

## 14. אמנות מס - מטרוֹתיהן

### תוכן עניינים - ראשי פרקים

307	.....	14. אמנות מס - מטרוֹתיהן
311	.....	14.1 מבוא
		14.2 מניעת כפל מס והתחמקות ממס - האומנם אלו הן
312	.....	המטרות הבסיסיות של אמנות מס?
322	.....	14.3 האינטרסים של המדינות המתקשרות - המצב המקדמי
324	.....	14.4 המנגנון הקבוע באמנות המס
325	.....	14.5 מניעי המדינות להתקשר באמנות מס
		14.6 הבחנה בין מדינות מפותחות לבין מדינות מתפתחות
326	.....	כמדינות מקור
328	.....	14.7 אמנות שנכרתו בין מדינות מפותחות
		14.8 אמנות שנכרתו בין מדינות מפותחות לבין מדינות
337	.....	מתפתחות
346	.....	14.9 סיכום

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

## 14. אמנות מס - מטרוֹתיהן

### תוכן עניינים מפורט

14.1	מבוא	311
14.2	מניעת כפל מס והתחמקות ממס - האומנם אלו הן המטרות הבסיסיות של אמנות מס?	312
14.2.1	הדעה המקובלת	312
14.2.2	מניעת כפל מס איננה המטרה הבסיסית של האמנות	313
14.2.3	המטרה הבסיסית של אמנות בעבר: עידוד השקעות ומסחר בינלאומי; חלוקה הוגנת של זכויות המיסוי	315
14.3	האינטרסים של המדינות המתקשרות - המצב המקדמי	322
14.3.1	כללי	322
14.3.2	מדינת המקור מעוניינת לעודד השקעות זרות בתחומה	323
14.3.3	מדינת המושב מעוניינת לשמור על ניטרליות ביצוא הון	323
14.4	המנגנון הקבוע באמנות המס	324
14.5	מניעי המדינות להתקשר באמנות מס	325
14.5.1	המניע של מדינת המושב	325
14.5.2	המניע של מדינת המקור	325
14.6	הבחנה בין מדינות מפותחות לבין מדינות מתפתחות כמדינות מקור	326
14.6.1	מדינה מפותחת	326
14.6.2	מדינה מתפתחת	326
14.7	אמנות שנכרתו בין מדינות מפותחות	328
14.7.1	שמירה על ניטרליות במס	328
14.7.2	חלוקת עוגת המס	328

14.7.3	היתרונות שמקנות האמנות למדינות
329	המתקשרות.....
14.7.4	האמנה משפרת את התיאום במושגי יסוד בין
330	המדינות.....
14.7.5	שיפור גביית המס.....
331	.....
14.7.6	מלחמה בהעלמת מס.....
332	.....
14.7.6.1	סיוע באיסוף מידע.....
332	.....
14.7.6.2	סיוע באכיפת המס.....
333	.....
14.7.7	האמנות כגשר דיפלומטי.....
334	.....
14.7.8	הקלה מנהלית לנישומים.....
335	.....
14.7.9	הגברת הודאות.....
336	.....
14.8	אמנות שנכרתו בין מדינות מפותחות לבין מדינות
337	מתפתחות.....
14.8.1	האינטרסים השונים של המדינות המתפתחות.....
337	.....
14.8.2	האמנות המקובלות אינן מתאימות למדינות
338	המתפתחות.....
14.8.3	המדינות המתפתחות מנסות לקדם מנגנונים
340	באמנות שיפעלו לטובתן.....
14.8.4	פטור ממס.....
341	.....
14.8.5	מנגנוני 'חסך מס' ('Tax Sparing').....
342	.....
14.8.6	זיכוי מס במדינת מושב.....
344	.....
14.8.7	זיכוי בגין מיסים שאינם מוכרים על-פי מנגנון
344	זיכוי רגיל.....
14.8.8	האמנות ככלי להעברת תקציבים ממדינות
345	מפותחות למדינות מתפתחות.....
346	.....
14.9	סיכום

## 14. אמנות מס - מטרותיהן

### 14.1 מבוא

אחד התיאורים המקובלים בדיונים העוסקים באמנות מס קובע כי מטרתן, כפי שמעיד עליהן שמן, היא מניעת כפל מס. תיאור זה אינו מלא. מטרת אמנות המס אינה מתמצה במניעת כפל מס. תפקידן ומטרותיהן של אמנות מס רחבים ומגוונים הרבה יותר. בפרק זה נעמוד על תפקידיה העיקריים של אמנת המס בתחום הפיסקלי העולמי<sup>654</sup>.

Elizabeth Owens טענה כבר ב-1963 טענה מרחיקת לכת, לפיה אמנות מס ממשיכות לשגשג בעיקר מסיבות של אינרציה<sup>655</sup>. לדבריה, בעוד שהאמנות הראשונות שנחתמו לאחר מלחמת העולם השנייה עוררו ויכוח רציני בדבר הצורך בקיומן, ונשקלו ברצינות על יתרונותיהן וחסרונותיהן. האמנות החדשות, לגישתה, מסתמכות בעיקר על נוסח אמנות קודמות והמשכיותן כהצדקה לקיומן. הצדקה שאינה מספקת, לטענת Owens<sup>656</sup>. המחברת הנכבדה אף טוענת, כי יש נטיה להפוך את ההתקשרות באמנות מס לבעלת ערך בפני עצמה, בלי קשר למטרותיהן האדמיניסטרטיביות, הפיסקליות או הכלכליות. כמובן כי אין אנו יכולים להסכים עם טענות קיצוניות אלו. עם זאת, אין ספק כי העלאת הנושא מעמידה לבחינה נוקבת את מטרות אמנות המס.

בפרק זה ננסה איפא לבחון, מהן המטרות הבסיסיות של אמנות המס ומה היתרונות שהאמנות מקנות למדינות המתקשרות. נסקור את המטרות שמקובל לציין כמטרות הבסיסיות של אמנות המס ונבחן את השאלה, האם אכן אלו הן המטרות הבסיסיות של האמנות. נעמוד על היתרונות שמקנות האמנות למדינות המתקשרות ועל התפקידים הנוספים שהן באות למלא. בעניין זה נבחין בין שני סוגים של אמנות: אלו הנחתמות בין מדינות מפותחות ואלו הנחתמות בין מדינות מפותחות למדינות מתפתחות. כפי שנראה, אמנות בין מדינות מפותחות מיועדות לשכלל את גביית המס הבינלאומית, לצמצם את הבירוקרטיה ולפתור בעיות נקודתיות של תיאום בין חוקי המדינות המעורבות. כאשר מדובר באמנות בין מדינות מפותחות למדינות מתפתחות, יש לאמנות תפקיד נוסף - תפקיד חלוקתי. השוני בין רמת הפעילות והיקף ההשקעות ההדדיות בין מדינות מפותחות למדינות מתפתחות מצריך קביעת הסדרים מיוחדים באמנה, שיתנו לכך ביטוי הולם ומחייב, ולעיתים, סטייה מנורמות המיסוי הקבועות במודל ה-OECD המיועד לאמנות בין מדינות

<sup>654</sup> עיקרי פרק זה נבנו בהסתמך על עבודת התואר השלישי של צ. דגן.

<sup>655</sup> Owens, לעיל הערה 310, 453. לניתוח נוסף, ראו במקור אצל דגן, 187. גישתה של צ. דגן הראויה לכל מחמאה, איננה מקיפה לדעתנו כיום את המטרות החשובות יותר של אמנות המס; שרות הקהילה הביינל בהעברת מידע, שמטרתו מניעת תחרות פיסקלית על-ידי הון שחור (מאפיה), הלבנת הון וטרור. גורמים אלו כיום יכולים לשבש את הכלכלה הביינל ואמנות המס, כמו אמנות אחרות, הן אחד הכלים היעילים ביותר למלחמה בתופעות אלו.

<sup>656</sup> שם. ראה גם ניתוחה של דגן, שם.

מפותחות. סטייה זו באה לידי ביטוי בהרחבת זכות המיסוי של מדינת המקור באמנה לגבי פריטי הכנסה מסוימים.

בסוף הפרק נסכם את מטרות אמנות המס, תוך הבחנה בין נקודת מבט של הממשל ורשויות המס לבין נקודת מבטו של הנישום.

## 14.2 מניעת כפל מס והתחמקות ממס - האומנם אלו הן המטרות הבסיסיות של אמנות מס?

### 14.2.1 הדעה המקובלת

רמז לגבי מטרת אמנה ניתן למצוא בכותרת שלה; באמנות מס רבות מנוסחת הכותרת כך: "אמנה בין (מדינה א') ו-(מדינה ב') בדבר מניעת כפל מס ומניעת התחמקות ממס" (*"Convention between, (state A) and (state B) for the avoidance of Double Taxation and the prevention of fiscal evasion"*).<sup>657</sup> כותרת זו לכאורה קובעת, כי מטרות האמנה הנן: מניעת מסי כפל ומניעת התחמקות ממס. יוצא לכאורה כי מטרות אלו הן המטרות הבסיסיות של אמנות המס בעולם.

אכן, כפי שמצביע על כך Baker<sup>658</sup>, גישת מקורות ממשלתיים, בתי משפט וארגונים בינלאומיים, בדרך כלל ממוקדת בשתי המטרות הנ"ל: מניעת כפל מס ומניעת התחמקות ממס. זו גם הדעה שהובעה על-ידי הרשויות בישראל. כך לדוגמה, נאמר בדו"ח מנהל הכנסות המדינה לשנת 1996<sup>659</sup>:

"המטרה המרכזית והמוצהרת של אמנות המס היא למנוע כפל מס. הצורך למנוע מיסוי כפול הוא הכרח במציאות של המאה העשרים, כאשר המסחר חוצה גבולות ויבשות, ניידות העובדים היא רבה וההשקעות ניתנות להעברה בקלות יחסית ממדינה למדינה..."

<sup>657</sup> ראו לדוגמה, את הכותרת של הנוסח העברי של האמנה בין ישראל להונגריה משנת 1991: "אמנה בין ממשלת הונגריה ובין ממשלת מדינת ישראל בדבר מניעת מסי כפל ומניעת התחמקות ממס לגבי מסים על הכנסה".

וראו גם את הכותרת של האמנה בין ארצות-הברית לאנגליה מ-1975: "Convention between the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and the Government of the United State of America for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital gains".

[אמנה בין ממשלת בריטניה ודרום אירלנד ובין ממשלת ארצות-הברית בדבר מניעת כפל מס ומניעת התחמקות ממס לגבי מסים על הכנסה ועל רווחי הון].

<sup>658</sup> Baker (2001), B-4.

<sup>659</sup> מנהל הכנסות המדינה, דו"ח שנתי 1996 (מס' 46), ירושלים יוני 1997, 456.

וכך גם טוענים, למשל, קלוגמן וקפוטא בדברי המבוא לספרם הן באמנה בין ישראל לארצות-הברית<sup>660</sup>:

"התפקיד הראשון שנועד לאמנות למניעת כפל מסים נרמז בשמן. הן אמורות למנוע מצב שבו אדם המפיק הכנסה שיש לה זיקה לשתי מדינות יהא נתון למיסוי כפול על אותה הכנסה."

עמדה זו קיבלה לאחרונה ביטוי גם בדו"ח ועדת ה-OECD לעניינים פיסקליים (CFA), שעסק בנושא מעמדן של שותפויות באמנות המס<sup>661</sup>. הוועדה הסבירה, כי עמדתיה בדו"ח נובעות מן המטרות הבסיסיות של אמנות המס: "למנוע כפל מיסוי ולמנוע כפל אי מיסוי (קרי, כפל פטור)"<sup>662</sup>.

ובלשון הדו"ח<sup>663</sup>:

"The committee views the outcome in the above examples as resulting from an application of the Convention that takes account of the basic purposes of the Convention: to eliminate double taxation and to prevent double non-taxation."

## 14.2.2 מניעת כפל מס איננה המטרה הבסיסית של האמנות

אמנות המס מביאות למניעת כפל מס או לפחות להפחתתו של נטל המס הכפול. האם מכאן ניתן להסיק, שזו גם המטרה הבסיסית של אמנות המס? כפי שיוסבר בהמשך, אנו סוברים שאין זה תיאור מלא.

גם דר' דגן סוברת, בצדק, שמניעת כפל המס אינה מציגה תיאור מלא ומדויק של מטרות אמנות המס<sup>664</sup>. בחיבורה הן בשיקולים אסטרטגיים במיסוי בינלאומי, יוצאת דגן, בניגוד לדעה המקובלת דלעיל, ומביעה דעתה, כי מניעת כפל מס אינה המטרה הבסיסית של אמנות המס. מדוע? מכיוון שגם אלמלא היו קיימות אמנות מס, בעיית כפל המס היתה נפתרת, לטענתה, על-ידי אמצעים חד-צדדיים למניעת כפל מס הקיימים, כפי שהיא מציינת, במדינות רבות. לאור זאת, סוברת דגן, כי האמנות אינן מפחיתות בהכרח את נטל המס הכולל על המשקיעים במדינות המתקשרות<sup>665</sup>.

<sup>660</sup> קלוגמן וקפוטא, 4.

<sup>661</sup> OECD Partnership Report.

<sup>662</sup> ההתייחסות המפורשת למניעת כפל פטור ממס היא חדשנית ונדונה בהמשך. ראו להלן, פרק 15.

<sup>663</sup> OECD Partnership Report, R(15)-20, פסקה 52.

<sup>664</sup> דגן, 185 ואילך.

<sup>665</sup> שם, שם.

וכה היא כותבת<sup>666</sup>:

"...הקלה על כפל מס אינה יכולה להיות המטרה המרכזית בהתקשרות באמנות להקלה על כפל מס - לפחות לגבי מדינות המעניקות לתושביהן זיכוי באופן חד צדדי. זאת באשר, למדינות יש אינטרס עצמי למנוע באופן חד-צדדי מיסוי כפל והן מצליחות למנוע את מיסוי הכפל בהיעדר אמנה. לאור זאת, תרומתן של האמנות למניעת מיסוי כפל שולית יחסית. לפיכך, הרטוריקה המתארת את החשיבות העצומה של האמנות בהקלה על כפל מס היא מוגזמת."

אנו מסכימים אומנם, כי המטרה הבסיסית של אמנות המס אינה מתמצה במניעת כפל מס, אולם הטענה, כי ניתן למנוע כפל מס על-ידי שימוש באמצעים חד-צדדיים בלבד אינה מקובלת עלינו כלל ועיקר. הרחבנו במקום אחר, כי השימוש באמצעים חד-צדדיים בלבד אינו מאפשר למנוע כפל מס בצורה משביעת רצון<sup>667</sup>.

אמנות המס נדרשות לשם מניעת כפל מס. עם זאת, מניעת כפל מס אינה המטרה הבלעדית שלהן. תימוכין לעמדה זו ניתן אף למצוא בשינוי הכותרת של מודל ה-OECD. בעוד שלמודלים מ-1963 ומ-1977 ניתנה הכותרת *'Double Taxation Convention on Income and on Capital'* (אמנת כפל מס על הכנסה והון), המודל מ-1992 השמיט את ההתייחסות ל'כפל מס', הכרה בכך שהמודל מכיל הוראות שאינן נוגעות לכפל מס. לפיכך, הכותרת של מודל ה-OECD כיום היא: *'Convention between (State A) and (State B) with respect to taxes on Income and on Capital'*. דהיינו, 'אמנה בין (מדינה א') ו-(מדינה ב') בנוגע למיסים על הכנסה והון'<sup>668</sup>.

זאת ועוד, מספר פסקי-דין שיידונו בהמשך מלמדים, כי אפשר שאמנת מס תוביל לעיתים ל'כפל פטור' (*'Double Non-Taxation'*), כך שהכנסה מסוימת לא תתחייב במס באף מדינה<sup>669</sup>. בהנחה שלא נפלה טעות כלשהי בהכרעת פסקי-דין אלה, הדבר תומך במסקנה, כי מטרת אמנות המס אינה יכולה להיות מוגבלת לאמור בכותרתה, לאמור: מניעת כפל מס והתחמקות ממס.

כאמור, כיום יש לנתח את מטרות אמנות המס מתוך גישה הרואה בהן גם ככלי להתמודדות עם אויב בינלאומי, הנלחם בכלכלות העולם כולו. קרי, הטרור העולמי, הניצול של ארגוני צדקה בינלאומיים להעברת עושר פסקלי בפטור ממס ומדיווח. כלי אמנות המס יכול למנוע, יותר מכלים אחרים, ממפלצת הטרור לגדול ולאיים על הכלכלה העולמית.

<sup>666</sup> שם, 187.

<sup>667</sup> ראו את הדיון לעיל, פסקה 5.3.3.

<sup>668</sup> מבדיקה שערכנו עולה כי הכותרת של רוב אמנות המס של ישראל מתבססת על הכותרת הקודמת של המודלים של ה-OECD משנת 1963 ו-1977. האמנה היחידה ששונה בהקשר זה היא האמנה של ישראל עם

ארצות-הברית, בה אין התייחסות למניעת כפל מס והתחמקות ממס.

<sup>669</sup> ראו את הדיון להלן, פרק 15.

### 14.2.3 המטרה הבסיסית של אמנות בעבר: עידוד השקעות ומסחר בינלאומי; חלוקה הוגנת של זכויות המיסוי

אם מניעת כפל מס אינה המטרה הבסיסית של אמנות המס, מהי אם כן מטרתן? כפי שיוסבר להלן, המטרה הבסיסית של האמנות היא להסדיר את מישור היחסים הפיסקליים בין-מדינתי בקשר טוב יותר. על-ידי כך לשפר את מערך הקשרים המדינתיים והפיסקליים בין המדינות לבין עצמן ובין תושבי אותן מדינות. בעבר נטו מלומדים רבים להגדיר מטרה זו באופן פשטני מדי. לגישת מלומדים בעבר, היתה מטרת האמנות לעודד השקעות ומסחר בינלאומי, באופן שיאפשר לחלק באופן צודק ומוסכם את זכויות המיסוי בין המדינות המעורבות. ניתוח צר זה מתעלם מההשפעה של האמנה על יחסי חוץ, מלחמה בטרור, בהון שחור ובסמים. כך שניסוח נאיבי זה, שהיה נכון בשעתו איננו נכון, או לפחות איננו מושלם, עוד כיום. לפי הניתוח הנאיבי שהיה בעבר, מטרת האמנות התרכזת בעידוד סחר ההון וחלוקת זכויות מיסוי.

מדובר היה אפוא אז בשתי מטרות שצריכות להתקיים במקביל:

1. עידוד השקעות ומסחר בינלאומי; ו-
  2. חלוקה צודקת ומוסכמת של זכויות המיסוי בין המדינות המעורבות.
- דעתנו אינה מנוגדת לחלוטין לדעה לעיל שהיתה מקובלת בעבר, אלא מבטאת דרך שונה לראיית הדברים. לפי אותה דעה מבחינים בין המטרה הבסיסית של האמנות לבין האמצעים והבעיות שהאמנות נועדו לפתור על-מנת לאפשר את הגשמת מטרתן<sup>670</sup>.
- מבחינה זו ניתן לראות במניעת כפל המס רק את אחת מן הבעיות שצריכות להיפתר על-מנת שתושגי המטרה של עידוד השקעות ומסחר בינלאומי. מניעת כפל מס הינה תוצאה נלווית לחלוקת זכויות המיסוי בין המדינות המתקשרות. שתיים אלו, הן אפוא המטרות הבסיסיות שאמנות המס נועדו להשיג, וכדי להגשימן נקבע באמנות מנגנון למניעת כפל מס. לצד מנגנון זה, קובעות האמנות הסדרים נוספים שנועדו להקנות למדינות ולנישום, כל אחד מזווית ראייתו, יתרונות אחרים ואמצעים נוספים שיאפשרו זאת.
- דעתנו הינה אפוא כי יש לראות את תרומת אמנות המס גם הרבה מעבר לעידוד סחר, חלוקת זכויות מיסוי כמטרה רחבה יותר של יצירת קשר פיסקלי כולל, שמתפשט הרבה מעבר למנגנון המס והסחר הנובע ממנו. כך לדוגמא, החלטות ה-OECD על מלחמה בהון שחור ובסמים מתבססת על מנגנון חילופי מידע שמצוי באמנות המס. ייתכן אמנם, כי חילופי מידע אלו ידרשו קביעה פוזיטיבית רחבה יותר, פורמלית לפחות. עם זאת, כבר כיום

<sup>670</sup> השו"ג גס:

Joshua Sherman, "Israel's Recent Tax Treaty Policy", *TA* (2000):  
"Israel has historically viewed its double taxation conventions as more than legislation solely for the prevention of avoiding double taxation. Rather, it has seen these treaties as a vehicle for expanding international commerce and encouraging foreign investment".

משמשות אמנות המס ככלי למלחמה בתחומים פלייליים רבים, שחיוניים להשלטת הסדר בעולם כולו, כגון לדוגמה מניעת טרור.

לדעות שנהגו בעבר על עידוד סחר וחלוקת זכויות ניתן למצוא תימוכין בדעות של מלומדים רבים. אחד המקורות להתחקות אחר מטרת אמנות המס מצוי בהיסטוריה ובהתפתחות של המודלים לאמנות המס<sup>671</sup>. בדו"ח ארבעת המומחים משנת 1923<sup>672</sup> מוסבר, כי חוסר הודאות בדבר היווצרותו של כפל המס גורם לחשש ולרתיעה מפני השקעות במדינות זרות, וכפועל יוצא - לחסימת הכניסה להשקעות בינלאומיות ולמסחר בינלאומי, אף יותר מאשר קיום מכסים ('Tariffs') המוטלים על סחורות זרות.

נוכח בעיה זו, קרי: היווצרותם של מחסומי מסחר בינלאומיים, החל חבר הלאומים - בשנים 1928-1928 - לפתח לראשונה מודל לאמנות מס, מתוך כוונה שכל המדינות החברות בחבר יאמצו אותו. כפי שהוסבר לעיל<sup>673</sup>, מודל זה עסק בהפחתת מחסומי מסחר בינלאומיים. לאחר מכן, ב-1933, פיתח דר' Caroll מודל נוסף שעסק בסוגייה אחת בלבד: חלוקה צודקת והוגנת של זכויות המיסוי בין המדינות המתקשרות באמנה. מודל זה אומץ, בסופו של דבר, בידי חבר הלאומים בשנת 1935<sup>674</sup>. בשנת 1940, המודלים מ-1928 ומ-1935 שולבו יחדיו ויצרו את 'מודל מכסיקו' ('The Mexico League of National Model'), אשר שימש כבסיס לטיטות אמנות מס ומודלים מאוחרים יותר.

מכאן, שאמנות המס של ימינו הנן תוצר של שילוב בין הסדרים שנועדו לחלק באופן הוגן את זכויות המיסוי בין המדינות המתקשרות ובין הסדרים שנועדו למנוע כפל מס. זאת, מתוך מטרה משותפת לפתח את היחסים הכלכליים בין המדינות, ובכלל זה לעודד השקעות זרות ומסחר בינלאומי<sup>675</sup>.

לעיתים, מובעת מטרה זו בצורה מפורשת בדברי ההקדמה של אמנות המס. דוגמה לכך ניתן למצוא בדברי ההקדמה לאמנה בין ישראל ובין רוסיה:

"ממשלת מדינת ישראל וממשלת הפדרציה הרוסית, ברצותן לכרות ביניהן אמנה למניעת מסי כפל ומניעת התחמקות ממס, לגבי מסים על הכנסה, ובמיוחד מתוך כוונה לעודד סחר והשקעה בינלאומיים, הסכימו ביניהן..."<sup>676</sup>

מטרה זו, מושגת כאמור על-ידי מניעת כפל מס, שהינה האמצעי בלבד ולא להיפך<sup>677</sup>.

<sup>671</sup> ראו בהקשר זה את הדיון, לעיל פרק 7.

<sup>672</sup> לדו"ח המלא, ראו: Legislative History, לעיל הערה 340, 4003. לתקציר של דו"ח זה, ראו: Rosenbloom & Langbein, "United States Tax Treaty Policy: An Overview", 19 Colum. J.T.L. (1981) 359.

<sup>673</sup> ראו הדיון לעיל, פרק 7.

<sup>674</sup> ראו: "The Development of International Tax Law", Caroll, לעיל הערה 556, 597.

<sup>675</sup> ראה שם.

<sup>676</sup> באופן דומה, ראו גם ההקדמה לאמנות המס של ישראל עם הונגריה, יוון, מכסיקו ופולין.

<sup>677</sup> ראו גם את הדו"ח של המכון למשפט אמריקאי משנת 1992: "Treaties"; A.L.I.; בדו"ח זה נטען, כי יעדן של אמנות המס הוא להפחית את המחסומים להשקעות זרות, וכי יעד זה מושג על-ידי האמנות באמצעות מניעת, או למצער הפחתת, מיסוי כפל. בכנס של הוועדה לעניינים פיסקליים של חבר הלאומים

תחילה נסקור מספר אסמכתאות, בהתבסס גם על עבודתה של צ. דגן. בהמשך נביע את ביקורתנו והצעתנו לניתוח נכון יותר של מטרת אמנות המס.

על המטרות של אמנות המס לפי צ. דגן עמד גם פרופ' Surrey<sup>678</sup>:

"Their general purpose is to encourage international trade, investment and cultural intercourse through the elimination of tax barriers and irritations that can arise from the application of the tax laws of two or more countries to the same transactions."

קבוצת מומחי האו"ם (*The UN Group of Experts*) מ-1979 סברה, שמטרת אמנות המס היתה להסיר מכשולים שעיקבם את זרימת המסחר וההשקעה על-ידי מניעת כפל מס בינלאומי. הקבוצה סיכמה זאת בדברי ההסבר למודל האו"ם באופן הבא<sup>679</sup>:

"The growth of investment flows from developed to developing countries depends to a large extent on what has been referred to as the international investment climate. The prevention or elimination of international double taxation ... constitutes a significant component of such a climate."

"[הגידול בזרם ההשקעות ממדינות מפותחות למדינות מתפתחות תלוי במידה רבה במה שהיה נהוג להתייחס אליו כאל המגמה העולמית להשקעה. מניעת או ביטול התופעה של כפל מס בינלאומי... מהווה מרכיב מכריע במגמה שכזו.]"

במודל האו"ם מ-1980 נראה המשך לרעיון זה, באמירה מפורשת עוד יותר<sup>680</sup>:

"Broadly, the general objectives of bilateral tax conventions may today be seen to include the full protection of taxpayers against double taxation (whether direct or indirect) and the prevention of

---

*The Fiscal Committee of the League of Nations*) מר תומפסון (Percy Thompson), נציגה של אנגליה, הציע לקבל החלטה אשר תקבע, כי 'העמדה הרווחת', לפיה מחסומים מלאכותיים למסחר בינלאומי נגרמים על-ידי מיסוי כפל הינה מוטעית מיסודה. מר תומפסון הציע לקבוע, תחת זאת, שהמחסום האמיתי הוא מיסוי על-בסיס מושב (כלל-עולמי) במקום על-בסיס מקור (טריטוריאלי) (ראו: Legislative History, לעיל הערה 340, 4211). הוועדה הסיכמה להניח את הצעתו על שולחנה עד לכינוסה הבא, אולם הצעה זו - ככל הנראה - מעולם לא נדונה לאחר מכן. דומה כי בסופו של דבר, הוועדה לא שינתה את עמדתה ההיולית, לפיה כפל מס הוא זה שגורם למחסום למסחר בינלאומי, מה שמלמד כי המטרה האמיתית של אמנות המס היא לחסל או להפחית מחסומים כאלה באמצעות מניעת כפל מס. מכאן ניתן גם להסיק, שמניעת כפל מס היא אמצעי - אם לדייק, אחד האמצעים - ולא המטרה הסופית שאמנות המס מבקשות להשיג.

678

ראו:

S. Surrey, "International Tax Conventions: How They Operate and What They Accomplish", 23 *J.T.* (1965) 365.

679 UN Manual, 1.

680 ראו את ההקדמה למודל האו"ם משנת 1980.

the discouragement which taxation may provide for the free flow of international trade and investment investment and the transfer of technology. They also aim to prevent discrimination between taxpayers in the international field, and to provide a reasonable element of legal and fiscal certainty as a framework within which international operations can be carried on... In addition the treaties have as an object the improvement of cooperation between tax authorities in carrying out their duties."

"ככלל, היעדים הכלליים של אמנות מס דו-צדדיות עשויים כיום להיתפס ככוללים את ההגנה המלאה לנישום מפני כפל המס (בין אם ישיר בין אם עקיף) ואת מניעת הרתיעה שהמיסוי עלול לעורר בזרימה החופשית של השקעה וסחר בינלאומי ובהעברת טכנולוגיות. הן עשויות גם לכוון למניעת הפליה בין נישומים במישור הבינלאומי, ולהעניק בסיס הולם שהינו בעל ודאות חוקית וכספית אשר יכול לשמש כמסגרת ייחודית, שבה פעילויות בינלאומיות יכולות להתממש... בנוסף, אחד מיעדי האמנות הוא לשפר את שיתוף הפעולה בין רשויות המס, בכל הנוגע לביצוע את תפקידיהן."

גישה דומה לגישת דגן הובעה גם בפסיקה. כך למשל, בפסק-הדין בעניין **Maximov**<sup>681</sup> דן בית המשפט העליון של ארצות-הברית במטרות אמנות המס, ואמר<sup>682</sup>:

"[T]he general purpose of the treaty was not to assure complete and strict equality of treatment - a virtually impossible task in the light of the different tax structures of the two nations, but rather, as appears from the preamble to the Convention itself, to facilitate commercial exchange through elimination of double taxation resulting from both countries levying on the same transaction or profit; an additional purpose was the prevention of fiscal evasion."

פסקה זו צוטטה גם על-ידי בית משפט מלזי<sup>683</sup> אשר הסביר כי<sup>684</sup>:

"[D]ouble taxation occurs when income derived by a person from a source is brought to charge in more than one tax jurisdiction. Thus, where two countries concurrently impose taxes on the same income in such a way that a taxpayer incurs a heavier burden than if he

<sup>681</sup> ראו :

*Maximov v. United States* 299 F. 2d 565 (2d. Cir. 1962); 373 US 49 (1963)  
(להלן: עניין **Maximov**).

<sup>682</sup> שם, 568.

<sup>683</sup> ראו :

*OA Pte Ltd. v. Ketua Pengarah HDN* (1996) M.S.T.C. 2,752 (Special Commissioners) (עניין **OA Pte LTD**).

<sup>684</sup> שם, 2,767.

were subject to tax in one country alone, double taxation is said to have taken place. To relieve the taxpayer in such situations bilateral agreements are entered into by countries... Double Taxation agreements play a dual role, not only are they an international treaty but they also form part of the domestic law of the contracting states. Upon conclusion of the agreement the parties renounce autonomous delimitation of the material tax law. Their object is to provide relief to avoid being taxed twice..."

"כפל מס נוצר כאשר על הכנסה שמופקת על-ידי אדם ממקור מוטל מס ביותר מתחום שיפוט אחד. לפיכך, כאשר שתי מדינות מטילות מס בו-זמנית על אותה הכנסה באופן שבו הנישום משלם יותר ממה שהיה משלם לו היה מוטל עליו מס במדינה אחת בלבד, נאמר כי נוצר כפל מס. על מנת להקל על הנישום במצבים שכאלו, מדינות חותמות על הסכמים דו-צדדיים... להסכמי כפל מס יש תפקיד כפול. הם לא רק אמנות בינלאומיות, אלא גם חלק מהדין הפנימי של המדינות המתקשרות. בעת החתימה על ההסכם הצדדים מוותרים על האוטונומיה שלהם בתחומי דיני המס המהותיים. מטרתן היא לספק הקלה על-מנת למנוע מלהתחייב במס פעמיים..."

במקרה זה, בית המשפט המלזי הסתמך על הדברים שנאמרו בעניין **Maximov** לעיל<sup>685</sup> וקבע, שמטרת אמנות המס היא למנוע כפל מס, אולם נראה כי בית המשפט לא ניתח במדויק את משמעות הדברים שנכתבו שם. שם נקבע, כי המטרה הבסיסית של האמנות היא להקל על המסחר הבינלאומי על-ידי מניעת כפל מס, שנובע מכך ששתי המדינות מטילות מס על אותה עסקה או רווח. משמע, מניעת כפל המס היא רק האמצעי של האמנה להשגת המטרה המרכזית ולא המטרה עצמה.

ה-OECD דן במטרות המודל בהקדמה למודל. גם מהכתוב שם ניתן להסיק, שהמטרה הבסיסית של האמנות היא לאפשר חילופי סחורות, מתן שירותים, העברת הון, טכנולוגיה והון אנושי. כל זאת, על-ידי הסרת משוכות 'כפל המס' הניצבות על מסלול התפתחות היחסים הכלכליים בין המדינות.

וכה נאמר שם<sup>686</sup>:

"International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods. Its harmful effects on the exchange of goods and services and movements of capital, technology and persons, are so well known that it is hardly needed to stress the importance of removing the obstacles that double taxation presents to the

<sup>685</sup> לעיל הערה 681.

<sup>686</sup> ראו את ההקדמה למודל ה-OECD, I-1, פסקאות 1-3.

development of economic relations between countries. This is the main purpose of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, which provides a means of settling on a uniform basis the most common problems which arise in the field of international juridical taxation."

אמנות המס נועדו אפוא להתגבר על כשלים שהדין הפנימי לא יכול להם, כשלים שהסרתם נועדה למנוע כפל מס באופן מוסכם.

עמד על כך Gravelle במאמרו<sup>687</sup>:

"While the elimination of double taxation is an objective which is usually stated in its title, in reality a treaty is more correctly described as an instrument which refines and improves existing provisions in the domestic legislation which are designed to accomplish that end."

מניעת כפל מס היא אחד האמצעים אפוא, שננקטים במטרה לאפשר ניטרליות בהשקעות ובמסחר בינלאומי. בד בבד, כפי שמציין המחבר הקנדי Ward, מטרת אמנות המס היא לחלק את זכויות המיסוי בין המדינות ולהגביל את סמכויות המיסוי של המדינות המתקשרות<sup>688</sup>.

ובלשונו:

"[To] allocate and [to] limit [the] taxing powers of the two contracting states."

חלוקת זכויות המיסוי באמנה מביאה אפוא למניעת כפל מס. יוצא כאמור שמבחינה זו, חלוקת זכויות המיסוי בין המדינות המתקשרות הינה המטרה הבסיסית של אמנות המס ואילו מניעת מסי כפל אינה אלא התוצאה של הגשמת מטרה זו, ולא היפוכו של דבר.

בקו מחשבה זה מצדד גם פרופ' Edwardes-Ker<sup>689</sup>. הוא מעיר, בצדק, כי אף על פי שהמטרה הבסיסית של אמנות המס היא לחלק את זכויות המיסוי בין שתי המדינות המתקשרות, מטרה זו אינה מוזכרת במפורש בכותרת האמנה כמטרה. זאת, מכיוון שמטרה זו מהווה חלק אינהרנטי ואינטגרלי מהשיטה למניעת כפל מס באמנה.

<sup>687</sup> ראו:

P. Gravelle, "Tax Treaties: Concepts, Objectives and Types", *BIFD* (1988) 522.

<sup>688</sup> ראו:

David A. Ward, "Canada's Tax Treaties", 43 *C.T.J.* (1995) 1719, pp. 1727-1728.

המלומד צוטט בפסק-דין:

*Stanley Coblentz v. Her Majesty The Queen*, 96 D.T.C. (Canada) 6531 (FCA), 6534; *TA*, Doc 96-29725; 96 *TNI* 230-22 (*Coblentz* (להלן: עניין *Coblentz*)).

<sup>689</sup> Edwardes-Ker, *TTI* (1995), פרק 11.10.

ודוק: אמנות המס לא יוצרות סמכות מיסוי אלא רק מגבילות את סמכות המיסוי הקבועה בדין הפנימי<sup>690</sup>. כפי שהסביר דר' Carroll, על-ידי שימוש באמנות, המדינות מוותרות על חלק מסוים מסמכויות המיסוי שלהן, לטובת המדינה המתקשרת האחרת<sup>691</sup>. המדינות המתקשרות מוותרות אפוא הן על תחולת חלק מכללי המיסוי הטריטוריאליים שלהן - המטילים את המס על תושבי חוץ המפיקים הכנסה בתחומן, והן על תחולת חלק מכללי המיסוי הפרסונליים שלהן - המטילים את המס על כל הכנסה שמופקת על-ידי תושבים מקומיים בחו"ל.

כתוצאה מוויתור זה נגרם למדינות הפסד הכנסה. אולם, מקובל לראות הפסד זה כמעין מחיר שהמדינות משלמות תמורת הבטחת 'מיסוי ניטרלי' של תושביהן ופעילותן הכלכלית במישור הבינלאומי בהתאם לתפיסה, שניטרליות במס מעודדת את המסחר הבינלאומי ותורמת להקצאה האופטימלית של גורמי הייצור בעולם.

היטיבו לבטא את רעיון זה כותבי הדו"ח של ה-'American Law Institute' (ה-ALI)<sup>692</sup>:

"The principal function of income tax treaties is to facilitate international trade and investment by removing - or preventing the erection of - tax barriers to the free international exchange of goods and services and the free international movement of capital and persons..."<sup>693</sup>

את ההשקפה שהוצגה לעיל לגבי מטרת אמנות המס - כחלוקת זכויות מיסוי ועידוד הסחר - ניתן לבסס גם על בחינת האינטרסים של המדינות המתקשרות במצב המקדמי, קרי - בהיעדר אמנת מס, כפי שהובעה גם על-ידי צ. דגן. נעמוד על כך להלן. כיום, כפי שכבר ציינו, ניתן לנתח מטרת חשבות אלו כמטרות פוזיטיביות. קרי, מטרת שיש בהן יצירת ערך חיובי נוסף. גם כאן היינו מציינים מטרות נוספות עקיפות שחשיבותן אפילו גדולה יותר: שיפור יחסי חוץ, שיפור תאום בין-חברתי, בין-מדינתי, מתן סטטוס כלכלי עדיף ועוד ועוד. עם זאת, והרבה יותר חשוב ממטרות פוזיטיביות אלו, ניצבת המטרה המניעתית; המטרה ההגנתית של אמנות המס. מטרה זו, קרי מלחמה באויב בינלאומי משותף, מתבססת בעיקרה על חילופי מידע הנובעים מקיום אמנה.

<sup>690</sup> ראו את הדיון לעיל, פרק 12.

<sup>691</sup> ראו: "The Development of International Tax Law", Carroll, לעיל הערה 556, 597.

<sup>692</sup> ראו: "A.L.I.: 'Treaties'", 1.

<sup>693</sup> דו"ח ה-ALI גורס אומנם, כי בתיאוריה, רוב המטרות האמורות ניתנות להשגה גם בהיעדר אמנה, וקובע, כי חקיקה חד-צדדית כזו היא האופציה העדיפה, אך האמנות נחוצות לדעתם כיוון שחלק מן המטרות שמשויגות האמנות ניתנות להשגה רק באמצעות הסכמה בין המדינות. ניתן לדמיין, גורס ה-ALI, עולם שבו החוקים הפנימיים של ארצות-הברית ושל שותפותיה לסחר הבינלאומי נוהגים בהשקעות הבינלאומיות בצורה כל כך הוגנת, שהאמנות הופכות בלתי נחוצות או, לחילופין, שארצות-הברית מחליטה לזנוח את ההשקעות הבינלאומיות ולפיכך לא צריכה להשתתף בהליך כריתת האמנות יותר. שתי האפשרויות נראות לכותבי ה-ALI רחוקות, ולפיכך נראה בעיניהם שהאמנות למניעת כפל מס יישארו מרכיב חשוב בדיני המס של ארצות-הברית (שם, 14-12). ראו במקור אצל דגן, 182, הערה 2.

חילופי מידע אלו הם בעצם קיומה של האמנה. חילופי מידע אינם מתמזים בסעיף חילופי המידע עצמו. הם טמונים בכל שורה ושורה, בכל סעיף וסעיף של האמנה. פניית תושב חוץ לקבלת פטור מניכוי במקור מהווה מקור אינפורמציה חשוב יותר מסעיף חילופי מידע. מקור מידע זה משמש כיום את מדינות העולם במלחמה משותפת במפלצת הטרור המאיימת להשמיד את הכלכלה העולמית. מטרה זו כיום חשובה ביותר.

### 14.3 האינטרסים של המדינות המתקשרות - המצב המקדמי

#### 14.3.1 כללי

כדי להבין את מגוון המטרות המלא של אמנות המס, חשוב לנתח את האינטרסים של המדינות המתקשרות. נקודת המוצא היא, ששתי המדינות מסכימות שיש להטיל מס ברמה כלשהי, אך יחד עם זאת אותן מדינות מעונינות למנוע ככל מס. השאלה היא אפוא, מי מהמדינות תקבל מס ואיזה חלק מן המס ייפול ברשתה. כפי שטוענת, בצדק, דגן<sup>694</sup>, זו אינה השאלה היחידה. בהקשר זה אין להסתפק בבחינת התקבולים ממיסים של המדינות, ויש לבחון את תוצאות המיסוי הבינלאומי ברמת האינטרסים הרחבים יותר של כל מדינה. אינטרסים רחבים אלו כוללים לא רק את התקבולים ממיסים אלא גם, ובעיקר, את כמות הפעילויות או ההשקעות היוצאות מן המדינה או המגיעות אליה, לפי העניין.

המידה הראויה של הקלה שמדינת המושב ומדינת והמקור מעונינות להעניק לפעילויות או להשקעות ההדדיות מושפעת, אם כן, גם לפי צ. דגן, משיקולים רבים ורחבים. בהמשך נדגים ונסביר את הדברים הן מנקודת המבט של מדינת המקור והן מנקודת המבט של מדינת המושב. כאמור, לדעתנו, גם ניתוח זה של צ. דגן צר היום ויש להרחיבו כך שיחול על מטרות בינלאומיות שהיום הפכו רלוונטיות.

כאמור, גם ניתוח של דגן, שהרחיב בצורה מאלפת את זוית הראיה של דיני אמנות המס, איננו מספיק רחב דיו. כיום, נוכח התפתחויות בינלאומיות בתחום הכלכלי פלילי, משרתות אמנות המס מגוון רחב הרבה יותר של מטרות בינלאומיות, שחשיבותן אולי עולה על הסדרת סחר חילופי הון, חלוקת זכויות מיסוי וכיו"ב. כיום העברת מידע "לצרכי מס" משמשת בסופו של דבר את הרשויות הפליליות של המדינות השונות באכיפת חוק בינלאומי, מניעת טרור והלבנת הון.

נעבור ונסקור את השיקולים המסורתיים של ההתקשרות באמנות המס.

<sup>694</sup> ראו אצל דגן, 189 ואילך. הדיון בסעיפים 14.3-14.8 להלן מסתמך בעיקרו על חיבורה של דגן, חלק ג', פרקים 2-4.

### 14.3.2 מדינת המקור מעוניינת לעודד השקעות זרות בתחומה

נניח לדוגמה, כי השיקול היחיד שמנחה את מדינת המקור הוא למקסם את הרווח מההשקעה הזרה לכלכלה המקומית (ממשלה ושוק פרטי כאחד), בעוד ששאלת גובה התקבולים מהמיסים שיוטלו - אם בכלל - על המשקיעים הזרים נדחקה למקום משני בשיקוליה.

במצב כזה, מדינת המקור תשאף, כמובן, להגדיל את כמות ההשקעה בתחומה. היא תהא מעוניינת, לפיכך, להפחית ככל האפשר את 'נטל המס הכולל' (קרי: סך המס במדינת המקור ובמדינת המושב) שיחול על המשקיעים הזרים בתחומה. אולם, אם מדינת המושב תטיל מס מלא על ההשקעה, לא יהיה בכוחה להפחית את 'נטל המס הכולל'; או אז, היא תשאף לפחות למזער את נזקיה ולהגדיל את נתח המס המוטל על-ידיה מתוך המס הכולל המוטל על הנישום.

### 14.3.3 מדינת המושב מעוניינת לשמור על ניטרליות ביצוא הון

ומה באשר למדינת המושב? נניח לדוגמה, כי השיקול היחיד שמנחה את מדינת המושב הוא לשמור על רמה מסוימת של פעילות או השקעות של תושביה בחו"ל. במצב כזה, מדינת המושב תשאף למסות את תושביה בצורה שתשמור על ניטרליות ביצוא הון. לפיכך, היא תטיל אומנם מס על תושביה הפועלים או משקיעים בחו"ל, אך בד בבד תעניק הקלה בשל המס הזר.

כפי שמצביעה על כך דגן<sup>695</sup>, אם מדינת המושב יודעת שמדינת המקור מעוניינת במיקסום הרווח מההשקעה הזרה בתחומה באמצעות הפחתת נטל המס ככל האפשר, הרי ששיקול זה ישפיע על סוג ההקלה שהיא תבחר להעניק לתושביה (פטור, זיכוי או ניכוי). אם, למשל, מדינת המושב תעניק לתושביה הפועלים או משקיעים בחו"ל פטור או ניכוי, מדינת המקור לא תחייב במס את אותם תושבים המשקיעים בתחומה, שכן מטרתה היא לצמצם, כאמור, את 'נטל המס הכולל' עליהם.

לעומת זאת, אם מדינת המושב תעניק לתושביה 'זיכוי רגיל' (קרי: זיכוי המוגבל עד לגובה המס החל בה), מדינת המקור תוכל להגדיל את המס שהיא מטילה על אותם תושבים המשקיעים בתחומה עד לגובה המס החל במדינת המושב שלהם. בדרך זו, מבלי להגדיל את 'נטל המס הכולל' החל על המשקיעים הזרים, יתאפשר בידי מדינת המקור להטיל מס.

זהו אכן המצב המקדמי הרווח בעולם בדין הפנימי של המדינות: מדינות המושב מכירות בזכותן של מדינות המקור לגבות מס מן ההשקעות הזרות בתחומן. לכן, למרות שרוב מדינות המושב מטילות על תושביהן מס בגין הכנסותיהם הכלל-עולמיות, הן מעניקות,

<sup>695</sup> דגן, 191.

במקביל, הקלה חד-צדדית, שבאה לידי ביטוי, בדרך כלל, בצורה של זיכוי רגיל בגין המס הזר<sup>696</sup>.

אם כך, נשאלת השאלה, מדוע המדינות מעוניינות בהתקשרות באמנות מס? כדי להשיב על כך חשוב להבין ראשית את המנגנון שקבוע באמנות המס.

## 14.4 המנגנון הקבוע באמנות המס

כאמור, אמנות המס מונעות כפל מס על-ידי חלוקת זכויות המיסוי בין שתי המדינות המתקשרות, קרי: בין מדינת המושב ובין המדינה המתקשרת האחרת, שבדרך כלל רואים בה כמדינת מקור. כפי שיפורט בהמשך<sup>697</sup>, חלוקת זכויות המיסוי נקבעת בהתאם לסוג ההכנסה. לכל סוג של הכנסה קיים באמנה הסדר שקובע, איזו מדינה רשאית להטיל מס, ובאיזה היקף או שיעור מס.

נקודת מוצא עקרונית, האמנות נותנות למדינת המושב זכות מיסוי בלעדית, במובן זה שמדינת המקור אינה רשאית להטיל כל מס. נקודת מוצא זו הינה דקלרטיבית גרידא ואין לטעות בה. ניתן לראות נקודת מוצא דומה באמנות שמתבססות על מודל האו"ם. שם מקובלת יותר הגישה לפיה נשמרת זכות המיסוי בידי מדינת המקור, לפי דינה הפנימיים, לגבי מקורות הכנסה בתחום אותה מדינה. על-פי כל המודלים, בהתקיים תנאים מסוימים, שעיקרם קיום זיקה אמיצה (פיזית, בדרך כלל) בין ההכנסה לבין מדינת המקור, יאפשרו האמנות לשתי המדינות להטיל מס על הכנסות מסוגים מסוימים, תוך מתן עדיפות בדרך כלל, אם כי לעיתים מוגבלת, למדינת המקור<sup>698</sup>.

על העקרון של מיסוי בשתי המדינות, תוך מתן עדיפות למדינת המקור, עונים הכללים הבאים: כלל המיסוי לגבי הכנסות ורווחי הון ממקרקעין הנמצאים במדינת המקור; רווחי עסקים המופקים באמצעות 'מוסד-קבע' הנמצא במדינת המקור; הכנסות אחרות הקשורות אל 'מוסד-קבע' כאמור; הכנסות דירקטורים בחברה תושבת מדינת המקור; הכנסה של אמנים וספורטאים הפועלים במדינת המקור; הכנסות פסיביות המופקות במדינת המקור, כדוגמת ריבית, דיבידנדים ותמלוגים.

ככלל, כאשר ניתנת למדינת המקור זכות מיסוי ראשונית היא רשאית, דרך כלל - למעט מקרים של הכנסות פיננסיות או פסיביות - להטיל מס על-פי שיעורי המס הקבועים בדין הפנימי שלה. עם זאת, לגבי הכנסות מסוימות האמנות מגבילות את גובה שיעור המס. הכנסות אלו כוללות, בדרך כלל, הכנסות פיננסיות והכנסות פסיביות מריבית. המגבלה

<sup>696</sup> דר' דגן מציינת בהקשר זה, כי בשונה משיטת הזיכוי, שיטת הפטור מבטאת, ככל הנראה, מדיניות שאינה שואפת לניטרליות מס ביצוא הון. ראו שם, 194, הערה 30. וראו גם להלן, פסקה 14.8.4.

<sup>697</sup> ראו את הדיון להלן, פרק 17.

<sup>698</sup> נקודת מוצא זו משותפת לשלושה המודלים, אם כי במודל האו"ם ניתנת למדינת המקור זכות מיסוי במקרים רבים יותר.

במדינת המקור חלה, דרך כלל, גם על הכנסות מדיבידנדים, תמלוגים ולעיתים גם על רווחי הון ממכירת מניות בחברה רגילה.

במקרים כאלה ניתנת למדינת המקור זכות מיסוי ראשונית. מדינת המושב של הנישום אף היא רשאית להטיל מס, אך היא מחויבת למנוע כפל מס על-ידי מתן הקלה לתושביה בגין המס הזר. לרוב, ההקלה באה לידי ביטוי בדרך של מתן זיכוי בגין המס הזר, ולעיתים בדרך של מתן פטור (מוחלט או פרוגרסיבי).

## 14.5 מניעי המדינות להתקשר באמנות מס

### 14.5.1 המניע של מדינת המושב

המצב המקדמי הרווח בעולם הוא, שמדינת המושב מעניקה זיכוי בגין המס הזר, ומדינת המקור מחייבת במס את ההכנסה ללא כל הגבלה. קל להסביר אפוא, מדוע מדינת המושב מעוניינת בהתקשרות באמנת מס.

במצב המקדמי של מתן זיכוי במדינת המושב ומס בלתי מוגבל במדינת המקור, נשמרת ה'ניטרליות ביצוא הון'. עם זאת, מדינת המקור גובה את מלוא המס מן ההשקעה ללא חלוקה עם מדינת המושב. הנחת הניטרליות מתקיימת אפוא כל אימת שהנישום יכול לקבל זיכוי על מלוא המס שמוטל עליו. דהיינו, בתנאי שסכום המס במדינת המקור נמוך יותר מסכומו במדינת המושב, ומדינת המושב מכירה במס הזר לצורך זיכוי, כך שלא נוצר בידי הנישום כפל מס או עודף זיכוי שלא ניתן לנצל.<sup>699</sup>

לעומת זאת, לפי המנגנון הקבוע באמנות המס, מדינת המקור מוותרת לעיתים על המס שהיא גובה במקור, ולעיתים קיים אף פטור על ההכנסה במדינת המקור. כתוצאה מכך, מדינת המושב מרויחה יחסית למצב המקדמי האמור לעיל, היות שהניטרליות ביצוא הון נשמרת והיא גובה יותר מס<sup>700</sup>.

### 14.5.2 המניע של מדינת המקור

מה יהיה האינטרס של מדינת המקור להתקשר באמנת מס? מדוע לה לפטור ממס הכנסות מסוימות המופקות על-ידי תושבי המדינה המתקשרת האחרת, או להפחית את המס שהיא גובה במקור לגבי הכנסות פסיביות מסוימות? התשובה המקובלת: למרות שתקבוליה ממיסים יפחתו, כמות הפעילות או ההשקעות בתחומה תגבר<sup>701</sup>. שכן, למרות שנטל המס

<sup>699</sup> דגן, 195.

<sup>700</sup> שם, שם.

<sup>701</sup> ראו שם, שם.

הכולל לא ישתנה, הזיכוי למשקיעים זרים יגדל. דר' דגן טוענת ובצדק, כי כדי להבין את המניע האפשרי של מדינת המקור להתקשר באמנות מס, חשוב להבחין בין שני סוגים של מדינות שמשמשות כמדינות מקור - בין מדינות מפותחות לבין מדינות מתפתחות.<sup>702</sup>

## 14.6 הבחנה בין מדינות מפותחות לבין מדינות מתפתחות כמדינות מקור

### 14.6.1 מדינה מפותחת

כאשר המדינה שמשמשת כמדינת מקור היא מדינה מפותחת, התשובה לטעם שלה בכריתת אמנות מס פשוטה יחסית. כששתי מדינות מפותחות מתקשרות באמנת מס, כל אחת מהן תופסת את עצמה הן כמדינת מושב והן כמדינת מקור. תפיסה זו נובעת מההנחה המקובלת, כי רמת ההשקעות ההדדיות בין שתי מדינות כאלה היא, בדרך כלל דומה<sup>703</sup>, והמעמד הדואלי של המדינות המפותחות יוצר סימטריה באינטרסים שלהן.

מדינה המשמשת כמדינת מקור, המוותרת על חלק מתקבוליה ממיסים לטובת המדינה האחרת, נהנית אפוא מהטבה מקבילה, כשהמדינה האחרת מוותרת על חלק מתקבוליה היא ממיסים באותם מקרים בהם היא זו המשמשת כמדינת מקור<sup>704</sup>. לפיכך, כששתי המדינות המתקשרות הן מדינות מפותחות, אין כל נפקות להבחנה בין מדינת מושב ובין מדינת מקור - כל אחת מהן היא גם מדינת מקור וגם מדינת מושב. מכיוון שכך, הקטנת המס במקור אינה משפיעה באופן משמעותי על סך תקבולי המדינה ממיסים.

### 14.6.2 מדינה מתפתחת

המניע של מדינה מתפתחת להתקשר באמנות מס שונה ומורכב יותר. מערכת היחסים בין מדינה מתפתחת לבין מדינה מפותחת היא חד-צדדית כמעט: תושבי המדינה המפותחת פועלים או משקיעים במדינה המתפתחת בעוד שההפך כמעט שאינו מתרחש. עיקר ההכנסות מופקות, לפיכך, במדינה המתפתחת, והיא משמשת בהקשר זה כמדינת מקור. במצב זה מתחדדת אפוא שאלת המוטיבציה של המדינה המתפתחת להתקשר באמנות מס. מדוע כדאי למדינה כזו לאבד תקבולים ממיסים לטובת מדינה מפותחת?

<sup>702</sup> שם, שם.

<sup>703</sup> ראו בדומה שם:

J. A. Roin, "Rethinking Tax Treaties in a Strategic World with Disparate Tax Systems", 81 *Va. L. Rev.* (1995) 1753.

<sup>704</sup> לפירוט, ראו את הדיון להלן, פרק 17.

המציאות מגלה, כי לרוב יש למדינות המתפתחות אינטרס להתקשר באמנת מס הקובעת את המנגנון שפורט לעיל<sup>705</sup>. במהלך השנים התעוררו קשיים בהתקשרות באמנות מס בין מדינות מפותחות למדינות מתפתחות<sup>706</sup>. המדינות המתפתחות ראו באמנות המבוססות על מודל ה-OECD - שיועד במקור לאמנות הנחתמות בין זוגות של מדינות מפותחות - כבלתי מתאימות למאפייניהן. לדעתנו, הפרקטיקה מגלה, כי עצם הגבלת מס במדינת המקור מהווה כוח משיכה להשקעות, אף אם נטל המס הכולל אינו משתנה.

לעומת זאת, דר' דגן טוענת, כי את התשובה לשאלת המוטיבציה של המדינות המתפתחות להתקשר באמנות מס צריך לחפש באחד משניים: או בנוסח שונה של האמנות הנכרתות עמן, או, לחלופין, ביתרונות שהן מפיקות מעצם ההתקשרות באמנה, אשר חורגים ממסגרת התקבולים ממיסים וההשקעה בתחומן<sup>707</sup>. גישתנו שונה, כאמור.

להלן נעמוד על היתרונות שעשויים להסביר את האינטרסים של המדינות להתקשר באמנות מס, תוך הבחנה בין אמנות הנחתמות בין מדינות מפותחות לבין אמנות הנחתמות בין מדינות מפותחות למדינות מתפתחות<sup>708</sup>. כפי שנראה, כאשר מדובר באמנות בין מדינות מפותחות, האמנות מיועדות לשכלל את גביית המס הבינלאומית, לצמצם את הברוקרטיה ולפטור בעיות נקודתיות של תיאום בין חוקי המדינות המעורבות ועוד.

לעומת זאת, כאשר מדובר באמנות בין מדינות מפותחות למדינות מתפתחות, יש לאמנות תפקיד נוסף - תפקיד חלוקתי. השוני בין רמת הפעילות והיקף ההשקעות ההדדיות בין מדינות מפותחות למדינות מתפתחות מצריך קביעת הסדרים מיוחדים, שיתנו לכך ביטוי הולם. שוני זה מצריך אפוא סטייה מנורמות המיסוי הקבועות במודל ה-OECD המיועד, כאמור, לאמנות בין זוגות של מדינות מפותחות.

<sup>705</sup> דגן, 196.

<sup>706</sup> השו"ש, למשל: Surrey, "International Tax Conventions: How They Operate and What They Accomplish", לעיל הערה 678:

"Under these circumstances, less developed countries are reluctant to enter into the standard type of tax treaty, even though the rules are eminently reasonable and equitable, because those rules involved a revenue loss to them without an adequate offset."

ראו במקור אצל דגן, 196.

<sup>707</sup> ש"ס, ש"ס.

<sup>708</sup> סקירת יתרונות וחסרונות אמנות המס בסעיפים 14.7 ו-14.8 להלן מבוססת כאמור, על חיבורה של דר' צ. דגן.

## 14.7 אמנות שנכרתו בין מדינות מפותחות

### 14.7.1 שמירה על ניטרליות במס

האמנות שנכרתות בין מדינות מפותחות - או ליתר דיוק, שהן מדינות יצואניות הון - יוצאות מנקודת הנחה לפיה רמת ההשקעות ההדדיות בין שתי המדינות דומה. היינו, כמות ההשקעות של תושבי מדינה א' במדינה ב' קרובה מאוד לכמות ההשקעות של תושבי מדינה ב' במדינה א'.

כאשר רמת ההשקעות ההדדיות בין שתי המדינות המתקשרות דומה<sup>709</sup>, ההתקשרות באמנות מבטיחה, שתקבולי המדינות המתקשרות ממיסים לא ייפגעו. ההנחה היא, שהדין הפנימי בשתי המדינות המתקשרות מטיל מס על תושבי חוץ ביחס להכנסות המופקות על-ידם ממקור הנמצא בתחומן, ובד בבד מטיל מס על תושבים ביחס להכנסותיהם הכלל-עולמיות, תוך מתן זיכוי בשל המס הזר.

על-פי האמנות, כל מדינה, מותרת - מצד אחד - על המס שהיא מטילה במקור על תושבי המדינה המתקשרת האחרת; אך - מצד שני - נהנית מן העובדה, שהמדינה המתקשרת האחרת מפחיתה את המס שהיא גובה במקור מתושביה שלה. בהתאם למנגנון הזיכוי הנוהג במרבית האמנות, הפחתת המס במדינת המקור מביאה להגדלת המס במדינת המושב.

כפועל יוצא מכך, כל מדינה גובה יותר מס מתושביה. המס הזה בא במקום המס שגבתה המדינה בעבר מתושבי המדינה האחרת, שהשקיעו בתחומה. לפיכך, למרות שהאמנות משנות את זהות הנישומים המשלמים מיסים לכל אחת מן המדינות, הן אינן אמורות לשנות את סך כל המס המשתלם על-ידי כל נישום. כך, אין הן אמורות לשנות את סך המס הנגבה על-ידי כל אחת מן המדינות. זו הסיבה בגינה מקובל לטעון, כי אמנות המס הן בסך הכל ניטרליות מבחינת התקבולים ממיסים<sup>710</sup>.

### 14.7.2 חלוקת עוגת המס

האמנה מאפשרת למדינות המתקשרות בה לחלק בצורה מוסכמת את עוגת המס המוגבלת הנוצרת עם ההקלה על כפל המס. חלוקת סימטרית של עוגת המס היא אחת המטרות הבסיסיות של אמנות המס.

<sup>709</sup> כך שכל אחת מן המדינות המתקשרות אינה מאויימת מהפחתת המס הכפול על השקעות תושביה במדינה האחרת. שכן, גם אם כתוצאה מהסרת נטל המס הכפול תגדל כמות ההשקעות של תושביה במדינה האחרת על חשבון השקעותיהם בשטחה, הפחתת נטל המס הכפול תגדיל באופן מקביל את השקעות תושבי המדינה המתקשרת האחרת בשטחה. ראו במקור שם, 197.

<sup>710</sup> שם, שם.

דר' דגן סוברת, כי שאלת חלוקת עוגת המס אינה משמעותית כשמדובר במדינות מפותחות שנפח ההשקעות ההדדיות שלהן דומה. לדעתה, חלוקת עוגת המס הופכת חשובה (ובעיינית) כשלפנינו מצב בלתי סימטרי בו מתקשרות מדינות שנפח ההשקעות ההדדיות שלהן אינו דומה, כמו, למשל, מדינה מפותחת ומדינה מתפתחת<sup>711</sup>:

"במקרה בו נפח ההשקעות דומה אין חשיבות לחלוקת עוגת המס, שכן אם שתי מדינות מעניקות זיכוי לתושביהן וממסות את הזרים המשקיעים בתחומן בשיעור המס במדינת מושבם של הזרים - עוגת המס מתחלקת בצורה שוויונית. החלוקה הזו אינה שוויונית רק כשתושבי מדינה א' משקיעים במדינה ב' יותר מאשר תושבי ב' משקיעים במדינה א'. במקרה כזה זיכוי בתוספת מס מלא במדינת המקור יניבו יותר תקבולים ממסים למדינה ב' (המדינה המתפתחת). במקרה כזה אכן תשמח מדינה א' להתקשר באמנה המגבילה את גובה הזיכוי במקור. כך תזכה לנתח גדול יותר מהמס בלי לוותר על נתח שווה מתקבוליה היא ממסים."

טענה זו אינה מדויקת. גם כאשר מדובר במדינות מפותחות, אמנות המס נדרשות כדי לחבר בין שתי מערכות דיני מס פנימיים של המדינות. חיבור זה מתאפשר אפוא באמצעות קביעת מנגנון חלוקתי עצמאי באמנה המשתמש בנורמות אחידות ומוסכמות.

### 14.7.3 היתרונות שמקנות האמנות למדינות המתקשרות

אלו יתרונות מוצאות, אם כן, המדינות המתקשרות באמנות המס? ועידת האו"ם בנושא מסחר ופיתוח מנתה את יתרונותיהן של אמנות כפל המס<sup>712</sup>:

"באופן כללי, אמנת כפל מס:

1. מציינת את יעדה שהוא פתירת בעיות מס בין צדדים המתקשרים בהסכם וקובעת את היקף היישום שי קובעת כללים מפורטים שחלים על קטגוריות שונות של הכנסה, לדוגמה הכנסה ממקרקעין ממוסה ללא הגבלה במדינת המקור, ואילו הכנסה מריבית כפופה למיסוי בשיעור מוגבל במדינת מקור.
2. מבססת את עקרון מחיר השוק ('Arm's Length') כבסיס לתיקון/תיאום מחירי העברה על-ידי רשויות כוללת כללים המעניקים במדינת המושב פטור או זיכוי בשל המס הזר שהוטל במדינת המקור.
3. כוללת כללים הפועלים להשגת שוויון, סיוע הדדי והחלפת מידע.
4. מייסדת נהלים במטרה לעודד נכונות הדדית אצל רשויות המס להימנע מכפל מס גם במקרים של מחל

<sup>711</sup> שם, 198-199.

<sup>712</sup> ראו: UNCTAD, פסקה 8.

7. קובעת לעיתים הוראות לגבי סיוע בגביית המס.

להלן ננסה לבחון כמה מן היתרונות שמקובל להביא כתמיכה להתקשרות באמנות מס, בהתאם לחיבורה של דר' דגן.

## 14.7.4 האמנה משפרת את התיאום במושגי יסוד בין המדינות

דו"ח ה-ALI<sup>713</sup> גורס, כי באותם מקרים, כמו במקרה של ארצות-הברית, בהם קיים מנגנון חד-צדדי להקלה על כפל מס, תפקיד האמנה הוא להתאים את הכללים הכלליים של הדין הפנימי לבעיות היותר ספציפיות של כפל מס המתעוררות בין המדינות המתקשרות באמנה<sup>714</sup>. הדו"ח מבחין בין שלושה מקרים של בעיות אי התאמה ספציפיות: (1) אי התאמה מסוג 'מושב-מושב', שנגרמת כשכל אחת מן המדינות רואה באותו נישום כחייב במס על-בסיס פרסונלי; (2) קונפליקטים מסוג 'מושב-מקור', הנגרמים כשקיימת מחלוקת לגבי מקום המקור של הכנסה מסוימת לצורך הענקת זיכוי בגין המס הזר; ו-(3) קונפליקטים מסוג 'מקור-מקור' כששתי מדינות טוענות לסמכות טריטוריאלית לגבי אותה הכנסה<sup>715</sup>.

באמצעות טיפול נקודתי בקונפליקטים אלו, יכולות האמנות לשפר או לשכלל את תפקודם של מנגנונים חד-צדדיים הקיימים בלאו הכי במדינה<sup>716</sup>. האמנות יכולות לקבוע כללי מקור אחידים לשתי המדינות המעורבות<sup>717</sup>, בכוחן לאחד את מבחני המושב, או את האיפיון של ישויות משפטיות ביחסים בין שתי המדינות<sup>718</sup>, והן עשויות אף לפתור בעיות יותר ספציפיות כמו הכרה במיסים זרים, שלא היו מוכרים אחרת כבני זיכוי, או הכרה בהוצאות מסוימות, שלא היו מוכרות על-פי הדין הפנימי<sup>719</sup>.

כפי שמציינת, בצדק, דר' דגן, האמנות למניעת כפל מס מסוגלות לטפל בבעיות כאלו כיוון שבכוחן של האמנות להגיע לכללים מוסכמים לגבי מקור ההכנסה ולגבי ייחוס ההכנסות בין

<sup>713</sup> "Treaties", A.L.I., 6.

<sup>714</sup> שם, שם.

<sup>715</sup> ראו בהרחבה את הדיון לעיל, פסקה 4.4.

<sup>716</sup> ראו אצל דגן, לעיל המפנה ל-Owens, לעיל הערה 310, 436.

<sup>717</sup> כאמור, מדינות המעניקות זיכוי בגין מס זר עושות זאת, דרך כלל, לגבי הכנסה שמקורה בחו"ל. אם, למשל, כללי המקור של מדינה המעניקה זיכוי שונים מאלו של מדינת המקור - גם מנגנון חד-צדדי לא יעזור. מדינת המקור תמסה את ההכנסה שהופקה, לגישה, בתחומה, ואילו מדינת התושבות לא תעניק זיכוי, הואיל ולא מדובר בהכנסה שמקורה בחו"ל. ראו לעניין זה אצל דגן, לעיל המפנה ל-Rosenbloom, לעיל הערה 71, 29-30, הסבור, כי כללי המקור השונים בין המדינות הם התופעה הבולטת ביותר עליה מנסות האמנות להתגבר. וראו שם גם: Gann, לעיל הערה 69, 1; Surrey, "International Tax Conventions: How They Operate and What They Accomplish", לעיל הערה 678. מנגד טוענת ומדגימה Owens, לעיל הערה 310, 29-20, כי ברוב המקרים כללי המקור באמנות חופפים את כללי המקור בדין הפנימי. אולם, לדעתנו, הבעייתיות היא במושגי היסוד לא זהים בין המדינות.

<sup>718</sup> ראו אצל דגן המפנה ל-Rosenbloom, שם, 31-30, וראו אצלו גם את האסמכתאות.

<sup>719</sup> ראו אצל דגן המפנה ל-Gann, לעיל הערה 717, 2, וראו את הדוגמאות המובאות שם, עמ' 20-13.

המדינות (ובין גופים שונים באותן מדינות)<sup>720</sup>. זאת במיוחד, הואיל והאמנות מטפלות בכל פעם בזוג מדינות ספציפיות, שהצוותים העובדים על ניסוח האמנה שביניהן מכירים את דיניהן על בוריים. לעומת זאת, האחדת דינים מפורטת ומדויקת כזו במסגרת צעדים חד-צדדיים היא אולי אפשרית אבל ללא ספק פחות יעילה. כמות האנרגיה שתידרש על-מנת להתאים את דיני המדינה לדיני כל אחת מן המדינות האחרות באופן חד-צדדי היא עצומה, וספק אם מוצדקת. לכן, גם לדעת דר' דגן<sup>721</sup>, יש חשיבות רבה לאמנות למניעת כפל כמכשיר לשכלול מנגנוני ההקלה החד-צדדיים. חשוב לזכור כאן, כי במסגרת אמנות המס נוצר ערוץ תקשורת בין רשויות המס בשתי המדינות. באמצעות ערוץ זה, המכונה 'הליכי הסכמה הדדית' (סעיף 25 למודל ה-OECD)<sup>722</sup>, ניתן ליישב בעיות שמתעוררות כפועל יוצא מהשוני בדיני המס בשתי מדינות.

## 14.7.5 שיפור גביית המס

מדינת המקור עלולה להיתקל בקשיים בגביית מיסים מנישומים זרים, המפיקים הכנסות בשטחה, מעבר לסכומי מס שנוכו במקור. לעומת זאת, כך נטען, מדינת המושב יכולה למסות את תושביה המשקיעים בחוץ לארץ בצורה קלה יחסית, ובכל מקרה מדויקת יותר, תוך יישומו של בסיס מס פרוגרסיבי על כלל מקורות ההכנסה העולמיים של הנישום<sup>723</sup>. אחד הרעיונות שעמדו בבסיס ההתקשרות באמנות היה, כי מדינת המקור תוותר על אותם מיסים שבלאו הכי לא ניתן לגבותם תמורת הגדלת הגבייה של מדינת המושב מתושביה - באמצעות הפחתת המס הנגבה במקור ומנגנון הזיכוי<sup>724</sup>. כשנפח ההשקעות בין המדינות המתקשרות באמנה דומה, המרת המס הנגבה במקור במס על-בסיס מושב היא ניטרלית מבחינת הכנסות המדינה ממיסים, ולפיכך שיפור גביית המס הוא יתרון ודאי.

עם זאת, כפי שמציינת, בצדק, דגן<sup>725</sup>, אם לא קיים שוויון ברמת הפעילות וההשקעות ההדדיות, הוויתור של המדינה, שהיא מדינת מקור מובהקת יותר מבין השניים, על ניכוי במקור, אינו מתקזז מול ויתור המדינה האחרת על ניכוי במקור. הדוגמה הקיצונית לכך היא הקשר בין מדינה מפותחת לבין מדינה מתפתחת. כאמור, בין מדינה מפותחת לבין מדינה

<sup>720</sup> ראו אצל דגן המפנה ל- "Surrey, "International Tax Conventions: How They Operate and What They Accomplish", לעיל הערה 678, 364. כפי שדר' דגן מציינת, Rosenbloom, לעיל הערה 71, 30-31, צופה מגמה של האחדת הדינים בין המדינות. לדבריו, כשמדינות יכירו בכך שכלל מסוים עדיף על כלל אחר, הן פשוט ישנו את הדין (בדומה לתהליך שעברו מדינות ארצות-הברית לגבי אימוץ חוקים אחידים). עם זאת, לדבריו, יש חשיבות לאמנות למניעת כפל מס בתקופת הביניים עד לאימוץ שיטה אחידה בעולם. ואולם, רוזנבלום אינו מפרט, מה עשוי להיות המניע של כל אחת מהמדינות לתאם את דיניה באופן עצמאי, והאם האחדה כזו אפשרית בכלל בלי תיאום מפורט דוגמת זה הנערך באמנות.

<sup>721</sup> דגן, 200.

<sup>722</sup> הסעיף מוסבר להלן, פסקה 16.9.1.3.

<sup>723</sup> ראו אצל דגן, 200.

P. D. Reese, "United States Tax Treaty Policy Toward Developing Countries: The China Example", 35 *UCLA L. Rev.* (1987) 369, p. 373.

<sup>724</sup> ראו שם, 201: Owens, לעיל הערה 310, 451.

<sup>725</sup> שם, שם.

מתפתחת סביר להניח שהרבה יותר השקעות של תושבי המדינה המפותחת מתבצעות בשטח המדינה המתפתחת מאשר להיפך. לפיכך, השיפור בגביית המס עלול לעלות למדינה המתפתחת בהקטנת התקבולים ממיסים (כאשר המס במקור מהווה את עיקר נתח המס שלה). הוויתור של המדינה המפותחת על חלקה בניכוי במקור לא ישפר בהרבה את מצב המדינה המתפתחת, לאור הכמות הקטנה יחסית של השקעות תושבי המדינה המתפתחת במדינה המפותחת.

## 14.7.6 מלחמה בהעלמת מס

יש הסוברים כי אחד התפקידים המרכזיים שמוטל על האמנות נעוץ בסיוע הדדי של המדינות המתקשרות במניעת העלמת מס. האמנות מכילות שתי קבוצות של כללי סיוע כאלה: סיוע באיסוף מידע וסיוע באכיפת המס<sup>726</sup>. בנוסף, קובעות האמנות הסדר בנושא 'מחירי העברה' (סעיף 9 למודל ה-OECD)<sup>727</sup>.

### 14.7.6.1 סיוע באיסוף מידע

האמנות כוללות, בדרך כלל, סעיפי סיוע הדדיים באיסוף מידע (סעיף 26 למודל ה-OECD)<sup>728</sup> על-מנת לסייע לרשויות המס להתמודד עם נישומים ו/או פעילויות שנמצאים מחוץ לגבולות המדינה. הסיוע באיסוף אינפורמציה נחשב כתנאי הבסיסי למלחמה בהעלמות המס, ולפיכך נחשב כאחד ההישגים החשובים של האמנות למניעת כפל מס<sup>729</sup>. כפי שמצביעה על כך דר' דגן<sup>730</sup>, חילופי המידע מעוררים ניגוד אינטרסים בין המדינות המתקשרות באמנה. כל אחת מן המדינות, ומדינות מתפתחות במיוחד, מעדיפה לקבל מידע מן המדינה האחרת אך לא לספק לה מידע. הסיבה היא פשוטה: המידע חשוב לכל אחת מן המדינות על-מנת לאכוף את המס על תושביה המשקיעים בחוץ לארץ. עם זאת, למדינת המקור יש אינטרס לעודד משקיעים זרים, ואת זאת היא מבצעת על-ידי הפחתת נטל המס, שאחת הדרכים להשגתו, היא אי-דיווח על הכנסות המופקות על-ידי המשקיעים הזרים. אי-דיווח נפוץ יותר לגבי הכנסות שהופקו על-ידי נישום תושב מדינה פלוגית במדינת מקור זרה - למדינת המקור ודאי אין אינטרס לאכוף מס זר<sup>731</sup>. ייתכן אומנם, כי מדינה השואפת

<sup>726</sup> ראו: Owens, לעיל הערה 310. לדעתה, מלחמה בהעלמת המס היתה אחת המטרות העיקריות של ארצות-הברית בכריתת האמנות למניעת כפל מס. זאת, כאשר בתקופה בה נחתמו האמנות היתה תחושה בארצות-הברית, כי בעיית מסי הכפל נפתרה באמצעות המנגנון החד-צדדי של זיכוי. ראו אצל דגן, 201, הערה 51.

<sup>727</sup> ראו את הדיון לעיל, פסקה 4.3.6.

<sup>728</sup> לפירוט, ראו את הדיון להלן, פסקה 16.9.1.3.

<sup>729</sup> Baker (1994), 10, רואה במטרה זו, יחד עם מניעת מסי כפל את המטרה העיקרית של האמנות בעיני הממשלות המעורבות. ראו בדומה אצל: Surrey, "International Tax Conventions: How They Operate and What They Accomplish" 366, 678, ראו במקור אצל דגן, 202, הערה 54.

<sup>730</sup> דגן, 202.

<sup>731</sup> Rosenbloom, לעיל הערה 71, 31-45. Rosenbloom טוען בדומה, כי בעוד לכל מדינה יש אינטרס למונע את ההשתמטות ממסיה היא, אין לה אינטרס ישיר כזה בהבטחת תשלום המס הזר על-ידי נישומיה.

לתדמית של מדינה מתוקנת (ולא "חלילה" מקלט מס), תגן על שמה הטוב ולא תשתף פעולה בריש גלי עם העלמות מסי מדינות אחרות, אך בין שיתוף פעולה כזה לבין אי ברור העובדות, מרחב התמרון הנו רחב. ובכל זאת, לפחות בין מדינות מפותחות, סיוע הדדי באיסוף אינפורמציה הוא עניין נפוץ.<sup>732</sup>

עם זאת, ראוי לציין, כי ניגוד האינטרסים הזה אינו נרפא באמצעות התקשרות באמנה. גם כאשר האמנה קובעת כי על המדינות להעביר מידע באופן הדדי, לא קיים מנגנון לאכיפת ההסדר. אומנם, אם מדינה פלונית תודיע בריש גלי, כי היא מסרבת למלא אחר הוראות האמנה, היא תסתכן בהפרת האמנה ובביטולה<sup>733</sup>, אך לאי מילוי הוראות האמנה יכולות להיות גם גרסאות מתוננות יותר.<sup>734</sup>

## 14.7.6.2 סיוע באכיפת המס

בניגוד לסיוע ההדדי באיסוף אינפורמציה, הניתן בדרך כלל, כעניין שבשיגרה בין מדינות מפותחות (כמו ארצות-הברית), אנגליה ומדינות אחרות סרבו בדרך כלל לסייע בגבייה בפועל של מס זר. החשש של מדינות מתקשרות מסיוע בגביית מס זר מקורו בכלל העתיקה, שאין מדינה אחת אוכפת חוקיה הפיסקליים של מדינה אחרת, כלל שננקט בעבר ברוב תחומי החיים, למשל - אמנות הסגרה וחוקי אכיפת פסקי חוץ.<sup>735</sup> קיים גם חשש מכך, שהמדינה ה"מתחרה" תסייע בגביית מסי המדינה האחרת, אך המדינה האחרת לא תגמול לה באותו מטבע.<sup>736</sup>

כפי שהוסבר לעיל, למדינת המקור יש אינטרס לסייע למשקיע להפחית את נטל המס שלו במדינת המושב. סיוע כזה אינו פוגע ברמת ההשקעות במדינה האחרת ולא בתקבוליה ממסים; מדובר ברווח נטו על חשבון המדינה המתקשרת האחרת. כאן דומה, כי אפילו האמנה אינה מסייעת כיוון שקשה לאכוף את הוראותיה (וגם קל להתחמק מביצוען דרך טענות של "ניסיתי אך לא הצלחתי").<sup>737</sup> עלויות פיקוח גבוהות מדי פוסלות אף את האפשרות לנקוט פעולות גמול במקרים המתאימים. שיתוף פעולה בין המדינות עדיף לשתיהן על-פני מצב שבו לשתי המדינות אינטרס לסייע לתושבי המדינה השניה להפחית

---

ההסכמה לסייע בגביית מס נובעת ממה שהוא מכנה אינטרסים שאינם משותפים אלא מקבילים. כל מדינה מסייעת למדינה האחרת במניעת השתמטות ממס על-מנת לקבל סיוע דומה לגבי מסייה. אולם, הסכם כזה הוא קשה לאכיפה. התופעה של סיוע המדינה להעלמת מס רווחת עוד יותר במדינות שהן מקלט מס. Rosenbloom מדגיש, ובצדק, כי האינטרס של מדינות כאלו להיכנס להסכם בו הן מתחייבות למסור אינפורמציה הוא קטן עוד יותר, ויידרשו פיתויים נוספים על-מנת לשכנע להתקשר בהסכם כזה. ראו את ההסבר אצל דגן, שם, הערה 55.

<sup>732</sup> שם, שם.

<sup>733</sup> בהקשר זה, ראו את הדיון להלן, פרק 34.

<sup>734</sup> כפי שאכן נראה שקרה באמנה בין ישראל לבין ארצות-הברית. ראו אצל דגן, 240-243.

<sup>735</sup> ראו את הדיון לעיל, פסקה 4.7.3.

<sup>736</sup> דגן, 203.

<sup>737</sup> שם, שם.

את המס במדינת מושבם. נראה, כי הקושי המסורתי לנקוט פעולה משותפת ומתואמת בין המדינות מסכל סיוע הדדי באכיפת מיסים גם באמנה<sup>738</sup>.

כדוגמה טובה לכך מזכירה דר' דגן את האמנה שנכרתה לאחר מלחמת העולם השנייה בין אנגליה לבין ארצות-הברית<sup>739</sup>. באותו מקרה סרבו השלטונות הבריטיים להתחייב לסייע בגביית מיסים. אנשי הנציבות הבריטיים ציינו, כי הגם שארצות-הברית אמינה עליהם לחלוטין בעניין זה, הם סבורים שהאמנה עם ארצות-הברית תשמש דוגמה לאמנות עם מדינות נוספות, והם אינם סומכים על המוניטין של מדינות שאינן ארצות-הברית<sup>740</sup>.

## 14.7.7 האמנות כגשר דיפלומטי

אמנות מס הנן דרך ליצירת קשר בין המדינות המתקשרות<sup>741</sup> והן מהוות ראייה מוחשית ליחסים הטובים השוררים בין המדינות השותפות לאמנה. הקשרים הבין-מדינתיים משמשים אות של "מכובדות" כלכלית בינלאומית<sup>742</sup>. לכן, במקרים מסוימים, עצם הסכמת אחת המדינות לחתום על אמנת מס עם המדינה השנייה נחשבת להבעת אמון ומהווה איתות לאנשי עסקים ולמשקיעים, איתות העשוי לעודדם לפעול ולהשקיע במדינה השנייה<sup>743</sup>.

האמנות מעודדות השקעות הדדיות ומשמשות ערוץ תקשורת ומתן הכרה בינלאומית. בכריתת אמנה בין שתי מדינות יש משום הצהרה על טיב היחסים ביניהן. כך למשל, ארצות-הברית נהגה להתקשר באמנות מס לפני שטוותה קשרים דיפלומטיים ענפים יותר עם מדינות דוגמת מדינות הגוש המזרחי<sup>744</sup>. דוגמה נוספת היא הלחץ שהפעיל משרד החוץ הבריטי על משרד האוצר הבריטי להתקשר באמנת מס עם ארצות-הברית לאחר מלחמת העולם השנייה. משרד החוץ הבריטי טען אז, שהואיל ואזרחיה של ארצות-הברית בלאו הכי

<sup>738</sup> ראו שם, שם. דגן מזכירה את: Baker (1994), Baker, 12. טוען, כאמור, כי גם את המטרה הזו ניתן היה להשיג באמצעים חד-צדדיים, וכי האמנה רק מאפשרת למדינות להשיג את אותה מטרה באופן הדדי: "Thus, Strictly speaking no treaty is necessary for this form of combating fiscal evasion. The treaty simply has the advantage of providing for exchange of information on a reciprocal basis, plus the opening of a channel for this co-operation"

<sup>739</sup> ראו: 1945 Income Tax Convention, Signed: April 16, 1945; 93 TINI 251-115; Doc 94-30292.  
<sup>740</sup> ראו אצל דגן, 203, הערה 58, המזכירה לדוגמה את: Baker (1994), 40, המתאר את הזהירות הרבה בה נקטה נציבות המס הבריטית במשא והמתן על האמנה עם ארצות-הברית בהיותה דוגמה למדינות עתידיות שלא לאפשר אכיפה הדדית של המיסים:

"Although both reciprocal enforcement and mutual assistance might be justifiable between the US and the UK they would not be desirable with other countries with which the traffic would be mostly one-way."

<sup>741</sup> ראו אצל דגן, 204, אשר מזכירה את Rosenbloom, לעיל הערה 71, 31-52, ואת הדוגמאות המובאות שם.  
<sup>742</sup> שם, שם.

<sup>743</sup> ראו שם גם קלוגמן וקפוטה, 7.

<sup>744</sup> ראו אצל דגן, 204, הערה 64, המזכירה למשל את Reese, לעיל הערה 723, 380, ואת האסמכתאות המובאות שם.

נהנים מזיכוי בגין המס הבריטי, גם בהיעדר אמנה, הרי ההצעה האמריקנית לחתום על אמנה למניעת כפל מס אינה אלא הצעה פוליטית.<sup>745</sup>

עצם חתימת האמנה מעניק יתרון מדיני למדינות המעורבות ושיקול זה משפיע גם על תוכן האמנה. כפי שמצביעה על כך דר' דגן, מדינות "מכובדות פחות" בקהיליה הבינלאומית תסכמנה לוותר יותר במשא ומתן על כריתת האמנה רק מכיוון שעצם כריתתה מקנה להן יתרונות. מנגד, מדינות המסוגלות להקנות מכובדות בינלאומית בעצם התקשרותן באמנה "תגבינה" יותר עבור ההתקשרות.<sup>746</sup> מטבע הדברים, היתרונות להם זוכה מדינה מסוימת עקב ההתקשרות באמנה, עלולים להיות מנוצלים לרעה על-ידי מדינה אחרת. ההצעה להתקשר באמנות או האיום להפסיק את ההתקשרות יכולים לשמש כאמצעי לחץ על-מנת לגרום למדינה האחרת (בפרט כשמדובר במדינה מתפתחת) לפעול בצורה מסוימת.<sup>747</sup>

## 14.7.8 הקלה מנהלית לנישומים

עצם הכפיפות לדיני המס של מדינה זרה גוררת אי נוחות רבה ועלויות טיפול גבוהות, גם אם אינה מלווה בחבות מס נוספת.<sup>748</sup> הצורך לרכוש מומחיות, או לפחות מיומנות בסיסית, בחוק המס הזר דורשת ייעוץ. כדרכם של חוקי מס, הם בדרך כלל סבוכים ומורכבים, ועלות היועצות באנשי מקצוע (רואי-חשבון, עורכי-דין, מנהלי חשבונות וכו') מהווה נטל כבד על מי ששוקל להתחיל בפעילות במדינה זרה.<sup>749</sup> לעיתים, במיוחד כשמדובר בפעולות מזדמנות או זמניות של נישומים, נטל בירוקרטי זה עלול לסכל את הפעילות.

כפי שמציינת דר' דגן, האמנות מקילות מאוד את הנטל הבירוקרטי, במיוחד באותם מקרים של פעילות מזדמנת שולית או זמנית. כך, לעיתים פוטרות האמנות את הנישומים מחובת

<sup>745</sup> ראו שם: Baker (1994), 40.

<sup>746</sup> ראו שם, שם. דר' דגן מציינת כי Reese, לעיל הערה 716, מייחס את ההטבות שקיבלה סין באמנה מול ארצות-הברית לחשיבותה הגיאופוליטית ולעובדה שהאמנה נכרתה עם התחלת היחסים הדיפלומטיים בין סין לבין ארצות-הברית. ראו את דבריו שם, בעמ' 391:

"... It is only rarely that a tax treaty negotiation will occur on the heels of the opening of diplomatic relations, a time when the political utility of such agreement is magnified. Thus, not every developing country negotiation partner should expect to obtain as favorable a bargain as China was to strike..."

<sup>747</sup> ראו אצל דגן, 205, הערה 65, אשר מציינת כי על הקשר המורכב שבין אמנות למניעת כפל מס לבין פוליטיקה בינלאומית אפשר ללמוד מהליך אישור האמנה בין ארצות-הברית לבין סין. כשבועיים לפני המועד שנקבע לאישור האמנה בסנאט האמריקני, נעצר עיתונאי אמריקני בפקין בחשד ריגול. הוא שוחרר יום לפני הצבעת הסנאט. לאחר ההצבעה הצהיר הסנאטור, כי אם סין לא היתה משחררת את העיתונאי, האמנה לא היתה זוכה לאישור הסנאט. וראו שם שם אצל Reese, לעיל הערה 723, 389-390.

<sup>748</sup> שם, 205.

<sup>749</sup> ראו אצל דגן, 205, המסבירה, בדרך משל, כי איש עסקים המגיע למדינה אחרת באופן זמני, במטרה לבדוק אפשרות השקעה שם, עשוי להימצא במצב לא נוח. גם אם מדינת המקור לא תחייב אותו במס על ההכנסות שהפיק בשעה ששהה שם, עצם החובה להגיש דיווח על פעילותו עלולה לגרום לו טרחה ועלויות רבות. וראו שם: "International Tax Conventions: How They Operate and What They Accomplish" Surrey, לעיל הערה 678, 376. וכן: Reese, לעיל הערה 716, 376.

תשלום מס ואפילו מחובת דיווח. כך הדבר בעיקר ביחס לפעילויות מזדמנות אקראיות או זמניות. לעיתים, במיוחד אצל קבלנים, עצמאיים, תיחשב גם תקופת זמן של שנה עד שנתיים כתקופה זמנית<sup>750</sup>. הפטור חל על סוגי נישומים: אנשי עסקים, מרצים, סטודנטים, בדרנים. גם ההגדרה של 'מוסד-קבע' נותנת לנישום אפשרות "לגשש" את מצב העסקים במדינת המקור מבלי להתחייב במס בשל פעילויות משניות בחשיבותן<sup>751</sup>. ההגדרה של 'מוסד-קבע' מנוסחת כך שהיא מאפשרת לנישום לכוון פעילות מסחרית במדינה האחרת מבלי שייחשב למי שמנהל עסק שם. רק מי שעונה על הקריטריונים של 'מוסד-קבע' - שהם ברורים ומוגדרים יחסית - יחוייב במס כמי שמנהל עסק במדינה האחרת<sup>752</sup>.

## 14.7.9 הגברת הודאות

האמנות מגבירות את הודאות של משקיע זר לגבי היקף חובות הדיווח, הרישום והמיסוי שיחולו עליו באותה מדינה שבה הוא שוקל להשקיע<sup>753</sup>. האמנות מסייעות להבהיר את כללי המס הקיימים ובכך מסייעות למשקיע לצפות מראש, מה תהייה תוצאות המס של פעילות הכלכלית. ודאות זו מושגת בין השאר על-ידי קביעת תקרות לשיעורי המס על הכנסות פיננסיות מסוימות (במיוחד על הכנסות פסיביות) והקטנת החשיפה של משקיעי חוץ מפני שינוי עתידי של חוקי המס באופן חד-צדדי<sup>754</sup>. משקיעים מעדיפים בדרך כלל להשקיע במדינה עימה יש למדינת מושבם אמנה<sup>755</sup>. בין השאר, האמנה מגינה עליהם מפני הפליה ומאפשרת להם להיעזר ברשויות המס במדינת מושבם (באמצעות נוהל ההסכמה ההדדית הקבוע באמנה)<sup>756</sup>. עם זאת, כפי שמציינת דר' דגן, הקשר בין רשויות המס של המדינות עלול לעיתים להרתיע נישומים מלהשקיע במדינת אמנה. במקרים מסוימים נהנים המשקיעים דווקא מפערי המידע בין המדינות, פערים המאפשרים להם לתמרן בין רשויות המס, בין המדינות, וליהנות מכל העולמות<sup>757</sup>.

דרך נוספת בה מגבירות האמנות את הודאות היא מנגנון פתרון המחלוקות הקבוע בהן<sup>758</sup>. במקרה של פערים בפרשנות האמנות, קיים באמנות מנגנון של פתרון מחלוקות - בדרך כלל באמצעות נציגים של שתי המדינות המתקשרות (סעיף 25(3) למודל ה-OECD)<sup>759</sup>. משקיעים

<sup>750</sup> ראו בהקשר זה את הדיון להלן בסעיף 5(3) למודל ה-OECD, פסקה 16.5.3.2.

<sup>751</sup> דגן, 205.

<sup>752</sup> ראו אצל דגן, 205, הערה 67, המזכירה את: Surrey, "International Tax Conventions: How They Operate and What They Accomplish" 365, 678. וראו שם גם:

J. Eisenbergh, *U.S. Taxation of foreign Taxpayers and Foreign Income* (Boston, 2<sup>nd</sup> ed., 1990), 57:10.

<sup>753</sup> דגן, 206.

<sup>754</sup> קלוגמן וקפוטא, 7. סעיף 4(2) למודל ה-OECD קובע שהאמנה תחול גם על כל מס דומה אחר שיטל בעתיד על-ידי אחת המדינות המתקשרות.

<sup>755</sup> ראו, למשל, אצל דגן, 206, הערה 69, המזכירה את: Rosenbloom, לעיל הערה 71, 83.

<sup>756</sup> קלוגמן וקפוטא, 7.

<sup>757</sup> דגן, 206.

<sup>758</sup> ראו אצל דגן, שם, הערה 71, המזכירה את: Rosenbloom, לעיל הערה 71, עמ' 31-37 – 43-31.

<sup>759</sup> לפירוט, ראו את הדיון להלן, פסקה 16.9.1.2.

מסוימים (אך בדרך כלל לא אלו השואפים להתחמק מאיזושהי חבות מס) נוטים להחשיב כנתון מרגיע את העובדה, שנציג ממשלתם יוכל, במקרה של מחלוקת, לשאת ולתת עם רשויות המדינה האחרת בנוגע לשומת הכנסתם<sup>760</sup>. אם כן, כיום נוהל ההסכמה ההדדית כמעט ולא מיושם, מכיוון שמדובר בדרך כלל בנוהל שבשיקול דעת ולא בנוהל חובה.

## 14.8 אמנות שנכרתו בין מדינות מפותחות לבין מדינות מתפתחות

### 14.8.1 האינטרסים השונים של המדינות המתפתחות

כאמור, באמנות שנכרתו בין מדינות מפותחות, ממלאת כל מדינה פונקציה כפולה בהיותה הן מדינת המקור והן מדינת המושב. הנחת המוצא היא, כי נפח ההשקעות בין המדינות המתקשרות הוא דומה, ולפיכך די בטיפול הסימטרי שמעניקות האמנות על-מנת שלא לקפח בצורה מהותית אף אחת מן המדינות<sup>761</sup>.

לעומת זאת, כפי שמצביעה על כך דר' דגן, באמנה הנכרתת בין מדינה מפותחת לבין מדינה מתפתחת נשברת הסימטריה הזו. במערכת יחסים כזו, כל אחת מן המדינות תהיה, מן הסתם, דומיננטית בתחום אחד: המדינה המפותחת תהיה, בדרך כלל, מדינת המושב והמדינה המתפתחת מדינת מקור. זאת, באשר רוב ההשקעות זורמות מן המדינה המפותחת אל המדינה המתפתחת ולא להיפך. מציאות עובדתית זו משנה את מערך התמריצים של המדינות המעורבות באמנות מס<sup>762</sup>.

ראשית, בהיעדר סימטריה, הוויתור על ניכוי המס במקור מצד מדינה מתפתחת אינו עוד צעד פרוצדורלי חסר משמעות מבחינת הפסד ההכנסות ממיסים. הקטנת המס במקור מהווה, עבור המדינות המתפתחות, הפסד ממש של תקבולי מיסים. המדינה המתפתחת שואבת השקעות והיא, לפיכך, מדינת המקור העיקרית. צמצום ניכוי המס במקור במדינה זו פוגע בהכנסותיה יותר מאשר בהכנסות מדינת המושב. ההנחה, כפי שהוצגה על-ידי דר' דגן<sup>763</sup>, היא כי השקעות תושבי מדינה מתפתחת במדינה מפותחת תפחנה מהשקעות תושבי מדינה מפותחת במדינה מתפתחת. לכן, הפסד הניכוי במקור במדינה מתפתחת לא היה משמעותי כל כך אילו כספי הניכוי היו נותרים בידי המשקיעים הזרים: הרי האינטרס העיקרי הוא להפחית את נטל המס הכולל על המשקיעים בתחומן<sup>764</sup>. ואולם, כאשר בצד הקטנת הניכוי במקור במדינת המקור, שומרת האמנה על כוח מדינת המושב לגבות את יתרת המס, מביאה כריתתה של האמנה להעברת כספי מס מקופת המדינה המתפתחת אל

<sup>760</sup> ראו אצל דגן, 206, הערה 72: Surrey, "International Tax Conventions: How They Operate and What They Accomplish", לעיל הערה 366, 678.

<sup>761</sup> ראו את הדיון להלן, פסקה 14.6.

<sup>762</sup> דגן, 207.

<sup>763</sup> שם, שם.

<sup>764</sup> ראו אצל דגן, שם, הערה 74, המזכירה בהקשר זה את: Reese, לעיל הערה 377, 723.

קופת המדינה המפותחת, והמשקיעים לא ייהנו מכך וכתוצאה מכך, לא יגדלו ההשקעות בתחומי המדינה המתפתחת. ואכן, המדינות המתפתחות דוחות את ההנחה (המקובלת בקרב המדינות המפותחות) לפיה עליהן להפחית את שיעורי ניכוי המס במקור<sup>765</sup>.

גם מטרות שלכאורה אינן תלויות בהיקף יבוא/יצוא הון, תושגנה באופן בלתי סימטרי כאשר רמת ההשקעות ההדדיות בשתי המדינות אינה סימטרית<sup>766</sup>. כך לדוגמה, המטרה של אכיפת הגבייה, ואפילו זו של איסוף המידע, שקיומן משמעותי הרבה יותר עבור מדינת המושב, שכן היא המעוניינת לשמור על ניטרליות מס בייצוא הון. למדינת המקור יש אינטרס, סמוי, לסייע למשקיעים לא לדווח על הכנסותיהם במדינת המושב. כך, מצטמצם נטל המס הכולל על המשקיע, על חשבון קופת מדינת המושב, וכפועל יוצא - תגדל כמות ההשקעות הזרות במדינה המתפתחת ועימה הרווחים לאותה מדינה.

כפי שמציינת דר' דגן<sup>767</sup>, המטרה היחידה, שחשובה אולי יותר למדינות מתפתחות מאשר למדינות מפותחות היא הלגיטימציה שמעניקה האמנה למדינה המתקשרת, הן במישור הדיפלומטי והן מבחינת האמינות שהיא משדרת למשקיעים זרים. מדינות מתפתחות הן, בדרך כלל, מדינות שחסרות את ההכרה הבינלאומית וזקוקות פעמים רבות לתמיכה בינלאומית בנושאים רחבים. חוסר היציבות המאפיין את כלכלות המדינות המתפתחות ואת משטריהן עלול להרתיע משקיעים זרים. האמנות משמשות, אם כן, מעין סימן למשקיעים לכשרות ההשקעה באותה מדינה, ובכך מגבירות בצורה משמעותית את הודאות והאמינות של ההשקעה במדינה המתפתחת. המדינות המתפתחות עשויות להרוויח מהרחבת קשריהן הכלכליים והפוליטיים עם מדינות מפותחות. תמורת הטבה זו דורשות המדינות המפותחות תמורה משמעותית ביותר - ויתור על חלק גדול מתקבוליהן של המדינות המתפתחות ממסים, מבלי להבטיח השקעות גדולות יותר.

## 14.8.2 האמנות המקובלות אינן מתאימות למדינות המתפתחות

המדינות המתפתחות מוחות כנגד האמנות המקובלות וטוענות, כי למרות שהן זוכות להכרה בינלאומית, המחיר שהן נדרשות לשלם גבוה מדי. האמנות בנוסח המקובל גורמות

<sup>765</sup> ראו אצל דגן, 208, הערה 76, המזכירה את:

H. L. Goldberg, "Convention for the Elimination of International Double Taxation: Toward a Developing Country Model", 15 *Law & Pol. Int'l Bus.* (1983) 833, p. 855:

"The developed countries in the OECD model opted for the residence jurisdiction bias, an option which would be expected to be unacceptable to the chronic source country in the unequal income flow situation. Thus it is not surprising that the OECD Model proved unsatisfactory to the developing countries in their negotiations with developed countries."

וכן שם:

R. Hellawell, "United States Income Taxation and Less developed Countries: A Critical Appraisal", 66 *Colum. L. Rev.* 1393, 1419.

<sup>766</sup> שם, 208.

<sup>767</sup> שם, שם.

לאובדן מס למדינות המתפתחות, מבלי שיסייעו להן למשוך השקעות לתחומן. לטענתן, בלגיטימציה הבינלאומית אין תמיד די כדי לפצות את המדינות המתפתחות על אובדן ההשקעות ועל אבדן ההכנסות ממיסים. לפיכך, המדינות המתפתחות אינן ששות לחתום על אמנות בנוסח זה עם המדינות המפותחות<sup>768</sup>. אומנם, עדיין קיימות מדינות מתפתחות רבות שחתמו על אמנות למניעת כפל מס<sup>769</sup>, אך רבות מן המדינות המתפתחות הנושאות ונותנות על חתימת אמנות דורשות הכרה משמעותית יותר בזכותן לגבות מס מן ההכנסה שהופקה בתחומן ('העיקרון הטריטוריאלי')<sup>770</sup>. המדינות המתפתחות שואפות לצמצום נטל המס הכולל על המשקיעים, לא על-ידי הקטנת נטל המס במקור על המשקיעים, אלא על-ידי הורדת מס במדינת המושב. בעצם, מדובר בשאיפה לגבות חלק גדול יותר מן המס הנגבה מן ההשקעות הזרות בתחומן<sup>771</sup>.

אמנות המס מתבססות, רובן ככולן, על שלושה מודלים דומים למדי - מודל ה-OECD, מודל האו"ם והמודל האמריקני - שההבדלים ביניהם, הגם שקיימים, אינם דרמטיים. הסטנדרטיזציה של אמנות מס פועלת לרעת המדינות המתפתחות. האמנות הראשונות שנחתמו וגם המודלים הראשונים שנוסחו היו בין מדינות מפותחות. כפי שמציינת, בצדק, דר' דגן, ההליך הבסיסי של משא ומתן על אמנות מס השאיר את התפקיד

<sup>768</sup> ראו אצל דגן, 209, הערה 77, המזכירה את: Surrey, "International Tax Conventions: How They Operate and What They Accomplish", לעיל הערה 366, 678.

"Under these circumstances, less developed countries are reluctant to enter into the standard type of tax treaty, even though the rules are eminently reasonable and equitable, because those rules involve a revenue loss to them without an adequate offset."

<sup>769</sup> ראו אצל דגן, שם, הערה 78, המזכירה את: Goldberg, לעיל הערה 765, אשר מאפינת את האמנות על גבי ספקטרום שבין מדינות תושבות למדינות מקור. אמנות המקנות את זכות המיסוי הבלעדית למדינת המקור מכונות על ידה אמנות מוטות לטובת מדינת המקור ('Source Biased'), אמנות המקנות את זכות המיסוי הבלעדית למדינת המושב מכונות על ידה אמנות מוטות לטובת מדינת המושב ('Residence Biased'). בשונה מכך, אמנות המחלקות את סמכות המיסוי בין מדינת המושב לבין מדינת המקור ומחייבות את אחת המדינות להעניק הקלה ממסי כפל, נמצאות בתווך שבין שתי נקודות קיצון אלו, כשאמנה בה מדינת המושב מעניקה הקלה ממסי כפל נמצאת לדעתה קרוב יותר לנקודת הקיצון של "הטיה לטובת המקור" ואמנה בה מדינת המקור מעניקה הקלה נמצאת קרוב יותר לנקודה הקיצונית של "הטיה לטובת מדינת המושב". דגן מציינת כי Goldberg צופה שמדינות שנפח ההשקעות ההדדיות שלהן קרוב או זהה, יבחרו באחת מנקודות הקיצון. זאת, כאשר בהיותן חצי מן הזמן מדינת מקור וחצי מן הזמן מדינות מושב, הן אדישות לבחירה בין שתי האופציות. הן לא תבחרנה בנקודת אמצע, לדעת Goldberg, כיוון שהייעוש של נקודה כזו סבוך יותר. לעומת זאת, כשנפח ההשקעות ההדדיות אינו זהה, המדינות תבחרנה בנקודה הנמצאת במרכז הסקאלה. דגן מבקרת את דבריה של Goldberg ואומרת, כי לטעמה הניתוח הזה אינו מקדם את הדיון. ראשית, שאלת התקבולים ממיסים בה עוסקת Goldberg היא שאלה משנית בעיני דגן, יחסית לשאר היתרונות מן ההשקעה הזרה. שנית, אומרת דגן, אמנות כמעט לעולם אינן נמצאות בנקודת הקיצון המתוארת על-ידי Goldberg, ואילו האפיון של Goldberg את מצבי האמצע הוא פורמליסטי מדי לטעמה של דגן. אמנה יכולה לקבוע סמכות מיסוי ראשונית במדינת המקור אך להגביל, למשל, את הניכוי במקור ל-5% בלבד. דגן מעלה את השאלה, האם זו תיחשב אמנה המוטה לטובת מדינת המקור, רק בשל העובדה הפורמלית לפיה זכות המיסוי הראשונית ניתנה למדינת המקור?

<sup>770</sup> שם, שם.

<sup>771</sup> לסקירה של הטכניקות המקובלות להטבה עם המדינות המתפתחות, ראו את הדיון להלן, פסקאות 14.8.3-

14.8.8.

העיקרי למדינות הדומיננטיות, ואלו ביססו את הסכמתן על אינטרסים הדדיים או על אידיאולוגיה משותפת עם השותפים לאמנה<sup>772</sup>.

לפיכך, המודלים לאמנות מס, ובעקבותיהן האמנות בין מדינות שונות, נוטים לטובת מדינות המושב, ומעניקים בכך יתרון למדינות מפותחות. דגן מעירה כי התופעה הזו לא היתה בהכרח פרי מקריות היסטורית<sup>773</sup>. כך למשל, האמנה שנכרתה בין ארצות-הברית ואנגליה לאחר מלחמת העולם השנייה היתה צעד קריטי, כיוון שהביאה לכריתת ברית בין שתי המדינות: ארצות-הברית, שמדיניותה היתה עתידה להיות משמעותית מאוד לאחר מלחמת העולם השנייה, ואנגליה שעדיין שמרה על חלק גדול מאוד מהמסחר הבינלאומי<sup>774</sup>. בעקבות כך, התחילו שתי המדינות לשאת ולתת על יחסי המס הבינלאומיים שלהן מול מדינות אחרות על-בסיס דומה. הסולידריות הזו הגדילה בוודאי את כוחן של שתי המעצמות ביחסיהן מול מדינות אחרות בכלל ומול מדינות מתפתחות בפרט<sup>775</sup>.

לתמונה זו של אמנות ומודלים נכנסו המדינות המתפתחות בשלב מאוחר יותר, ועל-כן, נאלצו, כפי שמטעימה דגן, "לשחות נגד הזרם" - לנסות ולשכנע את המדינות המתקשרות עימן באמנות, כי האמנות הממוסדות כל כך ומקובלות כל כך אינן מתאימות לצרכיהן הספציפיים<sup>776</sup>. בפסקה הבאה נעמוד על כמה מנגנונים שניסו המדינות המתפתחות לקדם על-מנת להתאים את האמנות לצרכיהן השונים<sup>777</sup>.

### 14.8.3 המדינות המתפתחות מנסות לקדם מנגנונים באמנות שיפעלו לטובתן

הצורך בהשקעות זרות מחד והצורך בתקבולים ממיסים מאידך גרמו למדינות המתפתחות לדרוש, כי האמנות בינן לבין המדינות המפותחות יכללו כללים מעט פחות מוטים, שישרתו גם את האינטרסים שלהן<sup>778</sup>. להלן נסקור חלק מן הכללים הללו.

<sup>772</sup> ראו את הדיון לעיל בהתפתחות המודלים של אמנות המס, פרק 7.

<sup>773</sup> דגן, 210.

<sup>774</sup> ראו אצל דגן, 210, הערה 80, המזכירה את:

S. Picciotto, *International Business Taxation: A Study in the Internationalization of Business Regulation* (London, 1992), 41.

<sup>775</sup> שם, 210.

<sup>776</sup> שם, שם.

<sup>777</sup> סקירה זו מבוססת כאמור על חיבורה של דגן, חלק ג', פסקה 4.3.

<sup>778</sup> ראו אצל דגן לעיל המזכירה את: Surrey, "International Tax Conventions: How They Operate and What They Accomplish", לעיל הערה 366, 678.

"Since their need for foreign capital is usually urgent, this search by the less developed countries for a different pattern in their tax treaties is generally on seeking an approach which will move the industrialized countries in the direction of incorporating a provision which presents a reasonable likelihood of increased capital flows to the less developed countries"

כפי שמציינת דגן, ההיסטוריה של אמנות המס מלמדת, כי מאמציהן של המדינות המתפתחות לא הביאו למהפך ביחס של המדינות המפותחות לאמנות עמן. אומנם, בשנת 1943 נוסחה במכסיקו סיטי אמנה

## 14.8.4 פטור ממס

המודלים של האו"ם ושל ה-OECD, בשונה מהמודל של ארצות-הברית, כוללים גם אפשרות של פטור כמנגנון להקלה על כפל מס (סעיף 23A למודלים של ה-OECD והאו"ם)<sup>779</sup>. ואכן, מדינות מפותחות מסוימות פוטרות ממס הכנסות מסוימות שהופקו על-ידי תושביהן במדינות המתפתחות<sup>780</sup>. מנגנון הקלה של פטור משמעו, שבאותם מקרים בהם מקנה האמנה סמכות מיסוי לשתי המדינות המתקשרות - מדינת המושב מתחייבת לפטור את תושביה ממס בגין ההכנסה שהופקה במדינת המקור. פטור ממס להכנסה שהופקה במדינת

לדוגמה 'The Mexico League of National Model (1943)' שהדגישה את מקור ההכנסה (אולי בהשפעת נוכחותן הדומיננטית של מדינות אמריקה הלטינית שהיו המשתתפות היחידות מלבד ארצות-הברית וקנדה), אך הצעה זו נשארה חריגה. ראו: Picciotto, לעיל הערה 57, 774, כאמור, לאחר מלחמת העולם השנייה כונסה בלונדון הוועדה הפיסקלית של חבר הלאומים, שנסחה מודל חדש של אמנת מס 'The London Model (1946)'. מודל לונדון' התמקד במבחן מקום המושב. מטרתו המוצהרת היתה לעודד את הזרימה של הון ממדינות מפותחות למדינות מתפתחות על-ידי מיסוי ההכנסה רק במדינה שבה תתקבל ההכנסה בסופו של דבר (ולא בשתי המדינות). ראו: Goldberg, לעיל הערה 765, 854. במילים אחרות, 'מודל לונדון' דרש מן המדינות המתפתחות לוותר על מיסוי ההשקעות הזרות (ראו במקור אצל דגן לעיל). 'מודל לונדון' שימש בסיס למודל של ה-OECD שפורסם כאמור ב-1963 ונקט בדרך קיצונית פחות. ראו בהרחבה את הדיון לעיל, פסקה 7.2.3. לפי המודל של ה-OECD, מדינת המושב מתחייבת להקל את כפל המס ומדינת המקור רשאית לגבות מס (הגם שמוגבל) מן ההשקעות המתבצעות בתחומה. לפיכך, כפי שמציינת בצדק דר' דגן, מודל ה-OECD נתפס כמפחית את משוא הפנים לטובת מדינות מפותחות. לדעת דגן, המרכיב של מודל ה-OECD, שעשוי לסייע יותר למדינות המתפתחות, הוא דווקא סעיף 23A המציע בתור אחד המנגנונים החלופיים להקלה על כפל מס את מנגנון הפטור. זאת, לדעתה, באשר האינטרס המרכזי של המדינות המתפתחות הוא להקטין את נטל המס הכולל על המשקיעים בתחומן. פטור ממס במדינת המושב יעניק להם, לטענתה, יד חופשית בהקשר זה, בעוד הגדלת הניכוי במקור מטפלת רק בפר התקבולים ממיסים ומיועדת לאפשר למדינות המתפתחות לגבות חלק גדול יותר מן המיסים המוטלים על משקיעים בתחומן. המודל של האו"ם עושה צעד נוסף בכיוון של הקלה על המדינות המתפתחות. מודל זה אף הוא מנסה להשיג פשרה בין עיקרון המקור לבין עיקרון המושב. גם הוא, כמובו, מציע את מנגנון הפטור במדינת המושב כאופציה להקלה על כפל מס ומוסיף תמיכה נוספת במדינות המקור על-ידי כך שהוא מאפשר להן לגבות חלק גדול יותר מהמיסוי במקור. ראו אצל דגן לעיל, אשר מזכירה את: Reese, לעיל הערה 723, 378. דגן מוסיפה ומציינת כי עובדה זו עשויה לסייע להן אם האמנה הספציפית נוקטת מנגנון של זיכוי. המודל של האו"ם גם מרחיב את ההגדרה של 'מוסד-קבע' ובכך מאפשר למדינות המקור לגבות מס מנתח גדול יותר מן הפעילות העסקית בתחומן (שכן, היותו של עסק פלוני 'מוסד-קבע' כהגדרתו באמנה היא תנאי להכפפתו למסי מדינת המקור). (להרחבה, ראו את הדיון במודל האו"ם, לעיל פסקה 7.4. לגבי 'מוסד-קבע', ראו להלן, פסקה 16.5.3. ברם, למעט מנגנון הפטור, שהוא, כאמור, רק אחת מן האופציות הניתנות להקלה על כפל מס, מתמקדים צעדים אלו בפר התקבולים ממיסים ומיועדים לאפשר למדינות המתפתחות לגבות חלק גדול יותר מן המיסים המוטלים על המשקיעים בתחומן. כאמור, האינטרס המרכזי של המדינות המתפתחות הוא להקטין את נטל המס הכולל על המשקיעים בתחומן.

<sup>779</sup> ראו את הדיון להלן, פסקאות 16.8.1 ו-17.4.

<sup>780</sup> ראו למשל את דברי ההסבר של סעיף 23 למודל ה-OECD, C(23)-10, פסקה 28:

"In the conventions concluded between OECD member countries both leading principles have been followed. Some states have a preference for the first one some for the other..."

וראו גם אצל דגן לעיל המזכירה את Surrey, "International Tax Conventions: How They Operate and What They Accomplish", לעיל הערה 678; Baker (1994), 22-23. לגבי ישראל, ראו את הדיון להלן, פסקאות 15.6.9.8 ו-19.4.3.

המקור מקנה, אם כן, את סמכות המיסוי הבלעדית באותם מקרים למדינת המקור. תרצה - תגבה מס מן המשקיעים בתחומה (עד לתקרה המותרת באמנה), תרצה - תפטור אותם כליל מן המס ותינה מזרם גדול יותר של השקעות בתחומה.<sup>781</sup>

מנגנון הפטור הוא פתרון אידיאלי למדינת מקור שהיא מדינה מתפתחת<sup>782</sup>. מנגנון כזה במדינת המושב מאפשר למדינת המקור לצמצם או לבטל כליל את נטל המס האפקטיבי הכולל על המשקיע בתחומה. ואולם, כפי שמציינת, בצדק, דר' דגן, מנגנון הפטור הוא מנגנון דראסטי. לא כל מדינת מושב תהיה מוכנה לאמץ מנגנון הקלה של פטור ממס למשקיעים במדינת המקור. מדינת מושב המעוניינת ליצור ניטרליות מס ביצוא הון תעדיף, ככל הנראה, מנגנון של זיכוי<sup>783</sup>. ייתכן, כי מדינת מושב ספציפית מאמצת מנגנון של פטור, כי היא "סומכת" על מדינת המקור שתגבה מס, ומנגנון הפטור הוא דרך לפשט הליכים ביוורקטיים מכיוון שאינו מחייב הגשת ראיה לעצם תשלום המס במדינת המקור, בניגוד למנגנון של זיכוי. ספק אם אמונה כזו יכולה להיות מבוססת, לאור עניינה הברור של מדינת המקור שלא לגבות מס. לפיכך, מסכמת דר' דגן, כי סביר יותר שאימוץ מנגנון של פטור לצורך מניעת כפל מס מלמד, כי מדיניות המיסוי הבינלאומי של מדינת המושב אינה ניטרליות ביצוא הון כי אם ניטרליות ביבוא הון. במקרה כזה, כאמור לעיל, האינטרסים של מדינת המושב ושל מדינת המקור מתאחדים: שתי המדינות כאחת שואפות לפטור את ההשקעה הזרה ממס. המשמעות היחידה של האמנה היא, אם כן, תיאום בפרטים וחילופי אינפורמציה<sup>784</sup>. גם מטרה זו איננה בעייתית, כשהאינטרס המשותף הוא לפטור את המשקיעים הזרים ממס. במילים אחרות, מסבירה דגן, למדינות המתפתחות אין קונפליקט אמיתי עם מדינה שמדיניות המיסוי הבינלאומי שלה היא ניטרליות מס בייבוא הון. מנגנון של פטור הוא אכן המנגנון האופטימלי במקרה כזה. אך זהו, כפי שראינו, המקרה החרג. במקרים הבעייתיים יותר, מדיניות מדינת המושב שונה (ניטרליות ביצוא הון), ואז לא תסכים מדינת המושב לפטור את תושביה ממס בגין פעילותם במדינת המקור. נדרשים, אם כן, מנגנונים אחרים להגנה על אינטרסים של מדינת המקור<sup>785</sup>.

## 14.8.5 מנגנוני 'חסך מס' ('Tax Sparing')

דר' דגן מצביעה על כך, שהמאבק של המדינות המתפתחות מתמקד היום בסעיפי 'חסך מס' (*Tax Sparing*) באמנות שהן כורתות עם מדינות מפותחות<sup>786</sup>. במנגנון של חסך מס, מדינת המושב מעניקה זיכוי לא רק בשל מיסים שנגבו בפועל על-ידי מדינת המקור, אלא גם

<sup>781</sup> ראו בהקשר זה גם את הדיון להלן, פרק 15.

<sup>782</sup> דגן, 212.

<sup>783</sup> שם, שם.

<sup>784</sup> שם, שם.

<sup>785</sup> שם, שם.

<sup>786</sup> ראו אצל דגן, 213, המזכירה את: Picciotto, לעיל הערה 774, 57.

בגין מיסים שהיו נגבים אלמלא הוראה מקילה בחוקי מדינת המקור. הוראה כזו מיועדת, בדרך כלל, לעודד השקעות זרות במדינת המקור.<sup>787</sup>

מבחינת מדינות המקור, הרעיון ביסוד סעיפי חסך מס כאלו הוא הפחתת המס למשקיעים זרים בתמורה להשקעות זרות בתחומן. עידוד השקעות זרות מצריך הפחתת מס כוללת על משקיעים זרים, ועל כן נדרש, כי גם מדינות מושב לא ימסו את חלק ההכנסה שפוטרות מדינות המקור דרך מנגנון 'חסך מס'.<sup>788</sup>

מדינת מושב אינה מוותרת, דרך כלל, על מיסים שהיתה גובה אילו נחתמה בין המדינות 'אמנת מס סטנדרטית'. באמנה כזו, היתה מדינת המקור גובה את חלקה ומדינת המושב היתה מעניקה זיכוי בגין המס האמור. במנגנון חסך מס, מוותרת מדינת המקור על חלקה בתקבולי המיסים, וגביית המס בידי מדינת המושב אינה נפגעת. כפי שמציינת דר' דגן, בעיני מי ששם את גביית המס בראש האינטרסים של המדינות המעורבות, נראה חסך המס כפתרון הוגן: הוא מיטיב עם מדינת המקור (שאינה מעוניינת בתקבולי המיסים אלא בהשקעות) ואינו פוגע במדינת המושב (שעדיין גובה את מלוא המס שהיתה גובה בכל אמנה אחרת). כאמור, לדעת דר' דגן,<sup>789</sup> השקפה זו מתמקדת במס הנגבה ומזניחה חלק חשוב של שיקולי מדינת המושב. היא אינה מתחשבת בשיקולים מרכזיים של מדינת המושב, ובעיקר בייסוס כמות ההשקעות של תושביה בחוץ לארץ, שאותן היא מעוניינת לעודד.

ואכן, למרות שמנגנון חסך המס אינו פוגע בתקבוליהן ממיסים, מדינות המושב אינן ששות, בדרך כלל, להעניק חסכי מס כאלו. הסירוב המפורסם ביותר הנו סירוב ארצות-הברית למנגנון חסך מס באמנה עם ישראל, שגרם לדחיית החתימה על אמנה זו שנים רבות.<sup>790</sup> דומה, כי הסיבה להתנגדות היא, כפי שמציינת דגן, שמנגנוני חסך המס עומדים בסתירה למדיניות של ניטרליות מס ביצוא הון במדינת המושב אותה רוצות המדינות לקדם. שכן, בני מדינת המושב המשקיעים במדינת המקור משלמים, בסך הכל, פחות מס. בגלל הפגיעה בניטרליות בין הנישומים - נתפסים מנגנוני חסך מס על-ידי חלק מן המדינות המפותחות, וארצות-הברית בראשן, כדרך אגרסיבית לעודד את ההשקעות הזרות במדינה המתפתחת על חשבון אוצר המדינה המפותחת.<sup>791</sup>

דר' דגן מציינת כי קיימות לפחות שתי סיבות שעשויות להניע את מדינת המושב להעניק חסך מס: האחת, גורסת כי המדינות המעניקות חסך מס הן מדינות המאמינות בניטרליות מס ביבוא הון, ועל-מנת להעניק יתרון יחסי לתושביהן על-פני משקיעים בני מדינות אחרות, הן מעניקות את הפטור ממס בתמורה להפחתת המס במקור. השנייה גורסת, כי מדובר

<sup>787</sup> ראו גם את הדיון להלן באמנות המס של ישראל, פסקה 19.4.5.

<sup>788</sup> שם, שם.

<sup>789</sup> שם, שם.

<sup>790</sup> ראו את הדיון אצל קלוגמן וקפוטא, 16, 23. וראו גם להלן, פסקה 19.2.

<sup>791</sup> ראו אצל דגן, 214. דוגמה טובה לתפיסה כזו של מנגנוני חסך מס מוצאת דגן אצל: Reese, לעיל הערה 723, : 379

"... This World nations take a considerably more aggressive approach seeking treaty terms which, in effect provide subsidies to private investors at the expense of first world treaty partners. Tax sparing is one such potential measure."

במדינות שמדיניות המיסוי שלהן היא ניטרליות מס ביצוא הון ואולם הן מוכנות לחרוג ממדיניות זו לטובת מדינות מתפתחות מסוימות כחלק ממנגנון שמטרתו לסייע לאותן מדינות, או כנגד תמורה הולמת<sup>792</sup>.

הסדרי חסך מס מופיעים בערך בשליש מאמנות המס שישראל צד להן. בכולן, למעט שלוש, ישראל היא זו שנהנית מההסדרים. כלומר, הזיכוי המוגדל במדינת מושב בגין מס רעיוני במדינת המקור ניתן לתושבי המדינות האחרות כנגד מסייהן<sup>793</sup>. ממצא זה עשוי אולי גם ללמד על תפיסתה של ישראל עצמה, לפחות בעבר, כמדינה בעלת מאפיינים כשל מדינה מתפתחת.

### 14.8.6 זיכוי מס במדינת מושב

בנוסף לפטור ולחסך מס, יכולה מדינת מקור לבקש מנגנון זיכוי מס<sup>794</sup>. מנגנון כזה יכול לכלול זיכוי ישיר וגם זיכוי עקיף, של מס ששולם על-ידי תאגיד תושב מדינת המקור לפני חלוקת הכנסתו לתושב מדינת המושב<sup>795</sup>. מדינת מושב שאינה מעניקה זיכוי באופן חד-צדדי, עשויה להעניקו במסגרת האמנה. מנגנון של זיכוי בוודאי עדיף על-פני מצב בו לא מוענקת כל הקלה בגין כפל מס, או מקום בו מדינת המושב מעניקה רק ניכוי בגין מס זר<sup>796</sup>.

מדינת מושב שאינה מעניקה זיכוי באופן חד-צדדי, תסכים, דרך כלל, להעניקו באמנה. לעיתים מעדיפה מדינת מושב להעניק ניכוי חד-צדדי על-מנת לגרום למדינת המקור שלא לגבות מס במקור כלל. כך תשיג מדינת המושב ניטרליות מס בייצוא הון וכן גבייה של מלוא המס מתושביה המשקיעים בחוץ לארץ<sup>797</sup>. מעבר של מדינה כזו למנגנון של זיכוי לא יפגע בניטרליות המס ביצוא הון אך יקטין את תקבולי אותה מדינה ממיסים. כפי שמציינת בצדק דגן, במקרים מסוימים, יהיה כדאי למדינת מושב לוותר על חלק מתקבוליה ממיסים לטובת יתרונות שמעניקות האמנות למניעת כפל מס: חילופי אינפורמציה, פישוט ההליכים הביורוקרטיים וכי"ב. המחיר שתשלם מדינת מושב כזו עבור השירותים הללו הוא גובה המס שתתיר האמנה למדינת המקור לגבות במקור<sup>798</sup>.

### 14.8.7 זיכוי בגין מיסים שאינם מוכרים על-פי מנגנון זיכוי רגיל

<sup>792</sup> שם, שם.

<sup>793</sup> לפירוט, ראו את הדיון להלן, פסקה 19.4.5.

<sup>794</sup> ראו אצל דגן, 214.

<sup>795</sup> שם, שם.

<sup>796</sup> להסבר על השיטות השונות להימנע מכפל מס, ראו את הדיון לעיל, פסקה 5.2.

<sup>797</sup> דגן, 214.

<sup>798</sup> שם, 214-215.

ייתכן, כי מיסים שלא היו מוכרים לצרכי זיכוי על-ידי מדינת המושב בהיעדר אמנה, יוכרו ככאלו מכוח האמנה. כפי שמציינת דגן, מדינה המעניקה זיכוי באופן חד-צדדי קובעת, בדרך כלל, אלו מיסים זרים יהיו ניתנים לזיכוי ואלו לא<sup>799</sup>. על-פי-רוב, המטרה להתיר בזיכוי רק את אותם מיסים שהם 'מיסים פדרליים אמיתיים' ולא מסווה לתשלומים אחרים. במסגרת האמנה - יכולה מדינת המושב לקבוע, כי מס מסוים, שלא היה מוכר באופן חד-צדדי על-ידי מנגנון הזיכוי של מדינת המושב, יוכר כראוי לזיכוי. בכך יש משום הרחבה של הסכומים המותרים בזיכוי והפחתה מסוימת בגובה המס הכולל<sup>800</sup>.

## 14.8.8 האמנות ככלי להעברת תקציבים ממדינות מפותחות למדינות מתפתחות

לעיתים, ומשיקולים שונים (מדיניים, פוליטיים, בטחוניים וכו'), בוחרות מדינות להיטיב עם מדינות אחרות. האמנות יכולות לשמש מכשיר להענקת הטבות כאלו. בדומה למכשירי עידוד מיסים פנים-מדינתיים, עשויות האמנות לשמש מכשיר להעברת סיוע למדינות מתפתחות<sup>801</sup>. במקרים כאלו, האמנה לא תעניק למדינת המושב תמורות ספציפיות תמורת הקלות שהיא מעניקה למדינת המקור, ולפעמים תוותר מדינת המושב על כספים שהיתה יכולה לגבות מתושביה, והכל מתוך מטרה להיטיב עם מדינה מסוימת או עם ממשל מסוים שהמדינה האחרת חפצה ביקרם<sup>802</sup>.

<sup>799</sup> שם, 215.

<sup>800</sup> ראו שם אצל דגן, המביאה כדוגמה את הנוסח הקודם של האמנה בין ישראל לארצות-הברית, שהכיר במילות חובה שחויבו משקיעים זרים להעניק לממשלות ישראל כמס המותר בזיכוי בארצות-הברית. החזר ההלוואה נחשב כזיכוי מס והקטין את גובה הזיכוי בשנת החזר. המשמעות של מנגנון זה היא, למשל, הענקת הלוואה בגובה המס על-ידי ממשלת ארצות-הברית לממשלת ישראל. ראו שם: Gann, לעיל הערה 69, 15-16. כיום, סעיף 199 לפקודת מס הכנסה מתיר זיכוי גם של מיסים מדינתיים ולא רק מיסים פדרליים. להרחבה, ראו כרך ג'.

<sup>801</sup> ראו אצל דגן לעיל. לסקירה של השימוש בחוקי המס בכלל ובאמנות למניעת כפל מס בפרט, כמכשיר לעידוד השקעה במדינות מתפתחות וככלי במסגרת סיוע החוץ של ארצות-הברית, ראו שם: Hellawell, לעיל הערה 765.

<sup>802</sup> ראו אצל דגן, 216. דוגמה אחרת לכך יכול לשמש סעיף 15 לאמנה בין ישראל לארצות-הברית (תרומות צדקה). סעיף זה קובע הוראות המאפשרות לתושב מדינה מתקשרת (ובמקרה של ארצות-הברית - גם לאזרח ארצות-הברית) ליהנות, במגבלות מסוימות, מההטבות הקבועות בדין הפנימי של אותה מדינה לגבי תרומות לארגוני צדקה. ההטבות ניתנות אפוא גם כאשר התרומה ניתנת לארגון צדקה שהנו תושב המדינה המתקשרת השניה, ובלבד שאותו ארגון הוכר כארגון צדקה לצורך מס, בידי רשויות המדינה השניה. דוגמה נוספת לכך, שמציינת דגן, יכול לשמש הפרוטוקול לתיקון האמנה בין ארצות-הברית לגימאייקה שנחתם בימי כהונת הנשיא רייגן. הפרוטוקול תרם לתעשיית התיירות הגימאייקנית על-ידי כך שהכיר בהוצאות האירוח של קונגרסים בה הוצאות מוכרות, בניגוד להוצאות הדין האמריקני באותה תקופה, שהכיר בהוצאות עסקיות רק בקונגרסים שנערכו באזור צפון אמריקה. הסברה המקובלת היא, כי המוטביצה של רייגן היתה לתמוך בממשלה החדשה שהוקמה בגימאייקה. ראו שם, הערה 88: Reese, לעיל הערה 723, 12. וראו את סעיף 4 לפרוטוקול:

1981 Protocol to the 1980 Convention, and Notes, Signed: July 17, 1981; 86 TNI 18-55; Doc 93-30439.

## 14.9 סיכום

סיכומו של דבר, מטרת אמנות המס היא לעודד השקעות ומסחר בינלאומי תוך חלוקה מוסכמת של עוגת המס. ההתקשרות באמנות כוללת בחובה שורה לא מבוטלת של יתרונות למדינות המתקשרות: שיפור התיאום במושגי יסוד בין המדינות; שיפור גביית המס; מלחמה בהעלמת מס; סיוע הדדי באיסוף אינפורמציה ועוד. האמנות משמשות לעיתים גשר דיפלומטי בין המדינות המתקשרות. הן פותחות ערוץ התדיינות ישיר בין רשויות המס של המדינות, ומפחיתות את העמימות שקיימת בודאות ויישום דינים זרים החד-צדדיים במיוחד לגבי נישומים זרים. האמנה מסייעת בהגברת הודאות במדינת המקור.

יתרונות אלו הם בלעדיים. נוטים לייחס לאמנות יתרונות נוספים<sup>803</sup>, כמו השימוש באמנות כמכשיר מרכזי להפחתת כפל מס, שמוביל להסרת מכשלת המיסוי מדרכו של הסחר הבינלאומי.

דר' דגן סבורה, כי ההילה שנקשרה לאמנות מס מוגזמת וכי האמנות ממלאות פונקציות מועטות יותר בפועל. לדעתה, האמנות אומנם משפרות את המנגנונים להקלה על כפל מס, אך ברוב המקרים הן עוסקות במנגנונים שהיו יכולים להיות מושגים גם באמצעים חד-צדדיים<sup>804</sup>.

יחד עם זאת, נראה שגם דר' דגן מסכימה, כי לאמנות מקום כמכשיר שמטרתו ליישב בין דיני המדינות השונות ולהבהיר את העמימות הקשורה לעיתים בענייני המס. לדעתה, ההתמקדות באמנות כמכשיר עיקרי להקלה על כפל מס פוגמת הן בפונקציה האמיתית שהן ממלאות והן במאמצים החד-צדדיים לנקוט באמצעים להקלה על כפל מס ללא תלות באמנות. היינו, לדעתה, החשיבות הרבה המוקנית לאמנות כמכשירים למניעת כפל מס עלולה להיות מזיקה ככל שהיא משפיעה על מדיניות החד-צדדית של המדינות המעורבות. אכן, להתקשרות הפוטנציאלית באמנה עתידית השפעה שאינה בהכרח חיובית על המדיניות החד-צדדית של המדינות המעורבות. האופציה של התקשרות עתידית באמנה גורמת למדינות, לעיתים, לחוקק חקיקה חד-צדדית, שאינה אופטימלית אפילו מבחינת המדינה המחוקקת עצמה ובוודאי מבחינה גלובלית.

דר"ח ה-ALI<sup>805</sup> מסביר, כי יש מדינות שיהיו מוכנות לשנות את חוקיהן הפנימיים רק אם הן והנישומים - תושביהן, יקבלו בתמורה ויתורים הדדיים מהמדינה הזרה המעורבת. בעולם אידיאלי, טוענים מדוחי ה-ALI, מדינות עשויות לאמץ באופן חד-צדדי חקיקה שתטפל במסחר ובהשקעות הזרות באופן שימנע מכשלות מס, אך בעולם האמיתי זה אינו המקרה. הניסיון מלמד, כי החוק הפנימי נוטה להפלות לרעה נישומים זרים בהרבה מקרים וכי הציפייה לויתורים הדדיים בהליך כריתת האמנה מצליחה להגביר הטיה זו. לעיתים, מציין

<sup>803</sup> יש לזכור, כי המשא ומתן על אמנה למניעת כפל מס הוא הליך ממושך ומייגע. לעיתים יהיה זה קשה לנסח אמנות עם מדינות מסויימות (במיוחד עם מדינות מתפתחות). ראו אצל דגן, שם, הערה 89, המזכירה את

דו"ח "Treaties", A.L.I.: 12.

<sup>804</sup> שם, שם.

<sup>805</sup> ראו אצל דגן לעיל: "Treaties", A.L.I.: 13.

הדו"ח, מדינות אפילו מאמצות חקיקה מסוימת במטרה להשתמש בה כקלף מיקוח במשא ומתן עתידי על אמנה. אם עצם האפשרות של כריתת אמנה מביא את המדינות, משיקולים אסטרטגיים, לנקוט בצעדים שאינם לטובתן, יצא שכון של האמנות בהפסדן.<sup>806</sup>

כשמדובר באמנות למניעת כפל מס הנחתמות בין מדינות מפותחות לבין מדינות מתפתחות, מתגלה, כפי שמציינת דגן<sup>807</sup>, בעיה נוספת: האמנות המקובלות אינן מתאימות למדינות המתפתחות. נוסח האמנות המקובלות הותאם למדינות מפותחות המתקשרות ביניהן באמנה, כשנפח ההשקעות ההדדי ביניהן דומה. באמנות כאלו, הדדיות היא שם המשחק והיא המנטרלת, ברוב המקרים, עלויות שעשויות להיות לאמנה, בעיקר בדמות הפסדי מס נגבה. כאשר אחת מן המדינות המתקשרות באמנה היא מדינה מתפתחת, גורמות לה האמנות המקובלות לעלויות נוספות. כך, כל ויתור על גביית המס במקור במדינה המתפתחת אינו מתקזז מול ויתור מקביל במדינה המפותחת, הואיל וההשקעות הן בעיקרן מהמדינה המפותחת.

כפי שנסקר לעיל, קיימים מספר מנגנוני נגד (דוגמת מניעת כפל מס באמנה באמצעות פטור ממס, או דוגמת מנגנון של חסך מס) שמדינות מתפתחות נוהגות לדרוש באמנות הנכרתות ביניהן לבין מדינות מפותחות. כל זאת, על-מנת לשפר את תוצאות החלת האמנה עליהן. מכשירי הנגד הללו מוצגים לעיתים כצעדים של סחטנות מצד המדינות המתפתחות ואולם, מציינת, בצדק, דגן, כי בהינתן התוצאות הנחותות שמקנות האמנות המקובלות למדינות המתפתחות, מצטיירים מכשירי נגד אלו כדרך לגיטימית שלהן להשיג באמנות תוצאות חלוקתיות מאוזנת יותר.<sup>808</sup>

מובן כי זווית הראיה המדינית איננה הזווית היחידה שממנה יש לנתח את היתרונות שמקנות האמנות. בהקשר זה מציין Baker<sup>809</sup>, כי יהיה זה אכן מאד פשטני להניח, כי מאחורי אמנות המס ישנה רק מטרה אחת. הנישום, מצד אחד, ורשויות המס מצד שני רואים, אפוא, את מטרת האמנה כל אחד מנקודת מבטו.

עמד על כך McKie בוועידת המס ה-22 של ה-'Canadian Tax Foundation', באומרו<sup>810</sup>:

"The taxpayer hopes the treaty will prevent the double taxation of his income; the tax gatherer hopes the treaty will prevent fiscal evasion; and the politician just hopes."

[הנישום מקווה שהאמנה תימנע הטלת כפל מס על הכנסתו, פקיד השומה מקווה שהאמנה תימנע התחמקות ממס והפוליטיקאי רק מקווה.]

ובכן, מנקודת המבט של הממשל<sup>811</sup>, ניתן לסכם ולומר כי מטרת אמנות המס עשויות לכלול:

<sup>806</sup> שם, 217.

<sup>807</sup> שם, שם.

<sup>808</sup> שם, 217-218.

<sup>809</sup> Baker (2001), B-4.

<sup>810</sup> ראו את דבריו המצוטטים על-ידי: Gravelle, לעיל הערה 687.

1. מניעת כפל מס במטרה למנוע הערמת קשיים על מסחר בינלאומי ועל תנועות הון בינלאומיות, או תנועות אנשים.
2. ודאות בנוגע למשטר המס בפני משקיעים וסוחרים זרים. זאת, כדי למנוע הערמת קשיים על מסחר ועל תנועות הון כאמור.
3. שיתוף פעולה בין רשויות המס, על-מנת להיאבק בהתחמקות ממס ובהימנעות ממס.
4. העברת מידע כדי להילחם בהתחמקות ובהימנעות ממס, ובמטרה ליישם את האמנה ואת החוקים הפנימיים של המדינות המתקשרות באמנה.
5. ביטול צורות מסוימות של הפליה במס.
6. חלוקת עוגת המס באופן מוסכם והוגן.
7. סיוע הדדי בגביית תקבולי המס (סעיף זה עדיין בחיתוליו).
8. יצירת קשרים מנהליים כלכליים בין הרשויות המוסמכות של שתי המדינות.

לעומת זאת, נקודת המבט של הנישום בנוגע לאמנות המס עשויה להיות שונה מזו של הממשל. לדידו, אמנה עשויה להיתפס כשיטת מס שתחול עליו אם יפעל במבנה משפטי פלוני<sup>811</sup>. עם זאת, נקודת מבט זו אינה יורדת למהות ואיננה מדויקת דיה. האמנה אינה מתארת את מערכת המס העומדת בפני הנישום, אלא קובעת את הגבולות שעד אליהם מערכת המס יכולה להתרחב. כך לדוגמה, אמנה יכולה לאפשר ניכוי מס במקור בשיעור של עד 10% על תשלומי ריבית, אך אין זה אומר ששתי המדינות יטילו מס בשיעור זה בחוקיהן. מדינה לא ממצה תמיד את שיעור המס המקסימלי שהיא יכולה לגבות לפי האמנה. האמנה משמשת למעשה כערבות בידי תושב זר, כי מס שיוטל עליו בעתיד לא יהיה גבוה מהרמה שנקבעה באמנה, אלא אם האמנה מתוקנת, מוחלפת או מופרת.

נישומים מסוימים יכולים, עם זאת, שלא להתייחס לאמנת המס רק ככלי המיטיב עמם. כך, נישומים עשויים לחשוש, לדוגמה, מההשלכות של הסדרי חילופי המידע באמנה. המידע המסופק לרשויות המס של מדינה אחת עלול להיות מועבר לרשויות של מדינות אחרות. קיים גם חשש, שמידע כזה ימצא דרכו למתחרים עסקיים במדינות אחרות.

יתר על כן, לנישומים רבים ההקלה מכפל מס אינה תמיד השימוש החשוב באמנה: ייתכן כי קיימים תנאים חד-צדדיים המונעים כפל מס. לחלק מהנישומים, האטרקטיביות של האמנה נעוצה ביכולתה להבטיח שהכנסה, רכוש שנצבר או הון יהיו פטורים לגמרי ממס במדינת המקור (או גם במדינת המושב), או שניכוי המס במקור יהיה בשיעור נמוך יותר.

<sup>811</sup> לתובנה מעמיקה לגבי תפיסת הממשל את מטרות אמנות המס, ראו אצל: Gravelle, שם (דאז): 'Deputy Minister, Revenue Canada'. במאמרו, הוא מחלק את מטרות האמנות לשתיים: קידום

פיתוח כלכלי ומניעת התחמקות ממס.  
<sup>812</sup> ראו אצל: Baker (2001), B-7.

מנקודת המבט של הנישום, ניתן, אם כן, לסכם את מטרת אמנות המס באופן הבא: ראשית, הן מספקות הדרכה וערבות מוגבלת, לסוחר או למשקיע, לגבי אופי המס שיעמוד בפניו במדינה הזרה. שנית, הן מספקות הגנה כנגד כפל מס במרבית המצבים הנפוצים. שלישית, הן מקנות פטורים ממס או זיכויי מס.

נסכם באופן תמציתי את המטרות. ניתן ככלל לומר, כי המטרות מושגות באמצעות: הגדרת פריטי הכנסה, רווח או הון; חלוקתם בין המדינות המתקשרות; קביעת כללים פרוצדורליים מוסכמים; חילופי מידע ונהלי הסכמה הדדית.

לאור אלו, המטרות והיתרונות העיקריים של אמנות המס הם אלה:

1. לפתח ולעודד את המסחר והיחסים הכלכליים בין המדינות המתקשרות.
2. לחלק את זכויות המיסוי בין המדינות המתקשרות באמנה בצורה הדדית, צודקת והוגנת.
3. למנוע כפל מס והתחמקות ממס.
4. להביא לניטרליות בפעילות המתבצעת כולה במדינה אחת, לעומת פעילות המתבצעת על-פני שתי המדינות.
5. לקדם את הודאות המשפטית והבטחון הכלכלי לטובת המדינות ולטובת הנישומים.
6. לצמצם את החיכוך עם רשויות המס.
7. להבטיח יישום אחיד וקוהרנטי של כללי המיסוי במדינות המתקשרות, בין השאר על-ידי הגדרות זהות למונחים, הליכי הסכמה הדדית וחילופי מידע.
8. למנוע הפליה על-בסיס אזרחות, או על-בסיס מושב של יחיד או מיזם תושב אחת המדינות הפועל באמצעות "מוסד-קבע" במדינת המקור.
9. ולבסוף, והחשוב מכל לטעמנו, מניעת פעולות טרור בינלאומיות, הלבנת הון ומלחמה בנגע הסמים. כיום יותר מתמיד מבינות מדינות העולם, שאמנות המס הן הכלי היעיל ביותר למלחמות אלו ומכשיר המס מהווה זרוע יעילה יותר לאכיפת הדין הבינלאומי מאשר כל אמנה אחרת.

למרות שמטרות אלה אינן קשורות בקשר היררכי כלשהו, הן משלימות אחת את השנייה, ולעיתים לא ניתן להבחין ביניהן בצורה ברורה. אך מכל מקום, ברור הוא, כי כדי להשיג מטרות אלו, יש לקבוע כללי מיסוי ברורים, אחידים ותואמים בשתי המדינות המתקשרות. שאלה היא האם מטרות אמנות המס מהוות שיקול בפרשנות של מונחי היסוד והסדרי האמנה<sup>813</sup>. נקדים ונציין רק, כי העובדה שמניעת כפל מס או התחמקות ממס אינה מטרה בפני עצמה, עשויה להיות חשובה בהקשר זה<sup>814</sup>.

<sup>813</sup> ראו בהקשר זה למשל את הדיון להלן, פסקה 26.10.3.

<sup>814</sup> ראו את הדיון להלן, פרק 15.

## 15. כפל פטור: אי תלות האמנה בחיוב ההכנסה במס על-פי הדין הפנימי

### תוכן עניינים - ראשי פרקים

15.1	כפל פטור: אי תלות האמנה בחיוב ההכנסה במס על-פי הדין הפנימי	350
15.1	היווצרות כפל מס אינה תנאי מוקדם לתחולת הטבות האמנה	356
15.2	דברי ההסבר של מודל ה-OECD	361
15.3	עמדת ועדת ה-OECD לנושאים פיסקליים (CFA)	363
15.4	פסיקת בתי המשפט במדינות שונות	364
15.5	החריגים: סעיף 'כפיפות למס', סעיף 'נתקבלה'; הגבלת 'שיטת הפטור'	375
15.6	אמנות המס של ישראל	380
15.7	סיכום	431

כפל פטור