

12. אמנות מס - מהותן

תוכן עניינים

12. אמנות מס - מהותן 267

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

12. אמנות מס - מהותן

בשונה מ'כללי ברירת הדין' ('Conflict Rules') במשפט הבינלאומי הפרטי, אין אמנות מס נדרשות לבחור בין יישום הדין הפנימי לבין הדין הזר. אמנות מס הן חלק של המשפט הבינלאומי הפרטי המעוגן מפורשות בדין הפנימי. האמנות מכירות בכך, שכל מדינה מתקשרת מיישמת את דיניה שלה והן מגבילות את המדינות המתקשרות ביישום הדין הפנימי. מכיוון שכך, נכון לראות בנורמות באמנות ככללי משפט בינלאומי פרטי, אך לא כללי ברירת דין⁵⁵⁵.

תיאור דומה של אמנות המס ניתן למצוא בכתביו המוקדמים של המלומד האמריקאי Caroll⁵⁵⁶. הוא מציין שם, כי על-פי אמנות המס, מגבילות המדינות את ריבונותן הפיסקלית. הן מוותרות על חלק מסוים מסמכויות המיסוי שלהן לטובת המדינה המתקשרת האחרת. נסיגת דין פלוני מפני אלמוני, זר, הינה חלק מכללי המשפט הבינלאומי הפרטי.

חשוב להדגיש, יחד עם זאת, כי אמנות המס לא מעניקות למדינות המתקשרות את הסמכות להטיל מס ('Tax Jurisdiction')⁵⁵⁷ וגם לא מחלקות את הסמכות בין המדינות המתקשרות. יותר מכך, אמנות המס לא מחילות את דין המס הזר, אלא מגבילות דין מקומי. אמנם לעיתים, הגבלת דין מקומי מותנית בתחולת דין זר ('Subject to Tax'), אך תנאי זה הוא תנאי של דין פנימי מקומי ואינו החלת דין זר.

התפיסה היא אפוא, כי למדינות המתקשרות יש סמכות מקורית להטיל מס. הסמכות נקבעת על-פי המשפט הקונסטיטוציוני הפנימי של המדינה ומוכרת על-פי המשפט הבינלאומי הפומבי. מספר פסקי-דין אכן הבהירו, כי אמנות מס אינן יוצרות סמכות מיסוי אלא הן מגבילות את סמכויות המיסוי של המדינה על-פי הדין הפנימי שלה⁵⁵⁸. חשוב לדעת, כי גביית המס לא תגדל במדינה פלונית כתוצאה ונוכח הוראת האמנות⁵⁵⁹. נקודה זו היא בעלת משנה חשיבות בבואנו לפרש הוראות באמנות. עלינו לזכור כי במהותן, האמנות מהוות סידרה ארוכה של ויתורים על זכויות מיסוי בידי מדינה פלונית כלפי תושבי המדינה המתקשרת, אלמונית.

כיום, בניגוד לעבר, הולכת ופוחתת התפיסה, כי האמנות מעניקות את הזכות להטיל מס ('The Right to Tax')⁵⁶⁰. פרופ' Vogel מציין⁵⁶¹, בהקשר אחר אומנם, כי הדעה שאמנות המס נועדו לפתור מקרים בהם קיימת התנגשות בין סמכויות מיסוי⁵⁶², היא מיושנת.

⁵⁵⁵ ראו את הדיון, לעיל פסקה 9.2. וראו גם אצל: Vogel, 26.

⁵⁵⁶ ראו:

Mitchell Caroll, "The Development of International Tax Law", 29 *A.J.I.L.* (1968) 586, p. 597.

⁵⁵⁷ כפי שסובר: 25 (1993) *APTIRC-Bull.* J. Prebble. ראו במקור אצל: Vogel, 26.

⁵⁵⁸ ראו, לדוגמה:

The Queen v. Melford Developments Inc., 35 D.T.C. (Canada) 5020 (1981) (Court of Appeal); (1982) 36 D.T.C. (Canada) 6281 (Supream Court); *Melford Developments Inc., v. R.* (1982) 82 D.T.C. (Canada) 5,188 (Federal Court) (**Melford Developments**).

⁵⁵⁹ לדיון מפורט, ראו להלן, פרק 13.

⁵⁶⁰ ראו את האסמכתאות אצל: Vogel, 26.

אמנות מס קובעות לעיתים גם 'כללי מקור' ('Source Rules') לפיהם יוכרע, באיזו מן המדינות המתקשרות נמצא מקום המקור הגיאוגרפי של הכנסה מסוימת⁵⁶³. לכללים אלה מתלווים עקרונות חלוקה וסיווג, שקובעים את התנאים לחלוקת המיסוי בין המדינות המתקשרות. חלוקה זו בודקת לגבי כל פריט או מקור הכנסה, היכן נכון וצודק יותר לחייבו במס, מה שיעור המס שיוטל עליו, וכיצד המדינות יתנו את ההקלה לשם מניעת כפל מס.

אמנות המס יצרו מספר מנגנונים עצמאיים למניעת כפל מס על-ידי שיטות שונות להגבלת מיסוי במקום שבו קיים פוטנציאל למיסוי כפול. המדינות המתקשרות מגבילות את זכות המיסוי שלהן באופן הדדי. במקרים שבהם האמנה שומרת את זכות המיסוי למדינה המתקשרת האחרת, באופן מוחלט או חלקי, המדינות המתקשרות נדרשות לוותר על אפשרותן להטיל מס⁵⁶⁴, או - כפי שפרופ' Vogel מציג זאת - לחלק ביניהן את המקורות והאובייקטים למיסוי⁵⁶⁵:

"[T]o divide 'tax sources', the 'taxable objects' (Steuergut) among themselves."

באופן דומה, ניתן אף לומר, כי האמנות יוצרות גבולות לדיני המס הפנימיים⁵⁶⁶. ולבסוף, מנקודת המבט של חבות המס הפנימית, ניתן לראות באמנות המס כמקנות פטור ('Exemption') או הפחתת מס ('Reduction')⁵⁶⁷.

המומחים שמונו בתחילת שנות העשרים על-ידי חבר הלאומים⁵⁶⁸, תיארו שיטה זו כסיווג פריטי הכנסה וייחוסם למדינות המתקשרות ('a classification of items of income and

⁵⁶¹ שם, שם.

⁵⁶² כפי שסובר: J. Fischer-Zemin, 33 *RIW* (1987) 78. ראו במקור שם, שם.

⁵⁶³ לגבי 'כללי מקור' ('Source Rules'), ראו את הדיון לעיל, פסקה 2.4. ראו גם: McDaniel & Ault, לעיל הערה 64, 39 ואילך.

וראו אצל: Vogel, 26, המזכיר את מאמרו בנושא:

K. Vogel, in: *Anniversary Issue in Honor of Otto L. Walter* (1988) 101ff.

⁵⁶⁴ ראו אצל: Vogel, 26-27.

BFH BStBl. II (1972) 785, p. 789.

⁵⁶⁵ ראו שם, 27. וראו גם את האסמכתאות שם: לעניין אמנת המס של גרמניה עם הולנד, ראו:

BFH BStBl. III (1965) 352, p. 353.

לעניין אמנת המס של גרמניה עם אוסטריה, ראו:

BFH BStBl. II (1976) 662;

H. Becker, 18 *StuW* (1939) 763, p.764.

⁵⁶⁶ ראו גם את ההפניה אצל: Vogel, 26.

H. Debatin, 30 *DStR* (1992) supplement 23, 2.

הגבלת הדין הפנימי של מדינה מתקשרת עשויה לבוא לידי ביטוי בווייתור על הטלת המס על-ידה לטובת המדינה המתקשרת האחרת ('שיטת הפטור' - 'Exemption Method'), או בהענקת זיכוי כנגד מסיה בגין המס ששולם במדינה המתקשרת ('שיטת הזיכוי' - 'Credit Method').

⁵⁶⁷ ראו אצל: Vogel, 26.

BFH BStBl. II (1989) 649;

3 BFH/NV (1993) 156; *IstR* (1992) 103.

⁵⁶⁸ ראו דו"ח ארבעת המומחים.

(*their assignment to the contracting states*)⁵⁶⁹. הסדרי האמנה הממלאים פונקציה זו מכונים באנגלית '*Classification and Assignment Rules*' ('כללי סיווג וייחוס'). עם זאת, ביטוי זה אינו ברור דיו. לא ניתן להבין הימנו, ששתי המדינות המתקשרות מקבלות בו-זמנית חלק מהמס. מה עוד, שקשה לתרגם את הביטוי באופן מדויק לשפות אחרות. על-כן, לפחות ברמה הבינלאומית, הוצע הביטוי '*Distributive Rules*' ('כללי חלוקה')⁵⁷⁰. על אופן פועלם של כללים אלה נעמוד בהמשך⁵⁷¹.

⁵⁶⁹ ראו אצל: Vogel, 27.

⁵⁷⁰ שם, שם.

⁵⁷¹ ראו את הדיון להלן, פסקה 17.4.

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף