

אמנת מס חדשה בין ישראל לדנמרק

מאת: עו"ד ורו"ח אופיר לוי

לגבי חברות, ובדומה למודל ה-OECD, נקבע באמנה, כי מקום התושבות יהיה לפי מקום הניהול האפקטיבי של החברה (place of effective management).

דיווידנדים - באמנה הקודמת נקבע מס במדינת המקור בשיעור של 25% (לגבי ישראל) או 5% עד 15% (לגבי דנמרק). האמנה החדשה קובעת שיעור מס מקסימלי של 10% במדינת המקור. עם זאת, יחול פטור במדינת המקור אם מקבלת הדיווידנדים היא חברה שהחזיקה במישרין 10% ומעלה בהון החברה המשלמת את הדיווידנדים, והחזקה זו הייתה בתקופה רצופה של שנה ומעלה והדיווידנדים הוכרוזו בתקופה זו.

כמו כן, יחול פטור ממס במדינת המקור, אם מקבלת הדיווידנד היא קרן פנסיה או מוסד דומה אחר, או שהמקבלת היא המדינה השנייה עצמה, רשות מקומית שלה או סוכנות לאומית.

ריבית - באמנה הקודמת נקבע שיעור מס של 25% במדינת המקור. האמנה החדשה קובעת שיעור מס מקסימלי של 5% במדינת המקור ואפשרות להתחייב במס על הנטו. כמו כן, האמנה קובעת פטור ממס במדינת המקור לריבית המשתלמת: (א) לממשלת אחת המדינות או רשות מקומית; (ב) לקרן פנסיה;

ביום 1.1.2012 פורסם ברשומות צו מס הכנסה (מניעת מסי כפל) (דנמרק), התשע"ב-2012 ("הצו").

הצו מתייחס לאמנה למניעת כפל מס בין ישראל לדנמרק, שנחתמה ביום 9.9.09 ("האמנה") ומחליפה את האמנה הישנה משנת 1966 שבין המדינות.

הצו קובע כי הוראות האמנה יהיו בתוקף מיום 1.1.2012 ואילך.

האמנה מבוססת על אמנת המודל של ה-OECD, ולהלן הוראותיה המרכזיות:

תושבות - האמנה קובעת כי ישות משפטית שהיא תושבת מדינה מתקשרת לפי חוקי אותה מדינה ופטורה באופן כללי ממס באותה מדינה, תיראה כתושבת אותה מדינה מתקשרת למטרות אמנה זו. המטרה הינה להעניק את הטבות האמנה לגופים שככלל, הינם פטורים ממס לפי ס' 29(2) לפקודה, כמוסדות ציבור, מלכ"רים וגופים מוסדיים.

לגבי כפל תושבות של יחידים, ובדומה למודל ה-OECD, נקבעו באמנה שוברי שוויון בסדר היררכי יורד, כאשר המבחן הראשון הוא מקום בית הקבע.

במדינה הראשונה, הן יתייחסו לגורמים כמו שווי שוק הנכס ביום העזיבה (וזאת, יש להעיר, בניגוד לסעיף 100א הישראלי, שקובע פיצול הרווח בצורה ליניארית).

פנסיות - האמנה החדשה קובעת זכות מיסוי בלעדית למדינת התושבות, אלא אם נוכח במדינת המקור הוצאות בגין הפרשות המוטב או שהפרשות מעביד לא נחשבו במדינת המקור כהכנסה חייבת של המוטב. או אז, תקום למדינת המקור זכות מיסוי בגין הפנסיה.

נאמנויות - הקלות המס שבאמנה החדשה חלות על נאמנויות, שהוכנסו להגדרת "אדם" שבאמנה. יוער, כי אין כיום בדין הפנימי של דנמרק הוראות לעניין מיסוי נאמנויות.

הגבלת הטבות - האמנה קובעת, כי תושב אחת המדינות לא יקבל הקלת אמנה, אם המטרה העיקרית או אחת המטרות העיקריות של עסקה או של פעולה שבוצעו על ידיו או על ידי אדם הקשור לו הייתה לקבל את ההטבות שבאמנה. כמו כן נקבע, כי האמנה לא תמנע מהמדינות להחיל את דיניהן הפנימיים על מניעת התחמקות ממס או השתמטות ממס.

החלפת מידע - אומץ סעיף החלפת מידע רחב, בנוסח הדומה לסעיף 26 לאמנת המודל של ה-OECD. יצוין, כי זו האמנה הראשונה שבה אימצה ישראל נוסח כאמור, הכולל גם את פסקה (5) לסעיף 26 למודל, ולפיה הסעיף גובר על סודיות בנקאית.

סיוע בגביית מס - האמנה כוללת סעיף בנושא סיוע בגביית מס שייכנס לתוקף רק ביום שבו אמנה שבין ישראל למדינה שלישית, הכוללת

(ג) על אג"ח קונצרני נסחר; (ד) על הלוואה שבוטחה ע"י מוסד ממשלתי לביטוח סיכוני סחר חוץ. יצוין, כי לפי הדין הפנימי בדנמרק אין ניכוי במקור על ריבית לתושב חוץ, פרט לריבית, בתנאים מסוימים, המשתלמת בין חברות קשורות.

תמלוגים - באמנה הקודמת נקבע שיעור מס של 10% במדינת המקור. באמנה החדשה אומצה ההוראה שבאמנת המודל של ה-OECD ונקבע פטור ממס במדינת המקור.

רווח הון -

- **מכירת מקרקעין** - הכלל הינו זכות מיסוי מלאה למדינה בה מצויים המקרקעין.
- **מכירת מניות** - הכלל שנקבע באמנה הינו פטור ממס במדינת המקור. חריג לכך הינו מקרה שבו מדובר במניות שלמעלה מ-50% מערכן נובע ממקרקעין (הוראה זו לא הופיעה באמנה הקודמת שבין ישראל לדנמרק). או אז, תינתן למדינת המקור זכות מיסוי מלאה.
- **מס יציאה** - באמנה החדשה נקבע, כי כאשר תושב אחת המדינות נעשה תושב המדינה השנייה, והמדינה הראשונה ממסה אותו בגין רווח הון שנבע לו ממכירה רעיונית של נכס בזמן שינוי התושבות, אזי במקרה של מכירה עתידית של נכס כאמור, המדינה השנייה לא תמסה את רווח ההון שנצבר עד למועד שינוי התושבות. יוער, כי גם לפי הדין הפנימי בדנמרק קיים מס יציאה. כן נקבע בפרוטוקול כי כאשר הרשויות המוסמכות ינסו בהליך הסכמה הדדית לקבוע את חלק רווח ההון שנצמח

אמנה מהמדינה השנייה, עליו להציג בפני רשות המס של המדינה השנייה אישור תושבות חתום על ידי רשויות המס של מדינת תושבותו.

סעיף כאמור, תיכנס לתוקף. יצוין כי נכון למועד כתיבת רשימה זו, אין לישראל אמנה עם סעיף דומה.

הצגת אישור תושבות - נקבע בפרוטוקול כי כאשר תושב אחת המדינות מבקש הטבות