

## 21. הוראות אנטי תכנוניות ספציפיות באמנות מס ובמודלים והכנסת ביטויים אנטי תכנוניים

### תוכן עניינים מקוצר

21. הוראות אנטי תכנוניות ספציפיות באמנות מס ובמודלים והכנסת ביטויים אנטי תכנוניים	597
21.1 מבוא	601
21.2 סקירת ההוראות האנטי תכנוניות הספציפיות	602
21.3 סיכום	613

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

## 21. הוראות אנטי תכנוניות ספציפיות באמנות מס ובמודלים והכנסת ביטויים אנטי תכנוניים

### תוכן עניינים מפורט

21.1	הוראות אנטי תכנוניות ספציפיות באמנות מס ובמודלים והכנסת ביטויים אנטי תכנוניים	597
21.1	מבוא	601
21.2	סקירת ההוראות האנטי תכנוניות הספציפיות	602
21.2.1	סעיף 19 לאמנה בין ישראל לארה"ב	602
21.2.2	סעיף 11(8) לאמנה בין ישראל לאירלנד	605
21.2.3	סעיף 17 למודל ה-OECD - מיסוי אמנים וספורטאים	605
21.2.4	הוראה אנטי תכנונית בנושא תמלוגים	607
21.2.5	דברי ההסבר לסעיפים 10, 11 ו-12	608
21.2.6	הוספת התיבה "במישרין או בעקיפין"	611
21.3	סיכום	613

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

## 21. הוראות אנטי תכנוניות ספציפיות באמנות מס ובמודלים והכנסת ביטויים אנטי תכנוניים

### 21.1 מבוא

בנוסף להוראות האנטי תכנוניות הכלליות - צמצום הגדרת תושבות ומבחן זכות הבעלים שביושר - ניתן למצוא במודלים השונים גם הוראות אנטי תכנוניות ספציפיות המופיעות לגבי פרטי הכנסה ספציפיים. מטרת הוראות אנטי תכנוניות ספציפיות אלו הינה לסכל תכנוני מס פרטניים שהיו נפוצים בהתבסס על סעיפים מסוימים באמנת המודל.

הוראות אלו באות לידי ביטוי למשל בהכנסת התיבה "במישרין או בעקיפין" בסעיף 13(4) למודל ארה"ב. הוראות אנטי תכנוניות ספציפיות ניתן למצוא בסעיף 9 למודל ה-OECD העוסק במיזמים משולבים<sup>1816</sup> (Associated Enterprises) וסעיף 7(2) שדן במחירי העברה/מבחן השוק<sup>1817</sup>.

"Associated Enterprises

1816

1. Where
  - a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or
  - b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State, and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.
2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State -and taxes accordingly - profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other."
  - 1817 סעיף 7 למודל ה-OECD קובע לעניין, מחירי העברה, כדלקמן:
2. Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, **there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise** engaged in the same or similar activities under the same or similar

הוראות אנטי תכנוניות ספציפיות נוספות הינן: סעיף 17(2) למודל ה-OECD הדן במיסוי אמנים וספורטאים<sup>1818</sup>, סעיף 19 לאמנה למניעת כפל מס בין ישראל לארצות הברית, סעיפים 12(4) למודל ה-OECD וארה"ב וסעיף 12(6) למודל האו"ם בהתאמה. להלן נדון בכמה מהוראות אלו. בנוסף לכך, כל הוראה תידון להלן בהמשך ספר זה, על כרכיו השונים, בניתוח פרטני של כל סעיף וסעיף מהוראות המודלים השונים.

## 21.2 סקירת ההוראות האנטי תכנוניות הספציפיות

### 21.2.1 סעיף 19 לאמנה בין ישראל לארה"ב

סעיף 19 לאמנה למניעת כפל מס בין ישראל לארצות הברית הינו סעיף אנטי תכנוני ספציפי ייחודי לאמנה זו, שאינו מופיע במודל ארה"ב. כותרת הסעיף הינה: סכומים המתקבלים בעד אספקת שירותים אישיים בידי אחרים.

סעיף 19 לאמנה בין ישראל לארה"ב, לפי הנוסח בעברית קובע כדלקמן<sup>1819</sup>:

---

conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment.

3. In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere." (ההדגשה הוספה)

<sup>1818</sup> ראו דיונו בסעיף 217(2) להלן, פסקה 21.2.3.

<sup>1819</sup> סעיף 19 לאמנה בין ישראל לארצות הברית משנת 1975, לפי הנוסח באנגלית קובע כדלקמן:

"Amounts Received for Furnishing Personal Services of Others

- (1) Amounts received by a resident of one of the Contracting States in consideration of furnishing in the other Contracting State the personal services of one or more other persons, including a public entertainer referred to in Article 18 (Public Entertainers), shall not constitute industrial or commercial profits under Article 8 (Business Profits) to the extent that --
- (a) (i) The person for whom the services were rendered designated the person or persons who would render the services, whether or not he had the legal right to do so and whether or not the designation was made formally;
- (ii) The person for whom the services were rendered had the right to designate the person or persons who would render the services; or
- (iii) By reason of the facts and circumstances the arrangement for personal services had the effect of designating the person or persons who would render the services; and
- (b) The resident of the first-mentioned Contracting State directly or indirectly pays compensation for such services to any person, other than another resident of the first-mentioned Contracting State or of that other Contracting State who is subject to tax on such compensation.

1" סכומים שמקבל תושב של אחת מן המדינות המתקשרות תמורת אספקתם, במדינה המתקשרת האחרת, של שירותים אישיים של אחר או אחרים, לרבות בדרך ציבורי הנזכר בסעיף 18 (בדרנים ציבוריים), לא יהוו רווחים תעשייתיים או מסחריים לפי סעיף 8 (רווחי עסקים) במידה

(א) ...

(1) שהאדם שלמענו סופקו השירותים ציין את האיש או האנשים שיתנו את השירותים, בין אם הייתה לו זכות חוקית לעשות כן ובין אם לאו, ובין אם ציון השם נעשה באורח פורמלי ובין אם לאו;

(2) שלאדם שלמענו סופקו השירותים הייתה הזכות לציין את האיש או האנשים שיתנו את השירותים; או

(3) שמחמת העובדות או הנסיבות, היה להסדר למתן השירותים האישיים תוצאה של ציון שם האיש או האנשים שיתנו את השירותים.

(ב) שהתושב של המדינה המתקשרת הנזכרת לראשונה, במישרין או בעקיפין, משלם גמול בעד שירותים אלה לאדם, שאינו תושב אחר של המדינה המתקשרת הנזכרת לראשונה או של אותה מדינה מתקשרת אחרת, החייב במס על גמול כאמור.

2. סעיף קטן (1) לא יחול על כל סכום שהוא שנתקבל, אם הוכח להנחת דעתה של הרשות המוסמכת של אותה מדינה מתקשרת אחרת, בזיקה לאותו סכום, שלא הקמתו ולא ארגונו של תושב המדינה המתקשרת הנזכרת לראשונה (מקום שתושב כאמור הוא חברה או גוף אחר), אף לא אספקתם של השירותים באמצעות תושב זה, לא היה להם תוצאה של הפחתה מהותית במסי הכנסה, רווחי מלחמה, רווחי יתר או מסים דומים לאלה."

סעיף זה מסכל תכנון מס שהיה רווח ובוצע כך: יחיד שנתן שירותים התאגד כחברה. בהתאם לכך, לא חל עליו סעיף 16 לאמנה. סעיף 16 לאמנה קובע שיחיד הנותן שירותים יהיה חייב במס במדינת המקור רק אם שהה בה מעל 183 ימים בשנת המס. ללא סעיף 19 אדם הנותן שירותים אשר התאגד היה חייב במס רק אם היה לו מוסד קבע במדינה בה הפיק הכנסה וזאת בהתאם לסעיף 8 לאמנה. סעיף 19 מונע את תחולת סעיף 8 ומחיל את

- (2) Paragraph (1) shall not apply to any amount received if it is established to the satisfaction of the competent authority of that other Contracting State with respect to such amount that neither the creation nor organization of the resident of the first-mentioned Contracting State (where such resident is a corporation or other entity) nor the furnishing of the services through such resident has the effect of a substantial reduction of income, war profits, excess profits, or similar taxes."

סעיף 16. כך נמנע תכנון מס בו היחיד היה מקים חברה שקיבלה את הכנסותיו ממתן שירותים ולא שילמה מס במדינת המקור הואיל ולא קם לה מוסד קבע במדינת המקור<sup>1820</sup>.

התנאים לתחולת סעיף 19 הינם שניים. האחד, קיום אינדיקציה מספקת לכך שכוונת המזמין הייתה לקבל את השירותים דווקא מאותו אדם מסוים שסיפק אותם בפועל, אף כי פורמלית נרכשו השירותים מחברה. השני, שהחברה תיתן למבצע השירותים תמורה בעד ביצועם.

אשר לתנאי הראשון, האמנה קובעת 3 אפשרויות חלופיות לקיום תנאי זה, כדלקמן:

1. מקבל השירותים ציין במפורש מי האדם שהוא מעוניין בו לצורך מתן השירותים.
2. למקבל השירותים הייתה הזכות לציין מי הוא האדם שהוא מעוניין בו לצורך מתן השירותים.
3. שמחמת העובדות או הנסיבות, היה להסדר למתן השירותים האישיים תוצאה של ציון שם האיש או האנשים שיתנו את השירותים.

המטרה המוצהרת של סעיף 19 הינה מניעת תכנון מס בו היחיד היה מקים חברה שקיבלה את הכנסותיו ממתן שירותים ולא שילמה מס במדינת המקור הואיל ולא קם לה מוסד קבע במדינת המקור.

עמדו על כך המלומדים קפוטה וקלוגמן, אשר היו חברים בצוות המשא ומתן לכרייתת האמנה<sup>1821</sup>:

”מטרת סעיף 19 למנוע ניצול לרעה של הוראות האמנה תוך התחמקות ממס בשתי המדינות המתקשרות...”

חשוב לציין בהקשר זה כי סעיף 19(2) מסייג את תחולת סעיף 19(1) וקובע כי סעיף 19(1) לא יחול מקום בו לא הייתה הפחתה במס כתוצאה מהקמת החברה<sup>1822</sup>. הווה אומר, אם יסתבר שתוצאות המס היו דומות גם אילו פעל נותן השירותים במישרין, ולא באמצעות חברה, לא תהיה הצדקה להפעיל את המנגנון המיוחד המחייב את היישות המשפטית המקבלת תשלום לשלם מס. או אז הוראת סעיף 19 לא תחול.

<sup>1820</sup> למידע נוסף ראו קלוגמן וקפוטה, עמ' 242-246.

<sup>1821</sup> שם, 242.

<sup>1822</sup> סעיף 19(2) לאמנה בין ישראל לארצות הברית משנת 1975 קובע כדלקמן:

”סעיף קטן (1) לא יחול על כל סכום שהוא שנתקבל, אם הוכח להנחת דעתה של הרשות המוסמכת של אותה מדינה מתקשרת אחרת, בויקה לאותו סכום, שלא הקמתו ולא ארגונו של תושב המדינה המתקשרת הנזכרת לראשונה (מקום שתושב כאמור הוא חברה או גוף אחר), אף לא אספקתם של השירותים באמצעות תושב זה, לא היה להם תוצאה של הפחתה מהותית במסי הכנסה, רווחי מלחמה, רווחי יתר או מסים דומים לאלה.”

## 21.2.2 סעיף 11(8) לאמנה בין ישראל לאירלנד

סעיף 11(8) לאמנה למניעת כפל מס בין ישראל לאירלנד הינו סעיף אנטי תכנוני ספציפי ייחודי לאמנה זו, שאינו מופיע במודל ה-OECD.

סעיף 11(8) לאמנה בין ישראל לארה"ב, לפי הנוסח בעברית קובע כדלקמן<sup>1823</sup>:

"הוראות ס"ק 2 ו-3 לא יחולו אם תביעת החוב שבזיקה אליה משתלמת הריבית נוצרה או נקבעה בעיקר למטרת ניצול סעיף זה ולא מסיבות מסחריות אמיתיות."

סעיף 11 עוסק במיסוי הכנסת ריבית. בהתאם לסעיף זה זכות המיסוי של מדינת המקור מוגבלת ל-10% מסכום הכנסת הריבית, או ל-5% מסכום זה במקרים מסוימים<sup>1824</sup>. סעיף 11(8) קובע כי זכות המיסוי של מדינת המקור לא תוגבל כל אימת שמטרת העסקה בגינה משתלמת הריבית היתה ניצול הטבות האמנה.

## 21.2.3 סעיף 17 למודל ה-OECD - מיסוי אמנים וספורטאים

סעיף דומה לסעיף 19 לאמנה בין ישראל ארצות הברית, אם כי מצומצם יותר בהיקף תחולתו, הוא סעיף 17 למודל ה-OECD, העוסק במיסוי אמנים וספורטאים<sup>1825</sup>.

סעיף 17(1) קובע כדלקמן<sup>1826</sup>:

"1. Notwithstanding the provisions of Articles 7 [Business profits] and 15 [Income from employment], income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State."

<sup>1823</sup> סעיף 11(8) לאמנה בין ישראל לאירלנד, לפי הנוסח באנגלית קובע כדלקמן:

"The provisions of paragraphs 2 and 3 shall not apply if the debt-claim in respect of which the interest is paid was created or assigned mainly for the purpose of taking advantage of this Article and not for bona fide commercial reasons."

<sup>1824</sup> ראו טבלת מיסוי הכנסת דיבידנד, ריבית ותמלוגים, לעיל, פסקה 19.4.3.

<sup>1825</sup> לדיון מפורט במיסוי הכנסותיהם של אמנים וספורטאים, ראו דיונו בכרכים הבאים.

<sup>1826</sup> סעיף 17(1) למודל ה-OECD משנת 2000. סעיף 17(1) משנת 1977 קובע כדלקמן:

"1. Notwithstanding the provisions of Articles 14 and 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as an athlete, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State." (ההדגשה הוספה)

קרי סעיף 17(1) קובע כי הסעיף יחול בין אם האמן או הספורטאי הוא שכיר או עצמאי. עוד קובע הסעיף את כלל המיסוי שיחול מקום בו הכנסה מופקת על-ידי תושב מדינה מתקשרת כבדרן או כספורטאי מפעילותיו האישיות בתור שכזה, שבוצעו במדינה המתקשרת האחרת. בהתאם לכלל המיסוי הנקבע, במצב זה זכות המיסוי הראשונית ניתנת תמיד למדינת המקור על כל הכנסה שמפיק הבדרן או הספורטאי מאותו מדינה. לאור זאת יכול הספורטאי או הבדרן להעביר את התשלום עבור פעולתו במדינת המקור לחברת שירותים החוצצת בינו למדינת המקור ובכך להימנע ממס במדינת המקור. חברת השירותים לא תחוב במס במדינת המקור, בהעדר מוסד קבע במדינה זו. תכנון מס זה היה רווח אצל ספורטאים קודם להוספת סעיף 17(2). דוגמה לתכנון מס זה הינו תאור העובדות שנסקרו לעיל בעניין **Johansson**<sup>1827</sup>. חשוב לציין בהקשר זה כי סעיף 17(2) הוסף למודל ה-OECD בשנת 1977, מספר שנים לאחר פסק-הדין בעניין **Johansson**.

על מנת לסכל הימנעות זאת ממס הוסף סעיף 17(2) למודל ה-OECD<sup>1828</sup>.

סעיף 17(2) למודל ה-OECD קובע כדלקמן<sup>1829</sup>:

- "2. Where income in respect of personal activities exercised by **an entertainer or a sportsman** in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsman are exercised."  
(ההדגשה הוספה)

סעיף זה מונע הימנעות ממס במדינת המקור של אמנים וספורטאים רק משום שהכנסתם מפעילות אישית הועברה לחברות שירות. זאת משום שסעיף זה מקנה זכות מיסוי למדינת המקור על הכנסת אמן או ספורטאי שהופקה בשטחה גם כאשר הכנסה משולמת לחברה ולא למבצע הפעילות עצמו.

המטרה בסעיף זה, בדומה לסעיפים 10(2), 11(2) ו-12(1) למודל ה-OECD<sup>1830</sup> הינה לסכל הימנעות ממס באמצעות מתווך, היא חברת השירותים בסעיף 17(2), ולוודא כי הטבות האמנה יוענקו רק לאלו הזכאים להן<sup>1831</sup>.

<sup>1827</sup> ראו דיונונו בנושא עניין **Johansson** לעיל, פסקה 9.6.6.

<sup>1828</sup> לדיון מפורט יותר בסעיף 17(2), ראו דיונונו בסעיף 17 בכרכים הבאים.

<sup>1829</sup> סעיף 17(2) למודל ה-OECD משנת 2000. השינוי נבע מכך שנישומים טענו כי אינם אתלטים אלא עוסקים בענף ספורט אחר. סעיף 17(2) משנת 1977 קובע כדלקמן:

- "2. Where income in respect of personal activities exercised by **an entertainer or an athlete** in his capacity as such accrues not to the entertainer or athlete himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Articles 7, 14 and 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or athlete are exercised."  
(ההדגשה הוספה)

<sup>1830</sup> ראו דיונונו לעיל בנושא מבחן בעל הזכות שביושר, פרק 19.

<sup>1831</sup> ראו: Weeghel, 212.

כך, דברי ההסבר של סעיף 17(2) מציינים במפורש שסעיף זה ממסה את ההכנסה המתקבלת בידי אדם אחר<sup>1832</sup>, גם במקום בו למדינת המקור אין סמכות להרים את מסך האדם המקבל ההכנסה ולהגיע לאמן/ספורטאי העומד מאחורי מסך זה.

בלשון דברי ההסבר<sup>1833</sup>:

"Paragraph 2 deals with situations where income from their activities accrues to other persons. If the income of an entertainer or sportsman accrues to another person, and the State of source does not have the statutory right to look through the person receiving the income to tax it as income of the performer, Paragraph 2 provides that the portion of the income which cannot be taxed in the hands of the performer may be taxed in the hands of the person receiving the remuneration."

## 21.2.4 הוראה אנטי תכנונית בנושא תמלוגים

הוראות אנטי תכנוניות ספציפיות נוספות מופיעות גם בסעיפים 12(4) למודל ה-OECD<sup>1834</sup> וארה"ב<sup>1835</sup> ובסעיף 12(6) למודל האו"ם<sup>1836</sup>, בהתאמה, הדנים בתמלוגים. הוראה זו עוסקת

<sup>1832</sup> ראו דברי ההסבר של סעיף 17(2), 3, פסקה 11, עמ' 3-17(C).  
<sup>1833</sup> שם, שם.

<sup>1834</sup> סעיף 12(4) למודל ה-OECD קובע כדלקמן:

"4. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the royalties, having regard to the use, right or information for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention."

<sup>1835</sup> סעיף 12(4) למודל ארה"ב קובע כדלקמן:

"4. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the royalties, having regard to the use, right, or information for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of the Convention."

<sup>1836</sup> סעיף 12(6) למודל האו"ם קובע כדלקמן:

"6. Where by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the royalties, having regard to the use, right or information for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this article shall apply only to the last-mentioned amount."

במצב בו יחסי קרבה בין משלם התמלוגים לבעל הזכות שביושר לאותם תמלוגים או לאדם אחר הובילו לכך שהסכום המשתלם עבור זכות השימוש גבוה מהסכום שהיה משתלם אילו לא יחסי קרבה אלו (מחיר שוק - *Arm's Length*)<sup>1837</sup>. ההוראה קובעת כי במצב זה הפטור ממס או שיעורי המס המועדפים הקבועים בסעיף קטן (2) יחולו רק על הסכום שהיה משתלם ללא יחסי הקרבה. עוד קובעת ההוראה כי זכות המיסוי לגבי הסכום העודף נתונה לשתי המדינות, בכפוף לשאר תנאי האמנה.

הוראה דומה מופיעה בסעיף 6(11) למודל ה-OECD<sup>1838</sup> ולמודל הא"מ<sup>1839</sup> וסעיף 4(11) למודל ארה"ב<sup>1840</sup>. דומה כי מטרת ההוראות מובנת מאליה.

## 21.2.5 דברי ההסבר לסעיפים 10, 11 ו-12

דברי ההסבר לסעיף 1 למודל ה-OECD מציינים את תופעת ברירת האמנות, ואת הצורך למנוע אותה<sup>1841</sup>. פסקאות 17 ו-22 לדברי ההסבר לסעיף 10 העוסק בדיבידנדים, פסקה 12 לדברי ההסבר לסעיף 11 העוסק בריבית ופסקה 7 לדברי ההסבר לסעיף 12 העוסק

---

In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention."

<sup>1837</sup> לעניין מבחן ה-Arm's Length (מחיר שוק), ראו גם את הדיון בסעיף 2(7) למודלים לעיל, בכרכים הבאים. <sup>1838</sup> סעיף 6(11) לאמנת המודל של ה-OECD קובע כדלקמן:

"6. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the interest, having regard to the debt-claim for which it is paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention."

<sup>1839</sup> סעיף 6(11) לאמנת המודל של האו"ם קובע כדלקמן:

"6. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the interest, having regard to the debt-claim for which it is paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention."

<sup>1840</sup> סעיף 4(11) לאמנת המודל של ארה"ב קובע כדלקמן:

"4. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the interest, having regard to the debt-claim for which it is paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each State, due regard being had to the other provisions of this Convention."

<sup>1841</sup> ראו דברי ההסבר לסעיף 1 למודל ה-OECD משנת 2003, פסקאות 14-7.

בתמלוגים, כוללות הנחיות למדינות המיישמות את האמנות לא להעניק את הטבות האמנה במקרים מסוימים.

פסקה 17 לדברי ההסבר לסעיף 10 קובעת כדלקמן:

"The reduction envisaged in subparagraph a) of paragraph 2 should not be granted in cases of abuse of this provision, for example, where a company with a holding of less than 25 per cent has, shortly before the dividends become payable, increased its holding primarily for the purpose of securing the benefits of the above-mentioned provision, or otherwise, where the qualifying holding was arranged primarily in order to obtain the reduction. To counteract such manoeuvres Contracting States may find it appropriate to add to subparagraph a) a provision along the following lines: "provided that this holding was not acquired primarily for the purpose of taking advantage of this provision."

הווה אומר: אין להעניק את הטבות הקבועות בסעיף 10(2)(א) במקרים של ניצול לרעה של סעיף 10. כך לדוגמה, חברה מחזיקה פחות מ-25% מהחברה המחלקת את הכנסת הדיבידנד. זמן קצר לפני חלוקת הדיבידנד החברה מגדילה את החזקתה. הסיבה העיקרית לרכישת המניות הנה הבטחת הזכאות להטבות האמנה. לחילופין ינוצל הסעיף לרעה מקום בו נעשה תכנון מראש על מנת לזכות בשיעורי המס המופחתים. על מנת למנוע ניצול לרעה מעין זה דברי ההסבר מציעים נוסח של הוראה המתנה את הטבות סעיף 10 בכך שהמניות לא נרכשו מראש על מנת לזכות בהטבות האמנה. לדעת המחברים הוספת הוראה מעין זו אינה ישימה ואף פוגעת בזכותו של הנישום לתכנן את צעדיו בהתאם לשיקולים עסקיים. שהרי מי יקבע האם רכישת גוש של 25% ממניות חברה פלונית נעשה על מנת לרכוש את דבוקת השליטה באותה חברה או על מנת להכנס לגדר סעיף 10(2)(א)?

פסקה 22 לדברי ההסבר לסעיף 10 קובעת כדלקמן:

"Attention is drawn generally to the following case: the beneficial owner of the dividends arising in a Contracting State is a company resident of the other Contracting State; all or part of its capital is held by shareholders resident outside that other State; its practice is not to distribute its profits in the form of dividends; and it enjoys preferential taxation treatment (private investment company, base company). The question may arise whether in the case of such a company it is justifiable to allow in the State of source of the dividends the limitation of tax which is provided in paragraph 2. It may be appropriate, when bilateral negotiations are being conducted, to agree upon special exceptions to the taxing rule laid down in this Article, in order to define the treatment applicable to such companies."

פסקה זו פותחת בתיאור של תכנון מס. לפי תכנון מס זה חברה תושבת המדינה המתקשרת האחרת מקבלת דיבידנד מחברה תושבת מדינה מתקשרת. כל בעלי המניות של החברה המקבלת את הדיבידנד אינם תושבי המדינה המתקשרת האחרת. החברה מקבלת הדיבידנד אינה נוהגת לחלק דיבידנד וכפופה למשטר מס מיטיב במדינת מושבה. עולה השאלה האם בנסיבות אלו ראוי להעניק לחברה הטבות המס הקבועות באמנה לגבי הכנסת הדיבידנד. דברי ההסבר מציינים בפני המדינות המתקשרות כי בעת המשא ומתן לכריתת האמנה ניתן להסכים כי במקרים חריגים לא תחול ההוראה המגבילה את זכות המיסוי של מדינת המקור.

פסקה 11 לדברי ההסבר לסעיף 12 קובעת כדלקמן:

"Attention is drawn generally to the following case: the beneficial owner of interest arising in a Contracting State is a company resident in the other Contracting State; all or part of its capital is held by shareholders resident outside that other State; its practice is not to distribute its profits in the form of dividends; and it enjoys preferential taxation treatment (private investment company, base company). The question may arise whether, in the case of such a company, it is justifiable to allow in the State of source of the interest the limitation of tax which is provided in paragraph 2. It may be appropriate, when bilateral negotiations are being conducted, to agree upon special exceptions to the taxing rule laid down in this Article, in order to define the treatment applicable to such companies."

פסקה זו עוסקת באותו המצב שתואר בפסקה 22 לדברי ההסבר של סעיף 10 ומכילה את אותה ההמלצה.

פסקה 7 לדברי ההסבר לסעיף 12 קובעת כדלקמן:

"Attention is drawn generally to the following case: the beneficial owner of royalties arising in a Contracting State is a company resident in the other Contracting State; all or part of its capital is held by shareholders resident outside that other State; its practice is not to distribute its profits in the form of dividends; and it enjoys preferential taxation treatment (private investment company, base company). The question may arise whether in the case of such a company it is justifiable to allow in the State of source of the royalties the tax exemption which is provided in paragraph 1. It may be appropriate, when bilateral negotiations are being conducted, to agree upon special exceptions to the taxing rule laid down in this Article, in order to define the treatment applicable to such companies."

אף פסקה זו עוסקת באותו תכנון מס שתואר לעיל וממליצה את אותה ההמלצה.

## 21.2.6 הוספת התיבה "במישרין או בעקיפין"

בנוסף להוראות האנטי תכנוניות הספציפיות שנסקרו לעיל הופנמו עם השנים ביטויים למודלים השונים של האמנות. ביטויים אלו באים להתמודד עם תכנוני מס. כך לדוגמה הוסף המונח "במישרין או בעקיפין" בסעיפים מסוימים על מנת למנוע עקיפת מס רווח הון במדינת המקור על רווח הון ממכירת מניות. התיבה חלה הן במכירה של מניות בחברה רגילה והן במכירה של מניות בחברת מקרקעין. עקיפת המס היתה מתבצעת באמצעות הקמת חברה היוצרת חיץ בין הנישום לרווח ההון.

התיבה במישרין או בעקיפין מופיעה לגבי חברות מקרקעין בסעיף 4)13(4) למודל האו"ם<sup>1842</sup>. סעיף דומה הינו סעיף 2)13(2) למודל ארה"ב<sup>1843</sup>. אמנות מס רבות שישראל צד להן אימצו באופן זה או אחר את נוסח סעיף 4)13(4) למודל האו"ם. אותן אמנות מס הכוללות גרסה חלקית<sup>1844</sup> של ההסדר הקבוע בסעיף 4)13(4) למודל של האומות המאוחדות הינן רבות: בלגיה, קנדה, גרמניה, הונגריה, ג'מאיקה, הולנד, פולין, דרום-אפריקה, אנגליה ואירלנד הצפונית, איטליה, אוזבקיסטן, בולגריה, דרום-קוריאה, הודו, טורקיה, מכסיקו, סין, ספרד, פיליפינים,

<sup>1842</sup> ראו סעיף 4)13(4) למודל האו"ם הקובע כדלקמן:

"4. Gains from the alienation of shares of the capital stock of a company, or of an interest in a partnership, trust or estate, the property of which consists **directly or indirectly** principally of immovable property situated in a Contracting State may be taxed in that State. In particular:

(1) Nothing contained in this paragraph shall apply to a company, partnership, trust or estate, other than a company, partnership, trust or estate engaged in the business of management of immovable properties, the property of which consists **directly or indirectly** principally of immovable property used by such company, partnership, trust or estate in its business activities."  
(ההדגשה הוספה)

<sup>1843</sup> ראו סעיף 2)13(2) למודל ארה"ב הקובע כדלקמן:

"2. Gains from the alienations of

a) shares of the stock of a company (whether or not a resident of a Contracting State) the property of which consists principally of real property situated in a Contracting State' or  
b) an interest in a partnership, trust, or estate (whether or not a resident of a Contracting State) to the extent attributable to real property situated in a Contracting State may be taxed in that State. For the purposes of this paragraph, the term 'real property' includes the shares of a company referred to in subparagraph a) or an interest in a partnership, trust, or estate referred to in subparagraph b), or estate referred to in subparagraph b)."

<sup>1844</sup> מבין אמנות אלה יש כאלה שמאמצות, בשינויים מסוימים, גם את ההסדר שקבוע בסעיף 5)13(5) למודל האו"ם - הדן בהעברת מניות בחברה (שאינה "חברת מקרקעין"), בהתאם ל"השתתפות מהותית" של המעביד - ויש שמאמצות, בשינויים מסוימים, רק את ההסדר של סעיף 4)13(4) לאותו מודל.

פינלנד ורוסיה<sup>1845</sup>. ההסדרה הינה החלקית ועוסקת במיוחד ברווחים מהעברת מניות של "חברת מקרקעין". באמנות שישראל צד להן עם המדינות שיפורטו להלן ניתנת זכות מיסוי על רווח הון מחברת מקרקעין למדינת המקור ומופיעה במפורש התיבה "במישרין או בעקיפין": אוזבקיסטן, איטליה, אירלנד, ארצות הברית, בלגיה, דרום-קוריאה, הולנד, טורקיה, סין, ספרד, פינלנד, צרפת, רומניה, רוסיה, שווייץ.

המלומדים רפאל ומהולל עומדים על הרציונל הבסיסי שהסדרים מיוחדים אלו מושתתים עליו בקובעם לאמור<sup>1846</sup>:

"חלקה הראשון של הוראה זו [סעיף 14(4) למודל האו"ם – מח'] בא להשלים את הכלל, לפיו מותר למדינת המקור להטיל מס על רווחים הוניים, הנובעים מהעברת מקרקעין בתחומה, ולמנוע את עקיפתו על-ידי הקמת חיץ בצורת תאגיד בין הנישום למקרקעין."

הסדרים אלה מונעים את עקיפת העיקרון הבסיסי בסעיף 13(1). סעיף זה קובע את עיקרון מיקום השיפוט של המקרקעין. עקיפת העיקרון מבוצעת באמצעות ההפרדה שיוצר מסך התאגדות בין הנישום היחיד לבין המקרקעין הנדונים. ההסדר מונע את העקיפה וקובע כי מקום שהחברה מורכבת בעיקר ממקרקעין יחול באופן קוהרנטי אותו הכלל, קרי זכות המיסוי ניתנת למדינה בה נמצאים המקרקעין.

משמעות התיבה "במישרין או בעקיפין" - כלל המיסוי בסעיף 13(1) חל גם על רווחים מהעברת מניות בחברת אחזקות המחזיקה בחברה שעיקר נכסיה מורכב, במישרין או בעקיפין, ממקרקעין הנמצאים במדינה מתקשרת. הכלל חל כשם שהוא חל על רווחים מהעברת מניות באותה חברה שמחזיקה במישרין את אותם מקרקעין. הכלל רחב דיו כדי לתפוס גם העברות עקיפות כאלה; גם רווחים כאמור נתונים למס בידי מדינת הימצאות המקרקעין.

בנבדל מהמודלים של ה-OECD ושל ארה"ב, המודל של האו"ם קובע הסדר מיוחד וספציפי הן ברווחים המופקים מהעברת מניות של חברה<sup>1847</sup>. הסדר זה קובע בסעיף 13(5) לאמנת

<sup>1845</sup> יצוין כי מבין אמנות אלה חלק טרם נכנסו לתוקף או טרם אושררו. בהקשר זה, ראו, למשל, את סעיף 13 לאמנה בין ישראל להונגריה משנת 1991 הקובע לאמור:

"רווחים שהפיק תושב של מדינה מתקשרת מהעברת מקרקעין המוזכרים בס"ק 2 לסעיף 6 והנמצאים במדינה המתקשרת האחרת, או מהעברת מניות או זכויות זומות בחברה שנכסיה מורכבים, בעיקרם, ממקרקעין כאמור, ניתן לחייבם במס באותה מדינה אחרת." (ההדגשה הוספה)

כמו כן ראו בנוסף דיונונו בנושא בפרק ג' מיסוי רווחי הון בכרכים הבאים

חשוב לציין שוב, כי המונח "מקרקעין" - לצורך ההסדר הנדון הקבוע במודל של ארה"ב, כולל גם מניות של חברה, שעיקר נכסיה מקרקעין, או שעיקר נכסיה כולל זכויות בשותפות, נאמנות או עיזבון. כפועל יוצא מכך, המדינה שבה המקרקעין נמצאים הינה רשאית להטיל מס גם על רווחים המופקים מהעברת מניות בחברות החזקות, שנכסיהן (בעיקרם או שלא בעיקרם) הינן מניות של חברה או זכויות של גוף אחר (שותפויות בשותפות עיזבון או נאמנות) אשר עיקר נכסיהן מורכב ממקרקעין הנמצאים באותה מדינה.

<sup>1846</sup> ראו רפאל ומהולל, 313.

<sup>1847</sup> ראו סעיף 13(5) למודל של האומות המאוחדות הקובע כדלקמן:

המודל. באמנות שישראל צד להן עם המדינות שיפורטו להלן ניתנת זכות מיסוי על רווח הון מחברה רגילה למדינת המקור ומופיעה במפורש התיבה "במישרין או בעקיפין": אוזבקיסטן, איטליה, אירלנד, ארצות הברית, הולנד, יוון, מכסיקו, ספרד, פינלנד, צרפת ורוסיה.

התיבה "במישרין או בעקיפין" לגבי חברות רגילות מופיעה בסעיף 13(5) למודל האו"ם. סעיף זה דן אך ורק בהעברת מניות של חברה, אשר אינה "חברת מקרקעין"; היינו חברה אשר נכסיה אינם מורכבים בעיקרם, במישרין או בעקיפין, ממקרקעין הנמצאים במדינה המתקשרת האחרת (מדינת המקור). לכן, סעיף 13(5) למודל האו"ם, הינו שיווי ביחס לסעיף 13(4) למודל האמור.

כך נוצר מצב בו כל החזקה, גם לגבי מספר חברות, גם לגבי חברות מקרקעין וגם לגבי חברות רגילות הינה החזקה לצרכי האמנה. על-ידי כך מונעים יצירת חיץ בצורת כמה חברות כדי שכלל המיסוי המתיר למדינת המקור למסות את רווח ההון ממכירת המניות לא יחול. בהיעדר התיבה "במישרין או בעקיפין" כלל המיסוי לא יחול וההכנסה תיפול לסעיף העוללות, כפי שנקבע בפסק-הדין בעניין Lamesa<sup>1848</sup>.

## 21.3 סיכום

בתת פרק זה סקרנו את ההוראות האנטי תכנוניות הספציפיות ששולבו במודלים השונים לאמנות המס ובאמנות מס ספציפיות במטרה להילחם בתכנוני מס באמצעות ברירת אמנות.

הוראות אלו הן פרטניות ובאות להתמודד עם תכנוני מס ספציפיים שניצלו סעיפים ופרצות פרטניות באמנות לגבי סוגי הכנסה ו/או סוגי הכנסה מסוימים. אי לכך, אין בכוחם של סעיפים אלו לסכל את תופעת ברירת אמנות בכללותה ועל-כן מידת ההצלחה של שיטה זו לסיכול תכנוני מס באמצעות ברירת אמנות מוגבלת מעצם טיבה וטבעה.

---

"Gains from the alienation of shares other than those mentioned in paragraph 4 representing a participation of ... percent (the percentage is to be established through bilateral negotiations) in a company which is a resident of a Contracting State may be taxed in that State."

<sup>1848</sup> עניין Lamesa, (להלן, הערה 1876).

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