

22. פרשנות אמנות מס ככלי לסיכול ברירת אמנות

תוכן עניינים מקוצר

22. פרשנות אמנות מס ככלי לסיכול ברירת אמנות.....	615
22.1 עמדת נציבות מס הכנסה.....	619
22.2 מהי פרשנות תכליתית ככלי לסיכול?	620
22.3 ביקורת על עמדת הנציבות.....	620

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

22. פרשנות אמנות מס ככלי לסיכול ברירת אמנות

תוכן עניינים מפורט

615	22. פרשנות אמנות מס ככלי לסיכול ברירת אמנות
619	22.1 עמדת נציבות מס הכנסה
620	22.2 מהי פרשנות תכליתית ככלי לסיכול?
620	22.3 ביקורת על עמדת הנציבות

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

22. פרשנות אמנות מס ככלי לסיכול ברירת אמנות

22.1 עמדת נציבות מס הכנסה

בחוזר נציבות מס הכנסה בנושא "סיכול תכנוני מס המבוססים על אמנות למניעת כפל מס"¹⁸⁴⁹ מונה הנציבות את דרך זו של פרשנות אמנות מס כאחד מהכלים לסיכול תכנוני מס אלו¹⁸⁵⁰. להלן נביא את עמדת הנציבות כלשונה¹⁸⁵¹:

"אמנת וינה משנת 1969 - The Vienna Convention on the Law of Treaties - מסדירה את הדין החל על אמנות בינלאומיות. על-פי האמור בסעיף 31(1) לאמנת וינה יש לפרש אמנה בתום לב ולאור תכליתה ומטרתה. "המובן הרגיל" של מונחים המופיעים באמנה ייקבע בהקשר של מכלול הוראות האמנה, לרבות המבוא והנספחים, ושל מסמכים הנלווים אליה, כולל עבודות ההכנה. המונח "תום לב" מקפל בתוכו את הדוקטרינה בדבר מניעת שימוש לרעה בזכויות¹⁸⁵² (abus de droit) המקובלת אף היא כעקרון פרשנות במדינות מסוימות.

כלל שקנה אחיזה איתנה בתחום פרשנות אמנות המס קובע כי מונחים הכלולים באמנות מס יפורשו בהתאם לכוונות או לציפיות המשותפות של הצדדים לאמנה genuine shared expectations of the contracting parties, וזאת בהתחשב לא רק בלשון האמנה אלא אף בהקשרה הכולל.

...

קו מנחה בפירוש הוראות אמנה הוא כי אמנות מס לא נועדו לשמש כאמצעי להתחמקות מתשלום מס על הכנסה, כפי שמצוין בפתיח של אמנות רבות". (ההדגשה הוספה)

¹⁸⁴⁹ חוזר נ.מ.ה 3/2001, (לעיל, הערה 300), ג-4, ג-6.

¹⁸⁵⁰ ש.מ.

¹⁸⁵¹ ש.מ, ג-6, פסקה 4.4.

¹⁸⁵² ראו דיונונו בנושא דוקטרינת הניצול לרעה, לעיל, פסקה 4.4.

22.2 מהי פרשנות תכליתית ככלי לסיכול?

פרשנות תכליתית הינה פרשנות הוראה בהתאם למטרה שעמדה ביסודה¹⁸⁵³. במקרים בהם הוראות כדוגמת סעיף 14(1) (הגדרת מקום מושב) או מבחן בעל הזכות שביושר אינן מצויות באמנות המס, נציבות מס הכנסה, בהתאם לעמדתה שתוארה לעיל¹⁸⁵⁴, יכולה לטעון את הטענה הבאה: אחת ממטרות האמנה היא למנוע התחמקות ממס. על-כן, מקרים בהם הנישום משתמש בברירת אמנות¹⁸⁵⁵ ובדרכים הנוספות שצוינו לעיל¹⁸⁵⁶ על מנת להפחית את חבותו במס בישראל ניתן לשלול הימנו את הטבות האמנה. השלילה תעשה מהטעם שלמרות שכלל המיסוי המטיב המופיע באמנה חל לפי לשונו המילולית, יש לפרש את ההוראה לפי תכלית האמנה באופן בו תישלל תחולתו על הנישום ועל פריט ההכנסה.

22.3 ביקורת על עמדת הנציבות

לדעתנו אין לטענה אפשרית זו מקום, וזאת מכמה סיבות: ראשית, מטרת אמנות המס הינה חלוקת זכות המיסוי בין המדינות המתקשרות ועידוד וקידום חילופי סחורות ושירותים ותנועת הון ואנשים, על ידי הסרת כפל מס במישור הבינלאומי¹⁸⁵⁷. נכון הוא שהכותרת של אמנות רבות של ישראל¹⁸⁵⁸, כמו גם לעיתים ההקדמה לאמנה, מזכירות את מניעת התחמקות ממס כאחת ממטרות האמנה¹⁸⁵⁹. אי לכך ניצול לרעה של אמנות מס עשוי לנגוד את מטרתן. ואומנם, אמנות המס לא נועדו להוות כלי בידי הנישום על מנת להתחמק ממס במישור הבינלאומי. אולם לא כל ניצול של הטבה, בין אם באמצעות הקמת חברה ובין אם

¹⁸⁵³ ראו דיונונו בנושא פרשנות תכליתית של דיני המס באלתר וכליף – אמנות מס (כרך א'), פרק 23.
¹⁸⁵⁴ ראו בנוסף גם הדיון בנושא עמדת הנציבות בנושא צמצום הגדרת תושבות, לעיל, פסקה 17.8; וכן דיון בנושא עמדת הנציבות בנושא מבחן זכות הבעלים שביושר לעיל, פסקה 19.7.
¹⁸⁵⁵ ראו דיונונו בפרקים 8-11 לעיל.
¹⁸⁵⁶ ראו דיונונו בנושא Rule shopping לעיל, פרק 14 דיונונו בנושא Triangular Cases לעיל, פרק 15; ודיונונו בנושא דרכים אחרות להימנע ממס לעיל, פסקה 6.2.
¹⁸⁵⁷ ראו: Vogel, 111, וכן דברי ההסבר של סעיף 1 למודל אמנת המס של ה-OECD: Commentary on Article 1 concerning the persons covered by the convention C(1)-5. תחת הכותרת Use of the Convention Improper בראשית פסקה 7:
"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..."

¹⁸⁵⁸ אם כי, לא של מודל ה-OECD.
¹⁸⁵⁹ ראו, לדוגמה, את האמנה בין ישראל להונגריה, קנדה, יפן, סין וצ'כיה. ראו גם הערת השוליים לכותרת אמנת המודל של ה-OECD משנת 2000, המציינת כי המדינות החפצות בכך רשאיות להוסיף כותרת לאמנה כי זוהי אמנה למניעת כפל מס ולמניעת התחמקות ממס:
"States wishing to do so may follow the widespread practice of including in the title a reference to either the avoidance of double taxation or to both the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion."
(ההדגשה הוספה)

באמצעות עשיית פעולה או הימנעות מעשיית מעשה, יש בהן כדי לעלות לכדי התחמקות ממס הנוגדת את מטרת האמנה.

לדעתנו משמעות הכותרת אינה מניעת התחמקות ממס על בסיס האמנה עצמה אלא במניעת התחמקות ממס שהייתה נוצרת אילו לא האמנה וכתוצאה מאי דיווח על נכסים והכנסות מחוץ למדינת התושבות. שהרי ממה נפשך: אם לא הייתה אמנה לא הייתה התחמקות.

אכן, לו הייתה מטרת האמנות למנוע התחמקות ממס במישור הבינלאומי, התחמקות אשר בנויה רובה ככולה על ניצול פרצות באמנות מס וניצול רשת אמנות המס העולמית¹⁸⁶⁰, מדוע נכרתות אמנות מס? הלוא בהיעדר אמנת מס לא ניתן היה לנצלה לרעה. אי לכך לדעתנו עיקר הכוונה במונח המצוין בכותרת אמנת המודל היא למנוע התחמקות ממס באמצעות אי דיווח על הפקת הכנסה מחוץ למדינת המושב וניצול כשלי מידע בין רשויות המס.

מניעת התחמקות ממס במובן זה מושגת בין השאר גם על-ידי חילופי מידע בין רשויות המס. סעיף 26 לאמנת המודל של ה-OECD הוא סעיף חילופי המידע¹⁸⁶¹. בהתאם לסעיף זה הרשויות המתאימות של המדינות המתקשרות יחליפו ביניהן את המידע הנדרש על מנת להוציא לפועל את הוראות האמנה או להוציא לפועל את הדין הפנימי הנוגע למיסוי

¹⁸⁶⁰ כפי שנסקר בפירוט רב בדיונונו בנושא הימנעות ממס במישור הבינלאומי לעיל, פסקאות 7.3, 12.1, 14.1, ו-17.1.

¹⁸⁶¹ סעיף 26 למודל ה-OECD:

"Exchange of Information

1. **The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Convention or of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2. Any information received by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to the taxes referred to in the first sentence. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.**
2. In no case shall the provisions of paragraph 1 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:
 - a) ...
 - b) **to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;**
 - c) **to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information, the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public).**"

(ההדגשה הוספה).

הכנסות. קרי, מדינת המושב רשאית לבקש ממדינת המקור מידע לגבי נכסים של תושב מדינת התושבות המצויים במדינת המקור, ולגבי הכנסות שהוא מפיק ו/או מקבל מחוץ למדינת התושבות.

אי לכך, אין לדעתנו משמעות הכותרת כי מטרת האמנה היא למנוע התחמקות ממס במובן של מניעת תכנוני מס על בסיס האמנות עצמן. חלף זאת, לדעתנו משמעות המונח היא למנוע התחמקות ממס במובן של אי דיווח על נכסים מחוץ למדינת התושבות ועל הכנסות שמקורן מחוץ למדינת התושבות. בהתאם לכך לא ניתן לטעון שמטרת האמנה היא למנוע התחמקות ממס באמצעות האמנה ולכן לא ניתן להשתמש בפרשנות תכליתית.

חיזוק לדעתנו זו אנו מוצאים בפסק-הדין שניתן לאחרונה בבית הדין הגבוה למסים בצרפת French High Tax Court בעניין Schneider¹⁸⁶². בעניין זה נקבע כי לא ניתן לפרש את המטרה של אמנות למניעת כפל מס כהתחמקות באופן שיתיר לדין הפנימי של צרפת, ביתר פירוט לחקיקת ה-CFC, להשית מס מקום בו אמנת המס הרלוונטית קובעת כי לא יוטל מס. בלשונו של השופט:

"Let us assume that [the] France-Switzerland tax treaty was intended to fight against tax evasion and tax fraud, such objective does not justify derogation to the treaty [allocation] rules, in the absence of a specific [treaty] provision.

the aim of elimination double legal taxation should not deprive a tax treaty of its useful effect, which primarily consists of establishing the taxing of each contracting state; and

the aim of fighting international tax evasion should not override a tax treaty's allocation rules unless otherwise provided by the relevant treaty."
(ההדגשה הוספה)

סיבה שנייה מדוע לדעתנו אין להחיל פרשנות תכליתית הינה כדלקמן: לפי אמנת וינה לנושא ולמטרה של האמנה אין מעמד פרשני עצמאי. לכן גם אם היינו מניחים לכאורה שאחת המטרות של אמנות מס הינה מניעת התחמקות ממס (כפי שלא ניתן להניח), הרי שלא ניתן היה לשקול מטרה זו כשיקול שיש בו כדי לגרוע מתחולת האמנה על הנישום כל עוד היא חלה עליו לפי לשונה הפשוטה¹⁸⁶³. לפי אמנת וינה מקום בו המשמעות הרגילה של מונחי האמנה ברורה אין להידרש למטרה¹⁸⁶⁴. כאשר הלשון אינה ברורה ניתן להידרש למטרת האמנה, אך בעניין זה אין המטרה מניעת התחמקות ממס על בסיס האמנה עצמה, כפי שעמדנו על כך לעיל.

¹⁸⁶² ראו :

Schneider, Conseil d'Etat, 22 June 2002, TA, Doc 18637-2002.

¹⁸⁶³ ראו דיון בנושא פרשנות אמנות מס אצל אלטר וכליף – אמנות מס (כרך א), פרק 20.

¹⁸⁶⁴ שם.

נראה כי הנציבות אינה מסתפקת בטענה שיש לפרש האמנה לפי תכליתה אלא מבקשת גם לפרש האמנה בהתאם לכוונת הצדדים¹⁸⁶⁵. כוונת הצדדים כלל לא מוזכרת בסעיף 31 לאמנת וינה ככלי פרשני, אף לא ככלי משני כדוגמת המטרה והנושא. ניתן להידרש לכוונת הצדדים על-פי סעיף 31(4) לאמנת וינה רק במקום שכוונה זו הובהרה ובמקום בו הכוונה אינה הכוונה הרגילה של המונח¹⁸⁶⁶.

את עמדתנו בנושא זה הבאנו בניתוח פסק-הדין בעניין **Crown Forest**¹⁸⁶⁷. יצוין כי הנציבות אף מנסה לתלות יתרה בפסק-דין זה לביסוס עמדתה¹⁸⁶⁸.

לדעתנו בעניין **Crown Forest** הרחיק בית המשפט העליון של קנדה לכת יתר-על-המידה. חשוב לציין כי לדעת המחברים הלכת **Crown Forest** תחול בגדר מפתנה של קנדה בלבד. זאת בניגוד לעמדת נציבות מס הכנסה, המונה את פרשנות אמנות מס ככלי לסיכול תכנוני מס המבוססים על אמנות מס ומדגישה את הלכת **Crown Forest** בנושא זה. לדעת המחברים אין לפתוח אשנב במדינת ישראל להלכה זו. להלן נסביר מדוע:

נתון מהותי שנציבות מס הכנסה לא ציינה, בין אם מחוסר ידיעה ובין אם מחוסר רצון להתמודד עמו הוא הנתון הבא. בקנדה קיים חוק מפורש לגבי פרשנות אמנות¹⁸⁶⁹. כפי שעמדנו על כך בדיונו לעיל¹⁸⁷⁰, בחוק זה קנדה סוטה למעשה מהכללים המנהגיים שהותוו באמנת וינה. סטייה זו מתאפשרת אך ורק משום שקנדה אינה חברה באמנת וינה, ומשום שהכללים המנהגיים הקבועים באמנה אינם חלים בה בדין הפנימי, מקום שהחקיקה הפנימית סוטה מהם¹⁸⁷¹. שונים הם פני הדברים בדין הישראלי. כאן לא קיים חוק מפורש, כל חוק, בדבר פרשנות אמנות בכלל, ואמנות מס בפרט. אשר על-כן, וכפי שהסברנו בפירוט לעיל, ישראל מחויבת לכללי הפרשנות המנהגיים שהותוו באמנת וינה¹⁸⁷². משלא סתה מהם בחקיקה, עליה ליישם.

אי לכך לדעת המחברים הפרשנות המרחיבה בהלכת **Crown Forest** אשר חרגה הרבה מעבר ללשון ולמשמעות הרגילה שנובעת מלשון סעיף 31(4) לאמנה, לא תקנה שבייתה בישראל. זאת לא רק לגבי עניין תושבות, כפי שנידון לעיל¹⁸⁷³, אלא לעניין התמודדות עם כל תכנון מס באמצעות אמנות מס באשר הוא. הווה אומר לא ניתן באמצעות כלים פרשניים להתמודד עם תכנון מס על בסיס אמנות מס.

¹⁸⁶⁵ ראו ציטוט מחוזר הנציבות לעיל, פסקה 19.7.2.

¹⁸⁶⁶ סעיף 31(4) לאמנת וינה (לעיל, הערה 1255) קובע כדלהלן:

"4. A special meaning shall be given to a term if it is established that the parties so intended."

¹⁸⁶⁷ ראו עניין **Crown Forest**, לעיל, פסקה 17.6 וכן דיונו בנושא עמדת הנציבות בנושא צמצום הגדרת התושבות לעיל, פסקה 17.8.

¹⁸⁶⁸ חוזר נ.מ.ה 3/2001, לעיל, הערה 300, ובפסקה 4.4.

¹⁸⁶⁹ שם.

¹⁸⁷⁰ ראו דיונו בנושא פרשנות אמנות מס לעיל, הערה 1863.

¹⁸⁷¹ ראו לעניין זה גם דיונו לעיל בפרק 17, פסקאות 17.6 ו-17.9.

¹⁸⁷² שם, פרק 27, פסקה 27.18.

¹⁸⁷³ ראו דיונו בנושא עמדת נציבות מס הכנסה בנושא צמצום הגדרת התושבות ככלי לסיכול תכנוני מס המבוססים על אמנות למניעת כפל מס, לעיל, פסקה 17.8.

עם זאת, יושם אל לב כי סעיף 31 לאמנת וינה¹⁸⁷⁴ קובע, בין השאר, כי פירוש אמנה בינלאומית צריך להיעשות בתום לב. ייתכן כי מכוח הוראה זו יהיה מי שיטען שניתן להחיל את דוקטרינת הניצול לרעה של זכויות - *abuse doctrine*¹⁸⁷⁵, כפי שמנסה הנציבות לטעון. אולם לדעתנו לא זה הדבר שעמד בבסיס ההוראה באמנת וינה. נראה לנו שהמטרה שעמדה בבסיס ההוראה אינה אלא למנוע ממדינות לא ליישם אמנה עליה הן חתומות, או ליישם האמנה באופן חלקי, וזאת באמצעות פירוש האמנה כך שתחול, אם בכלל, רק באופן חלקי.

לאור זאת אין להידרש לכוונה ולפרשנות תכליתית בפירוש אמנה. אי לכך לדעתנו טענת הנציבות לא תעמוד, לא כל שכן אם בכוונתה להסתמך על הלכת **Crown Forest** אשר כאמור לדעתנו אין לה מקום בישראל, ותחול רק בגדר מפתנה של קנדה בלבד. עמדתנו זו מתחזקת לאור העובדה שלא תמיד יש בנמצא אמות מידה אמינות לקביעה מה אכן הייתה הכוונה.

סיבה שלישית מדוע אין להידרש לכוונה היא זו: נקבע בפסיקה¹⁸⁷⁶ כי כללי המיסוי באמנה יחולו אף במקרים שבהם נוצר כפל פטור: פעם אחת במדינת המקור של ההכנסה מכוח כללי המיסוי באמנה ופעם שנייה במדינת המושב של הנישום מכוח פטור או אי תחולת הדין הפנימי של מדינה זו. לכן גם במקרים שבהם אי יישום הסדר המיסוי באמנה לא יביא למיסוי כפול, לא בפועל ולא בפוטנציה, הרי שיחולו כללי המיסוי וניתן פטור ממס במדינת המקור. לכך נקבעו חריגים בדמות *Subject to tax clauses* ובסיס קבלת *Remittance Bases*. על תחולת חריגים אלה ועל נושא זה באמנות המס של ישראל עמדנו במקום אחר¹⁸⁷⁷. מדוע לא לשלול את הטבות האמנה מקום בו נוצר כפל פטור ולשלול מקום בו מופחתת חבות המס?

לסיכום עמדתנו היא כי אין לפרש אמנות מס ככלל בהתאם למטרתן, וכי טענת הנציבות כי פרשנות תכליתית הינה כלי לסיכול תכנוני מס המבוססים על אמנות למניעת כפל מס לא תימצא אוזן קשבת בבתי המשפט בישראל בשל הטעמים שפורטו לעיל.

¹⁸⁷⁴ ראו לעיל, הערה 1298.

¹⁸⁷⁵ ראו דיונו בנושא זה, לעיל, פסקה 4.4.

¹⁸⁷⁶ ראו:

Shultz v. The Queen, 97 D.T.C. (Canada) 836 (T.C.C.); 97 TNI 3-4; Doc 96-31773;
Lamesa Holdings BV v. Commissioner of Australia (March 4 1997; Federal Court; 97 ATC 4,229 (1997) 1 O.F.L.R. 179; 36 A.T.R. (1997) 589; Doc 97-23125; 97 TNI 156-2);
Hausman Estate v. Canada T.C.J. no.801 (1998);
Coblentz v. Canada 96 D.T.C. (1996) 6,531; 302.

¹⁸⁷⁷ ראו דיונו בנושא לעיל, פסקה 18.