

16. הדרכים להתמודדות עם הימנעות ממס המבוססת על אמנות מס - כללי

תוכן עניינים מקוצר

16.1	מבוא	409
16.2	עמדת המדינות המערביות - הכרה בעצם תופעת ברירת אמנות כשימוש בלתי ראוי באמנות מס	409
16.3	הצגת הדרכים לסיכול תכנוני מס באמצעות אמנות מס	415
16.4	התפתחות הדרכים לסיכול תכנוני מס באמצעות אמנות מס	417
16.5	סקירת הדרכים לסיכול הימנעות ממס באמצעות אמנות מס	418
16.6	סיכום - סדר הדיון	426

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

16. הדרכים להתמודדות עם הימנעות ממס המבוססת על אמנות מס - כללי

תוכן עניינים מפורט

16. הדרכים להתמודדות עם הימנעות ממס המבוססת על אמנות מס - כללי	405
16.1 מבוא	409
16.2 עמדת המדינות המערביות - הכרה בעצם תופעת ברירת אמנות כשימוש בלתי ראוי באמנות מס	409
16.2.1 כללי	409
16.2.2 ההשלכות השליליות של ברירת אמנות	411
16.2.3 סקירת עמדת ארגון ה-OECD, האו"ם, ארצות הברית, גרמניה, הולנד, שוויץ וישראל ביחס לברירת אמנות	411
16.3 הצגת הדרכים לסיכול תכנוני מס באמצעות אמנות מס	415
16.4 התפתחות הדרכים לסיכול תכנוני מס באמצעות אמנות מס	417
16.5 סקירת הדרכים לסיכול הימנעות ממס באמצעות אמנות מס	418
16.5.1 צמצום הגדרת מקום המושב לצורכי האמנה	418
16.5.2 מבחן הכפיפות למס (Subject to Tax) ומיסוי על בסיס קבלה (Remittance Basis)	419
16.5.3 מבחן בעל הזכות שביושר (Beneficial Ownership)	419
16.5.4 הוראות אנטי תכנוניות ספציפיות באמנות מס ובמודלים והכנסת ביטויים אנטי תכנוניים	420
16.5.5 סעיפי הגבלת הטבות (Limitation on Benefits)	421
16.5.6 שימוש בדוקטרינות ובנורמות אנטי תכנוניות מהדין הפנימי	424
16.5.7 פרשנות אמנות מס החותרת לסיכול תכנוני מס	425
16.5.8 הכלים לסיכול תכנוני מס באמצעות אמנות מס הננקטים בישראל	425
16.6 סיכום - סדר הדיון	426

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

16. הדרכים להתמודדות עם הימנעות ממס המבוססת על אמנות מס - כללי

16.1 מבוא

עיקר הדיון בתופעת הימנעות ממס במישור הבינלאומי התמקד בבירית אמנות, כאשר לצדה יש דרכים נוספות להימנעות ממס המבוססות על אמנות מס¹¹⁰⁹. כפי שראינו, העמדה שהובעה בפסיקה לגבי בירית אמנות הינה שלמרות זכותו של הנישום לתכנן את עסקיו באופן שיביא לחבות המינימלית במס, לא יסכין בית המשפט עם תכנון מס ריק מתוכן, הנוצר כל כולו להפחתת חבות המס¹¹¹⁰. אי לכך, פסל בית המשפט תכנוני מס המבוססים על אמנות מס מקום בו לא היה תוכן ממשי ולא הייתה מטרה עסקית לצורה שנבחרה לפעילות¹¹¹¹. לעומת זאת, מקום בו הייתה פעילות עסקית, ולו המינימלית ביותר, כגון הפקת רווח מהפרשי ריבית, לא פסל בית המשפט את תכנון המס. בית המשפט נתן הכשר לתכנון המס גם כאשר תוצאתו הביאה להקטנת חבות המס באופן מובהק¹¹¹².

16.2 עמדת המדינות המערביות - הכרה בעצם תופעת בירית אמנות כשימוש בלתי ראוי באמנות מס

16.2.1 כללי

כידוע, זכותו של הנישום לתכנן פעילותו כך שתביא לחבות המס המינימלית האפשרית תקפה גם במישור הבינלאומי¹¹¹³. בהתאם לכך, גם השיטות להימנעות ממס במישור הבינלאומי שנסקרו לעיל הן לגיטימיות כעיקרון ובמסגרת החוק. עם זאת, ובדומה לכל תכנון מס, ישנו רף עליון גם במישור הבינלאומי, אשר מעליו שיטה משפטית הדוגלת בעקרונות של צדק לא תכיר בתכנונים אלה¹¹¹⁴. המשמעות היא שנישום החורג מרף זה לא יהיה זכאי להנות מהקלות האמנה הרלוונטית.

¹¹⁰⁹ ראו דיונונו בנושא בירית דירקטיביות, בירית כללים ומצבים משולשים, לעיל פרקים 12, 14 ו-15 בהתאמה.
¹¹¹⁰ ראו לעיל, פסקה 9.6 לדוגמאות מהפסיקה לבירית אמנות בכלל ובפרט פסק הדין בעניין Aiken, ראו לעיל,

הערה 536

¹¹¹¹ ראו לעיל, פסקה 9.6.

¹¹¹² שם, שם.

¹¹¹³ ראו לעיל, פסקה 6.1.

¹¹¹⁴ ראו: Vogel, 110, 117, וכן ראו דיונונו באיוונים לזכות לתכנון מס, לעיל, פסקה 2.4.

בהתאם לעמדת רשויות המס במדינות אירופה וארצות הברית, רף זה נחצה כאשר עסקאות מבוצעות וישויות מוקמות במדינות זרות אך ורק במטרה לעקוף את דיני המס החלים. הדבר נעשה באמצעות ברירת תחולת הטבות הניתנות במסגרת אמנה מסוימת בין המדינה המעורבת למדינה שלישית. אלמלא ברירה זו לא ניתן היה ליישם את ההטבות הואיל והאדם הטוען לתחולתן אינו תושב באף אחת מהמדינות המתקשרות באמנה¹¹¹⁵.

בדברי ההסבר של סעיף 1 של מודל אמנת המס של ה-OECD¹¹¹⁶, תחת הכותרת Improper Use of the Convention, עמדו מנסחי דברי ההסבר על האפשרויות הגלומות באמנות מס, להימנעות ממס¹¹¹⁷.

ובלשון המנסחים¹¹¹⁸:

"The purpose of double taxation conventions is to promote, by eliminating international double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons; they should not, however, help tax avoidance or evasion."

הווה אומר, מטרת האמנות הינה עידוד וקידום חליפין של סחורות ושירותים ותנועת הון ואנשים, באמצעות מניעת כפל מס במישור הבינלאומי. ברם, אין זה מתפקיד האמנות לסייע להימנעות ממס או להשתמטות ממס.

לטענת חברות ה-OECD הקושי מתעורר משום שהנישום פועל במסגרת הוראות אמנה, תוך ציות מלא להוראות הדין הפנימי של המדינות המתקשרות, כך שלא ניתן לפסול את הפעילות. יחד עם זאת, התוצאה הסופית אינה עולה בקנה אחד עם מטרת האמנה או כוונת המדינות המתקשרות.

ואכן קניית אמנות, כפי שתוארה לעיל בפרקי ברירת אמנות - Treaty Shopping¹¹¹⁹, נתפסת על ידי המדינות המערביות כשימוש בלתי ראוי בהוראות האמנה¹¹²⁰. מדינות רבות¹¹²¹, כמו גם הוועדה לעניינים פיסקליים של ה-OECD¹¹²², וקבוצת המומחים לשיתוף בינלאומי בענייני מס של האו"ם (The United Nations Ad Hoc Group of Experts on Cooperation on International Tax matters), תמימי דעים באשר לקיומה של תופעת השימוש הבלתי ראוי באמנות מס והשלכותיה השליליות שיפורטו להלן¹¹²³.

¹¹¹⁵ שם, שם.

¹¹¹⁶ ראו פסקה C(1)-5.

¹¹¹⁷ שם, תחילת פסקה 7.

¹¹¹⁸ שם, שם.

¹¹¹⁹ ראו לעיל, פרקים 8, 9 ו-10.

¹¹²⁰ ראו: OECD Conduit Company Report, וכן ראו דיונונו בנושא דוקטרינת הניצול לרעה לעיל, פסקה 4.4.

¹¹²¹ ראו, לדוגמה, את דברי ההסבר לאמנה בין ארצות הברית להולנד משנת 1992.

¹¹²² ראו את דו"חות וועדת ה-OECD לנושאים פיסקליים OECD Conduit Company Report.

¹¹²³ ו-OECD Base Companies Report.

ראו: OECD Conduit Companies Report, R(6)-6, פסקה 7.

16.2.2 ההשלכות השליליות של ברירת אמנות

ראשית, הטבות אמנה שהינה נשוא למשא ומתן בין שתי מדינות מתקשרות מורחבות לאנשים תושבי מדינה שליטית באופן שלא היה מכוון על-ידי המדינות המתקשרות. על-כן, עיקרון ההדדיות מופר והאיזון של הויתורים שנעשו על ידי המדינות המתקשרות במסגרת המשא ומתן לכריתת אמנות מס משתנה לחלוטין¹¹²⁴.

שנית, הכנסה הזורמת במישור הבינלאומי יכולה להיות פטורה ממס או כפופה למס בשיעור נמוך מהראוי באופן שלא היה מכוון על ידי המדינות המתקשרות. מצב זה מעורר מורת רוח מצד מדינות ארגון ה-OECD ומצד קבוצת המומחים הנזכרת לעיל. מורת הרוח נובעת מהעובדה שהענקת הטבות המס באמצעות האמנה מבוססת על ההנחה שהמס הנמנע הוא מס כפול. קרי, ההנחה בבסיס האמנה הינה שההכנסה המופקת במדינת המקור תחויב במס במדינת המושב או לפחות תיפול בגדרו של משטר המס הרגיל באותה מדינה אף אם אינה מתחייבת במס בפועל, ולכן ראוי להעניק הקלה במדינת המקור.

שלישית, למדינת המושב של מקבל ההכנסה המוטבת אין כל תמריץ או שהיא בעלת תמריץ מזערי, לכרות אמנה עם מדינת המקור. שהרי ממה נפשך, מה טעם יש למדינת המושב לכרות אמנה למניעת כפל מס? זאת, כאשר תושבי מדינה זו יכולים, בצורה עקיפה, לקבל הטבות אמנה ממדינת המקור ללא צורך של מדינת התושבות להעניק הטבות הדדיות למדינת המקור.

16.2.3 סקירת עמדת ארגון ה-OECD, הא"ם, ארצות הברית, גרמניה, הולנד, שוויץ וישראל ביחס לברירת אמנות

להלן נסקור ממעוף הציפור את עמדותיהם של ארגון ה-OECD, הא"ם, ארצות הברית, גרמניה, הולנד, שוויץ וישראל ביחס לתופעת ברירת אמנות¹¹²⁵.

וועדת ה-OECD לעניינים פסקליים (The OECD Committee on Fiscal Affairs) פרסמה שני ד"חות על הדרכים להימנעות ממס באמצעות ברירת אמנות והכלים המקובלים להתמודד עמן. שניהם פורסמו בשנת 1986: האחד, בנושא Base Companies¹¹²⁶ והשני, בנושא Conduit Companies¹¹²⁷. המסקנות החשובות של שני ד"חות אלו הוכללו בדברי ההסבר של סעיף 1 למודל ה-OECD, פסקאות 7 ואילך.

¹¹²⁴ שם, ליד האות a.

¹¹²⁵ לסקירה מפורטת אודות עמדת אנגליה, ראו לעיל, הערה 211.

¹¹²⁶ OECD Base Companies Report.

¹¹²⁷ OECD Conduit Companies Report.

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

בד"חות אלו הובעה עמדת הוועדה כי ברירת אמנות הינה שימוש בלתי ראוי באמנות מס¹¹²⁸.

ובלשון הוועדה¹¹²⁹:

"Where a company is acting as a conduit for channeling income economically accruing to a person in another State who is thereby able to **take advantage "improperly" of the benefits provided by a tax treaty. This situation is often referred to as "treaty shopping"**.

The Committee on Fiscal Affairs' general view that the use of treaties is improper where a person (whether or not a resident of a Contracting State), acts through a legal entity created in a State primarily to obtain treaty benefits which would not be available directly to such person (cf. paragraph 1 above). **They will be of relevance in deciding in which actual situations treaty benefits should be denied under existing treaties in order to cope with cases of "treaty shopping"** and which new provisions should be included in bilateral treaties or in amendments to the OECD Model." (ההדגשה הוספה)

עוד נאמר בד"ח Conduit Company כי קיומן של חברות צינור נתפס כבעיה משמעותית במשא ומתן לכריתת אמנות למניעת כפל מס מזה מספר שנים¹¹³⁰.

ובלשון הוועדה¹¹³¹:

"The existence of "conduit companies" has long been perceived to be a problem in treaty negotiations."

צוות המשימה המיוחד של האו"ם בענייני מסים (The United Nations Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation on Tax matters) אף הוא ישב על המדוכה. הצוות קבע כי המונח ניצול לרעה של אמנות (Abuse of Tax Treaties) משמעו, ניצול הוראות אמנה על ידי אנשים שאינם אמורים להנות כלל מהוראותיה, במטרה להיטיב את מצבם¹¹³². למעשה קבע הצוות כי ברירת אמנות הינה ניצול לרעה של אמנות מס.

¹¹²⁸ שם, 6, R(6)-3.

¹¹²⁹ שם, שם.

¹¹³⁰ ראו: OECD Conduit Companies Report, 8, פסקה 11.

¹¹³¹ שם, שם.

¹¹³² פגישה רביעית, 30 בנובמבר - 11 בדצמבר 1987, גיבה:

The United Nations Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation on Tax matters, *Prevention of Abuse of Tax Treaties*, Geneva, 30-11.12.1987

ובלשון הצוות¹¹³³:

"The term abuse of tax treaties may be defined loosely as the use of tax treaties by persons the treaties were not designed to benefit, in order to **derive benefits the treaties were not designed to give them.**"
(ההדגשה הוספה)

כפי שנעמוד על כך בהמשך¹¹³⁴, בגרמניה ובמיוחד בארצות הברית רואים בתופעת ברירת אמנות, על גווניה השונים, כעסקה מלאכותית¹¹³⁵. לפיכך, במדינות אלו מפעילים כלים מכלים שונים כדי להתמודד עמה. כך לדוגמה, בארצות הברית בתי המשפט וה-IRS אימצו את דוקטרינת עליונות המהות על-פני הצורה על מנת להימנע מהכרה בישויות שהוקמו למטרת ברירת אמנות¹¹³⁶. ראינו זאת גם בדיונונו לעיל בפסקי הדין בעניין **Aiken**¹¹³⁷, **DEL**¹¹³⁸, ו-**Johansson**¹¹³⁹. בעקבות פסיקות אלו, אף רשויות המס בארצות הברית יישמו על אמנות מס עקרונות של הדין הפנימי בדבר "ניצול לרעה" ו"מהות על-פני צורה". לדוגמה, בעקבות פסק-הדין בעניין **Aiken** פרסם ה-IRS רולינג בנושא¹¹⁴⁰, ומאוחר יותר בשנת 1994 פרסם ה-IRS הצעה לתקנות בנושא חברות "צינור" ("Conduit")¹¹⁴¹. נושא זה טופל באמצעות הכללת הסדרי cross border בתקנות שהתקבלו לבסוף בדבר אי ניצול לרעה של שותפויות (Partnership anti abuse regulation)¹¹⁴². יצוין שגם במודל של ארצות הברית משנת 1996 נכלל סעיף מיוחד העוסק בגופים שקופים¹¹⁴³. בנוסף לזאת, כל אמנה לה ארצות

¹¹³³ ש.ש.

¹¹³⁴ ראו דיונונו בנושא שימוש בדוקטרינות מהדין הפנימי לסיכול ברירת אמנות, לעיל, פרק 24.
¹¹³⁵ ראו דיונונו בנושא עסקה מלאכותית לעיל, פסקה 5.6. עם זאת, בשנה האחרונה ניכרת בארצות הברית מגמה ליתן תוקף לתכנוני מס. עמדנו על כך בדיונונו לעיל בפרק 4, פסקה 4.5, ראו גם דיונונו בעניין **Compaq**, לעיל, הערה 540; נראה כי כאיוון למגמה של רשויות המס בארצות הברית ובישראל לנהל מלחמת חורמה נגד תכנוני המס, בתי המשפט נוטים בעת האחרונה לתת תוקף ולהעדיף את הצורה המשפטית והוודאות על פני המהות הכלכלית.

¹¹³⁶ לדיון באמנות המס של ארצות הברית וגישתה לברירת אמנות, ראו גם: Baker (2001), 90-104.

¹¹³⁷ ראו לעיל, הערה 536.

¹¹³⁸ ראו לעיל, הערה 536.

¹¹³⁹ ראו לעיל, הערה 566.

¹¹⁴⁰ ראו:

Rev. Rul 84-152;

Rev. Rul. 84-153.

¹¹⁴¹ ההצעה התבססה על סעיף 7701(1) ל-IRC. ראו:

J. Turro, 9 *TNI* (1994) 1351;

J. Fuller, 9 *TNI* (1994) 1391;

P. H. Spector & C. E. Stearns, 9 *TNI* (1994) 1623;

T. P. Nprth, 49 *BIFD* (1995) 254.

¹¹⁴² ראו:

J. Fuller, 10 *TNI* (1995) 395.

¹¹⁴³ ראו דיונונו בנושא להלן, פסקה 24.9, וכן סעיף 4 למודל ארצות הברית.

הברית היא צד משנת 1979 ואילך כוללת סעיף הגבלת הטבות (Limitation on Benefits)¹¹⁴⁴.

גם בגרמניה רואים את התופעה באור שלילי. שם חוק המס הפדרלי (ה-Bundesamt für Finanzen) הוחל על אמנות מס ועל חברות צינור שנרשמו בהולנד. באופן זה, נפסלו בגרמניה תכנוני מס המבוססים על ברירת אמנות¹¹⁴⁵. בנוסף לכך, ב-1994 הוכנסה לחוק המסים הגרמני (ה-ITC) הוראה אנטי תכנונית כנגד ניצול אמנות מס על ידי מי שאינם תושבי גרמניה¹¹⁴⁶.

לעומת זאת, בהולנד ה-Hoge Raad דחה את דרישותיהן של רשויות המס ליישם עקרונות בדין הפנימי על אמנות מס, בשלושה פסקי דין¹¹⁴⁷. בשוויץ הוצא צו הידוע בשם "Decree on abuse". לפי צו זה המועצה הפדרלית מוסמכת לנקוט באמצעים, במטרה למנוע מצב בו ההפחתה של שיעור ניכוי המס במקור לה הסכימה המדינה המתקשרת - מדינת המקור, תפעל לתועלת מי שאינם זכאים לכך על-פי האמנה¹¹⁴⁸. צו זה הינו למעשה יישום של הוראה אנטי תכנונית מהדין הפנימי (הצו עצמו) על הוראות האמנה. עם זאת, נציין כי תוכנו של הצו אומץ במהלך השנים שלאחר מכן במספר אמנות מס שנחתמו על ידי שוויץ¹¹⁴⁹, דוגמת: בלגיה, גרמניה¹¹⁵⁰, צרפת ואיטליה¹¹⁵¹, ובאמנה עם ארצות הברית נכלל סעיף הגבלת הטבות מיוחד¹¹⁵². המבנה הבסיסי של הוראות אלו יכול להיות מזוהה כסעיף הגבלות הטבות¹¹⁵³. בית המשפט השוויצרי אף יישם את הצו בפסיקה ופסל מכוחו תכנון מס המבוסס על ברירת אמנות¹¹⁵⁴.

ישראל אף היא לא רואה בעין יפה את התופעה. כך לדוגמה, במרץ 2001 פורסם חוזר מס הכנסה של היחידה למיסוי בינלאומי. חוזר זה עוסק בסיכול תכנוני מס המבוססים על אמנות למניעת כפל מס¹¹⁵⁵. החוזר מציין כדלקמן:

¹¹⁴⁴ ראו דיונונו בנושא סעיף הגבלת הטבות להלן, פסקה 24.9.

¹¹⁴⁵ ראו דיונונו בנושא יישום הוראות אנטי תכנוניות מהדין הפנימי, להלן, פסקה 24.8.3.
¹¹⁴⁶ שם.

¹¹⁴⁷ ראו דיונונו בנושא, להלן, פסקה 24.8.4.

¹¹⁴⁸ סעיף 2(b)(1) של ה-

Bundesbeschluss über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (22 June 1951), AS 1951 p. 889.

¹¹⁴⁹ לדיון על כך, ראו: Weeghel, 225-239.

¹¹⁵⁰ ראו: Vogel, סעיף 1, פסקה 106 ואילך.

¹¹⁵¹ שם, 127, פסקה 99.

¹¹⁵² סעיף 22 לאמנה בין ארצות הברית לשוויץ, מ-1996 הינו סעיף הגבלת הטבות. ראו:

Convention between the United States of America and the Swiss Confederation for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income; Signed: October 2, 1996, 96 TNI 194-41; Doc 96-27017; Treaty Doc. 105-8.

¹¹⁵³ להרחבה נוספת בעניין הצו הפדרלי של שוויץ, ראו: Baker (2001), 99, פסקה 44-1; בנוסף ראו גם כנס IFA (1993), 21-23, וכן דיונונו בנושא, להלן, פסקה 24.8.2.2.

¹¹⁵⁴ שם, שם.

¹¹⁵⁵ חוזר נ.מ.ה. 3/2001 (לעיל, הערה 300). לגישה שונה לפיה שימוש בדין הפנימי על מנת להפחית את חבות המס הינו לגיטימי, השווה עניין **סיוון-עליון**, (לעיל, הערה 123), אשר נפסק לאחרונה בבית המשפט העליון.

הדרכים להתמודדות עם הימנעות ממס

"גישת רשויות המס הנה כי שימוש באמנות מס לצורך קבלת הקלות או הטבות במס בדרך שעורכי האמנה לא התכוונו לה מהווה ניצול פסול של אמנות "Treaty Abuse". ביצוע פעולה או פעילות מסוימת ללא הגיון כלכלי מהותי במטרה לזכות בהטבות הנובעות מאמנות מס יחשב אף הוא לניצול פסול של אמנות." (ההדגשה הוספה)

יצוין כי מטרת החוזר הינה להציג דרכים אפשריות בהן ניתן לתקוף ולסכל תכנוני מס בלתי ראויים תוך ניצול הוראות באמנות מס. יש תמיד לזכור כי גישתן של רשויות המס במדינות השונות לא אומצה בהכרח ובאופן קבוע על ידי בתי המשפט. ראה על כך בהמשך.

לאור עמדת המדינות שפורטה לעיל בנוגע לברירת אמנות¹¹⁵⁶, אין פלא שהמדינות המערביות נלחמות בתופעה¹¹⁵⁷. המאבק מתנהל בשתי חזיתות - הן במסגרת הדין הפנימי של כל מדינה והן במסגרת הוראות המודל של ה-OECD, ובעקבותיו - בהוראות אמנות המס שכורתות אותן המדינות.

בפרקים הבאים נסקור את הדרכים לסיכול הימנעות ממס על בסיס אמנות המס ונבחן את מידת יעילותן.

16.3 הצגת הדרכים לסיכול תכנוני מס באמצעות אמנות מס

אומנם, חברות ארגון ה-OECD תמימות דעים כי ברירת אמנות הינה ניצול לרעה של אמנות (Treaty Abuse)¹¹⁵⁸. עם זאת, מחלוקת קשה שוררת בין חברות הארגון בנוגע לשאלה האם יש להלחם בתופעה במסגרת המודל ו/או באמנות הספציפיות או האם יש להלחם בתופעה במסגרת הדין הפנימי של כל מדינה¹¹⁵⁹. כך לדוגמה, בדיון בהשלכות תופעת ברירת אמנות וחברות צינור בדו"ח ה-OECD בנושא Conduit Companies נאמר כי מכיוון שהבעיה נוצרה על ידי האמנה עצמה, היא יכולה לבוא על פתרונה רק במסגרת האמנה¹¹⁶⁰.

ובלשון הדו"ח:

"The problem is created **exclusively by the treaty itself and therefore can only be dealt with under the treaty.**"

¹¹⁵⁶ ראו לעיל, פסקה 16.2, בנושא הכרה בעצם התופעה כשימוש בלתי ראוי.

¹¹⁵⁷ עם זאת, ניתן להעלות טענה חזקה כי המאבק נובע מאינטרסים כלכליים ופוליטיים של המדינות המפותחות. כאשר חברות ארגון ה-OECD, המדינות המפותחות, יוצאות נגד מקלטי מס ומשטרי מס טריטוריאליים הן יוצאות נגד מדינות מתפתחות אשר מנסות לעודד זרימה של הון לכיוון באמצעות הענקת הטבות מס. ראו לעניין זה, צילי דגן, **מיסוי בינלאומי** (רמות, תשס"ד), 36-41.

¹¹⁵⁸ שם, שם.

¹¹⁵⁹ ראו: Vogel, 111 ו-119.

¹¹⁶⁰ ראו: OECD Conduit Company Report, R(6)-6, פסקה 6.

(ההדגשה הוספה)

למרות דברים אלו, באותו הדו"ח קוראת הוועדה למדינות החברות בארגון ה-OECD שיפעלו במסגרת הדין הפנימי של כל אחת מהן לתת מענה לבעיה¹¹⁶¹. יתרה מזאת, אף בדברי ההסבר של סעיף 1 של אמנת המודל, אשר שונו בעקבות הדו"ח לעיל, מאיץ ארגון ה-OECD במדינות החברות למצוא פתרון לבעיה במסגרת הדין הפנימי שלהן. בדברי ההסבר של סעיף 1¹¹⁶² מצוין כי על המדינות לאמץ הוראות בדין הפנימי שלהן על מנת להלחם בתכנוני מס אלו, ובעת כריתת אמנות לשמור את הזכות להפעיל הוראות אלו.

ובלשון דברי ההסבר¹¹⁶³:

"[I]t is for the states concerned to adopt provisions in their domestic laws to counter such maneuvers. Such states will then wish, in their bilateral double taxation conventions, to preserve the application of provisions of this kind contained in their domestic laws."
(ההדגשה הוספה)

בהתאם לכך, במשך השנים פותחו באמנות המס ובמודלים מספר הוראות אנטי תכנוניות במטרה להתמודד עם ברירת אמנות. בנוסף פיתחו המדינות דרכי התמודדות משלהן בדיניהן הפנימיים. דרכי התמודדות אלו הן מגוונות ושונות, אך מטרתן זהה - להוות "שומרי סף", כך שרק האנשים הזכאים לתחולת האמנה ייהנו מכללי המיסוי בה.

ישנן ככלל שבע דרכים נפוצות לסיכול תכנוני מס המבוססים על ברירת אמנות:

1. צמצום הגדרת התושבות.
 2. מבחן הכפיפות למס (Subject to tax) ומיסוי על בסיס קבלה (Remittance Basis).
 3. מבחן בעל הזכות שביושר (Beneficial Ownership).
 4. הוראות אנטי תכנוניות ספציפיות באמנות מס ובמודלים והכנסת ביטויים אנטי תכנוניים.
 5. סעיפי הגבלת הטבות (Limitation on Benefits).
 6. שימוש בדוקטרינות ובנורמות אנטי תכנוניות מהדין הפנימי.
 7. פרשנות אמנות מס.
- להלן נסקור את הדרכים בקצרה, לפי סדרן לעיל, כאשר בהמשך נעמוד על כל אחת מהן, באופן מפורט.

¹¹⁶¹ שם, R(6)-24-25.

¹¹⁶² שם, C(1)-6, פסקה 7.

¹¹⁶³ שם, שם.

16.4 התפתחות הדרכים לסיכול תכנוני מס באמצעות אמנות מס

כבר בסקירה הקצרה להלן ניתן להבחין בתהליך ההתפתחות של האמצעים לסיכול תכנוני מס. השיטות הראשונות¹¹⁶⁴, שבאמצעותן ביקשו מנסחי המודלים ואמנות המס להתמודד עם תופעה זו כלול, בעיקרן, מתן הגדרה מצומצמת למונח "תושבות" באמנת המודל וכן שימוש במבחן בדבר – "Beneficial Ownership" – "בעל הזכות שבישור"¹¹⁶⁵. בנוסף, הוכנסו סעיפים ספציפיים למודלים ולאמנות לסיכול תכנוני מס ספציפיים. המטרה שעמדה מאחורי אמצעים אלו הייתה להעמיד "שומרי סף" שימנעו מאנשים שאינם זכאים לכך, להיכנס לגדר אמנת מס ולהנות מהוראותיה.

כפי שנסקור במפורט, שיטות אלו לא נחלו הצלחה רבה, בלשון המעטה, במאבק המדינות המערביות למנוע ניצול אמנות מס בכלל וברירת אמנות בפרט. אי לכך, פותחו מספר גישות ומבחנים פרטניים באמצעותם ניסו לסכל תכנוני מס המבוססים על אמנות מס. במסגרת זו ניתן לכלול את גישת הכפיפות למס, גישת השקיפות, גישת בסיס המס, גישת משטר המס וגישת תום הלב. בשלהי שנת 2003 איגד ארגון ה-OECD את כל הגישות והמבחנים הללו לסעיף אחיד ומפורט בדבר "הגבלת הטבות" ("Limitation on Benefits"). בשנת 2003 תוקנו דברי ההסבר לסעיף 1 למודל, והוספה הצעה לנוסח של סעיף הגבלת הטבות אשר המדינות המתקשרות רשאיות לאמץ, בין בשלמותו, בין בחלקים ובין בשינויים¹¹⁶⁶.

פועל יוצא נוסף של חוסר ההצלחה של שיטות אלו להשיג את מטרתן הינו יצירת אמצעי נוסף לסיכול תכנוני מס המבוסס על פרשנות אמנות מס, בדרך-כלל, בצורה "תכליתית" כך שתביא לשלילת תכנון המס.

במקביל לאמצעים אלו לסיכול הימנעות ממס על בסיס אמנות מס, חלק מהמדינות השונות ניסו ליישם דוקטרינות ונורמות אנטי תכנוניות מהדין הפנימי על תכנוני המס במטרה לפסול אותם.

כפי שנראה בהמשך, גם לדעת חברות ה-OECD בעצמן אמצעים אלו לא הצליחו להתמודד ביעילות עם תכנוני מס המבוססים על ברירת אמנות. אשר על-כן, הוצע להכניס לאמנות אותן כורתות מדינות חברות ארגון ה-OECD את סעיף הגבלת הטבות האמור. סעיף הגבלת הטבות, המאגד בתוכו את הגישות והמבחנים השונים לעיל, כלול במודל ארצות הברית למעלה מ-20 שנה. בהמשך ננתח את סעיף הגבלת הטבות במודל ארצות הברית וכן את ההסדר המוצע בדברי ההסבר למודל ה-OECD.

¹¹⁶⁴ ראו: OECD Conduit Company Report, 9-10, וכן ראו שקל, אבו-חמדה ולב ארי (לעיל, הערה 647).

¹¹⁶⁵ מונח זה מקורו בדיני הנאמנויות (Trusts Law). המונח הנ"ל "יובא" לאמנת המודל בשנת 1977. ראו גם את הדיון להלן, בפרק 19.

¹¹⁶⁶ ראו דברי ההסבר לסעיף 1 למודל ה-OECD.

16.5 סקירת הדרכים לסיכול הימנעות ממס באמצעות אמנות מס

16.5.1 צמצום הגדרת מקום המושב לצורכי האמנה

אמנת מס חלה על אלו הזכאים לתחולתה בלבד. על הטוען לזכאות להנות מהטבות אמנה מסוימת להיות תושב של אחת המדינות המתקשרות באמנה הנדונה. אחד המאפיינים האינהרנטיים של ברירת אמנות הינה שימוש בישות משפטית שהינה תושבת מדינה שאת רשת אמנות המס שלה רוצים לנצל. על מנת להבטיח שהטבות אמנה יינתנו רק לאלו הזכאים באמת ובתמים להנות ממנה - קרי, תושבי מדינת אמנה ולא חברות צינור למיניהן - צומצמה הגדרת התושבות במודל ה-OECD.

סעיף 14(1) לאמנת המודל של ה-OECD מגדיר מי נחשב "תושב" לצורכי האמנה ולפיכך זכאי להנות מתחולתה. סעיף זה מפנה לדין הפנימי של המדינות המתקשרות כקריטריון לקביעת תושבות. עם זאת, הסעיף מוסיף סייג להגדרת התושבות. סייג זה מופיע בסיפא של סעיף 14(1) למודל. הסייג ממלט מגדר מפתנו של סעיף 14(1) נישום החב במס במדינה מתקשרת על בסיס טריטוריאלי בלבד. דהיינו: נישום שחב במס רק על הכנסותיו ממקורות במדינה זו או הון הנמצא בתחומה אינו נכלל בהגדרת התושבות של מדינה מתקשרת לצורכי האמנה ולפיכך אינו זכאי להנות מתחולתה.

על-פניו נראה כי צמצום הגדרת תושבות הינו כלי פשוט, ברור ויעיל להילחם בברירת אמנות. המדינות המערביות ניסו ליישם כלי זה למטרה זו. ואולם, עד מהרה התברר שסייג זה להגדרת התושבות עלול להביא לשלילת הטבות האמנה מכל תושב מדינה מתקשרת, בה שיטת המיסוי מבוססת על בסיס טריטוריאלי¹¹⁶⁷. ארגון ה-OECD הוציא, לפיכך, הנחיה לפרש את הסייג האמור בצמצום. בהיעדר הנחיות נוספות הפך כלי זה ל"אות מתה".

אף-על-פי-כן, בחוזר נציבות מס הכנסה בנושא "סיכול תכנוני מס המבוססים על אמנות מס" מוזכר צמצום הגדרת התושבות כאחד הכלים לסיכול תכנוני מס. עם זאת, יש לשים לב שבמחצית מאמנות המס להן ישראל צד לא מופיע הסייג האמור להגדרת תושבות. עמדת הנציבות כפי שהיא מובעת בחוזר מרחיקת לכת. מעמדת הנציבות בחוזר משתמע כי ניתן יהיה לטעון לקיום הסייג גם במקום בו לא מופיע הסייג בסעיף המגדיר את התושבות לצורכי האמנה באמנה שבנדון (שזה כאמור מרבית האמנות). אומנם, טענה דומה של רשויות המס בקנדה נתקבלה בפסק-הדין בעניין *Crown Forest*¹¹⁶⁸. ברם, לדעתנו להלכת *Crown Forest*¹¹⁶⁹ תחולה בגדרי קנדה בלבד ואין להקנות לה שביתה בישראל, וזאת מטעמים שיפורטו עוד בהמשך.

¹¹⁶⁷ ראו דברי הפרשנות לסעיף 4, C(4)-3, פסקה 8.

¹¹⁶⁸ ראו את הדיון להלן, פסקה 17.6.

¹¹⁶⁹ ראו את הדיון להלן, פסקה 17.6.9.

16.5.2 מבחן הכפיפות למס (Subject to Tax) ומיסוי על בסיס קבלה (Remittance Basis)

ברוב אמנות המס של ישראל שאלת חבות ההכנסה במס במדינת המושב אינה מהווה מדד כלשהו לעניין שמירת זכויות המיסוי בידי מדינת המקור. כתוצאה מכך, גם במקרה שההכנסה לא חבה במס במדינת המושב, היא תהא פטורה ממס במדינת המקור מכוח האמנה, אם וככל שמבחן הסף באמנה הרלוונטית (כגון: בסיס קבוע, שהות של 183 ימים, או גובה סכום ההכנסה, זהות משלמה או הנושא בה) אינו מתקיים.

עם זאת, ובשונה מהסדר הקבוע ברוב אמנות המס של ישראל, ישנן גם אמנות כמו האמנה של ישראל עם דרום-אפריקה, הכוללת חריג ספציפי לכלל זה באשר לסוג מסוים של הכנסות, כגון: הכנסות משירותים מקצועיים באמנה הנ"ל. כמו כן, באמנות המס של ישראל עם אוסטרליה, אנגליה, ארצות הברית, גרמניה, הולנד, סינגפור ושוויץ מופיע חריג כללי ביחס להכנסות שחבות במס במדינת המושב רק משום שהן נתקבלו בה, או נשלחו אליה¹¹⁷⁰. להלן נעמוד ונדגים את פועלם של חריגים אלה אחד לאחד.

16.5.3 מבחן בעל הזכות שבייחוד (Beneficial Ownership)

מבחן זה מופיע בסעיפים 10-12 לאמנת המודל של ה-OECD, מודל הא"ם ומודל ארצות הברית הדנים בדיבידנדים, ריבית ותמלוגים בהתאמה¹¹⁷¹. באמנות של ישראל עם שוויץ ולוקסמבורג, למשל, מצוי מבחן זה בסעיף רווח ההון באמנה.

על-פי סעיפים אלו הזכאות להטבות האמנה בכל הנוגע להכנסה מדיבידנד, ריבית ותמלוגים תישלל ממי שאינו בעל הזכות שבייחוד להכנסה זו והוא אך ורק הבעלים הפורמלי שלה.

למרות ההגדרה הפשוטה לכאורה הזו, היישום של מבחן זה מעורר קשיים רבים, הקושי מתעורר משום שאין הגדרה, לא במודל ה-OECD ולא בדברי הסבר, לא למונח "בעלות שבייחוד" ולא למי הוא בעל הזכות שבייחוד.

פניה למקור המונח - בדיני הנאמנויות של אנגליה - אף היא לא מניבה הגדרה ברורה. זאת ועוד. מספר מלומדים, והבולט מביניהם הוא פרופ' Vogel, סבורים כי אין לפנות להגדרה כללית של בעלות שבייחוד ו/או לחילופין להגדרת המבחן בדיני המס הפנימיים של מדינה שהיא צד לאמנה שבנדון. לדעתם, חלף זאת, יש לפרש את המונח על-פי הקשרו באמנה שבנדון.

בחוזר מס הכנסה בנושא "סיכול תכנוני מס המבוססים על אמנות מס" הגדירה הנציבות את המונח בעל הזכות שבייחוד כ"בעל הזכות הכלכלית המהותית" וביקשה ליישם מבחן זה על

¹¹⁷⁰ להרחבה, ראו את הדיון באלתר וכליף - אמנות מס (כרך א'), פרק 15, פסקה 15.6.3.
¹¹⁷¹ לנוסח הסעיפים ראו להלן, הערות 1539, 1540, 1543 ו-1544.

תכנוני מס. גם בחוזר שפרסמה הנציבות בנושא בעל הזכות שביושר¹¹⁷² הוגדר המונח באותה הצורה.

לא זו בלבד, אלא שהנציבות אף טוענת במפורש כי "בנסיבות המתאימות, רשאית מדינה מתקשרת לטעון כי מקבל התשלום אינו בעל הזכות שביושר לקבלו גם בהיעדר הוראה באמנה, ולשלול עקב כך הטבות והקלות מכוח האמנה". המבקש לשלול עמדה זו של הנציבות ימצא תימוכין לכך בפסק-הדין בעניין MacMillan¹¹⁷³. בעניין זה דחה בית המשפט הקנדי טענה דומה של רשויות המס הקנדיות.

16.5.4 הוראות אנטי תכנוניות ספציפיות באמנות מס ובמודלים והכנסת ביטויים אנטי תכנוניים

בנוסף לדרכים כלליות אלו, קיימים גם סעיפים ספציפיים במודלים השונים מכוחם ניתן לסכל תכנוני מס פרטניים. הוראות אנטי תכנוניות ספציפיות אלו מופיעות לגבי פרטי הכנסה ספציפיים ובאים לידי ביטוי בסעיף 9 למודל ה-OECD העוסק במיזמים משולבים¹¹⁷⁴ (Associated Enterprises) וכן בסעיף 7(2) שדן במחירי העברה/מבחן מחיר השוק (Transfer pricing/Arm's Length)¹¹⁷⁵.

דוגמה להוראה אנטי תכנונית ספציפית פרטנית שמופיעה במודל ואשר הוכנסה בהתאם גם לאמנות בין מדינות שונות בעולם ניתן למצוא בסעיף 17(2) למודל ה-OECD. סעיף זה מונע התחמקות ממס של ספורטאי או אמן במדינת המקור באמצעות הקמת חברת שירותים¹¹⁷⁶. הוראה זו מקנה זכות מיסוי למדינת המקור על הכנסת האמן/ספורטאי שהופקה בשטחה גם כאשר ההכנסה משולמת לחברה ולא למבצע הפעילות עצמו.

דוגמה להוראה אנטי תכנונית ספציפית פרטנית שאינה מופיעה במודל אלא באמנה מסוימת בין מדינה למדינה אנו מוצאים למשל בסעיף 19 לאמנה למניעת כפל מס בין ישראל לארצות הברית¹¹⁷⁷. בסעיף זה נמנע מצב שיחיד שנתן שירותים יתאגד באופן זה שלא יחול עליו סעיף 16 לאמנה. סעיף 16 הנ"ל קובע שאדם זה יהיה חייב במס במדינת המקור רק אם שהה בה למעלה מ-183 ימים בשנת המס. ללא סעיף 19 האמור, אדם הנותן שירותים אשר הקים חברה היה חייב במס רק אם היה לו מוסד קבע במדינה בה הפיק הכנסה. קרי, הכנסתו הייתה נופלת לסעיף 8 באמנה. סעיף 19 מונע את תחולת סעיף 8 הנ"ל ומחיל למעשה את כלל המיסוי הקבוע בסעיף 16. כך נמנע תכנון מס בו היחיד היה מקים חברה

¹¹⁷² חוזר מס הכנסה 22/2004, "בעל זכות שביושר". פורסם באתר רשות המסים בישראל <http://www.mof.gov.il/itc>.

¹¹⁷³ לדיון בפסק הדין, ראו להלן פסקה 19.8.

¹¹⁷⁴ לנוסח הסעיף, ראו להלן, הערה 1816.

¹¹⁷⁵ לנוסח הסעיף, ראו להלן, הערה 1817.

¹¹⁷⁶ ראו דיונו בסעיף 17(2) למודל ה-OECD, להלן, פסקה 21.2.2.

¹¹⁷⁷ לנוסח הסעיף ראו להלן, הערה 1822.

הדרכים להתמודדות עם הימנעות ממס

שתקבל את הכנסותיו ממתן שירותים ולא תשלם מס במדינת המקור הואיל ולא קם לנותן השירותים מוסד קבע במדינת המקור¹¹⁷⁸.

הוראות אנטי תכנוניות ספציפיות נוספות מופיעות לדוגמה גם בסעיפים 12(4) במודלים של ה-OECD וארצות הברית ובסעיף 12(6) למודל האר"ם, בהתאמה¹¹⁷⁹.

בנוסף להוראות האנטי תכנוניות הספציפיות, עם השנים הוכנסו למודלים השונים גם ביטויים שונים שנועדו להתמודד עם תכנוני מס פרטניים. כך לדוגמה, המונח "במישרין או בעקיפין" הוכנס לסעיף 13(4) למודלים של ה-OECD והאר"ם. סעיף זה אשר דן ברווחי הון ממכירת מניות בחברה שנכסיה מורכבים, במישרין או בעקיפין, ממקרקעין הנמצאים במדינה המתקשרת האחרת. עקב הכנסת המונח "במישרין או בעקיפין", נוצר מצב בו כל החזקה, אף בשרשור ובאמצעות מספר חברות, הינה החזקה לצורכי האמנה. על ידי כך מנעו מנסחי המודלים יצירת חיץ תאגידי בין רווח ההון לנישום בצורת מספר חברות כדי שכלל המיסוי העוסק במקרקעין לא יחול ויחול תחתיו כלל המיסוי הפוטר את ההכנסה ממס במדינת המקור.

הוראות אלו הן פרטניות ובאות אפוא להתמודד עם תכנוני מס ספציפיים שניצלו סעיפים ופרצות פרטניים באמנות לגבי סוגי הכנסה ו/או סוגי פעילות מסוימים. מובן שאין בכוחם של סעיפים אלו לסכל את תופעת ברירת אמנות בכלל. אשר על-כן, מידת ההצלחה של שיטה זו לסיכול תכנוני מס מוגבלת מעצם טיבה וטבעה.

16.5.5 סעיפי הגבלת הטבות (Limitation on Benefits)

התגברותה של תופעת ברירת אמנות וחוסר ההצלחה של השיטות שנקטו בעבר (קרי, הדרכים שנסקרו לעיל) בהתמודדות עם התופעה, הביאו את מנסחי אמנות המס להכיר בצורך שבהכללת סעיף נפרד ומיוחד באמנות המס. סעיף זה מכונה בשם סעיף "הגבלת הטבות" ("Limitation-On-Benefits").

בינואר 2003, בעדכון החמישי לנוסח אמנת מודל OECD תוקן סעיף 1 לדברי ההסבר¹¹⁸⁰. התיקון האמור כולל נוסח מוצע לסעיף הגבלת הטבות¹¹⁸¹. נוסח זה הינו כללי ומפורט, ומקיף את כל המבחנים והגישות הקיימות כיום להגבלת הטבות, כפי שעוד נעמוד עליהן בהמשך¹¹⁸².

¹¹⁷⁸ למידע נוסף, ראו קלוגמן וקפוטא, עמ' 242.

¹¹⁷⁹ לנוסח הסעיפים, ראו להלן הערות 1834, 1835 ו-1836, בהתאמה.

¹¹⁸⁰ תיקון אמנת המודל OECD ודברי ההסבר הנלווים אליה פורסם בחודש ינואר 2003. ראו:

www.oecd.org/topic/taxation.

¹¹⁸¹ ראו דיונונו להלן, פרק 23.

¹¹⁸² ראו פירוט המבחנים להלן, פסקה 23.2.

תפקידו של סעיף הגבלת ההטבות הינו אפוא להוות "שומר סף" מתוחכם יותר מאלו אשר שימשו בתפקיד זה עד עתה¹¹⁸³. מטרתו, היא להכריע בשאלה האם נישום המבקש להנות מהטבות אמנת המס, אכן זכאי להטבות אלו.

עם זאת, תוכנו ואופיו של הסעיף שונה בין אמנת מס אחת לרעותה. סעיף הגבלת ההטבות באמנות השונות מותאם, בדרך כלל לאופיין של המדינות המתקשרות ולמשטר המס השורר בהן. השוני הקיים בין משטרי המס מוביל בהכרח גם לשוני הקיים בין סעיפי הגבלת ההטבות באמנות המס השונות.

בדיון בהמשך נזכיר ונעמוד על חמש גישות¹¹⁸⁴. גישות אלו מאפיינות סוגים שונים של סעיפי הגבלת הטבות. סעיפים אלה מתחשבים גם במשטר המס במדינות המתקשרות באמנה. אנו נכנה גישות אלו בשם מבחנים¹¹⁸⁵.

המבחנים בהם נדון בהמשך הוצגו על ידי ארגון ה-OECD בדו"ח הוועדה הפיסקלית של הארגון הודן בחברות צינור¹¹⁸⁶. דו"ח זה הציג רשימה לא ממצה של חמישה מבחנים¹¹⁸⁷. מבחנים אלה מוצע לשקול שעה שמנסחים סעיף להגבלת הטבות האמנה¹¹⁸⁸.

כפי שנזכר לעיל, מטרתם של מבחנים אלו להכריע בשאלה, האם נישום, המבקש להנות מהטבות האמנה, אכן זכאי להן. כפי שנראה בדיון להלן¹¹⁸⁹, מבחנים אלו שולבו בדרכים שונות בסעיפי הגבלת הטבות במודלים השונים, ובאמנות המס השונות¹¹⁹⁰.

ואלו הם המבחנים אותם מונה הדו"ח:

1. מבחן השקיפות (Look-Through Approach)¹¹⁹¹;
2. מבחן משטר המס (The Exclusion Approach)¹¹⁹²;
3. מבחן הכפיפות למס (The Subject-to-Tax-Approach)¹¹⁹³;

¹¹⁸³ השוו חוזר נ.מ.ה 3/2001 (לעיל, הערה 300).

¹¹⁸⁴ ראו שם שקל, אבו-חמדה ולב ארי (לעיל, הערה 647). גם שם כונו גישות אלו בשם "מבחנים".

¹¹⁸⁵ לדיון בחמשת סוגי המבחנים הני"ל, ראו להלן, פסקה 23.2.

¹¹⁸⁶ OECD Conduit Companies Report, 15-23, פסקאות 23-42.

¹¹⁸⁷ שם, שם.

¹¹⁸⁸ המלצותיו של דו"ח זה אומצו בדברי ההסבר למודל ה-OECD משנת 1992.

¹¹⁸⁹ ראו להלן דיון בנושא ניתוח הנוסח המוצע לסעיף הגבלת הטבות בהצעת התיקון לדברי ההסבר של סעיף 1 במודל ה-OECD. כמו כן ראו ניתוח סעיף 22 לאמנת המודל של ארצות הברית משנת 1996, להלן, פסקה 23.3.4.5.

¹¹⁹⁰ ראו, בין השאר: סעיף 26 באמנת המס בין ארצות הברית להולנד משנת 1992 (מבחן השקיפות ומבחן בסיס המס); סעיף 17 באמנת המס בין ארצות הברית למכסיקו משנת 1992 (מבחן בסיס המס) וכן סעיף 27 באמנת המס בין ארצות הברית לאיסלנד משנת 1976 (מבחן משטר המס), ועוד; ראו: OECD Conduit Companies Report, הנספח לדו"ח, הכולל דוגמאות לסעיפי הגבלת הטבות באמנות, 28-32.

¹¹⁹¹ לדיון במבחן זה, ראו להלן, פסקה 23.2.1.

¹¹⁹² לדיון במבחן זה, ראו להלן, פסקה 23.2.2.

4. מבחן בסיס המס (The Channel Approach)¹¹⁹⁴;

5. הוראות תום לב - אמיתות הפעולה (Bona Fide Provision)¹¹⁹⁵.

עם זאת, כתוצאה מהשוני באופיים של משטרי המס במדינות השונות החברות בארגון ה-OECD, וההכרה של הארגון בצורך שיש בקיומו של סעיף הגבלת הטבות שהינו אינהרנטי למודל, הוחלט לנסות ולנסח סעיף הגבלת הטבות כללי, אשר יקיף את המבחנים השונים אשר פורטו לעיל¹¹⁹⁶.

אופיו הכללי של הסעיף יאפשר לו להיות מאומץ על ידי מרבית המדינות החברות בארגון. בדיון בהמשך נביא גם את הנוסח המוצע לסעיף זה בדברי ההסבר למודל ה-OECD. סעיף זה ינותח בהרחבה בהמשך¹¹⁹⁷. כמו כן, ננתח גם את סעיף הגבלת הטבות במודל של ארצות הברית הישן (משנת 1981)¹¹⁹⁸ והחדש (משנת 1996)¹¹⁹⁹.

לאחר הדיון האמור, נעסוק בהרחבה בניתוח סעיפי הגבלת הטבות באמנות המס להן ישראל צד¹²⁰⁰. כפי שנראה בהמשך, סעיפים אלו אינם בעלי מבנה אחיד, אלא שונים הם זה מזה. עם זאת, ניתן למיין סעיפים אלו לשש קטגוריות עיקריות, כאשר הקטגוריה הראשונה כוללת את אמנות המס של ישראל שבהן כלל לא מופיע סעיף הגבלת הטבות.

שש הקטגוריות האמורות יכוננו להלן בשמות אשר מאפיינים את סוג ההסדר הקיים בהן, ואלו שמותיהן:

1. אי הכללת סעיף הגבלת הטבות¹²⁰¹;

2. שלילת הטבות האמנה בכפוף להסכמה הדדית¹²⁰²;

3. דרישת היועצות¹²⁰³;

4. אופי חד-צדדי¹²⁰⁴;

5. הפניה לדין הפנימי¹²⁰⁵;

¹¹⁹³ לדיון במבחן זה, ראו להלן, פסקה 23.2.3.

¹¹⁹⁴ לדיון במבחן זה, ראו להלן, פסקה 23.2.4.

¹¹⁹⁵ לדיון במבחן זה, ראו להלן, פסקה 23.2.5.

¹¹⁹⁶ לדיון בנוסח המוצע, המופיע בתיקון לדברי ההסבר של סעיף 1 במודל ה-OECD, ראו להלן, פסקה 23.3.2.5.

¹¹⁹⁷ שם, שם.

¹¹⁹⁸ לדיון בסעיף הגבלת הטבות באמנת המודל של ארצות הברית משנת 1981, ראו להלן, פסקה 23.3.4.3.

¹¹⁹⁹ לדיון בסעיף הגבלת הטבות באמנת המודל של ארצות הברית משנת 1996, ראו להלן, פסקה 23.3.4.5.

¹²⁰⁰ לדיון בסעיפי הגבלת הטבות באמנות המס להן ישראל צד, ראו להלן, פסקה 23.4.

¹²⁰¹ לדיון בקטגוריה זו, ראו להלן, פסקה 23.5.1.

¹²⁰² לדיון בקטגוריה זו, ראו להלן, פסקה 23.5.2.

¹²⁰³ לדיון בקטגוריה זו, ראו להלן, פסקה 23.5.3.

¹²⁰⁴ לדיון בקטגוריה זו, ראו להלן, פסקה 23.5.4.

6. חלופות שוללות וחלופות מזכות - מבחנים אובייקטיביים¹²⁰⁶.

בהמשך נדון עוד בהרחבה בששת הקטגוריות האמורות, אחת לאחת, תוך שימת דגש מיוחד על הקטגוריה השישית העוסקת בחלופות השוללות והמזכות. קטיגוריה זו כוללת מספר מבחנים אובייקטיביים.

קטגוריה זו כוללת בתוכה חמש מאמנות המס להן ישראל צד והן אמנות המס עם: ארצות הברית, מכסיקו, פולין, פיליפינים ופינלנד. אמנות אלו ניתן לחלק גם כן לשתי קטגוריות משנה¹²⁰⁷. סעיף הגבלת ההטבות באמנות אלו הינו בעל מבנה מורכב יותר מאשר בשאר אמנות המס. בשל כך בדיון בקטגוריה זו הארכנו בפירוט מרכיביו ומבנהו של הסעיף, תוך שימת דגש על דרך פעולתו השונה של הסעיף בשתי קטגוריות המשנה. כמו כן בסופו של הדיון בקטגוריה זו הבאנו מספר טבלאות מסכמות. מלבד ערכן העיוני של טבלאות אלה, הרי שהן יכולות להוות גם כלי יעיל בידיו של מתכנן המס¹²⁰⁸.

16.5.6 שימוש בדוקטרינות ובנורמות אנטי תכנוניות מהדין הפנימי

במקרים שההוראות שנסקרו לעיל לא מופיעות באמנה שבנדון, או שהן מופיעות אך התנאים להפעלתן אינם מתקיימים במקרה הקונקרטי, עולה השאלה האם ניתן להחיל וליישם על אמנות המס עקרונות כלליים שנוהגים בדין הפנימי. ההחלה עשויה להיות, באופן ישיר, או לחילופין באופן עקיף - באמצעות פרשנות אמנות המס לפי תכליתן.

בין עקרונות כלליים אלו ניתן למנות את דוקטרינת המהות על-פני הצורה¹²⁰⁹, על נגזרותיה השונות¹²¹⁰, דוקטרינת הניצול לרעה¹²¹¹ ואף הוראות אנטי תכנוניות הקבועות בחוקי המס של המדינות. במסגרת נושא סיכול ברירת אמנות באמצעות הדין הפנימי נפרט שימוש בדין הפנימי של מספר מדינות מערביות על מנת להתמודד עם שימוש בלתי ראוי באמנות מס בכלל ותופעת ברירת אמנות בפרט. כמו כן, במסגרת זו נסקור מספר פסקי דין בהם נפסל תכנון מס שמטרתו היחידה הייתה להנות מהוראה מיטיבה באמנת מס שהנישום, כנישום, אינו זכאי להנות הימנה. תכנון המס האמור נשלל על ידי שימוש בדוקטרינת המהות על-פני הצורה¹²¹², על נגזרותיה השונות¹²¹³.

¹²⁰⁵ לדיון בקטגוריה זו, ראו להלן, פסקה 23.5.5.

¹²⁰⁶ לדיון בקטגוריה זו, ראו להלן, פסקה 23.5.6.

¹²⁰⁷ לדיון בקטגוריות המשנה, ראו להלן, פסקאות 23.5.6.1 ו-23.5.6.2.

¹²⁰⁸ לטבלה המסכמת, ראו להלן, פסקה 23.6.15.

¹²⁰⁹ ראו דיונו לעיל, פסקה 4.3.

¹²¹⁰ דוקטרינת העסקה הבדויה, דוקטרינת עסקת הצינור, דוקטרינת הזרימה ודוקטרינת עסקת הדילוג - ראו דיונו בנושא, לעיל, פסקה 9.6.

¹²¹¹ ראו דיונו בנושא, לעיל, פסקה 4.4.

¹²¹² ראו דיונו בנושא, לעיל, פסקה 4.3.

¹²¹³ ראו גם דיונו בפסקי הדין **Aiken, SDI, Bass, DEL**, לעיל פסקה 9.6.

כפי שנראה, מלומדים בולטים בתחום המיסוי הבינלאומי חלוקים בדעותיהם האם ניתן להשתמש בנורמות מהדין הפנימי באופן שיביא לאי מתן הקלות לפי אמנת המס.

16.5.7 פרשנות אמנות מס החותרת לסיכול תכנוני מס

כלי נוסף שבאמצעותו ניסו לסכל תכנוני מס המבוססים על אמנות מס הינו פרשנות של אמנות מס וכללי מיסוי באמנות מס בצורה כזו שתכנוני מס יפסלו. כך לדוגמה, סעיף מסוים באמנה, או האמנה בכלל, עשויים להתפרש באופן כזה שלמרות שבאופן פורמלי תכנון המס נכנס לגדר כלל מיסוי מיטיב באמנה, תישלל תחולת הכלל לאור תכליתה של האמנה. יש הטוענים כי תכלית האמנה, כפי שניתן ללמוד מכותרתה הינה גם מניעת התחמקות ממס (Prevention of fiscal evasion), וזאת בנוסף למניעת כפל מס. מובן שניתן גם לשלול תחולת האמנה דווקא לאור פרשנות מילולית-דווקנית של האמנה. עם זאת, נראה כי בדרך כלל פסילת תכנון מס נעשית לאור פרשנות תכליתית של האמנה שבנדון ככזו שמטרתה הינה גם להילחם בהימנעות ממס ו/או לחילופין ככזו שמטרתה להיטיב רק עם הזכאים לתחולתה מעצם מקום מושבם הטבעי.

דוגמה מובהקת לשימוש בפרשנות תכליתית של אמנה על מנת לסכל תכנון מס המבוסס על האמנה אנו מוצאים בעניין **Crown Forest**¹²¹⁴. בעניין זה פורש סעיף 4(1) המגדיר תושבות באמנה בין קנדה לארצות הברית בצורה תכליתית ככזה הכולל בתוכו מכללא את הסיפא לסעיף 4 למודל ה-OECD האמור לעיל. לדעת המחברים אין מקום לאמץ את הלכת **Crown Forest** בישראל ממספר סיבות¹²¹⁵.

דוגמה נוספת לפרשנות תכליתית אנו מוצאים בעניין **Aiken**¹²¹⁶. שם פורש הביטוי "התקבלה על ידי" ("received by") המופיע בסעיף 9 לאמנה בין ארצות הברית להונדורס בצורה תכליתית. לאור פרשנות זו נפסל תכנון מס באמצעות קבלה פורמלית של ההכנסה על ידי חברת צינור שזכאית להנות מתחולת אמנה מסוימת.

16.5.8 הכלים לסיכול תכנוני מס באמצעות אמנות מס הנקטים בישראל

תופעת ברירת אמנות מעולם לא נידונה בבית משפט בישראל. אי לכך, אין הלכה האם התופעה פסולה או חוסה במסגרת זכות הנישום לתכנן צעדיו כך שחבות המס שלו תהיה מינימלית¹²¹⁷, ואם היא פסולה - כיצד ניתן למנוע אותה.

¹²¹⁴ ראו את הדיון להלן, פסקה 17.6.

¹²¹⁵ ראו את הדיון להלן, פסקה 17.6.9.

¹²¹⁶ ראו את הדיון לעיל, פסקה 9.6.2.

¹²¹⁷ ראו דיונונו לעיל בנושא הזכות לתכנון מס במישור הפנימי לעיל, פסקה 2.1 ובנושא הזכות לתכנון מס במישור הבינלאומי לעיל, פסקה 6.1.

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

בהקשר זה עמדת רשויות המס לגבי התופעה הובעה בחוזר מס הכנסה בנושא "סיכול תכנוני מס המבוססים על אמנות מס"¹²¹⁸, כדלקמן:

"גישת רשויות המס הנה כי שימוש באמנות מס לצורך קבלת הקלות או הטבות במס בדרך שעורכי האמנה לא התכוונו לה מהווה ניצול פסול של אמנות ("Treaty abuse")"¹²¹⁹.

עמדת רשויות המס הינה כי הדרכים להתמודדות עם תכנוני מס המבוססים על אמנות למניעת כפל מס, הנם: בחינת התושבות, סעיפי הגבלת הטבות (Limitation on Benefits), איתור "בעל הזכות שביושר" ("Beneficial Owner"), פרשנות אמנות מס (לאור תכליתה ומטרתה) והחלת נורמות אנטי תכנוניות¹²²⁰. בהמשך נעמוד על עמדה זו.

16.6 סיכום - סדר הדיון

בפרקים הבאים נסקור את הדרכים שתוארו לעיל לסיכול הימנעות ממס על בסיס אמנות המס לפי סדר הצגתן לעיל. נעמוד על מידת ההצלחה של כל אחת מדרכים אלה להתמודד עם תכנוני המס המבוססים על ההוראות השונות באמנות מס.

גם ההוראות האנטי תכנוניות הספציפיות שצוינו לעיל ידונו בהמשך בקצרה. ניתוח מפורט שלהן יעשה במסגרת הדיון בכל סעיף וסעיף במודלים השונים במסגרת הכרכים הבאים בסדרה.

¹²¹⁸ ראו חוזר נ.מ.ה. 3/2001 (לעיל, הערה 300).

¹²¹⁹ שם, ג-1, פסקה 1.

¹²²⁰ שם, ג-8, 5, פסקה 4.