

אמנה למניעת מסי כפל [מיסוי כללי]

הסכם בין מדינות למניעת כפל מס בעסקאות שבין תושביהן¹. האמנה מקבלת תוקף משפטי עם האשרור על ידי המוסדות המוסמכים של המדינות המתקשרות. בישראל הדבר נקבע בסעיף 196 לפקודה ולפיו יינתן תוקף לאמנה בצו שהוציא שר האוצר ופורסם ברשומות. ברב המקרים מקבלת האמנה תוקף נורמטיבי עדיף על חקיקה רגילה ("על אף האמור בכל חיקוק").

הוראות האמנה נועדו להקל על הנישום ובוודאי שלא להוסיף חבות במס ולכן במקרה של סתירה יש לתת תוקף להוראות המקלות עם הנישום. במקרה שהאמנה מכבידה יחול הדין הפנימי.

בחודש מאי 2015 הגיע מספר אמנות עם מדינת ישראל ל-54.

האמנות מקלות על שיתוף פעולה כלכלי ועסקי.

לצד האמנות קיימים גם חילופי אגרות בעיקר בעסקי ספנות ותעופה. עקרון ההדדיות מנחה בכל אמנה.

נוסח האמנות מבוסס על אמנות הדגם ובעיקר זו של OECD² וכן על אמנת האו"ם ואמנת ארה"ב.

לאמנה 3 מטרות עיקריות:

א. מניעת הטלת כפל מס על אותה הכנסה בידי שתי המדינות המתקשרות;

ב. חלוקת "עוגת המס" בין שתי המדינות באמצעות הגבלת שיעורי המס המוטל על ההכנסה במדינת המקור.

ג. החלפת מידע בין שתי המדינות לשם מניעת התחמקות ממס.

בין מדינות האמנה תיתכנה מספר דרכים להטלת מס:

א. רק מדינת המקור (המדינה בה הופקה ההכנסה) רשאית להטיל מס;

ב. שתי המדינות רשאיות להטיל מס אולם מדינת המקור מוגבלת בהטלת מס עד גבול שנקבע (למשל לגבי ריבית ותמלוגים).

ג. מדינת המושב (המדינה בה הנישום הוא תושב) בלבד רשאית להטיל מס (למשל, במקרה של רופאים ומורים, רווחי הון (למעט מקרים מיוחדים), או רווחי עסקים שלא הופקו באמצעות מוסד קבע).

¹ בעסקה רב-לאומית בין תושבי מדינות גומלות, צד שלישי לא ייהנה מהקלת מס שבאמנה.

² ראו המונח OECD, מ' כהן לקסיקון המסים עמוד 24417 והאתר המשפטי מסטקס. אמנות הדגם מופיעות באתר המשפטי מסטקס.

המסים הנדונים באמנה הם בדרך כלל מס הכנסה, מס רווח הון, מס חברות, מס רכוש, מס שבח ומסים דומים אחרים. ההקלות מתייחסות לתושבי שתי המדינות. ייתכן שאדם ייכלל בהגדרת "תושב" לענין שתי המדינות, אבל אז קיים מנגנון "שובר שוויון" או "שער הזהב", המכריע לפי משתנים שנקבעו, כאשר בודקים מבחן-מבחן עד שמגיעים למבחן המכריע. בהיעדר הכרעה, יש לפנות להליכי הסכמה הדדית.

במושג "מוסד קבע" נעשה שימוש רב באמנות. הוא בא לבטא מקום קבוע לניהול עסקים, הנהלה, סניף, משרד וכו'. אם מוסד הקבע נמצא במדינה המתקשרת האחרת, שם ייחשב מקום הפקת הכנסה, דהיינו מדינת המקור. יש לייחס אפוא למוסד הקבע הכנסה שהופקה באותה מדינה בה הוא נמצא דרך קבע.