

5. מניעת כפל מס בינלאומי

תוכן עניינים - ראשי פרקים

161	.....	מניעת כפל מס בינלאומי	5.5
165	.....	מבוא	5.1
165	.....	השיטות למניעת כפל מס	5.2
171	.....	אמצעים חד-צדדיים או הסכמיים (אמנות מס)	5.3

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

5. מניעת כפל מס בינלאומי

תוכן עניינים - מפורט

161	מניעת כפל מס בינלאומי	5.5
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	המושב	5.2.2.4
166	פטור חלקי	5.2.2.4
	פטור המותנה בהיות ההכנסה כפופה למס במדינת המקור	5.2.2.5
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
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

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

5. מניעת כפל מס בינלאומי

5.1 מבוא

במשפט הבינלאומי המנהגי לא קיימת נורמה הפותרת או אוסרת על כפל מס בינלאומי. כתוצאה מכך נקטו מדינות שונות במספר שיטות למנוע תופעה זו. בדיון שלהלן נציג את השיטות העיקריות למניעת כפל מס; נפרט הוראות המיושמות חד-צדדית על-ידי המדינות השונות ונעמוד על העדיפות ליישום דו-צדדי, דהיינו: על-ידי אמנות למניעת כפל מס.

5.2 השיטות למניעת כפל מס

5.2.1 מבוא

בעיקרו של דבר, קיימות שלוש שיטות להימנע מכפל מס:

1. שיטת הפטור ('Exemption');
2. שיטת הניכוי ('Deduction');²⁶⁹
3. שיטת הזיכוי ('Credit').

שיטות אלה מיושמות, דרך כלל, על-ידי מדינת המושב של הנישום באופן חד-צדדי, באמצעות חקיקת מס פנימית לגבי מס שמוטל במדינת המקור²⁷⁰.

מספר שיטות נוספות הוצגו על-ידי המלומד Pires²⁷¹, וביניהן:

- הפחתת ההכנסה הניתנת להערכה מחו"ל;
- הפחתת השיעור החל על הכנסה מחו"ל;
- הפחתת המס בסכום השווה לאחוז ההכנסה הזרה;
- מתן זיכוי חלקי.

אולם שיטות אלה אינן עומדות בפני עצמן אלא הן וריאציות של שיטות הפטור והזיכוי²⁷².

²⁶⁹ למעשה, שיטה זו של ניכוי המס הזר מהכנסה החייבת במס אינה שיטה להימנעות מכפל מס, אלא בסך הכל דרך להגיע להכנסה הנטו האמיתית לצורך מיסוי הנישום. עם זאת, שיטה זו אומצה על-ידי מדינות מסוימות בפונקציה זו. ראו על כך להלן, פסקה 5.2.3.

²⁷⁰ ראו את הדיון להלן, פסקה 5.3.2.

²⁷¹ ראו: Pires, לעיל הערה 124, פסקה 4.2, 172.

²⁷² ראו גם אצל: Weeghel, 19.

5.2.2 שיטת הפטור

5.2.2.1 כללי

המונח 'שיטת פטור' (*Exemption Method*) משמש, דרך כלל, לתיאור השיטה שנקטת על-ידי **מדינת המושב** על-מנת למנוע כפל מס. המדינות הפועלות לפי שיטה זו פוטרות את ההכנסה הנובעת ממקור זר מכפיפות למיסוי פנימי במדינת המושב. שיטת זו מיושמת בווריאציות שונות.

5.2.2.2 פטור מלא - הוצאה מבסיס המס

בשיטה בה ניתן 'פטור מלא' (*Full Exemption*), המדינה בה מתגורר הנישום מאפשרת לו להוציא מבסיס המס שלו הכנסה ממקור זר הפטורה ממס במדינת המושב. כתוצאה מכך, סך המס הכולל נקבע מבלי לקחת בחשבון את ההכנסה הזרה הפטורה.

5.2.2.3 פטור פרוגרסיבי - התחשבות בהכנסה הזרה לצורך חישוב שיעור המס במדינת המושב

קיימת שיטה בה ננקט 'פטור פרוגרסיבי' (*Exemption With Progression*) או דגרסיבי (*Degression*), לפי העניין. לפי שיטה זו, ההכנסה הזרה (הפטורה לכשעצמה ממס) נלקחת בחשבון כמדרגת מס ראשונה לצורך קביעת שיעור המס הפרוגרסיבי, וסכום המס שיחול על יתרת הכנסת הנישום מחושב במדרגת מס גבוהה יותר. הכנסה זו אינה פטורה ממס במדינת המושב. כך נשמר האפקט של שיעור מס פרוגרסיבי (או רגרסיבי, לפי העניין) ביחס להכנסה שמופקת ממקור הנמצא במדינת המושב. שיטה זו אכן אומצה במודל לאמנות המס של ה-OECD.²⁷³

5.2.2.4 פטור חלקי

בשיטה זו מדינת המושב מגבילה את שיעור מס שיחול על הכנסות שמפיקים תושביה בנכר. בדיני המס של ישראל ניתן היה לראות דוגמה לכך בצו מס הכנסה (הקלה ממסי כפל), התשכ"ד-1963²⁷⁴, עד לביטולו בתיקון מס' 132 לפקודה. דוגמה נוספת הינה הפטור המוגבל שניתן בארצות-הברית להכנסות מסוימות שמקורן מחוץ לארצות-הברית.

²⁷³ ראו סעיף 23 למודל. ראו גם הדין להלן, פסקאות 16.8.1, 19.4.3 ו-19.4.4.

²⁷⁴ ק"ת 1504.

5.2.2.5 פטור המותנה בהיות ההכנסה כפופה למס במדינת המקור

כאשר מדינת המושב מעניקה פטור, יכול מאוד להיות, שההכנסה שבה מדובר כלל לא כפופה למס במדינת המקור. כפועל יוצא מכך, שיטת הפטור לא תביא רק למניעת כפל מס, אלא למניעת מיסוי בכלל ולהיווצרותו של כפל פטור בשתי המדינות.

קיימות מדינות שראו תוצאה זו כבלתי רצויה. במטרה להבטיח שהפטור יינתן רק כדי להקל בנטל כפל המס, ולא כמנגנון שינוצל להתחמקות ממיסוי בכלל, אותן מדינות כללו בשיטת הפטור דרישה, לפיה הותנה הפטור בכך שפריט ההכנסה שבו מדובר יהיה 'כפוף למס' ('Subject to Tax') במדינת המקור²⁷⁵.

דרישה זו ספגה ביקורת רבה, מכיוון שהיא מצריכה בחינה של חוק מס זר והסתמכות עליו. למרות שבדיקה זו אפשרית, היא עשויה לסרב את יישום שיטת הפטור ולהצריך השקעה של זמן ומשאבים לא מעטים על-ידי הרשויות של מדינת המושב, ועל-כן היא אינה רצויה²⁷⁶.

5.2.3 שיטת הניכוי

שיטה שנייה היא לאפשר לנישומים מקומיים לנכות מיסים זרים בחישוב חבות המס שלהם. על-פי שיטה זו, המכונה 'שיטת הניכוי' ('Deduction Method'), מדינת המושב מתירה כניכוי מההכנסה החייבת של תושבה סכום השווה למס ששולם במדינת המקור. בניגוד לשיטת הפטור, על-פי שיטת הניכוי - בסיס המס כולל הכנסה שהופקה בחו"ל, וממנו מופחת רק סכום המס הזר ששולם (ולא סכום המס המייצג את היחס שבין ההכנסה הפטורה ובין סך כל ההכנסות - כמו בשיטת 'הפטור הפרוגרסיבי'). למעשה, שיטת הניכוי מתייחסת למס הזר כאל הוצאה שהוצאה בייצור ההכנסה הזרה.

שיטה זו, המפחיתה את בסיס המס בגובה סכום המס ששולם במדינה השנייה, מפחיתה אומנם את היקף כפל המס, אך אינה מאיינת או מונעת אותו לחלוטין²⁷⁷. על-כן, יש מלומדים שאינם רואים שיטה זו כמונעת כפל מס, אלא בסך הכל כדרך להגיע להכנסה הנטו האמיתית לצורך מיסוי הנישום²⁷⁸. שיטה זו מקובלת גם בחישוב דיבידנד רעיוני של חברה

²⁷⁵ כך הוא הדין, למשל, בהולנד. ראו את הצו ההולנדי להימנעות מכפל מס מ-1989 (באנגלית: *The 1989 Decree for the Avoidance of Double Taxation of the Netherlands*; ובהולנדית: *Besluit voorkoming dubbele belasting 1989*).

²⁷⁶ לעמדה שונה, ראו אצל: Weeghel, 20. Weeghel סובר כי בחינת הדין הזר אינה מעוררת קושי של ממש. הוא מציין שבהולנד, שאלת התחולה של חוק מס זר לא כפופה לבחינה על-ידי בית המשפט למיסים ('Hoge Raad'). ראו את סעיף 199(2) לקוד מערכת השיפוט של הולנד ('Code of Organization of the Judiciary').

²⁷⁷ השוו גם:

Vogel, Shannon, Doernberg & Van Raad, Part I. Overview - 17.

²⁷⁸ ראו למשל: Weeghel, 19.

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

נשלטת זרה (להלן - חנ"ז), לפי סעיף 75ב(א)(12) לפקודה. מיסים זרים בחנ"ז מופחתים בחישוב הדיבידנד הרעיוני החייב במס אצל בעל שליטה כהגדרתו בסעיף 75ב(א) לפקודה.

5.2.4 שיטת הזיכוי

5.2.4.1 כללי

שיטת הזיכוי היא השיטה להימנעות מכפל מס המשמשת דרך כלל במדינות המשפט האנגלו-אמריקאי²⁷⁹. גם במדינות אחרות משתמשים בשיטה זו, בנוסף לשיטת הפטור, כדי למנוע כפל מס בנוגע להכנסות פסיביות מדיבידנדים, ריבית ותמלוגים.

על-פי שיטת הזיכוי, המס ששולם במדינת המקור ניתן לנישום כזיכוי כנגד המס שחויב במדינת מושבו. הזיכוי מותנה בכך, שהמס הזר שולם בגין הכנסה שהופקה ממקור הנמצא מחוץ למדינת המושב.

בניגוד לשיטת הפטור ולשיטת הניכוי, שיטת הזיכוי אינה משפיעה כלל על-בסיס המס; בסיס המס כולל את הסכום המלא של ההכנסה הזרה. הזיכוי מקוזז ישירות כנגד חבות המס במדינת המושב של הנישום. למעשה, הנישום משלם מס בשיעור המס הגבוה יותר מבין שתי המדינות, ובצורה זו נמנע כפל מס²⁸⁰.

שיטת הזיכוי, כפי שנוהגת במדינת המושב, מיושמת בווריאציות שונות.

5.2.4.2 זיכוי מלא

הצורה הקלאסית ביותר של שיטה זו מכונה 'זיכוי מלא' ('Full Credit'). על-פי שיטת הזיכוי המלא, מדינת המושב מזכה את כל סכום המס הזר כנגד סך כל המס המוטל על-ידה. גובה הזיכוי אינו מוגבל לגובה המס החל על אותו פריט הכנסה במדינת המושב. הזיכוי כנגד המס הזר יכול להפחית, לפיכך, את המס החל על הכנסה שהופקה במדינת המושב.

5.2.4.3 זיכוי רגיל

²⁷⁹ השוו: Vogel, 16.

²⁸⁰ אם שיעור המס הזר הוא הגבוה יותר, אזי המס במדינה הזרה יביא לכך, שהנישום לא יידרש לשלם כל מס נוסף במדינה שמעניקה את הזיכוי (בדרך כלל, מדינת המושב). הנישום ישלם מס רק במדינה הזרה ובשיעור המס הזר הגבוה יותר. לעומת זאת, אם שיעור המס במדינה שמעניקה את הזיכוי הוא גבוה יותר מן השיעור במדינה הזרה, אזי המס הזר יפחית - אך לא יבטל לגמרי - את חבות המס במדינה המזכה (מדינת המושב), כלומר - הנישום יידרש להשלים מס במדינת מושבו. כתוצאה מכך, סך המס שישולם בשתי המדינות יהיה שווה לשיעור המס הגבוה יותר במדינה המזכה.

הזיכוי המלא נתפס ככלל כנדיב מדי. על-כן, מדינות רבות הגבילו אותו למה שמוכר כ'זיכוי רגיל' ('*Ordinary Credit*'). על-פי שיטת הזיכוי הרגיל, הזיכוי מוגבל לנמוך מבין המס הזר או המס המקומי שהיה חל על ההכנסה הזרה אילו היתה מופקת ממקור במדינת המושב. מבין שתי שיטות הזיכוי, שיטת 'הזיכוי הרגיל' שכיחה יותר והיא מיושמת, בין השאר, בארצות-הברית, באנגליה ובישראל.²⁸¹

5.2.4.4 זיכוי עקיף

נוסף על הזיכוי הישיר הניתן במדינת המושב בגין מס ששולם במדינת המקור על דיבידנד, מדינות מסוימות, וביניהן גם ישראל²⁸², מעניקות זיכוי נוסף בגין המס שהוטל על רווחי חברה-בת זרה אשר מהם חולק הדיבידנד. זיכוי נוסף זה, החל דרך כלל רק על דיבידנדים בין חברות, מכונה 'זיכוי עקיף' ('*Indirect Credit*'). זיכוי זה אינו שיטה למניעת כפל מס משפטי במהותו אלא רק דרך ליישום שיטת הייחוס ('*Imputation Method*') הנפוצה במדינות אירופיות, שנועדה להתמודד עם העיוות שעלול להיווצר כתוצאה ממיסוי שרשרת של תאגידים. ניתן לראות בשיטה זו כמונעת כפל מס כלכלי.

5.2.5 שיטות נוספות

למרות ששלוש השיטות הללו - שיטת הפטור, הניכוי והזיכוי - הן השכיחות ביותר בפרקטיקה, אין הן ממצות את כל האפשרויות. מן הראוי להזכיר כאן שתי שיטות נוספות.

5.2.5.1 פטור על-ידי מדינת המקור

כאמור, שיטת הפטור מיושמת, דרך כלל, על-ידי מדינת המושב של הנישום ביחס להכנסות שהופקו על-ידו במדינת המקור. עם זאת, פטורים ניתנים לעיתים גם על-ידי מדינת המקור.²⁸³ לפי שיטה זו, מדינת המקור מגבילה את זכויות המיסוי שלה ומעניקה לתושבים זרים פטורים ספציפיים מתשלום מס בגין פרטי הכנסה מסוימים. כתוצאה מכך, רק למדינת המושב נשמרת זכות המיסוי. זו היתה השיטה המרכזית שהוצעה במחקר התיאורטי הראשון בנושא בעיית כפל המס, שפורסם על-ידי חבר הלאומים ב-1923²⁸⁴, וזוהי גם השיטה שבה

²⁸¹ ראו את הדיון להלן, פסקה 5.3.2.

²⁸² ראו את סעיף 126 לפקודת מס הכנסה. להרחבה ראו **כרך ג'**. כן ראו סעיף 75ב(ג) ביחס לזיכוי עקיף על דיבידנדים ביחברה נשלטת זרה.

²⁸³ ראו למשל, את סעיף 9(ב15) לפקודה. סעיף זה מעניק פטור ממס בישראל לתושב חוץ שאין לו הקלה מכפל מס במדינת מושבו, בין אם מכוח חקיקה פנימית ובין אם מכוח קיומה של אמנת מס עם ישראל.

²⁸⁴ דו"ח ארבעת המומחים.

תומכת באופן מסורתי ארצות-הברית. שיטה זו מיושמת באופן מוגבל גם באמנות המס של מודל ה-OECD²⁸⁵.

הדרישה, כי ההכנסה תהא כפופה למס ('Subject to Tax') במדינה השנייה, עשויה לעלות גם בנוגע לפטור שניתן על-ידי מדינת המקור. דרישה זו באה למנוע את הענקת הפטור במדינת המקור במקום שבו ההכנסה אינה כפופה למס במדינת המושב של הנישום. בדרך זו נמנע אפוא כפל פטור. דרישה זו קיימת גם בחלק מאמנות המס של ישראל²⁸⁶.

מקרה חריג יהיה במצב שבו קיימת תחרות בין זכויות המיסוי של שתי מדינות מקור. לדוגמה, מקום שבו 'מוסד-קבע' ממוקם במדינה אחת, והכנסה שניתן ליחס לאותו 'מוסד-קבע' מופקת ממקור הנמצא במדינה שלישית. אולם, לא מוכרים מצבים, שבהם המדינה שבה ממוקם 'מוסד-הקבע' מונעת כפל מס על-ידי הענקת זיכוי כנגד מיסיה בגין המס ששולם במדינה השלישית²⁸⁷. למעשה, במצבים כאלה, כפל המס לא נמנע על-ידי שתי מדינות המקור, ובדרך כלל גם אמנת מס בין שתי מדינות אלה לא תמנע אותו²⁸⁸. מניעתו תתאפשר רק על-ידי יישום של אמנת מס בין מדינת המושב של הנישום ובין המדינה שממנה הופקה ההכנסה על-ידי 'מוסד-הקבע', וגם זאת לא תמיד²⁸⁹.

5.2.5.2 חלוקת בסיס המס בין המדינות

שיטה זו לא זכתה לתשומת לב רבה. אלו שציידו בה גרסו, כי ניתן למנוע כפל מס על-ידי חלוקת בסיס המס בין המדינות שמטילות את המס. לדוגמה, אם משקיע שהנו תושב במדינה אחת, מקבל דיבידנד מתאגיד תושב מדינה אחרת, כפל מס יימנע אם שתי המדינות יחייבו במס רק חלק - נניח 50 אחוז - מהסכום שהתקבל מהדיבידנד בפועל.

שיטה זו למניעת כפל מס הוצעה על-ידי המלומד הגרמני Georg Von Schanz בסוף המאה ה-19²⁹⁰, והיא נשקלה ונדחתה במחקרים הראשוניים שנערכו בנושא בחסות חבר הלאומים ופורסמו בשנת 1923²⁹¹. רק לעיתים נדירות יישמו אותה בפועל²⁹².

²⁸⁵ ראו את הדיון להלן, פרק 17.

²⁸⁶ ראו את הדיון להלן, פרק 15.

²⁸⁷ ראו גם: Weeghel, 19.

²⁸⁸ השוו גם עם הדיון לעיל, פסקה 4.4.7.

²⁸⁹ ראו את דברי ההסבר של סעיף 23 למודלים, I-C(23) ואילך. ראו גם דו"ח ה-OECD בנושא מצבים משולשים: OECD Triangular Cases Report. כן ראו שרמן, "זיכוי בשל מס זר בעסקאות בינלאומיות משולשות", לעיל הערה 211.

²⁹⁰ ראו:

Finanz Archiv, 353, p. 357; Schanz, 40.

ראו גם במקור אצל:

Vogel, Shannon, Doernberg & Van Raad, Part I. Overview - 18.

²⁹¹ ראו דו"ח ארבעת המומחים, 42, 45.

²⁹² המחקר של חבר הלאומים קובע, שהמשל המלכותי הבריטי ('British Imperial Government') אימץ שיטה זו ביחס לממשלות הדומיניון שלו ('Dominion Governments'). ראו את דו"ח ארבעת המומחים, 47.

5.3 אמצעים חד-צדדיים או הסכמיים (אמנות מס)

5.3.1 מבוא

השיטות השונות להימנעות מכפל מס ניתנות ליישום בשתי דרכים עיקריות:

1. מתן הקלה חד-צדדית ('*Unilateral Relief*'), שאינה מותנית ביחס גומלין מצד המדינה האחרת ומתבטאת בקביעת כללים בדין הפנימי;
2. מתן הקלה דו-צדדית ('*Bilateral Relief*') המותנית ביחס גומלין מצד המדינה (או המדינות) האחרת.

5.3.2 יישום השיטות באופן חד-צדדי

כפי שהוזכר כבר, רוב המדינות מיישמות את שיטות הפטור, הניכוי והזיכוי באופן חד-צדדי, באמצעות חקיקת מס פנימית, וכמעט תמיד יהיה זה במדינת המושב, על מס שמוטל במדינת המקור²⁹³. בארצות-הברית, לדוגמה, קוד המיסים (ה-IRC) כולל, בין שאר שיטות ההקלה, שיטה כוללת לזיכוי ממס זר. בשיטת הזיכוי החד-צדדית, הדרישה הבסיסית היא, שהמס הזר שנוצמח יהיה על הכנסה שהופקה ממקור זר מחוץ לארצות-הברית, ושהמס יהיה באופיו מס הכנסה²⁹⁴. הזיכוי ניתן לנישומים שהם אזרחי ו/או תושבי ארצות-הברית, וכן לתאגידים תושבי ארצות-הברית. שיטה זו נוהגת גם באנגליה, בגרמניה ובישראל, למשל.

. לפי סעיף 15 לאמנה בין ארצות-הברית לצרפת מ-1939 (המתוקנת), צרפת היתה רשאית לחייב במס רק ¼ מהרווחים שניתן לייחס למוסד-קבע (של חברה תושבת ארצות-הברית) הנמצא באופן קבוע בצרפת. ראו: 93 *TNI* 251-111; Doc 94-30288.

²⁹³ סיכום של ההסדרים למניעת כפל מס במדינות שונות ניתן, למשל, למצוא אצל: F. Hundt, 33 *DB Beil.* (1980) 17, 4.

לגבי הודו, ראו:

G. K. Kawatra, 8, *TNI* (1994) 169.

ראו את ההפניות במקור אצל: Vogel, 16.

²⁹⁴ ראו סעיפים 908-901 ל-IRC. וראו גם, באופן כללי: Elizabeth A. Owens, *The Foreign Tax Credit* (Harvard Law School, Cambridge, 1961).

לסקירת התפתחות ההוראות הרלוונטיות בארצות-הברית, ראו: W. McClure & H. Bouma, 43 *TN* (1989) 1379.

כאלטרנטטיבה לשיטת הזיכוי, הדין בארצות-הברית מאפשר לנישום לבחור לנכות את המיסים הזרים ששילם לצורך חישוב חבות המס שלו בארצות-הברית.²⁹⁵ אפשרות דומה לזו, מיושמת - בנוסף לשיטת הזיכוי - גם בחוק מס ההכנסה בגרמניה בנוגע לתושבים גרמניים ולתאגידים תושבי גרמניה.²⁹⁶ בכדי לפשט את השיטה, בחלק מהמדינות, כמו גרמניה לדוגמה,²⁹⁷ הניכוי הוא בסכום נקוב מסוים במקום בסכום השווה בדיוק לגובה המס הזר ששולם.

בניגוד לכך, ישנן מדינות המונעות כפל מס באופן חד-צדדי על-ידי מתן פטורים. לדוגמה: שווייץ מעניקה פטור ממס על הכנסה המופקת מ'מוסד-קבע' וממקרקעין הנמצאים במדינה אחרת (פטור זה הוא פטור פרוגרסיבי^{298,299}); אוסטרליה והולנד פוטרות, ככלל, הכנסות המופקות ממקורות זרים, אם ההכנסה חייבת במס במדינת המקור³⁰⁰.

הפטור הרחב ביותר, והאפקטיבי ביותר, על הכנסות זרות יינתן כמובן על-ידי אימוץ בסיס טריטוריאלי מלא (כלומר, מיסוי על-בסיס מקור בלבד)³⁰¹. לדוגמה, בצרפת כיום, ובברזיל בעבר, יושם בסיס זה ביחס לתאגידים בלבד³⁰²; ואילו בהונג-קונג, קניה ואורוגוואי הוא חל הן על תאגידים והן על יחידים³⁰³.

²⁹⁵ ראו סעיפים 164(a) ו-275(a) ל-IRC.

²⁹⁶ לגבי יחידים, ראו סעיף 34c ל-EstG; לגבי תאגידים, ראו סעיף 26 ל-KStG.

²⁹⁷ ראו פסקה 5 לסעיף 34c ל-EstG ופסקה 6 לסעיף 26 ל-KStG. ראו גם בהקשר זה את ההחלטות שמאוזכרות אצל: Vogel, 16.

BMF of 10 April 1984, BStBl. I 252 (1984);

BMF of 31 October 1983, BStBl. I 470 (1985).

²⁹⁸ לגבי ההבדל שבין פטור פרוגרסיבי ובין פטור רגיל, ראו את הדיון לעיל, פסקה 5.2.2.3.

²⁹⁹ ראו:

E. Höhn, *Handbuch des Internationalen Steuerrechts der SCHWEIZ* (2nd ed., E. Hohn-ed., 1993), p. 62;

W. Ryser, *Introduction au Droit Fiscal International de la Suisse* (1980) 35;

Ch. Constantin, "Unilateral measures to prevent double taxation" 66b *CDFI* (Kluwer, The Netherlands, 1981) 449.

ראו במקור: Vogel, 16.

³⁰⁰ בנוגע לאוסטרליה, ראו:

P. V. Mayes & F.A. Rollo, "Unilateral measures to prevent double taxation" 66b *CDFI* (Kluwer, The Netherlands, 1981) 191, p. 192.

בנוגע להולנד, ראו:

C. Strik, *Netherlands Reports to the Eleventh Congress of Comparative Law* (1982) 383;

A. Overbosch, "Unilateral measures to prevent double taxation" 66b *CDFI* (Kluwer, The Netherlands, 1981) 383, p. 390;

M.E.P.M. Coenen & G.G.A. Vranken, 57 *MBB* (1988) 137.

הולנד מעניקה פטור להכנסות אקטיביות מסוימות, וכן זיכוי ביחס להכנסה פסיבית - אם ההכנסה הופקה במספר מדינות מתפתחות ('Developing Countries'). ראו את הצו ההולנדי להימנעות מכפל מס מ-1989, לעיל הערה 275. ראו גם: Vogel, 21; Weeghel, 16.

³⁰¹ ראו את הדיון, לעיל פסקה 2.4.

³⁰² בנוגע לצרפת, ראו:

P. Juilhard, 49 *BIFD* (1995) 107; W.C.T.G., 217.

באופן כללי, מדינות לא מעניקות פטור ממס ביחס להכנסה החייבת במס על-בסיס עיקרון המקור. עם זאת, קיימים חריגים לכך. חריגים אלה יכולים לנבוע לעיתים מרצון המדינות לעודד השקעות זרות במדינה. כדוגמה לכך, ניתן להזכיר את הפטורים הניתנים בדין הישראלי לתושבי חוץ על-פי פרק שביעי לחוק לעידוד השקעות הון; את סעיף 97(ב1) לפקודה המעניק פטור ממס רווח הון על מכירת מניה בחברת מ"פ; ואת סעיף 97(ב2) לפקודה המעניק פטור ממס רווח הון על מכירת ניירות ערך הנסחרים בבורסה בישראל.

נציין, כי גם בארצות-הברית תושבי חוץ (שאינם אזרחי ארצות-הברית)³⁰⁴ אינם חייבים, ככלל, במס על הכנסות המופקות ממקורות בתוך ארצות-הברית. כלל זה חל כל אימת שההכנסה שבה מדובר אינה קשורה קשר ממשי למסחר או לעסק (*Effectively Connected to a Trade or a Business*) המתנהל בארצות-הברית ואינה נובעת ממקרקעין הנמצאים בארצות-הברית. כך למשל, רווח הון המופק ממכירת מניות חברה תושבת ארצות-הברית על-ידי תושב חוץ (שאינו אזרח ארצות-הברית) בדרך כלל לא יהיה חייב במס בארצות-הברית.

5.3.3 הצורך באמצעים דו-צדדיים - אמנות מס

5.3.3.1 הדעה הרווחת

האם אמצעים חד-צדדיים (יוניטרליים) הבאים לידי ביטוי בחקיקה הפנימית של המדינות השונות מספיקים כדי למנוע כפל מס בינלאומי בצורה משביעת רצון? הדעה הרווחת עונה על כך בשלילה³⁰⁵.

ראשית, אמצעים חד-צדדיים אינם מחייבים מדינות אחרות לפעול. למדינה המפחיתה כפל מס של הנישומים בתחומה, שמפיקים הכנסה במדינות אחרות, יש אינטרס שמדינות אחרות אף הן יפעלו כך. אם המדינות האחרות לא עושות כן, הרי שניתן להשוות את ההקלה החד-צדדית לוויתור על הכנסה לטובת המדינות האחרות. בנוסף לכך, בעיית כפל המס לא תיפטר בהקשר זה אם אותה מדינה שמעניקה הקלה חד-צדדית מחייבת במס נישומים זרים המפיקים הכנסה ממקור הנמצא בתחומה, ללא התחשבות במיסים בארץ אחרת.

בנוגע לברזיל, ראו:

W.C.T.G., 88; Vogel, 16.

³⁰³ בנוגע להונג-קונג, ראו:

W.C.T.G., 281; ITS (1998) 8590.

בנוגע לקניה, ראו:

W.C.T.G., 389; ITS (1998) 12004.

בנוגע לאורוגוואי, ראו:

W.C.T.G., 864; ITS (1998) 25547.

³⁰⁴ כאמור, ארצות-הברית מחייבת במס גם על-בסיס אזרחות. ראו את הדיון לעיל, פסקה 3.2.3.

³⁰⁵ ראו את הדיון אצל:

Vogel, Shannon, Doernberg & Van Raad, Part I., Overview.

שנית, ההסדרים האופרטיביים בדיני המס במדינות שונות הנם לעיתים שונים זה מזה באופן יסודי. מכיוון שכך, אמצעים חד-צדדיים אינם מונעים כפל מס, גם כאשר הם מיושמים באופן הדדי. לדוגמה, אם שתי מדינות מעניקות פטור ממס להכנסה שהופקה ממקור זר על-בסיס הדדי, הנישום יכול להיות בטוח שלא ייווצר כפל מס רק במידה שכללי המקור בשתי המדינות תואמים וזהים זה לזה. אם הם אינם תואמים, ושתי המדינות רואות בפריט הכנסה מסוים כמופק ממקור שבתחומן, הרי שעשוי להיווצר כפל מס³⁰⁶. מצד שני, אם על-פי כללי המקור, שתי המדינות רואות בהכנסה כהכנסה שהופקה ממקור זר, הנישום יכול להימנע לגמרי ממיסוי בשתי המדינות וליהנות, למעשה, מכפל פטור על-בסיס בינלאומי. כפל מס (או כפל פטור ממס) עלולים להיגרם גם כתוצאה משוני בסיווג ההכנסה על-פי דיני המס הפנימיים של המדינות. בשונה מאמנות מס, הוראות חד-צדדיות למניעת כפל מס אינן יוצרות ערוץ תקשורת בין שתי מדינות לשם יישוב הבעיה, ואילו במסגרת האמנות מוסדר באופן מפורש מנגנון של הליכי הסכמה הדדית.

שלישית, אמצעים חד-צדדיים אינם גמישים דיים. לא ניתן להתאים חקיקת מס פנימית כך שתהלו מערכות יחסים בין מדינות שונות. אמצעים מסוימים להימנעות מכפל מס עשויים להתאים ביחס למדינה אחת אך לא ביחס לאחרת. יתרה מזו, לאמצעים למניעת כפל מס בינלאומי יש לעיתים השלכות על מדיניות החוץ. חקיקת מס פנימית אינה המנגנון המתאים לעיסוק בענייני מדיניות חוץ.

כיוון שאמצעים חד-צדדיים אינם מספיקים ואינם עונים על הבעיה של חלוקה ראויה של עוגת המס הבינלאומית, נעשה שימוש באמצעים דו-צדדים כצעד משלים הכרחי להימנעות מכפל מס בינלאומי. אמצעים דו-צדדיים אלו באים לידי ביטוי בדרך כלל על-ידי התקשרות באמנות מס.

5.3.3.2 גישת דר' צ. דגן - ביקורת

דעה שונה אנו מוציאים בחיבורה של דר' דגן בנושא "שיקולים אסטרטגיים במיסוי בינלאומי"³⁰⁷. לטענתה, האמנות אינן מפחיתות בהכרח את נטל המס על משקיעים במדינות המתקשרות. לטענתה, בעיית כפל המס היתה נפתרת על-ידי אמצעים חד-צדדיים גם אלמלא היו קיימות אמנות מס, כפי שנעשה במדינות רבות³⁰⁸.

דגן מתבססת על Rosenbloom³⁰⁹ הגורס, כי הזיכוי החד-צדדי על-פי קוד המיסים של ארצות-הברית פותר את רוב בעיות כפל המס של אזרחי או תושבי ארצות-הברית. בעמדה דומה מחזיקה גם Elizabeth Owens, המציינת כי³¹⁰:

³⁰⁶ לדיון בנושא זה ראו לעיל, פסקה 4.4.5.2.

³⁰⁷ ראו אצל דגן, 185 ואילך.

³⁰⁸ נאמר כבר כאן, כי אנו מסכימים אומנם עם העמדה, כי אמנות המס מיועדות להגשים תכליות נוספות, מעבר למניעת כפל מס, אך עדיין מניעת כפל מס היא בהחלט אחת מהתכליות שהאמנה מבקשת להגשים.

³⁰⁹ לדיון במטרות של אמנות המס, ראו להלן, פרק 14.

³⁰⁹ ראו: Rosenbloom, לעיל הערה 71, 72-73.

"... There is no doubt, however, that for most taxpayers the amount of relief is minimal compared with that provided by United States internal law..."

לפיכך, מסבירה Owens כי מי שנהנה בצורה המשמעותית ביותר מאמנות המס של ארצות-הברית הם תושבים זרים המפיקים הכנסה בארצות-הברית. Owens מציינת באירוניה את העובדה, שהנהנים העיקריים מהאמנות הנם דווקא אמריקנים "יורדים" וחברות זרות בבעלות אמריקנית המקבלות הכנסות מארצות-הברית³¹¹.

השקפה דומה מביע, כך נראה, גם המחבר Baker בספרו³¹²:

"For states with existing and extensive unilateral measures to prevent double taxation, the treaty may add little or nothing to the unilateral provisions. The treaty may provide a credit for taxes which would not be regarded as creditable... or provide a tax sparing...";

דר' דגן מסכימה עם עמדה זו. היא מציגה את התוצאות אליהן ניתן להגיע מבלי להתקשר בפועל באמנות מס. זאת, לשיטתה, תוך שימוש בתורת המשחקים (*Game Theory*). לטענתה, כדי למנוע כפל מס אין צורך להתקשר באמנות מס. מעצבי המדיניות יכולים לפתור את בעיית כפל המס באמצעים חד-צדדיים (יונילטרליים), שייקבעו על-ידי המדינות מתוך התחשבות במנגנונים המקבילים במדינות אחרות³¹³. שיטה זו מייצגת אמנות מס³¹⁴.

וכך היא מסבירה טענה זו³¹⁵:

"כשמדינת התושבות מעניקה לתושביה באופן חד צדדי זיכוי בגין המס הזר, אין בזיכוי הניתן באמנה כדי להפחית עוד יותר את נטל המס על המשקיע תושב אותה מדינה. במקרה כזה הוראת הזיכוי באמנה מאבדת מחשיבותה. גם הפחתת גובה המס הנגבה במדינה המארחת אינה תורמת בדרך כלל להפחתת נטל המס הכולל על תושב מדינת התושבות. תחת מנגנון של זיכוי הפחתת נטל המס במקור במדינה המארחת (המקובלת כאמור באמנות

³¹⁰ ראו את ההפניה אצל דגן, 185, הערה 12:

E.A. Owens "United States Income Tax Treaties: Their Role in Relieving Double Taxation" 17 *Rutgers L. Rev.* (1963) 428, p. 446.

³¹¹ שם.

³¹² Baker (1994), 21.

³¹³ כפי שדרי' דגן מציינת, התנהגות אסטרטגית היא מונח מקובל בתורת המשחקים. מונח זה בא לתאר התנהגות בה כל אחד מן השחקנים מקבל החלטות בהסתמך על הצעדים שהוא מעריך ששחקנים אחרים ינקטו. דגן, 188, הערה 20:

D. G. Baird et als. *Game Theory and the Law* (Cambridge, 1994) 1:

"Strategic behaviour arises when two or more individuals interact and each individual's decision turns on what that individual expects the others to do".

³¹⁴ דגן, 185.

³¹⁵ שם, 185-187.

למניעת מסי כפל) אינה מפחיתה את נטל המס הכולל המוטל על המשקיע הואיל ובוד בבד עם ירידת נטל המס במדינה המאחרת עולה נטל המס במדינת התושבות. יוצא, אם כן, כי המרוויח האמיתי מהפחתת נטל המס במקור באמנה - בהינתן מנגנון של זיכוי - הוא אוצר מדינת התושבות. זאת באשר, בעוד סך כל נטל המס על המשקיע אינו משתנה, קטן הנתח שמקבלת המדינה המאחרת מן המס הנגבה ולעומתו גדל הנתח שמקבלת מדינת התושבות. המצב שונה, כמובן, במקרה בו נטל המס במדינה המאחרת היה לכתחילה, גבוה מן המס במדינת התושבות. במקרה כזה, בהנחה שהזיכוי במדינת התושבות הוא זיכוי מוגבל, הקטנת נטל המס במקור אכן מסירה את נטל המס העודף. למרות זאת, ניתן לסכם ולומר כי בהינתן מנגנונים חד-צדדיים להקלה על מיסי כפל, ובמיוחד בהינתן מנגנון הזיכוי האמריקני, ההקלה הניתנת לנישום ממיסוי כפל במסגרת אמנה למניעת כפל מס אינה משמעותית, או לפחות אינה דרמטית כפי שהיא מוצגת על-ידי הדיעה המקובלת. באופן פורמלי, גם במקרה בו אחת מן המדינות המתקשרות באמנה בהיותה מדינת תושבות מעניקה לתושביה המשקיעים בחוץ לארץ פטור כהקלה חד צדדית ממיסוי כפל, קשה לראות באמנה מכשיר למניעת מיסוי כפל. זאת באשר הפטור מונע את כפל המס ומותר בזירה רק את המס במדינה המאחרת. ואולם, באופן מעשי יש לאמנה במקרה כזה חשיבות רבה. אם לא במניעת מיסוי כפול כי אז במניעת כל המס (ועמו מניעת טריז המס). כשמדינת התושבות פוטרת את הכנסותיהם הזרות של תושביה, כל הקטנה של נטל המס במקור מקטינה את נטל המס הכולל על תושביה ובכך תורמת באופן ישיר לרווחת תושביה. בכך מקדמת האמנה את המדיניות המועדפת על-ידי אותה מדינה - שהיא מן הסתם ניטרלית ביבוא הון. במקרה כזה פועל האמנה אם לא למטרתה המוצהרת - מניעת מיסי כפל אזי לפחות למען הסרת טריז המס או מניעת מיסים. בכל מקרה, על מנת להעריך נכונה את תרומתה של אמנה פלוגית להקלה על מיסי הכפל במקרה בו מוענקת למשקיעים גם הקלה חד צדדית, יש לבדוק מה היה מצבם של הנישומים בני המדינות המתקשרות המשקיעים במדינה המתקשרת האחרת אלמלא נקשרה האמנה. לעיתים קרובות נגלה כי מנגנוני ההקלה באמנות אינם מוסיפים הקלה על ההקלה שמעניקים המנגנונים החד-צדדיים למניעת מיסי כפל. כך למשל, האמנות בהן מעורבת ארצות הברית אינן משנות את מנגנון ההקלה על מיסי כפל הנהוג בדרך כלל בארצות הברית, אלא רק מייבאות לתוך האמנות את מנגנון הזיכוי בגין מס זר המותר בלאו הכי על פי [הדין] הפנימי האמריקני. מכאן עולה כי הקלה על מיסי כפל אינה יכולה להיות המטרה המרכזית בהתקשרות באמנות להקלה על מיסי כפל - לפחות לגבי מדינות המעניקות לתושביהן זיכוי באופן חד צדדי. זאת באשר, למדינות יש אינטרס עצמי למנוע באופן חד-צדדי מיסוי כפל והן מצליחות למנוע את מיסוי הכפל בהיעדר אמנה. לאור זאת, תרומתן של האמנות למניעת מיסי כפל שולית יחסית. לפיכך, הרטוריקה המתארת את החשיבות העצומה של האמנות בהקלה על מיסי כפל היא מוגזמת."

דעתה אינה מקובלת עלינו. היא אינה מקובלת גם על מלומדים רבים העוסקים בתחום המיסוי הבינלאומי³¹⁶. לאור הנימוקים שהוצגו לעיל, לא ניתן, לדעתנו, להבטיח מניעת כפל מס באמצעות שימוש באמצעים חד-צדדיים בלבד³¹⁷. בהיעדר ויתור הדדי או קבלת תמורה אחרת, אין כל ערובה לכך שהמדינות יוותרו על אפשרותן להטיל מס. גם בהנחה שכל המדינות בעולם יקבעו מגנונים חד-צדדיים למניעת כפל מס, הרי יישומם יהיה בעייתי, לא יהיה בכוחם להתמודד עם הקונפליקטים הנוצרים מיישום בסיסי המס השונים על-ידי המדינות. כך לדוגמה, תיתכן חפיפה בין ההגדרות של מקום מושב. הנישום עלול למצוא את עצמו מחויב במס על-בסיס פרסונלי ביותר ממדינה אחת. כמו כן, השיטות למניעת כפל מס, הסיווג של ההכנסה וכללי המקור אינם זהים בין המדינות השונות. כתוצאה מכך, מדינת המושב עשויה שלא להעניק לתושביה הקלה בשל המס הזר. לפיכך, גם במדינות שקיימים בהן מגנונים למניעת כפל מס, עשוי להיווצר כפל מס. לעומת זאת, אמנות המס יוצרות מנגנון תואם ועצמאי המוסכם על שתי המדינות המתקשרות. בהיעדר מחלוקת ביישום או בפרשנות האמנה שבה מדובר, מנגנון זה מבטיח כי יימנע כפל מס כאמור³¹⁸.

והנה, בהמשך חיבורה סותרת דר' דגן את עמדתה דלעיל. בסוקרה את הגורמים להיווצרות כפל מס, כפי שמציגים כותבי הדו"ח של ה-American Law Institute (להלן: דו"ח ה-ALI)³¹⁹, מעלה דגן את הבעייתיות הרבה שקיימת בנוגע למניעת כפל מס על-ידי שימוש באמצעים חד-צדדיים בלבד. מדבריה בהמשך ניכר, שהיא מסכימה כי באמצעות אמנות מס ניתן לפתור את כפל המס בעולם באופן יסודי ומוסכם.

וכה היא אומרת³²⁰:

"דו"ח ה-ALI גורס כי באותם מקרים, כמו במקרה של ארצות הברית, בהם קיים מנגנון חד צדדי להקלה על מיסי כפל, תפקיד האמנה הוא להתאים את הכללים הכלליים של הדין הפנימי לבעיות היותר ספציפיות של מיסוי כפל המתעוררות בין מדינות האמנה. הדו"ח מבחין בין שלושה מקרים של בעיות אי התאמה ספציפיות: אי התאמה מסוג תושבות - תושבות הנגרמת כשכל אחת מן המדינות רואה באותו נישום כחייב במס על-בסיס פרסונלי. קונפליקטים מסוג תושבות-מקור, הנגרמים כשקיימת מחלוקת לגבי מקום המקור של הכנסה מסוימת לצורך הענקת זיכוי בגין המס הזר, וקונפליקטים מסוג מקור-מקור, כששתי מדינות טוענות לסמכות טריטוריאלית לגבי אותה הכנסה. באמצעות טיפול נקודתי בקונפליקטים הללו יכולות האמנות לשפר או לשכלל את תפקודם של מגנונים חד צדדיים הקיימים בלאו הכי במדינה. האמנות יכולות לקבוע כללי מקור אחידים לשתי המדינות המעורבות, בכוחן לאחד את מבחני התושבות, או את האפיון של ישויות משפטיות ביחסים בין

³¹⁶ ראו, לדוגמה, את עמדתם של המלומדים:

Vogel, Shannon, Doernberg & Van Raad, Part I – Overview, p. 22.

³¹⁷ ראו גם את הדין לעיל, פסקה 5.3.3.1.

³¹⁸ לגבי המנגנון הקבוע באמנות המס, ראו את הדין להלן, פסקה 14.4. לדיון מפורט יותר, ראו את הדין להלן, פסקה 17.

³¹⁹ ראו: "A.L.I.: 'Treaties'", 1.

³²⁰ דגן, 199-200.

שתי המדינות, והן עשויות אף לפתור בעיות יותר ספציפיות כמו הכרה במיסים זרים שלא היו מוכרים אחרת כבני זיכוי, או הכרה בהוצאות מסוימות שלא היו מוכרות על-פי הדין הפנימי. האמנות למניעת כפל מס מסוגלות לטפל בבעיות כאלו כיוון שבכוחן של האמנות להגיע לכללים מוסכמים לגבי מקור ההכנסה ולגבי ייחוס ההכנסות בין המדינות (ובין גופים שונים באותן מדינות). זאת במיוחד הואיל והאמנות מטפלות בכל פעם הזוג מדינות ספציפיות שהצוותים העובדים על ניסוח האמנות מכירים את דיניהן על בוריים. לעומת זאת, האחדת דינים מפורטת ומדויקת כזו במסגרת צעדים חד צדדיים היא אולי אפשרית אבל ללא ספק פחות יעילה. כמות האנרגיה שתדרש על-מנת להתאים את דיני המדינה לדיני כל אחת מן המדינות האחרות באופן חד צדדי היא עצומה וספק אם מוצדקת. לכן, לדעת, יש חשיבות רבה לאמנות למניעת כפל כמכשיר לשכלול מנגנוני ההקלה החד צדדיים.

כפי שדר' דגן מציינת, כותבי דו"ח ה-ALI גורסים, כי מבחינה תיאורטית, רוב המטרות של האמנות ניתנות להשגה גם בהיעדר אמנה, על-ידי שימוש באמצעים חד-צדדיים בדין הפנימי של המדינות (שהיא בעיניהם הדרך העדיפה)³²¹. עם זאת, אמנות המס נחוצות, לדעתם, מכיוון שחלק מן המטרות שלשמן נועדו האמנות ניתנות להשגה רק באמצעות הסכמה בין המדינות. ניתן לדמיין, גורסים כותבי דו"ח ה-ALI, עולם שבו הדין הפנימי של ארצות-הברית ושל שותפותיה לסחר הבינלאומי נוהגים בהשקעות הבינלאומיות בצורה כל כך הוגנת, שהאמנות הופכות בלתי נחוצות או, לחילופין, שארצות-הברית מחליטה לזנוח את ההשקעות הבינלאומיות, ולפיכך לא צריכה להשתתף בהליך כריתת האמנות יותר. כפי שדגן מציינת, שתי האפשרויות נראות לכותבי דו"ח ה-ALI רחוקות, ולפיכך נראה בעיניהם שאמנות המס יישארו מרכיב חשוב בדיני המס של ארצות-הברית.³²²

³²¹ "Treaties", A.L.I., 12-14. ראו במקור אצל דגן, 182, הערה 2.

³²² שם.