

## אמנות למניעת כפל מס: בין חזון למציאות

מאת: אבי נוב\*

### א. מבוא:

מדינת ישראל חתמה עד כה על 36 אמנות למניעת כפל מס עם מדינות שונות<sup>1</sup>. אמנת מס היא הסכם בינלאומי בין שתי מדינות המשקף את הסכמתן, בין היתר, בדבר חלוקת זכויות המיסוי לגבי סוגים שונים של הכנסה<sup>2</sup>.

המטרה המוצהרת של האמנות למניעת כפל מס היא לגרום לכך שנישומים לא ישלמו כפל-מס על אותה הכנסה. בסיטואציה של עסקאות בינלאומיות, עלול להיווצר מצב של כפל מס, אם יותר ממדינה אחת תממש את זכותה להטיל מס על אותה ההכנסה מכוח זיקתה לאותה הכנסה. מדובר למעשה באמצעי שיתוף פעולה מובהק בתחום המס בין מדינות, המקבל משמעות מיוחדת בעידן של גלובליזציה<sup>3</sup>.

---

\* עורך דין במחלקת ייעוץ וחקיקה (כלכלי-פיסקלי) במשרד המשפטים ואחראי על תחום המיסוי הבינלאומי. תודתי נתונה לד"ר צילי דגן, אשר סללה לי את הדרך בהבנת הרציונל העומד בבסיסם של אמנות המס. תודתי נתונה גם לעו"ד איתן בן משה ממשרד האוצר על הערותיו לטייטת המאמר.  
<sup>1</sup> נציין כי האמנה עם בולגריה אשר נחתמה בינואר 2000 והאמנה עם שוויץ אשר נחתמה בינואר 2001, טרם אושררו.

<sup>2</sup> לדיון כללי על אמנות מס ראו: אמנון רפאל, **מס הכנסה**, חלק רביעי, עמ' 193; מאיר קפוטא, "אמנות למניעת כפל מיסים ודיני המיסוי הבינלאומי", מבוא, **אמנות למניעת כפל מס**, הוצאת רונן. כמו כן: Brian J. Arnold and Michael J. McIntyre, *International Tax Primer*, Ch. 6, Kluwer Law International (2001); Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 3rd edition (Deventer, The Netherlands: Kluwer, 1997).

<sup>3</sup> לפי נתוני ה-OECD, יש כיום בשימוש כ-1,700 אמנות למניעת כפל מס. רוב אמנות המס הקיימות היום מבוססות מבחינת ניסוחן על אחד משלושת הדגמים שלהלן ובעיקר על הסוג הראשון:

(1) Committee on Fiscal Affairs, Organization for Economic Co-operation & Development, Model Tax Convention on Income and on Capital (1977); (2) U.N. Dept. of Int'l Economics & Social Affairs, United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries at 243, U.N. Doc. ST/ESA/102, U.N. Sales No. E.80.xvi.3 (1980); (3) United States Model Tax Convention on Income and on Capital (1996).

אמנת המודל של ה-OECD (להלן-אמנת המודל) עודכנה לאחרונה בשנת 2000. לסקירה מקיפה ודיון על אמנת המודל ראו:

Baker, Philip, *Double Taxation Conventions and International Tax Law: A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital of 1992*, 2nd Edition (London: Sweet & Maxwell, 1994).

מטרת האמנות היא לגרום לכך שסכום המס המרבי שיחול על העסקה לא יעלה על סכום המס הגבוה מבין שתי המדינות. בהתאם לכך, לא ייתכן בדרך כלל מצב של "כפל פטור ממס" היינו שהעסקה תהיה פטורה ממס בשתי המדינות (double non-taxation). הרציונל בכך הוא שאמנה מביאה לנייטרליות מבחינת המס בין פעילות של הנישום במדינת התושבות לפעילות במדינה בה צמחה ההכנסה (מדינת המקור).

מדיניותה של ארצות הברית ומדינות אחרות בעניין זה היא שהאמנה אינה אמורה להגביל את זכות המיסוי של מדינת תושבות הנישום מעבר לנדרש למניעת כפל מס. מדיניות זאת מכונה בספרות "saving clause". לצורך יישום מדיניות זאת, קובעים באמנת המס הוראות מסוימות המונעות היווצרות כפל-פטור-ממס. משמעותן של הוראות אלה היא כי הטבות המס להן זכאי תושב מדינה אחת (מדינת התושבות) לא יחולו באותם מקרים שההכנסה אינה חבה במס במדינת המקור.

ראוי לציין כי מתן הקילה לפי אמנה (Treaty Relief) אינה הדרך הבלעדית להקל על מצב זה של כפל חיוב במס. דרך נוספת היא מתן הקילה חד-צדדית (Unilateral Relief)<sup>4</sup>. הקילה חד-צדדית היא הקילה שאינה מותנית ביחס גומלין מצד המדינה האחרת. ההקלה, בין באמצעות האמנה ובין בדרך חד-צדדית, מתבטאת בקביעת שיעור-מס מוגבל או בפטור ממס לגבי ההכנסה הנדונה או בזיכוי מלא או חלקי בגין המס ששולם במדינה האחרת.

למרות שניתן למנוע כפל מס באמצעות הקילה חד-צדדית, קיימות מטרות נוספות ויתרונות העשויים לצמוח למדינה המתקשרת באמנות מס, כמתואר בפרק השני של המאמר. מנגד, קיימים כשלים שונים באמנות המס ועיוותים המקשים על היישום והביצוע היעיל של המנגנונים הקבועים באמנות, עליהם נעמוד בפרק השלישי.

במאמר זה אנו מבקשים לטעון כי קיים פער ניכר בין המטרות והיתרונות שבאמנות המס למציאות, כפי שהיא באה לידי ביטוי ביישום האמנות. מדינות צריכות להיות מודעות לפער זה, למצוא פתרונות לכך ולגבש מדיניות ברורה ביחס לאמנות מס קיימות ועתידיות. בנוסף לכך, בפרק הרביעי נעמוד על השפעות הגלובליזציה והשינויים הצפויים בתחום אמנות המס. יש יסוד להניח כי התפיסה המסורתית בנוגע לאמנות המס תשתנה, והדבר עשוי להשפיע לטובה על צמצום הפער בין החזון למציאות.

---

<sup>4</sup> בהעדר אמנת מס ובתור הקלה חד צדדית, תושבי ישראל בלבד זכאים להקלה מכפל מס על פי צו מס הכנסה (הקלה ממסי כפל), התשכ"ד 1963, שהותקן מכוח סעיף 214 לפקודת מס הכנסה. מקום שתושב ישראל שילם מס במדינת אמנה ואותה אמנה מורה על זיכוי, זיכוי כאמור יינתן בהתאם להוראות סעיפים 213-199 לפקודת מס הכנסה. הגבלת מתן הזיכוי לתושב ישראל נקבעת הן באמנות עצמן והן בסעיף 201 לפקודת מס הכנסה.

## ב. מטרות (יתרונות) של אמנות מס:

למדינות קיים אינטרס מובהק של מניעת מיסוי כפול והדבר יכול להיעשות גם ללא חתימה על אמנות מס, אלא בדרך של הקלה חד-צדדית<sup>5</sup>. אולם, נראה כי קיימות גם מטרות נוספות בצד המטרה המוצהרת של אמנות המס. כך לדוגמה עמדת מדינת ישראל היא שישנם ערכים נוספים אשר אותם מבקשת האמנה להגשים, וכפי שמסביר מאיר קפוטא:

**“עמדת ישראל היא כי במרכז היעדים של האמנה אין להעמיד אך ורק היבטי מס צרים, כגון סכומי המס שתגבה המדינה מעסקאות שונות שהאמנה חלה לגביהן, אלא יש לשאוף לקידום יעדים רחבים יותר בתחום הכלכלה ושוק ההון. יעדים אלה עומדים לעיתים בסתירה לאינטרס המדינה לגבות מסים”<sup>6</sup>.**

בין המטרות הנוספות של אמנות המס ניתן למנות את המטרות הבאות:

**מניעת העלמות מס** - מטרה זאת מושגת בין היתר, באמצעות קביעת מנגנון של חילופי מידע בין המדינות החתומות<sup>7</sup>. מנגנון זה מאפשר לרשויות המסים של בעלי האמנה להחליף ביניהן ידיעות שונות אודות נישומים. במובן זה, חתימה על אמנת מס מסייעת למדינה לאכוף את דיני המס שלה על אזרחיה המשקיעים במדינות אחרות<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup> ראו:

Dagan, Tsilly, “The tax treaties myth,” *New York University Journal of International Law and Politics*, Summer 2000, pp. 939-996 (Treaties are not necessary for preventing double taxation because unilateral mechanisms could alleviate double taxation just as effectively. Residence countries, as well as host countries, share a strong incentive to alleviate double taxation unilaterally.); Elizabeth A. Owens, *United States Income Tax Treaties: Their Role in Relieving Double Taxation*, 17 *Rutgers L. Rev.* 428, 430 (1963).

<sup>6</sup> ראו: מאיר קפוטא, הערה 2 לעיל, בעמ' 20. נציין כי צילי דגן, הערה 5 לעיל, אומרת כי המטרה המוצהרת של האמנות - מניעת כפל מס - היא מיתוס (myth), ולמעשה למטרה זאת מייחסים חשיבות מופרזת. (the function of preventing double taxation attributed to tax treaties is highly overrated).

<sup>7</sup> לעניין זה ראו גיורא עמיר, “חילופי מידע באמנות למניעת כפל מס”, **מיסים** ח/ 6 (דצמבר 94) עמ' א- 54 (עמיר מחלק את ההוראות לחילופי מידע באמנות המס של ישראל לשלוש קבוצות וקובע כי ההוראות אינן אחידות). כמו כן ראו: Gravelle, Pierre, “Tax treaties: Concepts, Objectives and Types” *International Bureau of Fiscal Documentation Bulletin* 522 (1988). נציין עוד כי יש מדינות הנמנעות לחתום על אמנות מס עם מדינות מסוימות, ובפרט עם מקלטי מס, ובמקום זאת הן חותמות על הסכמים להחלפת מידע בנושאי מס. ארגון ה-OECD אף פרסם מודל להחלפת מידע בענייני מס הנקרא: Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, וזאת כחלק ממאבקו לריסון תחרות מס מזיקה (ביחס לתחרות מס מזיקה, ראו הערה 28 להלן).

<sup>8</sup> ביולי 2002 התקבל בכנסת תיקון לפקודת מס הכנסה ולפיה ישראלים ישלמו מס על הכנסותיהם הפסיביות מחוץ לישראל (מעבר למשטר מיסוי פרסונלי). למדינת ישראל קיים אינטרס לחתום על אמנות מס עם מדינות בהן ישראלים משקיעים את כספם, במטרה לקבל מידע על פעילות זאת לצורך אכיפת דיני המיסוי הבינלאומי. בעניין המעבר למיסוי פרסונלי, ראו: אבי נוב, “מעבר למיסוי פרסונלי וסוגיית ה-CFC”, **מיסים** 202 / (אפריל 2002), א-58.

כך לדוגמה יש הטוענים כי, מטרתן העיקרית של אמנות המס של ארצות הברית היא להפחית את העלמות המס, וכי עידוד הסחר וההשקעות היא מטרה משנית<sup>9</sup>. ביחס למדינת ישראל, נציין רק כי בכותרת אמנת המס בין מדינת ישראל לבין המדינות המכסיקניות המאוחדות נקראת האמנה: "[אמנה] בדבר מניעת מסי כפל ומניעת התחמקות ממס לגבי מסים על הכנסה ועל הון". מכותרת זאת ניתן להסיק במעט לגבי החשיבות שייחסו למניעת העלמות מס במקביל למטרה המוצהרת של מניעת כפל מס.

**ודאות בדיני המס** - אמנות מס מסייעות לנישומים בכך שהן יוצרות ודאות בסביבת המיסוי הבינלאומי, ובפרט בתחומים שהדין הפנימי אינו מסדיר. האמנה אף מעודדת פעילות כלכלית בכך שהיא מקנה בטחון וודאות לאנשי עסקים ומשקיעים המבצעים פעילות בינלאומית. תושבי מדינות האמנה יהיו בטוחים כי סך המס על הפעילות העולמית, לא יעלה על המס במדינת התושבות.

**הסכמה על הגדרות וכללי המיסוי** - הדברים אמורים בנוגע למונחים "אדם"<sup>10</sup>, "תושב"<sup>11</sup>, מקרקעין<sup>12</sup> וכד', ובעיקר ביחס לכללי "מוסד הקבע"<sup>13</sup>. רוב מדינות העולם מאמצות בעיקרון את המונחים שנקבעו באמנת המודל של ה-OECD. מטרה זאת אינה ניתנת להשגה באמצעים חד-צדדיים.

**צעד מקדים לקראת או בתהליך של כינון יחסים דיפלומטיים** - חתימה על אמנת מס, עשויה לאותת על כוונות מדינה במישור הכלכלי ויש בכך להעיד על מדיניות בתחום עידוד השקעות וקידום סחר חופשי עם המדינה הגומלת.

<sup>9</sup> ראו:

Radaelli, Claudio M., *The politics of corporate taxation in the European Union*, Research in European Public Policy, London (1997).

<sup>10</sup> באמנת המודל של ה-OECD מוגדר המונח "אדם" (person) ככולל יחיד, חברה וכל גוף אחר. מנגד, באמנת הדגם של ארצות הברית, מוגדר אדם ככולל בין היתר גם עיזבון, נאמנות ושותפות. רוב אמנות המס של ישראל מגדירות אדם כיחיד או חברה אשר לפי דיני המס נחשבים ליחידות החייבות במס. מעניין לציין כי אמנת המס שבין ישראל לקנדה מאמצת את הגדרת אדם מהמודל של ארצות הברית כאמור. ביחס לתושבות היחיד, ברוב אמנות המס קיימים "כללי שוברי שוויון" (Tie Breaker rules). בעיקרון, כאשר נוצרת סתירה בין הגדרת התושבות בין שתי מערכות המס, כללי "שוברי השוויון" של האמנה, אמורים לתת מענה לכך. הצורך בכללים אלה נוצר היות וההגדרה הבסיסית של תושבות אדם הקבועה באמנות מבוססת על הוראות הדין הפנימי של שתי המדינות המתקשרות. ביחס לאפשרות שחברה תחשב כתושבת שתי המדינות, קיימים כללים דומים אשר משתלבים לעיתים בכללים ביחס ליחיד.

<sup>11</sup> ההגדרה המקובלת לתושב: "למטרות אמנה זו, המונח "תושב מדינה מתקשרת" פירושו כל אדם אשר, לפי חוקי אותה מדינה, חייב בה במס מכוח מקום מושבו, מקום הניהול שלו, מקום ההתאגדות שלו, או כל מבחן אחר כיוצא באלה. אבל מונח זה אינו כולל אדם החייב במס באותה מדינה רק בזיקה להכנסה ממקורות שבאותה מדינה או מהון שמקומו בה".

<sup>12</sup> ברוב אמנות המס של ישראל מוגדר המונח "מקרקעין" כמשמעותו לפי דיני המדינה המתקשרת שבה נמצאים המקרקעין הנדונים. בנוסף לכך כוללת ההגדרה רשימה של חזקות ביחס לנכסים וזכויות שיראו אותם כמקרקעין לצורכי האמנה. כך לדוגמה, באמנת המס שבין ישראל לבולגריה נקבע כי המונח מקרקעין יכלול "נכסים הנלווים אל מקרקעין, משק חי וציוד המשמשים בחקלאות וייעור, זכויות שחלות עליהן הוראות החוק הכללי הדין במקרקעין, זכות ההנאה מפירות מקרקעין וזכויות לתשלומים משתנים או קבועים כתמורה בעד ניצול, או הזכות לנצל, מרבצי מחצבים, מקורות ואוצרות טבע אחרים; ספינות, סירות, וכלי טיס לא ייראו כמקרקעין".

<sup>13</sup> להרחבה בנושא מוסד הקבע ראו: אבי נוב, מוסד הקבע (Permanent Establishment) באמנות המס ומשמעותו בעידן הדיגיטלי, **מיסים** 3/2002 (יוני 2002).

**עידוד תעשיות מסוימות** - באמנות המס ניתן לקבוע שיעור נמוך של ניכוי במקור ביחס לתמלוגים במטרה לעודד העברת ידע והשקעות. כך לדוגמא, אמנת המס בין ישראל לדרום קוריאה מתאפיינת בהעדפה הגלומה בה לתעשיית ההיי-טק וזאת באמצעות הורדת שיעור המס על תמלוגים מעבר לשיעור המקובל באמנות מס<sup>14</sup>.

**עידוד השקעות זרות** - קיימת הנחה כי אמנות מס מעודדות השקעות זרות. ההנחה מבוססת על כך שבאמנות מס, בניגוד להקלות חד-צדדיות, ניתן לקבוע שיעורי מיסוי אפקטיביים נמוכים<sup>15</sup>.

---

<sup>14</sup> ראו: קרייג ארליך ואח', "האמנה למניעת כפל מס ישראל-הרפובליקה של דרום קוריאה: פיתוח כלכלי ועקרונות המיסוי", **הרבעון הישראלי למיסים** כד', 96 (1997), עמ' 87.

<sup>15</sup> מנגד, שני הכלכלנים Blonigen ו- Davies טוענים במחקר שערכו בהסתמך על נתוני ה-OECD, כי הנחה זאת שגויה. אחת הסיבות האפשריות לכך הוא שתאגידים בינלאומיים נמנעים מלהשקיע במדינות אמנה, היות והאמנות כוללות הוראות בנוגע ל"מחירי העברה" המונעים תכנוני מס. ראו:

Bruce A. Blonigen and Ronald B Davies, "Do bilateral Tax Treaties Promote Foreign Direct Investment", Working Paper 8834, National Bureau of Economic Research (2002).

## ג. כשלים ביישום אמנות המס

הסברנו במבוא כי קיים פער בין מטרות האמנה והתוצאות הנובעות הלכה למעשה מיישום האמנה. בפרק זה נפרט את הכשלים השונים באמנות המס והעיוותים המקשים על היישום והביצוע היעיל של המנגנונים הקבועים באמנות.

**הסכמה הדדית** - לעיתים מתעוררות מחלוקות במישור הבינלאומי ביחס לפרשנות ויישומן של הוראות אמנות המס<sup>16</sup>. שאלות רבות נוגעות לתושבות של יחידים או חברות, למחירי העברה, לשאלת קיומו של מוסד-קבע ועוד. הליך ההסכמה הדדית הקבוע באמנות המס נועד לפתור מחלוקות אלו. המציאות מלמדת על קשיים רבים המתעוררים שעה שמדינות מתבקשות להפעיל את מנגנון ההסכמה ההדדית לצורך פתרון מחלוקות<sup>17</sup>. הלכה למעשה, אין כלל ביטחון שההליך יסתיים בהצלחה, כפי שעמד על כך מיכאל בריקר במאמרו:

**"להליך ההסכמה ההדדית חסרונות רבים, שהמרכזי שבהם הינו היעדר הביטחון שההליך יסתיים בהצלחה...מנקודת ראותו של הנישום, מרחפת סכנה ממשית כי התפתחות זו תישאר במישור התיאורטי בלבד, מאחר שהרשויות המוסמכות אינן מחויבות לפתוח בהליך הבוררות"**<sup>18</sup>.

**העברת מידע** - עמדנו על כך שאחת המטרות של אמנות היא להפחית את העלמות המס והדבר נעשה באמצעות העברת מידע בין המדינות<sup>19</sup>. בפועל, ממעטים לעשות שימוש במנגנון חשוב זה<sup>20</sup>. הטעם לכך הוא שבדרך כלל למדינה אין כל אינטרס להעביר את המידע למדינה האחרת<sup>21</sup> מסיבות שונות, כמו אובדן הכנסות ממסים, עלויות מנהלתיות וכד'. נראה כי למרות שסעיף העברת המידע קיים ברוב אמנות המס, מדינות מעדיפות באופן

---

<sup>16</sup> להרחבה בעניין זה ראו: יהושע שרמן, "דרכי יישוב מחלוקות בין מדינות מתקשרות באמנת מס (הסכמה הדדית או בורות בינלאומית)", **מיסים** ח2/ (אפריל 1994) א40-; מיכאל בריקר ודרור לוי, "נוהל ההסכמה ההדדית וסעיף הבוררות באמנות מס", **מיסים** טו2/ (אפריל 2001), א15- (בריקר עומד על חשיבות אימוץ מנגנון מנדטורי ליישוב מחלוקות באמנות מס דו-צדדיות). ראו גם: **חוזר מס הכנסה** 23/2001 - היחידה למיסוי בינ"ל/משפטית בנושא: הליכי הסכמה הדדית באמנות למניעת כפל מס- נוהל הגשת בקשה וטיפול בה, מיום 16 בדצמבר 2001.

<sup>17</sup> בריקר, שם, טוען כי הליך ההסכמה הדדית הופעל במסגרת אמנת מס שמדינת ישראל צד לה פעמים בודדות בלבד, וזאת במסגרת האמנה עם ארה"ב.

<sup>18</sup> בריקר, שם. על דבריו יש להוסיף, כי במקרים רבים למדינות לא יהיה אינטרס לפתוח בהליך ההסכמה הדדית, במיוחד באותם מקרים שהעלות הציבורית להפעלת מנגנון זה עולה על ההפסד של הנישומים הנתונים לכפל מס.

<sup>19</sup> נציין כי העברת המידע מישראל למדינה גומלת (מדינה החתומה על אמנת מס עם מדינת ישראל), אינה כפופה לחובת הסודיות הקבועה בסעיף 234 לפקודת מס הכנסה (ראו סעיף 197 לפקודה).

<sup>20</sup> הדבר מתבטא בצמצום תחולת סעיף העברת המידע. כך לדוגמא, נוסח סעיף חילופי המידע באמנה שבין ישראל לשוויץ אשר נחתם בחודש ינואר 2002, מצומצם יותר מהסעיף המקביל באמנת המודל של ה-OECD ומאפשר העברת מידע הדרוש לביצוע הוראותיה של האמנה בלבד (לתיאור הוראות אמנה זו, ראו: **חוזר מס הכנסה** 10/2002 - היחידה למיסוי בינ"ל/משפטית בנושא: האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לשוויץ, מיום 7 ביולי 2002. עם זאת, ייתכן ובעתיד יחול מהפך ביחס המדינות לחילופי מידע.

<sup>21</sup> ראו דגן, לעיל הערה 5, בעמ' 985:

"In contrast to the written norm of mutual assistance in collecting information routinely included in treaties, countries often, in reality, refuse to provide help in enforcing foreign taxes".

**תכנון מס בינלאומי** - אחד מתכנוני המס המקובלים נעשה באמצעות ניצולן של אמנות מס על ידי נישום תושב מדינה שלישית, שאינה צד לאמנה, במטרה ליהנות מההטבות המיוחדות או הקלות במס באמנה, ואשר אחרת לא היה זכאי להן<sup>23</sup>. תושב מדינה שלישית יכול לעשות זאת באמצעות, לדוגמה, הקמת "חברת קש" במדינת אמנה. מדובר בפרקטיקה המכונה "ברירת אמנות" (Treaty Shopping)<sup>24</sup>. אמנות המס אמנם מנסות להתמודד עם תכנוני מס אלו בדרכים שונות, אך מידת הצלחתן מוטלת בספק<sup>25</sup>.

במסגרת ההתמודדות עם תכנוני מס בינלאומיים, פרסמה היחידה למיסוי בינלאומי בנציבות מס הכנסה חוזר בנושא סיכול תכנוני מס המבוססים על אמנות מס<sup>26</sup>. אולם נראה כי חוזר זה אינו נותן מענה ראוי לסוגיית תכנוני המס הבינלאומיים. החוזר מפרט מספר דרכים להתמודדות עם תכנוני מס כאמור. מדובר בחמש דרכים עיקריות:

(א) בחינת התושבות מבחינה עובדתית ומשפטית;

(ב) בחינת קיום התנאים הקבועים בסעיפי הגבלת הטבות ("Limitation on Benefits")

הקבועים לעיתים באמנות כפל המס ואשר תכליתם להוות "שומרי סף" לצורך

הגבלת הטבות מכוח האמנה למי שאינו ראוי לכך;

---

<sup>22</sup> נציין כי סוגיית העברת מידע עשויה להיות רגישה ומהותית אף יותר מנושאים אחרים באמנה. כך לדוגמה, האמנה למניעת כפל מס עם ארצות הברית נכנסה לתוקף רק בשנת 1995 לאחר יותר מעשרים שנה של דחיות, על רקע הסתייגותה של ישראל לספק לרשויות האמריקאיות מידע על השקעות של תושבים אמריקאים בישראל. נציין כי בסוף 1993, וועדת הסנאט סירבה לאשרר את האמנה בין שתי המדינות, בהמלצת מס הכנסה האמריקאי, לאחר שהאמריקאים תבעו לקיים מנגנון לקבלת מידע מתוך חשבונות הבנקים של אזרחים אמריקאים בישראל. מס הכנסה האמריקאי ביקש זאת משום שראשיו הטילו ספק בנכונות הישראלית לבצע הלכה למעשה את סעיף העברת המידע באמנה. ישראל מצידה הייתה מוכנה לתת מידע מרישומי רשויות המס ואילו האמריקאים בקשו לקבל מידע מחשבונות הבנקים, שבהם מרוכז רוב הכסף הזר ("האם ישראל עוזרת להעלים מס", **הארץ** מיום 04/08/94).

<sup>23</sup> נציין כי עד לחתימה על האמנה למניעת כפל מס שבין ישראל לארצות הברית, נאלצו ישראלים רבים אשר הייתה להם פעילות עסקית בארצות הברית, לעשות שימוש באמנת המס שבין הולנד לארצות הברית כ"גשר מס". אולם, בינואר 1994 חתמו הולנד וארצות הברית על אמנה מתוקנת ובה כללים מפורטים למניעת הטבות מגופים אשר אינם עומדים בקריטריונים שונים, כאשר המטרה היתה להגביל את ההטבות שבאמנה רק לאותם גופים שלהם זיקה אמיתית וישירה למדינות האמנה. למעשה, סעיף 26 לאמנה המתוקנת קובע כי חברה תושבת אחת מהמדינות תוכל ליהנות מהאמנה רק במידה והיא עומדת באחד מהקריטריונים שנמנו בה (להרחבה בנושא זה, ראו: איל שנהב, "יחידושי מס בארצות הברית: השלכות אמנת כפל המס בין ארצות הברית להולנד על פעילותן של חברות ישראליות בארצות הברית", **מיסים** ח1/1 (ינואר 1994) עמ' 51-). לעניין תקיפת תכנוני מס, ראו: יוסף גרוס, "הימנעות ממס ועסקאות מלאכותיות", **מיסים** טו4/4 (אוגוסט 2001) א7-.

<sup>24</sup> להרחבה בעניין זה ראו: משה שקל ואח', "קניית אמנות (Treaty Shopping) - סמכות פקיד השומה "להרים מסך" בעסקאות בינלאומיות", **מיסים** טו1/1 (פברואר 2001) א24-24. כמו כן ראו:

H. David Rosenbloom, Tax Treaty Abuse: Policies and Issues, 15 *Law & Pol'y Int'l Bus.* 763 (1983).

נציין רק כי בהצעת החוק לתיקון דיני המיסים התש"ס 2000-, מיום 26 ביולי 2000 (בעקבות דו"ח ועדת בן בסט) הוצע להוסיף לסעיף 196 לפקודה הוראה שעניינה מניעת שימוש לרעה באמנות מס ולקבוע כי אם ראה הנציב או מי שהוסמך לכך על ידיו כי נעשה ניצול לרעה של הוראות אמנה למניעת כפל מס, על מנת להפחית בצורה משמעותית את החיוב במס בישראל או את תשלום המס בישראל, רשאי הוא להורות כי לא תחול ההקלה לפי האמנה, כולה או חלקה. הצעה דומה נכללה בדברי ההסבר לתזכיר הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, מיום 18 ביוני 2002, בעקבות דו"ח ועדת רבינוביץ לרפורמה במס, ומסיבות לא ברורות נשמטה מהחוק עצמו.

<sup>25</sup> ראה משה שקל, שם.

<sup>26</sup> **חוזר מס הכנסה 3/2001 - היחידה למיסוי בינ"ל/משפטית** בנושא: סיכול תכנוני מס המבוססים על

(ג) בחינת קיום תנאי הקבוע לעיתים באמנות כפל מס, כי תושב המדינה המתקשרת המקבל את ההכנסה הוא בעל הזכות שביושר לקבלה ("Beneficial owner");

(ד) שימוש בעקרונות שנקבעו בדרכי הפרשנות של אמנות מס. בהתאם לאמנת וינה (The Vienna Convention on the Law of Treaties, 1969), יש לפרש אמנה בתום לב ולאור תכליתה ומטרתה. הקו המנחה בפירוש אמנות מס הוא שהם לא נועדו לשמש כאמצעי להתחמקות מתשלום מס על הכנסה;

(ה) החלת נורמות אנטי-תכנוניות שמקורן בדין הפנימי (סעיף 86 לפקודת מס הכנסה וסעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין) לצורך סיכול תכנוני מס פסולים המבוססים על אמנות מס או לעשות שימוש בסמכותן הכללית של רשויות המס לסווג עיסקה באופן שונה מכפי שהוצגה על ידי הצדדים, ולמסותה בהתאם למהותה הכלכלית.<sup>27</sup>

בעניין זה נוסף כי רשת אמנות מס רחבה של מדינה עשויה להעיד על מוטיבציה של מדינה המבקשת ליהנות מיתרונות שונים שבתחרות מס מזיקה.<sup>28</sup> מדינה כזאת עשויה להוות יעד של תאגידים רב-לאומיים אשר יעשו שימוש באסטרטגיה של קניית אמנות באמצעות אותה מדינה.

**מחירי העברה** - כללי מחירי העברה באמנות המס מתייחסים למצבים בהם תאגידים קשורים פועלים בשתי מדינות החתומות על אמנת מס ומחירי העסקאות שבין התאגידים נקבעים במחיר השונה מזה שהיה נקבע אלמלא היחסים המיוחדים שבין התאגידים, וזאת במטרה להפחית את סך תשלומי המס שישלם המיזם בעבור כל פעילותו.<sup>29</sup> כללים אלו נועדו לקבוע את המחיר ה"אמיתי" לעסקאות שבין התאגידים. האמנות אינן נותנות מענה ראוי לבעיית ייחוס ההכנסות של תאגידים גלובליים הפועלים ביותר משתי מדינות (triangular situations), ובפרט כאשר אין אמנה עם המדינה השלישית.

---

אמנות למניעת כפל מס, מיום 22.5.2001.

<sup>27</sup> מדובר בסמכות הנפרדת מזו הקבועה בסעיף 86 לפקודה. בהתאם לדוקטרינה זאת ניתנת עדיפות למהות על פני הצורה (The Substance over Form Doctrine). לעניין זה ראו: רע"א 3527/96 צ'צקס נ' מנהל מס רכוש, פ"ד נב' 385 (5) "מיסים" 6/66 ה-6. בפרשה זו קבעה השופטת בייניש חזקה פרשנית על-פיה, כאשר עוסקים בחוקי מס, יש לבחון את המהות הכלכלית האמיתית אותה התכוון המחוקק למסות, באומרה: "חוקים פיסקליים שנועדו להטיל מס... מושתתים על העיקרון שאת המס יש להטיל על פי המהות הכלכלית או התוכן הכלכלי של הפעילות אותה מתכוון המחוקק למסות". נציין בהקשר לסעיף 86 לפקודה כי קיימת בעייתיות בשימוש בנורמות אנטי-תכנוניות מהדין הפנימי לסיכול תכנוני מס המבוססים על הוראות אמנות מס, שכן אחד העקרונות החשובים שנקבעו בסעיף 196 לפקודה הוא שהוראות האמנה גוברות על הדין הפנימי (אמנות למניעת כפל מס מקבלות תוקף לעניין פקודת מס-הכנסה, לאחר ששר האוצר הודיע על כך בצו מיוחד, שמפורסם ברשומות. משפורסם צו כאמור, מקבל ההסכם תוקף, כלשון סעיף 196: "על אף האמור בכל חיקוק"; מכאן שהאמנה גוברת לכאורה על הוראות פקודת מס הכנסה). עיקרון זה לפיו הוראות אמנות מס גוברות על הדין הפנימי מקובל במדינות רבות בעולם. ביחס למדינות החברות באיחוד האירופי, דין הקהילייה גובר על הוראות האמנה.

<sup>28</sup> להרחבה בנושא תחרות המס המזיקה, ראו: אבי נוב, "תחרות מס מזיקה (Harmful Tax Competition) בשוק האירופי המשותף, הרבעון הישראלי למיסים, כרך כ"ט, גיליון 116 (2002), עמ' 72-86. אבי נוב, יוזמת ארגון ה-OECD לריסון תחרות המס המזיקה, הרבעון הישראלי למיסים, כרך ל, גיליון 117 (2002), עמ' 57-73.

<sup>29</sup> לעניין "מחירי העברה" ראו: הרי קירש, "היבטי המס של מחירי העברה בעסקאות בינלאומיות", הרבעון הישראלי למיסים כרך יט, גיליון 74 (1991), עמ' 207; בועז טל ואח', "קביעת מחיר העברה בעסקאות בין צדדים קשורים", מיסים יב/4 (אוגוסט 1998) א 162.



**הוראות מיושנות** - חלק מההוראות באמנות המס מיושנות ואינן מתאימות לעידן הגלובליזציה ומהפכת המידע<sup>30</sup>. נראה כי ארגון ה-OECD הכיר בכך ובשנים האחרונות פועל על מנת להתאים את אמנת המודל לסביבה הכלכלית החדשה על ידי הצעות לתיקון הסעיפים והוספת דברי פרשנות לסעיפים קיימים<sup>31</sup>.

**מדינות מתפתחות** - מדינות מתפתחות (developing countries) עשויות להיות מופלות לרעה. בעניין זה טוענת ד"ר צילי דגן כי המדינות המפותחות (developed countries) מתעשרות על חשבון המדינות המתפתחות<sup>32</sup>. דגן טוענת כי מבחינה מעשית, באמנות המס קיים יתרון למדינת התושבות על פני מדינת המקור. במיוחד הדברים אמורים כאשר מדינה מפותחת חותמת על אמנת מס עם מדינה מתפתחת. לדבריה, למדינות מתפתחות אין כל יתרון בחתימה על אמנות מס שכן הן נפגעות מכך מבחינה פיסקלית (המדינות המפותחות מקבלות את החלק הארי בעוגת המס) וזאת מבלי להגדיל את היקף ההשקעות הזרות.

בעניין זה חשוב להבהיר כי מדינות מתפתחות שואפות, בדרך כלל, לעשות שימוש באמנות המס שלהן במנגנון "חסך מס" (Tax Sparing)<sup>33</sup>. לפי עיקרון זה, ניתנת הטבת מס בדרך של מתן זיכוי במדינת התושבות של הנישום גם בשל מסים שלא שולמו בפועל במדינה בה צמחה ההכנסה (מדינת המקור). המטרה היא למנוע מצב שבו הקטנת שיעור המס במדינת המקור (לדוגמה שיעורי מס מופחתים בהתאם לחוק עידוד השקעות הון) תקטין את הזיכוי שיקבל הנישום במדינת מושבו.

הסיבה לכך היא שמדינות מתפתחות מתקשות להתחרות מבחינה כלכלית עם המדינות המפותחות בשוק הגלובלי ועל כן הן נאלצות לעשות שימוש במשטר המס על מנת להיות

---

<sup>30</sup> ראו:

David R. Tillinghast, Tax Treaty Issues, 50 *U. Miami L. Rev.* 455 (1996) ("The concepts embodied in the existing tax treaties (as well as in domestic law) were largely conceived in the days of a "brick-and-mortar" industrial economy").

<sup>31</sup> כך הוא בנוגע למסחר האלקטרוני. לעניין זה ראו: אבי נוב, מוסד הקבע (Permanent Establishment) באמנות המס ומשמעותו בעידן הדיגיטלי, הערה 13 לעיל. נציין כי שינויים רבים נכנסים לאמנת המודל ב"דלת האחורית", וכוונתנו היא שהם נכנסים באמצעות קובץ הפרשנות של הארגון לאמנת המודל:

OECD Committee on Fiscal Affairs, Commentary, Model Tax Convention on Income and on Capital, (April 2000). (להלן - קובץ הפרשנות).

<sup>32</sup> ראו Dagan, הערה 5 לעיל, הטוענת:

"...in treaties between developing and developed countries, usually host and residence countries respectively, reallocating tax revenues means regressive redistribution - to the benefit of the developed countries at the expense of the developing ones."

<sup>33</sup> להרחבה בנושא זה ובמדיניות ארצות הברית בפרט, ראו:

OECD, Tax Sparing - A Reconsideration (1998); James R. Hines Tax Sparing and Direct Investment in Developing Countries," in James R. Hines Jr., ed. *International Taxation and Multinational Activity* (Chicago, 2001), 39-66; Damian Laurey, Reexamining U.S. Tax Sparing Policy with Developing Countries: The Merits of Falling in Line with International Norms, 20 *Va. Tax Rev.* 467, 483 (2000).

אטרקטיביות להשקעות<sup>34</sup>. ארצות הברית, לדוגמה, מתנגדת להכללת סעיף זה באמנות המס שלה שכן הוא מנוגד למדיניות ה- "saving clause"<sup>35</sup>.

יש הטוענים כי מדיניות ארצות הברית ביחס לסעיף חסך המס אינה מוצדקת, בין היתר, מאחר שהיא המדינה המפותחת היחידה הנוקטת מדיניות זאת<sup>36</sup>. טענה זאת מקבלת משנה תוקף נוכח המדיניות המוצהרת של מדינות אחרות כגון קנדה, צרפת, איטליה, יפן ואנגליה, הנהוגות לכלול סעיפי חסך מס באמנות שלהן עם מדינות מתפתחות, משלושת הטעמים הבאים:

- ◀ לאפשר לתושבי המדינות המפותחות ליהנות מיתרונות התחרות עם תאגידיים מקומיים במדינת המקור.
- ◀ לסייע בקידום מדיניות של סיוע חוץ.
- ◀ לשמש כאמצעי לחץ במשא ומתן לכריתת האמנה לקבלת הטבות אחרות.

נראה כי בסופו של דבר, למדינות המתפתחות אין יתרון רב בחתימה על אמנות מס שכן המטרה של משיכת השקעות זרות אינה בהכרח מושגת ובמקרים רבים אינה מוצדקת מבחינה כלכלית<sup>37</sup>.

---

<sup>34</sup> בעניין חסך מס באמנות המס של ישראל, מאיר קפוטה וגדעון קלוגמן, "האמנה למניעת כפל מסים בין ישראל לארצות הברית", הוצאת רונן, בעמ' 22, כותבים כי "ישראל סבורה שאמנת המס היא כלי שבאמצעותו ניתן וראוי לתת הטבות מס למשקיעי חוץ, והיא חותרת לכלול סעיף "חסך מס" באמנותיה עם מדינות מפותחות" (ראו לדוגמה אמנות המס עם יון, גרמניה, דרום אפריקה, סינגפור, צרפת ותיאלנד).<sup>35</sup> ראה הדיון במבוא.

<sup>36</sup> ראה Laurey, הערה 33 לעיל. לדבריו, ארצות הברית נוקטת כדון קישוט במאבק, הנועד לכישלון מראש, במטרה לקדם הסכמה בינלאומית על הימנעות מקביעת סעיפים אלו באמנות המס. לטענתו, מדיניות ארצות הברית בעניין זה פוגעת בתאגידיים בינלאומיים בכך שהיא מונעת מהם את הכדאיות של ההשקעה במדינות מתפתחות. זאת ועוד, לטענתו מדיניות זאת גרמה לכך שמדינות מתפתחות סרבו לחתום על אמנות מס עם ארצות הברית. הטעם לסירוב זה הוא בכך שללא מנגנון חסך מס, המדינות המתפתחות מאבדות את היתרון במתן הטבות מס למשקיעים זרים.

<sup>37</sup> להרחבה בנושא עידוד השקעות זרות, ראו: אבי נוב, "הטבות מס למשקיעים זרים בישראל", **מיסים** 4/40 (אוגוסט 2002), א-311.

#### ד. אמנות המס בעידן של גלובליזציה

אמנות המס הן אמנות דו-צדדיות (bilateral treaty)<sup>38</sup>. נראה כי מעבר לאמנת מס רב-צדדית (multilateral treaty) ששותפים לה מדינות רבות בדומה להסכם ה-WTO, והקמת ארגון מס בינלאומי (International Tax Organization) עשויים לתת מענה לכשלים העיקריים באמנות המס<sup>39</sup>. מעבר כאמור הכרחי במיוחד במטרה להתמודד עם קשיי המיסוי בעידן של גלובליזציה.

המפתח לפתרון הוא בהכרה בכך שאמנות המס הדו-צדדיות, בדומה לדיני המיסוי הבינלאומי, מבוססות על תפיסת עולם מיושנת שאין לה מקום בעידן של גלובליזציה<sup>40</sup>. בישראל, לדוגמה, רוב אמנות המס נחתמו במציאות כלכלית אחרת. אמנות המס הראשונות נחתמו בשנות השישים והשבעים. מאז, חלו שינויים משמעותיים במציאות הכלכלית בעקבות ההתפתחות הכלכלית המואצת בישראל, הליברליזציה בתנועות הון, פתיחת המשק הישראלי ליבוא והגידול בתעשיית ההיי-טק ובנוסף חלו גם שינויים במדיניות אמנות המס בעולם כולו<sup>41</sup>. נראה כי אמנות המס מעוצבות בצורה המשמרת את הריבונות הפיסקלית של המדינות והמתעלמת מהמציאות החדשה של סחר עולמי חופשי ותנועה מוגברת של הון, אנשים ושירותים והצורך בשיתוף פעולה גלובלי.

אין בכוונתי להתוות כאן את המודל הרצוי לאמנת מס בעידן של גלובליזציה, אלא רק לעמוד על היתרונות שעשויים לצמוח מאמנת מס רב-צדדית:

- ◀ פתרון לבעיית ייחוס ההכנסות של תאגידים גלובליים הפועלים ביותר משתי מדינות.
- ◀ התגברות על תכנוני מס בינלאומיים המתבססים על הפערים בנוסחי האמנות.
- ◀ מניעת תכנוני מס בינלאומיים באמצעות סחר באמנות.
- ◀ מענה ראוי לסוגיית תחרות המס המזיקה.
- ◀ ניתן להתאימה גם למדינות מתפתחות.
- ◀ קביעת מנגנון יעיל יותר לפתרון סכסוכים.

<sup>38</sup> על האנומליה בגישה הביטראלית (אמנות מס דו-צדדיות), ראו:

John F. Avery Jones, Are Tax Treaties Necessary?, 53 *Tax L. Rev.* 1, 1 (1999); David W. Williams, *Trends in International Taxation* 87-93 (1991).

<sup>39</sup> הדיון בנושא זה מצריך עיון מעמיק וראוי להתברר במאמר נפרד. להרחבה נוספת, ראו:

Victor Thuronyi, International Tax Cooperation and a Multilateral Treaty, 26 *Brook. J. Int'l L.* 1641 (2001); Michael Lang, The Concept of a Multilateral Tax Treaty, in *Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax Law* 189 (Michael Lang et al. eds., 1998); Joel Slemrod, Tax Cacophony and the Benefits of Free Trade, in *Fair Trade and Harmonization* (J. Bhagwati & R. Hudec eds.) vol. 1 (MIT Press, 1996), pp. 283-309; Diane M. Ring, Commentary: Proposal For a Multilateral Tax Treaty, 26 *Brooklyn J. Int'l L.* 1699.

<sup>40</sup> לעניין זה, ראו:

Michael Graetz, Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts and Unsatisfactory Policies, 26 *Brook. J. Int'l L.* 1357 (2001).

<sup>41</sup> משרד האוצר הישראלי היה ער לכך, ובפברואר 2002, שר האוצר מר סילבן שלום נפגש עם עמיתו האמריקאי, פול אוניל, והציע להקים צוות משותף שידון בשינויים באמנה למניעת כפל-מס בין שתי המדינות (ראו: גלובס, "ישראל מציעה לארה"ב שינויים באמנה למניעת כפל מס בין המדינות", מיום 19/2/02).

## ה. סיכום:

המטרה המוצהרת של אמנות המס היא מניעת כפל מס. מטרה זאת ניתנת להשגה גם באמצעות הקילה חד-צדדית, אך קיימות מטרות נוספות ויתרונות העשויים לצמוח למדינה המתקשרת באמנות מס. מנגד, קיימים פגמים שונים באמנות המס ועיוותים המקשים על היישום והביצוע היעיל של המנגנונים הקבועים באמנות.

טענתי היא כי אמנות המס מעוצבות בצורה המשמרת את הריבונות הפיסקלית של המדינות והמתעלמת מהמציאות החדשה של סחר עולמי חופשי ותנועה מוגברת של הון, אנשים ושירותים והצורך בשיתוף פעולה גלובלי.

קיים פער ניכר בין החזון שבאמנות - למציאות, כפי שהיא באה לידי ביטוי ביישום אמנות המס ועל כן מדינות צריכות להיות מודעות לפער זה ולגבש מדיניות ברורה ביחס לאמנות מס קיימות ועתידיות.

להערכתנו, בעקבות השפעות הגלובליזציה אנו נהיה עדים, בשנים הקרובות, לשינויים מהותיים בתחום אמנות המס. אפשרות אחת עליה עמדנו היא מעבר לאמנת מס רב-צדדית ששותפים לה מדינות רבות בדומה להסכם ה-WTO, והקמת ארגון מס בינלאומי.

## ביבליוגרפיה (נבחרת)

מיכאל בריקר ודרור לוי, "נוהל ההסכמה ההדדית וסעיף הבוררות באמנות מס", **מיסים** טו'2/ (אפריל 2001) א15-.

אבי נוב, "מעבר למיסוי פרסונלי וסוגיית ה-CFC", **מיסים** טז'2/ (אפריל 2002), א58-.

אבי נוב, מוסד הקבע (Permanent Establishment) באמנות המס ומשמעותו בעידן הדיגיטלי, **מיסים** טז'3/ (יוני 2002).

מאיר קפוטא וגדעון קלוגמן, "האמנה למניעת כפל מיסים בין ישראל לארצות הברית", הוצאת רונן.

מאיר קפוטא, "אמנות למניעת כפל מיסים ודיני המיסוי הבינלאומי", מבוא, **אמנות למניעת כפל מס**, הוצאת רונן.

אמנון רפאל, **מס הכנסה**, חלק רביעי (1996).

משה שקל ואח', "קניית אמנות (Treaty Shopping) - סמכות פקיד השומה "להרים מסך" בעסקאות בינלאומיות", **מיסים** טו'1/ (פברואר 2001) א24-.

Baker, Philip, *Double Taxation Conventions and International Tax Law: A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital of 1992*, 2nd Edition (London: Sweet & Maxwell, 1994).

Dagan, Tsilly, "The tax treaties myth," *New York University Journal of International Law and Politics*, Summer 2000.

Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 3rd edition (Deventer, The Netherlands: Kluwer, 1997).

Organization for Economic Cooperation and Development, *Model Tax Convention on Income and on Capital* (Paris: OECD Committee on Fiscal Affairs, 1997).

United Nations (1980), "U.N. Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries," U.N. Document # ST/ESA/102.

David A. Ward et al., *How Domestic Anti-Avoidance Rules Affect Double Taxation Conventions* (International Fiscal Association, Congress Seminar Series (Deventer, The Netherlands: Kluwer, 1995).