

## 7. התפתחות המודלים של אמנות המס

### תוכן עניינים - ראשי פרקים

185 .....	התפתחות המודלים של אמנות המס	7.7
189 .....	אמנות המס הראשונות	7.1
190 .....	המודלים הראשונים לאמנות מס	7.2
192 .....	מודל הארגון לפיתוח ושיתוף פעולה כלכלי (OECD)	7.3
207 .....	מודל האנדין (Andean)	7.4
208 .....	מודל האומות המאוחדות (UN)	7.5
211 .....	המודל של ארצות-הברית (USA)	7.6
215 .....	המודלים של הולנד, קרואטיה ושוודיה	7.7
216 .....	סיכום	7.8

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

## 7. התפתחות המודלים של אמנות המס

### תוכן עניינים מפורט

185	התפתחות המודלים של אמנות המס	7.7
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, מטרתו 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 ומטרתו	7.3.9
201	דברי ההסבר למודל ('Commentary')	7.3.10
	פרשנות אמנות ותיקות על-פי גרסאות מאוחרות של דברי ההסבר: פרשנות דינמית	7.3.11
204		
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 האו"ם משנת 1980	7.5.1
208	מאפייני מודל האו"ם מ-1980	7.5.2

210	ההתפתחות: מודל האו"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
	המודל של ארצות-הברית משנת 1996 ופרסום דברי ההסבר	7.6.4
213		
214	היחס של ארצות-הברית למודל ה-OECD	7.6.5
215	המודלים של הולנד, קרואטיה ושוודיה	7.7
216	סיכום	7.8

## 7. התפתחות המודלים של אמנות המס

### 7.1 אמנות המס הראשונות

אמנות בינלאומיות דו-צדדיות - שנועדו, בין השאר, למנוע כפל מס - נכרתו לראשונה בין מדינות שונות כבר בסוף המאה ה-19, בתחילה בין מדינות שהיו חלק מפדרציות או בין מדינות שהיו בעלות ברית קרובות. כך נכרתו אמנות על-ידי פרוסיה ב-18 בדצמבר 1869 וב-7 בינואר 1870; גם אוסטריה, פרוסיה וסקסוניה חתמו אמנות מס בנוגע למיסים ישירים ב-16 באפריל 1869; אמנה נוספת נחתמה בין אוסטריה להונגריה בנוגע למיסוי ולהימנעות מכפל מס ב-21 ביוני 1899.<sup>336</sup>

לאחר מלחמת העולם הראשונה החלה להתפתח במרכז אירופה רשת בינלאומית רחבה של אמנות מס. גרמניה ערכה את ההסכם הראשון שלה למניעת כפל מס עם איטליה ב-1925. באותו הזמן אנגליה וארצות-הברית היו פחות פעילות בנושא זה. האמנה הבריטית המקיפה היחידה בתקופה שבין שתי מלחמות העולם היתה עם אירלנד, בין השנים 1922 ל-1928. לאחר החתימה על אמנות חלקיות עם צרפת ב-1932 ועם קנדה ב-1936, חתמה ארצות-הברית על אמנות נוספות עם שוודיה ועם צרפת ב-1939.<sup>337</sup>

ההתנגדות לשיטה של מניעת כפל מס בינלאומי באמצעות אמנות מס נבעה מהתפיסה, שהקלות המוענקות באמנות אינן מבוססות על עקרונות מס אלא פועל יוצא של המיקוח במשא ומתן. עמד על כך שר האוצר של ארצות-הברית, Andrew W. Mellon, ב-1930, בדיונים בפני ועדת ה-'House Ways and Means':<sup>338</sup>

"The objections to this method appear to me to be that the concessions are more likely to be based on bargaining than on sound principles of taxation."

הטעמים להתנגדות היו נכונים בשעתם, אולם לא היה בהם כדי לבלום את ההתפתחות המואצת של כריתת אמנות בינלאומיות על-בסיס עקרונות למניעת כפל מס,<sup>339</sup> עקרונות שהלכו והתגבשו עם הזמן.

<sup>336</sup> ראו: Vogel, 16-17.

<sup>337</sup> שם.

<sup>338</sup> ראו:

Hearings before the House Ways and Means Committee on H.R. 10165, 'A Bill to Reduce International Double Taxation', 71<sup>st</sup> Cong. 2<sup>nd</sup> Sess. (1930).

<sup>339</sup> ראו:

S. M. Brecher, 24 *The Tax Executive* (1972) 175.

וראו גם: Rosenbloom, לעיל הערה 71, פסקה 3.2.4, כרך שני, פרק 31, עמ' 31.

## 7.2 המודלים הראשונים לאמנות מס

### 7.2.1 מבוא

הארגונים הבינלאומיים החלו לטפל בחלוקת זכויות המיסוי ובמניעת כפל מס במישור הבינלאומי לאחר מלחמת העולם הראשונה. בין השנים 1927 ל-1981 גובשו מספר מודלים לאמנות מס, אשר חלקם הקנו עדיפות למדינת המושב וחלקם למדינת המקור<sup>340</sup>.

אין צורך לומר, כי המודלים מהווים נקודת מוצא בלבד. המדינות המתקשרות רשאיות להתאים את טיוטת המודל למדיניות אמנות המס שלהן ולעקרונות יחסי החוץ, החברה, הכלכלה והמשפט הרווחים בהן.

### 7.2.2 מודל מניעת מחסומי הסחר ומודל החלוקה

מאמצי חבר הלאומים ('*The League of Nations*') תרמו רבות להטמעה של אמנות דו-צדדיות קיימות ולפיתוח של מודל אחיד לאמנות מס. ב-1921 הוקמה על-ידי חבר הלאומים וועדה פיסקלית אשר מנתה ארבעה מומחים בתחום המימון הציבורי - Bruins (הולנד), Einaudi (איטליה), Seligman (ארצות-הברית) ו-Stamp (אנגליה) - לשם הכנת דו"ח בנוגע לבעיות הנוגעות לכפל מס הנובע מפעילות בינלאומית. ב-1922 קובצו יחדיו מומחים מקצועיים מ-7 מדינות אירופאיות כדי להכין דו"ח זהה. הדו"ח הושלם והוגש לחבר הלאומים ב-1923<sup>341</sup>.

לפאנל נוספו מומחים נוספים. נכתבו ארבעה מודלים של אמנות בין השנים 1927-1928. בוועידה שכינס מזכ"ל חבר הלאומים ב-1928 שונו טיוטות אלו ואומץ נוסח מוסכם על-ידי נציגים מ-28 מדינות (שחלקן לא היו חברות בחבר הלאומים). נוסח זה, המבוסס על אותן טיוטות, מהווה למעשה את מודל אמנות המס המוקדם ביותר. מודל זה, המכונה מודל חבר הלאומים, עסק בעיקר במניעת והפחתת מחסומי סחר בינלאומיים<sup>342</sup>.

<sup>340</sup> להתפתחות ההיסטורית, באופן תמציתי, ראו:

Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), *Model Tax Convention On Income and On Capital* (Paris 2000), vol. I, p. I-1, I-2.

ליתר פירוט, ראו:

A. Van Den Tempel, *Relief From Double Taxation (BIFD)*, Amsterdam, 1967);  
United States: Staff of the Joint Committee on Internal Revenue Taxation, *Legislative History of United States Tax Conventions* (Washington DC, U.S. Government Printing Office, 1962), Vol. 4, Model Tax Conventions.

וראו גם את ה-UN Manual, 16-21. ראו גם: Vogel, Shannon, Doernberg & Van Raad, 33-56.

<sup>341</sup> ראו את דו"ח ארבעת המומחים.

<sup>342</sup> לגבי עבודת ועדת חבר הלאומים, ראו:

בשנת 1933 פותח על-ידי דר' Caroll 'מודל האמנה לחלוקה' (*The Model Treaty on Allocation*). מודל זה, אשר אומץ על-ידי חבר הלאומים בשנת 1935, עסק רק בסוגייה אחת של הבעיה: חלוקה צודקת והוגנת של זכויות המיסוי בין המדינות המתקשרות.

## 7.2.3 מודל מכסיקו ומודל לונדון

כבר ב-1938, במטרה להביא להתקדמות נוספת, מינתה מועצת חבר הלאומים וועדה פיסקלית. כשנה לאחר מכן, החלה הוועדה להכין שתי טיוטות אלטרנטיביות למודל לאמנות מס, על-מנת שתחליפנה את המודל מ-1928.

בעקבות פרוץ מלחמת העולם השנייה, המדינות המפותחות ממערב אירופה לא שלחו נציגים לוועדה. לכן, וועדה זו הורכבה בעיקר מנציגים ממדינות אמריקה הלטינית. הוועדה ניסחה את 'מודל מכסיקו' (*The Mexico League of National Model*) שפורסם ב-1943. מודל זה שילב בין שני המודלים, קרי אלו מ-1928 ומ-1935. המודל של מכסיקו שימש כבסיס לאמנה בין ארצות-הברית לקנדה משנת 1942<sup>343</sup>, ומאוחר יותר גם כבסיס מסוים לאמנה בין ארצות-הברית לאנגליה משנת 1945<sup>344</sup>.

לאור העובדה, שהמודל האמור נוסח בעיקר על-ידי נציגים ממדינות אמריקה הלטינית, הוא התחשב במאפיינים של המדינות המתפתחות ובשיטת המיסוי הטריטוריאלית המלאה. במילים אחרות, במודל זה הושם דגש על עיקרון המקור: למדינת המקור ניתנה זכות מיסוי כמעט בלתי מוגבלת לגבי רוב סוגי ההכנסות, לרבות הכנסות פסיביות, כגון: ריבית, דיבידנדים ותמלוגים.

על רקע זה, כביכול כתגובת נגד, פורסם ב-1946 'מודל לונדון' (*The London Model*). מודל זה נוסח בעיקר על-ידי נציגים מהמדינות המפותחות - בעיקר, מדינות מערב אירופה -

---

Seligman, "La Double Imposition et La Coopération Fiscale Internationale", V(20) *Receuil des Cours de la Haye* (1927), p. 463.

לסקירה תמציתית, ראו גם:

Mitchell Caroll, *League of Nations - Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion* (League of Nations, Geneva, 1939) Doc. No. F/Fiscal/111.

בארכיב של חבר הלאומים שנמצא ב-'Palais des Nations' בז'נבה קיים חומר רב הנוגע לעבודת ועדת חבר הלאומים בנושא מיסוי בינלאומי. ניתן לעיין בחומר הזה על-ידי יצירת קשר עם הארכיב (אשר נמצא בספריית האו"ם בז'נבה).

343 ראו:

Mitchell Carroll, "The New Tax Convention Between the United States and Canada", 20 *Taxes: The Tax Magazine* 459, p. 460, note 8.

המודל הנ"ל שהוכן במכסיקו מעולם לא פורסם באופן רשמי. דר' Caroll השיג עותק הימנו מספריית האו"ם בז'נבה. ככל הנראה, המודל היה ברמה של טיוטה בלבד, ונכתב לכן רק בספרדית.

השוו גם:

Joel Nitikman, "Current Tax Treaty Cases of Interest", *TA* (1999) 30444; *WTD* (1999) 8, pp. 9-34.

344 השוו לדבריו של Katz, כנס IFA (1993), 615.

ושיקף את גישתו. למדינת המושב הוענקה, דרך כלל, זכות מיסוי בלעדית, לבד ממקרים שבהם קיימת זיקה אמיצה מאוד בין ההכנסה לבין המדינה שממנה היא הופקה, כדוגמת הכנסה או רווחים ממקרקעין הנמצאים במדינה המתקשרת השנייה<sup>345</sup>.

בין שני המודלים הללו נתגלעו אפוא הבדלים מהותיים. המודלים שימשו את המדינות כמעט 20 שנה, אולם אף אחד מהם לא זכה לתמיכה ולהסכמה רחבה ולא הגשים את המטרה של יצירת רשת אמנות מס אחידה וקוהרנטית המבוססת על כללי מיסוי בינלאומיים מקובלים<sup>346</sup>. ב-1946, החליט האו"ם להקים וועדה פסיקלית קבועה<sup>347</sup>, אולם וועדה זו לא שרדה זמן רב והתפרקה כבר באוגוסט 1954<sup>348</sup>.

## 7.3 מודל הארגון לפיתוח ושיתוף פעולה כלכלי (OECD)

### 7.3.1 רקע: שינוי שם הארגון ל-OECD

מאמצי הארגון האירופאי לשיתוף פעולה כלכלי ('The Organization for European Economic Co-operation', (להלן: OEEC) לפתח מודל להימנעות מכפל מס שיהיה מוסכם על רוב המדינות האירופאיות שהיו חברות בארגון, נמשכו מהמקום בו נעצר המחקר המקדים של חבר הלאומים<sup>349</sup>. ביום 30 בספטמבר 1961 - בעקבות יוזמת נשיא ארצות-הברית, ג'ון קנדי - ארצות-הברית וקנדה הצטרפו לארגון ה-OEEC כחברות רשמיות. בהתאם לכך, שונה שם הארגון לפיתוח ושיתוף פעולה כלכלי ('Organization for Economic Co-operation and Development', (להלן: OECD).

<sup>345</sup> ראו:

M. Caroll, *Global Perspectives of an International Tax Lawyer* (Exposition Press, 1978), pp. 48-49, 69-70.

השוו קלוגמן וקפוטה, 12.

<sup>346</sup> ראו גם את ההקדמה למודל ה-OECD, I-1.

<sup>347</sup> ראו:

Resolution 2 (III) of the Economic and Social Council adopted on October 1, 1946.

החלטה זו פורסמה ב-

Official Records of the Economic and Social Council, First Year, Third Session, No.1, pp.100-102.

<sup>348</sup> ראו:

Resolution 557(XVIII) of the Economic and Social Council adopted at the 829<sup>th</sup> plenary session of ECOSO on August 5, 1954.

<sup>349</sup> ראו: Legislative History, לעיל הערה 340, 4513.

## 7.3.2 ארגון ה-OECD: המדינות החברות בו, מטרתו ומדיניותו

ה-OECD הוא ארגון המאגד כיום 30 מדינות, מהעשירות ביותר בעולם במונחי תוצר לנפש; לפי נתוני ה-OECD, מדינות אלה מייצרות כשני שלישים מהתוצר העולמי<sup>350</sup>. מדינות אלה חולקות ביניהן אידיאלים משותפים בענייני כלכלה וחברה; האידיאלים המרכזיים שסביבם בנוי הארגון הם משטר דמוקרטי וכלכלת שוק.

הארגון נחשב יוקרתי אך אינו אקסלוסיבי (כמו מדינות ה-G8, למשל), ובשנים האחרונות הצטרפו אליו גם מדינות שהשתייכו בעבר לגוש הקומוניסטי, כגון פולין, צ'כיה, סלובקיה והונגריה.

המדינות המקוריות שהיו חברות ארגון ה-OECD עם הקמתו הן: אוסטרליה, איטליה, איסלנד, אירלנד, אנגליה, ארצות-הברית, בלגיה, גרמניה, דנמרק, הולנד, יוון, לוקסמבורג, נורבגיה, ספרד, פורטוגל, צרפת, קנדה, שוודיה, שווייץ ותורכיה.

בשלב שני הצטרפו לארגון המדינות הבאות: יפן (28 אפריל 1964), פינלנד (28 ינואר 1969), אוסטרליה (7 יוני 1971), ניו-זילנד (29 מאי 1973), מכסיקו (18 מאי 1994), צ'כיה (21 דצמבר 1995), הונגריה (7 מאי 1996), פולין (22 נובמבר 1996) ודרום-קוריאה (12 דצמבר 1996).

גם הוועדה לעניין הקהילות האירופאיות נטלה חלק במהלך עבודת ארגון ה-OECD (במיוחד, על סעיף 13 למודל ה-OECD הודן ברווחי הון).

בראשית דרכו של הארגון, מטרתו העיקרית היתה ליישם את העקרונות הכלכליים של תכנית מרשל (התכנית לשיקום אירופה לאחר מלחמת העולם השנייה) לפיתוח מדינות נוספות - בעיקר באפריקה. בהתאם לסעיף 1 לאמנת היסוד של ה-OECD ('Convention on the Organization for Economic Co-operation and Development of the 14 December 1960'), אשר נחתמה בפריז ב-14 בדצמבר 1960 ונכנסה לתוקף ביום 30 בספטמבר 1961, ארגון ה-OECD צריך לקדם מדיניות שמטרתה להביא לשלושה יעדים עיקריים, כדלהלן<sup>351</sup>:

1. לתרום להתפתחות הכלכלה העולמית על-ידי יצירת צמיחה כלכלית מתמשכת ותעסוקה בשיעורים הגבוהים ביותר, והעלאת רמת החיים במדינות החברות בארגון, והכל תוך שמירה על יציבות פיננסית;
2. לתרום לפיתוח כלכלת בסיס במדינות החברות בארגון ובמדינות שאינן חברות בארגון הנמצאות בעיצומה של התפתחות כלכלית;
3. לתרום להרחבת הסחר העולמי במישור הרב-צדדי (מולטילטרלי) ללא הפליה ובהתאם להתחייבויות בינלאומיות.

<sup>350</sup> ראו: [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

<sup>351</sup> ראו את דף הפתיחה באוגדן הראשון של מודל ה-OECD.

ל-OECD אין הרבה סמכויות פורמליות, והוא משמש כיום בעיקר כפורום לדיונים, למחקר ולפיתוח חשיבה כלכלית וחברתית בנושאים בינלאומיים. בין היתר, מממן הארגון מחקרים כלכליים וחברתיים כלל-עולמיים, ומשמש כבמה להפצת התורות החברתיות והכלכליות אותן חולקות החברות בו. הארגון מנסה לגבש כללים אחידים בנושאים שונים, כגון כללי חשבונאות ומשפט, חוקי סחר ומיסוי בינלאומיים ועקרונות להגברת השקיפות בסקטור הציבורי.

לעקרונות ולסטנדרטים שמגובשים במסגרת קבוצות המחקר והוועדות של ה-OECD ניכרת השפעה רבה על גופים בינלאומיים אחרים להם יש סמכויות, כגון השוק האירופאי או קרן המטבע הבינלאומית. השפעה מסוג אחר באה לידי ביטוי דרך דרישות שמציב הארגון למדינות שמעוניינות להתקבל כחברות בו.

מדינת ישראל, למשל, אשר נחשבת מפותחת יחסית מבחינה חברתית וכלכלית, שייכת למעגל השני של מדינות שאינן חברות בארגון אך מעוניינות להצטרף אליו. ואולם, על-מנת להימנות עליו, חייבת ישראל למלא אחר דרישות מסוימות של הארגון (למשל, חתימה על אמנה למלחמה בהון השחור, הגנה על קניין רוחני וכו'). הדרישות שמציבה קהיליית ה-OECD לישראל ולמדינות אחרות שרוצות להשתייך אליו, מחייבות אותן לנקוט צעדים שמקרבים אותן רעיונית ומשפטית למעמדן של החברות בארגון.

### 7.3.3 ארבעה דו"חות ועדת ה-OEEC

מועצת ה-OECD (שקודם ל-1961 כונה, כאמור, OEEC) אימצה לראשונה את המלצותיה בדבר כפל מס ב-25 בפברואר 1955. באותה עת נחתמו כבר 70 אמנות מס בין המדינות, שהפכו לימים לחברות בארגון. הגידול בתלות ההדדית הכלכלית ושיתוף הפעולה בין המדינות שהיו חברות ב-OEEC בתקופה שלאחר המלחמה הדגישו את חשיבותם של האמצעים למניעת כפל מס. הוכר אפוא הצורך בהרחבת רשת אמנות המס לכלל המדינות החברות ב-OEEC. במקביל, קיומם של עקרונות אחידים, הגדרות וכללים זהים נחשבו יעד אידיאלי שיש לשאוף להשיגו.

בהתאם לכך, ב-1956, לאחר מלחמת העולם השנייה ועם פירוקו של חבר הלאומים, החליט ה-OEEC להקים וועדה פיסקלית ('Fiscal Committee') ל'בחינת שאלות הנוגעות לכפל מס ושאלות אחרות בעלות אופי מקצועי דומה' ('The study of Question Relating to Double Taxation and of Other Fiscal Questions of a Similar Technical Nature')<sup>352</sup>. על וועדה זו הוטל לגבש טיוטת מודל, שתפתור את בעיית כפל המס בין המדינות האירופאיות שהיו חברות בארגון, ושתהא מקובלת על כולן<sup>353</sup>. וועדה זו התבססה על החומר הרב שנאסף על-ידי הוועדה הפיסקלית של האו"ם בין מלחמות העולם הראשונה והשנייה.

<sup>352</sup> ראו :

Resolution C(56)49 of the OEEC Council.

<sup>353</sup> ראו את ההקדמה למודל ה-OECD, I-2. השו"ג: Vogel; A-1, Baker (2001), 9.

### 7.3.4 נוסח מודל ה-OECD מ-1963

בין השנים 1958-1961 פרסמה הוועדה הפיסקלית של ה-OECD ארבעה דו"חות ביניים (דו"ח אחד בכל שנה). הדו"חות כללו 25 סעיפים, ולצדם דברי ההסבר, אותם הוצע לכלול באמנת המודל<sup>354</sup>. ב-1963 הוגש הדו"ח הסופי והמסכם. כותרתו של הדו"ח היתה 'טיוטת אמנות כפל מס על הכנסות והון' ('Draft Double Taxation Convention on Income Capital', OECD, Paris, 1963). אל הדו"ח הסופי צורף המודל המלא הראשון של ה-OECD לאמנות מס על הכנסה ועל הון - OECD Model Convention, ודברי הסבר רשמיים ('Commentary') אשר הסבירו והדגימו את פועלן של הוראותיו<sup>355</sup>.

בהתאם לסעיף 5(b) לאמנת הייסוד של ה-OECD<sup>356</sup> אימצה מועצת ה-OECD, ביום 30 ביולי 1963, החלטה בה קראה לממשלות של המדינות החברות בארגון לפעול בהתאם לטיטוט מודל זה. המועצה המליצה לכל המדינות החברות בארגון להמשיך במאמציהן להתקשר באמנות דו-צדדיות למניעת כפל מס, ולאמץ את נוסח טיוטת המודל כבסיס למשא ומתן ביניהן. מכיון שחלק מן המדינות החברות ב-OECD לא הסכימו לאמץ את כל המודל ואת דברי ההסבר במלואם, הוכנסו הסתייגויות ('Reservations') ביחס לסעיפי המודל והערות ('Observations') ביחס לדברי ההסבר שלהם. נפרט על כך בהמשך.

### 7.3.5 הוועדה לעניינים פיסקליים (CFA)

ב-1971 החליפה הוועדה לעניינים פיסקליים ('Committee on Fiscal Affairs'), ובקצרה: CFA) את הוועדה הפיסקלית. מועצת ה-OECD העניקה ל-CFA סמכות רחבה יותר מזו שהיתה לקודמתה. ההחלטה שכוננה את ה-CFA<sup>357</sup> קובעת, שהוועדה תהיה אחראית על בחינת השיטות שבאמצעותן ניתן יהיה להשתמש במיסוי על-מנת לקדם הקצאה ושימוש

<sup>354</sup> ש.ס.

<sup>355</sup> יחסית לא ידוע הרבה על אופן קביעת משימותיה של הוועדה הפיסקלית, בעיקר מכיוון שהחומר של ה-OECD וה-OEEC אינו נגיש לציבור הרחב. למידע על עבודת הוועדה הפיסקלית, ראו:

Peter Harris, "Origins of the 1963 OECD Model Series: Working Party Twelve and Article 10", 15 *Australian Tax Forum* (1999/2000) 3-72.

<sup>356</sup> סעיף 5 לאמנה האמורה קובע כדלקמן:

"In order to achieve its aims, the Organisation may:

- (a) take decisions which except as otherwise provided shall be binding on all the Members;
- (b) **make recommendations to Members**; and
- (c) enter into agreements with Members, non-member States and international organizations."

(ההדגשה הוספה)

[יכדי להגשים את מטרתיו הארגון רשאי:

- (א) לקבל החלטות שיחייבו את כל המדינות החברות, אלא אם נאמר אחרת;
- (ב) לתת המלצות למדינות חברות;
- (ג) לכרות הסכמים עם מדינות חברות, מדינות לא חברות וארגונים בינלאומיים."]

<sup>357</sup> ראו:

Resolution C(71) 41 of the OECD Council.

במשאבים כלכליים בצורה טובה יותר, הן ברמה הלאומית והן ברמה הבינלאומית. בנוסף, הוטל על הוועדה להציע דרכים שיביאו להגברת האפקטיביות של השימוש במיסוי ככלי מדיניות להשגת מטרות ממשלתיות<sup>358</sup>.

הייצוג של ה-CFA נעשה על-ידי פקידים ממשלתיים בכירים, בדרך כלל אלו שאחראים על מדיניות המיסוי הבינלאומי במדינה<sup>359</sup>. הוועדה הקימה מספר קבוצות עבודה, שהרלוונטיות מביניהן לענייננו הן בעיקר שלוש אלה:

1. קבוצת עבודה מספר 1 בנושא אמנות מס וסוגיות נילוות - *Working Party No. 1*  
;on Tax Conventions and Related Questions
2. קבוצת עבודה מספר 6 בנושא מיסוי מיזמים רב-לאומיים - *Working Party No. 6*  
;on Taxation of Multinational Enterprises
3. קבוצת עבודה מספר 8 בנושא הימנעות והשתמטות ממס - *Working Party No. 8*  
.on Tax Avoidance and Evasion

קבוצות העבודה השונות מחברות מעת לעת דו"חות ביחס לשאלות פיסקליות המתעוררות בפרקטיקה בנוגע ליישום ולהבנת אמנת המודל. בדרך כלל, לאחר שדו"חות אלה מאושרים על-ידי מועצת ה-OECD ('OECD Council'), נעשים בעקבותיהם תיקונים במודל עצמו ובדברי ההסבר שלו. מ-1977 הוכנו דו"חות רשמיים בנושאים מגוונים בתחום המיסוי הבינלאומי; מעל ל-16 מהם פורסמו באוגדן השני שהוציא לאור ה-OECD<sup>360</sup>.

הוועדה לעניינים פיסקליים יזמה, בנוסף למודל, עבודות נוספות שקשורות לכפל מס במישור הבינלאומי. העבודות הללו כוללות, למשל, הכנת אמנת מודל למניעת כפל מס בנושא עזבונות וירושות; וכן, אמנת מודל למניעת כפל מס בנושא מתנות<sup>361</sup>.

יצוין, כי בועדת ה-OECD משתתפים כיום גם נציגים ממדינות נוספות, שאינן חברות בארגון, כך שהעמדות שמתגבשות שם משקפות, על-פי-רוב, גם את דעתן.

<sup>358</sup> ראו שם:

"[The CFA] Shall be responsible for investigating the methods by which taxation can be used to promote improved allocation and use of economic resources, both domestically and internationally and for proposing ways of increasing the effectiveness of taxation as a policy instrument for achieving Governmental objectives..."

<sup>359</sup> בנוגע לעבודת הוועדה, ראו:

OECD, Committee on Fiscal Affairs: Activities 1971-1990 and Current work Programme, Report of Working Party No. 1, 44 *BIFD* (1990), 558.

<sup>360</sup> ראו:

Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), *Model Tax Convention On Income and On Capital* (Paris 2000), Vol. II, R-1ff.

<sup>361</sup> מודל זה פורסם בפעם הראשונה ב-1966, וב-1982 פורסם נוסח מתוקן.

### 7.3.6 מודל ה-OECD מ-1977

הוועדה לעניינים פיסקליים של ה-OECD צפתה, כי נוסח המודל מ-1963 עשוי לעבור שינויים ותיקונים בעתיד. מ-1971 עסקה הוועדה, באמצעות ה-*Working Party No. 1*, בתיקון הנוסח של מודל 1963. ב-1972 וב-1974 פרסמה הוועדה דו"חות כלליים בהם הוצע לתקן סעיפים מסוימים בנוסח של מודל ה-OECD מ-1963.

בשנים לאחר מכן, בעקבות הניסיון הפרקטי והעיוני שנצבר בנושא, השינויים במערכות המיסוי של המדינות, התפתחותם של תחומים עסקיים ודפוסי פעילות חדשים וצמיחתם של ארגוני עסקים כלל-עולמיים, אישרה הוועדה לעניינים פיסקליים דו"ח חדש, בו הומלץ לשנות את מודל ה-OECD ואת דברי ההסבר לו<sup>362</sup>. המלצות הוועדה התקבלו בחלקן על-ידי מועצת ה-OECD ב-11 באפריל 1977, ובמועד זה פורסם למעשה מודל חדש ולצדו דברי הסבר מעודכנים: 'מודל ה-OECD משנת 1977'<sup>363</sup>.

### 7.3.7 מודל ה-OECD מ-1992

הגורמים אשר הביאו לשינוי מודל ה-OECD משנת 1963 ולהחלפתו במודל חדש ב-1977, המשיכו להשפיע בחמש-עשרה השנים שלאחר מכן. לכן, עלה צורך בהתאמת הוראות המודל מ-1977 לתנאים כלכליים משתנים, התפתחויות טכנולוגיות חדשות, שינויים בדפוסי עסקאות חובקות עולם; כמו כן, היה צורך להתמודד עם פיתוח דרכים מתוחכמות להימנעות ולהתחמקות ממס. כל אלו הביאו את חברי צוות הוועדה לעניינים פיסקליים, ובמיוחד את אנשי ה-*Working Party No. 1*, לפרסם סידרה של דו"חות. בנוסף, פורסמו הנחיות וניירות עמדה במיגון נושאים שעסקו בהיבטי מיסוי שונים בהקשר הבינלאומי<sup>364</sup>. חלק מדו"חות אלו כללו גם המלצות לשינויים פוטנציאליים מרחיקי לכת עד לניסוח מחדש של סעיפי אמנת המודל ודברי ההסבר שלהם. ב-22 ליולי 1992 אישרה מועצת ה-OECD את פרסומו של דו"ח מסכם, שכותרתו '*The Revision of the Model Convention*'. דו"ח זה כלל את מרבית ההמלצות והשינויים שהוצעו מאז שנת 1977 בדו"חות הקודמים של הוועדה. בעקבות דו"ח זה, פורסמה בספטמבר 1992 גירסה מעודכנת למודל<sup>365</sup>.

<sup>362</sup> ראו את ההקדמה למודל ה-OECD, I-3. וראו גם:

K. Messere, 47 *BIFD* (1993) 246.

<sup>363</sup> לדיון במודל המתוקן מ-1977, ראו:

International Fiscal Association, *The Revised OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital* (BIFD, Amsterdam, 1977).

<sup>364</sup> ראו את דו"ח הוועדה הון בארגון, פעולותיו ותכניות העבודה של ה-*Working Party No. 1*, לעיל הערה 359.

<sup>365</sup> לגבי התיקונים שנעשו ב-1992, ראו באופן כללי:

K. Matthews, "OECD Conference Participants Review Changes in 1992 OECD Model Treaty", *TNI* (1993) 251;

V. Maguire, "New Model Convention", *The Tax Journal* (January 7<sup>th</sup>, 1993) 10.

### 7.3.8 עדכון מודל ה-OECD החל מ-1992

ב-1991, בעקבות ההכרה בצורך להכניס תיקונים ושינויים באורח קבוע למודל, החליטה ועדת ה-OECD לנושאים פיסקליים להקנות למודל אופי דינמי. נקבע, שסעיפי המודל ודברי ההסבר שלו יתעדכנו ויתפרסמו מעת לעת, בסמוך לאישור מסקנות הוועדה על-ידי מועצת ה-OECD; זאת, מבלי להמתין שנים עד פרסומו של נוסח מתוקן כמיקשה אחת, כפי שהיה נהוג עד אז<sup>366</sup>. בהתאם לכך, ובמטרה לאפשר הכנסת עדכונים שוטפים למודל ולדברי ההסבר, מתפרסמים אלו באוגדן ולא כספר כרוך, כפי שהיה נהוג עד אז<sup>367</sup>.

פרסום מודל ה-OECD ב-1992 היווה את הצעד הראשון בתהליך של עדכון סדיר; מטרתו - שהמודל ייצג את השקפותיהן המשתנות של המדינות החברות.

מאז עודכן מודל ה-OECD מספר פעמים<sup>368</sup>:

- ספטמבר 1992 - פרסום הנוסח המקורי של המודל;
- מרס 1994 - עדכון ראשון<sup>369</sup>;
- ספטמבר 1995 - עדכון שני<sup>370</sup>;
- נובמבר 1997 - עדכון שלישי<sup>371</sup>;

<sup>366</sup> לדיון בהשלכות של הפיכת המודל לדינמי, ראו במיוחד: K. Vogel, "Reflections on the Future of the OECD Model Convention and Commentary", *BIFD* (1996) 527.

<sup>367</sup> ראו באופן כללי: Messere, לעיל הערה 362, 250.  
<sup>368</sup> לסקירת השינויים שנעשו במודל בין השנים 1992 ל-1997, ראו: K. Vogel, "Changes to the OECD Model Treaty and Commentary since 1992", *BIFD* (1997) 532.

לסקירת השינויים בין 1977 ל-1996, ראו: T. Fuller, "Changes to the OECD Model Tax Convention and its Commentaries since 1977", *OECD Proceedings: Tax Treaties - Linkages Between OECD Member Countries and Dynamic Non Member-Economies* (R. Vann - ed, OECD, Paris, 1996).

<sup>369</sup> לדיון בשינויים שנעשו בעקבות העדכון מ-1994, ראו: K. Matthews, "Tax Treaties: OECD to Amend Model Commentary on P/E Income Attribution", 7 *TNI* (1993) 951.

<sup>370</sup> לדיון בשינויים שנעשו בעקבות העדכון מ-1995, ראו: R. Betten, "OECD: An Analysis of the 1995 Update of the OECD Model Convention", *E.T.* (1996) 55;  
J. Schwarz, "OECD Update Model Income Tax Convention", 20 *F.T. World Tax Report* (1995) 202.

<sup>371</sup> לדיון בשינויים שנעשו בעקבות העדכון מ-1997, ראו: K. Vogel, "Treaty News-Amendments to the OECD Model Tax Convention", *BIFD* (1998) 133;  
D. Aigner and M. Züger, "Recent Updates to the OECD Model Tax Convention", *E.T.* (1998) 183.

התפתחות המודלים של אמנות המס

- אפריל 2000 - עדכון רביעי<sup>372</sup>;
- ינואר 2003 - עדכון חמישי<sup>373</sup>.

במועדים אלה פורסמו נוסחים מתוקנים לדברי ההסבר ואף למודל גופו. השינויים מ-1977 ואלה מהשנים 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, ו-2003 השפיעו יותר על דברי ההסבר ופחות על המודל גופו. דברי ההסבר נעשו מחייבים יותר וגדל מספר ההסתייגויות מהמודל ('Reservations').

השינויים המשמעותיים יותר בוצעו בשני העדכונים האחרונים של המודל, מ-2000 ומ-2003. כך לדוגמה, בתיקון משנת 2000 הוחלט לבטל את סעיף 14 במודל, שעוסק במיסוי הכנסות משירותים מקצועיים, ולתקן את כל שאר ההסדרים במודל שהושפעו הימנו. כיום, המיסוי של הכנסות אלה מוסדר בסעיף 7 למודל, שעוסק במיסוי רווחי עסקים<sup>374</sup>. כמו כן, בתיקון משנת 2003 הוסף למודל סעיף חדש, סעיף 27, שעניינו ב'סיוע בגביית מיסים'<sup>375</sup>. בנוסף, בסעיף 13(4) נקבע הסדר הנוגע למכירת מניות של 'חברת מקרקעין', בדומה לזה שקבוע במודלים של האר"ם ושל ארצות-הברית<sup>376</sup>.

דומה, כי שני תיקונים אלה הנם הראשונים, מאז 1977, שבהם הוחלט להשמיט ולהוסיף, בהתאמה, סעיף מן המודל עצמו. כאמור, התיקונים הקודמים נגעו יותר לדברי ההסבר, בעוד שהמודל עצמו תוקן בדרך כלל באופן נקודתי בלבד.

הנוסח של מודל ה-OECD מ-2003 מהווה את הבסיס לניתוח הוראות המודל בספר זה. בנוסף, הסתמכנו על עדכונים שמפורסמים על-ידי ה-OECD, אף אם טרם הוכנסו למודל או לדברי ההסבר שלו<sup>377</sup>.

<sup>372</sup> לנסח שפורסם ב-29 לאפריל 2000, ראו:

Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), *Model Tax Convention On Income and On Capital* (Paris 2000), Vol. I.

לדיון בשינויים שנעשו בעקבות העידכון מ-2000, ראו:

K. Vogel, "Tax Treaty News", BIFD (2000) 98.

<sup>373</sup> הנוסח המעודכן מ-2003 ודברי ההסבר הנלווים לו ניתנים לרכישה באתר האינטרנט של ה-OECD: [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

<sup>374</sup> להרחבה, ראו **כרך ה'**, שער ראשון.

<sup>375</sup> ראו את הדיון להלן, פסקה 16.9.1.4. נציין, כי עד לשנים האחרונות נרתעו בכל העולם מאכיפת חוקים פיסקליים של מדינות זרות. הדבר מצא ביטוי אף בסייגים לאכיפת פסקי חוץ. כלל זה השתנה בעקבות המלחמה בטרור, בהון השחור ובסמים.

<sup>376</sup> להרחבה, ראו **כרך ד'**, שער שני. תיקונים נוספים בוצעו בסעיף 13(1)(g) (שינוי הגדרת המונח 'אזרח') ובסעיף 23A(4) (שינוי לשוני).

<sup>377</sup> יש לציין, כי במקרים רבים הוועדה לעניינים פיסקליים מאמצת תיקונים למודל ומפרסמת אותם קודם לעדכון המודל בהתאם. דוגמה לתיקון כזה הוא התיקון לדברי ההסבר של סעיף 5 למודל ה-דן ב'מוסד-קבע'. התיקון האמור נגע למסחר אלקטרוני ('e-commerce'). הוא אומץ על-ידי הוועדה בדצמבר 2000 ופורסם כבר בינואר 2001, קודם לעדכון המודל ופרסומו ב-2003. ראו: OECD News Release of February 12, 2001.

### 7.3.9 מעמד מודל ה-OECD ומטרתו

אמנת המודל של ה-OECD אינה אמנה בינלאומית המחייבת את המדינות החברות ב-OECD. המודל אומץ על-פי המלצה של מועצת ה-OECD מכוח סעיף 5(b) לאמנת הייסוד של ה-OECD<sup>378</sup>. מספר מדינות חברות פיתחו לעצמן מודלים אחרים<sup>379</sup>. המודלים הללו מבוססים ברובם על מודל ה-OECD, אם כי לא זהים לו. הם הותאמו לדין הפנימי של אותן מדינות במטרה להציג את מדיניותן השונה ולשמש את נציגיהן במשא ומתן.

המטרה המרכזית של מודל ה-OECD היא להקנות שיטה אחידה לפתרון מרבית הבעיות המתעוררות בתחום המיסוי הבינלאומי. המודל סיפק טיטה בסיסית למשא ומתן ביחס לאמנות מס בין מדינות. מדינות החברות ב-OECD (ומדינות שאינן חברות) יכולות להשתמש במודל, ומשתמשות בו בדרך-כלל, כבסיס למשא ומתן לכריתת אמנות למניעת כפל מס.

על מטרה זו ניתן ללמוד מדברי ההקדמה למודל, המציינים לאמור<sup>380</sup>:

"It has long been recognized among the Member countries of the Organisation for Economic Co-operation and Development that it is desirable to clarify, standardize, and confirm the fiscal situation of taxpayers who are engaged in commercial, industrial, financial, or any other activities in other countries through the application by all countries of common solutions to identical cases of double taxation. **This is the main purpose of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, which provides a means of settling on a uniform basis the most common problems that arise in the field of international juridical double taxation.** As recommended by the Council of the OECD, Member countries, when concluding or revising bilateral conventions, should conform to this Model Convention as interpreted by the Commentaries thereon and having regard to the reservations contained therein and their tax authorities should follow these Commentaries, as modified from time to time and subject to their observations thereon, when applying and interpreting the provisions of their bilateral tax conventions that are based on the Model Convention." (ההדגשה הוספה)

המודל קובע כללי מיסוי אחידים לפריטי ההכנסה השונים. בד בבד, נותרה גמישות מסוימת להוראותיו, כדוגמת קביעת שיעור המס במדינת המקור על דיבידנדים, תמלוגים וריבית,

<sup>378</sup> ראו, לעיל הערה 356.

<sup>379</sup> ראו להלן, פסקאות 7.6 ו-7.7.

<sup>380</sup> ראו את ההקדמה למודל ה-OECD, I-1, פסקאות 1 ו-2.

התפתחות המודלים של אמנות המס

שיטת מניעת כפל מס, שיטת ייחוס רווחי 'מוסד-קבע' וכו'. בנוסף, קיימות הוראות חלופיות או הוראות נוספות בדברי ההסבר למודל.

### 7.3.10 דברי ההסבר למודל ('Commentary')

לכל סעיף במודל ה-OECD קיימים דברי ההסבר רשמיים ('Commentary') המדגימים או מפרשים את האמור בו. דברי ההסבר פורסמו החל מהמודל מ-1963 וצורפו גם לכל המודלים המאוחרים יותר. דברי ההסבר כוללים גם הצעות לניסוחים אלטרנטיביים המאפשרים למדינות המתקשרות לבחור להן את האפשרות הרצויה והמוסכמת.

כאשר מועצת ה-OECD אישרה את פרסום המודל מ-1992, היא התייחסה לדברי ההסבר כאל כלי לפרשנות המודל<sup>381</sup>. המועצה המליצה למדינות החברות בארגון, בעת כריתת אמנות מס דו-צדדיות חדשות או בעת תיקון אמנות קיימות, לפעול בהתאם לסעיפי אמנת המודל, כפי שפורשו בדברי ההסבר למודל, תוך התייחסות להסתייגויות ולהערות לאמנת המודל<sup>382</sup>. עם עדכון המודל ב-1994, הוחלפה המלצה זו בהמלצה אחרת<sup>383</sup>.

ההמלצה הנוכחית של מועצת ה-OECD אומצה ב-10 באוקטובר 1997<sup>384</sup>. בהמלצה זו הוספה פסקה נוספת הקובעת שעל רשויות המס של המדינות החברות ב-OECD לפעול בהתאם לדברי ההסבר של סעיפי אמנת המודל, כפי שהם מתעדכנים מעת לעת, בבואם ליישם ולפרש את ההסדרים של אמנות המס הדו-צדדיות שלהן המבוססות על אמנת המודל.

ההמלצה קובעת כדלקמן<sup>385</sup>:

" I. RECOMMENDS the Government of Member countries:

1. [...]
2. when concluding new bilateral conventions or revising existing bilateral conventions, to conform to the Model Tax Convention as interpreted by the Commentaries thereto;
3. that their tax administrations follow the commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, as

<sup>381</sup> ראו :

Recommendation of the Council [of the OECD] dates 23 July, 1992, C(92) 122/FINAL.

<sup>382</sup> ראו את סעיף 2 להמלצה המצוטטת בטקסט להלן.

<sup>383</sup> ראו :

Recommendation of the Council [of the OECD] dates 31 March 1994, C(94) 11/FINAL.

<sup>384</sup> ראו :

Recommendation of the Council [of the OECD] dates 23 October 1997, App. II of Vol. II.

<sup>385</sup> ההמלצה המעודכנת פורסמה בכרך השני של מודל ה-OECD, כנספח 2.

שם.

modified from time to time, when applying and interpreting the provisions of their bilateral tax conventions that are based on these Articles; "

דברי ההקדמה למודל חוזרים על המלצת מועצת ה-OECD<sup>386</sup> ומציינים בהמשך לאמור<sup>387</sup>:

- "29. As the Commentaries have been drafted and agreed upon by the experts appointed to the Committee on Fiscal Affairs by the Governments of Member countries, they are of special importance in the development of international fiscal law. Although the Commentaries are not designed to be annexed in any manner to the conventions signed by Member countries, which unlike the Model are legally binding international instruments, they can nevertheless be of great assistance in the application and interpretation of the conventions and, in particular, in the settlement of any disputes.
- 29.1 The tax administrations of Member countries routinely consult the Commentaries in their interpretation of bilateral tax treaties. The Commentaries are useful both in deciding day-to-day questions of detail and in resolving larger issues involving the policies and purposes behind various provisions. Tax officials give great weight to the guidance contained in the Commentaries.
- 29.2 Similarly, taxpayers make extensive use of the Commentaries in conducting their businesses and planning their business transactions and

<sup>386</sup> ראו את ההקדמה למודל ה-OECD, I-1, פסקה 3:

"As recommended by the Council of the OECD, Member countries, when concluding or revising bilateral conventions, should conform to this Model Convention as interpreted by the Commentaries thereon and having regard to the reservations contained therein and their tax authorities should follow these Commentaries, as modified from time to time and subject to their observations thereon, when applying and interpreting the provisions of their bilateral tax conventions that are based on the Model Convention."

<sup>387</sup> ראו שם, I-10, 11, פסקאות 29-29.

investments. The Commentaries are of particular importance in countries that do not have a procedure for obtaining an advance ruling on tax matters from the tax administration as the Commentaries may be the only available source of interpretation in that case.

- 29.3 Bilateral tax treaties are receiving more and more judicial attention as well. The courts are increasingly using the Commentaries in reaching their decisions. Information collected by the Committee on Fiscal Affairs shows that the Commentaries have been cited in the published decisions of the courts of the great majority of Member countries. In many decisions, the Commentaries have been extensively quoted and analysed, and have frequently played a key role in the judge's deliberations. The Committee expects this trend to continue as the world-wide network of tax treaties continues to grow and as the Commentaries gain even more widespread acceptance as an important interpretative reference."

מאחר שדברי ההסבר נכתבו על-ידי מומחים שמונו על-ידי המדינות החברות ב-OECD, מיוחסת להם חשיבות רבה בהתפתחות המשפט הבינלאומי הפיסקלי. לא היתה כוונה שדברי ההסבר יהיו נספח לאמנות שנחתמות על-ידי המדינות החברות בארגון. לא היתה גם כוונה כי הם יהיו כלי בינלאומי מחייב. אף על-פי כן נודעת לדברי ההסבר חשיבות רבה בסיוע, ביישום ובפירוש אמנות אלו, במיוחד במקרים שבהם מתעוררות מחלוקות.

רשויות המס של המדינות החברות ב-OECD נעזרות באופן שגרתי בדברי ההסבר לצורך הבנת הוראות אמנות המס. דברי ההסבר מועילים ומסייעים הן בשאלות יום-יומיות פשוטות והן בעניינים מהותיים הנוגעים למדיניות ולמטרות ההוראות. נציגי רשויות המס נותנים משקל רב להנחיות הכלולות בדברי ההסבר.

באופן דומה, גם הנישומים עושים שימוש רחב בדברי ההסבר בעת ניהול עסקיהם ותכנון עסקאותיהם והשקעותיהם. לדברי ההסבר נודעת חשיבות עליונה במעלה במדיניות בהן לא קיים הליך קבלת 'אישור מראש' ('פרה-רולינג') בנושאי מס, שכן דברי ההסבר עשויים להיות המקור הבלעדי לפרשנות המקרה הנדון.

אמנות מס דו-צדדיות נדונות יותר ויותר בבתי המשפט. בתי המשפט משתמשים בדברי ההסבר באופן הולך וגדל לצורך החלטתם בפסק-הדין. המידע שנאסף על-ידי הוועדה לעניינים פיסקליים מצביע על כך, שבמרבית המדינות החברות בתי המשפט ציטטו מדברי ההסבר, ובפסקי-דין רבים אף ניתנה לדברי ההסבר נפקות חשובה. בתי משפט במדינות הבאות הפנו לדברי ההסבר ככלי לפרשנות: אוסטריה, אוסטרליה, ארצות-הברית, בלגיה, גרמניה, דנמרק, הולנד, יפן, מלזיה, ניו-זילנד, ספרד, קנדה, שוודיה ושווייץ<sup>388</sup>. הוועדה לעניינים פיסקליים של ה-OECD צופה שמגמה זו תימשך במקביל להרחבת רשת אמנות המס בעולם.

### 7.3.11 פרשנות אמנות ותיקות על-פי גרסאות מאוחרות של דברי ההסבר: פרשנות דינמית

בעת כתיבת המודל ב-1977, הוועדה לעניינים פיסקליים בחנה את הבעיות הפרשניות שעלולות להתעורר מהשינויים שנעשו ביחס למודל מ-1963. הוועדה הביעה את עמדתה, כי אמנות שנכרתו לפני פרסום המודל מ-1977 יפורשו, ככל שהדבר אפשרי, ברוח הוראותיה המתוקנות, וזאת למרות שהאמנות התבססו על המודל הקודם.

כמו כן, בהתאם להליך ההסכמה ההדדית בסעיף 25 למודל, מדינות שרוצות להבהיר את עמדתן ביחס לנקודה מסוימת שהושפעה מתיקון המודל או מתיקון דברי ההסבר לו, יוכלו לעשות כן על-ידי חילופי מכתבים בין הרשויות המוסמכות בשתי המדינות. בדרך זו ניתן להגיע להסכמה בנוגע לפירוש ההוראה הרלוונטית.

ועדת ה-OECD לעניינים פיסקליים מחזיקה בדעה שזהו גם אופן פירוש השינויים שחלו מאז המודל של שנת 1977<sup>389</sup>.

עם זאת, במקום שבו ההוראות הקודמות שונות בתכלית מההוראות החדשות, התיקונים - הן אלו של הוראות סעיפי המודל והן של דברי ההסבר לו - לא יחולו על פרשנות או יישום של אמנות שנחתמו קודם לכן. עם זאת, תיקונים ותוספות אחרות לדברי ההסבר חלים בדרך כלל גם לצורך יישום ופירוש אמנות שנחתמו עובר לשינויים אלו.

הסיבה לכך נובעת מהתפיסה העקרונית הרואה במודל ובדברי ההסבר לו כביטוי האובייקטיבי של ההסכמה הכללית של המדינות החברות בארגון בנוגע לדרך הפרשנות הנאותה והנכונה של הוראות האמנות. מכיוון שכך, סבורה הוועדה שהשינויים לדברי ההסבר הנם בעלי תחולה רטרוספקטיבית, קרי - חלים גם על אמנות שנכרתו עובר לאימוצם של אותם שינויים. הוועדה מתנגדת לכל גישה אחרת. גם רשויות המס במדינות החברות ב-OECD פועלות בהתאם לעקרונות הכלליים האמורים לעיל. אשר-על-כן, הוועדה

<sup>388</sup> לפירוט האסמכתאות הרלוונטיות ולדיון באשר למעמדם של דברי ההסבר למודל ה-OECD כאמצעי לפרשנות אמנות מס דו-צדדיות - בעיקר כאלה שמתבססות על מודל ה-OECD - ראו להלן, פרק 30.

<sup>389</sup> שם, I-12, פסקה 34.

מחזיקה בדעה, שהנישומים יכולים להיעזר בגרסאות מאוחרות יותר של דברי ההסבר בעת פירוש אמנות מוקדמות יותר (שנחתמו לפני אימוצם של דברי ההסבר הרלוונטיים)<sup>390</sup>.

## 7.3.12 הסתייגויות מהמודל ('Reservations')

למרות שכל המדינות החברות ב-OECD מסכימות עם מטרת המודל ועם הוראותיו העיקריות, כמעט כולן הכניסו 'הסתייגויות' ('Reservations') לגבי חלק מסעיפי המודל, וזאת על-מנת לשמור על החופש שלהן לסטות מהוראות מסוימות במודל<sup>391</sup>. מובן שאין כל צורך בהכנסת הסתייגות מקום בו המדינה מתכוונת להשתמש בהוראה חלופית או בהוראה נוספת המוצעת על-ידי המודל או על-ידי דברי ההסבר.

מקובל במשפט הבינלאומי, שבמקום שבו מדינה מתקשרת מכניסה הסתייגות, המדינה המתקשרת האחרת רשאית לשמור לעצמה את החופש לפעול בהתאם לעיקרון ההדדיות. הוועדה לעניינים פיסקליים סבורה, כי יש לבחון הסתייגויות אלו אל מול הרקע להסכם<sup>392</sup>.

<sup>390</sup> ראו שם, I-12, 13, פסקאות 35-36.1 :

"35. Needless to say, amendments to the Articles of the Model Convention and changes to the Commentaries that are a direct result of these amendments are not relevant to the interpretation or application of previously concluded conventions where the provisions of those conventions are different in substance from the amended Articles. However, other changes or additions to the Commentaries are normally applicable to the interpretation and application of conventions concluded before their adoption, because they reflect the consensus of the OECD Member countries as to the proper interpretation of existing provisions and their application to specific situations.

36. Whilst the Committee considers that changes to the Commentaries should be relevant in interpreting and applying conventions concluded before the adoption of these changes, it disagrees with any form of *a contrario* interpretation that would necessarily infer from a change to an Article of the Model Convention or to the Commentaries that the previous wording resulted in consequences different from those of the modified wording. Many amendments are intended to simply clarify, not change, the meaning of the Articles or the Commentaries, and such *a contrario* interpretations would clearly be wrong in those cases.

36.1 Tax authorities in Member countries follow the general principles enunciated in the preceding four paragraphs. Accordingly, the Committee on Fiscal Affairs considers that taxpayers may also find it useful to consult later versions of the Commentaries in interpreting earlier treaties." (הנטיה במקור)

השוו גם עם עמדת בית המשפט הפדרלי בארצות-הברית בעניין **Burbank**, לעיל הערה 251. בית המשפט קבע שם, כי בפירושו של סעיף באמנת המס בין ארצות-הברית לקנדה, יש מקום להיעזר בדברי ההסבר של ה-OECD למודל מאוחר יותר מאשר המודל עליו התבססה האמנה הנדונה. זאת, משום שהן ארצות-הברית והן קנדה חברות בארגון ה-OECD ובהיעדר הסתייגויות מהמודל החדש יותר, משתמעת הסכמתן. להרחבה ראו להלן, פסקה 30.3.

<sup>391</sup> ראו את ההקדמה למודל ה-OECD, I-11, פסקה 31.

<sup>392</sup> שם, פסקה 32.

קודם ל-1994 מספר מדינות חברות סטו מסעיפים מסוימים במודל<sup>393</sup>. ב-1994 מדינות אלה הסכימו כי הסטיות שלהן זהות למעשה באופיין להסתייגויות, והוצגו על-כן כאלה.

### 7.3.13 הערות על דברי ההסבר ('Observations')

בנוסף להסתייגויות' מהמודל ('Reservations'), מספר מדינות חברות שאינן מסכימות עם דברי ההסבר של ה-OECD להסדר מסוים במודל צרפו להם הערות ('Observations'). הערות אלה אינן מלמדות על חוסר הסכמה עם האמור במודל עצמו, אלא מביעות את עמדת המדינות לגבי אופן היישום והפרשנות של הוראותיו. הן נדרשות לאור תפיסת דברי ההסבר ככלי פרשני רב חשיבות.

### 7.3.14 עמדת מדינות שלא חברות ב-OECD

במהלך השנים השפיע המודל גם על מדינות שאינן חברות בארגון ה-OECD. מדינות אלה נוהגות על-פי-רוב לאמץ את נוסח המודל של ה-OECD כבסיס למשא ומתן לכריתת אמנות מס דו-צדדיות ביניהן לבין עצמן וביניהן לבין מדינות החברות ב-OECD. לאור זאת, החליטה ועדת ה-OECD לעניינים פיסקליים ב-1991, כי הליך עדכון המודל יושפע גם ממדינות אלו, כדי שהמודל יעודכן בהתאם לשינויים בעקרונות המיסוי הבינלאומי באופן טוב ויעיל יותר. בהתאם לכך, הוחלט לשתף בדיוני הוועדה גם נציגים ממדינות נוספות, שאינן חברות בארגון; כך שהעמדות שמתגבשות שם משקפות, על-פי-רוב, גם את עמדתן.

ואכן, במהלך אחד העדכונים התקופתיים של המודל בשנת 1997 הוספו עמדותיהן של ישראל ושל מספר מדינות נוספות שאינן חברות בארגון. המדינות הללו: אוקראינה, אסטוניה, ארגנטינה, בלארוס, ברזיל, דרום-אפריקה, הפיליפינים, ויטנאם, ישראל, לטביה, ליטא, מלזיה, סין, סלובקיה, רומניה, רוסיה ותאילנד.

מדינות אלו פרסמו עמדות רשמיות לגבי כל סעיף וסעיף במודל. עמדות אלה מתפרסמות באוגדן השני של אמנת ה-OECD<sup>394</sup>.

### 7.3.15 השפעת מודל ה-OECD

מאז שנת 1963 נודעת למודל ה-OECD השפעה רבה על דרכי ניהול המשא ומתן ועל יישומן ופרשנותן של אמנות מס בין מדינות רבות<sup>395</sup>. ראשית, המדינות החברות פועלות בהתאם

<sup>393</sup> ראו, למשל, את דברי ההסבר של סעיף 8 למודל ה-OECD, C(8)-8, פסקה 34 ואילך.

<sup>394</sup> ראו את מודל ה-OECD, Vol. II, 1 ואילך. להרחבה, ראו: J. D. B. Oliver, "The OECD Model and Non-Member Countries", 25 *Intertax* (1997) 178.

<sup>395</sup> ראו: R. Vann, לעיל הערה 368. ראו גם: Vogel, 19, Messere, לעיל הערה 362, 246-251. ראו גם: Vogel, 19.

להוראות המודל עם כריתת אמנה דו-צדדית או תיקונה<sup>396</sup>. ניתן למדוד את ההתקדמות שחלה במניעת כפל מס בין המדינות החברות באמצעות מספרן הרב של אמנות שנכרתו ותוקנו משנת 1957 בהתאם להמלצות מועצת ה-OECD. עם זאת, אין ללמוד על חשיבות המודל אך ורק ממספר האמנות הרב, אלא גם מהעובדה שאמנות אלו תואמות, ככלל, למודל. המודל קידם אפוא את המשא ומתן בין המדינות החברות, הביא להרמוניזציה בין האמנות וביקש להשיג בכך הן את טובת הנישום והן את טובת המדינה.

שנית, השפעתו של המודל נודעת אף בקרב המדינות שאינן חברות ב-OECD, על-אף העובדה שהמודל אינו מחייב אפילו את המדינות החברות ב-OECD<sup>397</sup>. המודל מהווה מסמך בסיסי להתייחסות בעת ניהול משא ומתן בין מדינות חברות למדינות לא חברות ואף בין מדינות לא חברות, כמו גם בקרב ארגונים בינלאומיים אחרים העוסקים בכפל מס ובבעיות דומות. מודל זה אף היווה את הבסיס למודל האו"ם בדבר כפל מס בין מדינות מפותחות לבין מדינות מתפתחות<sup>398</sup>. בנוסף, כפי שהוזכר לעיל, חשיבות זו הביאה בשנת 1997 להוספת עמדותיהן של מספר מדינות שאינן חברות בארגון.

שלישית, ההכרה חובקת עולם של הוראות המודל והכללתן במרבית האמנות הדו-צדדיות סייעה לכך, שדברי ההסבר למודל ישמשו מדריך לפירוש וליישום הוראותיהן של אמנות דו-צדדיות קיימות. דבר זה קידם רבות את פרשנות האמנות ואכיפתן. עם ההרחבה העקבית של רשת אמנות המס בעולם, חשיבותו של המודל הולכת וגדלה.

## 7.4 מודל האנדין (Andean)

בארגון ה-OECD חברות בעיקר מדינות מפותחות, שמטילות את המס הן על-בסיס פרסונלי והן על-בסיס טריטוריאלי. כתוצאה מכך, התעורר צורך לגבש מודל אלטרנטיבי שיתחשב באופן מיוחד בשיטת המס של מדינות מתפתחות מאמריקה הלטינית, שאימצו על-פי-רוב את השיטה הטריטוריאלי המלאה (מיסוי על-בסיס מקור בלבד), כפי שנעשה במודל של מכסיקו. מודל כזה אכן אומץ בשנת 1971 על-ידי המדינות החברות בקבוצת האנדין ('*Andean Group*'), ברית בה חברות אקוודור, בוליביה, פרו, צ'ילה וקולומביה והחל מ-1973 גם ונצואלה. במודל האנדין הושם דגש אפוא על המאפיינים של שיטת המס במדינות דרום-אמריקה, בייחוד על עיקרון המקור ועל שיטת המס הטריטוריאלי המלאה<sup>399</sup>.

<sup>396</sup> כאמור, על-פי החלטת מועצת ה-OECD, על מדינות חברות, בעת כריתת אמנות דו-צדדיות או בעת תיקון אמנות אלו, לאמץ את המודל, כפי שפורש בדברי ההסבר לו, תוך שימת לב להסתגלויות המובאות בו. גם רשויות המס מחויבות לנהוג ולפעול בהתאם לקבוע ולאמור בדברי ההסבר למודל. דברי ההסבר הללו עוברים תיקונים תכופים. חשיבות דברי ההסבר באה לידי ביטוי גם בעת יישום ופרשנות האמנות בין המדינות. להרחבה, ראו את הדיון להלן, פרק 30.

<sup>397</sup> ראו אצל: Vogel, "Reflections on the Future", לעיל הערה 366.

<sup>398</sup> ראו את הדיון במודל האו"ם להלן, פסקה 7.5.

<sup>399</sup> נוסח מודל האנדין פורסם במוסף D של כתב-העת (1974) *BIFD*, בעמ' 309. וראו גם: 1971 Andean Pact Income Tax Convention, Signed: November 16, 1971; 96 TNI 78-30; Doc 96-11757;

## 7.5 מודל האומות המאוחדות (UN)

### 7.5.1 רקע: מודל האו"ם משנת 1980

מודל אמנות נוסף שנועד להתחשב באינטרסים של מדינות מתפתחות הוא המודל של ארגון האומות המאוחדות - United Nations (לעיל ולהלן: מודל ה-UN או מודל האו"ם). מודל זה הנו תוצאה של עשר שנות מחקר שנעשה על-ידי ועדת אד-הוק של מומחים ופקידים בכירים מרשויות המס. הוועדה מונתה על-ידי המועצה הכלכלית-חברתית של האו"ם ('United Nations Economic and Social Council' (להלן: ECOSOC), ב-1967. הוועדה כונסה במטרה למצוא דרכים להקלה על חתימת אמנות למניעת כפל מס בין מדינות מתפתחות ('Developing') למדינות מפותחות ('Developed')<sup>400</sup>.

נוסח מודל ה-OECD מ-1963 (ויותר מאוחר, מודל ה-OECD מ-1977) שימש כבסיס לדיוניה של הוועדה. הדיונים הללו הובילו להכנתו של 'מודל האו"ם' לאמנות למניעת כפל מס בין מדינות מפותחות למדינות מתפתחות ('UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries', December 1, 1979). המודל אושר על-ידי ה-ECOSOC ב-22 באפריל 1980<sup>401</sup> ופורסם באופן רשמי (להלן: מודל האו"ם מ-1980).

### 7.5.2 מאפייני מודל האו"ם מ-1980

מודל האו"ם מ-1980 נועד להתחשב באופן מיוחד בצרכים ובמאפיינים של המדינות המתפתחות, בעיקר מדינות מהעולם השני והשלישי<sup>402</sup>. מבנה המודל תואם בבסיסו לזה של

E.L. Naranjo, 41 *BIFD* (1987) 89;

L. Weizman, *Dobbelbeskatningsoverenkomster vedrørende indkomst og formue* (1994) 418.

ראו במקור אצל: Vogel, 18.

400 ראו:

The Economic and Social Council Resolution 1273(XLIII), adopted on 4 August 1967.

401 ראו:

United Nations Resolution 1980/13 No. 1, Document ST/ESA/102 (UN, New York, 1980).

לנוסח המודל, ראו:

1980 United Nations Model Income and Capital Tax Convention, December 1, 1979: 85 *TNI* 41-66; Doc 93-31388.

402 לראשית ההתפתחות, ראו: UN Manual. לדברי החסבר על מודל האו"ם, ראו:

S. Surrey, 19 *Harvard International Law Journal* (1978) 1;

Presentations by S. Surrey, M. Widmer, H.D. Rosenbloom L. Griffioen, F. Dornelles, N. Qureshi & W. Ritter, "UN Draft Model Taxation Convention", 4 *IFA Congress Seminar Series* (Kluwer, Deventer, 1979);

S. Surrey, "United Nations Model Convention for Tax Treaties between Developed and Developing Countries", 5 *Selected Monographs on Taxation* (1980).

התפתחות המודלים של אמנות המס

מודל ה-OECD, אולם תוכנו שונה בכ-27 נקודות ספציפיות<sup>403</sup>, שחלקן לא זכו לתמיכה במדינות המתפתחות<sup>404</sup>.

ככלל, מודל האו"ם מרחיב במידה רבה יותר את זכויות המיסוי של מדינת המקור. על-ידי כך הוא מתחשב בעובדה, כי מדינות מתפתחות הן יבואניות של סחורות, ידע ושירותים וחלק נכבד מהכנסותיהן ממיסים נובע, לעיתים, ממיסוי תושבי חוץ המוכרים להם ידע ושירותים ופחות ממיסוי תושביהם הפועלים בחו"ל. בד בבד, מביא המודל בחשבון את האינטרס של המדינות המתפתחות לעודד משקיעי חוץ באמצעות הטבות מס. כתוצאה מכך, באמנות מס רבות בין מדינות מפותחות למדינות מתפתחות ניתן למצוא הוראות 'חסך מס'<sup>405</sup>.

מודל האו"ם מ-1980, כמו מודל ה-OECD, כולל דברי הסבר לכל סעיף וסעיף<sup>406</sup>. דברי ההסבר הללו מצטטים את דברי ההסבר למודל ה-OECD, ומוסיפים עליהם במקרים שקיימים הבדלים. בתי המשפט התייחסו לדברי ההסבר הנ"ל כאל כלי לפרשנות אמנות ספציפיות<sup>407</sup>.

בשנים שלאחר אימוצו, מודל האו"ם מ-1980 זכה למידה רבה של הכרה במהלך המשא ומתן בין מדינות מפותחות ומדינות מתפתחות. הסדריו קיבלו ביטוי באמנות מס רבות, במקביל לשימוש שנעשה במודל ה-OECD ובמודל של ארצות-הברית. כפי שנראה, גם האמנות של ישראל מתבססות בחלקן על הסדרים מסוימים במודל האו"ם.

וראו גם אצל: Vogel, 18:

W. Ritter, 17 *DSiZ* (1979) 419;

F. Hyndt, 27 *RIW/AWD* (1981) 306.

בנוגע למדיניות של ארצות-הברית ביחס לאמנות מס עם מדינות מתפתחות, ראו:

S. Surrey, "Factors Affecting U.S. Treasury in Conducting International Tax Treaties", 28 *Journal of Taxation* (1968) 277.

403 להשוואה בין מודל ה-OECD ומודל האו"ם מ-1980, ראו את המאמר שפורסם אצל: R. Vann, לעיל הערה 368:

J. Owens, "The Main Differences between the OECD and the United Nations' Model Conventions", *OECD Proceedings: Tax Treaties – Linkages Between OECD Member Countries and Dynamic Non Member-Economies* (R. Vann – ed., OECD, Paris, 1996).

404 ראו: Baker (2001), A-7.

405 ראו את הדיון להלן, פסקה 14.8.5.

406 ראו: UN Manual.

407 ראו, לדוגמה:

*The Queen v. Crown Forest Industries* (1994) 48 D.T.C. (Canada) 6107 (The Federal Court of Appeal of Canada) (**Crown Forest – Appeal Court**); עניין **Crown Forest** – **Appeal Court** (להלן: עניין **Crown Forest – Appeal Court**);

*Crown Forest Industries v. Canada* 95 D.T.C. (Canada) 5,389 (Supreme Court of Canada), I.T.T., Art. 4, p. 10.5012 (**Crown Forest – Supreme Court**); עניין **Crown Forest – Supreme Court** (להלן: עניין **Crown Forest – Supreme Court**).

לניתוח פסק-הדין, ראו את הדיון להלן, פסקה 27.18.6.

### 7.5.3 ההתפתחות: מודל האו"ם משנת 2001

בדומה למודל ה-OECD, מודל האו"ם ודברי ההסבר שלו הנם מסמכים דינמיים אשר מתעדכנים מעת לעת. זאת, על-מנת לתת ביטוי אפקטיבי להתפתחויות הכלכליות והמשפטיות בעולם. במהלך שנות ה-90, וועדה מטעם האו"ם עדכנה את מודל האו"ם מ-1980<sup>408</sup>. במאי 1999, אומץ מודל מתוקן, בכפוף לכמה שינויי עריכה, ששולבו בו באפריל 2000<sup>409</sup>.

ואכן, בשנת 2001 פורסם נוסח מתוקן של מודל האו"ם. הנוסח החדש מצמצם במידת מה את זכויות המיסוי של מדינת המקור ומתקרב יותר ויותר לגישה של מודל ה-OECD: דהיינו - מתן זכות מיסוי בלעדית למדינת המושב, להוציא מקרים שמתקיימת לגביהם זיקה כלכלית אמיצה בין מקור ההכנסה לבין מדינת המקור.

ביטוי לכך ניתן למצוא, למשל, בסעיף 14 למודלים של ה-OECD והאו"ם שבוטל בשנת 2000. סעיף זה דן במיסוי הכנסה משירותים מקצועיים של עצמאיים<sup>410</sup>. כלל המיסוי של סעיף זה במודל ה-OECD מעניק למדינת המושב של נותן השירותים המקצועיים זכות מיסוי בלעדית. רק במצב שבו הנישום פועל באמצעות בסיס קבוע במדינת המקור, רשאית מדינה זו אף היא להטיל את מיסיה. לעומת זאת, ההסדר במודל האו"ם משנת 1980 קבע שלושה מבחני-סף חלופיים, אשר די בקיומו של אחד מהם על-מנת שמדינת המקור תהא מוסמכת להטיל את מיסיה. ואלו הם: (1) פעילות באמצעות 'בסיס קבוע' הנמצא במדינת המקור; (2) שהות הנישום במדינת המקור במשך תקופה של 183 ימים או יותר בשנת המס; (3) הפקת הכנסה במדינת המקור בסכום העולה על הסכום הנקוב באמנה הרלוונטית, כאשר משלם ההכנסה הנו תושב מדינת המקור, או כאשר הנושא בתשלומה הנו 'מוסד-קבע' או 'בסיס קבוע' הנמצא בה.

במודל האו"ם משנת 2001 הושמט המבחן השלישי, מתוך הכרה בכך שמבחן זה הוא טכני בעיקרו: הוא בודק את גובה השכר ברוטו ופחות את מידת הזיקה הכלכלית בין ההכנסה לבין המדינה שבה בוצעה הפעילות שהניבה את אותה הכנסה. אין צורך לומר, שמגבלה קבועה של תקרה כספית הופכת לאחר תקופת זמן לחסרת כל משמעות בשל השפעות אינפלציוניות ושחיקת ערך הכסף. ועדת האו"ם בנושא היתה ערה לכך, שמבחן זה מרחיב יתר על המידה את זכות המיסוי של מדינת המקור וכי השימוש בו עלול להחטיא את מטרת אמנות המס. מבחן זה עשוי היה לסכל כניסה לעסקאות בינלאומיות של מתן 'שירותים מקצועיים' ולגרום להגבלת כמות השירותים בעלי ערך פוטנציאלי אשר המדינה תוכל

<sup>408</sup> לדיון בנושא עדכון מודל האו"ם, ראו:

Wijnen, "Towards a new U.N. Model", *BIFD* (1998) 135.

ראו גם את מודל האו"ם משנת 2001.

<sup>409</sup> למידע אודות מודל האו"ם המתוקן, ראו את הניירות שהוכנו עבור ה'סימנר הבין-אזורי השני לעבודה בנושא מיסוי בינלאומי ('*Second International Training Workshop on International Taxation*'), שהתקיים בביגין באפריל 2001 ופורסם באתר האינטרנט של האו"ם: [www.unpan.org](http://www.unpan.org).

<sup>410</sup> לדיון מפורט, ראו כרך ה', שער ראשון.

התפתחות המודלים של אמנות המס

לייבא. על-כן, החליטה ועדת האר"ם הנ"ל להשמיט מבחן זה ולא להכלילו עוד במסגרת סעיף 14 במודל האר"ם משנת 2001.<sup>411</sup>

מודל האר"ם עודכן פעם נוספת בשנת 2003.

## 7.6 המודל של ארצות-הברית (USA)

### 7.6.1 רקע: מודל ארצות-הברית משנת 1977

בשנת 1945, עם תום מלחמת העולם השנייה, כרתה ארצות-הברית אמנה עם אנגליה. אמנה זו היוותה את הבסיס למודל שהוכן על-ידי משרד האוצר האמריקאי. ארצות-הברית לא פרסמה מודל זה באופן רשמי, אלא השתמשה בו רק כבסיס למשא-ומתן לכריתת אמנות מס עם מדינות אחרות.<sup>412</sup> ב-1961 הצטרפה ארצות-הברית לארגון ה-OECD אך הסתייגה ממספר הסדרים שנקבעו במודל ה-OECD משנת 1963, וביקשה - במסגרת אמנותיה - לסטות הימנו. ואכן, ביום 17 במאי 1977 החליט משרד האוצר האמריקאי לפרסם טיוטת מודל ייחודית לארצות-הברית.<sup>413</sup>

### 7.6.2 מאפייני המודל של ארצות-הברית

המודל של ארצות-הברית נותן ביטוי מיוחד למערכת המונחים של דיני המס הפנימיים של ארצות-הברית, וכולל התייחסות לכמה הסדרים שארצות-הברית ביקשה לשנות או להוסיף כבסיס לניסוח אמנותיה. מטרתו המקורית של המודל היא, לשמש כבסיס למשא ומתן בנוגע לאמנות המס של ארצות-הברית וליצור שקיפות לגבי מדיניותה של ארצות-הברית כלפי המדינות האחרות. המודל משקף אפוא את מדיניות משרד האוצר האמריקאי ומותאם למאפיינים המיוחדים של שיטת המס הפדרלית של ארצות-הברית.<sup>414</sup>

<sup>411</sup> ראו שם.

<sup>412</sup> להרחבה, ראו: A.L.I., "Treaties", 15-22. וראו גם:

William L. Burke, New York State Bar Association, Tax Section, "Committee on United States Activities of Foreign Taxpayers, 'Report on Proposed United States Model Income Tax Treaty'", 23 *Harv. L.L.J.* (1983) 219;

Vogel, Sannon, Doernberg & Van-Raad, 87-99;

Isenbergh, *International Taxation* (Vol. II, Boston, 1990) 313;

R. Hellwell & R. Pugh, *Taxation of Transnational Transaction* (C.C.H., 1987) 226.

להשוואה, ראו גם קלוגמן וקפוטה, 14-16; אדרעי, 182.

<sup>413</sup> ראו:

US Draft Model of 1945, 31 *BIFD* 313.

<sup>414</sup> ראו:

R. Patrick, *Law and Policy in International Business* (1978) 613.

מודל זה דומה ביסודו למודל של ה-OECD המתוקן, אשר פורסם בתחילת 1977, אך שונה הימנו בשני היבטים חשובים: האחד, אי מתן זכות מיסוי למדינת המקור בגין ריבית (אף לא בשיעור מופחת)<sup>415</sup>; השני, הכללתו של סעיף למיסוי אזרחים - 'Saving Clause' - המאפשר למדינות המתקשרות לחייב במס את אזרחיהן ואת תושביהן כאילו אין כל אמנה. הצורך בסעיף חריג זה נובע משיטת המיסוי המיוחדת של ארצות-הברית. על-פי שיטה זו מוטל מס לא רק על-בסיס תושבות אלא גם על-בסיס אזרחות, כלומר: גם על אזרחים שאינם נחשבים לתושבי ארצות-הברית לצורך הדין הפנימי או לצורך האמנה<sup>416</sup>.

לנוכח סעיף זה, אזרחי ארצות-הברית שהנם תושבי מדינה הקשורה באמנה עם ארצות-הברית אינם יכולים ליהנות מפטור או מהפחתת שיעורי המס בארצות-הברית מכוח האמנה. כלל זה מופיע בסעיף 31(3) במודל של ארצות-הברית וברוב אמנות המס להן ארצות-הברית צד. ההגדרה של אזרח ארצות-הברית הורחבה בסעיף. דוגמה ניתן למצוא בסעיף 36(3) לאמנה בין ארצות-הברית לישראל. סעיף זה קובע כדלקמן:

"על אף כל הוראות של אמנה זו, למעט סעיף קטן (4), רשאית מדינה מתקשרת להטיל מס על תושביה [כנקבע לפי סעיף 3 (מקום התושב לצרכים פיסקליים)] ועל אזרחיה, כאילו לא נכנסה אמנה זו לתוקפה. לעניין זה, המונח "אזרח" יכלול אזרח לשעבר אשר אחד המניעים העיקריים ליתור על אזרחותו היה הימנעות ממס, אולם זאת, רק לתקופה של 10 שנים לאחר שויתר כאמור. לשם יישום הוראה זו לגבי תושב אחת המדינות המתקשרות, יתייעצו הרשויות המוסמכות יחד באשר למניעי היתור על האזרחות."

הכללתו של סעיף זה עשויה להביא לכפל מס, הן במדינת המושב והן במדינת האזרחות. לכך ניתן מענה יצירתי בסעיף 26(2) לאמנה האמורה, שעניינו במניעת כפל מס במקום שמדובר באזרח ארצות-הברית שהנו תושב ישראל<sup>417</sup>.

<sup>415</sup> באמנת המס ישראל-ארצות-הברית אין לשוני ביטוי. סעיף 13 לאמנה מאפשר למדינת המקור לנכות מהריבית מס במקור בשיעור של 17.5%, ולעיתים 10%.

<sup>416</sup> ראו את הדיון לעיל, פסקאות 3.2.3-3.2.4. ראו גם אצל קלוגמן וקפוטא, 16.

<sup>417</sup> סעיף זה קובע כדלקמן:

"מסי כפל על הכנסה יימנעו באורח זה:

מקום שאזרח ארצות-הברית הינו תושב ישראל -

(א) באשר לפריטי הכנסה הפטורים ממס של ארצות-הברית או הנתונים לשיעור מופחת של מס של ארצות-הברית כאשר הם מופקים בידי תושב ישראל שאינו אזרח ארצות-הברית, תתיר ישראל לזיכוי, כנגד המס הישראלי - בכפוף להוראות דיני המס בישראל בעניין מתן זיכוי למסי חוץ - רק את המס ששולם, אם היה כזה, שארצות-הברית רשאית להטיל לפי הוראות אמנה זו, ושאינו מס שיכול להיות מוטל רק מכוח אזרחות לפי סעיף קטן (3) לסעיף 6 (הוראות כלליות לחיוב במס).

(ב) לצרכי חישוב מס של ארצות-הברית, תתיר ארצות-הברית לזיכוי, כנגד מס של ארצות-הברית, את מס ההכנסה אשר שולם לישראל לאחר הזיכוי כאמור בפסקה (א); הזיכוי שיינתן כאמור לא יפחית את חלק המס של ארצות-הברית הניתן לזיכוי כנגד המס הישראלי לפי פסקה (א).

### 7.6.3 המודל של ארצות-הברית משנת 1981

בהתאם למכתב שעליו חתום S. Shay, יועץ שר האוצר למיסוי בינלאומי דאז, ה'טיוטה' מ-1977 הפכה למודל הרשמי של ארצות-הברית לאמנות מס. מודל זה פורסם ביום 23 בדצמבר 1981. לראשונה הוא כלל הסדר הנוגע להגבלת הטבות האמנה (סעיף 16)<sup>418</sup>, כמו גם מספר שינויים אחרים<sup>419</sup>. במרוצת השנים ביקש משרד האוצר של ארצות-הברית להכניס מספר תיקונים נוספים לאמנות המס הקיימות והעתידות של ארצות-הברית. תיקונים אלו נדרשו, בין השאר, מהרפורמה שבוצעה בשיטת המס של ארצות-הברית ב-1986. על-כן, בסמוך לכך הוכרז על הוצאת גירסה מתוקנת למודל<sup>420</sup>, אלא שגירסה זו התעכבה והמודל לא שיקף למעשה את מדיניותה העכשווית של ארצות-הברית<sup>421</sup>. מכיוון שכך, ב-1992, כחלק מבחינה כוללת של מדיניות אמנות המס של ארצות-הברית, הוחלט לבטל את מעמדו כמודל הרשמי של ארצות-הברית<sup>422</sup>.

### 7.6.4 המודל של ארצות-הברית משנת 1996 ופרסום דברי ההסבר

ב-1996, לאחר דיונים ממושכים, פרסם משרד האוצר האמריקאי מודל רשמי חדש, שהנו בתוקף עד היום<sup>423</sup>. לצדו פורסמו לראשונה דברי הסבר ('*Technical Explanations*') לכל סעיף וסעיף במודל<sup>424</sup>. למעשה, פרסום זה היה הפעם הראשונה שבה משרד האוצר

(ג) לעניין מניעת מסי כפל בארצות-הברית בהתאם לפסקה (ב), ולעניין זה בלבד, פריטי הכנסה המאוזכרים בפסקה (א) יראו אותם כמופקים בישראל ככל הדרוש לשם מניעת כפל מס של אותה הכנסה לפי פסקה (ב)."

<sup>418</sup> סעיף 16 למודל של ארצות-הברית משנת 1981.

<sup>419</sup> להשוואה בין נוסחי המודלים של ה-OECD משנת 1963 ו-1977, המודל של האו"ם משנת 1980 והמודל של ארצות-הברית משנת 1981, ראו:

<sup>420</sup> Kees Van Raad, *Model Income Tax Treaties* (Kluwer, Denver, The Netherlands, 1983). למודל של ארצות-הברית היו באותה עת נוסחים שונים. הנוסח האחרון פורסם בדצמבר 1981 עם שינוי סעיף 16 (איסור קניית אמנות). ניתן למצוא עותק של הנוסח אצל: K. Van Raad, שם, שם. להשוואה בין מודל ה-OECD מ-1977 והמודל של ארצות-הברית מ-1981, ראו אצל:

<sup>421</sup> H. Shannon, "Comparison of the OECD and U.S. Model Treaties for the Avoidance of Double Taxation", 12 *Intl. Tax JI.* (1986) 265.

להסבר טכני, ראו תוספת III.1 למודל האמריקאי ותוספת III.2. להיסטוריה ולניתוח של המודל. וראו גם: Vogel, Shannon, Doernberg & Van Raad, Part I - Overview, Chapter 3.

<sup>422</sup> לסקירה כללית אודות מדיניות אמנות המס של ארצות-הברית עובר ל-1992, ראו: Andre Fogarasi et al; "Tax Treaties: Current Status of U.S. Tax Treaties", 21 *T.M.I.J.*(1992) 93.

וראו גם:

<sup>423</sup> J. Mogle, "United States Treaty Policy", 18 *F.T. World Tax Report* (1993) 222.

ראו את דברי ההסבר למודל של ארצות-הברית משנת 1996. לנוסח של המודל של ארצות-הברית מ-1996, ראו: Doernberg & Van Raad.

<sup>424</sup> ראו:

האמריקאי הוציא דברי הסבר רשמיים ביחס למודל, על-אף שדברי הסבר דומים פורסמו בעבר ביחס לאמנות מס דו-צדדיות שארצות-הברית כרתה<sup>425</sup>.

בדומה למודלים של ה-OECD והאו"ם, המודל של ארצות-הברית ודברי ההסבר לו הנם מסמכים דינמיים אשר מתעדכנים מעת לעת, על-מנת לתת ביטוי אפקטיבי להתפתחויות הכלכליות והמשפטיות שמשפיעות על מדיניותה של ארצות-הברית. במודל של ארצות-הברית משנת 1996 נעשה ניסיון להתמודד עם מספר קשיים שהתעוררו בשנים האחרונות. בין השינויים הבולטים שהוכנסו בו<sup>426</sup>, ניתן לציין במיוחד את השינויים הבאים: האחד, ניסיון להתמודד עם התייחסות שונה לישויות משפטיות מסוימות - לאמור: גופים שמטופלים על-ידי אחת המדינות המתקשרות כגופים שקופים לצרכי מס, בעוד שבמדינה המתקשרת האחרת הם ייחשבו בלתי שקופים (סעיף (d)(1)4<sup>427</sup>; השני, שינוי מקיף של ההסדר בעניין הגבלת הטבות האמנה ומיקומו תחת סעיף 22 במקום בסעיף 16 למודל<sup>428</sup>.

## 7.6.5 היחס של ארצות-הברית למודל ה-OECD

ארצות-הברית לוקחת חלק פעיל בפיתוחו של מודל ה-OECD כבר למעלה מ-40 שנה, ונשאלת אפוא השאלה, אם אין בפרסומו של מודל רשמי ונפרד לארצות-הברית משום ביטול תמיכתה במודל ה-OECD. ובכן, דברי ההסבר למודל של ארצות-הברית משיבים על שאלה זו בשלילה. בהקדמה לדברי ההסבר מובהר במפורש, כי אין לראות במודל של ארצות-הברית ובדברי ההסבר לו כאילו ארצות-הברית חוזרת בה מהסכמתה לעיקרים של מודל ה-OECD, אלא היפוכו של דבר. וכלשונם<sup>429</sup>:

"[T]he strong identity between the provisions of the OECD and U.S. Models reflects the fact that the United States drew heavily on the work of the OECD in the development of the U.S. Model. References

---

Treasury Department Technical Explanations of United States Model Income Tax Convention of September 20, 1996; 96 TNI 186-17, Doc 96-25868.

לגבי מעמדם של דברי ההסבר למודל של ארצות-הברית או של אמנות המס שלה<sup>425</sup>

(*Technical Explanations*) כאמצעי לפרשנות אמנות מס בילטרליות, ראו הדיון להלן, פרקים 29 ו-30.

לניחות מפורט של השינויים העיקריים שחולל המודל של ארצות-הברית משנת 1996, ולקווים המשותפים<sup>426</sup>

בינו לבין המודל של ה-OECD, ראו: Doernberg & Van Raad. לרשימה תמציתית של ההבדלים והדמיון,

ראו שם, 2-4.

להשוואה בין המודלים של ארצות-הברית מ-1981 ו-1996, ראו:

W.F. O'connor, "A Comparative Analysis of the 1981 and 1996 U.S. Model Income Tax Treaties", *I.T.J.* (1999) 9.

ראו בהקשר זה את הדיון בגורמים לכפל מס כלכלי, לעיל פסקה 4.3.<sup>427</sup>

הסדר בנושא זה הוצא גם על-ידי ועדת ה-OECD לעניינים פיסקליים בשנת 2000. אולם הוחלט שלא<sup>428</sup>

להכלילו במודל עצמו אלא רק בדברי ההסבר; ראו את דברי ההסבר של סעיף 1 למודל ה-OECD, C(I)-11.

להרחבה בעניין זה, ראו **כרך ב'**, שער שני.

פסקה 2 להקדמה של מודל ארצות-הברית.<sup>429</sup>

התפתחות המודלים של אמנות המס

are made in the Technical Explanation to the OECD commentaries, where appropriate, to note similarities and differences."

משמע, המודל של ארצות-הברית דומה במידה רבה למודל ה-OECD. התפקיד העקרוני של המודל של ארצות-הברית אינו אלא להקל על נציגי המדינות המתקשרות במשא ומתן לכריתת האמנה, באמצעות מתן כלי להבחנה בהבדלים שבין מדיניותה של ארצות-הברית ובין מדיניותה של המדינה האחרת המבקשת להתקשר עמה באמנת מס. כך לדוגמה, המדינות אשר מאמצות באופן מלא את מודל ה-OECD יכולות להשוות ביתר קלות את ההבדלים שבין המודל של ארצות-הברית ובין המודל של ה-OECD, ועל-ידי כך להתמקד בנקודות שאכן דורשות דיון וליבון.

המודל של ארצות-הברית נותן רקע בסיסי להכרת מדיניות אמנות המס של ארצות-הברית לכל המדינות שמעוניינות לכרות אמנת מס עמה. המודל של ארצות-הברית לא נועד לסמל את הנוסח האידיאלי לאמנות המס של ארצות-הברית, אלא לשמש כנקודת מוצא למשא ומתן<sup>430</sup>. לכן, המדינות שמתקשרות באמנות מס עם ארצות-הברית עשויות, בדרך כלל, לדרוש שיוכנסו בו שינויים. ואומנם, אמנות המס שארצות-הברית הינה צד להן אינן זהות למודל שלה<sup>431</sup>.

נושאים רבים אינם זוכים להתייחסות במודל של ארצות-הברית מ-1996 ובדברי ההסבר לו. עיקר ייעודו של המודל הוא להקנות אפוא התבוננות נוספת ומפורטת יותר באשר למדיניות אמנות המס של ארצות-הברית.

## 7.7 המודלים של הולנד, קרואטיה ושוודיה

המודלים של ה-OECD, האו"ם וארצות-הברית נחשבים כיום לשלושת המודלים המובילים. לצדם פורסמו מודלים נוספים על-ידי מספר מדינות.

ב-1988 פרסם משרד האוצר ההולנדי טיוטת 'אמנה סטנדרטית' (באנגלית: *Standard Treaty*, ובהולנדית: *Standaardverdrag*)<sup>432</sup>. אמנה זו הופיעה כנספח למסמך שהוגש לפרלמנט ההולנדי ביחס למדיניות הפיסקלית של הולנד בנושא אמנות<sup>433</sup>.

<sup>430</sup> ראו שם, פסקה 6.

<sup>431</sup> ראו שם, פסקה 7.

<sup>432</sup> לנוסח של אמנה זו, ראו: BIFD (1988) 396.

<sup>433</sup> לדברי ההסבר ביחס למודל ההולנדי, ראו אצל:

K. van Raad, "The Netherlands Model Income Tax Treaty", *Intertax* (1988) 241.

לדיון במודל ההולנדי בהקשר של מדיניות אמנות המס של הולנד, ראו:

Lyons & Vanc Waardenburg, "Some Aspects of International Tax Treaty Strategy of the Netherlands", 42 *BIFD* (1988) 374.

בשנת 1994 פרסמה גם קרואטיה מודל משלה לאמנות מס, מודל המשלב בין הסדרי מודל ה-OECD לבין הסדרי מודל האו"ם<sup>434</sup>. בשנת 1998 פרסמה שוודיה אף היא מודל ייחודי<sup>435</sup>.

ככל הידוע לנו, לבד מארבעת המודלים הללו (ארצות-הברית, הולנד, קרואטיה ושוודיה), רשויות המס במדינות אחרות לא פרסמו באופן רשמי מודלים הייחודיים להם. המשא ומתן של רוב מדינות העולם מבוסס, בדרך כלל, על מודל ה-OECD או על המודלים של האו"ם ושל ארצות-הברית.

באנגליה, הסדרים מסוימים מנוסח מודל ה-OECD מ-1963 השפיעו ישירות על הפרקטיקה שנהגה שם לגבי אמנות כפל המס שלה. במשא ומתן על רבות מהאמנות הנוכחיות של אנגליה התבססו הנציגים על נוסחי המודל מ-1963, 1977 ו-1992 ואילך. אנגליה עדיין לא פרסמה מודל משל עצמה. עם זאת, לנושאים ונושאים ביחס לאמנות של אנגליה, יש גישה המתבססת על גרסאות שכבר התפרסמו וכן דברי הסבר מפורטים של אותן גרסאות אמנות שקיימות<sup>436</sup>. גם ישראל לא פרסמה עדיין מודל רשמי לאמנות מס. בהמשך ננסה לעמוד על המאפיינים העיקריים של אמנות המס של ישראל<sup>437</sup>.

## 7.8 סיכום

בעשור האחרון ישנו גידול מספרי באמנות למניעת כפל מס; מרבית האמנות נוצרו במשא ומתן על-בסיס נוסחים שהוכנו, ובעיקר על-בסיס מודל ה-OECD. כיום עולות שאלות לגבי עתידן של האמנות הבינלאומיות<sup>438</sup>. עד שתפתח אלטרנטיבה לאמנות למניעת כפל מס,

---

הולנד היא בין המדינות היחידות שפרסמו את מדיניות אמנות המס שלהן. במכתב של המשנה לשר האוצר לפרלמנט התחתון מתאריך 3.12.1987 פורסם מסמך של ישיבה No.20,355/1-2, 1987-1988. דו"ח על מדיניות אמנות מס בינלאומית נשלח לפרלמנט ההולנדי. הדו"ח מסביר מדוע לא פורסם עדכון למודל אמנת המס של הולנד. ראו:

R. Betten, "The Netherlands: Tax Treaty Policy Statement", 28 *E.T.* (1998) 302.

השוו גם:

D.A. van Waardenburg, 28 *E.T.* (1988) 108.

וראו גם, באופן כללי, לגבי מודל זה את האסמכתאות אצל: Vogel, 19:

M. Ellis, 49 *MBB* (1988) 100;

F. Van Brunschot, "algemeen fiscal verdragsbeleid", 49 *MBB* (1988) 91.

ראו גם: Baker (2001), A-5.

<sup>434</sup> ראו:

Croatian Model Income and Capital Tax Agreement, Signed: January 1, 1994: Doc 2000-20827.

<sup>435</sup> ראו:

Swedish Model Income and Capital Tax Convention, Signed: September 1, 1998: 98 *TNI* 246-33; Doc 98-37938.

<sup>436</sup> ראו: Baker (2001), A-6; להסבר על הגישה באנגליה למשא ומתן על אמנות כפל מס, ראו אצל:

R. Bartlett, "The Making of Double Taxation Agreements", *B.T.R.* (1991) 76.

<sup>437</sup> ראו את הדיון להלן, פסקה 19.4.

<sup>438</sup> ראו, לדוגמה, דגן, 185. וראו גם:

התפתחות המודלים של אמנות המס

יהיה זה הגיוני להניח, שמודל ה-OECD ישמור על מעמדו המועדף - מעין נקודת מוצא עקרונית למשא ומתן ברוב רובן של האמנות הדו-צדדיות<sup>439</sup>.

---

John Avery Jones, "Are Tax Treaties Necessary?", 53 *T.L.R.* (1999) 1;

T. Dagan, "The Tax Treaty Myth", 32 *N.Y.U. J. Intl. L.* (2000);

A. Easson, "Do We Still Need Tax Treaties?", *BIFD* (2000) 619.

<sup>439</sup> ראו גם: Baker (2001), A-7.

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף