

עורך: דר' אברהם אלטר

אברהם אלטר אורי כליף

אמנות מס

כרך א': מבוא - יסודות אמנות המס

בהשתתפות

מאיר קפוטה ירון שידלו יהושע שרמן

הוצאת ערן

תשס"ד - 2003

תל אביב, טל: 6966633-03, פקס: 6966663-03

דר' אברהם אלטר, אורי כליף / אמנות מס, כרך א': מבוא - יסודות אמנות המס

© כל זכויות היוצרים שמורות להוצאת ערן, אבנת משפטים (1990) בע"מ
טל' 6966633 - 03, פקס: 6966663 - 03, דר' אברהם אלטר.
אין רשות להעתיק, לשכפל או להפיץ חומר זה.

INTERNATIONAL DOUBLE TAXATION CONVENTIONS

DR. AVRAHAM ALTER ORI KALIF

Volume I: Introduction

with the assistance of

**MEIR KAPUTA
YARON SHIDLO
JOSHUA SHERMAN**

Copyright © 2003 by
Idan Publishing Ltd.
Avnat Mishpatim (1990) Ltd.
8 Shaul Hamelech Blvd. Tel-Aviv, Israel 64733

ALL RIGHTS RESERVED

No part of this book may be reproduced in any form, by photocopying, microfilm, electronic media, or any other means, or incorporated into any information retrieval system, electronic or mechanical, without the prior written permission of the copyright owner.

This publication is designed to provide accurate information in regards to the subject matter covered. In publishing this book, neither the author nor publisher is engaged in rendering legal, accounting, or other service whatsoever. If legal advice or other professional assistance is required, the services of a competent professional should be sought.

Printed in the State of Israel



על המחברים:

דר' אברהם אלטר, ע"ד

ע"ד (1982), תואר ראשון במשפטים, אונ' ת"א (בהצטיינות); תואר שלישי (מסלול ישיר ללא תואר שני), אונ' ת"א. לשעבר: סגן נציב מס הכנסה, היועץ המשפטי לנציבות המס בישראל, י"ר איפ"א-ישראל וי"ר ועדת מיסים לשכת עו"ד; מרכז נושאי מיסוי בפקולטה למנהל עסקים, אונ' ת"א; מרצה בפקולטות למנע"ס ומשפטים באונ' ת"א, בי"ס לעסקים אונ' עברית י-ם, אונ' בר-אילן, ובמספר מכללות אקדמיות; י"ר משותף ו. מיסים לשכת תאום ארגונים כלכליים. נציג ישראל בועדה המדעית של איפ"א; מחברם של דברי ההסבר הרשמיים של החב"ק (קובץ הוראות ונהלי נציבות מס הכנסה); מחברם של הספרים: מע"מ (עם פרופ' גרוס); רפורמה במיסוי נדל"ן (2002) (עם זיו שרון וניר הורנשטיין); מיסוי שוק ההון (2002) (עם הלנה בן-ברוך); רפורמה במיסוי בינ"ל (2003) (עם אורי כליף); מחברם של למעלה מ-700 פרסומים מדעיים ועיתונאיים בתחומים מקצועיים. בעל טור שבועי לשעבר בעיתון "הארץ" וכיום ב"גלובס נדל"ן". נציג לשכת עו"ד לועדת הכספים-כנסת ישראל. חבר בועדות ציבוריות: חובות מסופקים של הבנקים (גבעולי, 1989), פירוקים ומיזוגים (אגרון, 1992), רפורמה בנדל"ן 2001 (ו. רבינוביץ I), רפורמה בחוק עידוד השקעות הון (השרה: ד. איציק, 2001); רפורמה בחוק עידוד השקעות הון (השרים: סילבן, איציק, 2002); ועדת רפורמה במיסוי ישיר 2002 (ו. רבינוביץ II). מרצה למיסים, אונ' בר-אילן.
avi@altertax.co.il



אורי כליף, ע"ד

ע"ד (2003), תואר ראשון במשפטים, אונ' חיפה (בהצטיינות); עוזר הוראה בפקולטה למשפטים באונ' בר-אילן ובפקולטה למשפטים וכלכלה במרכז הבינתחומי הרצליה ומכללת רייכמן, בנושא מיסוי כללי ומיסוי בינלאומי; חבר מערכת כתב העת של הפקולטה למשפטים - "משפט וממשל"; חבר בועדות מיסים, מע"מ ומכס ושוק ההון שליד הועד המרכזי של לשכת עורכי הדין בישראל; מחבר הספר הרפורמה במיסוי בינ"ל (2003) (עם דר' אלטר); מחברם של פרסומים מקצועיים רבים בעיתונות ובכתבי עת מדעיים. בעל טור בעיתון "ליצואן" בנושא מיסוי בינלאומי. עו"ד במשרד דר' אברהם אלטר ושות'.
ori@altertax.co.il



על המשתתפים:

מאיר קפוטא, ע"ד

הממונה על הכנסות המדינה.



ירון שידלו, ר"ח, ע"ד

ע"ד (2000), ר"ח (1995), תואר ראשון בחשבונאות, המכללה למנהל, תואר ראשון במשפטים, המרכז הבינתחומי הרצליה; מרצה למסים בפקולטה לניהול וכלכלה באוני' ת"א, באוני' בר-אילן ובפורומים מקצועיים שונים; מנהל יחידה למיסוי בי"ל בנציבות מס הכנסה, ומייסדה. אחראי מטעם מדינת ישראל על קשר עם גורמים בינלאומיים ביחס ליישום אמנות המס שישראל חתומה עליהן.



יהושע שרמן, ע"ד

בעל תארים B.A (Northwestern University), M.A (Northwestern University) ו-Juris Doctor (Creighton University) וחבר בלשכת עורכי הדין בישראל ובמדינת אילינוי בארצות-הברית. טרם מעברו לשוק הפרטי כעורך-דין לענייני מיסים במשרד ד"ר מ. דרוקר ושות', היה מנהל המחלקה למיסוי בינלאומי בלשכה המשפטית של נציבות מס הכנסה, והשתתף במשא ומתן לחתימה על אמנות מס עם יותר מ-25 מדינות. כמו כן, ייצג את נציבות מס הכנסה בהליכים מול מדינות אחרות במחלוקות שהתעוררו לגבי היקף הטלת מיסים בישראל ובח"ל. בנוסף היה חבר משלחת ישראל ל-OECD בעניין e-commerce, והשתתף בוועדת רבינוביץ בעניין הרפורמה במיסוי בינלאומי.

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

עוזרי המחקר:



רויטל בר אור

תואר ראשון במשפטים, אונ' ת"א (בהצטיינות); משתתפת בכתיבת הספר הרפורמה במיסוי בינ"ל (עם אלטר וכליף); עוזרת מחקר באונ' ת"א; משתתפת בחיבור מאמרים וכתבות בעיתונות המקצועית. revital@altertax.co.il



אריה ליבוביץ

תלמיד במסלול הישיר לתואר שני למצטיינים בפקולטה למשפטים באוניברסיטת בר - אילן; מחברם של מספר מאמרים ופרסומים מקצועיים. ariel@altertax.co.il

תודות

תודה מיוחדת שמורה למר **אריה ליבוביץ** על תרומתו הרבה לעריכת טבלאות בפרק 19 ועל עזרתו בכתיבת פרק 23 (פרשנות דיני המס הפנימיים בישראל), ובניתוח מקורות ראשוניים.

כן נבקש להודות לגב' **רויטל בר-אור** על תרומתה בכתיבת פרקים 32 ו-35, עזרתה בהגהות פרק 31 וסיועה בניתוח המקורות הראשוניים, בתיקונים, בציטוטים, באזכורים ובעריכת טבלאות ומפתחות טכניים, תוך הקדשת שעות מלאכה רבות ושעות עבודה ארוכות.

נבקש להביע את תודתנו גם לעו"ד צבי אלטמן על הסבריו ותמיכתו ביחס למאגרי המידע הממוחשבים והספרות הבינלאומית, ולצוות משרד עוה"ד ד"ר אברהם אלתר ושות' על הדיון המפרה שהתעורר סביב הספר במהלך כתיבתו.

כמו כן, שלוחה תודתנו לגב' עדי סיון, גב' יוספה דבח וגב' נאוה אפלבוים, שטרחו כה רבות על הקלדת הספר, לגב' אילנה צחור מהוצאת רונן על סיועה במלאכת העריכה הלשונית, ולמר עומר גרנות, שאילולא עזרתו בעימוד הספר ועריכתו הטכנית לא היה רואה ספר זה אור בזמן.

ולבסוף, תודה מקרב לב שמורה בלבנו לכל בני משפחתנו הקרובה.

יבואו כולם על הברכה.

תרומתו ואיכותו של ספר זה, אם תוכה, היא הודות למאמצים הרבים של המחברים ושל כל הנזכרים לעיל. האחריות על הטעויות, אם תימצאנה כאלו, עלינו בלבד.

הקדמה

אמנות מס ומיסוי בינלאומי - רקע

אמנות מס הן הסכמים בינלאומיים הקובעים נורמת מיסוי במישור הבינלאומי פומבי. במישור הבינלאומי פרטי הן מהוות דין מחייב, ככל שנקלטו מכח אקט חקיקתי או אחר לדין הפנימי. משפט בינלאומי פרטי ומשפט בינלאומי פומבי תופסים מקום הולך ונרחב בחיים המודרניים. מיסוי בינלאומי הנו חלק מהמשפט הבינלאומי הפרטי ומהמשפט הבינלאומי הפומבי, הסכמי או מנהגי, ומכאן חשיבותו.

'מיסוי בינלאומי' הוא מיסוי הנוגע לאירוע מס שיש בו אלמנטים זרים רלוונטיים. הגדרה זו תורחב ותובהר בהמשך. בשנים האחרונות הפך נושא המיסוי הבינלאומי לאחד מתחומי המס המשמעותיים יותר בכלכלה המודרנית. עסקאות רבות בעולם ובישראל הן בעלות היבטי מיסוי בינלאומיים. לישראלים רבים פעילות מעבר לים. מספר ישראלים אלו גדל לאחרונה עד מאוד.

גם במישור הבינלאומי פומבי גדלה חשיבותו של משפט המיסוי. אמנות המס הן כלי חשוב ליישום נורמות מיסוי בתחום המשפט הבינלאומי פומבי. לדוגמה, העברת מידע בנושאי מיסוי בין מדינות הפכה לחלק מהמלחמה בטרור, סמים ופשע מאורגן. נושאים אלו מהווים כוח מניע של ארגונים בינלאומיים ומדינות העולם להחלפת מידע פסקלי. מדובר כיום כבר על אכיפת חוקים פסקליים זרים, דבר שבעבר נחשב לטאבו.

בין הגורמים העיקריים לרלוונטיות כללי מיסוי בינלאומי עומדים פעילויות בחו"ל והשקעות של ישראלים בחו"ל. ניתן למנות את השיקולים הבאים:

- 1. התרחבותה של הפעילות הכלכלית והמסחרית במישור הבינלאומי ומגמת הגלובליזציה בכלכלה העולמית:** לפי מגמה זו ניכרת סטנדרטיזציה (תקינה) אחידה של כל המדדים (פרמטרים) הכלכליים-מסחריים, היוצרים נורמות התנהגות כלכליות-מסחריות אחידות בכל העולם, גם בתחומי המס והכלכלה.
- 2. התגברות החשיפה לשוק העולמי והליברליזציה בתחום הפיקוח על מטבע החוץ:** ביום 14 למאי 1998 ניתן היתר כללי, לפיו מותר ליחידים ולחברות להחזיק נכסים בחו"ל¹.

¹ כבר בשנת 1991 ניתן היתר כללי לחברות מסוימות להחזיק נכסים בחו"ל ובוטלו מגבלות פיקוח מט"ח לגביהן. בשנת 1998, עם ביטול מגבלות ההיתר הכללי לגבי החזקת יחידים וחברות בנכסים בחו"ל, החלה פעילות מואצת של תושבי ישראל בחו"ל. סעיף 2 להיתר הפיקוח על המטבע, תשנ"ח-1998, ק"ת 722 קובע כדלקמן:

"כל פעולה או עסקה, הטעונה היתר לפי סעיפים 2 עד 6 לחוק, מותרת, בכפוף לסייגים ולתנאים שבסעיפים 3 עד 8א."

להסבר באופן כללי על המסגרת העניינית של הפיקוח על המטבע, שהוטל בעבר לפי חוק הפיקוח על המטבע, תשל"ח-1978, ס"ח 108, ראו יוסף שפט וזבולון הנדלר, **הפיקוח על מטבע חוץ** (אוגדן – מעודכן ל-15 בנובמבר 1997, כרכים א-ג, אדמית).

3. **התפתחות בתחומי התחבורה, הטכנולוגיה וההיי-טק:** תחומים אלו, שהגיעו לשיאם בשנת '90, יצרו קלות רבה במעבר אינפורמציה ממקום למקום.
4. **ניידות כוח העבודה בכלכלה הגלובלית:** ניידות כוח העבודה היתה אלמנט עיקרי בגלובליזציה ויצרה היצע וביקוש בכוח אדם זול גם במדינות מערביות.
5. **פוטנציאל ואיכות ההון האנושי של תושבי ישראל וליכולתם לייצא ידע, שירותים, וסחורות:** לישראל יתרון יחסי כלל עולמי בנושאים מועטים ביותר. אחד מהם הוא נושא הידע הטכנולוגי.
6. **המצב הביטחוני, מגמת ההאטה הכלכלית בישראל והמשבר המתמשך במשך הנדל"ן:** מאז אמצע שנות ה-90 חלה הידרדרות במצב הכלכלי של ישראל. תעשיית ההיי-טק והביו-טק החזיקו את הכלכלה הישראלית במצב טוב ובצמיחה יפה ביותר עד להתפוצצות הבועה הטכנולוגית בספטמבר-אוקטובר 1990. המשבר הכלכלי יצר מאיץ חשוב וגדול בנדידת ידע וכוח אדם לחו"ל. קהילות ישראליות גדולות קיימות במרבית "בירות הטכנולוגיה" במערב, אף כי מספר הישראלים שם פחת בשנים האחרונות.
7. **השקעות בחו"ל נושאות תשואה גבוהה יותר מאשר השקעות דומות בישראל:** כך לדוגמה, נדל"ן למגורים בישראל מניב בין 2% ל-4%, ואילו בחו"ל בין 5% ל-11% תשואה.
8. **עידוד השקעות בחו"ל על-ידי מדינות שונות:** כך לדוגמה, באירלנד או במדינות בדרום-מזרח אסיה.
9. **מיסוי נוח יותר בחו"ל:** למדינות רבות שיטת מיסוי נוחה יותר מאשר בישראל. כך לדוגמה, זר פטור מרווחי הון במכירת נדל"ן באנגליה. בארצות-הברית ישלם זר 20% על רווחי הון ממכירת נדל"ן². בישראל, גם אחרי הרפורמה, המיסוי הנו 25%, כאשר חישובי המס מוגבלים לרשימת הוצאות צרה, ויש הטוענים אף סגורה. כך לאחרונה בתיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין הותרו בניכוי הוצאות מימון לנכסים שנרכשו אחרי 7.11.01³.
10. **הרפורמה במיסוי בישראל:** חשיבותה של הרפורמה במס ונכונותה המעשית והאקדמית אינן שנויות במחלוקת, אך יש ישראלים רבים שהחליטו לעבור לחו"ל בשל הרפורמה במס, ובמיוחד לאור תחולתה הפרסונאלית על תושבי ישראל. מנגד קיים הרצון של ישראל לעודד השקעות הון של תושבי חוץ בישראל ועידוד העלייה או החזרה לישראל.

² במסגרת התוכנית לצמיחה כלכלית הופחת שיעור זה ל-15% לגבי רווחי הון שיופקו בין השנים 2009-2003. בע"א 4271/00 מ.ל. **השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, מיסים 2/4 ה-61 (להלן: עניין מ.ל. **השקעות**) נקבע כי הוצאות מימון ריאליות מותרת בניכוי גם לפני תיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין, מכיוון שאין לראות ברשימת ההוצאות המותרות רשימה סגורה. על פסק-דין זה הגישו רשויות המס בקשה לדיון נוסף, אך בית המשפט העליון דחה את הבקשה. ראו דני"א 4757/03 **מנהל מס שבח מקרקעין נ' מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ**, מיסים 4/4 ה-131 (להלן: **דני"א מ.ל. השקעות**). לפירוט, ראו את הדיון להלן, פסקה 23.5.7.

עד כדי כך גברה התופעה של פעילות בחו"ל, שבעיתונות הכלכלית מדווחים כי חברות ענק ישראליות, דוגמת שיכון עובדים, העתיקו לאחרונה את עיקר פעילותן לחו"ל⁴. גם אם אין בכך כדי לשקף את פני הדברים במלואם, הרי יש בכך כדי להעיד על המגמה הכללית הקיימת בישראל. מגמה זו אינה נחלתן הבלעדית אך של תאגידים עסקיים גדולים בעלי מחזורים גדולים והון רב. היא משותפת גם ליחידים וליזמים פרטיים תושבי ישראל.

כך לדוגמה, גב' כהן מחדרה רוכשת מניות בנאסד"ק; בנה המהנדס עובד בחברה צרפתית; פלוני שוקל לרכוש נדל"ן מניב בהונגריה; אלמוני בוחן ביצוע וייזום של פרויקטים לבנייה ביוון; ופלמוני מתעניין ביזמות עסקית בנורבגיה וכו'.

ספר זה נוגע לכל אחד מהנזכרים לעיל. לכל אחד מהם היבט "זר", "בינלאומי", בעסקאותיו. כולם נזקקים לנורמות מיסוי בינלאומי, על-פיהן יידעו את כללי המיסוי החלים על הכנסותיהם. נורמות אלה מורכבות ממספר רבדים: דיני המס הפנימיים של המדינות הנוגעות בדבר ומהמשפט הבינלאומי ההסכמי, דהיינו - אמנות מס שאותן מדינות צד להן, וייתכן גם נורמות בינלאומיות מנהגיות שנקלטו למשפט הפנימי של מדינה פלונית (חסינות ריבון זר, פטור לנציגים קונסולריים ודיפלומטיים, וייתכן גם איסור הפליה של זרים). אלה מנחים את פעולות אנשי העסקים. אלו פועלים כשלנגד עיניהם, כחלק מרכזי בעסקאות, שיקולי מס שונים. שיקולים אלו מוכרעים על-פי רוב מהשילוב שבין דיני המס הפנימיים של כל המדינות הרלוונטיות ואמנות המס.

עקרונות המיסוי הבינלאומי על-פי הדין הפנימי הישראלי

עקרונות המיסוי הבינלאומי על-פי הדין הפנימי הישראלי עברו שינוי מקיף בעקבות קבלת המלצות ועדת רבינוביץ לרפורמה במיסוי ישיר בישראל (להלן: "הוועדה" או "ועדת רבינוביץ"). המלצות הוועדה נחקקו בתיקון מס' 132 לפקודת מס הכנסה מיום 4.8.02 (להלן: תיקון מס' 132). תיקון זה, אשר נכנס בעיקרו לתוקף ביום 1.1.03, שינה מן היסוד את שיטת המיסוי הבינלאומי של מדינת ישראל. התיקון הרחיב את בסיס המס הפרסונלי של תושבי ישראל. לאור הרפורמה בשיטת המס, נדרשה בחינה מחודשת של כל דפוסי הפעילות ושיקולי המס שנהגו קודם לכן ביחס להשקעות ופעילות של ישראלים בחו"ל.

אמנות המס של ישראל

במספר אמנות המס של ישראל חל ריבוי רב בעשור האחרון. כיום ישראל צד ל-39 אמנות, והמספר יכול וישתנה מדי חודש. אמנות המס, שהן בבחינת דיני מס הסכמיים, מערבות הן את מישור הדין הבינלאומי והן את מישור הדין הפנימי. בהיותה הסכם בין מדינות, מקנה אמנת מס למדינה ולפרטים בה, ככל שנקלטה בדין הפנימי, זכויות מכוח הנורמה ההסכמית הבינלאומית. הגדרת משפט האמנות בראי המשפט הבינלאומי, הפומבי או הפרטי, מסובכת ונדונה בקצרה בהמשך.

אמנות מס, לרבות אמנות ישראל צד להן, נבחנות מדי יום בחיי המעשה, הן ביחס להכנסות המופקות בידי תושבי ישראל במדינות זרות והן ביחס להכנסות המופקות בידי

⁴ ראו גלובס (12.8.02), המדווח כי חברת שיכון עובדים מבצעת בשנת 2002 את עיקר פעילותה בחו"ל.

הקדמה

זרים בישראל. לפיכך יוצא שלספר תחום יישום רחב וגדול למדי. יישום אמנות המס מעלה שאלות רבות, הנוגעות לפרשנות, לאופן היישום ולהשלכות של אמנות המס. לעיתים קרובות, עשויות להיות להשלכות אלה חשיבות מכרעת על גורל העסקה כולה, ומכאן חשיבותן של אמנות המס.

מטרת הספר

מטרת הספר הינה בחינת אמנות המס שישראל צד להן, הקניית מידע בסיסי פרקטי לאיש המקצוע העוסק בתחום המס, וסקירה מחקרית ומעמיקה של הסדרי המיסוי של המודלים ודברי ההסבר לאמנות המס של ה-OECD, האו"ם (UN) וארצות-הברית (USA) ושל אמנות המס בעולם ובישראל. במרוצת השנים נוצרו תכנוני מס בינלאומיים, עליהם מתבססות עסקאות רבות. הספר (בעיקר, כרך ב') ידגים שיטות אלו ואת השינויים שחלו בהן בעקבות הרפורמה במס. הספר בא אפוא להתוות לאנשי העסקים את דרכם באמנות המס השונות שישראל צד להן. הספר משלב בין הסדרי המיסוי וההטבות שמוענקות מכוח אמנות המס, ובין הוראות החיוב, או הפטור, בדיני המס הפנימיים של ישראל לאחר הרפורמה במיסוי בינלאומי בתיקון 132 (ועדת רבינוביץ) ושל מדינות נוספות בעולם.

שיטת המחקר והניתוח

מדובר בספר שהנו מחקר מדעי אקדמי. המחקר נבנה לפי חלוקה לנושאים. בישראל אין כמעט פסיקה או ספרות בנושא פרשנות אמנות מס. נעזרנו בעיקר בפסיקה זרה ובספרות בינלאומית של מלומדים בעלי שם עולמי בתחום המיסוי הבינלאומי. ערכנו מחקר השוואתי מקיף של הפסיקה בנושא אמנות מס במדינות רבות בעולם, ובכלל זה, בין השאר, אוסטרליה, איטליה, אנגליה, ארצות-הברית, בלגיה, גרמניה, דרום-אפריקה, הולנד, ניו-זילנד, צרפת, קנדה, שוודיה, שווייץ ועוד. כמו כן, השתמשנו בדברי ההסבר של המודלים השונים ובדו"חות של הארגון לשיתוף פעולה ולפיתוח כלכלי (ה-OECD) ובסיכומי הסמינרים והכנסים של האיגוד הפיסקלי העולמי (IFA).

עריכת הספר

הספר ערוך בצורה של Textbook במטרה לאפשר לקורא להשתמש בו ככלי עבודה ועל-מנת להקל עליו את ההתמצאות בספר וההתמקדות בנושא הנדרש.

דוגמאות

הספר משלב דוגמאות בטקסט מתוך מגמה להבהיר לקורא את דרך יישום הוראות האמנות השונות. הדוגמאות מתייחסות בדרך כלל גם לדין הפנימי, על-מנת לתת תמונה כוללת של היבטי המיסוי במקרה הנבחן ולהבהיר את הגורמים הרלוונטיים לתכנון המס.

טבלאות

קיימות בספר טבלאות רבות המרכזות במספר עמודים מצומצם את המהות שביסוד כל הסדר מיסוי מסוג פלוני המופיע בכל אמנות המס של ישראל. טבלאות אלו הן כלי עבודה

יעיל וממצה, שהגם שאינו מייתר למומחי המס הותיקים את הצורך לעיין בגוף האמנה והטקסט בספר, הרי הוא חוסך שעות עיון רבות ומתישות.

ספר טבלאות מיוחד

בשל חשיבותן של טבלאות המס, וההשוואה בין אמנות המס חיברנו בנפרד ספר טבלאות מס. ספר טבלאות המס יוצא בנפרד במקביל לספר זה. הספר כולל השוואות בטבלאות של כל אמנות המס של ישראל וחוסך זמן רב לכל המשתמשים בספר אמנות מס.

ביצוע המחקר והכתיבה

הספר נכתב במשך למעלה משלוש וחצי שנות מחקר. הושקעו בו עבודה, זמן וכספים רבים. המחקר נעשה בשיתוף עם אסיסטנטים וסטודנטים רבים. הספר מביא בפני הקורא את כל היבטי הפרשנות והיישום של אמנות המס. הפרקים השונים בספר נכתבו בעיקרם על-ידי עו"ד אורי כליף, במשך שלוש שנות עבודתו במסגרת משרד ד"ר אברהם אלטר ושות'. מחקרו, עבודתו, והתמדתו של אורי כליף נתנו את האפשרות להגשמת חלום שעו"ד יהושע (שוקי) שרמן ואנוכי עליו חלמנו משך 16 שנים, מאז נתקבל שוקי לעבודה בנציבות מס הכנסה ב-1987. טיוטה של הספר הועברה להערות גם למר ירון שידלו, עו"ד (ר"ח), מנהל היחידה למיסוי בינלאומי באגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין, ולמר מאיר קפוטא, עו"ד, הממונה על מנהל הכנסות המדינה באוצר. אנוכי ועורכי-הדין שידלו, שרמן וקפוטא הנחנו, תיקנו, הגינו, סגנונו, בדקנו, שינונו, בארנו, ערכנו, הוספנו חומר, נתנו דוגמאות, וכתבנו חלקים בספר. את העיקר כתב אורי כליף. אורי עשה כן בצורה מופלאה, ללא לאות, והכל תוך הקרבה אישית. על כך נתונה לו תודתי מקרב לב.

התיזה הפרשנית ביסוד הספר

התיזה המרכזית העוברת כחוט השני לאורך כל אורכו של ספר זה הינה כי רשויות המס ובתי המשפט בישראל צריכים לפרש את אמנות המס של ישראל לפי פרשנות מקובלת בעולם. אמנות מס צריכות להתפרש, ככל שניתן באופן זהה ואחיד, ללא תלות בגישה הפרשנית הרווחת בדין הפנימי של מדינה כזו או אחרת. אפילו אם הגישה הפרשנית במדינה פלונית שונה מהפרשנות המקובלת בעולם לפרשנות דיני המס.

המגמה הינה להגיע לפרשנות בינלאומית הרמונית שתהיה מקובלת על-ידי מרבית המדינות המתקשרות באמנות. ראוי ונכון על כן שבתי המשפט ורשויות המס בישראל יפרשו ויישמו את אמנות המס של ישראל על-פי כללי הפרשנות החלים בעולם כולו. בכלל זה יוחלו כללי הפרשנות של המשפט הבינלאומי המנהגי, שהותוו גם בהסכמים בינלאומיים כדוגמת אמנת וינה בדבר דיני אמנות. כן יוחלו כללי הפרשנות שגובשו בפסיקה בעולם. כללים אשר נותנים ביטוי הולם לאופי המיוחד של אמנות המס לעומת הסכמים בינלאומיים אחרים.

גם לתקדימים זרים ולספרות הבינלאומית יש חשיבות רבה לצורך פרשנות. אכן, ביחס לפרשנות הדין הפנימי בישראל מעמדם של תקדימים זרים הוא מנחה בלבד ולא מחייב. אך ביחס לפרשנות אמנות המס אין ספק שמעמדם יותר ממנחה גרידא. הגישה הרווחת בעולם היא שיש ליתן לתקדימים אלו משקל רב בפרשנות אמנות מס בכל מדינה ומדינה. כה מקובל עיקרון זה עד שסביבו פותחה דוקטרינה שלמה המוכרת בשם 'הדוקטרינה של פרשנות אחידה' (*The doctrine of uniform or common interpretation*). כל כך מכיוון שהאמנות המס בעולם מבוססות בעיקרן על אותם מודלים, משתמשות, דרך כלל, במונחים זהים או דומים ומבטאות שפה פיסקלית בינלאומית משותפת.

תיחום נושאי הדיון בספר

הספר משלב סקירה של הסדרי המיסוי וההטבות שמוענקים מכוח אמנות המס; סקירת הוראות החיוב, או הפטור, בדיני המס הפנימיים של ישראל; ודיון בכללי מיסוי של מדינות נוספות בעולם. כרך זה אינו עוסק בבחינת היבטי המיסוי הבינלאומיים על-פי הדין הפנימי בישראל לעומקם, אלא מתמקד ביסודות אמנות המס בישראל ובעולם.

כרך ג' לסדרת ספרים זו יעסוק בין השאר בדיון מעמיק יותר, ביסודות המיסוי הבינלאומי בישראל. כרך ג' יעסוק גם בהקלות החד צדדיות הקבועות בדין הפנימי בישראל וההוראות הרלוונטיות בפקודת מס הכנסה (בעיקר סעיפים: 1, 2, 3, 3א, 4, 4א, 5(5), 9ג, 14, 16א, 29, 68 א ו-ב, 75ב, 85א, 89ב), 97, 100א, 104ב(ז), 104ג(ו), 105יג(ד), 122א, 125ב, 125ג(ד), 126, 131א(א), 131ב(ג), 131ב(ג2), 199-214). כמו כן יעסוק כרך ג' בצווים ובתקנות שהוצאו מכוח פקודת מס הכנסה, בחוק מיסוי מקרקעין (בעיקר, סעיפים: 1 ו-16א) ובחוקי העידוד השונים. נושאים אלו יבחנו על-ידנו בכרך ג' של ספר זה. הנושאים לעיל יאוזכרו בשאר הכרכים בקצרה בלבד. קוראים המעוניינים להעמיק בנושאים אלה מופנים לכרך ג' של סדרת ספרים זו ולספרות הקיימת ביחס לכך בישראל⁵.

הכרכים הראשונים

לאור ההיקף הרב של הנושא, הספר חולק למספר כרכים.

סדרת ספרים זו תורכב מ-5 כרכים:

1. **כרך א'**: מבוא - יסודות אמנות המס;
2. **כרך ב'**: הימנעות ממס במישור הפנימי והבינלאומי - ברירת אמנות (*Treaty Shopping*) ומקלטי מס (*Tax Havens*);
3. **כרך ג'**: מיסוי בינלאומי על-פי הדין הפנימי בישראל לאחר הרפורמה;
4. **כרך ד'**: מיסוי הכנסות ממקרקעין ומיסוי רווחי הון (סעיפים 6 ו-13 למודל ה-OECD);

⁵ ראו אלתר וכליף.

5. **כרך ה'**: מיסוי הכנסות משירותים מקצועיים ומיסוי הכנסות של נציגים דיפלומטיים וקונסולריים (סעיפים 14 ו-28 למודל ה-OECD);

הנושאים בכרכים ד' וה' לא נבחרו בהתאם לסדר הסעיפים במודלים ובאמנות המס של ישראל, אלא מטעמים מחקריים. אם תתגשמה מטרתנו, הכרכים הבאים ייצאו לאור ויצורפו לאוגדן בטווח של השנים הקרובות. בכרכים אלה נבקש לבחון את שאר ההסדרים במודלים ובאמנות המס של ישראל, בדומה לשיטת המחקר והכתיבה של 5 הכרכים הראשונים. לכרך הראשון צרפנו גם תוכן עניינים מקוצר של 4 הכרכים שייצאו לאור בסמוך לו.

קהל היעד

הספר מיועד לשמש מייצגים, עורכי דין, רואי חשבון, מנהלי כספים, חשבים, יועצי מס, חשבונאים, עובדי רשויות המס, יועצי השקעות, מתווכים, אנשי עסקים הפועלים בעסקאות בינלאומיות, אנשי מחקר באקדמיה, סטודנטים וכיוצא באלו.

הבהרה

הספר נכתב, כמקובל בתחום המס, תוך שילוב של מומחים מהסקטור הפרטי עם מומחים מהסקטור הציבורי. ברור איפוא כי הדעות המובאות בספר הן דעותיהן האישיות של המחברים ואין באמור בספר לייצג את עמדת מנהל הכנסות המדינה או נציבות מס הכנסה. כמו כן, בשל הצורך בקונצנזוס קיימות דעות בספר שאינן משקפות בהכרח את דעתו האישית של כל כותב אותה היה כותב בנפרד.

הקדמה