

חוזר מס הכנסה 3/2001 – היחידה למיסוי בינ"ל / משפטית

בנושא : סיכול תכנוני מס המבוססים  
על אמנות למניעת כפל מס

1. כללי

בעידן הסחר הבינלאומי, עידן של ניידות אנשים, סחורות, הון ושירותים, מתעורר צורך למנוע מיסוי יתר של הכנסות הניתנות למיסוי על פי דיני המס של יותר ממדינה אחת.

אמנות למניעת כפל מס הן הסכמים בין מדינות בהם נקבעים כללים למיסוי הכנסות שיש להן זיקה ליותר ממדינה אחת (להלן - "אמנות מס"). מטרת אמנות המס היא בראש ובראשונה למנוע חיוב כפול במס ולמנוע התחמקות מחיוב במס. לשם כך קובעות אמנות המס כללים והסדרים לחלוקת הזכות להטיל מסים על הכנסות מסוגים שונים בין המדינות המתקשרות.

הבסיס לתחולת אמנות מס וקבלת הטבות לפיהן הוא תושבות הצדדים באחת מן המדינות שהן צד לאמנה (להלן - "מדינה מתקשרת"). סוג ההטבה או ההקלה נקבע בהתאם לסוג ההכנסה או התשלום.

עד היום חתמה מדינת ישראל על אמנות מס עם 35 מדינות שונות. לאחר חתימתן עוברות אמנות המס הליך אשרור בכל אחת מן המדינות המתקשרות, על פי דיניה. בישראל נקלטות האמנות בדין הפנימי בצו של שר האוצר הניתן מכוח סעיף 196 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן – "הפקודה").

במרוצת השנים ועם התגברות החשיפה לשוק העולמי נוצרו תכנוני מס בינלאומיים, בין היתר, תוך שימוש בהוראות הקבועות באמנות מס. הצבת הגבול בין תכנון מס שהוא לגיטימי לבין תכנון המהווה ניצול פסול של אמנות היא משימה סבוכה ומורכבת. 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 מסוימות ללא הגיון כלכלי מהותי במטרה לזכות בהטבות הנובעות מאמנת מס ייחשב אף הוא לניצול פסול של אמנות מס.

2. מטרת החוזר

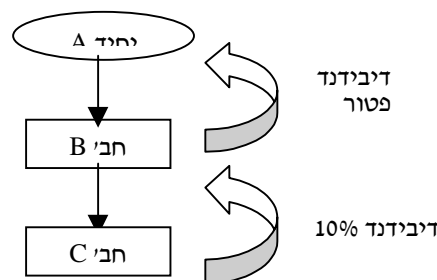
בחוזר זה מוצגים מספר תכנוני מס בתחום המיסוי הבינלאומי המבוססים על ניצול הוראות הנכללות באמנות מס. מטרת החוזר הנה להציג דרכים אפשריות בהן ניתן לתקוף ולסכל תכנוני מס בלתי ראויים. בכל מקרה בו מתעורר חשד לניצול הוראות באמנות מס לצורך הקטנת חבות המס או התחמקות מתשלומו, יש לפנות ליחידה למיסוי בינלאומי, למחלקה המקצועית או למחלקה המשפטית, לפי העניין, לבחינת אופן הטיפול בעניין.

### 3. תכנוני מס המבוססים על אמנות מס

רבים מתכנוני המס במישור הבינלאומי מבוססים על רשת אמנות המס בה קשורות מדינות, לעיתים תוך היזקקות להוראה מקלה בדין המס הפנימי במדינה. במסגרת זו ינקוט תושב של מדינה מסוימת באמצעים ובפעולות על מנת להקנות לעצמו או לפעילותו זיקה למדינה אחרת במטרה לזכות בהטבות או בהקלות על פי דיניה, ובין היתר, על בסיס אמנות מס שאותה מדינה אחרת צד להן. באמצעות פעולה זו, המוכרת בשם "ברירת אמנות" או "קניית אמנות" ("treaty shopping"), מבקש האדם לזכות בהקלה או בהטבה שלא היה זכאי לקבלה בעצמו.

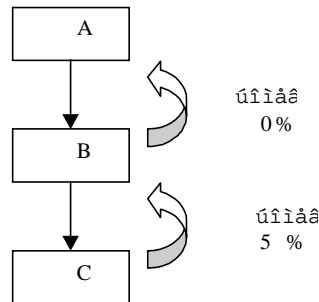
דוגמאות:

3.1 יחיד תושב מדינה A מעוניין להשקיע במניות של חברה תושבת מדינה C (ישראל). בין מדינה A ומדינה C לא נחתמה אמנת מס ועל כן, בהתאם לדיניה, בעת חלוקת דיבידנד ינוכה על ידה מס במקור בשיעור של 25%. בין מדינה B לבין מדינה C קיימת אמנה הקובעת, בין היתר, כי מדיבידנד המחולק מרווחי חברה תושבת אחת המדינות לחברה תושבת המדינה האחרת ינוכה מס במקור בשיעור של 10%. אמנת המס שבין מדינה A למדינה B מעניקה, בין היתר, פטור מניכוי מס במקור בעת העברת דיבידנד מתושב מדינה מתקשרת לתושב המדינה השניה. לאור נתונים אלו, יקים תושב מדינה A חברה בשליטתו במדינה B והיא תחזיק במניות החברה תושבת מדינה C. בעת חלוקת דיבידנד לחברה במדינה B ינוכה במקור מס בשיעור של 10% בלבד, והעברת הדיבידנד לתושב מדינה A (במישרין או לחברה בשליטתו) תהא פטורה מניכוי מס במקור.



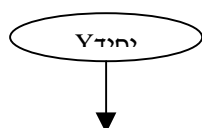
תושב מדינה A מעוניין להעניק לתושב מדינה C (ישראל) זכות לשימוש בפטנט תמורת קבלת תמלוגים. על פי אמנת המס שבין מדינה A למדינה C בהעברת תמלוגים מתושב מדינה מתקשרת לתושב המדינה המתקשרת האחרת, ינוכה במקור מס בשיעור של 15%. על פי הוראות אמנת המס שבין מדינה A למדינה B, בעת העברת תמלוגים כאמור לא ינוכה מס במקור. על פי אמנת המס שבין מדינה B למדינה C, בעת העברת תמלוגים כאמור ינוכה מס במקור בשיעור של 5%. לפיכך,

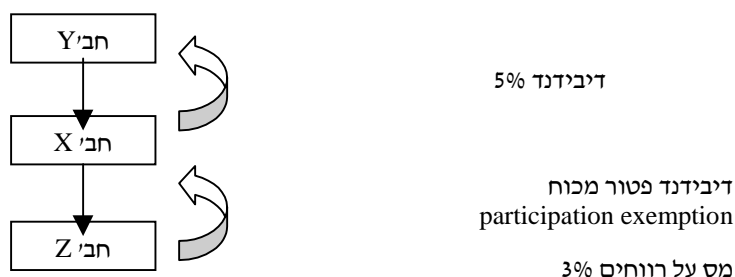
יעניק תושב מדינה A זכות שימוש בפטנט לחברה תושבת מדינה B, אשר בשליטתו, בתמורה לתמלוגים, והיא תעניק זכות שימוש לחברה תושבת מדינה C. בעת העברת התמלוגים מהחברה תושבת מדינה C לחברה תושבת מדינה B ואחר-כך העברה לתושב מדינה A, ינוכה במקור מס כולל בשיעור של 5% בלבד. חברה תושבת B לא תחויב במס על הכנסה זו שכן תותר לה הוצאה כנגדה.



3.3 בדין של מספר מדינות אירופיות כגון הולנד ובלגיה, קיימת הוראה בדבר "פטור השתתפות" (participation exemption), לפיה, בהתקיים תנאים שנקבעו, מוענק לחברה תושבת המדינה פטור ממס בגין דיבידנדים שקבלה מחברות בנות או מוחזקות (לרבות חברות זרות) וכן בגין רווחי הון שנוצרו לה ממכירת מניותיהן של חברות כאמור.

בין מדינה X למדינה Y (ישראל) קיימת אמנה למניעת כפל מס הקובעת, בין היתר, כי מדיבידנד המחולק מרווחי חברה תושבת אחת המדינות המתקשרות לחברה תושבת המדינה האחרת ינוכה מס במקור בשיעור של 5% בלבד. יחיד תושב מדינה Y מעוניין להשקיע בנדל"ן במדינה Z ששיעור מס ההכנסה הקבוע בה הוא 3%. מס זה נמוך מהמס המוטל על רווחי פעילות במדינה Y. היחיד יקים חברה במדינה Y, אשר תחזיק במניות חברה שתוקם במדינה X והיא אשר תחזיק בכל הון המניות של חברה שתוקם במדינה Z. החברה במדינה Z תהא בעלת הנדל"ן. על הרווח מעסקי הנדל"ן במדינה Z ישולם מס בשיעור של 3%. רווחים אלו יחולקו כדיבידנד לחברה תושבת מדינה X. על פי הדין במדינה Z לא ינוכה מס במקור בעת העברת התשלום. בדין הפנימי של מדינה X קיימת הוראה בדבר "פטור השתתפות" ועל כן, בעת קבלת הדיבידנד יחול פטור ממס, ובעת העברת הדיבידנד לחברה תושבת מדינה Y ינוכה במקור מס בשיעור של 5% בלבד על פי אמנת המס. עוד נקבע באמנת המס שבין X ל-Y, כי דיבידנדים המשולמים על ידי חברה תושבת מדינה X לחברה תושבת מדינה Y, המחזיקה בה מעל שיעור מסוים, יוצאו מכלל בסיס המס במדינה Y באותו שיעור שהיו דיבידנדים אלה מוצאים מכלל בסיס במדינה Y אם שתי החברות היו תושבות מדינה Y.





לתכנוני המס מסייעים גורמים נוספים, כגון התדמית הסולידית של חלק מהמדינות המתקשרות אשר אינן מזוהות בדרך כלל כמקלטי מס, מיקום גיאוגרפי נח של מדינות מתקשרות, קיום מערכות תקשורת ובנקאות מודרניות, רמה גבוהה של שירותים מקצועיים, יציבות פוליטית, העדר שקיפות ביחס לזהות הנהנים האמיתיים בחשבונות פיננסיים ובגופים משפטיים שונים ומגבלות בדין על מסירת מידע.

#### 4. דרכים לסיכול תכנוני מס המבוססים על אמנות למניעת כפל מס

ההתמודדות עם תכנוני מס על בסיס אמנות מס נעשית בדרכים שונות. בבסיסן מונחת השאיפה למנוע התחמקות מתשלום מס והפרת איזון המיסוי שבין המדינות. להלן מספר דרכים להתמודדות עם תכנוני מס המבוססים על אמנות למניעת כפל מס, בין היתר כפי שהוצגו לעיל:

4.1 בחינת התושבות – אמנות מס מעניקות הטבות בהתאם למדינת התושבות של אדם. כאשר מועלית הטענה כי אדם הוא תושב מדינה מתקשרת לצורך החלת הוראות אמנת מס, יש לבחון את התושבות מבחינה עובדתית ומשפטית.

באמנות מס שמדינת ישראל צד להן נקבע כי "תושב מדינה מתקשרת" הינו אדם אשר לפי דיני אחת המדינות המתקשרות נתון בה למס מכח מושבו, מקום מגוריו, מקום ניהול עסקיו, מקום התאגדות או כל מבחן אחר כיוצא באלה. לעניין זה, אין די בכך שאדם מפיך הכנסה בתחומי מדינה מתקשרת, לרבות באמצעות "מוסד קבע" כמשמעות המונח באמנת המס. אם נמצא שאדם הוא תושב של שתי המדינות המתקשרות, תוכרע התושבות על פי כללים שנקבעו באמנה.

לצורך אימות מדינת תושבתו הפיסקלית של האדם ניתן להיעזר גם בטופס 114A (חלק H) (מצ"ב כנספח לחוזר זה) בהקשר זה נציין כי על פי פקודת מס הכנסה ייחשב לתושב ישראל חבר-בני-אדם שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל (גם אם מקום התאגדותו מחוץ לישראל).

4.2 סעיפי הגבלת הטבות - ישנן אמנות מס הכוללות סעיפים הדנים בהגבלת הטבות "Limitation on Benefits" (LOB). באופן כללי, נועדו סעיפים אלו להוות "שומרי סף" ולמנוע קבלת הטבות על

ידי מי שאינם ראויים לכך. תוכנם של סעיפי LOB והתנאים המפורטים בהם משתנים מאמנה לאמנה, בהתאם להסכמת המדינות המתקשרות. להלן יפורטו הסוגים העיקריים:

א. סעיפים הקובעים תנאים אשר בהתקיימם או בהעדרם תישללנה ההטבות (לדוגמא: סעיף 25 לאמנת המס בין ישראל לארה"ב).

ב. סעיפים הקובעים כי, בהסכמה הדדית, רשאית מדינה מתקשרת להתעלם מהטבות מכוח האמנה ביחס לאדם אשר קיומו, מבנהו או פעילותו גורמים באופן לא ראוי להפחתת מס (לדוגמא: סעיף 25 לאמנה בין ישראל להונגריה).

ג. סעיפים הקובעים כי, לאחר התייעצות עם המדינה המתקשרת האחרת, רשאית מדינה מתקשרת לשלול הטבות הניתנות מכוח האמנה מכל אדם או ביחס לעסקה אם לדעתה הענקת ההטבות מהווה ניצול לרעה של האמנה לאור מטרותיה (לדוגמא: סעיף 25 לאמנה שבין ישראל לציכיה).

ד. סעיפים המקנים למדינה מתקשרת סמכות לשלול הטבות באופן חד-צדדי אם לדעתה הענקת ההטבות מהווה ניצול לרעה של האמנה, לאור מטרותיה (לדוגמא: פרוטוקול שצורף לאמנה בין ישראל לבין קוריאה).

ה. סעיפים המקנים למדינה מתקשרת סמכות לשלול הטבות מכח אמנה בהסתמך על הוראות בדין הפנימי, אם לדעתה הענקת ההטבות מהווה ניצול לרעה של האמנה לאור מטרותיה (לדוגמא: פרוטוקול שצורף לאמנה בין ישראל לסין).

4.3 איתור "בעל הזכות שביושר" ("Beneficial owner") - ישנן אמנות מס בהן מותנית הזכאות לקבלת הטבות מכוח האמנה בכך שתושב המדינה המתקשרת המקבל את ההכנסה הוא בעל הזכות שביושר לקבלה, דהיינו: הוא בעל הזכות הכלכלית המהותית להנות ממנה.

לעיתים נכללות תניות אלו במסגרת סעיף "הגבלת ההטבות" הכללי, אשר קובע כי ההטבות מכוח האמנה תישללנה מתושב מדינה המפיק הכנסה ממקורות שבמדינה המתקשרת האחרת אם שיעור מסוים מהזכויות שביושר בו הנם, במישרין או בעקיפין, בידי מי שאינם תושבי אחת המדינות המתקשרות (דוגמא: סעיף 25(א)1 לאמנה בין ישראל וארה"ב), או כאשר שיעור מסוים מההכנסה המתקבלת משמש בעיקרו, במישרין או בעקיפין, למילוי התחייבויות כלפי מי שהנם תושבי מדינה שאינה מדינה מתקשרת (דוגמא: סעיף 25(ב)1 לאמנה בין ישראל ומקסיקו).

לעיתים נקבעות הוראות מיוחדות לגבי פריטי הכנסה כלשהם, בד"כ דיבידנד, ריבית או תמלוגים. הטבה לגבי פריט הכנסה זה תינתן רק אם מקבל הכנסה הוא בעל הזכות שביושר לקבלה (לדוגמא: סעיפים 10, 11 ו-12 לאמנה בין ישראל וצרפת).

בנסיבות מתאימות, רשאית מדינה מתקשרת לטעון כי מקבל התשלום אינו בעל הזכות שביושר לקבלו גם בהעדר הוראה באמנה, ולשלול עקב כך הטבות והקלות מכוח האמנה.

4.4 פרשנות אמנות מס - באמנות המס שמדינת ישראל צד להן נקבע על פי רוב כלל פרשנות הקובע כי, לצורך יישום הוראות האמנה בידי מדינה מתקשרת, תהא לכל מונח שלא הוגדר באמנה המשמעות שיש לו לפי דיניה הפנימיים של המדינה המתקשרת, אלא אם משתמע אחרת מן ההקשר. בנוסף על כללי פרשנות שנקבעו באמנות, ניתן להסתמך במלאכת הפרשנות על כללי פרשנות שמקורם במשפט הבינלאומי ובדין המדינתי.

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 בזכויות (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. **בפרשת Aiken Industries inc. v. Commissioner of Internal Revenue** יישם ביהמ"ש בארה"ב עקרון זה בהעניקו פרשנות תכליתית למונח "received by" שהופיע באמנת המס שבין ארה"ב להונדורס. ביהמ"ש פסק כי חברה המשמשת כצינור להעברת תשלומי ריבית לחברה שאינה תושבת אחת המדינות המתקשרות אינה "מקבלת" תשלומים אלו לצורך האמנה, ולפיכך לא יחול הפטור מניכוי מס במקור הקבוע באמנה. נימוק נוסף להחלטה הוא כי לא הוכח שהיתה לעסקה כפי שנערכה מטרה כלכלית או מסחרית, זולת הימנעות מניכוי מס במקור. כלל פרשנות זה נזכר גם בפסקי דין נוספים כגון: **Maximov v. United States** - 1

**Johansson v. United States**.

בפסק הדין בעניין **Crown Forest., Limited v. The Queen** (ניתן בחודש יוני 1995) נדרש ביהמ"ש העליון בקנדה למשמעות המונח "תושב מדינה מתקשרת" המופיע באמנת המס שבין קנדה לארה"ב. ביהמ"ש קבע כי אמנות מס תפורשנה בהתאם למטרתן הכללית ובהתאם לכוונות הצדדים, ותוך העדפת גישה שאינה מעודדת treaty shopping. בהסתמך על תפיסה זו, קבע ביהמ"ש כי תושב מדינה מתקשרת לצורך אמנת המס הוא מי שנישום במדינת המושב על כלל הכנסתו העולמית.

כאשר מתעורר ספק באשר לפרשנות הוראה באמנה יש לבחנה בהתאם לכללי הפרשנות שנקבעו באמנה ובהתאם לכללים המקובלים לפירוש אמנות מס כמפורט לעיל. קו מנחה בפירוש הוראות אמנה הוא כי אמנות מס לא נועדו לשמש כאמצעי להתחמקות מתשלום מס על הכנסה, כפי שמצוין בפתח של אמנות רבות.

4.5 החלת נורמות אנטי-תיכנוניות – הגישה המקובלת במדינות רבות היא כי ניתן להחיל נורמות אנטי-תיכנוניות שמקורן בדין הפנימי לצורך סיכול תכנוני מס פסולים המבוססים על אמנות מס. זהו המצב למשל בקנדה, באוסטרליה ובשווייץ.

סעיף 196(א) לפקודה קובע כדלקמן :

**”משהודיע שר האוצר בצו, כי נעשה הסכם כמפורש בצו עם מדינה פלוגית ליתן הקלה ממסי-כפל לענין מס הכנסה ... , וכי מן המועיל הוא שיינתן להסכם זה תוקף בישראל – יהא תוקף להסכם (להלן – ההסכם) לענין מס הכנסה, על אף האמור בכל חיקוק”.** \*

\* הסעיף נוקט במונח “הסכם” שמשמעותו זהה למונח “אמנת מס” הנזכר בחוזר זה.

סעיף 196(א) מקנה תוקף להסכם שנועד ליתן הקלה ממסי כפל בדין הפנימי של ישראל. הוראת הסעיף תפורש לאור המטרה הנזכרת בו, שהנה אף המטרה המרכזית שלשמה נכרתות אמנות מס - מתן הקלה ממסי-כפל. מתוקף סעיף זה ניתנת עדיפות להוראות ההסכם על פני הוראות כל חיקוק פנימי, וזאת במקרים בהם קיימת סתירה בין הוראות בהסכם לבין הוראות חיקוק פנימי. עם זאת, אין הוא שולל, במפורש או במשתמע, תחולת הוראות שבדין הפנימי בעניינים הכרוכים בהסכם אשר לא הוסדרו בו.

במקרים מתאימים, ניתן לשלול הטבות והקלות הניתנות מכח הסכם (אמנת מס) בהסתמך על נורמות אנטי-תיכנוניות שמקורן בדין הישראלי.

מספר הוראות אנטי-תיכנוניות שולבו בחקיקה הפיסקלית הישראלית, כגון: סעיף 86 לפקודה, המקנה סמכות להתעלם מעסקה או פעולה מלאכותית או שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות ; סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ”ג – 1963, הקובע הוראה דומה.

**בפרשת שפאר נ’ מנהל מס רכוש וקרן פיצויים**, ביסס ביהמ”ש מקור לנורמה אנטי-תיכנונית שיפוטית כללית שניתן להפעילה גם בהעדר הוראה סטטוטורית.

זאת ובנוסף, בתי המשפט בישראל הכירו בסמכותן של רשויות המס לסווג עסקה באופן שונה מכפי שהוצגה על ידי הצדדים, ולמסותה בהתאם למהותה הכלכלית. סמכות זו היא סמכות עצמאית ונפרדת מזו הקבועה בסעיף 86 לפקודה - **פ”ד רוכוורגר רוטמנש נ’ פ”ש ת”א 1**. השימוש בסמכות זו בהקשר להיבטי מס בעסקאות בינלאומיות מקובל זה מכבר בארצות העולם. במשפט האנגלו-אמריקאי מוכרת דוקטרינה זו בשם “Substance-over-form” או כמבחן ה - **“Economic Substance”** והיא נטועה עמוק בשרשי הפסיקה – ראה: **Compaq Computer**

**.Corporation V. Commissioner of Internal Revenue**

5. הנחיות לפעולה

חוזר זה עוסק בתכנוני מס בהם נעשה שימוש פסול באמנות מס לצורך התחמקות מתשלום מס, כולו או מקצתו. הדוגמאות הנזכרות בחוזר נועדו להמחשה בלבד ואינן ממצות את מגוון המקרים בהם יחולו הוראות החוזר.

5.1 בחוזר זה הוצגו דרכים אפשריות לסיכול תכנוני מס. למען הסר כל ספק, יובהר כי הדרכים שפורטו בו אינן ממצות את מכלול הטענות והאמצעים העומדים לרשות שלטונות המס לצורך התמודדות עם תכנוני מס, ועם אלו המתבססים על אמנות מס בפרט.

5.2 במקרים בהם מתעורר חשד כי נעשה שימוש פסול באמנות מס לצורך התחמקות מתשלום מס כאמור לעיל, יש לפנות אל היחידה למיסוי בינלאומי, למחלקה המקצועית או למחלקה המשפטית, לפי העניין, לבחינת אופן הטיפול בעניין.

בברכה,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין



