

ברירת אמנות

## **.8 ברירת אמנות - Treaty Shopping**

### **תוכן עניינים**

**.8 ברירת אמנות - Treaty Shopping ..... 213**

אמנות מס, כרך ב': אלתר, כליף, בר אור, ליבוביץ

## 8. ברירת אמנות - Treaty Shopping - כללי

Treaty Shopping<sup>645</sup> הוא מונח מקביל למונח Forum Shopping, שמקורו במשפט הבינלאומי הפרטי<sup>646</sup>. מקובל לתרגם המונח Treaty Shopping למונח קניית אמנות, או למונח ברירת אמנות. אנו נאמץ בפרק זה את המינוח האחרון.

מונח זה מהווה שם כולל למצבים מגוונים בהם אדם אשר אינו זכאי להנות מהטבות אמנה מסוימת למניעת כפל מס משתמש - במובן הרחב של המילה - ביחיד או בישות משפטית אחרת. שימוש זה נעשה על מנת שאותו אדם יהיה זכאי לאותן הטבות הניתנות באמנה בין מדינה מסוימת למדינת המקור, היא המדינה בה מופקת או נצמחת ההכנסה<sup>647</sup>. הטבות אלו אינן ניתנות במסגרת אמנת המס בין מדינת התושבות המקורית של אותו אדם ומדינת המקור, בהנחה שנחתמה אמנה כזו. ההכנסות שהופקו במדינת המקור והועברו למדינה בעלת רשת אמנות המס המיטיבה מועברות לאחר מכן ליחיד, כשהן פטורות ממס או נהנות משיעורי מס נמוכים בהתאם לאמנה בין מדינת התושבות למדינה בעלת רשת האמנות. בדרך זו הופחתה חבות המס במישור הבינלאומי. זאת, בהינתן שסך סכום המס ששולם לאחר הקמת המנגנון לעיל בצירוף עלויות הקמת והחזקת המנגנון נמוך משיעור המס שהיה חל אילו לא תכנון המס.

הישות המשפטית שתוארה לעיל הינה חברת צינור Conduit Company. בדרך כלל חברת הצינור הינה תאגיד אך היא יכולה להיות גם שותפות, נאמנות או אישיות משפטית דומה. כל ייעודה של חברת הצינור הוא להעביר את ההכנסה ממדינת המקור למדינת המושב בשיעורי מס מופחתים. חברת הצינור חוצצת בין הנישום ובין ההכנסה ומונעת את קבלת ההכנסה לידי הנישום<sup>648</sup>.

תאור דומה של התופעה ניתן למצוא אצל מספר מומחים ידועים בתחום. בהקשר זה ניתן להזכיר את המלומד Rosenbloom<sup>649</sup> המציין כי ברירת אמנות הינה בחירה מכוונת בתחולת

<sup>645</sup> נושא זה מבוסס ברובו על דו"חות ה-OECD: OECD Conduit Companies Report - OECD Base Companies Report.

<sup>646</sup> ראו:

Helmut Becker & Felix J. Wurn, *Treaty Shopping - An Emerging Tax Issue and Its Present Status in Various Countries* (Kluwer, Deventer, 1988), 2.

<sup>647</sup> למידע נוסף ראו ספרו של המלומד Vogel, 110-111 ו-119-120; ספרו של המלומד Weeghel, 119-120; מאמרו של זאב הולנדר, "קניית אמנות לצורך תכנון מס - Treaty Shopping", **רואה החשבון**, לח 6 (תש"ן) 425, בכלל ובפרט סעיף 1.7 למאמר (עמ' 427); מאמרם של משה שקל, מוראד אבו-חמדה וטל לב ארי, "קניית אמנות - סמכות פקיד השומה להריס מסך בעסקאות בינלאומיות", **מסים** טו/1 (תשס"א) א-24 בכלל, ובפרט פסקה 2 - דוקטרינת קניית אמנות (Treaty Shopping), מהי? עמ' א-25; מאמרה של ירדנה סרוסי, "קניית אמנה - תכנון מס במישור הבינלאומי", **גלובס הערב** (12/03/2001) בכלל, ופסקה ראשונה בפרט.

<sup>648</sup> ראו דיונו בנושא חברות בסיס, תפקידן ויתרונותיהן, לעיל, פסקה 7.3.3.

<sup>649</sup> המלומד Rosenbloom, קובע כי:

"The term thus focuses on a state of mind – namely, a deliberated choice among treaty jurisdiction".

לעיל, הערה 563, 766-767. ראו במקור אצל: Weeghel.

אמנות מס, כרך ב': אלטר, כליף, בר אור, ליבוביץ

תחום שיפוט אמנה. המלומד Rosenbloom מוסיף ומבאר, לדבריו המונח מרמז על מאמץ בכוונה תחילה לנצל את רשת אמנות המס הבינלאומית באמצעות ברירה זהירה של אמנת המס המיטיבה ביותר עם המטרות הספציפיות של בורר האמנה.

עמדו על כך גם המחברים Becker ו-Wurn<sup>650</sup>:

"Treaty Shopping means that a taxpayer 'shops' into the benefits of a treaty which normally are not available to him. To this end he generally interposes a corporation in a country that has an advantageous tax treaty."

במילים אחרות, משמעות המונח היא שהנישום בורר או קונה ("Shops") את דרכו להטבות הניתנות במסגרת אמנה, כך שאילולא הפעולה, לא היה יכול לנצלן. לשם כך הוא בדרך כלל מקים תאגיד ביניים במדינה בעלת רשת אמנות מס מיטיבות הן עם מדינת המקור והן עם מדינת התושבות המקורית שלו. תאגיד ביניים זה הוא תושב המדינה בה התאגד ולכן כפוף לדין הפנימי של אותה מדינה וזכאי להנות מרשת אמנות המס שלה<sup>651</sup>.

באופן דומה מגדיר את המונח Treaty Shopping המלומד Vogel. לידו משמעות המונח הינה פעילות עסקית המכוונת להשיג הטבות מכוח הוראות אמנת כפל מס שלא היו ניתנות לנישום אחר שאינו תושב של מדינה מתקשרת<sup>652</sup>. המלומד Vogel מוסיף ומפרש כי ברירת אמנות היא מצב בו עסקאות נערכות וישויות מוקמות במדינות זרות אך ורק במטרה להנות מהטבות הוראות של אמנת מס ספציפית<sup>653</sup>. בלשון המלומד<sup>654</sup>:

"Numerous transactions are aimed at obtaining the benefits of a treaty which would not otherwise be applicable to the taxpayer because he is not a resident of a contracting State."

חזר על כך גם המחבר Baker<sup>655</sup>. מלומדים ומחברים ישראלים מגדירים את התופעה באופן דומה<sup>656</sup>.

<sup>650</sup> Becker & Wurn, (לעיל, הערה 646), 1.

<sup>651</sup> מבחן ההתאגדות - בדרך כלל תושבות תאגיד נקבעת לפי מקום התאגדותו - ראו, לדוגמה, הגדרת התושבות של תאגיד תושב ישראל לאחר תיקון 132 לפקודת מס הכנסה, כמו גם המדינות הבאות: אוסטרליה, אנגליה, ארצות הברית, בלגיה, הולנד, ספרד וקנדה, לעיל, הערה 600.

<sup>652</sup> ראו: Vogel, 119.

<sup>653</sup> שם, 110.

<sup>654</sup> שם, 119.

<sup>655</sup> ראו: Baker (2001). באופן דומה המחבר Baker הטעים כי ברירת אמנות מתרחשת כאשר אדם תושב מדינה שאינה צד לאמנה למניעת כפל מס מקים ישות במדינה שהיא צד לאמנה על מנת לנצל את הוראות אמנה זו. בלשון המחבר:

"Treaty shopping consists in a resident of a state which is not a party to a treaty establishing an entity within a state which is a party in order to make advantage of the provisions of that treaty." (ההדגשה במקור)

<sup>656</sup> ראו, לדוגמה, הולנדר, לעיל, הערה 647, 427, פסקה 1.7; שקל, אבו חמדה ולב ארי, לעיל, הערה 647, א-25, פסקה 2; סרוסי (לעיל, הערה 647); ראובן שיף, "שלטונות המס מתעוררים", גלובס (03/09/2001);

## ברירת אמנות

- The OECD Committee on Fiscal Affairs - OECD של ה-OECD לעניינים פסקליים של ה-OECD התייחסה מבלי להשתמש במונח "ברירת אמנות", למצב בו "אדם, בין אם הוא תושב מדינה מתקשרת ובין אם לאו, פועל באמצעות ישות משפטית שנוצרה במדינה מסוימת במטרה היחידה או העיקרית להשיג הטבות מכוח האמנה, אשר אינן ניתנות במישרין לאותו אדם"<sup>657</sup>. הוועדה התייחסה לתופעה גם בדו"ח Conduit Companies, בלשון הוועדה<sup>658</sup>:

"[A] person (whether or not a resident of a Contracting State), acting through a legal entity created in a State with the main or sole purpose of obtaining treaty benefits which would not be available directly to such person."

גם דברי ההסבר לסעיף 1 למודל ה-OECD משנת 2003 מציינים את אותו מצב כדוגמה ל-<sup>659</sup>Treaty Abuse.

דו"ח וועדת המומחים בנושא חברות צינור של ה-OECD משנת 1986<sup>660</sup> Double Taxation of Conduit Companies and the Use of Conduit Companies מתוארות שתי שיטות עיקריות לברירת אמנות. בשתי השיטות יש צורך בחברות צינור: האחת, שיטת "הצינור הישיר" Direct Conduits<sup>661</sup> והשנייה, שיטת "מבנה הדילוג" Stepping Stone Conduits<sup>662</sup>. להלן נעמוד על שיטות אלו אחת לאחת, נביא לכל אחת מהן דוגמאות מפורטות ונראה כיצד הן באו לידי ביטוי במקרים שגדונו בפסיקה בעולם.

---

אבי טמקין "ברוח האמנות", גלובס (03/06/2001); רו"ח אריה פונדק ודניאל פסרמן "שווה הון", גלובס (19/03/2001).

<sup>657</sup> ראו:

OECD Base Companies Report, p. 12, 13:

"Normally under the OECD Model the conduit company is regarded as a person ... resident in the State of conduit ... It is therefore entitled to claim the benefits of the *treaty* in its own name. There are of course situations where specific circumstances exclude the company from treaty benefits, but it is rarely possible to verify that such circumstances are present. This is the case, for example, where:

- ...;

- The assets and rights giving rise to the dividends, interests and royalties have not *affectively* been transferred to the company so that it acts as a mere nominee when receiving a payment of such income."

(הנטיה במקור) ראו במקור אצל Weeghel, 58.

<sup>658</sup> ראו:

OECD Conduit Companies Report, R(6)-3.

<sup>659</sup> ראו דברי ההסבר לסעיף 1 למודל ה-OECD משנת 2003, פסקה 9.

<sup>660</sup> לעיל הערה 658.

<sup>661</sup> ראו להלן, פרק 9.

<sup>662</sup> ראו להלן, פרק 1.

אמנות מס, כרך ב': אלתר, כליף, בר אור, ליבוביץ