

## כרך א' תוכן עניינים - ראשי פרקים

61	מבוא	1
67	הסמכות להטיל מס ובסיסי מס מקובלים	2
81	מיסוי על-בסיס אזרחות, תושבות ומקור ההכנסה	3
111	כפל מס בינלאומי	4
161	מניעת כפל מס בינלאומי	5
179	אמנות המס על-פי אמנת וינה	6
185	התפתחות המודלים של אמנות המס	7
219	סוגי אמנות מס	8
233	אמנות מס והמשפט הבינלאומי	9
243	הליך כריתת אמנות מס	10
261	קליטת אמנות מס בדין הפנימי	11
267	אמנות מס - מהותן	12
273	אמנות מס אינן מכבידות את נטל המס	13
307	אמנות מס - מטרתיהן	14
	כפל פטור: אי תלות האמנה בחיוב ההכנסה במס על-פי	15
350	הדין הפנימי	
436	מבנה אמנות מס	16
488	אמנות מס - ניתוחן	17
510	אמנות מס - אופן יישומן	18
518	אמנות המס של ישראל	19
616	פרשנות אמנות מס - כללי הפרשנות המקובלים	20
623	הגופים המוסמכים לפרש אמנות מס	21
627	פרשנות דיני המס הפנימיים במדינות שונות בעולם	22
632	פרשנות דיני המס הפנימיים בישראל	23
	ההבחנה בין פרשנות דיני המס הפנימיים לבין פרשנות	24
704	אמנות המס	

711	25. כללי הפרשנות הנוהגים במשפט הבינלאומי.....
716	26. פרשנות על-פי אמנת וינה.....
747	27. פסיקה השוואתית בנושא פרשנות אמנות.....
816	28. שלוש פרשנויות של סעיף אחד במדינות השונות.....
819	29. כללי פרשנות מיוחדים לאמנות המס.....
834	30. פרשנות לפי המודלים ודברי ההסבר.....
848	31. הפניה לדין הפנימי - סעיף 3(2).....
	32. סעיפי הפניה לדין הפנימי והיקף תחולת הדין הפנימי (Qualification), שותפויות וגופים שקופים.....
865	33. המעמד הנורמטיבי של אמנות המס ביחס לדין הפנימי בישראל ובמדינות שונות.....
	34. שינוי חד-צדדי של הוראות האמנה על-ידי קביעת הוראות משתלבות ('Treaty Dodging') והוראות סותרות (Treaty Override) בדין הפנימי.....
904	35. מעמדן של אמנות המס לעומת נורמות משפט האיחוד האירופאי ('EU Law').....
919	36. תחולת אמנות קיימות בעת החלפת ריבונות במדינה פלוגית.....
956	מפתחות.....
970	

## כרך א' תוכן עניינים מקוצר

<b>61</b>	<b>מבוא</b>	<b>1.1</b>
63	מהי אמנת מס?	1.1
64	מהו כפל מס?	1.2
64	הנושאים הנדונים	1.3
<b>67</b>	<b>הסמכות להטיל מס ובסיסי מס מקובלים</b>	<b>2.1</b>
71	כללי	2.1
72	סמכות המדינה להטיל מיסים ('Tax Jurisdiction')	2.2
74	בסיסי המושב והמקור	2.3
75	כללי מקור ('Source Rules')	2.4
	שיטת המס הנהגת ברוב המדינות בעולם ובישראל:	2.5
79	השיטה הפרסונלית	2.5
<b>81</b>	<b>מיסוי על-בסיס אזרחות, תושבות ומקור ההכנסה</b>	<b>3.1</b>
85	כללי	3.1
85	מיסוי על-בסיס אזרחות	3.2
101	מיסוי על-בסיס תושבות	3.3
109	מיסוי על-פי מקור ההכנסה	3.4
<b>111</b>	<b>כפל מס בינלאומי</b>	<b>4.1</b>
117	כללי	4.1
	המושג 'כפל מס': ההבחנה בין כפל מס משפטי לכפל מס כלכלי	4.2
117	כלכלי	4.2
123	הגורמים להיווצרות כפל מס כלכלי	4.3
136	הגורמים להיווצרות כפל מס משפטי בינלאומי	4.4
148	שאלת כפל המס והשלכותיה על אמנות המס	4.5
148	ההשלכות השליליות של כפל המס	4.6
152	עקרונות המשפט הבינלאומי המנהגי	4.7

כרך א'  
תוכן עניינים מקוצר

4.8	הגישות האפשריות לחלוקת זכויות המס במישור הבינלאומי: היבטים כלכליים, מיסויים ומשפטיים	156
<b>5.</b>	<b>מניעת כפל מס בינלאומי</b>	<b>161</b>
5.1	מבוא	165
5.2	השיטות למניעת כפל מס	165
5.3	אמצעים חד-צדדיים או הסכמיים (אמנות מס)	171
<b>6.</b>	<b>אמנות המס על-פי אמנת וינה</b>	<b>179</b>
6.1	כללי	181
6.2	הגדרת המונח 'אמנה בינלאומית'	181
6.3	ההבחנה בין אמנות לבין הסכמים בינלאומיים בדין האמריקאי	182
6.4	אין חשיבות לשם שניתן לאמנה	183
6.5	האמנה מחייבת רק את הצדדים הקשורים בה	183
<b>7.</b>	<b>התפתחות המודלים של אמנות המס</b>	<b>185</b>
7.1	אמנות המס הראשונות	189
7.2	המודלים הראשונים לאמנות מס	190
7.3	מודל הארגון לפיתוח ושיתוף פעולה כלכלי (OECD)	192
7.4	מודל האנדין (Andean)	207
7.5	מודל האומות המאוחדות (UN)	208
7.6	המודל של ארצות-הברית (USA)	211
7.7	המודלים של הולנד, קרואטיה ושוודיה	215
7.8	סיכום	216
<b>8.</b>	<b>סוגי אמנות מס</b>	<b>219</b>
8.1	אמנות על מסי הכנסה והון	223
8.2	אמנות על מסי ירושה, עיזבון או מתנות, ועל מיסים עקיפים	224
8.3	אמנות בדבר מניעת מסי כפל בהפעלת כלי שיט וכלי טיס בתובלה בינלאומית	224

225	אמנות מס בדבר סיוע ועזרה מנהלית	8.4
227	אמנות מס רב-צדדיות	8.5
<b>233</b>	<b>אמנות מס והמשפט הבינלאומי</b>	<b>9</b>
235	אמנות מס והמשפט הבינלאומי	9.1
235	כללי ברירת דין	9.2
237	תחולת כללי המשפט הבינלאומי הפרטי בדיני מיסים	9.3
240	אמנות מס וכללי המשפט הבינלאומי הפרטי	9.4
<b>243</b>	<b>הליך כריתת אמנות מס</b>	<b>10</b>
	כריתת אמנות על-פי הכללים באמנת וינה בדבר דיני אמנות	10.1
247	אמנות	10.2
248	כריתת אמנות - כללי	10.3
256	כריתת אמנות מס בארצות-הברית	10.4
258	כריתת אמנות מס באנגליה	10.5
259	כריתת אמנות מס בישראל	11
<b>261</b>	<b>קליטת אמנות מס בדין הפנימי</b>	<b>11</b>
263	כללי	11.1
263	דרכי קליטת האמנות	11.2
264	הדין בישראל	11.3
<b>267</b>	<b>אמנות מס - מהותן</b>	<b>12</b>
<b>273</b>	<b>אמנות מס אינן מכבידות את נטל המס</b>	<b>13</b>
277	מבוא	13.1
277	הגישה המקובלת: אין אמנה באה להכביד בנטל המס	13.2
278	אמנות המס מגבילות מיסוי	13.3
279	סקירת הדין במדינות בעולם	13.4
285	בחינת המצב החוקתי והחוקי בישראל	13.5
286	ההסדר במודל של ארצות-הברית	13.6
289	ההסדר באמנות המס של ישראל	13.7
292	הנפקות המעשית של עיקרון היסוד	13.8

כרך א'  
תוכן עניינים מקוצר

292	13.9	אמנות המס אינן יכולות ליצור בעצמן בסיס לחיוב במס
	13.10	הקלות האמנה מצטברות להקלות שהדין הפנימי מעניק
299		או להקלות שהסכם אחר מעניק
300	13.11	הפניות בדין הפנימי לאמנה
<b>307</b>	<b>14</b>	<b>אמנות מס - מטרויהן</b>
311	14.1	מבוא
	14.2	מניעת כפל מס והתחמקות ממס - האומנם אלו הן
312		המטרות הבסיסיות של אמנות מס?
322	14.3	האינטרסים של המדינות המתקשרות - המצב המקדמי
324	14.4	המנגנון הקבוע באמנות המס
325	14.5	מניעי המדינות להתקשר באמנות מס
	14.6	הבחנה בין מדינות מפותחות לבין מדינות מתפתחות
326		כמדינות מקור
328	14.7	אמנות שנכרתו בין מדינות מפותחות
	14.8	אמנות שנכרתו בין מדינות מפותחות לבין מדינות
337		מתפתחות
346	14.9	סיכום
	<b>15</b>	<b>כפל פטור: אי תלות האמנה בחיוב ההכנסה במס על-פי</b>
<b>350</b>		<b>הדין הפנימי</b>
	15.1	היווצרות כפל מס אינה תנאי מוקדם לתחולת הטבות
356		האמנה
361	15.2	דברי ההסבר של מודל ה-OECD
363	15.3	עמדת ועדת ה-OECD לנושאים פסקליים (CFA)
364	15.4	פסיקת בתי המשפט במדינות שונות
	15.5	החריגים: סעיף 'כפיפות למס', סעיף 'נתקבלה'; הגבלת
375		'שיטת הפטור'
380	15.6	אמנות המס של ישראל
431	15.7	סיכום
<b>436</b>	<b>16</b>	<b>מבנה אמנות מס</b>

440	16.1	מבוא
440	16.2	שבעה פרקים
	16.3	31 סעיפים במודל ה-OECD; 29 סעיפים במודלים של האו"ם וארצות-הברית
441	16.4	פרק ראשון: היקף תחולת האמנה
452	16.5	פרק שני: הגדרות
	16.6	פרק שלישי: הסדרי מיסוי אופרטיביים על הכנסה ורווח הון
474	16.7	פרק רביעי: מיסוי על הון
477	16.8	פרק חמישי: שיטות למניעת כפל מס - פטור או זיכוי
479	16.9	פרק שישי: הסדרים מיוחדים
480	16.10	פרק שביעי: הסדרי כניסה לתוקף וסיום תוקף
483	16.11	חלוקת הסדרי האמנה ל-6 קטיגוריות
483	16.12	טבלה #4: מבנה אמנות המס
484		
<b>488</b>	<b>17</b>	<b>אמנות מס - ניתוח</b>
	17.1	כלל ראשון: מתן זכות מיסוי בלעדית למדינת המושב של מפיק ההכנסה
492	17.2	כלל שני: מתן זכות מיסוי ראשונית למדינת המקור
492	17.3	כלל שלישי: זכות מיסוי שיוויונית למדינת המושב
493	17.4	כלל רביעי: מתן פטור, זיכוי או ניכוי במדינת המושב בשל מסי מדינת המקור
494	17.5	ניתוח כללי המיסוי באמנות
496	17.6	ההבחנה בין מקורות ההכנסה בדין הפנימי לבין כללי המיסוי באמנות ומאפייניהם
500	17.7	הכנסה מראש והכנסה דחויה
504	17.8	שיטות למניעת 'כפל פטור ממס' ('Double Non-Taxation')
506		
<b>510</b>	<b>18</b>	<b>אמנות מס - אופן יישומן</b>
	18.1	שלב 1: החלטה, אם הנושא הוא בתחום בו עוסקת האמנה
512		

כרך א'  
תוכן עניינים מקוצר

18.2	שלב 2: החלת ההגדרות הרלוונטיות	512
18.3	שלב 3: החלטה אלו הסדרים מהותיים חלים	513
18.4	שלב 4: החלת עקרונות חלוקה של זכויות המיסוי	513
18.5	שלב 5: ההסדר למניעת כפל מס	515
18.6	שלב 6: יישום הסדרי האמנה על-פי הדין הפנימי	515
<b>19</b>	<b>אמנות המס של ישראל</b>	<b>518</b>
19.1	כללי	524
19.2	רשת אמנות המס של ישראל	524
19.3	טבלה #5: תוקפן של אמנות המס שישראל צד להן	526
19.4	מאפיינים עיקריים באמנות המס של ישראל	531
<b>20</b>	<b>פרשנות אמנות מס - כללי הפרשנות המקובלים</b>	<b>616</b>
20.1	כללי	618
20.2	מטרת הפרק ומסגרת הדיון	618
20.3	פרשנות משותפת ואחידה	619
20.4	הצגת הקושי - מונחים רחבים ובלתי מוגדרים; פרשנות מגמתית; שימוש תכוף בדין הפנימי	620
20.5	הטעם לפרשנות אחידה	621
20.6	עקרונות כלליים לפרשנות	621
20.7	אמנת וינה	622
<b>21</b>	<b>הגופים המוסמכים לפרש אמנות מס</b>	<b>623</b>
<b>22</b>	<b>פרשנות דיני המס הפנימיים במדינות שונות בעולם</b>	<b>627</b>
<b>23</b>	<b>פרשנות דיני המס הפנימיים בישראל</b>	<b>632</b>
23.1	הגישה הפרשנית בעבר - פרשנות דווקנית	639
23.2	הגישה הפרשנית כיום - פרשנות תכליתית	642
23.3	פרשנות הנותנת עדיפות למהות על-פני צורה	648
23.4	פרשנות המונעת כפל מס	651
23.5	פרשנות החותרת למס אמת	653

661	23.6	ודאות הדין בגישה התכליתית חזקה מהגישה המילולית.....
663	23.7	פרשנות דיני המס בראי הדין הכללי.....
665	23.8	פרשנות בהתאם לכללי החשבונאות.....
	23.9	מעמדן של ההוראות המקצועיות והשפעתן על פרשנות
677		דיני המס בישראל.....
679	23.10	תוקפן של הקלות לפנים משורת הדין - 'קונצסיות'.....
682	23.11	הבטחה שלטונית וטענת השתק כלפי רשויות המס.....
693	23.12	סיכום ביניים.....
694	23.13	השפעת חוקי היסוד על פרשנות דיני המס בישראל.....
695	23.14	דיני המס וזכות הקניין.....
701	23.15	סיכום פרשנות דיני המס הפנימיים בישראל.....
	<b>24.</b>	<b>ההבחנה בין פרשנות דיני המס הפנימיים לבין פרשנות</b>
<b>704</b>		<b>אמנות המס</b> .....
	24.1	השפעת גישת הפרשנות בדין הפנימי על פרשנות אמנות
706		המס.....
706	24.2	הכפפת אמנות המס לכללי הפרשנות במשפט הבינלאומי.....
<b>711</b>	<b>25.</b>	<b>כללי הפרשנות הנוהגים במשפט הבינלאומי</b> .....
<b>716</b>	<b>26.</b>	<b>פרשנות על-פי אמנת וינה</b> .....
720	26.1	רקע כללי.....
	26.2	כללי הפרשנות באמנת וינה ככללים של המשפט
720		הבינלאומי המנהגי.....
729	26.3	פרשנות אמנות יוצרות-חוק מול אמנות הסכמיות.....
731	26.4	סעיפים 31-33 לאמנת וינה: הסבר כללי.....
731	26.5	נוסח הסעיפים באמנת וינה.....
734	26.6	אימוץ הגישה המילולית ודחיית הגישה התכליתית.....
736	26.7	'משמעות רגילה' ('Ordinary Meaning'): סעיף 31(1).....
736	26.8	הקושי שבקביעת ה'משמעות הרגילה'.....
736	26.9	ה'הקשר' ('Context'): סעיפים 31(2) ו-31(3).....
739	26.10	מטרת האמנה: סעיף 31(1).....

כרך א'  
תוכן עניינים מקוצר

744	26.11 כוונת הצדדים: סעיף 31(4)
745	26.12 סיכום ביניים
745	26.13 דרכי פרשנות נוספות: סעיף 32
<b>747</b>	<b>27 פסיקה השוואתית בנושא פרשנות אמנות</b>
753	27.1 מבוא
754	27.2 חלוקה לשתי קטגוריות בפרשנות אמנות מס בעולם
754	27.3 אוסטרליה
772	27.4 אנגליה
787	27.5 ארצות-הברית
796	27.6 גרמניה
797	27.7 דנמרק
798	27.8 הולנד
799	27.9 הונגריה
799	27.10 יפן
799	27.11 מכסיקו
800	27.12 נורבגיה
801	27.13 ניו-זילנד
802	27.14 ספרד
803	27.15 פינלנד
804	27.16 צרפת
805	27.17 דרום-קוריאה
805	27.18 קנדה
810	27.19 שוודיה
811	27.20 ישראל
<b>816</b>	<b>28 שלוש פרשנויות של סעיף אחד במדינות השונות</b>
<b>819</b>	<b>29 כללי פרשנות מיוחדים לאמנות המס</b>
821	29.1 כללי

29.2	לשון פיסקלית בינלאומית	821
29.3	פרשנות אחידה ומשותפת	823
29.4	סקילת החלטות שהתקבלו על-ידי רשויות זרות	823
29.5	פרשנות אמנות ודוקטרינת התקדים המחייב	828
29.6	הסתמכות על חומר של מדינה פלונית בלבד	828
29.7	פרשנות לפי אמנות מקבילות	831
29.8	טקסטים בשפה זרה	831
29.9	עדות מומחה כעזר לפרשנות	831
<b>30</b>	<b>פרשנות לפי המודלים ודברי ההסבר</b>	<b>834</b>
30.1	מבוא	836
30.2	הבסיס המשפטי לדברי ההסבר	837
30.3	נוסח דברי ההסבר עליו יש להסתמך	839
30.4	סעיפים שאינם לפי נוסח מודל ה-OECD	842
30.5	אמנות בין מדינה חברה ב-OECD למדינה שאינה חברה	
	ב-OECD; אמנה בין שתי מדינות שאינן חברות ב-OECD	842
<b>31</b>	<b>הפניה לדין הפנימי - סעיף 3(2)</b>	<b>848</b>
31.1	מבוא	852
31.2	הכלל: 'אלא אם משתמע אחרת מההקשר'	853
31.3	לדין של איזו מדינה יש לפנות?	855
31.4	המשמעות לפי הדין הפנימי	856
31.5	פרשנות סטטית או דינמית	857
31.6	הפניה לדין הפנימי מכללא	861
31.7	אימוץ סעיף 3(2) באמנות ישראל	863
31.8	סיכום	863
<b>32</b>	<b>סעיפי הפניה לדין הפנימי והיקף תחולת הדין הפנימי</b>	
	('Qualification'), שותפויות וגופים שקופים	<b>865</b>
32.1	המושג 'Qualification'	869
32.2	דוגמאות לבעיות סיווג	871

כרך א'  
תוכן עניינים מקוצר

872	פתרונות מוצעים לבעיית הסיווג	32.3
873	סעיף 3(2) למודל ה-OECD כפתרון לבעיית הסיווג	32.4
873	הפתרונות המוצעים	32.5
879	סיווג באמנות המס של ישראל	32.6
882	סיכום	32.7
<b>33. המעמד הנורמטיבי של אמנות המס ביחס לדין הפנימי בישראל ובמדינות שונות</b>		
884	מבוא	33.1
888	הדוקטרינה הדואליסטית ('Dualism')	33.2
889	הדוקטרינה המוניסטית ('Monism')	33.3
889	הגישות במדינות בעולם	33.4
<b>34. שינוי חד-צדדי של הוראות האמנה על-ידי קביעת הוראות משתלבות ('Treaty Dodging') והוראות סותרות ('Treaty Override') בדין הפנימי</b>		
904	כללי	34.1
908	הפנייה: סטטית או דינמית	34.2
909	עקיפת אמנות על-ידי שינוי דין פנימי ('Treaty Dodging')	34.3
911	שינוי אמנה בחקיקה פנימית ('Treaty Override')	34.4
<b>35. מעמדן של אמנות המס לעומת נורמות משפט האירופאי ('EU Law')</b>		
919	מבוא	35.1
924	נושאי הדיון וסדר הדיון	35.2
924	המקורות הנורמטיביים של המשפט האירופאי	35.3
928	דיני המס במשפט האיחוד האירופאי	35.4
938	ברירת דירקטיבות ('Directive Shopping')	35.5
945	התנגשות בין משפט האיחוד האירופאי לבין אמנות למניעת כפל מס - אימתי?	35.6
946	כללי הכרעה בין משפט האיחוד האירופאי לאמנות מס	35.7

954	עתידי חוק הקהילה ואמנות למניעת כפל מס	35.8
<b>36. תחולת אמנות קיימות בעת החלפת ריבונות במדינה פלונית</b>		
956	מבוא	36.1
960	ההשלכות של החלפת ריבונות על אמנות המס	36.2
961	היעדר נורמה במשפט הבינלאומי פומבי הסכמי	36.3
962	פתרונות מהמשפט הבינלאומי הפומבי המנהגי	36.4
965	פתרונות במקרה של אמנות כפל מס	36.5
970	מפתחות	



אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

## כרך א' תוכן עניינים מפורט

61	מבוא	1.1
63	מהי אמנת מס?	1.1
64	מהו כפל מס?	1.2
64	הנושאים הנדונים	1.3
67	הסמכות להטיל מס ובסיסי מס מקובלים	2.1
71	כללי	2.1
72	סמכות המדינה להטיל מיסים ('Tax Jurisdiction')	2.2
74	בסיסי המושב והמקור	2.3
75	כללי מקור ('Source Rules')	2.4
75	החיוניות שבקביעת כללי מקור	2.4.1
77	כללי מקור חורגים	2.4.2
	שיטת המס הנהגת ברוב המדינות בעולם ובישראל:	2.5
79	השיטה הפרסונלית	
81	מיסוי על-בסיס אזרחות, תושבות ומקור ההכנסה	3.1
85	כללי	3.1
85	מיסוי על-בסיס אזרחות	3.2
85	אזרחות כזיקה פוליטית משפטית	3.2.1
	היחלשות הזיקה של אזרחות כנסיבה להטלת המס	3.2.2
86	המס	
87	בסיס אזרחות בשיטת המס בארצות-הברית	3.2.3
	חריג לתחולת האמנות של ארצות-הברית והפיליפינים ('Saving Clause')	3.2.4
89	בסיס אזרחות בשיטת המס בישראל	3.2.5
92	מבוא	3.2.5.1
	סעיף 33 לפקודה - מיסוי הכנסות פירותיות	3.2.5.2
92	פירותיות	
94	סעיף 89(ב)(1) לפקודה - מיסוי רווחי הון	3.2.5.3
	סעיף 16 לחוק מיסוי מקרקעין - מיסוי רווחי הון ממכירת קרקע ב'אזור'	3.2.5.4
95	רווחי הון ממכירת קרקע ב'אזור'	

3.2.5.5	הסדרים נוספים: סעיף 5(5) (חברת משלח-יד זרה) וסעיף 75 (חברה נשלטת זרה).....	98
3.2.5.6	פטור לאזרחי ישראל תושבי מדינת אמנה.....	98
3.2.6	תחולת בסיס האזרחות בהקשר של תאגידיים.....	99
3.3	מיסוי על-בסיס תושבות.....	101
3.3.1	ההיגיון ביסוד מיסוי על-בסיס תושבות.....	101
3.3.2	טבלה #1: השוואת מבחני התושבות בדין הפנימי של מספר מדינות ובמודל ה-OECD.....	103
3.4	מיסוי על-פי מקור ההכנסה.....	109
<b>4.</b>	<b>כפל מס בינלאומי.....</b>	<b>111</b>
4.1	כללי.....	117
4.2	המושג 'כפל מס': ההבחנה בין כפל מס משפטי לכפל מס כלכלי.....	117
4.2.1	כפל מס משפטי בינלאומי.....	118
4.2.2	כפל מס כלכלי בינלאומי.....	119
4.2.3	שאלת תחולת אמנות המס על כפל מס כלכלי בינלאומי.....	120
4.2.3.1	גישת ה-OECD: האמנות מיועדות למנוע רק כפל מס משפטי.....	120
4.2.3.2	פסק-דין Schneider: מניעת כפל מס כלכלי.....	121
4.2.3.3	האם האמנות גוברות על כללי ה-CFC?.....	122
4.3	הגורמים להיווצרות כפל מס כלכלי.....	123
4.3.1	ייחוס רעיוני של הכנסה על-פי הדין הפנימי של מדינה פלונית.....	124
4.3.2	בעלות משפטית מול החזקה פיזית או שליטה.....	124
4.3.3	תשלומים פרטיים חייבי מס.....	124
4.3.4	מיסוי דו-שלבי או חד-שלבי.....	125
4.3.5	ישויות שקופות ובלתי שקופות.....	127
4.3.5.1	מיסוי בעלי הזכויות במדינה אחת והתאגיד במדינה השנייה.....	127
4.3.5.2	שותפויות.....	129
4.3.5.3	חברות שקופות.....	129

כרך א'  
תוכן עניינים מפורט

130	(Limited Liability Company) LLC	4.3.5.4
131	נאמנויות	4.3.5.5
132	אי התאמה בכללי מחירי העברה	4.3.6
136	הגורמים להיווצרות כפל מס משפטי בינלאומי	4.4
136	המצבים על-פי מודל ה-OECD	4.4.1
137	חמשת הגורמים המרכזיים	4.4.2
137	התנגשות בין הבסיס האישי לבסיס המקור	4.4.3
	4.4.3.1 המונח 'התנגשות' - המשפט הבינלאומי	
137	הפרטי	
138	תושבות ומקור	4.4.3.2
138	אזרחות ומקור	4.4.3.3
138	יישום מקביל של הבסיס האישי	4.4.4
139	תושבות כפולה ('Dual Residence')	4.4.4.1
139	תושבות ואזרחות	4.4.4.2
140	אזרחות כפולה ('Dual Nationality')	4.4.4.3
	4.4.5 יישום מקביל של בסיס המקור: התנגשות בין כללי מקור גיאוגרפיים ('Conflicts of Source Rules')	
140	4.4.5.1 הגורמים להתנגשות בין כללי מקור גיאוגרפיים	
141	אי התאמה בכללי המקור הגיאוגרפיים	4.4.5.2
141	(א) הכנסת עבודה	
141	(ב) ריבית	
142	(ג) דיבידנדים	
142	(ד) תמלוגים	
142	(ה) קיצבה המשולמת בעד עבודה	
142	(ו) רווח הון	
	4.4.5.3 פיקציות סטטוטוריות בדין הפנימי של אחת המדינות	
144	אי התאמה בכללי סיווג ובהגדרות	4.4.5.4
146	מיסוי על-בסיס קבלה ('Remittance Basis')	4.4.6
	4.4.7 מוסד-קבע או בסיס קבוע המפיק הכנסה ממקור חוץ	
147		
148	שאלת כפל המס והשלכותיה על אמנות המס	4.5
148	ההשלכות השליליות של כפל המס	4.6
148	רקע	4.6.1

149	השלכות כלכליות: מסחר בינלאומי והשקעה זרה	4.6.2
151	השלכות ערכיות: צדק, יושר והגינות	4.6.3
152	עקרונות המשפט הבינלאומי המנהגי	4.7
	האם קיים איסור מיסוי על-בסיס מושב במדינת המקור	4.7.1
152		
153	המשפט הבינלאומי מנהגי אינו אוסר על כפל מס	4.7.2
154	איסור ביצוע פעולות ריבוניות בטריטוריה זרה	4.7.3
	הגישות האפשריות לחלוקת זכויות המס במישור הבינלאומי: היבטים כלכליים, מיסויים ומשפטיים	4.8
156		
156	היבטים פיסקליים: לאומיים ובינלאומיים	4.8.1
157	יעילות כלכלית	4.8.2
158	צדק	4.8.3
<b>161</b>	<b>מניעת כפל מס בינלאומי</b>	<b>5</b>
165	מבוא	5.1
165	השיטות למניעת כפל מס	5.2
165	מבוא	5.2.1
166	שיטת הפטור	5.2.2
166	כללי	5.2.2.1
166	פטור מלא - הוצאה מבסיס המס	5.2.2.2
	פטור פרוגרסיבי - התחשבות בהכנסה הזרה לצורך חישוב שיעור המס במדינת המושב	5.2.2.3
166		
166	פטור חלקי	5.2.2.4
	פטור המותנה בהיות ההכנסה כפופה למס במדינת המקור	5.2.2.5
167		
167	שיטת הניכוי	5.2.3
168	שיטת הזיכוי	5.2.4
168	כללי	5.2.4.1
168	זיכוי מלא	5.2.4.2
168	זיכוי רגיל	5.2.4.3
169	זיכוי עקיף	5.2.4.4
169	שיטות נוספות	5.2.5
169	פטור על-ידי מדינת המקור	5.2.5.1
170	חלוקת בסיס המס בין המדינות	5.2.5.2

כרך א'  
תוכן עניינים מפורט

171	אמצעים חד-צדדיים או הסכמיים (אמנות מס)	5.3
171	מבוא	5.3.1
171	יישום השיטות באופן חד-צדדי	5.3.2
173	הצורך באמצעים דו-צדדיים - אמנות מס	5.3.3
173	הדעה הרווחת	5.3.3.1
174	גישת דר' צ. דגן - ביקורת	5.3.3.2
<b>179</b>	<b>אמנות המס על-פי אמנת וינה</b>	<b>6</b>
181	כללי	6.1
181	הגדרת המונח 'אמנה בינלאומית'	6.2
	ההבחנה בין אמנות לבין הסכמים בינלאומיים בדין האמריקאי	6.3
182		
183	אין חשיבות לשם שניתן לאמנה	6.4
183	האמנה מחייבת רק את הצדדים הקשורים בה	6.5
<b>185</b>	<b>התפתחות המודלים של אמנות המס</b>	<b>7</b>
189	אמנות המס הראשונות	7.1
190	המודלים הראשונים לאמנות מס	7.2
190	מבוא	7.2.1
190	מודל מניעת מחסומי הסחר ומודל החלוקה	7.2.2
191	מודל מכסיקו ומודל לונדון	7.2.3
192	מודל הארגון לפיתוח ושיתוף פעולה כלכלי (OECD)	7.3
192	רקע: שינוי שם הארגון ל-OECD	7.3.1
	ארגון ה-OECD: המדינות החברות בו, מטרותו ומדיניותו	7.3.2
193		
194	ארבעה דו"חות ועדת ה-OEEC	7.3.3
195	נוסח מודל ה-OECD מ-1963	7.3.4
195	הוועדה לעניינים פיסקליים (CFA)	7.3.5
197	מודל ה-OECD מ-1977	7.3.6
197	מודל ה-OECD מ-1992	7.3.7
198	עדכון מודל ה-OECD החל מ-1992	7.3.8
200	מעמד מודל ה-OECD ומטרותו	7.3.9
201	דברי ההסבר למודל ('Commentary')	7.3.10

פרשנות אמנות ותיקות על-פי גרסאות מאוחרות	7.3.11
204 של דברי ההסבר: פרשנות דינמית	
205 הסתייגויות מהמודל ('Reservations')	7.3.12
206 הערות על דברי ההסבר ('Observations')	7.3.13
206 עמדת מדינות שלא חברות ב-OECD	7.3.14
206 השפעת מודל ה-OECD	7.3.15
207 מודל האנדין ('Andean')	7.4
208 מודל האומות המאוחדות (UN)	7.5
208 רקע: מודל הא"ם משנת 1980	7.5.1
208 מאפייני מודל הא"ם מ-1980	7.5.2
210 ההתפתחות: מודל הא"ם משנת 2001	7.5.3
211 המודל של ארצות-הברית (USA)	7.6
211 רקע: מודל ארצות-הברית משנת 1977	7.6.1
211 מאפייני המודל של ארצות-הברית	7.6.2
213 המודל של ארצות-הברית משנת 1981	7.6.3
213 המודל של ארצות-הברית משנת 1996 ופרסום דברי ההסבר	7.6.4
214 היחס של ארצות-הברית למודל ה-OECD	7.6.5
215 המודלים של הולנד, קרואטיה ושוודיה	7.7
216 סיכום	7.8
<b>219 .8 סוגי אמנות מס</b>	
223 אמנות על מסי הכנסה והון	8.1
224 אמנות על מסי ירושה, עיזבון או מתנות, ועל מיסים עקיפים	8.2
224 אמנות בדבר מניעת מסי כפל בהפעלת כלי שיט וכלי טיס בתובלה בינלאומית	8.3
225 אמנות מס בדבר סיוע ועזרה מנהלית	8.4
227 אמנות מס רב-צדדיות	8.5
227 חזון ועדת ה-OEEC לעניינים פיסקליים	8.5.1
228 האם אמנת מס רב-צדדית היא דבר מעשי ורצוי?	8.5.2

כרך א'  
תוכן עניינים מפורט

8.5.3	דוגמאות לאמנות מס רב-צדדיות: האמנה
229	הסקנדינבית.....
<b>233</b>	<b>9. אמנות מס והמשפט הבינלאומי.....</b>
235	9.1 אמנות מס והמשפט הבינלאומי.....
235	9.2 כללי ברירת דין.....
237	9.3 תחולת כללי המשפט הבינלאומי הפרטי בדיני מיסים.....
240	9.4 אמנות מס וכללי המשפט הבינלאומי הפרטי.....
<b>243</b>	<b>10. הליך כריתת אמנות מס.....</b>
10.1	כריתת אמנות על-פי הכללים באמנת וינה בדבר דיני
247	אמנות.....
10.2	כריתת אמנות - כללי.....
10.2.1	248 חילופי אגרות.....
10.2.2	249 האנשים המוסמכים לייצג את המדינה.....
10.2.3	250 משמעות המשא ומתן.....
10.2.4	250 טיוטות ופרוטוקולים.....
10.2.5	251 שפת ניהול המשא ומתן.....
10.2.6	251 אימוץ הנוסח והחתימה.....
10.2.7	251 הנפקות המשפטית של החתימה.....
10.2.8	253 אשרור האמנה.....
10.2.9	254 אשרור אמנת מס.....
10.2.10	254 מועד כניסת האמנה לתוקף.....
10.2.11	255 מועד כניסת אמנות המס לתוקף.....
10.3	256 כריתת אמנות מס בארצות-הברית.....
10.4	258 כריתת אמנות מס באנגליה.....
10.5	259 כריתת אמנות מס בישראל.....
<b>261</b>	<b>11. קליטת אמנות מס בדין הפנימי.....</b>
11.1	263 כללי.....
11.2	263 דרכי קליטת האמנות.....
11.3	264 הדין בישראל.....
<b>267</b>	<b>12. אמנות מס - מהותן.....</b>

<b>273</b>	<b>13.1 אמנות מס אינן מכבידות את נטל המס</b>
277	13.1.1 מבוא
277	13.2 הגישה המקובלת: אין אמנה באה להכביד בנטל המס
278	13.3 אמנות המס מגבילות מיסוי
279	13.4 סקירת הדין במדינות בעולם
279	13.4.1 שווייץ
280	13.4.2 ארצות-הברית
280	13.4.3 פינלנד
280	13.4.4 אנגליה
282	13.4.5 דנמרק
282	13.4.6 גרמניה
283	13.4.7 הולנד
284	13.4.8 צרפת
285	13.5 בחינת המצב החוקתי והחוקי בישראל
286	13.6 ההסדר במודל של ארצות-הברית
289	13.7 ההסדר באמנות המס של ישראל
289	13.7.1 האמנה עם ארצות-הברית
290	13.7.2 האמנה עם קנדה
290	13.7.3 האמנה עם דרום-אפריקה
290	13.7.4 אמנות מס שאינן כוללות במפורש הסדר בנושא
292	13.8 הנפקות המעשית של עיקרון היסוד
292	13.9 אמנות המס אינן יכולות ליצור בעצמן בסיס לחיוב במס
	13.9.1 החיוב במס בפועל מותנה בקיומה של הוראת חיוב בדין הפנימי
292	
293	13.9.2 תושבות
294	13.9.3 מיזמים משולבים: סעיף 9 למודל ה-OECD
296	13.9.4 מבחן מחיר השוק: סעיף 7 למודל ה-OECD
297	13.9.5 מיסוי מדינתי יוניטרי אינו מנוגד לאמנות
	13.10 הקלות האמנה מצטברות להקלות שהדין הפנימי מעניק או להקלות שהסכם אחר מעניק
299	
300	13.11 הפניות בדין הפנימי לאמנה

כרך א'  
תוכן עניינים מפורט

300	כללי	13.11.1
301	צו מס הכנסה (הקלה ממסי כפל)	13.11.2
301	סעיף 126 לפקודה	13.11.3
301	שני מסלולי מיסוי	13.11.3.1
	מסלול הדיבידנד המגולם לעומת המסלול הרגיל	13.11.3.2
302	הרגיל	
	אין להחיל את מסלול הדיבידנד המגולם באופן אוטומטי	13.11.3.3
303	באופן אוטומטי	
304	סעיף 5(5) לפקודה	13.11.4
305	סעיף 75 לפקודה	13.11.5
<b>307</b>	<b>אמנות מס - מטרתיהן</b>	<b>14</b>
311	מבוא	14.1
	מניעת כפל מס והתחמקות ממס - האומנם אלו הן המטרות הבסיסיות של אמנות מס?	14.2
312	המטרות הבסיסיות של אמנות מס?	
312	הדעה המקובלת	14.2.1
	מניעת כפל מס איננה המטרה הבסיסית של האמנות	14.2.2
313	האמנות	
	המטרה הבסיסית של אמנות בעבר: עידוד השקעות ומסחר בינלאומי; חלוקה הוגנת של זכויות המיסוי	14.2.3
315	זכויות המיסוי	
322	האינטרסים של המדינות המתקשרות - המצב המקדמי	14.3
322	כללי	14.3.1
	מדינת המקור מעוניינת לעודד השקעות זרות בתחומה	14.3.2
323	בתחומה	
	מדינת המושב מעוניינת לשמור על ניטרליות ביצוא הון	14.3.3
323	ביצוא הון	
324	המנגנון הקבוע באמנות המס	14.4
325	מניעי המדינות להתקשר באמנות מס	14.5
325	המניע של מדינת המושב	14.5.1
325	המניע של מדינת המקור	14.5.2
	הבחנה בין מדינות מפותחות לבין מדינות מתפתחות כמדינות מקור	14.6
326	מדינה מפותחת	14.6.1

326	מדינה מתפתחת	14.6.2
328	אמנות שנכרתו בין מדינות מפותחות	14.7
328	שמירה על ניטרליות במס	14.7.1
328	חלוקת עוגת המס	14.7.2
	היתרונות שמקנות האמנות למדינות	14.7.3
329	המתקשרות	
	האמנה משפרת את התיאום במושגי יסוד בין המדינות	14.7.4
330		
331	שיפור גביית המס	14.7.5
332	מלחמה בהעלמת מס	14.7.6
332	14.7.6.1 סיוע באיסוף מידע	
333	14.7.6.2 סיוע באכיפת המס	
334	האמנות כגשר דיפלומטי	14.7.7
335	הקלה מנהלית לנישומים	14.7.8
336	הגברת הודאות	14.7.9
	אמנות שנכרתו בין מדינות מפותחות לבין מדינות מתפתחות	14.8
337		
337	האינטרסים השונים של המדינות המתפתחות	14.8.1
	האמנות המקובלות אינן מתאימות למדינות המתפתחות	14.8.2
338		
	המדינות המתפתחות מנסות לקדם מנגנונים באמנות שיפעלו לטובתן	14.8.3
340		
341	פטור ממס	14.8.4
342	מנגנוני 'חסך מס' ('Tax Sparing')	14.8.5
344	זיכוי מס במדינת מושב	14.8.6
	זיכוי בגין מיסים שאינם מוכרים על-פי מנגנון זיכוי רגיל	14.8.7
344		
	האמנות ככלי להעברת תקציבים ממדינות מפותחות למדינות מתפתחות	14.8.8
345		
346	סיכום	14.9
	<b>15. כפל פטור: אי תלות האמנה בחיוב ההכנסה במס על-פי הדין הפנימי</b>	
350		
	15.1 היווצרות כפל מס אינה תנאי מוקדם לתחולת הטבות האמנה	
356		

כרך א'  
תוכן עניינים מפורט

361	דברי ההסבר של מודל ה-OECD	15.2
363	עמדת ועדת ה-OECD לנושאים פסקליים (CFA)	15.3
364	פסיקת בתי המשפט במדינות שונות	15.4
364	מבוא: רוב פסקי-הדין אפשרו כפל פטור	15.4.1
364	אוסטרליה: עניין Lamesa	15.4.2
364	העובדות	15.4.2.1
365	טענות הצדדים	15.4.2.2
366	החלטת בית המשפט הפדרלי	15.4.2.3
368	החלטת בית המשפט הפדרלי לערעורים	15.4.2.4
369	קנדה: עניין Hausmann	15.4.3
371	צרפת: עניין Schneider	15.4.4
372	הולנד: החלטת ה-Hoge Raad מיום 3.2.2000	15.4.5
372	הודו: עניין Rafik ועניין Pereira	15.4.6
372	אמנת המס בין הודו ל-UAE	15.4.6.1
373	עניין Rafik	15.4.6.2
373	עניין Pereira	15.4.6.3
	החריגים: סעיף 'כפיפות למס', סעיף 'נתקבלה'; הגבלת 'שיטת הפטור'	15.5
375	מבוא	15.5.1
375	סעיף 'כפיפות למס' ('Subject to Tax' Clause)	15.5.2
375	מהות הסעיף	15.5.2.1
376	בעייתיות הסעיף	15.5.2.2
376	דברי ההסבר למודל ה-OECD	15.5.2.3
377	סעיף ספציפי או כללי	15.5.2.4
378	סעיף 'נתקבלה'	15.5.3
378	הגבלת 'שיטת הפטור' במדינת המושב	15.5.4
380	אמנות המס של ישראל	15.6
380	מבוא	15.6.1
381	סעיף 'כפיפות למס'	15.6.2
	אמנות המס של ישראל הכוללות סעיף 'כפיפות למס'	15.6.2.1
381	השוואת נוסח הסעיף באמנות המס של ישראל	15.6.2.2
382		

384	מיסוי בפועל או כפיפות עקרונית-מושגית למס	15.6.2.3
386	פסק-דין Kubicek	15.6.2.4
390	השלכות החריג של 'כפיפות למס' על תושבי ישראל	15.6.2.5
391	דוגמה #1: עולה חדש המוכר מניות בחברה אנגלית	15.6.2.6
391	דוגמה #2: תושב חוזר המקבל תמלוגים מקנדה בגין זכויות יוצרים ביצירה ספרותית	15.6.2.7
392	דוגמה #3: עולה חדש המפיק הכנסה מעסק בדרום-אפריקה	15.6.2.8
393	דוגמה #4: חברה הולנדית המוכרת מניות בחברה ישראלית	15.6.2.9
394	דוגמה #5: תושב אנגלי המקבל תמלוגים מישראל	15.6.2.10
395	דוגמה #6: תושב אנגלי הזוכה במפעל הפיס בישראל	15.6.2.11
396	סעיף 'נתקבלה'	15.6.3
396	אמנות המס של ישראל הכוללות סעיף 'נתקבלה'	15.6.3.1
396	השוואת נוסח הסעיף באמנות המס של ישראל	15.6.3.2
398	היקף תחולת הסעיף: על הכנסה רגילה או גם על רווחי הון?	15.6.4
399	פסיקה שוודית: פרשנות על-פי הדין הפנימי האנגלי	15.6.5
402	השלכות הסעיף על תושבי אוסטריה, אנגליה, ארצות-הברית, הולנד, גרמניה, סינגפור ושווייץ	15.6.6
402	מבוא	15.6.6.1
402	סינגפור	15.6.6.2
403	אנגליה	15.6.6.3
404	השלכות הסעיף על תושבי ישראל - לפני ואחרי הרפורמה	15.6.7
404	מבוא	15.6.7.1
405	היקף תחולת 'זיקת קבלה' על הכנסות פירותיות על-פי הדין קודם לרפורמה במס	15.6.7.2

כרך א'  
תוכן עניינים מפורט

15.6.7.3	היקף תחולת 'זיקת הקבלה' על 'רווחי הון' על-פי הדין קודם לרפורמה במס	408
15.6.7.4	סיכום ביניים: השלכות הסעיף על תושבי ישראל קודם לרפורמה	410
15.6.7.5	ביטול 'זיקת קבלה' ברפורמה במס	411
15.6.8	טבלה #2: סעיף 'נתקבלה' באמנות המס של ישראל	412
15.6.9	הגבלת שיטת הפטור באמנות המס של ישראל	414
15.6.9.1	מבוא	414
15.6.9.2	דוגמה #7: תושב ישראל מפיק רווח הון ממכירת מקרקעין באנגליה	415
15.6.9.3	האמנה עם אוסטריה	415
15.6.9.4	דוגמה #8: תושב ישראל מפיק הכנסות משכר דירה באוסטריה	416
15.6.9.5	האמנה עם סינגפור	417
15.6.9.6	דוגמה #9: חברה תושבת ישראל מקבלת דיבידנד מחברה תושבת סינגפור	418
15.6.9.7	האמנות עם אוסטריה, בלגיה, הולנד ושוודיה	418
15.6.9.8	אמנות המס של ישראל שמאמצות את שיטת הפטור ביחס לתושבי חוץ	419
15.6.9.9	האמנה עם שווייץ	421
15.6.9.10	האמנה עם בלגיה	422
15.6.9.11	דוגמה #10: תושב בלגי מפיק דמי שכירות מהשכרת דירת מגורים בישראל	422
15.6.9.12	אמנות המס המאמצות את שיטת הזיכוי במקום את שיטת הפטור לגבי הכנסות פסיביות	423
15.6.9.13	הפטורים הניתנים לתושבי חוץ בדין הפנימי בישראל	424
15.6.9.14	דוגמה #11: תושב הונגרי המוכר מניה באיגוד מקרקעין של תושבי חוץ	425
15.6.9.15	דוגמה #12: תושב בולגרי המוכר ניירות ערך הנסחרים בבורסה בישראל	426
15.6.9.16	דוגמה #13: תושב גרמניה המקבל ריבית מפיקדון בנק בישראל	427
15.6.10	צמצום הגדרת תושבות	427
15.6.10.1	מבוא	427
15.6.10.2	תחולת האמנה והגדרת 'מקום מושב'	428

15.6.10.3	משמעות התיבה 'Liable to Tax': חבות
429	מס בפועל או בכוח? .....
15.6.10.4	מיסוי על-בסיס טריטוריאלי בלבד אינו
430	שולל תושבות .....
431	15.7 סיכום .....
<b>16</b>	<b>מבנה אמנות מס</b> .....
440	16.1 מבוא .....
440	16.2 שבעה פרקים .....
16.3	31 סעיפים במודל ה-OECD; 29 סעיפים במודלים של
441	האו"ם וארצות-הברית .....
16.4	פרק ראשון: היקף תחולת האמנה .....
441	16.4.1 תחום אישי .....
441	16.4.1.1 סעיף 1 למודלים של ה-OECD והאו"ם .....
442	16.4.1.2 סעיף 1 למודל של ארצות-הברית .....
443	16.4.1.3 ההסדר באמנות המס של ישראל .....
444	16.4.2 המיסים הנדונים .....
444	16.4.2.1 סעיף 2 למודלים של ה-OECD והאו"ם .....
445	16.4.2.2 סעיף 2 למודל של ארצות-הברית .....
446	16.4.2.3 ההסדר באמנות המס של ישראל .....
448	16.4.2.4 טבלה #3: תחולת האמנות של ישראל על מס הון .....
450	16.4.2.5 ההשלכות של אי תחולת האמנות על מס על הון .....
451	16.4.2.6 תחולת האמנות של ישראל על מס רכישה ומכירה .....
452	16.5 פרק שני: הגדרות .....
452	16.5.1 הגדרות כלליות וכלל פרשני .....
452	16.5.1.1 סעיף 3 למודל ה-OECD .....
454	16.5.1.2 סעיף 3 למודל האו"ם .....
454	16.5.1.3 סעיף 3 למודל של ארצות-הברית .....
456	16.5.1.4 ההסדר באמנות של ישראל .....
458	16.5.2 מקום מושב .....
458	16.5.2.1 סעיף 4 למודלים של ה-OECD והאו"ם .....
461	16.5.2.2 סעיף 4 למודל של ארצות-הברית .....
463	16.5.2.3 ההסדר באמנות המס של ישראל .....

כרך א'  
תוכן עניינים מפורט

464	מוסד קבע	16.5.3
464	הסבר כללי	16.5.3.1
465	סעיף 5 למודל ה-OECD	16.5.3.2
469	סעיף 5 למודל האו"ם	16.5.3.3
471	ההסדר באמנות המס של ישראל	16.5.3.4
	פרק שלישי: הסדרי מיסוי אופרטיביים על הכנסה ורווח	16.6
474	הון	
477	פרק רביעי: מיסוי על הון	16.7
477	סעיף 22 למודל ה-OECD	16.7.1
478	סעיף 22 למודל האו"ם	16.7.2
479	היעדר סעיף במודל של ארצות-הברית	16.7.3
479	ההסדר באמנות המס של ישראל	16.7.4
479	פרק חמישי: שיטות למניעת כפל מס - פטור או זיכוי	16.8
480	שיטת הפטור	16.8.1
480	שיטת הזיכוי	16.8.2
480	פרק שישי: הסדרים מיוחדים	16.9
481	איסור על הפליה	16.9.1.1
481	נוהל הסכמה הדדית	16.9.1.2
481	חילופי ידיעות	16.9.1.3
482	סיוע הדדי בגביית מיסים	16.9.1.4
482	נציגים דיפלומטים ופקידים קונסולריים	16.9.1.5
482	הרחבה טריטוריאלית	16.9.1.6
483	הגבלת הטבות	16.9.1.7
483	פרק שביעי: הסדרי כניסה לתוקף וסיום תוקף	16.10
483	סעיף 30: מועד כניסת האמנה לתוקף	16.10.1
483	סעיף 31: מועד פקיעת תוקף האמנה	16.10.2
483	חלוקת הסדרי האמנה ל-6 קטיגוריות	16.11
484	טבלה #4: מבנה אמנות המס	16.12
<b>488</b>	<b>אמנות מס - ניתוחן</b>	<b>17</b>
	כלל ראשון: מתן זכות מיסוי בלעדית למדינת המושב של	17.1
492	מפיק ההכנסה	
492	כלל שני: מתן זכות מיסוי ראשונית למדינת המקור	17.2
493	כלל שלישי: זכות מיסוי שיוויונית למדינת המושב	17.3

17.4	כלל רביעי: מתן פטור, זיכוי או ניכוי במדינת המושב בשל
494	מסי מדינת המקור.....
17.5	ניתוח כללי המיסוי באמנות.....
496	17.5.1 דרישות תחולה.....
496	17.5.2 דרישות מהותיות.....
497	17.5.3 ניתוח כללי החלוקה המקובלים.....
497	17.5.4 מבנה כללי החלוקה.....
17.6	ההבחנה בין מקורות ההכנסה בדין הפנימי לבין כללי
500	המיסוי באמנות ומאפייניהם.....
17.7	17.7 הכנסה מראש והכנסה דחויה.....
504	17.8 שיטות למניעת 'כפל פטור ממס'
506	(Double Non-Taxation).....
506	17.8.1 מיסוי מוגבל טריטוריאלית.....
506	17.8.2 מיסוי על בסיס קבלה - סעיף 'נתקבלה'.....
507	17.8.3 סעיף 'כפיפות למס'.....
17.8.4	מיסוי במדינת התושבות בהיעדר חיוב במדינת
507	מקור - הגבלת הפטור.....
508	17.8.5 הגבלת זכאות להטבות האמנה.....
<b>18</b>	<b>18. אמנות מס - אופן יישומן.....</b>
510	18.1 שלב 1: החלטה, אם הנושא הוא בתחום בו עוסקת
512	האמנה.....
512	18.2 שלב 2: החלת ההגדרות הרלוונטיות.....
513	18.3 שלב 3: החלטה אלו הסדרים מהותיים חלים.....
513	18.4 שלב 4: החלת עקרונות חלוקה של זכויות המיסוי.....
515	18.5 שלב 5: ההסדר למניעת כפל מס.....
515	18.6 שלב 6: יישום הסדרי האמנה על-פי הדין הפנימי.....
<b>19</b>	<b>19. אמנות המס של ישראל.....</b>
518	19.1 כללי.....
524	19.2 רשת אמנות המס של ישראל.....
524	19.3 טבלה #5: תוקפן של אמנות המס שישראל צד להן.....
526	

531	19.4	מאפיינים עיקריים באמנות המס של ישראל
	19.4.1	סעיף מיסוי רווחי הון ממכירת מניות ב'חברה רגילה'
532		19.4.1.1 אמנות המס של ישראל על פיהן מוענק פטור ממס רווח הון במדינת המקור על העברת מניות ב'חברה רגילה'.
532		19.4.1.2 אמנות המס של ישראל על פיהן מדינת המקור רשאית להטיל מס על רווחי הון מהעברת מניות ב'חברה רגילה'.
533		19.4.1.3 הגורמים המרכזיים לשינוי המדיניות של ישראל ביחס למיסוי רווחי הון ממכירת מניות ב'חברה רגילה'.
534	19.4.2	שיעור ניכוי מס במקור על דיבידנדים ריבית ותמלוגים
536		19.4.2.1 מבוא - כלל המיסוי החל על דיבידנדים, ריבית ותמלוגים.
536		19.4.2.2 כפיפות למס.
536		19.4.2.3 בעל זכות שביושר.
537		19.4.2.4 שיעור כללי ושיעור מיוחד.
537		19.4.2.5 טבלה #6: שיעורי המס החלים על דיבידנד, ריבית ותמלוגים על-פי אמנות המס של ישראל.
539	19.4.3	השיטה למניעת מסי כפל
562		19.4.3.1 הסבר כללי.
562		19.4.3.2 פטור מלא (הוצאה מבסיס המס) ופטור פרוגרסיבי.
562		19.4.3.3 הסבר לתיבה 'שיטת הפטור'.
563		19.4.3.4 זיכוי מלא וזיכוי רגיל.
563		19.4.3.5 הסבר לתיבה 'שיטת הזיכוי'.
563		19.4.3.6 טבלה #7: 'שיטה למניעת מסי כפל' - זיכוי, פטור או הוצאה מבסיס המס כנגד מס ששולם במדינת המקור - מצד מדינת ישראל.
564		19.4.3.7 טבלה #8: 'שיטה למניעת מסי כפל' - זיכוי, פטור או הוצאה מבסיס המס במדינת המושב כנגד מס ששולם במדינת המקור - מצד מדינת אמנה.
577		

19.4.4	חישוב מדרגת מס על יתרת הכנסה והון – פטור
593	פרוגרסיבי
19.4.4.1	הסבר כללי
19.4.4.2	טבלה #9: חישוב מדרגת מס על יתרת הכנסה והון - זכות מיסוי למדינת המושב על-פי מדרגת מס בה היו חייבים הכנסה והון אלמלא ההסדר למניעת כפל מס
593	
19.4.5	סעיף 'חסך מס' ('Tax Sparing')
594	
19.4.5.1	הסבר כללי
19.4.5.2	טבלה #10: 'חסך מס' - זיכוי רעיוני במדינת המושב כנגד פטור או הפחתה במס שניתנו במדינת המקור
595	
19.4.6	סעיף 'זיכוי עקיף ממש' ('Indirect Tax Credit')
599	
19.4.6.1	מבוא
19.4.6.2	מהו זיכוי עקיף? מה ההבדל בינו לבין זיכוי ישיר?
600	
19.4.6.3	זיכוי עקיף באמנות המס שישראל צד להן
600	
19.4.6.4	הסבר לטבלת 'זיכוי עקיף' לתושבי ישראל
601	
19.4.6.5	סעיף באמנה
602	
19.4.6.6	תנאי סף מצטברים
602	(א) התנאי הראשון - שיעור החזקה מינימלי בחברה המחלקת
602	(ב) התנאי השני - החזקה במישרין או בעקיפין
602	(ג) התנאי השלישי - מיהות המקבל
602	(ד) היקף הזיכוי
19.4.6.7	טבלה #11: סעיפי 'זיכוי עקיף' על דיבידנדים - החלים על תושבי ישראל
603	
19.4.6.8	טבלה #12: סעיפי 'זיכוי עקיף' על דיבידנדים החלים על תושבי מדינת אמנה
606	
19.4.7	'ברירת אמנות' ('Treaty Shopping')
607	
19.4.7.1	כללי
19.4.7.2	השיטות הראשונות: סייגים להגדרת תושב ו'בעל זכות שביושר'
608	'(Beneficial Ownership)
19.4.7.3	השיטה כיום: סעיף 'הגבלת הטבות' ('Limitation - on - Benefits')
609	

כרך א'  
תוכן עניינים מפורט

19.4.7.4	סעיף הגבלת הטבות באמנות המס של ישראל	609
609	(א) אי הכללת סעיף הגבלת הטבות	609
610	(ב) הסכמה הדדית, ללא מבחנים	610
610	(ג) דרישת היוועצות	610
610	(ד) מבחנים נורמטיביים	610
612	(ה) אופי חד צדדי	612
612	(ו) הפניה לדין הפנימי	612
19.4.7.5	סמכות ישראל להפעיל הוראות אנטי-תכנוניות מהדין הפנימי ביחס לאמנות מס	612
<b>20.</b>	<b>פרשנות אמנות מס - כללי הפרשנות המקובלים</b>	<b>616</b>
20.1	כללי	618
20.2	מטרת הפרק ומסגרת הדיון	618
20.3	פרשנות משותפת ואחידה	619
20.4	הצגת הקושי - מונחים רחבים ובלתי מוגדרים; פרשנות מגמתית; שימוש תכוף בדין הפנימי	620
20.5	הטעם לפרשנות אחידה	621
20.6	עקרונות כלליים לפרשנות	621
20.7	אמנת וינה	622
<b>21.</b>	<b>הגופים המוסמכים לפרש אמנות מס</b>	<b>623</b>
<b>22.</b>	<b>פרשנות דיני המס הפנימיים במדינות שונות בעולם</b>	<b>627</b>
<b>23.</b>	<b>פרשנות דיני המס הפנימיים בישראל</b>	<b>632</b>
23.1	הגישה הפרשנית בעבר - פרשנות דווקנית	639
23.1.1	מבוא	639
23.1.2	שני כללים בפרשנות דיני המיסים	639
23.1.3	פרשנות מילולית	640
23.1.4	פרשנות לטובת הנישום במקרה של ספק	641
23.2	הגישה הפרשנית כיום - פרשנות תכליתית	642
23.2.1	מבוא	642
23.2.2	פסק-הדין בעניין קיבוץ חצור וגישת הנשיא ברק	643
23.2.3	התפתחות הפסיקה בעקבות הלכת קיבוץ חצור	645

645	עניין מעבדות טרבינול	23.2.3.1
646	עניין הרשקוביץ	23.2.3.2
646	עניין רימון	23.2.3.3
647	עניין אינטרבילדינג	23.2.3.4
647	עניין שלם ואח'	23.2.3.5
648	פרשנות הנותנת עדיפות למהות על-פני צורה	23.3
651	פרשנות המונעת כפל מס	23.4
651	מבוא	23.4.1
651	פסק-הדין בעניין רימון	23.4.2
653	פסק-הדין בעניין ארם משחקים	23.4.3
653	פרשנות החותרת למס אמת	23.5
654	כללי	23.5.1
654	עניין אינטרבילדינג	23.5.2
655	עניין שכטר	23.5.3
656	עניין פז-גז	23.5.4
657	עניין אלקה	23.5.5
658	עניין דר	23.5.6
658	עניין מ.ל. השקעות	23.5.7
	השלכותיה של הגישה הפרשנית החותרת למס אמת	23.5.8
660	אמת	
661	ודאות הדין בגישה התכליתית חזקה מהגישה המילולית	23.6
663	פרשנות דיני המס בראי הדין הכללי	23.7
665	פרשנות בהתאם לכללי החשבונאות	23.8
665	כללי	23.8.1
665	תפקידם של כללי החשבונאות	23.8.2
666	ביטויים של כללי החשבונאות בדיני המס	23.8.3
	היקף תחולת כללי החשבונאות בדיני המס בישראל	23.8.4
667	בישראל	
668	שיטת הדיווח - בסיס מסחרי-מצטבר או מזומן	23.8.5
670	פסק-הדין בעניין דמבו	23.8.6
672	החריגים לשיטת הדיווח	23.8.7
672	עיתוי הכנסות והוצאות	23.8.8

כרך א'  
תוכן עניינים מפורט

673	עניין טמבור והסטייה מעקרון ההקבלה	23.8.9
674	הערכת מלאי עסקי	23.8.10
	הרישום במאזן וסיווג הנכס כרכוש קבוע או	23.8.11
676	כמלאי עסקי	
	מעמדן של ההוראות המקצועיות והשפעתן על פרשנות	23.9
677	דיני המס בישראל	
679	תוקפן של הקלות לפנים משורת הדין - 'קונצסיות'	23.10
	התפיסה בעבר - הכרה במתן קונצסיות או	23.10.1
679	הטבות מס הניתנות לפנים משורת הדין	
	יחסו של בית המשפט - אי הכרה באכיפתן של	23.10.2
680	קונצסיות	
	חקיקת סעיף 245(א) לפקודה בעקבות דר"ח ועדת	23.10.3
681	בן שחר	
681	סעיף 245(ב) לפקודה כמעין חריג לכלל	23.10.4
682	הבטחה שלטונית וטענת השתק כלפי רשויות המס	23.11
682	כללי	23.11.1
	התגברות על אי אכיפתן של ההוראות	23.11.2
	המקצועיות על-ידי שימוש בטענת השתק מכוח	
683	מצג או מכוח הבטחה שלטונית	
	טענת השתק מכוח מצג פסיבי המתבסס על	23.11.3
683	ההוראות המקצועיות כשלעצמן	
683	הלכת לוי	23.11.3.1
685	עניין קידרון	23.11.3.2
	הסטייה מהלכת לוי: פסק-הדין בעניין	23.11.3.3
685	דרעד	
	החזרה להלכת לוי: פסק-הדין בעניין	23.11.3.4
686	מירון	
687	סיכום ביניים	23.11.3.5
688	טענת השתק מכוח הבטחה שלטונית	23.11.4
688	מבוא	23.11.4.1
	התנאים המקדמיים להכרה בהבטחה	23.11.4.2
688	שלטונית: הלכת סאי-טקס	
	ההכרה בהשתק מכוח הבטחה שלטונית	23.11.4.3
689	בדיני המס בישראל: הלכת נכסי י.ב.מ.	
691	יישום הלכת סאי-טקס בפסיקה מאוחרת	23.11.4.4
692	חזרה מהבטחה שלטונית - אימתי?	23.11.4.5

693	23.12 סיכום ביניים
694	23.13 השפעת חוקי היסוד על פרשנות דיני המס בישראל
695	23.14 דיני המס וזכות הקניין
695	23.14.1 כללי
	23.14.2 שני שלבים בבחינת השאלה האם דיני המס פוגעים בקניין
696	23.14.3 האם דיני המס פוגעים בזכות הקניין?
696	23.14.4 עניין לובינסקי
698	23.14.5 עניין בנק המזרחי
698	23.14.6 גישת בתי המשפט לאחר פסק-הדין בעניין בנק המזרחי: עניין ארנסון
699	23.14.7 האם עומדים דיני המס בתנאי פסקת ההגבלה?
700	23.15 סיכום פרשנות דיני המס הפנימיים בישראל
701	
	<b>24. ההבחנה בין פרשנות דיני המס הפנימיים לבין פרשנות אמנות המס</b>
704	24.1 השפעת גישת הפרשנות בדין הפנימי על פרשנות אמנות המס
706	24.2 הכפפת אמנות המס לכללי הפרשנות במשפט הבינלאומי
706	
	<b>25. כללי הפרשנות הנוהגים במשפט הבינלאומי</b>
711	
	<b>26. פרשנות על-פי אמנת וינה</b>
716	26.1 רקע כללי
720	26.2 כללי הפרשנות באמנת וינה ככללים של המשפט הבינלאומי המנהגי
720	26.2.1 מבוא: היעדר רטרואקטיביות לאמנה
	26.2.2 עמדת בית המשפט העליון בנוגע לתחולת אמנת וינה בישראל: בג"ץ עפו - האמנה אינה חלה
721	26.2.3 חשיבות ההבחנה בין כללים מנהגיים לבין כללים פרוגרסיביים במשפט הבינלאומי
722	26.2.4 מעמד המשפט הבינלאומי המנהגי בדין הפנימי של ישראל
722	26.2.5 כללי הפרשנות באמנת וינה הנם כללים מנהגיים
723	

כרך א'  
תוכן עניינים מפורט

26.2.6	חוות הדעת של בית-הדין הבינלאומי לצדק
725	בעניין Namibia
26.2.7	פסק-הדין של בית-הדין האירופאי לזכויות אדם
725	בעניין Golder
26.2.8	פסק-הדין של בית הלורדים בעניין Fothergill
26.2.9	פסק-הדין של בית המשפט הגבוה של אוסטרליה
726	בעניין Koowarta
26.2.10	פסק-הדין של בית המשפט הגבוה של אוסטרליה
727	בעניין Tasmanian
26.2.11	פסק-הדין של בית המשפט הגבוה של אוסטרליה
728	בעניין Thiel
26.2.12	תחולת כללי הפרשנות של אמנת וינה על אמנות
728	המס של ישראל
26.3	פרשנות אמנות יוצרות-חוק מול אמנות הסכמיות
729	
26.4	סעיפים 31-33 לאמנת וינה: הסבר כללי
731	
26.5	נוסח הסעיפים באמנת וינה
731	
26.5.1	הנוסח האנגלי
732	
26.5.2	הנוסח העברי
733	
26.6	אימוץ הגישה המילולית ודחיית הגישה התכליתית
734	
26.7	'משמעות רגילה' ('Ordinary Meaning'): סעיף 31(1)
736	
26.8	הקושי שבקביעת ה'משמעות הרגילה'
736	
26.9	ה'הקשר' ('Context'): סעיפים 31(2) ו-31(3)
736	
26.9.1	ההקשר כולל את מכלול הסדרי האמנה: סעיף 31
737	(2)
26.9.2	ההקשר כולל הסכם מאוחר, נוהג, וכלל של
737	המשפט הבינלאומי: סעיף 31(3)
26.10	מטרת האמנה: סעיף 31(1)
739	
26.10.1	הביטוי 'נושא ומטרה' ('Object and Purpose')
739	
26.10.2	מטרת האמנה אינה מהווה אמצעי פרשני עצמאי
739	
26.10.3	בפרשנות אמנות מס אין להזקק למטרה
739	
26.10.4	פסק-הדין בעניין Caro
740	
26.10.5	פסק-הדין בעניין Vas
741	

742	..... Emmanuel	26.10.6	פסקי-הדין בעניין Emmanuel
743	..... Thiel	26.10.7	פסקי-הדין בעניין Thiel
744	.....	26.11	כוונת הצדדים: סעיף 31(4)
745	.....	26.12	סיכום ביניים
745	.....	26.13	דרכי פרשנות נוספות: סעיף 32
<b>747</b>	<b>..... פסיקה השוואתית בנושא פרשנות אמנות</b>	<b>27</b>	<b>פסיקה השוואתית בנושא פרשנות אמנות</b>
753	.....	27.1	מבוא
754	.....	27.2	חלוקה לשתי קטגוריות בפרשנות אמנות מס בעולם
754	.....	27.3	אוסטרליה
754	.....	27.3.1	כללי
755	..... Thiel	27.3.2	עניין Thiel
756	.....	27.3.2.1	פרטי המקרה
756	.....	27.3.2.2	טענות הצדדים
757	.....	27.3.2.3	המאטריה המשפטית
757	.....	27.3.2.4	החלטות הערכאות הנמוכות
	.....	27.3.2.5	הכרעת בית המשפט הגבוה של אוסטרליה
758	.....		אוסטרליה
759	..... Lamesa	27.3.3	עניין Lamesa
759	.....	27.3.3.1	פרטי המקרה
762	.....	27.3.3.2	טענות הצדדים
763	.....	27.3.3.3	החלטות בית המשפט הפדרלי
767	.....	27.3.3.4	החלטות בית המשפט הפדרלי לערעורים
772	.....	27.4	אנגליה
772	.....	27.4.1	כללי
773	..... Buchanan	27.4.2	עניין Buchanan
773	..... Fothergill	27.4.3	עניין Fothergill
	.....	27.4.4	ההבחנה בין פרשנות דיני המס הפנימיים לבין פרשנות אמנות מס באנגליה
775	.....		פרשנות אמנות מס באנגליה
776	..... Hock Heng	27.4.5	עניין Hock Heng
777	..... Woodend Rubber	27.4.6	עניין Woodend Rubber
777	..... Commerzbank	27.4.7	עניין Commerzbank
780	..... Strathalmond	27.4.8	עניין Strathalmond
780	..... Padmore	27.4.9	עניין Padmore

כרך א'  
תוכן עניינים מפורט

780	.....Sun Life Assurance עניין	27.4.10
781	.....Exxon Corporation עניין	27.4.11
782	..... Union Texas עניין	27.4.12
783	..... Memec עניין	27.4.13
783	..... פרטי המקרה	27.4.13.1
784	..... המאטריה המשפטית	27.4.13.2
785	..... טענות הצדדים	27.4.13.3
786	..... החלטת בית המשפט לערעורים באנגליה	27.4.13.4
787	..... ארצות-הברית	27.5
787	..... כללי	27.5.1
791	..... Maximov עניין	27.5.2
792	..... Great West Assurance עניין	27.5.3
793	.....Stuart עניין	27.5.4
794	..... Burbank עניין	27.5.5
795	..... Taisei Fire עניין	27.5.6
796	..... גרמניה	27.6
797	..... דנמרק	27.7
798	..... הולנד	27.8
799	..... הונגריה	27.9
799	..... יפן	27.10
799	..... מכסיקו	27.11
800	..... נורבגיה	27.12
801	..... ניו-זילנד	27.13
802	..... ספרד	27.14
803	..... פינלנד	27.15
804	..... צרפת	27.16
805	..... דרום-קוריאה	27.17
805	..... קנדה	27.18
805	..... כללי	27.18.1
805	..... Saunders עניין	27.18.2

806	.....Melford Developments עניין	27.18.3
807	.....Fletcher עניין	27.18.4
808	.....Gladden Estate עניין	27.18.5
808	.....Crown Forest עניין	27.18.6
810	.....	27.19 שוודיה
811	.....	27.20 ישראל
811	..... כללי	27.20.1
811	..... עניין גודיק	27.20.2
812	..... עניין טייכנר	27.20.3
813	..... עניין עפו	27.20.4
<b>816</b>	.....	<b>28. שלוש פרשנויות של סעיף אחד במדינות השונות</b>
<b>819</b>	.....	<b>29. כללי פרשנות מיוחדים לאמנות המס</b>
821	..... כללי	29.1
821	.....	29.2 לשון פסקלית בינלאומית
823	.....	29.3 פרשנות אחידה ומשותפת
823	.....	29.4 שקילת החלטות שהתקבלו על-ידי רשויות זרות
828	.....	29.5 פרשנות אמנות ודוקטרינת התקדים המחייב
828	.....	29.6 הסתמכות על חומר של מדינה פלונית בלבד
831	.....	29.7 פרשנות לפי אמנות מקבילות
831	.....	29.8 טקסטים בשפה זרה
831	.....	29.9 עדות מומחה כעזר לפרשנות
<b>834</b>	.....	<b>30. פרשנות לפי המודלים ודברי ההסבר</b>
836	.....	30.1 מבוא
837	.....	30.2 הבסיס המשפטי לדברי ההסבר
839	.....	30.3 נוסח דברי ההסבר עליו יש להסתמך
842	.....	30.4 סעיפים שאינם לפי נוסח מודל ה-OECD
842	.....	30.5 אמנות בין מדינה חברה ב-OECD למדינה שאינה חברה
842	.....	ב-OECD; אמנה בין שתי מדינות שאינן חברות ב-OECD
<b>848</b>	.....	<b>31. הפניה לדין הפנימי - סעיף 3(2)</b>

כרך א'  
תוכן עניינים מפורט

852	מבוא	31.1
853	הכלל: 'אלא אם משתמע אחרת מההקשר'	31.2
855	לדין של איזו מדינה יש לפנות?	31.3
856	המשמעות לפי הדין הפנימי	31.4
857	פרשנות סטטית או דינמית	31.5
857	מבוא	31.5.1
	אימוץ מפורש של פרשנות דינמית בנוסח סעיף 3	31.5.2
857	(2) כיום	31.5.2
	עניין Melford Developments - חוק לפרשנות	31.5.3
857	מס הכנסה בקנדה	31.5.3
859	פסיקה במדינות שונות	31.5.4
860	פרשנות המילה 'מונח' ('Term')	31.5.5
861	הפניה לדין הפנימי מכללא	31.6
863	אימוץ סעיף 3(2) באמנות ישראל	31.7
863	סיכום	31.8
	<b>32. סעיפי הפניה לדין הפנימי והיקף תחולת הדין הפנימי</b>	
865	('Qualification'), שותפויות וגופים שקופים	
869	המושג 'Qualification'	32.1
869	מבוא	32.1.1
870	בעיית סיווג באמנות מס - אימתי?	32.1.2
870	פירוש חוק זר איננו בעיית סיווג	32.1.3
871	דוגמאות לבעיות סיווג	32.2
872	פתרונות מוצעים לבעיית הסיווג	32.3
873	סעיף 3(2) למודל ה-OECD כפתרון לבעיית הסיווג	32.4
873	הפתרונות המוצעים	32.5
874	מבוא	32.5.1
875	סיווג לפי מקום השיפוט - רקע	32.5.2
875	סיווג לפי דין מקום השיפוט - סיכום	32.5.3
876	סיווג לפי דין מקום מקור ההכנסה	32.5.4
876	סיווג לפי דין מדינת המושב	32.5.5

877	.....פרשנות אוטונומית.....Vogel	32.5.6
877	.....סיווג לפי פרשנות אוטונומית.....	32.5.7
878	.....סיכום: יתרונות וחסרונות הפתרונות המוצעים.....	32.5.8
879	.....סיווג באמנות המס של ישראל.....	32.6
879	.....מבוא.....	32.6.1
879	.....סעיף 200(א) לפקודה.....	32.6.2
880	.....הפתרון המוצע באמנות המס של גרמניה.....	32.6.3
882	.....סיכום.....	32.7

### 33. המעמד הנורמטיבי של אמנות המס ביחס לדין הפנימי

884	.....בישראל ובמדינות שונות.....	
888	.....מבוא.....	33.1
888	.....הדוקטרינה הדואליסטית ('Dualism').....	33.2
889	.....הדוקטרינה המוניסטית ('Monism').....	33.3
889	.....הגישות במדינות בעולם.....	33.4
889	.....כללי.....	33.4.1
	מדינות בהן רואים באמנות 'דין מיוחד' או דין בעל מעמד נורמטיבי עדיף ביחס לדין המס המקומיים	33.4.2
890	.....	
890	.....צרפת.....	33.4.2.1
891	.....אוסטרליה.....	33.4.2.2
891	.....הולנד.....	33.4.2.3
892	.....הונגריה.....	33.4.2.4
892	.....יפן.....	33.4.2.5
893	.....בלגיה.....	33.4.2.6
894	.....ספרד.....	33.4.2.7
894	.....מקסיקו.....	33.4.2.8
895	.....קנדה.....	33.4.2.9
895	.....ישראל.....	33.4.2.10
	מדינות בהן לאמנות ולדברי חקיקה פנימיים מעמד זהה	33.4.3
897	.....	
897	.....ארצות-הברית.....	33.4.3.1
898	.....גרמניה.....	33.4.3.2
898	.....דנמרק.....	33.4.3.3
899	.....ניו-זילנד.....	33.4.3.4

כרך א'  
תוכן עניינים מפורט

899	..... פינלנד	33.4.3.5
900	..... אנגליה	33.4.3.6

### **34. שינוי חד-צדדי של הוראות האמנה על-ידי קביעת הוראות משתלבות ('Treaty Dodging') והוראות סותרות**

<b>904</b>	.....	<b>('Treaty Override') בדין הפנימי</b>
908	..... כללי	34.1
908	..... הפנייה: סטטית או דינמית	34.2
909	..... עקיפת אמנות על-ידי שינוי דין פנימי ('Treaty Dodging')	34.3
911	..... שינוי אמנה בחקיקה פנימית ('Treaty Override')	34.4
911	..... מהי עקיפת אמנות?	34.4.1
914	..... ההשלכות המשפטיות של עקיפת אמנות	34.4.2
915	..... סקירת דיני מדינות העולם	34.4.3
917	..... סיכום	34.4.4

### **35. מעמדן של אמנות המס לעומת נורמות משפט האיחוד**

<b>919</b>	.....	<b>('EU Law') האירופאי</b>
923	..... מבוא	35.1
924	..... נושאי הדיון וסדר הדיון	35.2
924	..... המקורות הנורמטיביים של המשפט האירופאי	35.3
924	..... 'Primary Community Law'	35.3.1
924	..... אמנות רומא, מסטריכט, אמסטרדם וניס	35.3.1.1
925	..... Market Freedoms וה-איסור על הפליה	35.3.1.2
926	..... 'Secondary Community Law'	35.3.2
926	..... דירקטיבה - מהי?	35.3.2.1
927	..... תקנה - מהי?	35.3.2.2
927	..... ההבחנה בין תקנה לדירקטיבה	35.3.2.3
928	..... החלטה - מהי?	35.3.2.4
928	..... המלצה ודעה - מהן?	35.3.2.5
928	..... דיני המס במשפט האיחוד האירופאי	35.4
928	..... מבוא	35.4.1
929	..... חקיקת המס ב-'Primary Community Law'	35.4.2
932	..... עניין Saint-Gobain	35.4.3
933	..... חקיקת המס בדירקטיבות	35.4.4

933	מבוא	35.4.4.1
	דירקטיבת חברת-אם חברה-בת	35.4.4.2
934	(Parent-Subsidiary Directive)	
	דירקטיבת מיזוג, פיצול והעברת נכסים	35.4.4.3
935	(Merger Directive)	
	דירקטיבת ריבית ותמלוגים בין חברות	35.4.4.4
936	קשורות	
937	הסכם בוררות ('Arbitration Convention')	35.4.4.5
	דירקטיבת חסכונות	35.4.4.6
937	(Savings Tax Directive)	
938	סיכום הדירקטיבות	35.4.4.7
938	ברירת דירקטיבות ('Directive Shopping')	35.5
938	כללי	35.5.1
	פסיקת בית המשפט הפדרלי למיסים של גרמניה	35.5.2
938	מיום 20 במרץ 2002	
938	מבוא	35.5.2.1
939	העובדות	35.5.2.2
940	תרשים	35.5.2.3
940	המאטריה המשפטית	35.5.2.4
940	(א) הדין הפנימי הגרמני	
941	(ב) האמנה בין גרמניה להולנד	
941	(ג) דירקטיבת חברת-אם חברה-בת	
941	טענות הצדדים	35.5.2.5
942	השאלה המשפטית	35.5.2.6
942	פסיקת בית המשפט	35.5.2.7
	התנגשות בין משפט האיחוד האירופאי לבין אמנות	35.6
945	למניעת כפל מס - אימתי?	
945	כללי	35.6.1
	השאלות העולות מההתנגשות בין משפט	35.6.2
945	האיחוד האירופאי לאמנות מס	
946	כללי הכרעה בין משפט האיחוד האירופאי לאמנות מס	35.7
	התנגשות עם חוקי הקהילה האירופאית: כללי	35.7.1
946	הכרעה בדירקטיבות השונות	
	התנגשות עם עקרונות הקהילה ועיקרון חופש	35.7.2
949	המרחב	
950	סעיף המדינה המועדפת ביותר ואמנות מס	35.7.3

כרך א'  
תוכן עניינים מפורט

35.7.4	החלת נורמות אנטי-תכנוניות מהדין הפנימי על
951	'ברירת אמנות' ('Directive Shopping').....
35.7.5	כללי הכרעה הקבועים ב- 'Primary Community
952	Law'.....
35.8	עמיד חוק הקהילה ואמנות למניעת כפל מס
954	.....
<b>36</b>	<b>תחולת אמנות קיימות בעת החלפת ריבונות במדינה</b>
<b>956</b>	<b>פלונית</b> .....
36.1	מבוא.....
36.2	ההשלכות של החלפת ריבונות על אמנות המס
960	.....
36.3	היעדר נורמה במשפט הבינלאומי פומבי הסכמי
961	.....
36.4	פתרונות מהמשפט הבינלאומי הפומבי המנהגי
962	.....
36.4.1	ההבחנה בין זכויות וחובות ('in-personam') לבין
	זכויות וחובות ('in-rem') מכוח המשפט
962	הבינלאומי.....
36.4.2	ההבחנה בין זכויות וחובות ('in-personam')
962	מנהגיות להסכמיות.....
36.4.3	היעדר ירושה אוטומטית.....
962	.....
36.4.4	חריג: שמירת הזהות של המדינה המתקשרת
963	.....
36.4.5	מדינות ברית-המועצות לשעבר
963	.....
36.4.5.1	רוסיה
963	.....
36.4.5.2	הצהרת המדינות החברות בקהיליית
	המדינות העצמאיות (יורשות ברית-
963	המועצות - USSR).....
36.4.6	הרפובליקות של צ'כוסלובקיה ויוגוסלביה
964	לשעבר.....
36.4.7	עמדת ארצות-הברית, אנגליה וגרמניה ביחס
964	למדינות יורשות ברית-המועצות.....
36.4.8	אמנות המס של ישראל.....
964	.....
36.4.9	האמנה בין ישראל לגרמניה
965	.....
36.5	פתרונות במקרה של אמנות כפל מס
965	.....
36.5.1	מבוא.....
965	.....
36.5.2	סעיף 2: המיסים הנדונים.....
965	.....

36.5.2.1	תחולה פרוספקטיבית על מיסים דומים
966	או זהים בעיקרם
36.5.2.2	איחוד גרמניה - 1990
966	סיפוח הונג קונג לסין - 1997
36.5.3	סעיף 3: פתרון בהגדרת המדינות המתקשרות
967	
36.5.4	תחולת אמנות המס של ישראל
968	
36.5.5	השלכות החזרת רמת-הגולן לסוריה
968	
<b>970</b>	<b>מפתחות</b>

## כרך א' תוכן עניינים - טבלאות

103	השוואת מבחני התושבות בדין הפנימי של מספר מדינות ובמודל ה-OECD	<u>טבלה #1:</u>
412	סעיף 'נתקבלה' באמנות המס של ישראל	<u>טבלה #2:</u>
448	תחולת האמנות של ישראל על מס הון	<u>טבלה #3:</u>
484	מבנה אמנות המס	<u>טבלה #4:</u>
526	תוקפן של אמנות המס שישראל צד להן	<u>טבלה #5:</u>
539	שיעורי המס החלים על דיבידנד, ריבית ותמלוגים	<u>טבלה #6:</u>
564	'שיטה למניעת מסי כפל' - זיכוי, פטור או הוצאה מבסיס המס כנגד מס ששולם במדינת המקור - מצד מדינת ישראל	<u>טבלה #7:</u>
577	'שיטה למניעת מסי כפל' - זיכוי, פטור או הוצאה מבסיס המס במדינת המושב כנגד מס ששולם במדינת המקור - מצד מדינת אמנה	<u>טבלה #8:</u>
593	חישוב מדרגת מס על יתרת הכנסה והון - זכות מיסוי למדינת המושב על-פי מדרגת מס בה היו חייבים הכנסה והון אלמלא ההסדר למניעת כפל מס	<u>טבלה #9:</u>
595	'חסך מס' - זיכוי רעיוני במדינת המושב כנגד פטור או הפחתה במס שניתנו במדינת המקור	<u>טבלה #10:</u>
603	סעיפי 'זיכוי עקיף' על דיבידנדים החלים על תושבי ישראל	<u>טבלה #11:</u>
606	סעיפי 'זיכוי עקיף' על דיבידנדים החלים על תושבי מדינת אמנה	<u>טבלה #12:</u>

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

## כרך א' תוכן עניינים - דוגמאות

391	עולה חדש המוכר מניות בחברה אנגלית.....	<u><a href="#">דוגמה #1:</a></u>
	תושב חוזר המקבל תמלוגים מקנדה בגין	<u><a href="#">דוגמה #2:</a></u>
391	זכויות יוצרים ביצירה ספרותית.....	
	עולה חדש המפיק הכנסה מעסק בדרום-	<u><a href="#">דוגמה #3:</a></u>
392	אפריקה.....	
	חברה הולנדית המוכרת מניות בחברה	<u><a href="#">דוגמה #4:</a></u>
393	ישראלית.....	
	תושב אנגלי המקבל תמלוגים מישראל.....	<u><a href="#">דוגמה #5:</a></u>
394		
	תושב אנגלי הזוכה במפעל הפיס בישראל.....	<u><a href="#">דוגמה #6:</a></u>
395		
	תושב ישראל מפיק רווח הון ממכירת מקרקעין	<u><a href="#">דוגמה #7:</a></u>
415	באנגליה.....	
	תושב ישראל מפיק הכנסות משכר דירה	<u><a href="#">דוגמה #8:</a></u>
416	באוסטריה.....	
	חברה תושבת ישראל מקבלת דיבידנד מחברה	<u><a href="#">דוגמה #9:</a></u>
418	תושבת סינגפור.....	
	תושב בלגי מפיק דמי שכירות מהשכרת דירת	<u><a href="#">דוגמה #10:</a></u>
422	מגורים בישראל.....	
	תושב הונגרי המוכר מניה באיגוד מקרקעין של	<u><a href="#">דוגמה #11:</a></u>
425	תושבי חוץ.....	
	תושב בולגרי המוכר ניירות ערך הנסחרים	<u><a href="#">דוגמה #12:</a></u>
426	בבורסה בישראל.....	
	תושב גרמניה המקבל ריבית מפיקדון בנק	<u><a href="#">דוגמה #13:</a></u>
427	בישראל.....	

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף