוראות ס"ק 3, מקום שמיזם של מדינה מתקשרת מנהל עסקים במדינה המתקשרת האחרת באמצעות מוסד קבע הנמצא שם, ייחסו בכל אחת מהמדינות המתקשרות לאותו מוסד קבע את רווחי העסקים שהיו צפויים לו אילו היה זה מיזם נבדל ונפרד העוסק באותן פעילויות או בפעילויות דומות, באותם תנאים או בתנאים דומים, ומקיים יחסים של מיזם בלתי תלוי לחלוטין עם המיזם שהוא משמש לו מוסד קבע.

3. בקביעת רווחי מוסד קבע, יותר ניכויין של ההוצאות שהוצאו למטרות מוסד הקבע, לרבות הוצאות הנהלה ומינהל כללי שהוצאו לכך, בין שהוצאו במדינה שבה נמצא מוסד הקבע ובין שהוצאו במקום אחר.

4. במידה שהיה נהוג במדינה מתקשרת לקבוע את רווחי העסקים שיש לייחסם למוסד קבע על בסיס של ייחוס כלל רווחי העסקים של המיזם לחלקיו השונים, האמור בס"ק 2 לא ימנע מאותה מדינה מתקשרת לקבוע את רווחי העסקים החייבים מס לפי שיטת הייחוס שנהוגה בה; ואולם, יש לאמץ שיטת ייחוס כזאת שתביא לתוצאות התואמות את העקרונות שנקבעו בסעיף זה.

5. לא ייוחסו רווחי עסקים למוסד קבע מטעם זה בלבד שאותו מוסד קבע קנה טובין או סחורה בשביל המיזם.

6. לעניין הס"ק הקודמים, ייחוס רווחי העסקים למוסד קבע ייקבע בהתאם לאותה שיטה מידי שנה בשנה, אלא אם יש סיבה טובה ומספקת לנהוג אחרת.

7. מקום שנכללים ברווחי העסקים פריטי הכנסה הנידונים בנפרד בסעיפים אחרים של אמנה זו, לא יגרעו הוראות סעיף זה מהוראות אותם סעיפים.

סעיף 10: דיבידנדים

1. דיבידנדים שמשלמת חברה שהיא תושבת מדינה מתקשרת לתושב המדינה המתקשרת האחרת, ניתן לחייבם במס באותה מדינה אחרת.

2. אף על פי כן, ניתן לחייב במס את הדיבידנדים גם במדינה המתקשרת שבה נמצא מקום מושב החברה המשלמת, ולפי דיני אותה מדינה, אולם אם המקבל הוא בעל הזכות שביושר לדיבידנדים, לא יעלה המס שיוטל כך על:

(א) 5 אחוזים מהסכום ברוטו של הדיבידנדים, אם בעל הזכות שביושר הוא חברה (שאיננה שותפת) המחזיקה במישרין לפחות ב-10 אחוזים מהונה של החברה המשלמת את הדיבידנדים.

(ב) 10 אחוזים מהסכום ברוטו של הדיבידנדים, על אף הוראות תת ס"ק (א), אם בעל הזכות שביושר הוא חברה המחזיקה במישרין לפחות ב-10 אחוזים מהונה של החברה המשלמת את הדיבידנדים, מקום שהחברה האחרונה היא תושבת ישראל והדיבידנדים משתלמים מתוך רווחים הכפופים למס בישראל בשיעור נמוך יותר מהשיעור הרגיל של מס החברות הישראלי;

(ג) 15 אחוזים מהסכום ברוטו של הדיבידנדים בכל המקרים האחרים.

הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות תיישבנה בהסכמה הדדית את אופן ההחלה של הגבלות אלה.

ס"ק זה לא ישפיע על מיסוי החברה ביחס לרווחים שמהם משתלמים הדיבידנדים.

3. המונח "דיבידנדים" בסעיף זה פירושו הכנסה ממניות, ממניות "הנאה" או מזכויות "הנאה", ממניות במכרות, ממניות מייסדים או מזכויות אחרות, אשר אינן תביעות חוב, המשתתפות ברווחים, וכן הכנסה מזכויות אחרות בחברה הכפופות לאותו דין לעניין מיסים כהכנסה ממניות לפי דיני המדינה שבה נמצא מושבה של החברה המחלקת.

4. הוראות ס"ק 1 ו-2 לא יחולו אם בעל הזכות שביושר לדיבידנדים, בהיותו תושב מדינה מתקשרת, מנהל עסקים במדינה המתקשרת האחרת בה נמצא מקום מושבה של החברה משלמת הדיבידנדים, באמצעות מוסד קבע הנמצא שם, או מבצע באותה מדינה אחרת שירותים אישיים של עצמאי מבסיס קבוע הנמצא שם, וזכות ההחזקה שבזיקה אליה משתלמים הדיבידנדים קשורה באופן ממשי באותו מוסד קבע או בסיס קבוע. במקרה כזה יחולו הוראות סעיף 7 או סעיף 14, הכל לפי העניין.

5. מקום שחברה שהיא תושבת מדינה מתקשרת מפיקה רווחים או הכנסה מהמדינה המתקשרת האחרת, לא תטיל מדינה אחרת זו מס על הדיבידנדים המשתלמים בידי החברה אלא ככל שאותם דיבידנדים משתלמים לתושב של אותה מדינה אחרת או ככל שזכות ההחזקה שבזיקה אליה משתלמים הדיבידנדים קשורה בצורה מעשית למוסד קבע או לבסיס קבוע הנמצאים באותה מדינה אחרת, לא תחייב את רווחיה הבלתי מחולקים של החברה במס על רווחים בלתי מחולקים, ואפילו אם הדיבידנדים המשתלמים או הרווחים הבלתי מחולקים מורכבים, כולם או מקצתם, מרווחים או מהכנסה שמקורם במדינה האחרת כאמור.

סעיף 11: ריבית

1. ריבית שמקורה במדינה מתקשרת והמשלמת לתושב המדינה המתקשרת האחרת, ניתן לחייבה במס באותה מדינה אחרת.

2. אולם, ניתן לחייב ריבית כאמור במס במדינה המתקשרת שבה היא נצמחת ובהתאם לדיני אותה מדינה, אך אם המקבל הוא בעל הזכות שביושר לריבית, המס שיוטל כך לא יעלה על:

(א) 5 אחוזים מהסכום ברוטו של הריבית במקרה של ריבית הנצמחת במדינה מתקשרת והמשלמת על כל הלוואה מכל סוג שנתן בנק של המדינה המתקשרת האחרת; וכן

(ב) 10 אחוזים מהסכום ברוטו של הריבית בכל המקרים האחרים.

הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות תיישבנה בהסכמה הדדית את אופן ההחלה של הגבלות אלה.

3. על אף הוראות ס"ק 2, ריבית הנצמחת במדינה מתקשרת והמשלמת לתושב המדינה המתקשרת האחרת שהוא בעל הזכות שבמישר לה, תהיה חייבת במס רק באותה מדינה אחרת במידה שריבית כאמור משתלמת למוכר של ציוד תעשייתי, מסחרי או מדעי כלשהו, או של סחורה כלשהי שנמכרה על ידו באשראי.

4. על אף הוראות ס"ק 2 ו-3, ריבית הנצמחת במדינה מתקשרת תהיה פטורה ממס באותה מדינה אם היא משתלמת בזיקה להלוואה כלשהי שניתנה ע"י משלת המדינה המתקשרת האחרת, כולל יחידות משנה מדיניות ורשויות מקומיות שלה, הבנק המרכזי של המדינה המתקשרת האחרת או כל מוסד פיננסי אחר של אותה ממשלה כפי שישכימו הרשויות המוסמכות של המדינה המתקשרות.

5. המונח "ריבית" בסעיף זה פירושו הכנסה מתביעות חוב מכל סוג, בין שהן מובטחות במשכנתא ובין שאינן מובטחות כך, בין שהן נושאות זכות להשתתף ברווחי החיוב ובין שאינן נושאות זכות זו, ובמיוחד הכנסה מבוטחות ממשלתיות והכנסה משטרי חוב או מאיגרות חוב, לרבות פרמיות ופרסים הקשורים בבטוחות, שטרי חוב או איגרות חוב אלה. קנסות המוטלים בשל איחור בתשלום לא יראו אותם כריבית לעניין סעיף זה.

6. הוראות ס"ק 1, 2, 3 לא יחולו אם בעל הזכות שביושר לריבית, בהיותו תושב מדינה מתקשרת, מנהל עסקים במדינה המתקשרת האחרת שבה נמצא מקור הריבית באמצעות מוסד קבע הנמצא שם, או

מבצע באותה מדינה אחרת שירותים אישיים של עצמאי מבסיס קבוע הנמצא שם, ותביעת החוב שבזיקה אליה משתלמת הריבית קשורה בצורה ממשית באותו מוסד קבע או בסיס קבוע. במקרה כזה יחולו הוראות סעיף 7 או סעיף 14, הכל לפי העניין.

7. יראו ריבית כאילו מקורה במדינה מתקשרת, כאשר המשלם הוא תושב אותה מדינה. אף על פי כן, מקום שיש למשלם הריבית, בין אם הוא תושב מדינה מתקשרת ובין אם לאו, מוסד קבע או בסיס קבוע במדינה המתקשרת אשר בקשר אליו נוצרה ההתחייבות בשלה משתלמת הריבית, ומוסד קבע או בסיס קבוע זה נושא בנטל הריבית, יראו את הריבית כאילו מקורה במדינה שבה נמצא מוסד הקבע או הבסיס הקבוע.

8. מקום שמטעמי יחסים מיוחדים בין המשלם לבין בעל הזכות שביושר, או בין שניהם לבין אדם אחר, עולה סכום הריבית, בשים לב אל תביעת החוב שעליה הוא שולם, על הסכום שהמשלם והמקבל היו מסכימים עליו אילו לא יחסים אלה, יחולו הוראות סעיף זה רק על הסכום הנזכר לאחרונה. במקרה כזה יישאר החלק העודף של התשלומים נתון למס בהתאם לדיניה של כל אחת מהמדינות המתקשרות, תוך התחשבות נאותה בשאר הוראותיה של אמנה זו.

סעיף 12: תמלוגים

1. תמלוגים שמקורם במדינה מתקשרת והמשתלמים לתושב המדינה המתקשרת האחרת, ניתן לחייבם במס באותה מדינה אחרת.
2. אולם, ניתן לחייב תמלוגים כאלה במס גם במדינה המתקשרת שבה מקורם ובהתאם לחוקי אותה מדינה, אך אם המקבל הוא בעל הזכות שביושר לתמלוגים, המס המוטל כך לא יעלה על 5 אחוזים מן הסכום ברוטו של התמלוגים.
- הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות תיישבנה בהסכמה הדדית את אופן החלטה של הגבלה זו.
3. המונח "תמלוגים" בסעיף זה פירושו תשלומים מכל סוג המתקבלים בעד השימוש, או בעד 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, תוכנה, או בעד ידע הנוגע לנסיון תעשייתי, מסחרי או מדעי.
4. הוראות ס"ק 1 ו-2 לא יחולו אם בעל הזכות שביושר לתמלוגים, בהיותו תושב מדינה מתקשרת, מנהל עסקים במדינה המתקשרת האחרת שבה נמצא מקורם של התמלוגים באמצעות מוסד קבע הנמצא שם, או מבצע באותה מדינה אחרת שירותים אישיים של עצמאי מבסיס קבוע הנמצא שם, והזכות או הרכוש שבזיקה אליהם משתלמים התמלוגים קשורים בצורה ממשית באותו מוסד קבע או בסיס קבוע. במקרה כזה יחולו הוראות סעיף 7 או 14, הכול לפי העניין.
5. יראו תמלוגים כאילו מקורם במדינה מתקשרת כאשר המשלם הוא תושב אותה מדינה. אף על פי כן, מקום שיש למשלם התמלוגים, בין אם הוא תושב אחת המדינות המתקשרות ובין אם לאו, מוסד קבע או בסיס קבוע במדינה המתקשרת, אשר בקשר אליו נוצרה ההתחייבות לשלם את התמלוגים, ומוסד קבע או בסיס קבוע זה נושא בנטל התמלוגים, יראו את התמלוגים כאילו מקורם במדינה מתקשרת שבה נמצא מוסד הקבע או הבסיס הקבוע.
6. מקום שבשל יחסים מיוחדים בין המשלם לבין בעל הזכות שביושר, או בין שניהם לבין אדם אחר, עולה סכום התמלוגים, בהתייחס לשימוש, לזכות או לידעות שבעדם הם משתלמים, על הסכום שהמשלם ובעל הזכות שביושר היו מסכימים עליו אילו לא יחסים אלה, יחולו הוראות סעיף זה רק על הסכום הנזכר לאחרונה. במקרה כזה יישאר החלק העודף של התשלומים נתון למס בהתאם לדיניה של כל אחת מן המדינות המתקשרות, תוך התחשבות נאותה בשאר הוראותיה של אמנה זו.

סעיף 13: רווחי הון

1. רווחים שמפיק תושב מדינה מתקשרת מהעברת מקרקעין הנזכרים בסעיף 6 והנמצאים במדינה המתקשרת האחרת, ניתן לחייבם במס באותה מדינה מתקשרת אחרת.
2. רווחים מהעברת מטלטלין המהווים חלק מנכסי העסק של מוסד קבע אשר יש למיזם של מדינה מתקשרת במדינה המתקשרת האחרת, או מהעברת מטלטלין הקשורים לבסיס קבוע העומד לרשותו של תושב מדינה מתקשרת במדינה המתקשרת האחרת לשם ביצוע שירותים אישיים כעצמאי, לרבות רווחים כאמור מהעברת אותו מוסד קבע (לבדו או יחד עם כל המיזם) או אותו בסיס קבוע כאמור, ניתן לחייבם במס באותה מדינה מתקשרת אחרת.

3. רווחים מהעברת ספינות או כלי טיס המופעלים בתעבורה בין לאומית, או מטלטלין השייכים להפעלתם של ספינות או כלי טיס כאמור, יהיו חייבים במס רק במדינה המתקשרת שה נמצא מקום הניהול הממשי של המיזם.
4. רווחים מהעברת מניות בהון של חברה אשר נכסיה מורכבים, במישרין או בעקיפין, בעיקר ממקרקעין הנמצאים במדינה מתקשרת, ניתן לחייבם במס באותה מדינה.
5. רווחים שמפיק תושב מדינה מתקשרת מהעברת כל נכס, זולת אלה הנזכרים בס"ק 1, 2, 3, ו-4, ניתן לחייבם במס רק במדינה שבה המעביר או תושב, אם המעביר הוא הנהנה שביושר לגבי הנכס ממנו נובעים הרווחים.

סעיף 14: שירותים אישיים של עצמאי

1. הכנסה שמפיק תושב מדינה מתקשרת משירותים מקצועיים או מפעילויות אחרות בעלות אופי עצמאי, ניתן לחייבה במס רק באותה מדינה, אלא אם כן יש לו במדינה המתקשרת האחרת בסיס קבוע העומד לרשותו בקביעות לצורך ביצוע פעילויותיו. אם יש לו בסיס קבוע כאמור, ניתן לחייב במס את ההכנסה באותה מדינה אחרת, אך ורק את אותה חלק ממנה שניתן לייחסו לאותו בסיס קבוע.
2. המונח "שירותים מקצועיים" כולל במיוחד פעילויות עצמאיות בשטחי המדע, הספרות, האמנות, החינוך או ההוראה, וכן פעילויותיהם העצמאיות של רופאים, עורכי דין, מהנדסים, אדריכלים, רופאי שיניים ורואי חשבון.

סעיף 15: שירותים אישיים של עובד

1. בכפוף להוראות סעיפים 16, 18 ו-19, משכורות, שכר עבודה וגמול דומה אחר שמקבל תושב מדינה מתקשרת תמורת עבודה, ניתן לחייבם במס רק באותה מדינה, אלא אם העבודה מבוצעת במדינה המתקשרת האחרת. בוצעה העבודה כאמור, ניתן לחייב במס את הגמול שנתקבל תמורתה באותה מדינה אחרת.
2. על אף הוראות ס"ק 1, גמול שמקבל תושב מדינה מתקשרת תמורת עבודה המבוצעת במדינה המתקשרת האחרת, ניתן לחייבו במס רק במדינה הנזכרת ראשונה אם:
- (א) המקבל שוהה במדינה האחרת לתקופה או לתקופות שאינן עולות ביחד על 183 ימים בשנת הלוח שבה מדובר; וכן
- (ב) הגמול משולם על ידי או מטעם מעביד שאינו תושב המדינה האחרת;
- (ג) הנושא בנטל תשלום הגמול אינו מוסד קבע או בסיס קבוע שיש למעביד במדינה האחרת.
3. על אף ההוראות הקודמות של סעיף זה, גמול שמקבל תושב מדינה מתקשרת תמורת עבודה שבוצעה באוניה או בכלי טיס המופעלים בתעבורה בין לאומית, ניתן לחייבו במס במדינה המתקשרת שבה נמצא מקום הניהול הממשי של המיזם.