

קניית אמנות (Treaty Shopping) - סמכות פקיד השומה "להרים מסך"

בעסקאות בינלאומיות



שקל ושות' עו"ד

משה שקל, עו"ד ; מוראד אבו חמדה, עו"ד (רו"ח); טל לב ארי, משפטנית (חשבונאית)

מבוא .1

חברה ישראלית העוסקת בשיווק ובהפצת רכיבים אלקטרוניים לחברות היי-טק בישראל הינה הזכיינית הבלעדית להפצתם של אותם רכיבים בישראל. הפטנט על אותם רכיבים אלקטרוניים רשום על שמה של חברת אלקטרוניקה אמריקאית, אשר העניקה זיכיון למכירת הרכיבים בשוק האירופי לחברת-בת בריטית שלה. החברה הבריטית משווקת את הרכיבים על ידי הענקת זיכיונות משנה למפיצים שונים ברחבי השוק האירופי.

החברה הישראלית משלמת תמלוגים בגובה של 5% ממחזור מכירותיה לחברה הבריטית, אשר משלמת בעצמה תמלוגים לחברה האמריקאית.

על פי סעיף 8 לאמנה בין ממשלת ישראל ובין ממשלת הממלכה המאוחדת של בריטניה הגדולה ואירלנד הצפונית למניעת מסי כפל ומניעת התחמקות ממס לגבי מיסים על הכנסה, זכות המיסוי ביחס לתמלוגים שמשלמת החברה הישראלית נתונה למדינת מושב מקבל התמלוגים בלבד, קרי - בריטניה.

דא עקא, רשויות המס הישראליות מסרבות להעניק לחברה הישראלית אישור בכתב בדבר פטור מניכוי מס במקור בגין תשלומיה לחברה הבריטית, בטענה כי התמלוגים משולמים בפועל לחברה האמריקאית, ומכוח סעיף 14 לאמנה בין ממשלת ישראל ובין ממשלת ארצות הברית של אמריקה לגבי מיסים על הכנסה, רשאית ישראל, כמדינת המקור, להטיל מס בשיעור של 15%.

הדוגמא דנן משקפת תופעה שהחלה לצבור תאוצה בחודשים האחרונים והיא, סירובן של רשויות המס הישראליות להעניק הטבות מס המוקנות מכוחן של אמנות מס שישראל צד להן, וזאת באמצעות הטכניקה של "הרמת מסך" וייחוס התשלומים לנישום תושב מדינה שלישית.

ברשימה זו נבחן את סמכותן של רשויות המס הישראליות להרים מסך בעסקאות בינלאומיות בהן קשורים נישומים ישראלים, ולשלול הטבות מס המוקנות מכוח אמנות המס שמדינת ישראל צד להן, והכל דרך בחינת התופעה הידועה בכללותה כ"קניית אמנות".¹

¹ לשם שלמות התמונה יצוין כי המאמר יתמקד בסמכותה של מדינת המקור להרים מסך ולהתעלם מהוראותיהן של

התופעה הידועה בכינויה כ-"Treaty Shopping", או כשמה בעברית "קניית אמנות", מהווה שם כולל לסיטואציות מגוונות בהן הוראותיה של אמנת מס מנוצלות על ידי נישום, תושב מדינה שלישית שאינה צד לאמנה, במטרה ליהנות מהטבות מיוחדות הקבועות באמנה, ואשר אחרת לא היה זכאי ליהנות מהן.

בדברי ההסבר לאמנת המודל (OECD)² משנת 1977 מתוארות שתי שיטות עיקריות לקניית אמנות: האחת - שיטת "חברת הצינור"; השנייה - שיטת "מבנה הדילוג" (Stepping Stone Structure)³. להלן נבהיר, בקצירת האומר, כל אחת משתי השיטות:

2.1 שיטת "חברת הצינור" - במסגרת שיטה זו, מקים הנישום תאגיד ביניים במדינה, שמכוח דינה הפנימי חל משטר מס מיוחד הקובע פטורים והנחות ביחס להכנסותיו של התאגיד מחברות קשורות (כגון: יחסי אם-בת, יחסי חברה-סניף) והקשורה באמנות מס שהוראותיהן מיטיבות עם הנישום. למשל, בהנחה שבין מדינה א' למדינה ב' קיימת אמנה המקנה לתושביהן הטבות מס ביחס להכנסות שמקורן במדינה האחרת, ולמדינה ג' יש אמנה פחות טובה עם מדינה א' (או שכלל לא קיימת אמנה), אבל היא צד לאמנה טובה יותר עם מדינה ב', יוקם על ידי נישום תושב מדינה ג' תאגיד ביניים במדינה ב'.

תאגיד הביניים, בהיותו תושב מדינה ב', יהא זכאי ליהנות מהוראות הדין הפנימי המקילות החלות במדינה ב'. יתרה מזאת, ייהנה תאגיד הביניים מהוראות האמנה שבין מדינה א' למדינה ב' ביחס להכנסות המתקבלות בידי מדינה א' ומהוראות האמנה שבין מדינה ב' למדינה ג' ביחס לתשלומים המשולמים על ידו לנישום, תושב מדינה ג'. בכך, משמש תאגיד הביניים כ"צינור" להעברת הכנסות שמקורן במדינה א' לנישום, תושב מדינה ג', בשיעורי מס מופחתים.

2.2 שיטת "מבנה הדילוג" - שיטה זו דומה בעיקרה לשיטה שתוארה לעיל בכך שמוקם על ידי הנישום תאגיד ביניים במדינה הקשורה באמנות מס שהוראותיה מיטיבות עמו. ברם, בניגוד לשיטה לעיל, מדינה ב' הינה מדינה עתירת מס.

אלא מאי - הכנסתו החייבת של תאגיד הביניים מופחתת עד כדי אפס על ידי שימוש בהוראות הדין הפנימי במדינה ב' המתירות בניכוי הוצאות שונות, כגון: תשלומי ריבית, עמלות וכו' לחברות קשורות אשר אינן כפופות למס במדינת מושבן.

בצורה זו מנותבות הכנסות שמקורן במדינה א' עד לידי נישום, תושב מדינה ג', בשיעורי מס מופחתים, זאת מכוחן של אמנות המס בין מדינות א' ל-ב' ו-ב' ל-ג', כאשר במקביל נמנעת חבות במס במדינה ב' על ידי יצירתן של הוצאות בגובה ההכנסות.

אמנות המס ביחס לסוגיית הניכוי במקור ולא בסמכותה של מדינת המושב לעשות כן.

² "Organization for Economic Cooperation and Development".

³ OECD Model Convention, R(6)-4.

3.1 טכניקות העבר

על אף העובדה שתופעת ה-Treaty Shopping החלה לצבור תאוצה והגיעה לתודעה הבינלאומית רק בשני העשורים האחרונים, כבר בעת ניסוחן של אמנות המס הראשונות (בשנות ה-40) היו ערים מנסחי האמנות ליכולתם של נישומים לנצל לרעה את הוראותיהן של האמנות וניסו למנוע ניצול לרעה זה של הוראות האמנה.

הטכניקות בהן ניסו מנסחי האמנות הראשונות להתמודד עם תופעת "קניית האמנות" כללו, בעיקרן, הגדרת "תושבות" מצמצמת ושימוש במבחן "בעל הזכות שביושר" (Beneficial Ownership Test).

כך, דרך משל, סעיף 4 לאמנת המודל (OECD) הקובע מי ייחשב כ"תושב אחת המדינות המתקשרות" לצורכי האמנה, ממעט מהגדרת התושבות נישום החייב במס במדינה מתקשרת רק על הכנסותיו ממקורות באותה מדינה או מהון הממוקם בה. כך, סברו מנסחי האמנות, ניתן יהא להתמודד עם קיומן של חברות צינור הפטורות ממס במדינת מושבן על הכנסותיהן מחו"ל, זאת על ידי שלילת מעמדן כ"תושבות" המדינה המתקשרת לצורכי האמנה.

דא עקא, שעד מהרה הובהר למנסחי האמנות, שבהגדרה מצמצמת זו יש בכדי לשלול הטבות מכל תושב מדינה מתקשרת בה שיטת המיסוי מבוססת על העיקרון הטריטוריאלי, ומשכך, יצאה קריאה מארגון ה-OECD כי מן הראוי לפרש סייג זה בצמצום.⁴ ברם, היעדרן של הנחיות נוספות מצידו של הארגון, כיצד מן הראוי לפרש סייג זה, הביא לכך שהוא הפך להיות בבחינת "אות מתה".

כלי נוסף בו נעשה שימוש בהתמודדות במדינות עם תופעה "קניית אמנות" הינו, כאמור לעיל, מבחן "בעל הזכות שביושר" המצוי בסעיפים 10, 11 ו-12 לאמנת המודל, שעניינם דיבידנדים, ריביות ותמלוגים. על פי מבחן זה, שיעורי המס המופחתים המנוכחים במקור בגין תשלומי דיבידנד, ריבית ותמלוגים יחולו רק ביחס לתשלומים הנעשים ל"בעל הזכות שביושר". כך, סברו מנסחי אמנת המודל, ניתן יהיה לשלול מ"חברת צינור" שהוקמה על ידי נישום את הזכאות לשיעורי מס מופחתים במדינת המקור בגין תשלומי דיבידנדים, ריביות ותמלוגים, שכן אין היא בבחינת הבעלים שביושר של אותם תשלומים (הכנסות), אלא הנהנה האמיתי הוא תושב מדינה שלישית.

אולם, המונח "בעלים שביושר" אינו מוגדר באמנת המודל, ולרוב גם אין בנמצא הגדרה למונח זה בדין הפנימי של המדינות המתקשרות, ועל כן קיים קושי מעשי למדינת המקור לטעון, שמקבלת ההכנסה הינה "חברת צינור" (שהרי לא כל חברת אחזקות היא "חברת צינור"), ומשום כך אין היא מעניקה את שיעור המס המופחת

⁴ OECD Model Convention R(6)-10

ביחס למס המנוכה במקור.⁵

פועל יוצא - אף מבחן ה"בעלים שביושר" הוכר ככזה שאינו מספק פתרון הולם למצבים של "קניית אמנות".

לעניין זה יצוין, כי ארה"ב עשתה שימוש בטכניקה נוספת על מנת להגביל את הטבות האמנות בהן היא קשורה רק ל"נישומים זכאים". כך, דרך משל, בשנת 1945 הכניסה ארה"ב הוראה שעניינה הגבלת הטבות מכוח האמנה שבינה ובין בריטניה, לפיה לא יחול שיעור מס מופחת ביחס לדיבידנדים בין-חברתיים במקום שבו היחסים בין התאגידים אורגנו בצורה מלאכותית על מנת ליהנות מהוראות האמנה.⁶

יחד עם זאת, עמימות ההוראה והיעדר מבחן אובייקטיבי לשאלת ארגון המבנה ומטרת מארגן המבנה, הביאו לכך שההוראה כמעט ולא נוצלה.

3.2. טכניקות מודרניות - הגבלת הטבות

חוסר שביעות הרצון מיעילותן של הטכניקות לעיל בהתמודדות עם התופעה של "קניית אמנות", הביא להכרתם של מנסחי האמנות בצורך בניסוחו של סעיף מיוחד וספציפי, שעניינו "הגבלת הטבות" (Limitation-On-Benefits).

סעיף "הגבלת הטבות", כפי שאומץ בשורה ארוכה של אמנות מס, חובק בתוכו מספר מבחני משנה אובייקטיביים, שמטרתם להכריע בשאלה, האם נישום המבקש הטבה המוקנית על פי הוראות האמנה אכן זכאי ליהנות ממנה. אף על פי שנוסחם של מבחני המשנה שונה מאמנה לאמנה, דומה כי ניתן לסכם את מבחני המשנה המקובלים, מבחינת מהותם, כלהלן:

3.2.1. מבחן השקיפות (Look-Through-Approach)

מבחן זה, ביישומו הקיצוני קובע, כי חברה זכאית ליהנות משיעורי מס מופחתים הקבועים באמנה רק אם היא נשלטת ו/או מנוהלת במישרין או בעקיפין, בידיתושבי מדינת מושבה, וביישומו הנפוץ יותר - אם היא נשלטת ומנוהלת בידי תושבי אחת המדינות המתקשרות.⁷

ראוי לציין, כי כלפי מבחן זה הופנתה ביקורת על ידי ארגון ה-OECD על כך שהוא אינו עולה בקנה אחד עם העיקרון וההגדרה של מקום מושבם של תאגידים באמנת המודל.

יחד עם זאת, מבחן זה הוכר כפתרון מקובל על ידי ארגון ה-OECD ביחס

⁵ ראה למשל: OECD Model Convention R(6)-10.

⁶ וראה גם: אמנת המס בין ארה"ב לאירלנד משנת 1949; אמנת המס בין ארה"ב לשוויץ משנת 1951; אמנת המס בין ארה"ב לאוסטריה משנת 1956.

⁷ ראה למשל: אמנת המודל של ארה"ב משנת 1981 בה נדרשת החזקה של 75% מהון התאגיד על ידי תושב אותה מדינה המתקשר על מנת שהתאגיד יהא זכאי ליהנות מהטבות האמנה; סעיף (A)(1)(26)(c)(ii)-(iii) לאמנת המס בין הולנד לארה"ב משנת 1992; סעיפים (f)(1)(17)(i)-(g)(1)(17)(ii) לאמנת המס בין מכסיקו לארה"ב משנת 1992.

לאמנות מס עם מדינות בעלות שיעור מס נמוך (Tax Havens).

יצוין, כי ארה"ב, בחלקן של האמנות שהיא צד להן, חרגה ממנהגה והתירה לתאגיד הביניים להיות מוחזק גם על ידי תושבי מדינה שלישית. כך, דרך משל, באמנת המס בינה לבין הולנד משנת 1992 נקבע, כי הטבות האמנה לא תישללנה מתאגיד המוחזק ברובו על ידי תושבי מדינה שלישית המצויה באיחוד האירופי. חריג דומה מצוי אף באמנת המס שבין ארה"ב למכסיקו משנת 1992 ביחס לתושבי אחת ממדינות NAFTA.

3.2.2. מבחן בסיס המס (The Channel approach)

מבחן זה בא להתמודד עם התופעה של הקטנת ההכנסה החייבת של "חברות צינור", ולפיו חברה לא תהא זכאית ליהנות מהטבות האמנה אם אחוז מסוים מהכנסותיה ברוטו (בדרך כלל 50%) משמש לתשלום ריביות ודיבידנדים לתושבי מדינה שלישית.⁸

מבחן זה הוכר כבעייתי לאור היותו כוללני מדי וחסר התייחסות הן לכל התשלומים הרלוונטיים באמצעותם ניתן להקטין את "בסיס המס" והן למועד תשלומם. ואולם, דומה כי זהו המבחן היחיד שמוגל להתמודד, ולו חלקית, עם שיטת "מבנה הדילוג".

3.2.3. מבחן משטר המס (The exclusion approach)

ביישומו הקיצוני קובע מבחן זה, כי חברה לא תהא זכאית ליהנות מהוראות האמנה אם היא כפופה למשטר מס מיוחד במדינת מושבה, וביישומו המעודן יותר שולל המבחן מחברה הכפופה למשטר מס מיוחד במדינת מושבה רק חלק מהטבות האמנה, ביחס לסוגי הכנסות ספציפיים, כגון: דיבידנדים, ריביות, רווחי הון וכיו"ב.⁹

3.2.4. מבחן הכפיפות למס (The subject-to-tax approach)

מבחן זה בוחן את כפיפותו למס של מקבל ההכנסה במדינת מושבו, כאשר ההנחה העומדת ביסוד מבחן זה הינה, שאמנות מס מיועדות למנוע מסי כפל ולא להעניק כפל פטור ממס.¹⁰

⁸ ראה למשל: סעיף 26(5) לאמנת המס בין הולנד לארה"ב משנת 1992; סעיפים 17(f)(1) ו-17(g)(1)iii לאמנת המס בין מכסיקו לארה"ב משנת 1992.

⁹ ראה למשל: סעיף 16 לאמנת המס בין ארה"ב ללוקסמבורג משנת 1962 לפיו חברות Holding תושבות לוקסמבורג הזכאיות לשיעורי מס מופחתים בלוקסמבורג אינן זכאיות ליהנות מתחולת הוראות האמנה; סעיף 27 לאמנת המס בין ארה"ב לאיסלנד משנת 1976 לפיו חברות Holding והשקעות מסוג מסוים אינן זכאיות להטבות מכוח האמנה ביחס לדיבידנדים, ריביות, תמלוגים ורווחי הון; סעיף 24 לאמנת המס בין ארה"ב למרוקו משנת 1981 לפיו חברות Holding והשקעות מסוג מסוים אינן זכאיות להטבות מכוח האמנה ביחס לדיבידנדים, ריביות, תמלוגים ורווחי הון; סעיף 20 לאמנת המס בין ארה"ב לנורבגיה משנת 1971; סעיף 1 לאמנה בין גרמניה לבין לוקסמבורג.

¹⁰ ראה למשל: סעיף 6 לאמנה בין גרמניה לבריטניה; סעיף 23 לאמנה בין גרמניה לשווייץ.

יצוין, כי מבחן זה לא זכה לתמיכה מטעמו של ארגון OECD.¹¹

3.2.5. הוראות Bona Fide

על אף ההכרה בצורך בקיומה של הוראה שעניינה הגבלת הטבות, החל לכרסם בליבם של מנסחי האמנות החשש, כי המבחנים שתוארו לעיל, על אף שהם מיועדים לשמש ככלים בהתמודדות עם התופעה של "קניית אמנות", עשויים לעתים לשלול הטבות מס מ"נישומים זכאים", שמן הראוי שיזכו בהטבות המס המוקנות באמנות השונות. לפיכך, לצידם של המבחנים שתוארו לעיל, הוספו הוראות הידועות בכינון כ-Bona Fide, שמטרתן להבטיח שהטבות מכוח האמנה תינתנה במקרים ראויים, כדוגמת אלו המאוזכרות להלן:

(א) מבחן הרישום בבורסה - תחת מבחן זה, חברה הרשומה למסחר בבורסה מוכרת של אחת המדינות המתקשרות תהא זכאית ליהנות מהטבות האמנה.¹²

(ב) מבחן הפעילות העסקית הממשית - תחת מבחן זה, חברה המנהלת פעילות עסקית אמיתית במדינת מושבה תהא זכאית ליהנות מהוראות האמנה.¹³

(ג) מבחן המניע - מבחן זה דומה למבחן הפעילות העסקית הממשית, ולפיו, ככל שהחברה יכולה להוכיח כי הוקמה משיקולים עסקיים מסחריים ולא במטרה ליהנות מהטבות מס, היא תהא זכאית ליהנות מהוראותיה של אמנת המס.¹⁴ יצוין, כי נמתחה ביקורת על מבחן זה בשל מהותו הסובייקטיבית.

(ד) מבחן ההטבה החלופית - תחת מבחן זה, נבחנת יכולתה של החברה להשיג הטבות מס חלופיות או טובות יותר מכוחן של אמנות מס אחרות. לפי מבחן זה, החשש שהחברה הוקמה במדינה פלונית לצורכי "קניית אמנות" נמוג כאשר מדינת המושב אינה מקנה לנישום הטבות שלא היה יכול להשיג אם התאגיד היה ממוקם במדינה אחרת, ולפיכך ניתנות לה הטבות המוקנות מכוחה של האמנה.¹⁵

(ה) מבחן סכום המס - תחת מבחן זה, לא תישללנה מחברה

¹¹ OECD Model Convention, R(6)-18.

¹² ראה למשל: סעיף (A)(1)(c)(i)-iii לאמנת המס בין הולנד לארה"ב משנת 1992; סעיף (1)(d)(1) i לאמנת המס בין מכסיקו לארה"ב משנת 1992.

¹³ ראה למשל: סעיף (2) 26 לאמנת המס בין הולנד לארה"ב משנת 1992; סעיף (1)(1) c לאמנת המס בין מכסיקו לארה"ב משנת 1992.

¹⁴ ראה למשל: סעיף (7) 26 לאמנת המס בין הולנד לארה"ב משנת 1992.

¹⁵ ראה למשל: OECD Model Convention R(6)-23.

הטבות מס הקבועות באמנה אם הפחתת המס הנדרשת מכוחה של האמנה במדינת המקור אינה גדולה יותר מהמס המוטל בפועל במדינת המושב.¹⁶

4. התמודדות המדינות בדין הפנימי עם תופעת ה-Treaty Shopping

מדינות רבות בעולם לא הסתפקו בקביעת הוראות שלילת הטבות באמנות, וקבעו הוראות כאלה בדין הפנימי שלהן.

ככלל, ניתן לסווג את הדרכים בהן יכולות מדינות להתמודד בדין הפנימי עם התופעה של קניית אמנות לשתי קטגוריות מרכזיות:

האחת, הקיצונית יותר, הינה באמצעות עקיפת הוראות האמנה (override), דהיינו - חקיקתם של חוקים או תקנות בדין הפנימי המכוונים להקנות למדינה סמכות מיסוי שהאמנה מגבילה או שוללת, והיא תידון תחת סעיף 4.1 להלן.

השנייה הינה באמצעות חתירה תחת הוראות האמנה (undermine), דהיינו - הענקת פרשנות "מקומית" להוראות האמנה, כגון: מתן פרשנות מקומית למונחים המצויים באמנות בהתאם להוראות הקיימות בדין הפנימי אשר עניינן עסקאות מלאכותיות, והיא תידון בסעיף 4.2 להלן.

4.1. עקיפתן של הוראות אמנה מכוח הוראות הדין הפנימי

הסוגייה של חקיקת הוראות בדין הפנימי, שמטרתן להקנות למדינה סמכות מיסוי אשר נשללה ממנה או הוגבלה מכוחה של אמנת מס, צריכה להיבחן בשני מישורים נפרדים - האחד הינו מישור המשפט הבינלאומי הפומבי והשני הינו מישור הדין הפנימי.

דוקטרינה מקובלת במשפט הבינלאומי הינה "Pacta Sunt Servanda", שמשמעה - "הסכמים יש לקיים". עקרון בינלאומי זה עוגן אף במסגרת סעיף 26 לאמנת וינה מינואר 1980, כהאי לישנא:

"Every treaty in force is binding upon the parties to it and must "

"be performed by them in good faith

לפיכך, במקום שבו מדינה מתקשרת באמנת מס, היא מחויבת למלא אחר התחייבויותיה על פי האמנה, ובמקום שבו היא אינה מקיימת ו/או אינה עומדת בהוראותיה של אמנה, היא מפירה את כללי המשפט הבינלאומי.

אמור איפוא, כי חקיקת הוראות בדין פנימי אשר יש בהן בכדי לסתור את הוראותיה של אמנת מס עליה חתומה המדינה, אינה עולה בקנה אחד עם כללי המשפט הבינלאומי הפומבי.

¹⁶ ראה למשל: OECD Model Convention R(6)-22.

אף ארגון ה-OECD הביע את דעתו ביחס לחקיקתו של דין פנימי שמטרתו לשלול הטבות מס המוקנות מכוחה של אמנת מס, כלהלן:

“ Existing conventions may have clauses with safeguards against the improper use of their provisions. Where no such provisions exist, treaty benefits will have to be granted under the principle of "pacta sunt servanda" even if considered to be improper”.¹⁷

דהיינו - חקיקה פנימית אשר יש בה כדי לשלול מנישום הטבות מס להן הוא זכאי מכוחה של אמנה, מעמידה את המדינה המחוקקת במצב של הפרת האמנה ושל כללי המשפט הבינלאומי.

ודוק, היכולת לחוקק דין פנימי אשר יש בו כדי לעקוף את הוראותיה של אמנת מס תלויה אף בדינה הפנימי של כל מדינה ומדינה והמעמד המוקנה לאמנות עליהן חתומה המדינה ביחס לדינה הפנימי, והכל על פי הוראות הדין הפנימי. כך, קיימות מדינות בהן מוקנה לאמנות בינלאומיות מעמד נורמטיבי עליון, ולעומתן קיימות מדינות בהן מוקנה לאמנות בינלאומיות מעמד שווה לזה של חקיקה פנימית.

במדינות מהסוג הראשון, הדין הפנימי אינו מאפשר למדינה לחוקק חוק אשר יש בו בכדי לסתור את הוראותיה של אמנת מס עליה חתומה אותה מדינה. לעומת זאת, במדינות מהסוג השני, חקיקה פנימית הסותרת הוראותיה של אמנת מס הינה אפשרית. לא זו אף זו, אלא שמכוחו של העיקרון הפרשני, שדין מאוחר גובר על דין מוקדם, הרי שהוראות חקיקה פנימיות שמטרתן להתמודד עם התופעה של "קניית אמנות" יכולות לגבור על הוראותיה של אמנת מס בה קשורה אותה מדינה, מקום בו נקבע מפורשות שהן מיועדות לגבור על הוראות האמנה.

יחד עם זאת, מן הראוי לציין, כי אף במקום שבו מכוח דינה הפנימי של מדינה, הוראות הדין המקומי עשויות לגבור על הוראותיה של אמנה עליה חתומה אותה מדינה, הרי שעדיין יש בכך בכדי להפר את כללי המשפט הבינלאומי ולהפר את הוראות האמנה הרלוונטית.¹⁸

בפועל, ארצות הברית היא בין המדינות היחידות בעולם אשר דינן הפנימי כולל הוראות מיוחדות, שמטרתן להתמודד עם התופעה של "קניית אמנות" ואשר מיועדות לגבור על הוראותיהן של אמנות מס ולשלול הטבות מס מנישומים מסוימים.¹⁹

¹⁷ שם, בעמ' R(6)-24.

¹⁸ ראה גם: Richard L. Doernberg, Overriding Tax Treaties: The U.S. Perspective, Emory International Law Review, Spring 1995.

¹⁹ דוגמא נוספת נמצא בדין הפנימי הגרמני, שם חוקק בדצמבר 1993 ה-Anti-Abuse and Technical Correction Act (StMBG)) שמטרתו למנוע ניצולן לרעה של הוראות האמנות.

עפ"י החוק, תאגידים זרים לא יהיו זכאים ליהנות מהטבות האמנה אם בעלי המניות שלהם לא היו זכאים לאותן הטבות

ודוק, בטרם נפנה לסקירתן של הוראות הדין האמריקאי הפנימי, שמטרתן להילחם בתופעת "קניית האמנות" ולחול על אף ובניגוד לאמנות המס בהן קשורה ארה"ב, מן הראוי לסקור בקצרה את גישתה של ארה"ב בדבר מעמדן של אמנות מס ביחס להוראות הדין המקומי.

4.2. מעמד אמנות המס בראי הדין האמריקאי

הפסקה השנייה לסעיף IV לחוקה האמריקאית קובעת, שלחוק המקומי ולאמנות מס מעמד שווה, כלהלן:

"This Constitution and the Laws of the United States which shall be made in Pursuance thereof, and all Treaties made, or, which shall be made, under the Authority of the United States, shall be the Supreme Law of the Land."

לאורו של סעיף זה פסקו בתי המשפט האמריקאיים, לא אחת, כי לחוקים פנימיים ולאמנות מס מעמד שווה, ומכוח כך נפסק, כי כמו שאמנה חדשה גוברת על חוק מקומי ישן יותר, הרי שגם חוק מקומי יכול לגבור על אמנת מס ישנה יותר, והכול בהתאם לעקרון המקובל, שבמקרה של התנגשות נורמטיבית חקיקה מאוחרת יותר גוברת על חקיקה ישנה. יחד עם זאת, מן הראוי להדגיש, כי על מנת שדין פנימי אמריקאי יגבר גם על הוראותיה של אמנה עתידית, נדרשת לכך הוראה מפורשת באותו דין פנימי.²⁰

גישה זו בדבר שיויונם של דין פנימי ואמנות מס מצאה ביטוייה אף בתיקון השלישי ל-Foreign Relations Law הקובע, שאם מטרתו של חוק מקומי לגבור על אמנה ישנה, הרי במקרה של ניגוד יגבר החוק המקומי.²¹

וראה גם את הוראת סעיף (IRC (1988 d)7852) הקובע כלהלן:

"For purposes of determining the relationship between a provision of a treaty and any law of the United States affecting revenue, neither the treaty nor the law shall have any preferential status by reason of its being a treaty or law."

מעבר לאמור לעיל, גישתה של ארה"ב בדבר עליונותו של דין פנימי על הוראותיה של אמנת מס מצאה ביטוייה אף בסעיף "שמירת הזכויות" (saving clause), שארה"ב

לו היו מקבלים את ההכנסות במישרין, וזאת אם אין כל סיבה כלכלית להקמת אותו תאגיד ואם אין לו פעילות אקטיבית. לאחרונה, בית המשפט הגרמני פסק שניתן לגבור על הוראותיהן של אמנות באמצעות חוק זה - Judgment of July 13, 1994, BFH, 1995 BGBI.II 130 (F.R.G).

²⁰ ראה למשל: (Cook V. United States, 288 U.S. 102, 120 (1933)).

²¹ סעיף (1) 115(a) (1) (1987) Restatement (Third) of Foreign Relations Law of the United States.

הכניסה ברובן של אמנות המס בהן היא קשורה, ואשר לפיו ארה"ב שומרת לעצמה את הזכות למסות את תושביה ואת אזרחיה כאילו הוראות האמנה מעולם לא נכנסו לתוקף. את גישתה זו של ארה"ב היטיב לתאר המלומד Doernberg²² כלהלן:

the effect of a saving clause is that the United States agrees to ...
be bound by the substantive provisions of a treaty, except when it
.chooses not to be bound

משעמדנו על גישתה של ארה"ב בדבר מעמדו של הדין הפנימי האמריקאי ביחס להוראותיהן של אמנות (לרבות אמנות מס) בהן קשורה ארה"ב, נפנה עתה לבחינת הוראות הדין האמריקאי שנחקקו במטרה לגבור על הוראותיהן של אמנות מס לשם התמודדות עם תופעת "קניית אמנות".

4.3 התמודדות החקיקה האמריקאית בתופעת "קניית האמנות"

בסוף שנות ה-70, לאור התרחבות התופעה של "קניית אמנות" וחוסר היכולת להתמודד עם התופעה באמצעות הפעלת דוקטרינות "העסקה הבדויה", הוכר הצורך בחקיקתן של הוראות מיוחדות וספציפיות, שמטרתן להתמודד עם תופעת "קניית האמנות".

כתוצאה מכך, חוקק בשנת 1982 ה-Tax Equity and Fiscal Responsibility Act סעיף 342 לאותו חוק הגביר את דרישות הדיווח של משקיעים זרים ובכך איפשר לרשויות המס האמריקאיות להתחקות אחר משקיעים תושבי מדינות שלישיות, כמו גם משקיעים מקומיים, שניסו לנצל אמנות מס. החוק החדש דרש ממשקיעים זרים "תעודת תושבות" מרשות המס של מדינת מושבם על מנת לזכות בשיעורי המס המופחתים הקבועים באמנה.

ההכבדה בדרישות הדיווח אכן הקלה על רשויות המס האמריקאיות "לתפוס" נישומים אשר עשו שימוש ב"קניית אמנות", ואולם בכך לא היה די.

בשנת 1986 חוקק ה-Tax Reform Act 1986 אשר כחלק ממנו חוקק סעיף 884 ל-IRC סעיף 884 הנ"ל קובע את חבותם של תאגידים זרים המנהלים פעילות בארה"ב במס סניף ובמס ריבית, בנוסף למס החברות הרגיל החל עליהם בגין רווחים מפעילות בארה"ב. מטרתו של מס הסניף להשוות בין המס החל על תאגידים זרים, בין אם הם פועלים בארה"ב באמצעות חברת בת ובין אם הם פועלים באמצעות סניף שאינו מאוגד, ולהוות תחליף לניכוי מס במקור בגין תשלומי דיבידנדים מכוח סעיף (a)881 ל-IRC בשיעור של 30%. דהיינו, הסעיף נועד לתקן את הדין שנהג עד אז מכוח סעיף 861 ל-IRC, שלפיו תאגידים זרים שפעלו בארה"ב באמצעות חברה מקומית, היו כפופים לניכוי מס במקור בשיעור של 30% (או פחות, מכוח אמנה) בגין חלוקת רווחי חברת הבת כדיבידנדים, ואילו משקיעים זרים שפעלו בארה"ב באמצעות סניפים לא

Richard L. Doernberg, Overriding Tax Treaties: The U.S. Perspective, Emory International Law Review, ²² Spring 1995, pp. 2

מוסו כלל בגין חלוקת הרווחים של התאגיד הזר (בין מכוח הדין הפנימי שקבע שמקום בו פחות מ-50% מהכנסתם ברוטו של התאגידים הזרים בשלוש השנים האחרונות קשורה בפעילות בארה"ב לא יחול מס בארה"ב, ובין מכוחן של הוראות אמנה שקבעו פטור ממס ביחס לדיבידנדים שמחלקים תאגידים זרים למי שאינו תושב או אזרח ארה"ב), או מוסו רק על חלק יחסי מרווחיהם שיוחס לפעילותם בארה"ב.

בדומה, מס הריבית שהוטל מכוחו של סעיף 884(f) נועד למנוע מצב בו תאגידים זרים יתחמקו ממס הסניף על ידי תשלום ריביות חלף דיבידנדים לבעלי מניותיהם.

דא עקא, מכוחן של אמנות מס ניתן היה להפחית את מס הסניף לפחות מ-30%. לפיכך, נכלל במסגרת סעיף 884 ל-IRC ס"ק (e). בסעיף 884(1)(e) נקבע, שתאגיד זר יהא זכאי ליהנות משיעורי המס המופחתים הקבועים באמנה רק אם הוא מהווה "תושב זכאי" של המדינה הזרה עימה קשורה ארה"ב באמנת מס, כאשר "תושב זכאי" הוגדר בסעיף 884(4)(e) כתאגיד שממלא אחר שני תנאים מצטברים: (1) מבחן הבעלות ו-(2) מבחן בסיס המס, או לחילופין - תאגיד אשר עומד במבחן הרישום למסחר.

כנגד חקיקתו של סעיף 884 הנ"ל הופנו ביקורות רבות. הביקורת האחת נגעה להיותו סותר את הוראות אי האפליה המצויות ברובן ככולן של אמנות המס בהן קשורה ארה"ב, שאף כי ניסוחן משתנה מעט בין אמנה לאמנה, כולן מבוססות על סעיף 24 לאמנת המודל של ארה"ב משנת 1981 הקובע כהאי ליסנא:

The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favorably levied in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities.

ואולם, בעוד שלגבי היות סעיף 884 ל-IRC נוגד את הוראות אי האפליה הדעות היו חלוקות²³, הרי שלא היתה מחלוקת בדבר היותו סותר מפורשות את הוראותיהן של אמנות המס השונות בהן קשורה ארה"ב על ידי שלילת הטבות המוקנות מכוחן.

לפיכך, מכיוון שבסעיף זה יש כדי לסתור הוראותיהן של אמנות מס, ומכיוון שכאמור לעיל, על מנת שחוק מקומי יגבר על אמנות מס נדרשת כוונה מפורשת לכך, תוקן בשנת 1988 סעיף 884(a) באופן שנקבע בו מפורשות שהוא נועד לגבור על הוראותיהן

²³ ראה למשל: Richard L. Doernberg, Overriding Tax Treaties: The U.S. Perspective, Emory International Law Review, Spring 1995; Jonathan A. Greenberg, Section 884 and congressional "override" of tax treaties: A reply to professor Doernberg, Virginia Tax Review, Fall 1990.

של אמנות מס.

ברוח דומה, וכחלק מהמערכה שהחלה ארה"ב לנהל כנגד התופעה של "קניית אמנות", חוקק בשנת 1989 במסגרת ה-Revenue Reconciliation Act (1989) סעיף (j)163 המשמש עד היום אחד הכלים העיקריים באמצעותם מתמודדת ארה"ב עם התופעה של קניית אמנות.

הסעיף אוסר את ניכויין של הוצאות ריבית במקרים בהם הריבית משולמת על ידי תאגיד אמריקאי לצד זר קשור הפטור ממס (באופן בו לא משולם כל מס אמריקאי).

ודוק, אף על פי שלכאורה הסעיף אינו שולל מפורשות הטבות מס המוקנות מכוחה של אמנה, אלא רק מונע מגופים הפועלים בארה"ב את ניכוי הוצאות הריבית, הרי שעדיין יש בו לדעת המלומד Doernberg²⁴ בכדי להפר את הוראותיהן של אמנות מס. ויובהר, ראשית, אמנות המס בהן קשורה ארה"ב כוללות, רובן ככולן, הוראת אי אפליה המציינת מפורשות כי אפליה עקיפה באמצעות איסור ניכויין של הוצאות המשולמות לתאגיד תושב חוץ הינה אפליה אסורה (סעיף 4)24 לאמנת המודל האמריקאית). וזאת יש להבהיר, בשונה מיתר סעיפי אי האפליה, סעיף 4)24 אינו דורש את התקיימות התנאי של "אותן נסיבות", ולכן אי תשלום מס בארה"ב ע"י התאגיד הזר אינו מהווה סיבה מספקת להפלייתו.

זאת ועוד, סעיף 5)24 לאמנת המודל האמריקאית קובע, כי תאגיד מקומי המוחזק על ידי בעל מניות זר לא יופלה לרעה ביחס לתאגידים מקומיים דומים.

לא זו אף זו, חלק הוצאות הריבית שאינו מותר בניכויי מכלל תשלומי הריבית מכוחו של סעיף (j)163 הנ"ל, מחושב כלהלן: סך הוצאות הריבית כפול שיעור המס הרגיל שהיה אמור להיות מנוכה במקור (30%) בניכויי שיעור המס החל בפועל מכוחה של אמנה, והכל חלקי שיעור המס הרגיל שהיה אמור לחול (30%). דהיינו - הסעיף בפועל גורם לשלילת הטבות (שיעור מס מופחת) המוקנות מכוחן של אמנות, ולמעשה כל מטרתו להילחם בתופעה של שיעורים מופחתים של מס המנוכה במקור מכוחן של אמנות המס בהן התקשרה ארה"ב.²⁵

יחד עם זאת, העובדה כי הוראה זו מפרה את אמנות המס בהן קשורה ארה"ב לא מנעה מהקונגרס, במסגרת ה-Omnibus Budget Reconciliation Act 1993 לתקן את סעיף (j)163 באופן שיאסור בניכוי גם הוצאות ריבית לתאגידים זרים שאינם קשורים, כל עוד הבטוחות להלוואה ניתנו ע"י תאגיד זר הקשור ללווה האמריקאי.

לצידו של סעיף (j)163 הנ"ל נחקק, כחלק מה-Omnibus Budget Reconciliation Act of 1993, סעיף (IRC-l)7701, המעניק לרשויות המס האמריקאיות את הסמכות להתקנת תקנות לסיווג מחדש של עסקאות מימון רב לאומיות כעסקאות

²⁴ שם, בעמ' 11.

²⁵ לעניין זה מן הראוי לציין שעפ"י סעיף 11 לאמנת המודל האמריקאית (בניגוד לסעיף 11 לאמנת ה-OECD) מדינת המקור חייבת לפטור ממס תשלומי ריבית וזכות המיסוי נתונה רק למדינת מושב מקבל הריבית.

בין שני צדדים מסוימים, תוך התעלמות מגורמים אחרים בעסקה, במקום שבו אותן עסקאות מאפשרות למתקשרים להתחמק מהחבות במס בארה"ב. סמכות זו הוענקה לרשויות המס האמריקאיות במיוחד במטרה לשלול את הטבותיה של אמנות מס כאשר מקבל התשלום אינו "בעל הזכות שביושר".

סמכות זו אכן נוצלה על ידי רשויות המס האמריקאיות, ובאוגוסט 1995 נכנסו לתוקף תקנות CFR-3-1.881.

התקנות האמורות מעניקות לרשויות המס בארה"ב סמכות מפורשת להתעלם מעסקאות שמעורבות בהן, אליבא דרשויות המס הנ"ל, "חברות צינור"; זאת, ללא נפקות להיות מדינת מושב "חברת הצינור" בבחינת מדינת אמנה, והכל בכפוף לכך שמדובר ב"עסקה פיננסית" ו/או "הסדר פיננסי". דהיינו - באותם מקרים בהם מתקיימים התנאים המנויים בתקנות, רשאי המנהל המחוזי (District Director) להתעלם מקיומה של "חברת צינור", למסות את העסקה בהתעלם מהוראותיה של אמנת מס ולייחס את הכנסות "חברת הצינור" לגופים הקשורים אליה, לרבות בעלי מניותיה.

לעניין זה ראוי לציין, כי מנסחי התקנות לא סברו שיהא בהן בכדי לעקוף הוראות אמנות מס, זאת לאור סעיף הגבלת ההטבות המצוי ברובן ככולן של אמנות המס בהן קשורה ארה"ב. לדעת Doernberg²⁶, יש בכך כדי ללמד שתקנות אלו אינן יכולות לעקוף את הוראות האמנה, שכן לשם כך נדרשת כוונה מפורשת מצידו של הקונגרס, ו/או הסמכה מפורשת בחוק המסמיך (סעיף (l)7701). פרשנות מצמצמת לסמכות המנהל המחוזי על פי התקנות, ניתנה ע"י ביהמ"ש הפדרלי בעניין SDI Netherlands B.V. v. Commissioner²⁷, שם נקבע שלמנהל המקומי אין סמכות להתעלם מהעסקה הנדונה, וזאת למרות שהתקנות מעניקות לו סמכות עקרונית לעשות כן.

ברם, כפועל יוצא של גישתה זו של ארה"ב לפיה חקיקה פנימית עשויה לגבור על הוראותיה של אמנה, באמנה החדשה שבין ארה"ב להולנד משנת 1992 התעקשו רשויות המס ההולנדיות על הוספתו של סעיף 29(6) לאמנה. הסעיף קובע, כי כאשר רשות מוסמכת נעשית מודעת לכך כי נחקק חוק מקומי שעשוי להפריע לתחולה מלאה של הוראות האמנה, היא מחוייבת לדווח על כך לרשות המוסמכת של המדינה האחרת, שאז שתי הרשויות תיוועצנה ביניהן בדבר כינונו של בסיס להחלתן המלאה של הוראות האמנה.

כנ"ל נקבע בפרוטוקול של האמנה עם מכסיקו משנת 1992 ביחס לסעיף 30 לאמנה (Termination). כך, אם אחת המדינות המתקשרות חושבת שחוק פנימי במדינה האחרת עשוי להפריע ליישום מלא של הוראות האמנה, היא תודיע למדינה האחרת ותבקש שהן ייוועצו יחדיו על השגת איזון חדש. המדינה האחרת חייבת להסכים להיוועצות, ואם לא מושגת הסכמה - המדינה הראשונה זכאית להביא לסיום

²⁶ שם, בעמ' 21.

²⁷ T.C. no.10 no. 23747 94

האמנה.

4.4. חתירה תחת הוראות האמנה על ידי פרשנותן על פי הוראות הדין הפנימי

סוגיית השימוש בפרשנות פנימית, כגון הוראות כלליות בדין הפנימי שעניינן ניצול לרעה של אמנות ו/או עסקאות מלאכותיות, בסיטואציות בהן מעורבות אמנות מס, שנויה במחלוקת.

לפי הגישה השלטת, הנשענת על עקרונות המשפט הבינלאומי כפי שגובשו בסעיף 31 לאמנת וינה מינואר 1980, יש לפרש את הוראות האמנה בקונטקסט של האמנה עפ"י המושגים המוגדרים באמנה, כלהלן:

1. A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in light of its object and purpose

2. ...

3.

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

דהיינו, במלאכת פרשנותן של הוראותיה של אמנת מס לא ניתן להסתמך על עקרונות הקבועים בדין הפנימי של המדינות, שכן בכך יש בכדי לפגוע באלמנט ההסכמה המקורי שהושג בין שתי המדינות המתקשרות, והפרשנות צריכה להיעשות בקונטקסט המקובל על שתי המדינות החתומות על האמנה.

בדעה זו, מחזיק המלומד Simon M. Haug²⁸ הסבור, כי קיימת בעיה להיעזר בהוראות דין פנימי בסיטואציות בהן מעורבות אמנות מס לשם פרשנותן של הוראות האמנה, שכן הדבר מעורר את השאלה, האם דין פנימי יכול לגבור על הוראות אמנה, שהינן תוצאות הסכמה דו צדדית, ולפיכך אין ודאות שהמדינה האחת תסכים לפרשנות חד צדדית של המדינה האחרת.

בגישה זו מחזיק גם ארגון ה-OECD הסבור, כי הוראות הקיימות בדין הפנימי, שעניינן מניעת התחמקות ממס, אינן יכולות לחול ו/או להוות כלי פרשני בסיטואציות בהן מעורבות אמנות, ובמיוחד במקום שבו כוללת האמנה הוראה מיוחדת המכוונת למנוע ניצולה לרעה.

יחד עם זאת, לפי גישה הפוכה, אמנות מס אינן מהוות אלא הסכמה ראשונית של

Simon M. Haug, The United States Policy of Stringent Anti – Treaty – Shopping Provisions: A Comparative Analysis, The Vanderbilt school of law, Vanderbilt journal of Transnational law, March 1996 ²⁸

המדינות, ולפיכך עליהן להיות גמישות, באופן בו הן יכולות לאמץ שינויים והתפתחויות בדין הפנימי, ולפיכך כל מדינה רשאית לפרש את הוראות האמנה כרצונה, בהתאם לשינויים חקיקתיים ועקרונות הקבועים בדינה הפנימי.

המדינות המחזיקות בגישה זו נוהגות להסתמך, בין היתר, על סעיף 2(3) לאמנת ה-OECD הקובע, כי במקום שבו נעשה שימוש במונח באמנה שאינו מוגדר בה, המדינות תוכלנה לפרשו על פי דינן הפנימי. דא עקא, כפי שעולה מדברי ההסבר לאמנת המודל, סעיף 2(3) נועד לחול רק על מונחים המצויים באמנה ואשר פרשנותם עמומה.

דהיינו - ככל שהוראות האמנה קובעות, שנישום זכאי ליהנות מהטבות האמנה מכוח היותו תושב אחת המדינות, והאמנה כוללת הגדרה מפורשת למונח "תושב אחת המדינות המתקשרות", לא ניתן לשלול מאותו אדם את הטבות האמנה רק משום שעל פי הוראות דינה הפנימי של אחת המדינות המתקשרות ניתן לפרש את המונח "תושב" בצורה אחרת (כגון: באמצעות שימוש במבחן השקיפות, ככל שעסקינן בעסקאות מלאכותיות).

הצדקה נוספת בה משתמשות אותן מדינות לשם החלתן של הוראות הדין הפנימי, שעניינן ניצול לרעה ועסקאות מלאכותיות, אף בסיטואציות בהן מעורבות אמנות מס, הינה הטענה בדבר קיומו של עקרון כללי המקובל על כל המדינות הנאורות לפיו עסקאות ומבנים מלאכותיים יטופלו על פי תוכנם האמיתי ולא לפי צורתם הפורמלית. טענה זו יוצאת מנקודת הנחה, כי קיים סטנדרט בינלאומי שמאפשר החלת רציונל משותף של כללים למניעת התחמקות ממס.

יחד עם זאת, לדעת המלומד Haug הנחה זו הינה בעייתית, שכן אף אם קיימת מוסכמה כללית בדבר העדפת המהות על פני הצורה, הרי עדיין בכל מדינה קיימות הוראות שונות למניעת התחמקות ממס וקיימת בעיה לקבוע מהו הסף ממנו רשאיות המדינות המתקשרות להתעלם מצורתה של העסקה ולמסותה לפי מהותה האמיתית.

ביקורת דומה הובעה אף על ידי ארגון ה-OECD, אשר סבור, כי אף אם קיים עקרון כללי שכזה, הרי מדינה אינה רשאית להתעלם מקיומם של חברה או של תאגיד מסוים מכוחן של הוראות בדינה הפנימי, אם חברה או תאגיד שכאלה חוסים תחת הוראותיה של אמנה, אלא נדרשות הוראות מיוחדות באמנה, שגובשו בהסכמתן של שתי המדינות המתקשרות, המתירות לעשות כן.²⁹

ועוד מן הראוי לציין לעניין זה, כי אף במדינות המחזיקות בגישה זו בדבר תחולתן של הוראות שעניינן מניעת ניצול לרעה בסיטואציות בהן מעורבות אמנות מס בינלאומיות, אימצו בתי המשפט המקומיים גישה פרשנית מצמצמת לפיה השימוש בהוראות הדין הפנימי בסיטואציות בהן מעורבות אמנות ייעשה אך ורק כאשר נעשה שימוש לרעה בהוראות הדין הפנימי עצמן, ואין די בכך כי מבנה העסקה נועד להשיג הטבות מס המוקנות מכוחה של האמנה בלבד.

סיכומו של דבר, בקרב הקהילה הבינלאומית קיימת מחלוקת בדבר תחולתן של הוראות בדין הפנימי, שעניינן מניעת התחמקות ממס בסיטואציות בהן מעורבות אמנות ו/או שימוש בהן לשם פרשנותן של אמנות מס. יחד עם זאת, דומה כי הגישה המקובלת הינה, כי המדינות המתקשרות אינן רשאיות לעשות כן, משום שיש בכך כדי לפגוע בהסכמה שהושגה ביניהן עת נחתמה אמנת המס.

5. "קניית אמנות" בראי הפסיקה הזרה

להלן נבחן את הפרקטיקה הנוהגת בגרמניה ובארה"ב בדבר יישומן של דוקטרינות מן הדין הפנימי בסיטואציות בהן מעורבות אמנות מס.

5.1. גרמניה

אמנות המס בהן קשורה גרמניה אינן "מקובעות", ובכל אמנה ואמנה הוכנסו הוראות שונות, שמטרתן להילחם בתופעת "קניית אמנות". חוסר אחידות זה והיעדרן של הוראות שעניינן הגבלת הטבות בחלקן של אמנות המס, הביא להעלאת השאלה בדבר יכולתה של גרמניה להילחם בתופעה של "קניית אמנות".

הדעה המקובלת, כפי שעולה מן הפסיקה הגרמנית, הינה כי כאשר בסופו של מו"מ גובשו הוראותיה של אמנת מס, לא ניתן להתעלם מהן או לעקוף אותן על ידי פרשנות חד צדדית של רשויות המס הגרמניות, שכן לא ניתן לפרש אמנת מס בניגוד ללשונה המפורשת, אף אם התוצאה עומדת בסתירה לפרקטיקה של רשויות המס הגרמניות.

דהיינו, בתי המשפט הגרמניים קבעו ככלל, שלא ניתן לשלול מנישום, הנחשב כ"תושב גרמניה" על פי הגדרות האמנה, את הטבות האמנה על בסיס פרשנות פנימית חד צדדית של הוראות האמנה, והטבות האמנה עשויות להישלל רק במקום שבו כוללת האמנה הוראת הגבלת הטבות מפורשת או במקום שבו תוצאה זו הינה מחויבת המציאות לאורה של הפרשנות המקובלת למונח המצוי באמנה.

יחד עם זאת, בית המשפט הפדרלי הגרמני פסק, כי סעיף 42 ל-Abgabenordnung, הקובע כי ניתן להתעלם ממבנים מלאכותיים ולמסותם לפי מהותם האמיתית, כן יכול לחול גם במקרים בהם מעורבות אמנות, ואולם רק במקום שבו מטרת המבנה המלאכותי היא להימנע ממס עפ"י החוק הגרמני הפנימי, ולא במקום שבו המבנה נועד על מנת ליהנות מהטבותיה של אמנת מס.

דהיינו - הסעיף עשוי לחול בסיטואציות בהן מעורבות אמנות מס רק במקום שבו נישום תושב גרמניה הקים תאגיד בחו"ל על מנת ליהנות מהוראותיה של אמנת מס במטרה להימנע ממיסוי גבוה בגרמניה, ובית המשפט קבע מפורשות שהסעיף אינו בר תחולה מקום שמדובר בתושבי מדינה שלישית.

כך, דרך משל, בפסה"ד בעניין Monaco³⁰, בו תושב מונקו (לה אין אמנת מס עם גרמניה) הקים חברה שוויצרית אליה העביר את החזקותיו בחברה גרמנית, וביקש כי דיבידנדים שמשולמים על ידי החברה הגרמנית יהיו כפופים לניכוי במקור בשיעור

³⁰Ruling of Oct. 29, 1981, BFH, 1982 BSTBl.II 150

של 15% בלבד, זאת מכוחה של האמנה בין גרמניה לשוויץ. בית המשפט קבע, שעל אף העובדה שלתאגיד השוויצרי לא היתה כל מהות כלכלית וכל מטרתו היתה הפחתת המס הגרמני, הרי שהמבנה לא נועד להתחמק ממס, שכן הקמת תאגיד זר ע"י תושב זר היא פרוצדורה שלא משפיעה על חוקי המס הגרמניים הפנימיים. בית המשפט ציין, שתוצאה זו תעמוד בעינה בין אם לתאגיד הביניים קיימת פעילות עסקית ובין אם הוא מהווה "letter box company" ותו לא.

גישה דווקנית זו הובעה ע"י בית המשפט הגרמני גם במקרים נוספים בהם באמנה הרלוונטית היה סעיף שמנע את הטבותיה מתאגידים זרים שהחזיקו בלמעלה מ-25% מהון המניות של חברה גרמנית, ועל מנת להימנע מתחולת הסעיף, חברה האם הזרה פיצלה את החזקותיה בחברה הגרמנית ויצרה מספר חברות בנות, שכל אחת החזיקה בפחות מ-25% מהחברה הגרמנית. במקרים אלו, רשויות המס הגרמניות טענו, כי מדובר בעסקה מלאכותית מכיוון שבפועל חברה האם מחזיקה 100% ממניות החברה הגרמנית, ולפיכך יש לשלול ממנה את הטבות המס המוקנות מכוחה של האמנה הרלוונטית. בית המשפט הפדרלי הגרמני, לעומת זאת, קבע שאת המונח "החזקה" שבאמנה יש לפרש בצמצום ככולל החזקה ישירה בלבד, ולפיכך לא מדובר ב"התחמקות ממס", ועל כן אין תחולה לסעיף 42 הנ"ל שעניינו מבנים מלאכותיים.

סיכומו של דבר, מן הפסיקה הגרמנית עולה, כי זרים רשאים לארגן את פעילותם בכל דרך שהיא, ואפילו אם אותה דרך מבוססת כולה על שיקולי מס והרצון ליהנות מהטבות המוקנות מכוח הוראותיהן של אמנות מס, מבלי שיהא בסעיף 42 לקוד המיסים הגרמני בכדי לשלול מהם את אותן הטבות.

5.2. ארצות הברית

אמנות המס הראשונות בהן התקשרה ארה"ב לא חבקו בקרבן הוראות המכוונות נגד "קניית אמנות". לפיכך נאלצו בתי המשפט האמריקאיים להתמודד עם השאלה, האם ניתן להשתמש בהוראות דין אמריקאי פנימי על מנת לפרש את משמעות ומטרת האמנות על מנת לשלול הטבות מכוחן כאשר מדובר בעסקאות ובמבנים שכל מטרתם הפחתת נטל המס.

בדין האמריקאי באותה תקופה היו קיימות שתי דוקטרינות שמכוחן ניתן היה לשלול הטבות אמנה: (1) דוקטרינת "העסקה הבדויה" ו-(2) דוקטרינת "חברות הצינור".

תחת הדוקטרינה הראשונה, ניתן להתעלם מחברות קש שהקמתן אינה משרתת כל מטרה והן חסרות פעילות עסקית כלשהי, ולמסות ישירות את בעלי מניותיהן. תחת הדוקטרינה השנייה, "חברות הצינור" מוכרות כיישות נפרדת ועצמאית, ואולם הן נחשבות כסוכנות ו/או נציגות, ולפיכך המיסוי הוא ברמת הנהנה האמיתי.

עיון בפסיקה האמריקאית מאותה תקופה מלמדנו, כי בתי המשפט לא ששולתעלם מחברות ביניים ולמנוע מהן הטבות מכוח אמנות המס בהן קשורה ארה"ב, ולפיכך מיקדו את בחינתם בדבר זכאות תאגיד הביניים לקבלת הטבות מס מכוחן של האמנות בקיומה של פעילות עסקית כלשהי בתאגיד הביניים, ולא במטרת הקמתו, כאשר פעילות מינימלית הספיקה על מנת לזכות את תאגיד הביניים בהטבות האמנה

הרלוונטית.

כך, דרך משל, בפסק הדין בעניין *Bass v. Commissioner*³¹, בו נישום אמריקאי הקים חברה שוויצרית והעביר לה זיכיונות גז ונפט, והאחרונה חתמה על חוזים ביחס לאותם זיכיונות וקיבלה תמלוגים. הנישום טען, שהחברה השוויצרית אינה חייבת במס בארה"ב על הכנסותיה מתמלוגים, וזאת מכוחה של האמנה בין ארה"ב לשוויץ.

בית המשפט קבע, שהיות ולשם קבלת הזיכיונות יש להראות לספקי הגז והנפט פעילות עסקית מינימלית, הרי שלתאגיד השוויצרי קיימת פעילות, ואין נפקות לכך שלא הוא זה שמקבל את ההחלטות האסטרטגיות. הוסיף וקבע בית המשפט, שלא מספיק לומר שמטרת הקמת התאגיד השוויצרי היתה להתחמק ממס על מנת שיתעלמו ממנו לצורכי מס, ועובדת קיומה של פעילות עסקית כלשהי מזכה אותו בהטבות האמנה. דהיינו - בית המשפט נמנע מלהפעיל ולו אחת משתי הדוקטרינות.

בפסק הדין בעניין *Johanasson v. United States*³² דובר במתאגרף שוודי, שהקים חברה שוויצרית שקיבלה את הכנסותיו מאיגרוף ושילמה לו משכורת כעובד. המתאגרף דרש פטור בארה"ב משירותים שנתן בארה"ב, וזאת מכוחה של האמנה בין ארה"ב לשוויץ.

רשויות המס ביקשו ליישם את דוקטרינת "חברות הצינור" ובכך לשלול מהחברה השוויצרית את הטבות האמנה. בית המשפט נמנע מלהחיל דוקטרינה זו ובחר ליישם דווקא את דוקטרינת "העסקה הבדויה" שלפיה, היות ולחברה השוויצרית לא היתה כל פעילות עסקית או מטרה עסקית, היא אינה זכאית להטבות האמנה.

למעשה, הפעם הראשונה בה השתמש בית המשפט האמריקאי בדוקטרינת "חברת הצינור" במסגרתה נבחנת זהות הנהנה האמיתי, היתה בפסק הדין

*Aiken Industries Inc. v. Commissioner*³³. באותו עניין, חברת אס בבהאמה נתנה הלוואה לחברת בת אמריקאית שהנפיקה לה אג"ח בתמורה. בין ארה"ב לבהאמה לא היתה באותה עת אמנת מס, אבל היתה קיימת אמנה בין ארה"ב להונדורס. חברת האס הבהאמית המחתה את האג"ח לחברת בת שלה בהונדורס, ובכך הפכה החברה בהונדורס לנושה הזכאית לריבית. החברה בהונדורס דרשה פטור מניכוי מס במקור עפ"י האמנה עם ארה"ב.

בית המשפט פירש את המונח "התקבלה על ידי" שבאמנה, כבעלים האמיתי ולא הפורמלי של ההכנסה, ובהמשך לכך קבע כי החברה בהונדורס פעלה כסוכנת של החברה בבהאמה, ומשכך אינה זכאית להטבות האמנה.

באותו עניין, מכיוון שהחברה בהונדורס היתה חברה אמיתית בעלת פעילות אמיתית, בית המשפט לא יכול היה להיעזר בדוקטרינת "העסקה הבדויה" ("חברת קש"),

³¹ T.C 50.595 (1968)

³² (F.2d 809 (5th Cir. 1964 336)

³³ T.C. 925 (1971) 56

והדרך היחידה לשלול ממנה את הטבות האמנה היתה באמצעות סיווגה כ"חברת צינור".

יחד עם זאת, פסק דין זה זכה לביקורות נרחבות בקרב המלומדים, לאור העובדה שיש בו כדי לעקוף את הוראות האמנה מכוחן של הוראות הדין הפנימי.

6. הוראות הדין הישראלי הפנימי

מדינת ישראל לא היתה עקבית בטיפול בהתפצלת "קניית אמנות" ובמלחמתה בתופעה של ניצולן לרעה של אמנות מס עליהן היא חתומה. דומה, כי ניתן לסווג את אמנות המס עליהן חתומה מדינת ישראל לשש קטגוריות, ככל שעסקין באופן הטיפול בתופעה של "קניית אמנות".

קטגוריה ראשונה כוללת כמעט מחצית מאמנות המס עליהן חתומה מדינת ישראל ועניינה חוסר התייחסות לסוגייה של ניצולן לרעה של הוראות האמנה. דהיינו - באמנות המס הנמנות על קטגוריה זו לא הוכנסה כל הוראה שעניינה הגבלת הטבות מכל סוג שהוא. על קבוצה זו נמנות, בין היתר, האמנות בין ישראל לבין אוסטרליה, אירלנד, בלגיה, בריטניה והולנד.

קטגוריה שנייה מונה כשש אמנות בהן מצויה הוראה כללית, חסרת כל מבחנים אובייקטיביים, הקובעת כי רשויות המס של המדינות המתקשרות רשאיות בהסכמה הדדית לשלול את תחולת ההטבות המנויות באמנה.

כך, דרך משל, קובע סעיף 25 לאמנה בין ממשלת הונגריה לבין ממשלת מדינת ישראל בדבר מניעת מסי כפל ומניעת התחמקות ממס לגבי מסים על הכנסה, כהאי ליסנא:

"מקום שאחת המדינות המתקשרות סבורה כי אדם תושב מדינה מתקשרת אינו זכאי להטבות מכוח אמנה זו כיוון שקיומו, מבנהו או פעילותו גורמים באופן לא ראוי להפחתת מס, רשאית הרשות המוסמכת של מדינה זו לבקש מן הרשות המוסמכת של המדינה המתקשרת האחרת להתעלם מן ההטבות מכוח אמנה זו ביחס לאותו אדם, וניתן יהיה לעשות כן בהסכמה הדדית".

הוראה דומה מצויה גם בסעיף 28(3) לאמנה שבין ישראל לבין צרפת, בסעיף 30 לאמנה בין ישראל לבין איטליה, בסעיף 27 לאמנה שבין ישראל לבין טורקיה, בסעיף 24 לאמנה שבין ישראל לבין יוון ובסעיף 23 לאמנה בין ישראל לבין תאילנד.

קטגוריה שלישית, זהה כמעט לקטגוריה השנייה, מאפשרת למדינה מתקשרת לשלול מתושב אחת המדינות המתקשרות את הטבות האמנה כאשר היא סבורה כי הדבר יהווה ניצולן לרעה, וזאת לאחר היוועצות עם הרשויות המוסמכות במדינה המתקשרת האחרת.

כך, דרך משל, קובע סעיף 23 לאמנה שבין ישראל לבין רומניה, כהאי ליסנא:

"רשות מוסמכת של מדינה מתקשרת רשאית, לאחר התייעצויות עם הרשות המוסמכת של המדינה המתקשרת האחרת, לשלול ההטבות שמוענקות באמנה זו לכל אדם, או בהתייחס לכל עסקה, אם לדעתה הענקת ההטבות היתה גורמת לשימוש פסול של האמנה לפי מטרותיה".

הוראה דומה מצויה גם בסעיף 25 לאמנה בין ישראל לבין צ'כיה.

קטגוריה רביעית, עליה נמנות חמש אמנות בלבד, כוללת בחובה שורה של מבחנים אובייקטיביים, כגון: מבחן השקיפות, מבחן בסיס המס, מבחן הרישום למסחר ומבחן הפעילות העסקית, אשר רק בהתקיימם יהא תושב אחת המדינות המתקשרות זכאי ליהנות מתחולתן של ההטבות הקבועות באמנה.

כך, דרך משל, קובע סעיף 25 לאמנה שבין ישראל והרפובליקה של פינלנד, כהאי לישנא:

1. אדם שהוא תושב מדינה מתקשרת והמפיק הכנסה מהמדינה המתקשרת האחרת יהיה זכאי, באותה מדינה אחרת, להטבות לפי הסכם זה רק אם האדם האמור הוא:

א. יחיד;

ב. 1. אדם, אשר יותר מחמישים אחוז מהבעלות שביושר בו (או במקרה של חברה, יותר מחמישים אחוז מהזכויות בו בכל אחד מהמקרים הבאים: הצבעות באסיפה הכללית; הפצת רווחים; חלוקת נכסים עם חיסול) הם בבעלות או בשליטה ישירה או עקיפה של בני אדם הזכאים הטבות לפי תת-ס"ק א' או תת-ס"ק ג'; וכן

2. אדם, אשר יותר מ-50 אחוזים מהכנסתו ברוטו אינם משמשים, ישירות או בעקיפין, לעמידה בחבויות (לרבות חבויות שלריבית ותמלוגים) כלפי אנשים שאינם זכאים להטבות;

ג. חברה אשר בסוג המניות העיקרי שלה קיים סחר מהותי ורגיל בבורסה מוכרת בכל אחת מהמדינות המתקשרות; או

ד. עוסק בניהול פעיל של סחר או עסקים במדינה המתקשרת הנזכרת ראשונה (שאינם עסקים של ביצוע השקעות או ניהולן, אלא אם פעילויות אלה הן פעילויות בנקאות או ביטוח המבוצעות ע"י בנק או חברת ביטוח), וההכנסה הנצמחת במדינה המתקשרת האחרת נצמחת בקשר לאותם סחר או עסקים, או נובעת מהם.

2. נוסף על הוראות ס"ק 1, הרשויות המוסמכות של מדינה מתקשרת, בהסכמה הדדית, רשאיות:

א. לשלול את ההטבות לפי הסכם זה מכל אדם, או ביחס לכל עסקה, אם לדעתן הענקת הטבות אלה, לאור הנסיבות, מהווה ניצול לרעה של הסכם זה לאור מטרותיו, או

ב. להעניק את ההטבות לפי ההסכם לכל אדם שאינו זכאי להן אחרת מכוח ס"ק 1.

הוראה דומה מצויה גם בסעיף 25 לאמנה בין ישראל לבין פולין, בסעיף 24 לאמנה שבין ישראל לבין הפיליפינים ובנוסח על דרך השלילה גם בסעיף 25 לאמנה שבין ישראל לבין ארה"ב ובסעיף 25 לאמנה בין ישראל לבין מכסיקו.

הקטגוריה החמישית כוללת אמנה אחת בלבד, היא האמנה שבין ישראל לבין הרפובליקה של קוריאה, ולפיה לרשויות המס של מדינה מתקשרת הסמכות לשלול את הטבות האמנה מתושב המדינה המתקשרת האחרת, לפי שיקול דעתן הבלעדי, תוך מתן הודעה לרשויות המוסמכות של המדינה המתקשרת האחרת.

סמכות זו אינה קבועה בלשון האמנה גופה אלא מוקנית לרשויות המוסמכות מכוחו של

הפרוטוקול שנחתם ביחס לאמנה והקובע כהאי לישנא :

"רשות מוסמכת של מדינה מתקשרת רשאית לשלול את ההטבות לפי אמנה זו מכל אדם, או ביחס לכל עסקה, אם לדעתה הענקת הטבות אלו מהווה ניצול לרעה של אמנה זו לאור מטרותיה. הודעה לגבי ישום הוראה זו תנתן ע"י הרשויות המוסמכות של המדינה המתקשרת הנדונה לרשויות המוסמכות של המדינה השניה".

הקטגוריה השישית כוללת אף היא אמנה אחת בלבד, היא האמנה בין ממשלת ישראל לממשלת סין, אשר הפרוטוקול המצורף לה מקנה לרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות את הסמכות לשלול מתושב אחת המדינות המתקשרות את הטבות האמנה אם הדבר מהווה ניצול לרעה על פי דינן הפנימי, זאת כלהלן :

"רשות מוסמכת של מדינה מתקשרת רשאית, בכפוף לחוקים ולהסדרים הפנימיים שלה בקשר לטיפול בעסקאות מלאכותיות לשלול את ההטבות לפי הסכם זה מכל אדם, או ביחס לכל עסקה, אם לדעתה הענקת הטבות אלו מהווה ניצול לרעה של הסכם זה לאור מטרותיו".

מן האמור לעיל עולה, שעל פי מרבית האמנות שישראל צד להן, אין היא מוסמכת להחליט בלעדית על שלילת הטבות מכוח האמנה.

זאת ועוד - בניגוד להוראות הדין האמריקאי המפורטות לעיל, הדין הישראלי הפנימי אינו מתיר לרשויות המס להתערב בעסקאות בינלאומיות אשר חוסות בחסות אמנות המס עליהן חתמה מדינת ישראל. בחינה של הוראות הדין הישראלי מלמדת, כי הוא נעדר כל הוראה דוגמת סעיפים 163 (J) או 7701(I) דלעיל, שיש בהן כדי להעניק לפקיד השומה את הסמכות להתעלם מעסקה מסוימת או מחברה המתקשרת באותה עסקה. בהעדר הוראה כאמור, ברי כי כל פעולה מצד רשויות המס, המתעלמת מקיומה של חברה זרה תושבת מדינה מתקשרת, תהא בחוסר סמכות, ולמעשה גם תוך הפרת אמנת המס הרלוונטית.

לא זו בלבד שהדין הישראלי נעדר הוראה מפורשת המתירה לפקיד השומה להתעלם מהוראת אמנה כלשהי, אלא שההיפך הוא הנכון: סעיף 196(א) לפקודה קובע, כי הוראותיהן של האמנות המס תגברנה על כל הוראה אחרת בדין הישראלי הפנימי.

מאחר שהסעיף קובע מפורשות, כי הוראות האמנה יחולו "על אף האמור בכל חיקוק", הרי גם אם היתה לרשויות המס סמכות לכאורה להתערב בעסקה בינלאומית מסוימת החוסה תחת אחת מאמנות המס (כגון: מכוחם של סעיפים 84 ו-86 לפקודה) ולמסות את המתקשרים באותה עסקה בהתאם לכך, הוראות האמנה היו גוברות על סמכות שכזו והיו מונעות מרשויות המס למסות את העסקה.

על גישה זו, ביחס לסעיף 196 לפקודה, קובע המלומד עמיר כלהלן :

"הפרשנות לסעיף 1 של האמנה לדוגמה של O.E.C.D - ממליצה כי המדינות יאמצו בחקיקה המקומית את ההוראות המונעות תחבולות של "קניית אמנות" Treaty shopping, תחבולה שמטרתה להכניס פעילות עסקית מתחת לכנפי אמנה הנוחה יותר מזו אשר חלה למעשה על הנישום המסויים ובאמצעותה למדינה בעלת שיעור

מס נמוכים במיוחד. לדעת המדווחים [הכוונה לפרופ' רות ואריה לפידות שהשתתפו בכנס האיגוד הפיסקלי הבינ"ל, ומדבריהם מביא המחבר – הח"מ], ישראל לא נהגה כך וסעיף 86 של הפקודה איננו אפקטיבי במלחמה נגד "ברירת אמנות", (ביטוי אחר בו משתמשים לתיאור אותה תחבולה), בנוסף על העובדה כי לדעת המדווחים הפרשנות של אמנות בינלאומית לא בהכרח מעדיפה את המהות על פני הצורה".³⁴

לאור האמור, ברי כי בניגוד לרשויות מס אחרות, רשויות המס בישראל לא הוסמכו להתערב בעסקאות החוסות תחת כנפיהן של אמנות המס עליהן חתמה ישראל, ועל כן אינן רשאיות לבצע "הרמת מסך" לחברה זרה תושבת מדינה מתקשרת, או ליחס את הכנסות החברה הזרה לבעלי מניותיה ו/או לכל חברה קשורה אחרת.

7. סיכום

ברשימה זו סקרנו את הכלים הפיסקליים הנוהגים במשפט הבינלאומי בהתמודדות המדינות עם תופעת "קניית האמנות".

מסקירתנו דגן עולה, כי אף במדינות, כדוגמת ארה"ב, אשר קבעו בדין הפנימי הוראה נורמטיבית לשלילת הטבות פיסקליות מכוח אמנה, נמנעו בתי המשפט מליישם באופן גורף את אותן הוראות, וזאת מפאת הכללים המקובלים במשפט הבינלאומי.

לדידנו, אל לו לפקיד השומה לשלול הטבות מס מכוח אמנות ישראל צד להן, וזאת בשל היעדרה של הוראה בדין הפנימי הישראלי המעניקה סמכות לעשות כך. וזאת יש להדגיש ולהבהיר, "השקפת" תאגידיים זרים וייחוס הכנסות לתאגידיים זרים אחרים תוך הפרת הוראות אמנות ישראל צד להן מהווה פעולה חסרת כל סמכות ומנוגדת לכללי המשפט הבינלאומי.

³⁴ ג. עמיר, חלופי מידע באמנות למניעת כפל מס, מסיס ח/א-54, בעמ' א-57.