

1. מבוא

61	.....	מבוא	1.1
63	.....	מהי אמנת מס?	1.1
64	.....	מהו כפל מס?	1.2
64	.....	הנושאים הנדונים	1.3

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

1. מבוא

1.1 מהי אמנת מס?

אמנות מס (בספר זה "אמנות מס" או "אמנות") הן הסכמים בינלאומיים שבין מטרותיהם: מניעת מסי כפל וחלוקת זכויות מיסוי. תחולת האמנות הינה רלוונטית לאירועי מס, אשר זיקות המיסוי שלהם למדינות או לגופים בינלאומיים (שהם צד לאמנה) הן מקבילות, חופפות או גם סותרות. אמנות מס מקיימות מספר מטרות נוספות, שייסקרו בהמשך, ובנוסף לתכלית העיקרית, שהיא מניעת כפל מס, ייתכן שהן באות אף למנוע התחמקות ממס, אם כי מטרה אחרונה זו איננה כה מקובלת בשלב הנוכחי של התפתחות אמנות המס⁸. ריבוי זיקות מיסוי זה יוצר חשש לכפל או לשילוש במס. כפל המיסוי שמדובר בו הנו כפל מיסוי בין-לאומי, להבדיל מכפל מס תוך-מדיני.

הקלות לפי אמנות המס מוענקות דרך כלל על-ידי מדינת המקור, ולעיתים גם על-ידי מדינת המושב. חלוקת זכויות המיסוי נעשית, דרך כלל, על-ידי מיסוי ראשוני במקור צמיחת ההכנסה, מלא או מוגבל ומיסוי משלים במדינת מושב הנישום תוך התחשבות מלאה או חלקית במס במדינת המקור - הכל לפי סיווג ההכנסה כמפורט להלן.

סוגי ההסדרים באמנות נקבעים, על-פי רוב, בהתאם לסוג ההכנסה, למקום מקור ההכנסה, ולתושבות הזכאי לה. שלושה קריטריונים אלו (סוג, מקור, מושב) עוברים כחוט השני לאורך רוב אמנות המס בעולם. הוראות אמנות המס הן, דרך כלל, הדדיות בתחולתן, בהקלות שמכוחן, ובחלוקת זכויות המיסוי. עם זאת, במספר רב של אמנות יש הוראות חריגות המעניקות למדינה אחת יותר הקלות מס מאשר לצדדים אחרים לאמנה. דוגמה להענקת הקלות חד-צדדיות תימצא בהסדרי "חסך מס" או "זיכוי עקיף" המעניקים לעיתים הקלה חד-צדדית לתושבי אחת מהמדינות המתקשרות בלבד.

כוחן של אמנות מס גובר, דרך כלל, על דיני המס הפנימיים של המדינות המתקשרות. בחיקוקי המס הפנימיים שלהן נותנות המדינות עדיפות לאמנות המס, תוך שימוש בשיטות שונות. לאחר חתימתן עוברות אמנות המס הליכי אשרור מסוגים שונים, בכל אחת מן המדינות המתקשרות על-פי דיניה היא. בישראל, לדוגמה, נקלטות האמנות בדין הפנימי על-פי צו של שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, הניתן מכוח סעיף 196 לפקודת מס הכנסה; על-פי הצו, הוראות האמנה חלות על-אף האמור בכל חיקוק. האמנה קודם מונחת על שולחן הכנסת. אם לא באה בקשה לדון בה, רואים אותה כמאושרת, ואז האמנה מובאת לאשרור הממשלה. רק לאחר מכן חותם השר על צו, ולא נדרש אישור ועדת כספים.

⁸ אכן, מטרה נוספת שנהוג לייחס לאמנות המס היא מניעת התחמקות ממס, ויש אף הסוברים מניעת פטור כפול ממס בשתי המדינות. מטרה זו באה לידי ביטוי בכותרת של אמנות רבות וכן בדברי ההסבר של מודל ה-OECD. עם זאת, בחינה מדוקדקת יותר של ההיסטוריה של האמנות בעולם מלמדת, שמטרותיהן הבסיסיות רחבות יותר, וייתכן גם שונות מעט. לדיון מפורט בנושא זה, ראו להלן, פרק 14.

טיטות אמנות מס קיימות במספר נוסחים או מודלים עיקריים. מודלים אלו משמשים כבסיס למשא ומתן ולהתקשרות באמנות מס בין מדינות שונות והם יפורטו בהרחבה בהמשך.

1.2 מהו כפל מס?

כפל מס בינלאומי הוא תוצאה של אירוע מס בו לשתי מדינות או יותר זיקות מיסוי על-פיהן חלים דיני המס שלהן על אותה הכנסה. כפל מס מסווג כחלק מ-'*International Tax Law*' – 'מיסוי בינלאומי'. לדעתנו, מינוח זה אינו נקי מספקות. מונח זה בא לבטא מצבים פנימיים ובינלאומיים, שחלקם עוסק בעסקאות בינלאומיות ('*Cross-Border Situations*')¹⁰ - עסקאות היוצרות זיקות מיסוי מקבילות או סותרות בכמה מדינות ביחס לאותה הכנסה, וביחס לנישום אחד.

זיקת מיסוי יכולה להיות אישית או טריטוריאלית. זיקה אישית יכולה להתבסס על תושבות, מגורים או אזרחות, ולעיתים גם על נוכחות. זיקה טריטוריאלית יכול שתהווה קשר משפטי או פיסי למקום הפקת הכנסה, או למקום קבוע בו מתנהל העסק, וייתכן גם קשר למקום בו מתבצעות מכירות מוצרים או שירותים. לשם איתור הזיקות האמורות, יש לבחון את הוראות הדין הפנימי של המדינות הנוגעות בדבר ואת הוראות אמנות המס בין המדינות הרלוונטיות. לעיתים נוצרת חפיפה בין זיקות שונות. לדוגמה, כאשר מדינה פלונית מטילה מס על כלל אזרחיה ואילו מדינה אחרת מטילה עליהם מס לפי זיקת מושבם. במקרה כזה אזרח מדינה פלונית, הגר באלמונית ומפיק הכנסה בפלמונית, עלול להתחייב במס גם בפלונית וגם באלמונית על הכנסתו בפלמונית, ולעיתים רבות אין באמנות שיטה למניעת כפל מס זה.

1.3 הנושאים הנדונים

את הכרך הראשון של סדרת ספרים זו, אנציקלופדיית אמנות המס, נקדיש לדיון בנושאים בסיסיים הקשורים למיסוי בינלאומי ולאמנות המס. לניתוח הסדרי המיסוי של המודלים ואמנות המס השונות בעולם כולו, ובישראל בפרט, נקדיש חלקים נרחבים בכרכים א', ב' ו-ג', ובכרכים ד' ו-ה' נתמקד אך בהם.

⁹ ראו: Vogel, 10. 'כפל מס' יכול שיווצר ליותר משתי מדינות. המונח משמש לאירוע בו יותר ממדינה אחת מטילה מס.

¹⁰ ראו:

Klaus Vogel, "Administrative Law, International Aspects", 9 *EPIL* (1986) 4.

וראו גם את האסמכתאות אצל: Vogel, 10:

O. Bühler, *Prinzipien des Internationalen Steuerrechts* (1964) 32, p.33;

J. M. Mössner, *Osterreichische Zeitschrift für öffentliches Recht* (Austria, 1974) 255.

להלן הנושאים שיידונו בכרך זה, בהתאם לסדר כתיבתם:

1. הסמכות להטיל מס; בסיסי המיסוי המקובלים בעולם; שיטות המיסוי הנוהגות ברוב מדינות העולם ובישראל; השיטה הפרסונלית, השיטה הטריטוריאלית; הרציונליזציה למיסוי על-בסיס תושבות, אזרחות; שיטת המקור הטריטוריאלית של ההכנסה.
2. כפל מס - ההבחנה בין כפל מס משפטי לכפל מס כלכלי; אופן היווצרותו של כפל מס, השלכותיו השליליות, והדרכים למניעתו.
3. התפתחות אמנות המס בעולם, סקירת המודלים של אמנות מס המקובלים בעולם.
4. הליך הכריתה של אמנות מס וקליטתן בדין הפנימי במדינות שונות.
5. מהותן של אמנות המס, מטרתיהן, המבנה שלהן ואופן יישומן.
6. סקירת אמנות המס של ישראל וניתוח מאפייניהן העיקריים.
7. פרשנות אמנות המס: כללי הפרשנות המקובלים.
8. סעיפי הפניה לדין הפנימי והיקף תחולת הדין הפנימי ('Qualification'); שותפויות ותאגידים שקופים.
9. המעמד הנורמטיבי של אמנות המס בדין הפנימי של מדינות שונות בעולם.
10. שינוי הוראות באמנה באופן חד-צדדי על-ידי שינוי הדין הפנימי באמצעות קביעת הוראות משתלבות ('Treaty Dodging') והוראות סותרות ('Treaty Override').
11. מעמדן של אמנות המס לעומת נורמות משפט האיחוד האירופאי ('EU Law').
12. המשכיות תחולת אמנות מס בעת החלפת ריבונות בטריטוריה פלונית.

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף