

## 34. שינוי חד-צדדי של הוראות האמנה על-ידי קביעת הוראות משתלבות '(Treaty Dodging') והוראות סותרות '(Treaty Override') בדין הפנימי

### תוכן עניינים - ראשי פרקים

34. שינוי חד-צדדי של הוראות האמנה על-ידי קביעת הוראות משתלבות ('Treaty Dodging') והוראות סותרות ('Treaty Override') בדין הפנימי	904
34.1 כללי	908
34.2 הפניה: סטטית או דינמית	908
34.3 עקיפת אמנות על-ידי שינוי דין פנימי ('Treaty Dodging')	909
34.4 שינוי אמנה בחקיקה פנימית ('Treaty Override')	911

הוראות משתלבות והוראות סותרות

## 34. שינוי חד-צדדי של הוראות האמנה על-ידי קביעת הוראות משתלבות ('Treaty Dodging') והוראות סותרות ('Treaty Override') בדין הפנימי

### תוכן עניינים מפורט

34. שינוי חד-צדדי של הוראות האמנה על-ידי קביעת הוראות משתלבות ('Treaty Dodging') והוראות סותרות ('Treaty Override') בדין הפנימי	904
34.1 כללי	908
34.2 הפנייה: סטטית או דינמית	908
34.3 עקיפת אמנות על-ידי שינוי דין פנימי ('Treaty Dodging')	909
34.4 שינוי אמנה בחקיקה פנימית ('Treaty Override')	911
34.4.1 מהי עקיפת אמנות?	911
34.4.2 ההשלכות המשפטיות של עקיפת אמנות	914
34.4.3 סקירת דיני מדינות העולם	915
34.4.4 סיכום	917

הוראות משתלבות והוראות סותרות

## 34. שינוי חד-צדדי של הוראות האמנה על-ידי קביעת הוראות משתלבות ('Treaty Dodging') והוראות סותרות ('Treaty Override') בדין הפנימי

### 34.1 כללי

אמנות למניעת כפל מס נועדו ליצור הסדרי מיסוי לטווח ארוך. תהליך המשא ומתן על האמנה הנו מורכב וממושך, ובדרך כלל יהיה זה בלתי אפשרי לשנות אמנה כל אימת שנעשים שינויים בחוק הפנימי. האמנות מעוצבות, לפיכך, תוך לקיחה בחשבון של שינויים עתידיים בדין פנימי. עקרון זה בוטא בסעיף 2(4) למודלים, שקובע כי אמנות צריכות לחול גם על מיסים זהים או דומים שהוטלו לאחר תאריך חתימת האמנה. ואכן, אמנות ממשיכות להיות אפקטיביות גם כאשר חוקי מס בדין הפנימי משתנים. לדוגמה, בחוקי המס של שוודיה קיימת הוראה, לפיה מיסוי כתושב שוודיה ימשך 3 שנים אחרי שאותו תושב עזב את המדינה. החקיקה השוודית תוקנה כך שהתקופה הוארכה ל-5 שנים, בזמן שהאמנה עדיין היתה בתוקף. הוחלט, כי לפי האמנה, מיסוי כתושב יחול במשך 3 שנים בלבד מיום עזיבת המדינה, למרות התיקון בחוק ל-5 שנים<sup>2765</sup>.

סתירות, כתוצאה משינוי בחוק הפנימי, יכולות להיווצר במספר דרכים<sup>2766</sup>:

1. האמנה מפנה למונחים בדין הפנימי ומונחים אלו שונים, או בוטלו.
2. נחקק חוק חדש שאינו מתאים למטרת האמנה.
3. נחקק חוק חדש שסותר מפורשות את הוראות האמנה.

### 34.2 הפנייה: סטטית או דינמית

כאשר אמנה מתייחסת לדין הפנימי של המדינות המתקשרות ולפירוש מונחים מהדין הפנימי, עולה השאלה, כיצד תפורש האמנה כאשר משתנה הדין הפנימי. האם ההפניה היא לחוק כפי שהיה בעת חתימת האמנה - פירוש סטטי, או לחוק התקף במועד בו האמנה מיושמת - פירוש דינמי<sup>2767</sup>. השאלה נדונה לעיל בהקשר לסעיף 3(2) למודלים<sup>2768</sup>, והיא רלוונטית גם לגבי סוגיות אחרות בפרשנות אמנות על-פי הדין הפנימי, בין מפורשות<sup>2769</sup> ובין משתמעות.

עד לשנות ה-80 המוקדמות, הבחירה בין הפרשנות הסטטית לדינמית לא עמדה על הפרק. הפניות לדין הפנימי התייחסו לחוק שחל ביום יישום האמנה<sup>2770</sup>. לא היתה בנמצא כל דעה אחרת<sup>2771</sup>. פסק-דין קנדי הביא לדין מעמיק יותר כאשר, בניגוד לדעה הרווחת באותם זמנים, הפנה אל החוק שהיה תקף ביום חתימת האמנה<sup>2772</sup>.

לשאלות אלו חשיבות רבה גם באמנות המס של ישראל. דוגמאות לכך נמצאות, בין היתר, בהוראת 'חסך מס' באמנות ישראל עם ג'מאיקה ודרום-אפריקה. לפי אמנות אלו, אם יחול הדין הפנימי של דרום-אפריקה וג'מאיקה, עלול להיווצר מצב של אי גביית כל מס בישראל על הכנסות שהופקו בידי ישראלים בחו"ל, החייבות שם בשיעורי מס נמוכים בלבד. ועוד קיימות דוגמאות רבות אחרות.

פרשנות סטטית או דינמית נידונה בהרחבה על-ידי 'קבוצת המיסוי הבינלאומי' (*International Tax Group*) בראשותו של פרופ' Avery Jones<sup>2773</sup>. תימוכין להשקפה הסטטית ניתן למצוא בחסרונות הנוצרים כתוצאה מפירוש דינמי. פירוש דינמי מאפשר שינוי החוק הפנימי גם לצורך האמנה, ועל-ידי כך שינוי ההתחייבות המוטלת על-פי האמנה על מדינה פלונית באופן חד-צדדי. במקרים מסוימים, בעיקר לגבי אמנות ישנות, קשה לוודא מה היתה הטרמינולוגיה של הדין הפנימי במועד חתימת האמנה. לפי גישה זו, ההשקפה המסורתית לפיה הפנייה תהיה לדין הפנימי כפי שהוא ביום האירוע - עדיפה<sup>2774</sup>.

דברי ההסבר למודל ה-OECD תומכים, מאז 1992, בפרשנות דינמית<sup>2775</sup>. מנסחי דברי ההסבר מצאו לנכון לאזן בין שני אינטרסים מתחרים: הרצון ליציבות לעומת פתרון שיהיה מעשי<sup>2776</sup>. בקנדה, נחקק חוק המאמץ את שיטת הפרשנות הדינמית<sup>2777</sup>. הגישה הסטטית, לעומת זאת, אומצה לעניין אמנת המס של גרמניה עם אוסטריה, על-פי השקפתו של המלומד Lang, שטען כי המונחים המשפטיים המופיעים באמנה זהים בדיני שתי המדינות, מה גם שהוראה המקבילה לסעיף 3(2) למודלים נעדרת מן האמנה ולכן המסקנה היא כי פרשנות סטטית למונחים ספציפיים תהיה עדיפה<sup>2778</sup>.

## 34.3 עקיפת אמנות על-ידי שינוי דין פנימי ('Treaty Dodging')

ניתן להגדיל או להקטין הטבות מס באמנות קיימות על-ידי חקיקה חד-צדדית. לעיתים, מתבצעת חקיקה עם 'הצצה' לעבר אמנות מס קיימות<sup>2779</sup>. האפשרות לשפר מצב משפטי של מדינה במסגרת אמנה, באה מההפניה הדינמית לדין הפנימי, שאז - דרך שינוי בדין הפנימי יכולה מדינה מתקשרת להרחיב או להצר את המיסוי על-פי האמנה. זהו הרקע בגינו בתי המשפט הקנדיים תמכו בפרשנות סטטית במקרה של ההפניה לדין הפנימי בפסק-דין *Melford Developments*<sup>2780</sup>. בדומה, שינוי ניסוח של חוק יכול להוביל לתוצאות בלתי רצויות במסגרת אמנות קיימות. חקיקה כזו לא תסתור את האמנות הרלוונטיות, אם כי היא עלולה להפר את האיזון או את התכנים הממשיים והמהותיים שלהן<sup>2781</sup>. המלומד Jones ושותפיו לכתובה תמכו בהפניה הדינמית עם 'יישום מגביל' (*Implied Limitation*)<sup>2782</sup>:

"Without impairing the balance or affecting the substance of the convention."

הוה אומר:

"ללא פגימה באיזון או השפעה על המהות של האמנה."

בדרך פרשנות זו של הפניה לדין הפנימי, נמנע ניצול של חקיקה פנימית לשינוי איזונים באמנה. אולם, לא כל הפרה של אמנה יכולה להימנע באמצעים פרשניים בלבד. כיצד ניתן להילחם בעקיפת אמנות? שיטה אחת מצויה בעקרון של עסקה מלאכותית. נסביר. רשויות המס ובתי המשפט נאבקים בהסכמים משפטיים שאין להם מטרה עסקית הגיונית, המעוצבים לשם הימנעות ממיסוי (*'Abus de Droit'*)<sup>2783</sup>. מדינה אשר נוהגת באותו אופן מפירה את חובתה המשפטית הבינלאומית למלא אחר הוראות האמנה שנחתמה ברצון טוב. עם זאת, הסנקציות הסטנדרטיות הבינלאומיות כנגד הפרות אמנה לא יחולו אוטומטית על התנהגות זו. התנהגות זו מוסדרת על-פי הדין הבינלאומי מכוח אמנת וינה<sup>2784</sup>, ולפיו - ההתנהגות איננה עולה כדי הפרה או אי מילוי של חובה המחייבת צייתנות. בסוג המקרים שנדון כאן, אין אפוא הפרה של אמנה, למרות שנעשו ניסיונות לעקוף אותה. על-פי סעיף 38(1)(c) לתקנון של בית המשפט הבינלאומי לצדק, כוללות האמנות עקרונות משפטיים כלליים המוכרים על-ידי אומות מתורבתות. מדובר על עקרונות בינלאומיים משותפים. כלל אוניברסלי מקובל הוא העיקרון לפיו פעולות משפטיות חוקיות המנצלות רצון טוב (*'Absent Good Faith'*) - יש להתעלם מהן. זו גרסה בינלאומית של הכלל המקובל במרבית המדינות, לפיו יש להתעלם מהסכמים מלאכותיים שנובעים משיקולי מס גרידא, ללא כל מטרה עסקית הגיונית. במקרה כזה, 'מהות העסקה' תגבר על צורתה המשפטית<sup>2785</sup>. בהיותו עיקרון בינלאומי כללי, חל כלל זה גם על מדינות. במקרה כזה יש לאמץ, במקום את הנורמה העוקפת את האמנה, את הנסיבות החוקיות, שהיו נובעות מתבנית חקיקה מסוג *'Bone Fide'*, והן תיחשבה כאילו הן התרחשו, במקום הנסיבות שקיבלו ביטוי בתבנית החקיקה המלאכותית<sup>2786</sup>.

לדוגמה, הכנסה של חברה-בת, שברגיל היתה נופלת למסגרת סעיף 10 לאמנת המודל רק בעת חלוקת דיבידנד לחברה-האם. בדין הפנימי קיימת הוראת CFC, שאיננה בת שינוי<sup>2787</sup>. אם הדין הפנימי רואה ריבית המשולמת לבעלי מניות כדיבידנדים, כלל כזה יחול גם למטרות האמנה. אולם, הכלל באמנה, הנוגע לריבית, מוגבל לעיתים ל"הלוואות אמיתיות" והוא לא יחול לגבי הלוואות הניתנות כמסווה לחלוקת רווחים.

המחוקק הפנימי יכול לבטל את הוראות אמנה; חקיקה כזו תהיה מחייבת בבתי המשפט הפנימיים, אך היא תהווה הפרה של המשפט הבינלאומי ותגרור אחריה פעולת גומלין מצד המדינה המתקשרת האחרת<sup>2788</sup>. ייתכן גם, כי נישום החייב במס במדינה המפירה את האמנה יוכל לטעון לבטלות החקיקה המפירה מכוח כללי המשפט הבינלאומי המנהגי. שאלה זו טרם נבחנה בבתי המשפט בעולם. דוגמה לעקיפת אמנות על-ידי המחוקק בישראל יכולה להיות תיקון סעיף 126(ב) ו-1(ג) לפקודה, שנעשה בתיקון 132 לפקודת מס הכנסה<sup>2789</sup>. באותו תיקון ביקשה מדינת ישראל להתחמק ממתן פטור לדיבידנד מחברה-בת אוסטרית, בלגית, הולנדית

או שוודית לחברה-אם ישראלית, ועשתה זאת על-ידי חקיקת סייג בדין הפנימי (סעיף 126 לפקודה). סייג זה קובע, כי רק דיבידנד שמקורו בישראל פטור ממס בין שתי חברות ישראליות, בעוד שהכנסה מדיבידנד שמקורה בחו"ל המשולמת בין שתי חברות ישראליות אינה פטורה, אם כי תזוכה במס ששולם בישראל על-ידי החברה המחלקת בעלת ההכנסה בחו"ל<sup>2790</sup>. התוצאה: רק דיבידנד המחולק מחברה זרה חייב אפקטיבית במס. מאחר שממילא חל מיסוי על דיבידנד מחברה זרה, הרי שהסעיף נועד לחול רק על חברות אוסטריות, בלגיות, הולנדיות ושוודיות, שנהנו עד כה מפטור ממס בישראל, מכח אמנת המס בין ישראל לאותן מדינות ביחס לאותו דיבידנד. הפטור עוגן בהוראות האמנות שקבעו כי דיבידנד כאמור יוצא מבסיס החיוב ככל שהוא פטור ממס בעת חלוקתו מחברה-בת ישראלית לחברה-אם ישראלית. מאחר שהוראת הפטור הוחלפה להוראת זיכוי, הרי שבפועל הדיבידנד בין שתי חברות ישראליות נותר פטור, אך בחלוקתו מחברה הולנדית למשל, הוא חייב. להוראת הזיכוי אין כל נפקות, מאחר שהחברה ההולנדית, מחלקת הדיבידנד, לא שילמה מס בישראל.

אין ספק, כי אילו היה נישום ישראלי עורך פעולת תכנון מס מסוג זה, היו הרשויות מנסות לטעון לעסקה מלאכותית או להתחכמות של תכנון מס, ולהתעלם ממנה. מאחר שהמדינה עשתה "תרגיל מס" בחוק, נראה לנו, לפי העקרונות הבינלאומיים לעיל, כי הולנד למשל, ואולי גם נישום בבית משפט בישראל, יכולים לטעון מכוח האמנה, או מכוח משפט בינלאומי מנהגי, כי זו התנהגות בחוסר תום לב של מדינת ישראל, ולפיכך יש להתעלם ממנה מכוח סעיף 86 לפקודה שחל, כאמור לעיל, גם על מדינות שהפרו אמנות על-ידי *'Treaty Dodging'*<sup>2791</sup>.

שאלה גדולה היא, אם בית משפט מחוזי יטה אוזניו לטענה מסוג זה, אולם אין ספק כי יינתן משקל רב לטענה זו בבית משפט העליון, נוכח המטרה הפסולה של תיקון חד-צדדי, חסר כנות, של אמנה, שלא בדרך משא ומתן.

לפי סעיף 31(3)(b) לאמנת וינה, בפירוש אמנה צריך להתייחס גם לגישת המדינה השניה באמנה<sup>2792</sup>. אם מדינה מתקשרת מאמצת הוראות דומות, היא לא תוכל לטעון להפרה. כיום לכן, מיותר לבחון, למשל, האם ה-*Subpart F Legislation* של הדין הפנימי בארצות-הברית או קוד המיסים בגרמניה (*'Außensteuergesetz'*) מתיישבים עם אמנות שגרמניה וארצות-הברית חתמו קודם לכן<sup>2793</sup>. יותר מכך, בנוגע לגרמניה, זיכרון דברים מוסכם בין גרמניה ושווייץ מיום ה-29 לספטמבר 1971 קובע במפורש, שאמנת המס בין גרמניה ושווייץ אינה אוסרת ייחוס רווחים, CFC, בקרב תאגידים מוגבלים באחריות.

## 34.4 שינוי אמנה בחקיקה פנימית ('Treaty Override')

### 34.4.1 מהי עקיפת אמנות?

שינוי ראשי וישיר בחקיקה של דיני המס הפנימיים עשוי לסתור הוראות באמנות מס. ניתן כמובן לפתוח במשא ומתן שתכליתו לשנות את האמנה, או, אם נחוץ, לבטל את האמנה<sup>2794</sup>. לעיתים נקבעה באמנה חובת משא ומתן המיועד לשנות אמנה כך שתתאים לשינויים בדין הפנימי. ארצות-הברית ייחסה חשיבות להכללת הסדרים כגון אלו באמנות שלה, מאז אמנת ארצות-הברית-ספרד משנת 1990. כאשר מחוקק מעביר באופן חד-צדדי חוקים פנימיים המנוגדים לאמנה, זו פעולה שפירושה הפרה של האמנה. סוג זה של הפרת אמנה על-ידי חקיקה ידוע כ-'*Treaty Override*'.

ועדת ה-OECD מגדירה את ה-'*Treaty Override*' כ-

"The enactment of domestic legislation intended by the legislature to have affects in clear contradiction to international treaty"

הוזה אומר:

"חקיקה של חוקים פנימיים המכוונים על-ידי המחוקק להביא להשפעה המנוגדת בברור לאמנה בינלאומית."<sup>2795</sup>

חקיקה שמשנה אמנה ('*Treaty Override*') בתום לב, שלא בכוונה, לא נכנסת לסף ההפרה של הדין הבינלאומי, ואינה נופלת לגדר הגדרת ה-OECD<sup>2796</sup>.

בישראל, כאמור לעיל, היה בעבר ניסיון לתקן את סעיף 196 לפקודה<sup>2797</sup>. ההוראות המתקנות שהוצעו, נגעו לעניין 'הגבלת הטבות' ('*Limitation on Benefits*') והן היוו למעשה ניסיון לחוקק '*Treaty Override*'. זאת ועוד, התיקון לסעיף 126 לפקודה במסגרת תיקון 132 אף היא מהווה סוג של '*Treaty Override*', שנועד לבטל הטבות שהוענקו לדיבידנדים שמחולקים על-ידי חברות-בת במספר מדינות אמנה עם ישראל לחברות-אם תושבות ישראל. חקיקתו של סעיף 5(5) לפקודה ('חברת משלח יד זרה') אף היא עשויה להוות סוג של '*Treaty Override*', והוא נדחה מפני אמנות<sup>2798</sup>.

בשנת 1980, אישר הקונגרס האמריקאי את כוונתו להפר מחויבויות אשר נבעו מאמנות מס בכנות יוצאת דופן. חקיקת ה-FIRPTA ('*Foreign Investment in Real Property Act*') קבעה, כי כמה מכלליה, במידה שהם סותרים אמנות קיימות, יושהו לתקופה של 5 שנים מיום קבלתם. לאחר תקופה זו, כללים אלו יהפכו ברי קיימא למרות קיום אמנות סותרות. מאז, נושא ה-'*Tax Treaty Override*' הועלה מספר פעמים בארצות-הברית כאשר נשקלו סוגיות מסוי. דיונים אינטנסיביים במיוחד נערכו בקשר ל-'*Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988*' ("Tamra"), שנועד בחלקו להבהיר את מידת ההתאמה של הסדרים מסוימים ב-'*Tax Reform Act of 1986*' ולהבהיר אמנות קיימות<sup>2799</sup>. תוך כדי הדיונים בקונגרס באשר לחקיקה שלעיל, עשר מתוך שתים-עשרה המדינות החברות ב-EC (הקהילה האירופאית) מחו בחריפות כנגד, בין היתר, הפרה של אמנות מס במכתב ציבורי מה-18 לפברואר 1988<sup>2800</sup>. בשימוע משנת 1990 של הוועדה לענייני חוץ של הסנאט, הסנאטור האמריקאי Sarbanes הביע ספק בכך ש-'*Treaty Override*' על-ידי ארצות-הברית הוא אכן הפרת אמנה, וזאת משום שהצדדים - בבואם להתקשר באמנות

הוראות משתלבות והוראות סותרות

- ידעו, וידעו היטב, שהסנאט מתכוון לעקוף אמנות מס אלו<sup>2801</sup>. חולק עליו יושב ראש ועדת הכספים של ה-Bundestag הגרמני<sup>2802</sup>.

מבקרים שונים פוסלים את נטיית אנשי הקונגרס לעקוף אמנות. ביקורת זו מאגדת את אנשי המחלקה למיסוי בינלאומי באוצר האמריקאי ומלומדים בולטים בתחום<sup>2803</sup>. בעוד הדיונים החקיקתיים בעניין Tamra נמשכו, הקונגרס עשה מאמץ שלא לחרוג ממסגרת אמנות המס. חילוקי הדעות הנותרים נסבו סביב פרשנות אמנות<sup>2804</sup>.

לעיתים, מטרת החוק היא להחזיר לאמנה את המשמעות האמיתית, בעקבות פסק-דין שסטתה ממנה. כך קרה בפסק-הדין הקנדי בעניין Melford Developments<sup>2805</sup>. אין זה סביר כמובן, כי תיקונים כאלו יוכנסו בתדירות גבוהה<sup>2806</sup>. תיקונים כאלו יכולים להיות עקיפה מוסווית של אמנות. הצהרתו של שר האוצר הבריטי, המובאת להלן, אופיינית למקרה שבו ערכאת מס שיפוטית באנגליה ('Special Commissioners') החליטה כנגד עמדת הרשויות.

וכך הוא אמר:

"We are now using this bill to change the law to what we thought it was and to reflect the double taxation treaty "

הוזה אומר:

"אנו כעת משתמשים בהצעת החוק בכדי לשנות את המצב הקיים לזה שהיה בכדי שישקף נאמנה את האמנה למניעת כפל מס"<sup>2807</sup>.

לעיתים, נעשים ניסיונות להצדיק חקיקה אשר נוגדת את האמנה בטענה, כי החקיקה רק מונעת ניצול לרעה של האמנה ואין בה בכדי להפר את האמנה. דוגמה לכך ניתן לראות בשינויים שנעשו בגרמניה בסעיפים 10 ו-20 ל-AstG על-ידי סעיף 17 לתיקון חוקי המיסים מ-1992<sup>2808</sup>. לפי סעיפים 20(2) ו-20(3) לחוק המתוקן, אם תושב גרמני מקבל הכנסה, אשר בדרך כלל פטורה ממס גרמני בהתאם לאמנה למניעת כפל מס על-ידי מוסד שאינו עונה להגדרה 'מוסד-קבע' בגרמניה, ואם הכנסה זו הינה בעלת 'Capital Investment Character', קרי: בעלת אופי הוני השקעתי, הפטור שניתן על-ידי האמנה מוחלף ביכוי מס בגרמניה. זאת ועוד, על-פי סעיף 10(6) לחוק המתוקן, יש להוסיף הכנסה של חברה-בת, הדומה לזו שמוצגת לעיל, להכנסה של החברה-האם הגרמנית ולמסות את שתיהן בגרמניה גם מקום שבו דיבידנדים שחולקו על-ידי החברה-הבת לחברה-האם זכאים לפטור ממס על-ידי האמנה.

חוקים אלו באו לענות למיסוי שנוצר עקב השקעת סכומים לא מבוטלים באירלנד על-ידי תאגידים גרמניים, בשל הטבות מס שניתנו שם למשקיעים זרים באישור מוסדות הקהילה האירופאית. השאלה האם החוק הגרמני החדש נוגד אמנות כפל מס תלויה בשאלה האם 'פטור השתתפות' ('Participation Exemption') על חלוקת דיבידנד לחברה-האם בגרמניה על-ידי חברה-בת ממדינה זרה, כפי שבוסס בהתאם לאמנות, חל גם על 'תוספות' אשר נחקקו מכוח ה-AStG<sup>2809</sup>. המחוקק הגרמני כיבד בעבר את 'פטור ההשתתפות' ולא גבה מיסים בסוג כזה של מקרים<sup>2810</sup>. פרופ' Vogel, כמו גם מלומדים רבים אחרים, סובר, כי אכן מגיע פטור ממס בהתאם לאמנות קיימות, מכיוון שה'תוספות' מכוח ה-AStG הן דיבידנדים

בראי של דיני אמנות<sup>2811</sup>. מכאן נובע, כי החקיקה הגרמנית החדשה נוגדת אמנות קיימות<sup>2812</sup>. יותר מכך, אם משהו אינו מחזיק בדעה כי ה'תוספות' מכוח ה-AstG הנן דיבידנדים, ברור כי לפחות ההוראה החדשה ל'מוסדות-קבע' היא פגיעה ברורה ביישום האמנה המתאימה ולכן זוהי עקיפת אמנה<sup>2813</sup>.

בכדי להצדיק את החקיקה החדשה, הממשלה הגרמנית והוועדה לענייני כספים של הפרלמנט של גרמניה טענו, כי הן פועלות על-מנת להילחם בניצול אמנות מס, וכי אין להשתמש באמנה כאילו היא דבר מובן מאליו<sup>2814</sup>. העיקרון הנדון כאן מניח, כי פגיעה באמנה שמופיעה במקרה הנדון עברה בדיקה מדוקדקת. Leiser טען בצורה משכנעת, כי ההשקעות באירלנד אינן מהוות פגיעה באמנה, יתר על כן, אין זה ברור אם החוק יכול להתבסס על רעיון זה. ועדת ה-OECD לעניינים פיסקליים (ה-CFA) הכריזה, כי היא מתנגדת לחיקוקים עוקפי אמנות, גם במקרה של מאבק בניצול אמנות לשם התחמקות ממס. אם חקיקה מסוג זה תהיה מוכרת בכלל על-ידי המשפט הבינלאומי, יהיה עליה ללכוד רק את המקרים הספציפיים שבהם יישום אינדיבידואלי של רעיון מניעת ניצול האמנה לרעה יהיה מוצדק. חיקוק שכזה הנו הרגולציה הגרמנית החדשה של סעיף 50(1a) ל-ESTG<sup>2815</sup>. אותו הרעיון נכון גם במקרה השוויצרי הקלאסי של ה-'Anti Abuse Decree' (Mißbrauchesluß) מ-1962<sup>2816</sup>. הנושא האחרון נשאר פתוח ולא הוכרע.

## 34.4.2 ההשלכות המשפטיות של עקיפת אמנות

אמנה הינה חלק מהתחייבות בינלאומית<sup>2817</sup> ועקיפתה נותנת לצד השני את הזכות לנקוט בסנקציות. סנקציות ספציפיות כתגובה להפרת אמנה נקבעו בסעיף 60 לאמנת וינה, שכולל את האפשרות לבטל אמנה או להשהות את ביצועה<sup>2818</sup>. בריטינה ומדינות אחרות איימו על ארצות-הברית בצעדים כאלו בתגובה לשינוי 'שיטת המיסוי היונטרית' ('Unitary Taxation')<sup>2819</sup>, למרות שאין זו מחלוקת הנשלטת ככלל על-ידי דיני אמנות<sup>2820</sup>.

הפרה של המשפט הבינלאומי אינה מובילה בהכרח לבטלות החוק שמפר את האמנה במשפט הפנימי - זו שאלה התלויה במשפט החוקתי של המדינה הספציפית<sup>2821</sup>. לפי סעיף 55 לחוקה הצרפתית מ-1958, יש לאמנות עדיפות על חוק פנימי<sup>2822</sup>. כלל דומה מצוי בסעיף 94 של החוקה ההולנדית. הפירוש לסעיף 98(2) של החוקה היפנית הנו פירוש דומה. בבלגיה, לאמנה בינלאומית עדיפות, מבחינה נורמטיבית, על חוק פנימי<sup>2823</sup>. בשווייץ המצב לא נהיר לגמרי: ה-SchwiezBG התכחש בעבר לעליונות אמנה<sup>2824</sup>, אך לאחרונה הוגבלו החלטות מעין אלו רק למקרים ספציפיים שבהם המחוקק הפדרלי היה מעוניין שלא לפעול על-פי האמנה<sup>2825</sup>. על גישה זו השוללת עדיפות לאמנות נמתחה ביקורת בספרות המקצועית<sup>2826</sup>.

במדינות רבות, אמנות שאומצו לדין הפנימי מצויות במעמד זהה לזה של חוק פנימי. כך יוצא, שחוקים מקומיים שנתקבלו לאחר חתימת האמנה, יכולים לסטות מהאמנה גם אם הם מפירים חוק בינלאומי ('Lex Posterior Rule'). בארצות-הברית לדוגמה, החוק הבינלאומי הנו 'החוק העליון של המדינה'<sup>2827</sup>. מכאן אנו למדים, כי לכאורה לאמנות

בינלאומיות קדימות על פני-חוקים של המדינות השונות בארצות-הברית. עם זאת, אמנה מקבילה לחיקוק פדרלי. יוצא, שחוק פדרלי שהתקבל מאוחר, יכול לגבור על האמנה או אפילו להפר אותה. למרות האמור, תהא לחוק המפר השפעה מחייבת פנים-מדינתית<sup>2828</sup>. תוצאה דומה עולה בגרמניה מסעיף 25 לחוקה הפדרלית של גרמניה (ה-GG), לפיו 'עקרונות כלליים של חוק בינלאומי' קודמים לחוקים מקומיים השוללים אמנות. כלל זה נכון משום שסעיף 2 לקוד המסים הפדרלי של גרמניה (ה-AO) מציין כי:

"Treaties with other states in the sense of Article 59 Abs. 2 Satz 1 of the Basic Law that address taxation (Grundgesets), to the extent that they have become directly applicable under domestic law, take precedence over other tax legislation"

אולם בשל העובדה, כי כלל זה הנו רק חוק פדרלי רגיל, אין בכוח חיקוק זה להעניק לאמנות מדרג נורמטיבי גבוה מזה של חקיקה מקומית רגילה<sup>2829</sup>. לא רק זאת, אף קיים בגרמניה קונצנזוס זמן רב<sup>2830</sup>, שהחוק הבינלאומי או המשפט הבינלאומי כמשמעו בסעיף 25 הנ"ל, אינו יכול להקנות לאמנות מעמד גבוה מזה של חוקים רגילים<sup>2831</sup>. עם זאת, כפי שמציין פרופ' Vogel, השאלה, אם פרשנות מסורתית זו עדיין מתאימה היום, צריכה להישקל מחדש<sup>2832</sup>. בכל מקרה, חקיקה מדינתית אשר מפירה אמנה אינה בעלת תוקף חוקי ('Lawful'), כפי שבית המשפט הפדרלי למיסים של גרמניה (ה-BFH) קבע באחד מפסקי-הדין שנפסקו שם<sup>2833</sup>. בבריטניה, אמנות אינן בעלות תוקף עדיף על החקיקה הפנימית, כך שחקיקה פנימית עלולה לשלול תוקף אמנה<sup>2834</sup>.

לא כל חוק מאוחר גובר על אמנה שהיתה קיימת טרם חקיקתו. מקובל וידוע, כי חוק כללי מאוחר אינו גובר על חוק המהווה 'דין ספציפי', אלא אם החוק המאוחר מציין מפורשות את עדיפותו. אמנות כפל מס הוצגו כחקיקה מיוחדת ביחס לחקיקה כללית. בגרמניה סעיף 2 ל-AO מבסס את מעמדם של אמנות המס כחקיקה מיוחדת ביחס לחוקי מס כלליים. דין דומה קיים גם בשווייץ<sup>2835</sup>. להשוואה, ראו גם הדין באוסטריה<sup>2836</sup> ובאנגליה<sup>2837</sup>. בישראל, קיימת מחלוקת בנושא זה<sup>2838</sup>.

### 34.4.3 סקירת דיני מדינות העולם

מה הדין כאשר המחוקק פועל במודע לביטול אמנה בחקיקה<sup>2839</sup>, להבדיל ממקרה של חקיקה מסייגת אמנה באופן בלתי מכוון<sup>2840</sup>? נושא זה של ביטול הוראות אמנה עולה במדינות בהן לאמנות ניתן מעמד שווה לזה של הדין המקומי. במדינות אלו הקונפליקט נבחן, כאמור, לאור הכלל של חוק מאוחר גובר על חוק מוקדם<sup>2841</sup>.

במספר מדינות המשפט המקובל, אמנות מס גוברות על חקיקה פנימית סותרת. אוסטרליה הינה דוגמה למדינה כזו. באופן דומה, גם בקנדה הוראות האמנה גוברות על הוראות החוק הפנימי, וזאת כאמור מכוח סעיף 5 ל-*Income Tax Conventions Implementation Act* משנת 1986<sup>2842</sup>. באנגליה, כאמור, אמנות אינן בעלות מעמד מקומי מחייב, ולכן דבר חקיקה מאוחר יותר יכול לשנות או לסתור הוראה מהוראותיהן<sup>2843</sup>. בארצות-הברית כאמור, אמנות

עדיפות על חוקי כל מדינה ומדינה<sup>2844</sup>, אך חוק פדרלי מאוחר יותר יכול לסתור או לבטל הוראות אמנה<sup>2845</sup>. חוק זה מחייב גם את המדינות השונות<sup>2846</sup>.

ארצות-הברית שומרת כאמור לעצמה את זכות המיסוי של תושביה ואזרחיה, בהתעלם מהוראות אמנה. המלומד Doernberg מבקר סעיף זה כרחב מדי<sup>2847</sup>. בניגוד לעמדתו, מובאת כאמור הטענה שעקיפת אמנות על-ידי ארצות-הברית ידועה למדינות המתקשרות<sup>2848</sup>.

הפרת אמנה כמוה כהפרת המשפט הבינלאומי<sup>2849</sup>. אך גם שינוי מהותי בנסיבות ('*Clausula Rebus Sic Stantibus*') אינו מצדיק עקיפת אמנה<sup>2850</sup> וכך גם אי יכולת ביצוע<sup>2851</sup>. לפי הקונגרס האמריקאי<sup>2852</sup> ומדינות אירופה<sup>2853</sup>, הפרה מכוונת או שיטתית של אמנות מס תהא בעלת השלכה שלילית לגבי ניהול משא ומתן עתידי, ותפר את בסיס האמון בין המדינות. גם מוסדות ה-OECD מתנגדים לעקיפת אמנות במדינות רבות<sup>2854</sup>.

אמנות מס הנן, דרך כלל, חלק מהחקיקה המקומית<sup>2855</sup>, ומטבע אופיין - מחייבות מדינות מתקשרות<sup>2856</sup>. אין זה רצוי, כי הדין המקומי יאפשר עקיפת אמנה. פרשנות אמנות מס המשפיעות על פרשנות דין פנימי, משמשת פעמים רבות כאמצעי לפירוש אוהד של אמנות מס המונע עקיפתן.

גם Baker ממליץ, כי הדין המקומי יותאם לדין האמנה וימנע עקיפתה<sup>2857</sup>. אחת הדרכים היא על-ידי הכללת אמנות מס בדין המקומי<sup>2858</sup>, ומתן עדיפות להוראות האמנה.

עדיפות להוראות אמנה על דין מקומי יכולה להיווצר במספר דרכים<sup>2859</sup> שונות ומגוונות<sup>2860</sup>, שכולן מיועדות למנוע עקיפת אמנות<sup>2861</sup>, צד לצד עם כללי פרשנות כדוגמת ראיית 'דין אמנות כדין ספציפי'<sup>2862</sup>; או כלל הפרשנות 'חוק כללי מאוחר אינו גובר על חוק קודם מיוחד'<sup>2863</sup>. מצב זה זהה לאשר נקבע בגרמניה<sup>2864</sup>, צרפת<sup>2865</sup>, הולנד<sup>2866</sup>, יפן<sup>2867</sup> ובלגיה<sup>2868</sup>. קיימת אף חקיקה ספציפית כמו זו באוסטרליה<sup>2869</sup>.

מספר מדינות מסתפקות במתן עדיפות יחסית בלבד, כדוגמת ארצות-הברית<sup>2870</sup>. כאמור, שם יש לאמנות עדיפות על דיני המדינות<sup>2871</sup> אך לא על חקיקה פדרלית<sup>2872</sup>. סקרנו לעיל דוגמאות לחקיקה פדרלית סותרת אמנות<sup>2873</sup> ואת כללי הפרשנות שם<sup>2874</sup>. קיימת גם פסיקה שנתנה עדיפות להוראות חקיקה סותרות, כדוגמת עניין Lindsey<sup>2875</sup>.

יש כאמור לשים לב כי אמנת וינה מחייבת מדינות לפעול בתום לב ('*good faith*') לקיום אמנות<sup>2876</sup> ולהימנעות מפנייה להוראות דין פנימיות כצידוק לאי ביצוע הוראות אמנה<sup>2877</sup>.

עקיפת הוראות אמנה, ייתכן שתופנה לגוף בינלאומי, כדוגמת בית המשפט הבינלאומי לצדק. ניסיון לעקיפת אמנות על-ידי הקונגרס האמריקאי<sup>2878</sup> זכה כאמור לתגובות קשות מצד מדינות אירופה<sup>2879</sup> וכן מצד ועדת ה-OECD<sup>2880</sup>. באנגליה<sup>2881</sup>, בפסק-הדין בעניין Colloco<sup>2882</sup> קבע בית המשפט, שדבר חקיקה פנימי (סעיף (2)4 ל-1955 *Finance Act*) ישים לגבי חברה תושבת הרפובליקה האירית, למרות הפטור הקיים לתושב אירלנד מכוחה של האמנות בין אנגליה ואירלנד (מ-1926 ומ-1947). השאלה שהועלתה שם נסבה על עיקרון פרשנות, לפיו יפורש חוק באופן שלא יאפשר הפרת התחייבויותיה הבינלאומיות של

אנגליה. שופטי בית המשפט קבעו פה אחד, כי מאחר שלשון החוק ברורה, הרי שדינו לגבור על הוראות האמנה.

פסק-הדין השני שניתן בעניין **Woodend Rubber**<sup>2883</sup>, עסק ביחסי הגומלין שבין אמנת המס שבין אנגליה לצ'יילון (לימים סרי-לנקה) משנת 1950, מחד גיסא, ודבר חקיקה אנגלי פנימי (סעיף 53 לחוק מס הכנסה) משנת 1959, מאידך גיסא. בית המשפט קבע, כי הוראת הסעיף (הטלת מס בשיעור של 33 ו-1/3 אחוז על מי שאינו תושב אנגליה) אכן סותרת את הסדר אי-ההפליה בסעיף 18 לאמנה. יחד עם זאת, נקבע שהוראה זו גוברת, לאור היעדר תמיכה כלשהי לפרשנות שונה של הסעיף, לפיה יש לפטור תושב אחת המדינות המתקשרות.

יש הטוענים, כי אין לראות בפסקי-דין אלו כמסדירים באופן סופי ומוחלט את עניין עקיפת האמנות. חיזוק לכך ניתן למצוא בסעיף 788(3) לחוק מס הכנסה ותאגידים של אנגליה<sup>2884</sup> הקובע, בדומה לסעיף 196 לפקודה בישראל, כי אמנות המס יחולו על אף האמור בכל דין אחר<sup>2885</sup>. הפרלמנט רשאי לחוקק, במודע ובכוונה, חוק העוקף אמנה (וכך בעצם להתגבר על סעיף 788 האמור), אלא שיש לציין את הדבר במפורש. במידה שאין הדבר כך, הדעה הרווחת באנגליה היא שהאמנה גוברת על דבר החקיקה המאוחר, וזאת בשל סעיף 788(3) האמור. מסקנה זו עקבית אף עם עקרון פרשנות חוקים, אשר לפיו יש לפרש חוק כמונע הפרת התחייבויות מכוח המשפט הבינלאומי<sup>2886</sup>. שאלה גדולה היא, אם פרשנות שכזו תיושם גם לגבי סעיף 196 לפקודת מס הכנסה בישראל<sup>2887</sup>.

#### 34.4 סיכום

נושא עקיפת אמנות נדון על-ידי גופים בינלאומיים. המחויבות לקיום הוראות אמנה הינה אחד מעקרונות היסוד האוניברסליים של הדין הבינלאומי, כפי שנקבע במבוא לאמנת וינה ואף בסעיף 26 לאמנה זו. סעיף 26 קובע, כי כל אמנה בת תוקף תחייב את הצדדים, ועליהם לקיימה בתום לב. משמעותן של המילים 'מחייבת את הצדדים' (*Binding Upon the Parties*) הינה שהאמנה מחייבת מכוח המשפט הבינלאומי את המדינה שחתמה עליה, ללא חשיבות לזהות האורגן שייצג המדינה או ההליך באמצעותו הפכה האמנה למחייבת.

מלומדים רבים, וביניהם Dorenberg<sup>2888</sup>, מסתייגים מ'עקיפת אמנות'. Dorenberg מסביר את המונח 'עקיפת אמנות' בציינו, כי היא מתרחשת מקום בו מדינה מתקשרת מיישמת במודע דבר חקיקה מקומי הנועד להשיג את אשר האמנה אוסרת. גם במדינות העולם אמנות המס זוכות להעדפה, מסוייגת אומנם, בפרשנות או בחקיקה.

קיימת רתיעה בכל מדינות העולם מעקיפת אמנות ומדינות רבות, דוגמת אוסטרליה וקנדה<sup>2889</sup>, נותנות עדיפות משפטית מפורשת לאמנות. באנגליה מעמד האמנות זהה לחקיקה אחרת, אך עדיף מבחינה פרשנית.

כאמור, גם בארצות-הברית המצב דומה. לאמנות מעמד זהה לחקיקה פדרלית, על יתרונותיה וחסרונותיה. המלומדים בארצות-הברית חלוקים בשאלה זו ועדיין לא ברורה במלואה הנפקות החוקית של העקיפה מבחינת דיני אמנות ומשפט בינלאומי. עם זאת, ברור

אמנות מס, כרך א': אלטר כליף

כיום, כי אין צידוק להפרת אמנות גם אם חל שינוי בנסיבות, או היעדר יכולת ביצוע. מוסכם אפוא בין האומות, כי יש להרחיע מפני הפרת אמנות. כך בארצות-הברית ובאירופה, וכך גם בארגונים בינלאומיים.