

8. סוגי אמנות מס

תוכן עניינים - ראשי פרקים

| | | |
|-----------|--|----|
| 219 | 8. סוגי אמנות מס | 8. |
| 223 | 8.1 אמנות על מסי הכנסה והון..... | |
| | 8.2 אמנות על מסי ירושה, עיזבון או מתנות, ועל מיסים | |
| 224 | עקיפים | |
| | 8.3 אמנות בדבר מניעת מסי כפל בהפעלת כלי שיט וכלי טיס | |
| 224 | בתובלה בינלאומית..... | |
| 225 | 8.4 אמנות מס בדבר סיוע ועזרה מנהלית | |
| 227 | 8.5 אמנות מס רב-צדדיות..... | |

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

8. סוגי אמנות מס

תוכן עניינים מפורט

| | | | |
|-----|-------|--|-------|
| 219 | | סוגי אמנות מס | 8.8 |
| 223 | | אמנות על מסי הכנסה והון | 8.1 |
| | | אמנות על מסי ירושה, עיזבון או מתנות, ועל מיסים | 8.2 |
| 224 | | עקיפים | |
| | | אמנות בדבר מניעת מסי כפל בהפעלת כלי שיט וכלי טיס | 8.3 |
| 224 | | בתובלה בינלאומית | |
| 225 | | אמנות מס בדבר סיוע ועזרה מנהלית | 8.4 |
| 227 | | אמנות מס רב-צדדיות | 8.5 |
| 227 | | חזון ועדת ה-OEEC לעניינים פיסקליים | 8.5.1 |
| 228 | | האם אמנת מס רב-צדדית היא דבר מעשי ורצוי? | 8.5.2 |
| | | דוגמאות לאמנות מס רב-צדדיות: האמנה | 8.5.3 |
| 229 | | הסקנדינבית | |

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

8. סוגי אמנות מס

אמנות מס יכולות להיות בעלות כותרות שונות: אמנה, הסכם, חילופי איגרות, הסדר וכו'. קובץ אחד, עב-כרס ורב-כרכים, של אמנות מס מזכיר 24 סוגים שונים של אמנות מס⁴⁴⁰.

8.1 אמנות על מסי הכנסה והון

הספר שלפנינו מתמקד באמנות מס דו-צדדיות ביחס למסי הכנסה והון. אמנות אלה הן, בדרך כלל, בין שתי מדינות. באמנות מצויים כללים למיסוי הכנסות, רווחים והון שיש להם זיקת מיסוי ליותר ממדינה אחת. בדרך כלל, הכללים סימטריים והדדיים. קיימות הוראות חריגות חד-צדדיות, כגון: סעיפי 'חסך מס', 'זיכוי עקיף' ואחרות, שעל מהותן נעמוד בהמשך ספר זה⁴⁴¹.

חלוקת זכויות המיסוי נעשית באמצעות הגדרת פריטי הכנסה, הגדרת רווח או הון, חלוקת הרווח או ההון בין המדינות המתקשרות. האמנה קובעת כללים פרוצדורליים וכן כללים לחילופי מידע ונוהלי הסכמה הדדית.

להלן הנושאים הנדונים דרך-כלל באמנות מס:

1. הגבלת יישום חיקוקי מס פנימיים של המדינות בנושאי מס אלו: הכנסה, חברות, רווח הון, הון ומיסים דומים.
2. חלוקת זכויות המיסוי בין המדינות המתקשרות באמנה.
3. מניעת כפל מס או התחמקות ממס לגבי המיסים הנדונים באמנה.
4. מניעת הפליה על-בסיס אזרחות, או על-בסיס תושבות במדינת המקור של 'מוסד-קבע' שהנו בבעלות תושב המדינה השניה.
5. יצירת סביבה ניטרלית בין פעילות במדינה אחת לבין פעילות בכמה מדינות.
6. סיוע, פיתוח ועידוד המסחר והיחסים הכלכליים בין המדינות המתקשרות.
7. יצירת ודאות משפטית לטובת המדינות והנישומים.
8. צמצום חיכוך בין הנישום לבין רשויות המס של המדינות המתקשרות.
9. יישום אחיד וקוהרנטי של כללי המיסוי במדינות המתקשרות.
10. פתרון סכסוכים על-ידי הליכי הסכמה הדדית, ובעתיד גם על-ידי הליכי בוררות.

⁴⁴⁰ ראו:

Diamond & Diamond, *International Tax Treaties of All Nations* (Matthew-Bender, New York, 1975).

⁴⁴¹ ראו את הדיון להלן, פסקאות 19.4.2.

11. החלפת מידע וסיוע באכיפת חוקים פיסקליים - נושא המתפתח רק לאחרונה.

הבסיס לתחולת רוב אמנות המס, וקבלת ההקלות על-פיהן, הוא: תושבות הנישום! סוג ההסדר - הקלה, הגבלה, זיכוי, ניכוי - נקבע, דרך-כלל, גם בהתאם לסוג ההכנסה או לזהות מפיק ההכנסה.

לאחר חתימתן, עוברות אמנות המס הליכי אשרור בכל אחת מן המדינות המתקשרות על-פי דיניה. בישראל, נקלטות האמנות בדין הפנימי בצו של שר האוצר, הניתן מכוח סעיף 196 לפקודת מס הכנסה, והן חלות על-אף האמור בכל חיקוק. כיום ישראל הינה צד ל-39 אמנות מס. נרחיב על כך בהמשך⁴⁴².

8.2 אמנות על מסי ירושה, עיזבון או מתנות, ועל מיסים עקיפים

אמנות מס על הכנסה והון המבוססות על מודל ה-OECD אינן חלות על מסי ירושה, עיזבון או מתנות. האמנות גם אינן חלות על מיסים עקיפים כדוגמת מע"מ, מס קנייה או מכסים. ועדת ה-OECD לעניינים פיסקליים הכינה מודל נפרד לאמנות מס, המתייחס לעיזבונות, ירושות ומתנות. הגירסה הראשונה שלו פורסמה ב-1966⁴⁴³ והמתוקנת ב-1982⁴⁴⁴. ישראל הינה צד לאמנות כאלו עם מספר קטן של מדינות, כגון איטליה, גרמניה, הולנד, שווייץ ושוודיה.

8.3 אמנות בדבר מניעת מסי כפל בהפעלת כלי שיט וכלי טיס בתובלה בינלאומית

אמנות המס על הכנסה והון, אשר מבוססות על מודל ה-OECD, כוללות כללי מיסוי שמחלקים את זכויות המיסוי על כל או על מרבית סוגי ההכנסה וההון, ומתייחסים ככלל

⁴⁴² ראו דיון מפורט להלן ביחס לאמנות המס של ישראל, פרק 19.

⁴⁴³ ראו:

OECD Draft Estate, Inheritance, and Gifts Tax Convention, Signed: June 28, 1966: 95 TNI 229-40; Doc 95-30610.

⁴⁴⁴ ראו:

OECD Model Estate, Inheritance, and Gift Tax Convention, Signed: June 3, 1982: 85 TNI 46-40; Doc 93-31154.

בנושא זה, ראו:

W. Goodman, *International Double Taxation of Estates and Inheritance* (Butterworths, London, 1978).

לכל סוגי הנישומים. לעומת זאת, קיימות אמנות מס פרטניות בעלות כללי מיסוי החלים רק על סוגים מסוימים של הכנסה או של נישומים.

דוגמה בולטת לכך הן אמנות מצומצמות העוסקות רק במיזמים המפיקים הכנסות מהפעלת כלי שיט וכלי טיס המשמשים בתובלה בינלאומית. ישראל הינה צד לאמנות כאלה עם המדינות הבאות: אורוגוואי, איטליה, ארגנטינה, גרמניה, דרום-אפריקה, יוון, נורבגיה, צרפת, קנדה, שוודיה ושווייץ.

8.4 אמנות מס בדבר סיוע ועזרה מנהלית

ישנו מספר גדול והולך של אמנות מס אשר לא עוסקות בחלוקת זכויות המיסוי בין המדינות, אלא במתן סיוע מנהלי או כל תמיכה אחרת בענייני מס. ב-1981 הוועדה לעניינים פיסקליים של ה-OECD הכינה בפריס מודל לאמנות לסיוע מנהלי בעניין החזרי מס⁴⁴⁵. בנוסף, ב-1989 נוסחה בשטרסבורג אמנה רב-צדדית, בשיתוף עם מועצת אירופה ('Council of Europe'), בעניין סיוע מנהלי הדדי בענייני מס. אמנה זו נכנסה לתוקף ב-1 באפריל 1995 לאחר אשרור של ארצות-הברית, דנמרק, נורבגיה, פינלנד ושוודיה.

תחת קטגוריה זו של אמנות תמיכה יכולה להיכנס גם האמנה הרב-צדדית של האיחוד האירופאי ('European Union', להלן: EU) מיום 23 ביולי 1990 בעניין מניעת כפל מס ביחס לתיאום הייחוס של רווחי מיזמים משולבים⁴⁴⁶. לבד מהאיחוד האירופאי עצמו, חתומות על אמנה זו המדינות הבאות: איטליה, אירלנד, אנגליה, בלגיה, גרמניה, דנמרק, הולנד, יוון, לוקסמבורג, ספרד, פורטוגל וצרפת. ב-1995 נחתמה אמנה מתקנת, עליה חתמו גם אוסטריה, פינלנד ושוודיה⁴⁴⁷, וב-1999 נחתם פרוטוקול שהכניס תיקונים נוספים לאמנה⁴⁴⁸.

⁴⁴⁵ ראו:

OECD Model Administrative Assistance Convention, Signed: January 29, 1981: 85 TNI 46-46; Doc 93-31416.

⁴⁴⁶ ראו:

EU Arbitration Convention, Signed: July 23, 1990, In Force: January 1, 1995: 95 TNI 20-10; Doc 91-31413; 1847 UNITS 3, Reg. No. 31453.

לגבי ההשפעה של משפט האיחוד האירופאי על אמנות המס בין המדינות החברות באיחוד, ראו דיון מפורט, להלן פרק 35. וראו גם באופן כללי:

Tax Treaties and EC Law, (Gassner, Lang & Lechner - eds., Series on International Taxation, No. 16, Kluwer, London, 1996).

⁴⁴⁷ ראו:

Convention Amending the EU Arbitration Convention, Signed: December 21, 1995: 96 TNI 37-18; Doc 96-4991.

⁴⁴⁸ ראו:

Protocol to the EU Arbitration Convention, Signed: May 25, 1999: 1999 WTD 189-13; Doc 1999-29311.

נזכיר בהקשר זה, כי ב-18.4.02 הארגון הכלכלי OECD פרסם אמנת מודל לחילופי מידע בין רשויות המס של שתי מדינות או של מספר מדינות, שכוונתו הינה סיוע למדינות מתועשות. בהסכמי חילופי מידע עם מדינות הנחשבות כמקלטי מס קיימות נקודות בולטות, המודגשות באמנת המודל של ה-OECD:

1. המטרה המוצהרת הינה עידוד שיתוף פעולה בענייני מיסים באמצעות חילופי מידע.
2. מדובר במידע הנוגע לקביעת שומה וגביית מיסים, אכיפת תשלום חובות מיסים וחקירות ו/או תביעות בנושאי מיסים.
3. לכל אדם קיימות כל ההגנות נגד מסירת מידע, לפי הדין הפנימי או לפי נהלים. טענות ביחס לנהלים יהיו בתוקף כל עוד לא נגרם עיכוב בלתי מוצדק בחילופי מידע אפקטיבי (תיתכנה פרשנויות שונות להוראה זו).
4. אין חובה על ממשלה לספק מידע שאינו בידה או בידי אדם בשטחה. בכפוף לכך, על מדינה המקבלת בקשה להשיג את המידע אפילו אם הוא לא נדרש על-פי דיניה היא.
5. מדובר במיסים על הכנסה, רווחים, הון, רכוש, עזבונות ומתנות (אין התייחסות למע"מ בהיטלים אחרים).
6. על מדינה המבקשת מידע לזהות את הנישום בו מדובר ואת מטרת הבקשה.
7. על מדינה המבקשת מידע לאשר, שהבקשה תואמת את חוקיה, אך אין באפשרותה להשיגו בעצמה.
8. המדינה המקבלת בקשה למידע תאשר קבלת הבקשה (או ליקויים בבקשה) בתוך 60 יום.
9. המדינה המקבלת בקשה למידע תודיע על מכשולים או על סירוב לאספקת המידע, במקרים הרלוונטיים, בתוך 90 יום.
10. נציגי רשויות המס ממדינה אחרת רשאים לתשאל נישום אם נתן הסכמה בכתב.
11. המידע סודי ומותר לחשיפה רק בבית משפט ובפסק-דין.
12. אין לספק מידע המוגן בחסינות משפטית.

8.5 אמנות מס רב-צדדיות

8.5.1 חזון ועדת ה-OEEC לעניינים פיסקליים

אמנות המס הנדונות בספר זה הן דו-צדדיות. הוועדה לעניינים פיסקליים הביעה בדו"ח מ-1958 חזון ארוך טווח לגבי התפתחות אמנות מס רב-צדדיות ('*Multilateral Conventions*').⁴⁴⁹ הוועדה הציעה לנסח סדרה של הוראות, אשר בסופו של תהליך יקובצו יחד ויתנו מענה מתאים לכל הבעיות שאמנות המס הדו-צדדיות מיועדות לפתור. הכוונה היתה אפוא לגבש מודל אמנות מס דו-צדדיות, שיהיה מוסכם על כל המדינות החברות. כך סברו שיהיה זה אפשרי להביא להתקדמות נוספת אל עבר נוסח שיביא להחלפת האמנות הדו-צדדיות הקיימות בין המדינות החברות ב-OEEC, באמנה אחת, רב-צדדית.

וכדברי הדו"ח:

"The Fiscal Committee proposes to establish a series of articles which, taken together, will finally cover all the problems which the bilateral double taxation Conventions are designed to solve and will thus constitute a Model Bilateral Convention acceptable to all Member countries. It would then be possible to envisage going further towards harmonization by replacing the existing bilateral Conventions between the Member countries of the O.E.E.C by a single Multilateral Convention."⁴⁵⁰

⁴⁴⁹ ראו:

The Elimination of Double Taxation, Report of the Fiscal Committee of the OEEC (OECC), Paris 1956.

⁴⁵⁰

גם מוקדם יותר הביעה ועדת המומחים המקצועיים של חבר הלאומים, שדנה בכפל מס והתחמקות ממס, את חזונה לגבי אמנות מס רב-צדדיות, לאמור:

"זה בהחלט יהיה רצוי שמדינות יסדירו אמנות קולקטיביות, או אפילו אמנה יחידה אשר כולם יהיו מגובשים לגביה. יחד עם זאת, הוועדה לא הרגישה שמוצדק להמליץ על אימוץ מסלול זה. במיוחד נושא המיסוי הכפול המערכות הכספיות של המדינות השונות הן שונות ביסודן, כך שנראה כי אין זה אפשרי ליצור טיוטה לאמנה קולקטיבית, אלא אם כן היא היתה מנוסחת במושגים כלליים, וכך תהיה חסרת ערך מעשי. למרות שהסכמה פה-אחד לא נראית בלתי מושגת גם בנושא ההתחמקות ממס, אין ספק כי הסכמת כל המדינות לאמנה יחידה תושג רק כתוצאה ממשא ומתן ממושך ועדין, כשלמעשה אין סיבה לדחות כניסתן לתוקף של האמנות הדו-צדדיות אשר ירצו באופן מיידי את האינטרסים הלגיטימיים של המדינות החותמות כמו גם את אלו של הנישומים."

ראו:

Double Taxation and Tax Evasion, Report Presented by the Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion, League of Nations Doc. C. 216. M. 85. 1927. II. (Geneva, 1927), 8.

על-אף שהחזון הראשון של הוועדה - יצירת מודל לאמנות מס דו-צדדיות - התממש, החזון השני - יצירת אמנת מס אחת רב-צדדית - טרם הוגשם.

8.5.2 האם אמנת מס רב-צדדית היא דבר מעשי ורצוי?

בעת הכנת המודלים הקודמים של ה-OECD ב-1963 וב-1977, ועדת ה-OECD לעניינים פיסקליים בחנה, האם אמנת מס רב-צדדית היא דבר ישים. מסקנתה של הוועדה הייתה שלילית. היא סברה שהדבר יעורר בעיות למכביר. יחד עם זאת, הכירה הוועדה באפשרות, שמספר מדינות חברות תכרותנה אמנה מעין זו ביניהן, על-בסיס מודל ה-OECD, כדוגמת האמנה הסקנדינבית.

בהקדמה למודל ה-OECD הביעה הוועדה את דעתה, כי אמנת מס רב-צדדית הכוללת את כל המדינות החברות ב-OECD, אינה דבר מעשי. לפיכך, אמנות מס דו-צדדיות מהוות עדיין את הדרך הראויה להבטחת מניעת כפל מס במישור הבינלאומי⁴⁵¹:

"There are no reasons to believe that the conclusion of a multilateral tax convention involving all Member countries could now be considered practicable. The Committee therefore considers that bilateral conventions are still a more appropriate way to ensure the elimination of double taxation at the international level."

המסקנה לעיל הינה אפוא מסקנה מעשית. בעשור הקרוב לא נראה, כי צפויה התקדמות בנושא זה. למרות זאת, היא בגדר מטרה רצויה. רצויה מדוע? רצויה משום שלאור היעדרם של הסדרים כלליים, שיטות ומושגים בינלאומיים אחידים ומשותפים, רק אמנות מס רב-צדדיות יכולות להבטיח הסדרי מיסוי אחידים בין כל המדינות בעולם. גם רשת מקיפה של אמנות דו-צדדיות לא יכולה להוות תחליף לאמנות מס רב-צדדיות, במיוחד במקרים שבהם מעורבות יותר משתי מדינות.

עמד על כך Rosenbloom, בהטעימו כי הפתרון האולטימטיבי לבעיית המיסוי הכפול צריך להיעשות על-בסיס רב-צדדי⁴⁵²:

"[Ideally], the problem of double taxation should be addressed, and tax treaties should operate, on a multilateral basis. Multilateral agreements could ensure, as no network of bilateral treaties can, that taxpayers will not be subjected to double taxation due to lack of internationally shared terms and concepts."

לכך יש להוסיף כי אמנת מס רב-צדדית, ללא הסתייגויות משמעותיות או פרוטוקול על-בסיס דו-צדדי, יכולה למנוע בעיות הנוגעות להימנעות ממס ולהתחמקות ממס ('*Improper Use of Tax Avoidance and Tax Evasion*'), ניצול לרעה של אמנות ('*Improper Use of*

⁴⁵¹ ראו את ההקדמה למודל ה-OECD, עמ' I-13, פסקה 40.

⁴⁵² Rosenbloom, לעיל הערה 71, פסקה 3.2.4, 768-769.

'Conventions' וקניית אמנות ('Treaty Shopping') בין המדינות החתומות עליה. למרות שהתפתחה אחדות מרשימה בקרב האמנות הדו-צדדיות⁴⁵³, יש כיום נטיה גוברת והולכת לקביעת הסדרים ייחודיים⁴⁵⁴. בהיעדר הסדר כולל או מדיניות ברורה במודל ה-OECD ביחס לבעיה של ניצול לרעה של אמנות מס⁴⁵⁵, מדינות רבות, וביניהן ישראל, מתמודדות עם תופעה זו בדרכים שונות ובלתי תואמות⁴⁵⁶.

8.5.3 דוגמאות לאמנות מס רב-צדדיות: האמנה הסקנדינבית

כיום יש רק אמנה רב-צדדית אחת בנושא מיסוי על הכנסה והון. המדובר באמנה הסקנדינבית בדבר הכנסות והון ('The Nordic Convention on Income and Capital'). היא נכרתה לראשונה ב-22 במרץ 1983, ונוסחה ככלל בהתאם לקווי היסוד של מודל ה-OECD משנת 1977⁴⁵⁷. אמנה זו שונתה והוחלפה 4 פעמים - בשנים 1987, 1989, 1996 ו-1997. צדדיה כוללים כיום את דנמרק, פינלנד, איסלנד, נורבגיה, שוודיה ואיי פארו⁴⁵⁸.

⁴⁵³ שם, 769.

⁴⁵⁴ לעניין זה, ראו בהרחבה:

Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax Law (Lang, Loukota, Radler, Schuch, Toifl, Urtz, Wassermeyer & Zuger, Series on International Taxation, No. 18, Kluwer, London, 1998).

⁴⁵⁵ ראו לעניין זה, באופן כללי, את דברי ההקדמה למודל ה-OECD:

"The Committee on Fiscal Affairs continues to examine both the improper use of tax conventions and international tax evasion. The problem is referred to in the Commentaries on several Articles. In particular, Article 26, as clarified in the Commentary, enables States to exchange information to combat these abuses." (שם, I-13, פסקה 41)

⁴⁵⁶ ראו, למשל, את אמנות המס של ישראל עם ארצות-הברית ומכסיקו. השוו גם עם אמנת המס בין ארצות-הברית לגרמניה מ-1989 (Doc 93-31206; TNI 26-48; 90) ואמנת המס בין ארצות-הברית להולנד מ-1992 (Doc 93-31463; TNI 106-16; 93). להרחבה, ראו את הדין בכרך ב'.

⁴⁵⁷ ראו:

Income and Capital Tax Convention and Final Protocol 1983, Signed: March 22, 1983; 95 TNI 187-19; Doc 95-30503.

⁴⁵⁸ לסקירה ביחס לגלגוליה של אמנה זו, ראו:

24 *E.T.* (1984) 30.

וראו גם אצל: Vogel, 19.

Y. Hallin, 55 *Svensk Skattetidning* (1988) 93;
R. Tyllström, 56 *Svensk Skattetidning* (1989) 460.

לאמנה שנכנסה לתוקף ב-1996, ראו:

Income and Capital Tax Convention and Final Protocol 1996, Signed: September 23, 1996; 98 TNI 9-25; Doc 98-1713.

ראו גם את הפרוטוקול המתקן משנת 1997:

Protocol to the 1996 Convention, 1997, Signed: October 6, 1997 98 TNI 9-26; Doc 98-2332.

באופן כללי בנוגע לחשיבות האמנה הרב-צדדית הסקנדינבית, ראו:

אמנה רב-צדדית נוספת הינה האמנה לסיוע מנהלי הדדי בענייני מס ('*The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*'), שנזכרה לעיל⁴⁵⁹. כמו-כן, מתגבשת כוונה בשנים האחרונות לנסח מודל אסיאתי-פאסיפי לאמנות מס רב-צדדיות⁴⁶⁰.

בעבר נחתמו אמנות מס רב-צדדיות נוספות, שכיום כבר אינן בתוקף. למשל, ב-5 בספטמבר 1952 נחתמה אמנה בין בלגיה, לוקסמבורג והולנד לגבי סיוע מנהלי בגביית מס ('*Administrative Assistance Convention*')⁴⁶¹, אשר תוקנה מאוחר יותר ב-25 במאי 1964⁴⁶² וב-20 ביולי 1967⁴⁶³. כמו כן, אמנה בנוגע למיסים על הכנסה וירושה של ארגון ה-OCAM ('*African, Malagasy and Mauritian Common Organization*'), נחתמה ב-29 לינואר 1971 על-ידי המדינות הבאות: גאבון, דהומי, הרפובליקה של מרכז אפריקה, וולטה עילית, זאיר, חוף השנהב, טוגו, מאוריציוס, מדגסקר, ניגריה, סנגל, צ'אד, קונגו קמרון, ורואנדה⁴⁶⁴. בנוסף, ב-19 במאי 1978 נחתמו שני הסכמים של המועצה לסיוע כלכלי הדדי - '*Council for Mutual Economic Assistance*'⁴⁶⁵.

עד כה לא נעשה כל מאמץ לפתח אמנת מס רב-צדדית עבור מדינות הקהילה האירופאית. עם זאת, סעיף 220 לאמנת ה-EEC ('*European Economic Community*') מחייב את המדינות החברות באיחוד ליזום משא ומתן דו-צדדי ככל שנדרש כדי למנוע כפל מס בתוך הקהילה⁴⁶⁶. על יחסי הגומלין שבין משפט האיחוד האירופאי לבין אמנות המס של המדינות החברות באיחוד האירופאי נעמוד בהמשך⁴⁶⁷.

N. Mattson, "Is the Multilateral Convention a Solution for the Future? - Comments with Reflections on the Nordic Experience", *Intertax* (1985) 212.

וראו גם אצל: Vogel, 19.
ראו, לעיל הערה 445.
להרחבה, ראו: 460

R. Vann, 8 *APTIRC-Bull.* (1990) 392.

ראו במקור אצל: Vogel, 19.
ראו: 461

Administrative Assistance Tax Agreement 1952, Signed: September 5, 1952; 93 TNI 251-256; Doc 93-31667; 256 UNTS 3, Reg. No. 3619.
ראו: 462

Administrative Assistance Convention 1964, Signed: May 25, 1964; 96 TNI 239-2; Doc 96-31244; 620 UNTS 149, Reg. No. 8953.
ראו: 463

Notes Concerning the 1964 Convention 1967, Signed: July 20, 1967; 96 TNI 239-3; Doc 96-31245.
ראו: 464

OCAM Income and Inheritance Tax Convention, Signed: January 29, 1971: 97 TNI 238-12; Doc 97-32923; Signatories: Cameroon; Central African Republic; Chad; Congo; Dahomey; Gabon; Ivory Coast; Madagascar; Mauritius; Niger; Rwanda; Senegal; Togo; Upper Volta; Zaire; OCAM.
לסקירה, ראו: 465

T. Nagy, 19 *E.T.* (1979) 379.
ראו בהקשר זה גם אצל: Vogel, 20. 466

סוגי אמנות מס

M. Lehner, *Möglichkeiten zur Verbesserung des Verständigungsverfahrens auf der Grundlage des EWG-Vertrages* (4 Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht, 1982);
K. Bahlmann, *Europarecht* (1985) 43.

⁴⁶⁷ ראו את הדין להלן, פסקה 35.6.

www.altertax.co.il

משרד עורכי דין דר' אברהם אלטר ושות'

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף