

13. אמנות מס אינן מכבידות את נטל המס

תוכן עניינים - ראשי פרקים

273	אמנות מס אינן מכבידות את נטל המס	13
277	מבוא	13.1
277	הגישה המקובלת: אין אמנה באה להכביד בנטל המס	13.2
278	אמנות המס מגבילות מיסוי	13.3
279	סקירת הדין במדינות בעולם	13.4
285	בחינת המצב החוקתי והחוקי בישראל	13.5
286	ההסדר במודל של ארצות-הברית	13.6
289	ההסדר באמנות המס של ישראל	13.7
292	הנפקות המעשית של עיקרון היסוד	13.8
292	אמנות המס אינן יכולות ליצור בעצמן בסיס לחיוב במס	13.9
292	הקלות האמנה מצטברות להקלות שהדין הפנימי מעניק או להקלות שהסכם אחר מעניק	13.10
299		
300	הפניות בדין הפנימי לאמנה	13.11

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

13. אמנות מס אינן מכבידות את נטל המס

תוכן עניינים מפורט

273	אמנות מס אינן מכבידות את נטל המס	13
277	מבוא	13.1
277	הגישה המקובלת: אין אמנה באה להכביד בנטל המס	13.2
278	אמנות המס מגבילות מיסוי	13.3
279	סקירת הדין במדינות בעולם	13.4
279	שווייץ	13.4.1
280	ארצות-הברית	13.4.2
280	פינלנד	13.4.3
280	אנגליה	13.4.4
282	דנמרק	13.4.5
282	גרמניה	13.4.6
283	הולנד	13.4.7
284	צרפת	13.4.8
285	בחינת המצב החוקתי והחוקי בישראל	13.5
286	ההסדר במודל של ארצות-הברית	13.6
289	ההסדר באמנות המס של ישראל	13.7
289	האמנה עם ארצות-הברית	13.7.1
290	האמנה עם קנדה	13.7.2
290	האמנה עם דרום-אפריקה	13.7.3
290	אמנות מס שאינן כוללות במפורש הסדר בנושא	13.7.4
292	הנפקות המעשית של עיקרון היסוד	13.8
292	אמנות המס אינן יכולות ליצור בעצמן בסיס לחיוב במס	13.9
	החיוב במס בפועל מותנה בקיומה של הוראת	13.9.1
292	חיוב בדין הפנימי	
293	תושבות	13.9.2
294	מיזמים משולבים: סעיף 9 למודל ה-OECD	13.9.3
296	מבחן מחיר השוק: סעיף 7 למודל ה-OECD	13.9.4

297	מיסוי מדינתי יוניטרי אינו מנוגד לאמנות	13.9.5
	13.10 הקלות האמנה מצטברות להקלות שהדין הפנימי מעניק	
299	או להקלות שהסכם אחר מעניק	
300	13.11 הפניות בדין הפנימי לאמנה	
300	כללי	13.11.1
301	צו מס הכנסה (הקלה ממסי כפל)	13.11.2
301	סעיף 126 לפקודה	13.11.3
301	13.11.3.1 שני מסלולי מיסוי	
	13.11.3.2 מסלול הדיבידנד המגולם לעומת המסלול	
302	הרגיל	
	13.11.3.3 אין להחיל את מסלול הדיבידנד המגולם	
303	באופן אוטומטי	
304	סעיף 5(5) לפקודה	13.11.4
305	סעיף 75 לפקודה	13.11.5

13. אמנות מס אינן מכבידות את נטל המס

13.1 מבוא

מבחינה נורמטיבית, אמנות המס הנן בעלות אופי דואלי: מחד - הסכמים בינלאומיים הנחתמים בין מדינות, אשר באמצעותם הן מסכימות להגביל את השימוש בסמכותן בתחום הפיסקלי; מאידך - חלק מדיני המס של כל אחת מהמדינות המתקשרות. קליטת האמנות לדין הפנימי יכולה להיות באופן אוטומטי או באמצעות אקט חקיקתי⁵⁷². דואליות זו מעלה שאלות רבות: כיצד יש לפרש את אמנות המס? האם יש לפרשן לפי כללי פרשנות אמנות בינלאומיות, או לפי פרשנות רלוונטית לחקיקת מס פנימית?⁵⁷³

שאלה אחרת: האם אמנה יכולה להכביד בסך נטל המס של הנישום, קרי - להביא למצב בו נטל המס של הנישום יהיה גבוה יותר מאשר זה שהיה קיים על-פי הדין הפנימי בהיעדר אמנה?

13.2 הגישה המקובלת: אין אמנה באה להכביד בנטל המס

בנושא זה הוצגו גישות שונות. מרבית המדינות שהביעו את עמדתן ביחס לכך סוברות, כי - בהיעדר חקיקה פנימית ספציפית הקובעת אחרת - אמנות המס אינן יכולות להביא לנטל מס גבוה יותר מאשר על-פי הדין הפנימי. אמנות מס יכולות רק להקל על נטל המס הקיים.

גישה זו של הקלה במס על-ידי אמנות מקובלת גם בספרות⁵⁷⁴. פרופ' Vogel מתחבט בספרו בסוגייה זו. הוא מצוין, כי אמנת מס עשויה להגביל את הדין הפנימי של מדינה מתקשרת ולהביא לויתור על מס לטובת מדינה אחרת. הויתור יכול להיות ב'שיטת הפטור' (*Exemption Method*), או ב'שיטת הזיכוי' כנגד מס ששולם במדינה אחרת (*Credit Method*). אין בכוחה של אמנת מס ליצור חיוב במס שאינו קיים בדין הפנימי או להרחיב היקפו. לפי גישה זו אין באמנה לשנות סוג החיוב הקיים בדין הפנימי.

⁵⁷² להרחבה בנושא זה, ראו את הדיון לעיל, פרק 11.

⁵⁷³ ראו את הדיון להלן, פרקים 20 ו-24.

⁵⁷⁴ ראו: Baker (2001), B-1, Vogel, 27.

אמנות מס, כרך א': אלתר, כליף

ובלשונו⁵⁷⁵:

"The limitation by a contracting State of its domestic law may consist of the waiver of its tax claims in favour of the other contracting State (**exemption method**) or of the grant of a credit against its tax for taxes paid in the other State (**credit method**). In contrast, a tax treaty neither generates a tax claim that does not otherwise exist under domestic law nor expands the scope or alters the type of an existing claim, e.g. as with respect to the type of income or property." (ההדגשות במקור)

אמנות המס עשויות להעניק יתרונות לעומת הדין הפנימי, אף מעבר לאלו הנוגעים להקלות רגילות של כפל מס. לדוגמה, בארצות-הברית, אמנות מס מאפשרות לנכות תרומות זרות מסוימות לרשויות כהוצאה מוכרת. ניכוי כזה אינו אפשרי לפי הדין הפנימי בארצות-הברית⁵⁷⁶.

לכלל שאמנות אינן מהוות מקור מיסוי עצמאי יש אולי, לדעת מלומדים בנציבות מס הכנסה בישראל, חריג אחד. לפי חריג זה מקום בו אמנה קובעת סיווג מחדש, יתכן כי לפי הקלסיפיקציה החדשה מדינה שפטרה ממס תוכל אף על-פי כן להטיל מס. כלל זה איננו מקובל על רוב המלומדים ולא נמצאו לו סימוכין בספרות הבינלאומית או בפסיקה.

13.3 אמנות המס מגבילות מיסוי

מקובל כי לכל אחת מהמדינות המתקשרות סמכות מיסוי פנימית בלתי מוגבלת⁵⁷⁷. אמנות מס באות להציב גבולות לאותה סמכות מיסוי. האמנה באה אפוא להקל מהמס, שאלמלא האמנה ייתכן שהיה מוטל על הנישום. אמנה אינה מיועדת אפוא להטיל מס או להכביד בדרך כלשהי על נטל המס, אלא למניעת כפל מס.

⁵⁷⁵ Vogel, 27. לעניין אמנת המס של גרמניה עם שווייץ, ראו:

RFH RStBl. (1935) 1399, p. 1400, 1401;

RFH RStBl. (1936) 1209, p. 1210;

RFH RStBl. (1939) 312.

לעניין אמנת המס של גרמניה עם אוסטריה ראו:

ÖstVwGH 45 ÖStZB 833 (1992).

⁵⁷⁶ ראו: Rosenbloom, לעיל הערה 71, 74. ראו, למשל, גם את סעיף 15א לאמנה בין ישראל לארצות-הברית משנת 1975.

⁵⁷⁷ שאלת הסמכות להטיל מס, והאם ישנם גבולות לסמכות זו, נותרה שנויה במחלוקת. ראו: Tillinghast, לעיל הערה 15, 1. וראו גם:

M. Norr, "Jurisdiction to Tax and International Income", 17 *T.L.R.* (1961) 431.

לגבי מקורה של הסמכות להטיל מס באופן כללי, ראו את הדיון לעיל, פרק 2.

אמנות מס אינן מכבידות את נטל המס

הגבלת סמכות המיסוי לפי האמנה תלויה בקליטתה לדין הפנימי - רשויות המס יפעילו סמכותם עד לגבולות האמנה בלבד⁵⁷⁸. זויות ראייה זו פירושה, כי אמנות מס מגבילות סמכות מיסוי ואינן יוצרות סמכות כזו. סמכות מיסוי נקבעת על-פי הדין הפנימי.

הדיון באמנות נחלק לשאלת ההסדר החוקי הפנימי. קרי, סמכות להטיל מיסים; והגבלת סמכות מיסוי זו על-ידי אמנות מס, ככל שנקלטו לדין פנימי⁵⁷⁹.

13.4 סקירת הדין במדינות בעולם

ברוב המקרים, היקף קליטת אמנות המס למדינה פלונית מוכרעת על-ידי הדין הפנימי⁵⁸⁰. נסקור דיני מספר מדינות:

13.4.1 שווייץ

פרופ' Vogel מציין, כי עיקרון ההקלה של אמנות המס מתואר בספרות בשווייץ כ'השפעה שלילית' (יחידה) של אמנות המס ('*Only Negative Effect*').⁵⁸¹ על-פי המשפט הקונסטטוציוני בשווייץ אמנות המס לא יכולות ליצור חיוב במס או להגדיל את נטל המס הקיים. הסיבה היא, שלפי החוקה הפדרלית של שווייץ, אמנות מס אינן כפופות למשאל-עם, שהוא האמצעי היחיד המאפשר הטלת מיסים בשווייץ. הקלת מס איננה הטלת מס, ומכאן הרעיון האמור.

⁵⁷⁸ כד, סעיף 1209(1) לקוד הצרפתי ('*French Code Générale des Impôts*') קובע כי: "[T]he profits subject to the tax on companies are determined according to the rules in Articles... taking account only of those profits realised by enterprises carried on in France as well as those for which the right to tax is attributed to France by an international double taxation convention."

[הרווחים הכפופים למס חברות נקבעים בהתאם לכללים בסעיפים... מביאים בחשבון רק את הרווחים שנצמחו על-ידי מיזמים שפועלים בצרפת כמו גם את אלו שצרפת רשאית לחייב במס על-פי אמנת מס.]⁵⁷⁹

השוו גם: Baker (2001), B-4.

ראו גם אצל: Vogel, 27.⁵⁸⁰

ÖstVwGH 45 ÖStZB 127 (1992).

חריג לכך הן אמנות המשקפות את הדין הבינלאומי המנהגי, דוגמת סעיפים מסוימים באמנה וינה. ראו את המקורות אצל: Vogel, 27.⁵⁸¹

P. Locher, "Zur 'negativen Wirkung' von Doppelbesteuerungsabkommen", in: *Festgabe zum Schweizerischen Juristentag* (1999) 365, p. 366, note 2.

לתיאור דומה ביחס לברזיל, ראו:

A. Xavier, *Direito Tributário Internaciona, Tributação das Operações Internacionais* (1993).

וכן ראו: Xavier, לעיל הערה 124, 103.

13.4.2 ארצות-הברית

מגבלה דומה קיימת בארצות-הברית, שם המצב החוקתי מורכב יותר. חוקת ארצות-הברית קובעת, כי כל חוק הנוגע להטלת מס חייב לנבוע מחוק של בית הנבחרים (*House of Representatives*) ולקבל את אישור שני בתי הקונגרס.⁵⁸²

אמנות מס אינן עומדות בתנאי זה: הן מגובשות על-ידי הרשות המבצעת. במקרה של אמנות מס, משרד האוצר (*Treasury*) הוא היוזם. לאחר מכן מוגשות לסנאט, לאישורו, לצורך היועצות עימו ולקבלת הסכמתו. האמנה נבחנת על-ידי ועדת הסנאט ליחסי חוץ (*Senate Foreign Relations Committee*), שנעזרת בצוות מטעם ועדת הקונגרס למיסוי (*Congressional Joint Committee*). לאחר שהוועדה מסיימת את דיוניה, מועברת האמנה לאישור הסנאט. אם הסנאט מאשר את האמנה, היא מועברת לנשיא, והוא האחראי לאשרור האמנה באמצעות חילופי אגרות.⁵⁸³

מכיוון שהאמנות לא מאושרות על-ידי בית הנבחרים, הגישה הרווחת בארצות-הברית היא, כי אין בכוחן להביא להטלת מס, והן יכולות רק להקל מהמס המוטל על-פי הדין הפנימי בארצות-הברית.⁵⁸⁴ כמו כן, אין בכוחן כדי להגביל הקלות הקבועות בדין הפנימי, הקלות שביטולן יגדיל את נטל המס. גישה זו מעוגנת במפורש במודל של ארצות-הברית, ובהתאם לכך במרבית האמנות של ארצות-הברית.⁵⁸⁵

13.4.3 פינלנד

בפינלנד דרוש רוב של 2/3 בפרלמנט כדי לחוקק חוק מס, בעוד שדי ברוב רגיל כדי לתת תוקף לאמנת מס.⁵⁸⁶ התוצאה היא, שאין אמנה יכולה להטיל מס, אלא רק להקל.

13.4.4 אנגליה

האמור לעיל חל גם ביחס לאנגליה, שם ניתן להטיל מס רק על-ידי החלטה של הפרלמנט.⁵⁸⁷ אמנת מס מאושרת אומנם על-ידי הפרלמנט בהליך חקיקתי, שהופך אותה לחלק אינטגרלי

⁵⁸² ראו: Art. I, Sect. 7, Cl. 1.

⁵⁸³ לתיאור מלא של הליך הכנת אמנה בארצות-הברית, ראו: "Treaties", A.L.I., 15-22. וראו גם את הדיון

לעיל, פסקה 10.3.

⁵⁸⁴ ראו: Katz, כנס IFA (1993), 622.

⁵⁸⁵ ראו את הדיון להלן, פסקה 13.6.

⁵⁸⁶ ראו את ההפניה אצל: Vogel, 27.

T. Viherkenttä, 4 *TNI* (1992) 19.

⁵⁸⁷ ראו:

A-G v. Wiltshire United Dairies (1921) 37 *T.L.R.* 884.

כתב זכויות האזרח מ-1688 (*The Bill of Rights of 1688*) קובע, כי גביית כסף עבור או לשימוש הכתר ללא אישור הפרלמנט אינה חוקית:

אמנות מס אינן מכבידות את נטל המס

מהדין הפנימי באנגליה (*'Order in Council'*)⁵⁸⁸, אולם על-פי סעיף 788(1) ל-I.C.T.A., סמכותה של המלכה לקלוט אמנת מס אל הדין הפנימי בדרך כאמור מוגבלת להענקת 'הקלה' מכפל מס בלבד:

"[W]with a view to affording relief from double taxation..."
(ההדגשה הוספה)

במהלך שנות ה-90, שלטונות המס של אנגליה (Inland Revenue) טענו במספר מקרים, כי אמנה מאפשרת להם להגדיל את נטל המס מעבר לקבוע בדין הפנימי. זאת, תוך הסתמכות על הסעיפים באמנה הנוגעים ל'מיזמים משולבים' (*'Associated Enterprises'*) או 'רווחי עסקים' (*'Business Profits'*)⁵⁸⁹. שאלה זו נידונה בפעם הראשונה בתחילת שנות ה-50. במקרה זה היתה כוונה להגדיל רווחים על-פי אמנה בין אנגליה לדרום-אפריקה⁵⁹⁰. היועץ המשפטי לנציבות מס הכנסה של אנגליה (*'The Law Officer of the Crown'*) סבר, כי אין באמנה כל איסור שימנע את הגדלת נטל המס. מאוחר יותר נכנסה לתוקף באנגליה חקיקה פנימית ספציפית בנושא 'מחירי העברה' (*'Transfer Pricing'*)⁵⁹¹, שפתרה אומנם שאלה ספציפית זו, אך הסוגייה העקרונית נותרה פתוחה.

עם זאת, נראה כי לאור לשונו הברורה של סעיף 788(1) ל-I.C.T.A., כאמור לעיל, ראוי לאמץ את הגישה, שהאמנה אינה יכולה ליצור בסיס לחבות מס גבוהה יותר, אלא אם כן הדבר נקבע במפורש בחקיקה הפנימית של המדינה שבה מדובר⁵⁹².

"That levying money for or to the use of the Crown by pretence of prerogative without grant of Parliament for longer time or in other manner than the same is or shall be granted is illegal."

588 ראו לעניין זה את הדין לעיל, פסקה 10.4.

589 לדיון מפורט בנושא זה, ראו:

J. D. B. Oliver, "Double Tax Treaties in United Kingdom Law", *B.T.R.* (1970) 388, pp. 395-398.

Oliver מציין, כי ההסדרים העוסקים ב'מיזמים משולבים' באמנות המס הנם, ככלל, בעלי תחולה רחבה יותר מאשר החקיקה הפנימית שנהגה באנגליה בנושא מחירי העברה (Sec. 770 of the I.C.T.A.). לדעתו, מכוח ההסדרים באמנה ניתן להביא לחיוב במס גבוה יותר מאשר על-פי הדין הפנימי. דעתנו שונה. ראו את הדיון להלן. הסוגייה הספציפית הזו עולה בנוגע לביצוע התאמות (*'adjustments'*) של רווחים בין מיזם ובין 'מוסד-קבע' שלו.

590 לפירוט על כך, ראו:

J. D. B. Oliver, "Ship-money", *B.T.R.* (1998) 1.

591 ראו:

Sched. 288AA of the I.C.T.A.

592 ראו גם: Baker (2001), B-4, אשר מסכים לעמדה זו, אך, יחד עם זאת, מציין כי לא ברור אם המצב החוקתי באנגליה ובארצות-הברית פועל כמכשול בפני הרשות המבצעת מלהעלות את נטל המס בניגוד להוראות אמנת מס. מה גם, שייתכן שניתן להסיק מסעיף 788(e)(3) ל-I.C.T.A. על חריג מפורש המאפשר מיסוי כאמור.

13.4.5 דנמרק

גישה דומה, כך נראה, צריכה לחול גם בדנמרק, שאף בה מסמיכה החקיקה הפנימית את הממשלה להתקשר באמנות ל'הקלה' מכפל המס בלבד⁵⁹³.

13.4.6 גרמניה

המשפט החוקתי של גרמניה מגביל את כוחן של אמנות המס באופן דומה⁵⁹⁴. בשני פסקי-דין שניתנו ב-12.3.80⁵⁹⁵ וב-12.1.81⁵⁹⁶, בהתאמה, קבע בית המשפט הפדרלי למיסים של גרמניה (Bundesfinanzhof), כי אמנת מס אינה יכולה להביא לנטל מס גבוה יותר מאשר זה שיוצר הדין הפנימי של גרמניה. המחלוקת באותם מקרים התעוררה בעקבות ניסיונות של שלטונות המס בגרמניה להגדיל את בסיס המס הגרמני, שוב - בדומה לאנגליה - על-ידי ביצוע 'התאמות' ('Adjustments') של 'מחירי ההעברה' ('Transfer Pricing') בין 'מיזמים משולבים' ('Associated Enterprises'), באמצעות שימוש בסעיפים הנוגעים ל'מיזמים משולבים' באמנות המס של גרמניה עם הולנד וצרפת⁵⁹⁷.

סעיף 16(1) לאמנה בין גרמניה להולנד מ-1959⁵⁹⁸ קובע כדלקמן:

"Where an enterprise of one of the contracting States, by virtue of its participation in the management or financial structure of an enterprise of the other State, arranges with or imposes upon that enterprise economic or financial conditions differing from those which would be arranged with an independent enterprise, any income which would normally have accrued to one of the two enterprises but which by reason of those conditions has not so accrued **may** be included in the income of that enterprise and taxed accordingly." (ההדגשה הוספה)

⁵⁹³ ראו: Michelsen, כנס IFA (1993), 296.

⁵⁹⁴ ראו אצל: Vogel, 28, המפנה למאמר בנושא:

K. Vogel, *Festschrift Peter Lerche* (1993) 95ff.

⁵⁹⁵ ראו:

BFH BStBl. II (1980) 531; 130 BFHE 296.

⁵⁹⁶ ראו:

BFH BStBl. II (1981) 517; 133 BFHE 33.

לדיון בפסק-הדין, ראו:

E.T. (1981) 357.

⁵⁹⁷ פסקי-הדין נגעו לעובדות שהתרחשו קודם לחקיקת סעיף 1 ל-ASiG אשר קובע, כי ניתן לבצע התאמות כאלו רק על-פי החקיקה הפנימית.

⁵⁹⁸ לאמנה בין גרמניה להולנד מ-1959, ראו:

93 *TNI* 11-19; Doc 93-30105.

אמנות מס אינן מכבידות את נטל המס

הוראה דומה מופיעה בסעיף 5 לאמנה בין גרמניה לצרפת מ-1959.⁵⁹⁹

בית המשפט הפדרלי למיסים של גרמניה דחה את עמדת רשויות המס וקבע, כי אמנות מס לא יוצרות כל חבות במס ולא מעלות את שיעור המס מעבר לחוקי המס הפנימיים. בית המשפט קבע, כי העיקרון הקבוע בסעיף 6 לאמנה בין גרמניה להולנד⁶⁰⁰ (מיזמים משולבים) ניתן ליישום רק באמצעות חקיקה פנימית מקבילה של הרשות המחוקקת במדינות המתקשרות ולא על-ידי שלטונות המס באותן מדינות (ללא חקיקה בנושא).

ובלשונו⁶⁰¹:

"Double taxation conventions do not substantiate any tax liability and do not increase any taxes over and above national tax laws. The authority given in the expression 'may' in Article 6 of the Germany-Netherlands treaty is not directed at the administration but at the legislature of the contracting states."

13.4.7 הולנד

בהולנד קיימת גישה שונה. בפסק-דין של בית המשפט למיסים של הולנד (ה-Hoge Raad) מיום 12 במארס 1980⁶⁰² נקבע, כי בשל קיומה של אמנה נישום עלול, בסופו של דבר, לשלם מס בשיעור גבוה יותר מהשיעור שהיה עשוי לשלם בהיעדרה. באותו מקרה דובר בנישום

⁵⁹⁹ לאמנה בין גרמניה לצרפת מ-1959, ראו :

93 *TNI* 7-20; Doc 93-30068.

סעיף 5 לאמנה קבע כדלקמן:

"Where:

An enterprise of one of the Contracting States participates directly or indirectly in the management or financial structure of an enterprise of the other Contracting State, or where the same persons participate directly or indirectly in the management or financial structure of an enterprise of one of the Contracting States and an enterprise of the other Contracting State, And, in either case, conditions are made or imposed between the two enterprises, in their commercial or financial relations, which differ from those which would be made between independent enterprises,

then any profits which would but for those conditions have accrued to one of the enterprises but by reason of those conditions have not so accrued **may** be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly."

(ההדגשה הוספה)

⁶⁰⁰ לעיל, הערה 598.

⁶⁰¹ ראו :

BFH BStBl. (1980) II 531, p. 533.

⁶⁰² ראו :

Ref. BNB 1980\170, Mars 12, 1980.

לדיון בפסק-הדין, ראו : Timmermans, כנס IFA (1993), 443; "Interpretation", J.F.A.J., 17, הערה 10. וראו גם :

20 *E.T.* (1980) 397.

שעל-פי הדין הפנימי ההולנדי נחשב לתושב הולנד, אולם - מכוח פיקציה שנקבעה לגבי מקום מושבו באמנה בין הולנד לבלגיה - נחשב כתושב בלגיה. בשל אותה פיקציה, סירבו רשויות המס של הולנד ליתן לו לנכות כנגד הכנסותיו בהולנד ריבית על משכנתא ששולמה בעבור בית שהיה בבעלותו בבלגיה. מכיוון שזכות המיסוי ביחס להכנסה ממקרקעין ניתנה לפי האמנה לבלגיה, לא ניתן היה לנכות את הריבית כנגד חבותו במס בהולנד. הנישום טען, כי הפיקציה הקבועה באמנה מביאה לכך, שנטל המס שלו בהולנד גבוה יותר מזה שהיה אילו לא היתה קיימת אמנה, וכי אין לאפשר מצב בו אמנות ייצרו נטל מס גבוה יותר. בית המשפט למיסים של הולנד דחה טענה זו וקבע, כי אין כל הסדר משפטי המונע מאמנה להביא לנטל מס כבד יותר. קליטת האמנה בדין ההולנדי על-פי סעיף 60 לחוקה של הולנד, סיפקה את הבסיס המשפטי להכבדת נטל המס⁶⁰³.

להחלטה דומה הגיע בית המשפט למיסים של הולנד בפסק-דין מיום 17 בפברואר 1993⁶⁰⁴. באותו מקרה דובר בחברה שהואגדה על-פי הדין של הולנד, בעוד שמקום הניהול הממשי שלה היה באירלנד. מכיוון שכך, היא נחשבה לתושבת אירלנד לצרכי האמנה בין הולנד לאירלנד. מאחר שלא היה לה 'מוסד-קבע' בהולנד, לא ניתן היה לחייב במס את רווחיה בהולנד, וגם לא ניתן היה לקזז את הפסדיה שם. האמנה הביאה אפוא לכך, שלא ניתן היה לנצל את הפסדי החברה בהולנד.

13.4.8 צרפת

שאלה דומה התעוררה בבית המשפט בצרפת (*Le Conseil d'Etat*) בהחלטה מיום 6.6.1984⁶⁰⁵. במקרה זה, רשויות המס של צרפת ביקשו לראות ביחיד, שאינו נחשב ל-'*Domiciled*' (מתגורר) בצרפת על-פי הדין הפנימי שם, כאילו הנו '*domiciled*' בצרפת מכוח האמנה. היועץ המשפטי לממשלה (*Le Commissaire du Gouvernement*) התנגד לטענה זו והביע את עמדתו, כי אין בכוחה של אמנה להכפיף נישום למס כאשר הוא לא היה כפוף למס זה על-פי הדין הפנימי על-בסיס טריטוריאלי, אלא אם וככל שישנו הסדר מפורש באמנה אשר מכפיף אותו למס האמור.

ובלשונו⁶⁰⁶:

"Since the main purpose of a bilateral convention is to prevent double taxation, it may in a given case exempt a taxpayer from the tax to which he normally would have been subject. However, it

⁶⁰³ ראו גם: Baker (2001), B-2.

⁶⁰⁴ לסקירה של פסק-הדין, ראו:

33 *E.T.* (1993), pp. 309-311.

⁶⁰⁵ ראו:

Conseil d'Etat, 6 *Droit Fiscal* (1984) 48, p. 1,436.

לסקירה של פסק-הדין, ראו:

25 *E.T.* (1985) 233.

⁶⁰⁶ שם, עמ' 1,449 לפסק-הדין, ועמ' 235 לסקירה לעיל.

cannot make him subject to tax in a state where he would not have been so subject by virtue of an internal criterion regarding the territorial scope of the tax, unless and to the extent of an express provision of the convention which subjects him to that tax."⁶⁰⁷

בית המשפט בצרפת (*Le Conseil d'Etat*) לא מצא לנחוץ להחליט בסוגייה זו.

13.5 בחינת המצב החוקתי והחוקי בישראל

בישראל, סעיף 1(א) לחוק יסוד: משק המדינה⁶⁰⁸ קובע כי:

"מסים, מילואות חובה ותשלומי חובה אחרים לא יוטלו, ושיעוריהם לא ישונו, אלא בחוק או על פיו..."

סעיף 196 לפקודה, כפי שעוד יידון בהמשך⁶⁰⁹, מסמיך את שר האוצר ליתן תוקף לאמנה בצו, בקובעו כדלקמן:

"משהודיע שר האוצר בצו, כי נעשה הסכם כמפורש בצו עם מדינה פלוגית **ליתן הקלה ממסי-כפל** לענין מס הכנסה וכל מס אחר כיוצא בו המוטלים לפי דיני אותה מדינה (להלן - מדינה גומלת), וכי מן המועיל הוא שיינתן להסכם זה תוקף בישראל - יהא תוקף להסכם (להלן - ההסכם) לענין מס הכנסה, על אף האמור בכל חיקוק." (ההדגשה הוספה)

הווה אומר, להסדרי האמנה יש כוח רב. הם בעלי מעמד של דין מועדף בישראל, כך שבמידה שהאמנה מעניקה הקלה לעומת החיקוק הקיים, יחולו הוראות האמנה, על-אף הוראות אותו חיקוק. לנוכח מעמדה המועדף של האמנה, מתעוררת אפוא השאלה, האם יש ביכולתה כדי לשנות את הוראות החיוב בדין הפנימי הישראלי גם לחומרא - לדוגמה, באמצעות קביעת שיעורי מס גבוהים יותר?

על כך משיב קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה בשלילה ומבהיר, באופן חד-משמעי, כי⁶¹⁰:

"אף שהמדובר בחוק מועדף, אין בכוח האמנה כדי להחמיר יותר מחוקי המיסים הקיימים במדינה. מכאן, שאם יש באמנה הוראות מכבידות-יכריע החוק המקומי, שהרי האמנה נועדה להקל ולא להחמיר."

⁶⁰⁷ עם זאת, ראו את סעיף 1(209) לקוד המסים הצרפתי (*French Code Générale des Impôts*) המצוטט לעיל, הערה 578. מסעיף זה עולה לכאורה, כי החוק בצרפת מאפשר לצרפת להטיל מס על רווחי חברות כל אימת שנשמרת לצרפת הזכות לחייב במס רווחים כאמור על-פי אמנה.

⁶⁰⁸ ס"ח תשל"ה, 207.

⁶⁰⁹ על מעמדן המועדף של אמנות המס של ישראל, ראו את הדיון להלן, פסקה 33.4.2.10.

⁶¹⁰ ראו חב"ק מס הכנסה, י-108.

הנה כי כן, הסמכה זו מוגבלת למתן הקלה בלבד: "ליתן הקלה ממסי-כפל". מכאן, היה ושר האוצר יוציא צו הנותן תוקף לאמנה, שמרעת לכאורה את מצבו של הנישום בדרך כלשהי, לאותה הוראה לא תהיה כל נפקות ממשית, בהיעדר הסמכה מפורשת בחוק.

13.6 ההסדר במודל של ארצות-הברית

במודלים של ה-OECD והאו"ם לא קיימת הוראה המבטאת את עיקרון זה בצורה מפורשת. הוראה כזו מופיעה רק במודל של ארצות-הברית. סעיף 21(2) למודל האמור מסדיר את יחסי הגומלין בין האמנה ובין הדין הפנימי, וכן בין האמנה ובין הסכמים אחרים הנערכים בין המדינות המתקשרות. הסעיף מתייחס לשאלה, האם יכולה אמנת מס להגביל בדרך כלשהי הקלה פלונית המוענקת מכוח הדין הפנימי של המדינות המתקשרות, או מכוח כל הסכם אחר בין המדינות המתקשרות. הסעיף משיב על שאלה זו בשלילה, בקובעו כדלקמן:

"The Convention shall not restrict in any manner any benefit now or hereafter accorded:

- a) by the laws of either Contracting State; or
- b) by any other agreement between the Contracting States."

אכן, הסעיף מתייחס רק להקלות על-פי הדין הפנימי או על-פי הסכם אחר וקובע, כי הקלות האמנה מצטברות להקלות החד-צדדיות שהדין הפנימי מעניק, או להקלות שהסכם אחר מעניק, ואינן גורעות מהן. אולם העיקרון שמופנם בסעיף זה אינו מצומצם לכך בלבד. עיקרון זה מבטא גם את הכלל שפורט לעיל: דהיינו, כי האמנה אינה יכולה להכביד את נטל המס על תושב של מדינה מתקשרת מעבר לנטל שנקבע על-פי הדין הפנימי.

תימוכין לכך ניתן למצוא בדברי ההסבר של סעיף 1 למודל של ארצות-הברית ('*Technical Explanations*'). דברי ההסבר מסבירים את פועלו של הסעיף כך:

"Paragraph 2 states the generally accepted relationship both between the Convention and domestic law and between the Convention and other agreements between the Contracting States (i.e., that no provision in the Convention may restrict any exclusion, exemption, deduction, credit or other benefit accorded by the tax laws of the Contracting States, or by any other agreement between the Contracting States). For example, if a deduction would be allowed under the U.S. Internal Revenue Code (the "Code") in computing the U.S. taxable income of a resident of the other Contracting State, the deduction also is allowed to that person in computing taxable income under the Convention. **Paragraph 2 also means that the Convention may not increase the tax burden on**

a resident of a Contracting States [sic] beyond the burden determined under domestic law. Thus, a right to tax given by the Convention cannot be exercised unless that right also exists under internal law. The relationship between the non-discrimination provisions of the Convention and other agreements is not addressed in paragraph 2 but in paragraph 3. It follows that under the principle of paragraph 2 a tax-payer's liability to U.S. tax need not be determined under the Convention if the Code would produce a more favorable result. A taxpayer may not, however, choose among the provisions of the Code and the Convention in an inconsistent manner in order to minimize tax. For example, assume that a resident of the other Contracting State has three separate businesses in the United States. One is a profitable permanent establishment and the other two are trades or businesses that would earn taxable income under the Code but that do not meet the permanent establishment threshold tests of the Convention. One is profitable and the other incurs a loss. Under the Convention, the income of the permanent establishment is taxable, and both the profit and loss of the other two businesses are ignored. Under the Code, all three would be subject to tax, but the loss would be offset against the profits of the two profitable ventures. The taxpayer may not invoke the Convention to exclude the profits of the profitable trade or business and invoke the Code to claim the loss of the loss trade or business against the profit of the permanent establishment. ... If, however, the taxpayer invokes the Code for the taxation of all three ventures, he would not be precluded from invoking the Convention with respect, for example, to any dividend income he may receive from the United States that is not effectively connected with any of his business activities in the United States. Similarly, nothing in the Convention can be used to deny any benefit granted by any other agreement between the United States and the other Contracting State. For example, if certain benefits are provided for military personnel or military contractors under a Status of Forces Agreement between the United States and the other Contracting State, those benefits or protections will be available to residents of the Contracting States regardless of any provisions to the contrary (or silence) in the Convention." (ההדגשה הוספה)

מהעיקרון הקבוע בסעיף 1(2) למודל של ארצות-הברית ניתן ללמוד אפוא על שני כללים. הכלל האחד הוא, כי אין בכוחם של הסדרי האמנה כדי להגביל כל הוצאה מבסיס המס,

פטור, ניכוי זיכוי או הקלה אחרת המוענקת על-פי דיני המס של המדינות המתקשרות, או על-פי כל הסכם אחר בין המדינות. לדוגמה, אם אדם פלוני, שהנו תושב המדינה המתקשרת האחרת, זכאי לניכוי כלשהו לצורך חישוב הכנסתו החייבת במס בארצות-הברית, הרי שהניכוי יותר לו גם בחישוב הכנסתו החייבת על-פי האמנה. והוא הדין גם לגבי הטבה כלשהי הניתנת מכוח הסכם אחר בין המדינות המתקשרות. לדוגמה, הטבות מסוימות לאנשי צבא מכוח הסכם צבאי בין המדינות המתקשרות, או הטבות הניתנות לנציגים דיפלומטיים או קונסולריים מכוח אמנת וינה בדבר יחסים דיפלומטיים⁶¹¹ ואמנת וינה בדבר יחסים קונסולריים⁶¹². הטבות אלה יינתנו לתושבי מדינה מתקשרת גם אם אמנת המס קובעת הוראה סותרת או יוצרת לכאורה הסדר שלילי⁶¹³.

הכלל השני שמופנם בעיקרון זה הוא, כי הוראות האמנה אינן יכולות ליצור בסיס עצמאי לחיוב במס במקום שבו הדין הפנימי אינו קובע בסיס כאמור. לפיכך, הזכות הניתנת למדינה מתקשרת באמנה להטיל מס אינה ניתנת למימוש, אלא אם כן אותה זכות קיימת גם על-פי הדין הפנימי. היחסים שבין ההסדרים של איסור הפליה באמנה ובין הסכמים אחרים מוסדרים בסעיף 1(3) למודל של ארצות-הברית.

דברי ההסבר הנ"ל מבהירים, כי המשמעות של עיקרון זה היא, כי בעת בחינת חבותו של נישום פלוני למס, אין להידרש לאמנה אם הדין הפנימי מביא לתוצאה טובה יותר. עם זאת, דברי ההסבר מציינים, כי הנישום לא יכול לבחור בין הסדרי האמנה לבין הסדרי הדין הפנימי באופן בלתי עקבי, במטרה להקטין את המס. דברי ההסבר מביאים, כדוגמה, נישום שהנו תושב מדינה מתקשרת אחרת, המנהל שלושה עסקים נפרדים בארצות-הברית: האחד - הנו 'מוסד-קבע' רווחי, והשניים האחרים - הנם עסקים אשר מצמיחים הכנסה חייבת על-פי קוד המיסים של ארצות-הברית, אך אינם עונים על מבחני-הסף של 'מוסד-קבע' באמנה. מבין שני העסקים הללו, האחד רווחי והשני הפסדי.

על-פי האמנה, ארצות-הברית רשאית לחייב במס את ההכנסה של 'מוסד-קבע'. לעומת זאת, הרווחים וההפסדים של שני העסקים האחרים, בהתאמה, אינם ניתנים לחיוב או לקיזוז בארצות-הברית. על-פי קוד המיסים של ארצות-הברית, שלושת העסקים יהיו כפופים למס בארצות-הברית, אך ניתן יהיה לקזז את ההפסדים כנגד הרווחים של שני העסקים הרווחיים. הנישום אינו רשאי לבקש להחיל עליו, מחד - את האמנה בכדי להימנע ממיסוי

⁶¹¹ ראו:

The Vienna Convention on Diplomatic Relations (VCDR) of April 1961, 5000 U.N.T.S. 95.
האמנה נכנסה לתוקף ב-24 באפריל 1964, ופורסמה במסמך של האו"ם:
United Nations Document A/CONF.20/10.

⁶¹² ראו:

The Vienna Convention on Consular Relations (VCCR) of 24 April 1963, 596 U.N.T.S. 261.

⁶¹³ לדיון מפורט בנושא חסינותם לצרכי מס של נציגים דיפלומטיים וקונסולריים על-פי המשפט הבינלאומי, ראו כרך ה', שער שני.

אמנות מס אינן מכבידות את נטל המס

העסק הרווחי בארצות-הברית, ומאידך - את קוד המיסים של ארצות-הברית כדי לקזז את ההפסד מהעסק המפסיד כנגד הרווחים של 'מוסד-הקבע'⁶¹⁴.

לעומת זאת, אם הנישום מבקש להחיל את הקוד, כך ששלושת העסקים יחויבו במס, כי אז הוא לא יהיה מנוע מלבקש את החלת האמנה בנוגע, למשל, לדיבידנד כלשהו שהוא עשוי לקבל מארצות-הברית שאינו 'קשור קשר ממשי' (*Effectively Connected*) עם פעילות עסקית כלשהי שלו בארצות-הברית.

13.7 ההסדר באמנות המס של ישראל

13.7.1 האמנה עם ארצות-הברית

סעיף 26(2) לאמנה בין ישראל לארצות-הברית מאמץ בהקשר זה את המודל של ארצות-הברית וקובע הוראה הדומה לזו שנזכרה לעיל. הוראה זו, מבהירה כי:

"הוראות אמנה זו לא יתפרשו כבאות לצמצם באיזה אופן שהוא כל הוצאה מן הכלל, פטור, ניכוי, זיכוי או הנחה אחרת, המוענקים עתה, או שיוענקו להבא -

(א) לפי דיניה של אחת מן המדינות המתקשרות בקביעת המס המוטל על-ידי אותה מדינה מתקשרת, או

(ב) לפי כל הסכם אחר בין המדינות המתקשרות."

סעיף זה משקף את סעיף 21(2) למודל של ארצות-הברית משנת 1981. במודל של ארצות-הברית משנת 1996, תוקן נוסחו של הסעיף, כך שהמילים: *'exclusion, exemption, deduction, credit, or other allowance'* (הוצאה מן הכלל, פטור, ניכוי, זיכוי או הפחתה אחרת) הוחלפו במונח הרחב *'Benefit'* ('הטבה'). תיקון זה אינו יוצר כל שינוי מהותי. ניתן ללמוד על כך גם מדברי ההסבר הנלווים לסעיף במודל, אשר לא תוקנו באופן מקביל⁶¹⁵.

דברי ההסבר שהוצאו על-ידי האוצר של ארצות-הברית לאמנה מציינים, כי הסעיף⁶¹⁶:

"[C]ontains the customary rule that the Convention will not restrict in any manner any exclusion, exemption, deduction, credit, or other allowance now or hereafter accorded by the laws of a Contracting State in the determination of a tax imposed by it, or by any other agreement between the Contracting States. Thus, if a deduction

⁶¹⁴ ראו:

Rev. Rul. 84-17, 1984-1 C.B. 308.

⁶¹⁵ לדעה דומה, ראו: Doernberg & Van Raad, 9.

⁶¹⁶ ראו את דברי ההסבר של סעיף 26(2) לאמנה בין ישראל לארצות-הברית.

would be allowed under the Code for an item in computing the taxable income of an Israeli resident, such deduction is generally available to him in computing taxable income under the Convention. Paragraph (2) does not, however, authorize a taxpayer to make inconsistent choices between rules of the Code and rules of the Convention. In no event are the rules of the Convention to increase the U.S. or Israeli tax burden from what that liability would be if there were no Convention. Thus, a right to tax given by the Convention cannot be exercised unless that right also exists under the Code."⁶¹⁷

13.7.2 האמנה עם קנדה

הסדר דומה מצוי גם באמנות של ישראל עם מדינות נוספות. כדוגמה לכך ניתן להזכיר, למשל, את סעיף 28(1) לאמנה בין ישראל לקנדה הקובע כדלקמן:

"הוראות אמנה זו לא יפורשו כמגבילות, בכל אופן שהוא, כל הוצאה מן הכלל, פטור, ניכוי, זיכוי או הנחה אחרת, המוענקים עתה, או שיוענקו לאחר מכן:

- (א) בחוקיה של אחת מן המדינות המתקשרות בקביעתו של המס המוטל על-ידי אותה מדינה מתקשרת; או
- (ב) בכל הסכם אחר בין המדינות המתקשרות."

13.7.3 האמנה עם דרום-אפריקה

עיקרון זה בא לידי ביטוי גם בסעיף 27(1) לאמנה בין ישראל לדרום-אפריקה:

"בלא לפגוע בהחלת סעיף 23 [הוראות למניעת מסי כפל], לא יגבילו הוראות אמנה זו את הזכויות וטובות ההנאה שחוקיה של מדינה מתקשרת מעניקים לגבי מסים שהם נושא סעיף 2 [המסים הנידונים]."

13.7.4 אמנות מס שאינן כוללות במפורש הסדר בנושא

רוב אמנות המס של ישראל לא כוללות הוראה כגון זו. נשאלת על-כן השאלה, האם הוראה זו הינה דקלרטיבית באופייה או שמא קונסטיטטיבית במובן זה, שבהיעדרה לא חל העיקרון

⁶¹⁷ הוראה זו משמרת את תוקפה של ברית הידידות, מסחר וספנות בין ישראל לארצות-הברית של אמריקה, כ"א 34, שנחתמה בשנת 1951 בין שתי המדינות. ראו גם קלוגמן וקפוטא, 111.

אמנות מס אינן מכבידות את נטל המס

האמור. לדעתנו, הוראה זו איננה אלא דקלרטיבית בלבד; זוהי הוראה מבהירה, שנועדה למנוע ספקות באשר לכוחן היחסי של אמנות המס. לפיכך, העיקרון היסודי שעומד בבסיסה איננו רק נחלתן של אמנות מס הכוללות אותה בסעיף מפורש באמנה. עיקרון יסודי זה, משותף - כך נראה לנו - לכל אמנות המס של ישראל, ככל שלא נקבע בהן אחרת. על-כן, היעדרה של הוראה מעין זו באמנת מס פלונית אין משמעותה, לדעתנו, כי אותה אמנה לא מאמצת את עיקרון היסוד האמור. כל משמעותה היא רק, שהמדינות המתקשרות אימצו, ככלל, את המודלים של ה-OECD או הא"ם. כאמור, בשונה מהמודל של ארצות-הברית, מודלים אלה לא כוללים הוראה כזו בסעיף מפורש, על-אף שאין כל ספק ספיקא שהם מבוססים על אותו עיקרון יסודי.

תימוכין לעמדה זו ניתן גם למצוא בדבריו של המלומד האמריקאי Blessing⁶¹⁸. מסביר את העיקרון היסודי שעומד בבסיס הוראת סעיף 21(2) למודל של ארצות-הברית, ומציין כי על-אף שהוראה זו אינה מופיעה באמנת המודל של ה-OECD, הרי שהיא משקפת את העיקרון היסודי האמור ('Well Established Principle').

ובלשונו:

"This provision, although not found in the OECD Model Treaties, reflects the "well established principle" that treaty provision should not be applied so as to deprive a tax payer of benefits it would have been entitled to had there been no treaty at all... As a general rule, however, where domestic law or a treaty but not both, offers a taxpayer a benefit, the taxpayer may avail itself of the benefit."

הנה כי כן, עיקרון זה יחול גם ביחס לאמנות המס של ישראל שאינן כוללות אותן מפורשות⁶¹⁹. גישה זו מתיישבת עם הניתוח לעיל בדבר היקף הסמכות המוענקת לשר האוצר בסעיף 196 לפקודה, שמסמיק, כאמור, את שר האוצר ליתן לאמנה תוקף בצו "במטרה להקל ממסי-כפל". השימוש במילה 'להקל' מלמד אפוא, שיש ליישם ולפרש את האמנות של ישראל אך ורק כבאות להקל מכפל מס. לעומת זאת, במקום שבו האמנה עשויה לשנות לרעה את מצבו של הנישום, אין ליישמה.

⁶¹⁸ ראו:

P. H. Blessing, *Income Tax Treaties of the United States* (Warren Gorham & Lamont, 1999), 1-36.

⁶¹⁹ זאת, אלא אם כן נקבע במפורש אחרת באמנה. כדוגמה לכך ראו, למשל, את סעיף 28 לאמנה בין ישראל לדרום-אפריקה משנת 1978:

"28: התליית ההסכם בדבר ספנות וטיס מ-1952

ההסכם בין ברית דרום-אפריקה ובין ממשלת ישראל, שנעשה בחילופי איגרות מתאריך 24 בדצמבר 1952, בדבר מניעת כפל מסים על הכנסה ורווחים מהובלה ימית ואוירית, לא יהא בר תוקף לגבי כל שנה או תקופה שלגביהם עומד ההסכם זה בתוקפו."

13.8 הנפקות המעשית של עיקרון היסוד

הנפקות המעשית של עיקרון היסוד האמור - דהיינו, כי אמנות המס אינן יכולות להרע את מצבו של הנישום אלא למנוע כפל מס - באה לידי ביטוי בשני כללים:

1. אמנות המס אינן יכולות ליצור בעצמן בסיס לחיוב במס, להגדיל את שיעורו או להרחיב את היקף יריעתו, במקום שבו הדין הפנימי אינו עושה כן;
 2. אמנות המס מעניקות הקלות שמצטברות על הקלות או הטבות אחרות הניתנות מכוח הדין הפנימי או הסכם אחר; הן אינן יכולות לסייגן או להגבילן אלא רק להוסיף עליהן.
- נעמוד להלן על שני כללים אלה.

13.9 אמנות המס אינן יכולות ליצור בעצמן בסיס לחיוב במס

13.9.1 החיוב במס בפועל מותנה בקיומה של הוראת חיוב בדין הפנימי

משמעות כלל זה היא, כי במצב בו האמנה מעניקה זכות מיסוי רק לאחת המדינות - אין חובה שהכנסה אכן תחוב במס. הסדר חלוקת זכויות המיסוי באמנה אינו תלוי בקיום הוראות חיוב במס בדין הפנימי. האפשרות העקרונית להטיל מס היא פועל יוצא של הוראות האמנה, בעוד שהחיוב במס בפועל נובע מהוראות הדין הפנימי של המדינות המתקשרות באמנה. הסדרי האמנה בעצמם אינם יכולים להשית על הנישום חיוב במס במקום שבו הדין הפנימי אינו קובע הוראת חיוב כאמור. יותר מכך, הסדרי חלוקת הזכויות אינם אפקטיביים גם מקום שזכות המיסוי נתונה למדינה שלפי דינה הפנימיים אינה מטילה מס באותו מקרה.

לפיכך, אם האמנה מאפשרת, למשל, לאחת המדינות לנכות מס במקור בשיעור מסוים מדיבידנד שחולק על-ידי חברה שהינה תושבת אותה מדינה, אין זאת אומרת שהדיבידנדים אכן יחויבו בשיעור זה. אם שיעור המס שחל על דיבידנדים על-פי הדין הפנימי הוא נמוך יותר, הרי שזה השיעור שיחול, ואותה מדינה לא תוכל לנכות מס בשיעור גבוה יותר, אף אם האמנה מאפשרת זאת. האמנה אינה יוצרת בסיס לחיוב במס אלא רק בסיס להגבלת היקף החיוב הקיים בדין הפנימי.

הוא הדין לגבי ההקלות ושיעורי המס המופחתים הקבועים באמנות. הקלות אלו חלות לדוגמה ביחס לריבית, תמלוגים, רווחי הון וכו'. ניטול דוגמה את סעיף 11 לאמנה בין ישראל לדנמרק המאפשר לישראל לנכות מס במקור בשיעור של עד 25% מריבית שמשלם תושב

ישראל לתושב דנמרק. שיעור זה הנו אפוא שיעור מירבי החל רק אם הריבית שבה מדובר כפופה על-פי הדין הישראלי לשיעור מס גבוה יותר או זהה. אם השיעור בדין הישראלי נמוך יותר, הרי שזה השיעור שיחול⁶²⁰. לפיכך, אם תושב דנמרק מפיק ריבית מפקדון בנק בישראל, הרי שבהנחה שהריבית אינה פטורה מכוח סעיף 16 לפקודה (כדוגמת ריבית שיקלית) - לא יהיה בסעיף 11 לאמנה עם דנמרק בכדי להרע את מצבו והוא יחויב במס בשיעור של 15% בלבד, בהתאם לקבוע בסעיף 125 לפקודה. לעומת זאת, אם אותה ריבית שולמה בקשר להלוואה שקיבל בעל שליטה מחברה, לא יחול השיעור הקבוע בדין הישראלי בגובה 50%⁶²¹, ואז יחול השיעור המופחת של 25%, כאמור בסעיף 11 לאמנה עם דנמרק.

13.9.2 תושבות

האמנות קובעות את מבחן המושב רק לאחר שתושב פלוני עמד במבחני מושב לפי דין פנימי. אין מושב לפי אמנה ללא תושבות לפי דין פנימי⁶²².

⁶²⁰ ככלל, לפי סעיף 121 לפקודה, אם לא מדובר במקרה שהוסדר מפורשות בחקיקה, שיעור המס שבו יהיה חייב יחיד על הכנסתו מריבית ומדמי ניכיון יהיה שיעור המס השולי שלו, כלומר - עד 49% (נכון לשנת המס 2004), ויראו בהכנסה זו כשלב הגבוה ביותר בסולם הכנסתו החייבת. לכלל זה נקבע חריג בסעיף 125 לפקודה הקובע רשימת מקרים בהם שיעור המס שיחול על יחיד בגין הכנסותיו הפסיביות מריבית, דמי ניכיון ורווחים יהיה 15%. לדוגמה: ריבית או דמי ניכיון, שמקורם באג"ח הנסחר בבורסה בישראל (אם היחיד אינו בעל שליטה בחברה המשלמת ריבית כאמור); ריבית ורווחים שמקורם בתכנית חיסכון או בפקדון בנק ישראלי או זר; ריבית ודמי ניכיון המשתלמים במועד הפדיון של מק"מ, שמועד פדיונו לאחר תום שנת המס 2003; ריבית ודמי ניכיון המשתלמים על ני"ע זרים שישולמו בשנת המס 2007, ואילך. שיעור זה מותנה בכך שמדובר בהכנסה פסיבית שאינה רשומה בפנקסי חשבונות ואינה חייבת ברישום כאמור, ושהיחיד לא תבע הוצאות ריבית בגין הנכסים הרלוונטיים. תחולתו הכללית של השיעור האמור היא לגבי הכנסות שנצמחו או נצברו מ-1.1.03. עם זאת, כאן יש לשים לב לשני חריגים עיקריים: ראשית, לגבי אפיקים לא צמודים, כגון מק"מ, אג"ח, תכנית חיסכון ופיקדון, נקבע שיעור מס של 10%. שנית, לגבי ריבית המשתלמת על ניירות ערך זרים עד תום שנת 2006, יחול כאמור שיעור מס של 35%. שיעור זה תואם את שיעור המס על רווח ההון החל על מכירה או פדיון של ניירות ערך זרים עד תום שנת המס 2006. החל משנת המס 2007 ואילך, בהתאם למיסוי רווחי הון ממכירת ניירות ערך זרים, גם שיעור המס על ריבית מניירות ערך זרים יופחת ל-15%. על ריבית, שאינה נופלת לאחד החריגים הללו או לרשימת המקרים שעליהם חל שיעור של 15%, יחול אפוא שיעור המס השולי של 49% (נכון לשנת המס 2004). אולם, כאשר מדובר בתושב חוץ, יש לבחון האם חל פטור על-פי הצו שהוצא על-ידי שר האוצר מכוח סעיף 16 לפקודה. ראו צו מס הכנסה (פטור ממס על-פיקדון של תושב חוץ), התשס"ג-2002, ק"ת 6214, עמ' 290 (להלן: צו הפטור על פקדון של תושב חוץ).

⁶²¹ סעיף 121 לפקודה.

⁶²² ראו גם את הדיון לעיל, פסקה 13.4.8. שאלה מעניינת היא, האם ניתן להחיל את הגדרת מקום המושב באמנות על הוראות הפקודה, שכן אדם פלוני עשוי להיחשב לתושב ישראל על-פי ההגדרה בפקודה, בעוד שעל-פי האמנה הוא ייחשב לתושב המדינה המתקשרת השנייה, דהיינו: תושב חוץ. אם התשובה לכך היא חיובית, הרי שעל-ידי האמנה ניתן להביא לאי תחולת הוראות המיסוי הפרסונליות או הוראות אחרות בפקודה החלות רק על תושבי ישראל, וזאת בלי קשר ליישום הסדרי המיסוי האופרטיביים באמנות. אולם הגדרת מקום מושב בסעיף 4 באמנות מתחילה בתיבה 'For the Purposes of This Convention' (לצורכי אמנה זו). על-כן, ייתכן מאוד שתיבה זו תוביל לתשובה שלילית, אם כי הדבר אינו נקי מספקות.

13.9.3 מיזמים משולבים: סעיף 9 למודל ה-OECD

סעיף 9 למודל ה-OECD דן ב'מיזמים משולבים' ('Associated Enterprises')⁶²³. לצורך קביעת הרווחים של מיזמים כאמור, מאמץ הסעיף את 'מבחן מחיר השוק' ('Arm's Length'). בהתאם לכלל היסוד שנזכר לעיל, אחת הגישות הקיימות גורסת, כי סעיף זה אינו יכול לשמש בעצמו כבסיס משפטי עצמאי להגדלת הרווחים והמס המשתלם על-ידי 'מיזמים משולבים'⁶²⁴. מס זה ייקבע במגבלות הדין הפנימי בלבד. הבסיס המשפטי להגדלת הרווחים

⁶²³ הסעיף קובע, בחלקו הרלוונטי, כדלקמן:

"1. Where

- a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or
- b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State, and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, **may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.**" (ההדגשה הוספה)

סעיף דומה מצוי גם באמנות המס של ישראל. כדוגמה לנוסח בשפה העברית, נביא את נוסח סעיף 9 לאמנה בין ישראל להונגריה משנת 1991:

- "מקום -
- (א) שמפעל של מדינה מתקשרת משתתף, במישרין או בעקיפין, בהנהלתו של מפעל המדינה המתקשרת האחרת, או בשליטה עליו, או בהוננו, או
 - (ב) שאותם בני אדם משתתפים, במישרין או בעקיפין, בהנהלתם של מפעל המדינה המתקשרת האחת ושל מפעל המדינה המתקשרת האחרת, או בשליטה עליהם, או בהוננם,
- ובאחד המקרים נקבעו או הוטלו תנאים ביחסיהם המסחריים או הכספיים של שני המפעלים, שלא כפי שהיו נקבעים בין מפעלים בלתי-תלויים, הרי כל רווחים, שאלמלא התנאים הללו היו נצמחים לאחד המפעלים אלא שמפאת אותם תנאים לא נצמחו, **מותר לכלול אותם ברווחיו של אותו מפעל ולהטיל עליהם מס בהתאם לכך.**" (ההדגשה הוספה)

⁶²⁴ ראו את האסמכתאות אצל: Vogel, 521. לעניין האמנות של גרמניה עם צרפת, ראו: BFH BStBl. II 517 (1981); 133 BFHR 33; E.T. (1981) 357.

לעניין האמנות של צרפת עם בלגיה, גרמניה ואיטליה, ראו: Conseil d'Etat, req. n. 34.430; 36.880, 36 Dr. Fisc. comm. 1946 (1984).

לגישה דומה, ראו שם: H. Becker, "The New OECD Report on Transfer Pricing - A First Overview and Comment", *Intertax* (1994) 356;

K. Brezing, 35 *FR* (1973) 488ff.;

A. Heining, 30 *FR* (1978) 582;

R. Pöllath & A.J. Rädler, 35 *DB* (1982) 562;

F.C. de Hosson, 116 *WFR* (1987) 1506ff., 1509ff.;

O.H. Jacobs, *International Unternehmensbesteuerung* (3rd ed., 1995) 426;

H. Schaumburg, *Internationales Steuerrecht* (1993) 658.

לגישה מנוגדת, ראו שם:

בדין הפנימי בישראל יכול להתבסס בעיקר על סעיפים 4, 4א, 85, 85א, 86, 111, 112 ו-114 לפקודה. לפי הגישה המסורתית, סעיפים אלו לא תמיד יביאו למיצוי סמכות שומת רווחים לפי הרחבת הסמכות שהוקנתה למדינת ישראל באמנות המס. לסיכום גישה זו, אם הדין הפנימי לא היה כולל הסדר חוקי בנושא מחירי העברה, לא היתה אפשרות להגדיל את הרווחים אך ורק מכוח האמנה. הדין הפנימי בישראל כולל הסדרים בנושא מחירי העברה, שחלקם נחקקו בעקבות רפורמת המס מ-2003. השאלה במקרה זה היא, כיצד ההסדר באמנות משפיע על ההסדר המקביל בדין הפנימי. התשובה לפי הגישה המסורתית הינה שאם ההסדר הקבוע בדין הפנימי רחב יותר מההסדר המקביל באמנה, הרי שהוא יוגבל על-ידי האמנה; היה וההסדר באמנה זהה או רחב מהדין הפנימי, לא תחול מגבלה על רשויות המס, ככל שאין חריגה מהדין הפנימי!

קיימות מספר גישות שונות לאמור בטקסט. לפי אחת הגישות ייתכן, כי במקרים חריגים של סיווג מחדש תורחב סמכות המיסוי של מדינה פלונית, לאור הסיווג החדש שכפתה האמנה על הדין הפנימי. גישה זו איננה נתמכת על-ידי רוב המלומדים, ולא קיימות לה אסמכתאות בספרות.

קו מחשבה מנוגד נמצא אצל שלטונות המס בגרמניה⁶²⁵. הם מחזיקים בעמדה, כי מבחן 'מחיר השוק' הנוהג בדין הפנימי הגרמני רחב יותר מההסדר באמנות המס. למרות זאת, לטענתם, אמנות המס אינן מגבילות את הדין הפנימי בהקשר זה⁶²⁶. גם עמדה זו אינה מקובלת. אם עמדה זו היתה נכונה, הרי סעיף 9 למודל ה-OECD והסדרי האמנות התואמים לו היו מיותרים. הם הרי לא מספקים בסיס משפטי להגדלת הרווחים! אם לא היו מגבילים את הדין הפנימי, הרי לא היתה להם כל השפעה על הדין הפנימי. תוצאה זו איננה סבירה, כמובן.

כפי שמציין בצדק פרופ' Vogel, ההסדרים הקשורים ל'מחירי העברה' באמנות יהיו הגיוניים רק אם הם ייתפסו כבעלי השפעה הזזה לזו של שאר הסדרי האמנות. כלומר: רק אם הם יגבילו את הדין הפנימי. הדרך היחידה לוודא שרווחי עסקים יתחייבו במס רק במדינה שבה הם נצמחו מבחינה כלכלית, היא להבטיח ששתי המדינות תהיינה כבולות לעיקרון אחיד ותואם בנושא 'מחירי העברה' על-פי התנאים המפורטים בסעיף 9 למודל ה-OECD⁶²⁷.

K. H. Baranowski, "Internationale Verflechtungen", in: *Die Anwendung des Außensteuergesetzes* (1974) 7;

T. Menck, 60 *DSiZ* (1972) 68;

D. R. Davies, *Principles of international double taxation relief* (1985) 145.

⁶²⁵ נראה כי לפני חקיקת ה-AstG, רשויות המס בגרמניה ביססו את הגדלת הרווחים רק על ההסדר באמנות המס. ראו אצל: Vogel, 521. השו"ג: Pöllath, & Rädler, לעיל הערה 624.

⁶²⁶ ראו שם:

59 *DSiZ/A* 388 (1971);

25 *DB* 2032 (1972);

60 *DSiZ/A* 276 (1972).

⁶²⁷ לגישה זו, ראו שם גם אצל: Jacobs, לעיל הערה 624, 428. וראו שם גם:

H. Schaumburg, *Internationales Steuerrecht* (1993) 658.

13.9.4 מבחן מחיר השוק: סעיף 7 למודל ה-OECD

הגבלת תחולת הדין הפנימי ביחס ל'מחיר שוק' יפה - באותו אופן שהיא חלה על סעיף 9 - גם לעניין סעיף 7 למודל ה-OECD (רווחי עסקים - 'Business Profits')⁶²⁸. הן סעיף 7 והן סעיף 9 כוללים כללים על-פיהם נקבע אופן ייחוס הרווחים לצורך קביעת ההכנסה החייבת. סעיף 7 קובע את ייחוס ההכנסה בנוגע ל'מוסד-קבע', וסעיף 9 קובע את ייחוס ההכנסה בנוגע ל'מיזמים משולבים'⁶²⁹. למעשה, שני ההסדרים עושים שימוש ב'מבחן מחיר השוק' ('Arm's Length') לצורך קביעת גובה הרווחים. סעיף 7 עושה כן על-ידי קביעת פיקציה, לפיה בכל אחת מהמדינות המתקשרות מייחסים לאותו 'מוסד-קבע' את רווחי העסקים שהיו צפויים לו אילו היה מיזם נבדל ונפרד, העוסק באותן פעילויות או בפעילויות דומות, ובאותם תנאים או בתנאים דומים, ומקיים יחסים של מפעל בלתי תלוי לחלוטין עם המיזם שהוא משמש לו 'מוסד-קבע'. לעומת זאת, סעיף 9 יוצר פיקציה לפיה רואים בחברה-בת, שהינה גוף נפרד מבחינה משפטית, כאילו היא עצמאית גם מבחינה מהותית ואינה מושפעת על-ידי החברה-האם שלה.

יש הטוענים, כי 'מבחן מחיר השוק' צריך לחייב את המדינות המתקשרות רק בנוגע לייחוס הכנסותיהם של משרד ראשי ו'מוסד-קבע' של מיזם על-פי סעיף 7, אך לא בנוגע ל'מיזמים משולבים'. טענה זו אינה משכנעת. סעיף 9 מיועד למנוע מיסוי כפול כלכלי. ניתן להשיג זאת רק אם קביעת הרווחים תהיה כפופה לכלל אחיד ותואם, דהיינו - כלל המחייב בשתי המדינות המתקשרות. העובדה שמבחן מחיר השוק מנוסח בסעיף 7 באופן רחב יותר מאשר בסעיף 9, אינה מלמדת שסעיף 9 מגביל פחות את המדינות המתקשרות או לא מחייבן

⁶²⁸ סעיף 7 קובע, בחלקו הרלוונטי, כדלקמן:

"2. Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment."

סעיף דומה מצוי גם באמנות המס של ישראל. כדוגמה לנוסחו בשפה העברית, נביא את נוסח סעיף 7(2) לאמנה בין ישראל להונגריה משנת 1991:

"בכפוף להוראות ס"ק 3, מקום שמפעל של מדינה מתקשרת מנהל עסקים במדינה המתקשרת האחרת באמצעות מוסד-קבע הנמצא שם, ייחסו בכל אחת מהמדינות המתקשרות לאותו מוסד-קבע את רווחי העסקים שהיו צפויים לו אילו היה זה מפעל נבדל ונפרד העוסק באותן פעילויות או בפעילויות דומות, ובאותם תנאים או בתנאים דומים, ומקיים יחסים של מפעל בלתי תלוי לחלוטין עם המפעל שהוא משמש לו מוסד-קבע."

⁶²⁹ ראו את דברי ההסבר של סעיף 7 למודל ה-OECD, C(7)-1. דברי ההסבר מציינים, שההפרדה בין שני ההסדרים נעשתה נחוצה רק אחרי שחברות בת שהן עצמאיות מבחינה משפטית הוצאו מגדר התפיסה של 'מוסד-קבע'. בהקשר זה, ראו את ההפניה אצל: Vogel, 522. וראו שם גם: Pöllath & Rädler, לעיל הערה 624, 564.

אמנות מס אינן מכבידות את נטל המס

בכלל⁶³⁰. סעיף 9 ברור בדומה לבהירות של סעיף 85 לפקודה בישראל⁶³¹, סעיף 482 ל-IRC בארצות-הברית או סעיף 1 ל-AstG בגרמניה, אשר אופן היישום שלהם אינו מוטל בספק⁶³².

13.9.5 מיסוי מדינתי יוניטרי אינו מנוגד לאמנות

הוראות סעיף 9 חלות רק על מיסים הכלולים באמנה שבה מדובר. סעיף 2 למודל ה-OECD ('המיסים הנדונים') חל רק על מסי הכנסה ומסי הון. כאשר מדובר במדינה פדרלית, הרי האמנות חלות, דרך כלל, על המיסים הפדרליים בלבד; מיסים המוטלים על-ידי מדינות שהן חלק ממדינה פדרלית (למשל, בארצות-הברית, מס מדינתי - 'State Tax') אינם כלולים באמנה⁶³³.

כך למשל, באשר לשיטת המיסוי היוניטרית ('Unitary Taxation') הנוהגת במספר מדינות בארצות-הברית (כגון, איידהו, אלסקה, דרום-דקוטה, מונטנה וקליפורניה). שיטה זו נוגדת אומנם את סעיפים 7 ו-9 למודל ה-OECD המאמצים את שיטת 'מחירי ההעברה' - 'Transfer Pricing' (הידועה גם כשיטת החשבונאות הנפרדת)⁶³⁴. אולם היא אינה כפופה

⁶³⁰ השו"ע דברי ההסבר של סעיף 7 למודל ה-OECD, C(7)-1, פסקה 2:

"No re-writing of the accounts of associated enterprises is authorised if the transactions between such enterprises have taken place on normal open market commercial terms (on an arm's length basis)."

⁶³¹ לפירוט לגבי סעיף 85 לפקודה, ראו את הדיון לעיל, פסקה 4.3.6 וההערות הסמוכות לה. לפירוט, ראו **כרך ג'**. חשוב לציין, כי הוראת סעיף 85 לפקודה, שנוספה בתיקון 132 לפקודה, תיכנס לתוקף רק לאחר ששר האוצר יתקין תקנות בדבר אופן יישומה (ראו סעיף 89(ד) לחוק לתיקון 132). היישום של תקנות אלה, כאשר מעורבת בעסקה מדינת אמנה, כפוף אפוא להסדרים הקבועים בסעיפים 7 ו-9 באמנות המס של ישראל.

⁶³² השו"ע גם אצל: Vogel, 522:

M. Lehner, "Möglichkeiten zur Verbesserung des Verständigungsverfahrens auf der Grundlage des EWG-Vertrages - dargestellt anhand eines Richtlinienvorschlages der EG-Kommission zur Vermeidung der Doppelbesteuerung", in *Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen* (1982), 39ff.

⁶³³ לעומת זאת, מיסים אלו כלולים כיום בהסדרת מיסי חוץ בסעיף 199 לפקודה, ולכן ניתן לקבל גם בגינם זיכוי כנגד המס בישראל.

⁶³⁴ לדיון בשיטת 'מחירי ההעברה' והשיטה היוניטרית, ראו:

J. Coffil and P. Willson Jr, "Federal Formulary Apportionment as an Alternative to Arm's Length Pricing: From the Frying Pan to the fire", 59 *TN* (1993) 1103;

F. Miller, "A Reply to From the Frying Pan to the Fire", 61 *TN* (1993) 241;

J. Hellerstein, "Federal Income Taxation of Multinationals Replacement of Seperate Accounting with Formulary Apportionment", 60 *TN* (1993) 1131.

ראו אצל איל שנהב, "חידושי מס בארצות-הברית: שינויים בשיטה היוניטרית של מיסוי חברות זרות הפועלות במדינת קליפורניה", **מיסים** 6/ (תשנ"ד) א-128. דר' שנהב מצוין, כי שיטת המס היוניטרית ('Unitary Method of Taxation') היא אחת השיטות לייחוס הכנסתה של חברה בין מדינות שונות. שיטת המס היוניטרית מתעלמת מהאישיות המשפטית הנפרדת של החברות השונות המרכיבות את המיזם ומייחסת את הכנסתו של המיזם למדינות השונות בהן הוא פועל, על-פי נוסחת ייחוס המורכבת, על-פי-רוב, מ'מכירות' ('Sales'), 'רכושי' ('Property') ו'שכר עבודה' ('Payroll'). על-פי הנוסחה, ההכנסה

לסעיף של מיזמים משולבים באמנות המס של ארצות-הברית, שכן מדובר במס מדינת שאינו כלול באמנות. מכיוון שכך, אין בסעיף 11 לאמנה בין ישראל לארצות-הברית (הדן במחירי העברה בין 'בני אדם קשורים') כדי להגביל מיסוי על-בסיס יוניטרי כאמור.

השאלה, אם מיסוי יוניטרי שכזה הנו מותר, צריכה להיבחן על-פי הדין הפנימי של ארצות-הברית בלבד⁶³⁵. בית המשפט של מדינת קליפורניה ובית המשפט העליון של ארצות-הברית אישרו את המיסוי של חברות מסונפות תושבות חוץ על-פי 'שיטת המיסוי היוניטרית' וקבעו, כי שיטה זו אינה מפרה את החוקה של קליפורניה או של ארצות-הברית⁶³⁶.

המיוחסת למדינה מסוימת שווה לכלל הכנסות המיזם כפול שבר, שמכנהו כלל המכירות, הרכוש ושכר העבודה של המיזם בעולם ומונהו המכירות, הרכוש ושכר העבודה במדינה מסוימת. לפי שיטה זו, המס מוטל לא רק על ההכנסות מהמדינה כגון קליפורניה, בה נמצא העסק של החברה, אלא רואים את כל החברות והעסקים של החברה, הנמצאים במדינות שונות, כעסק אחד, ומחלקים חלק מההכנסה נטו שלו לקליפורניה. כתוצאה מכך, יכול להיווצר מצב שבו, למרות שחברה הרשומה בקליפורניה הפסידה במהלך שנת המס מעסקיה בקליפורניה, היא תהיה חייבת לשלם מס בקליפורניה מאחר שעסקיה במדינה אחרת היו רווחיים. ראו בהקשר זה זאב הולנדר, "תכנון מס לפני התחלת ביצוע עסקים עם ארצות-הברית", **מיסים** 1/ב (תשמ"ח) א-59.

635 ראו:

ASARCO Inc. v. Idaho State Comm'r, 102 S.Ct. 3103 (1982);
F.W. Woolworth Co. v. Taxation and Revenue Department, 102 S.Ct. 3128 (1982);
Container Corp. of America v. Franchise Tax Board of Calif., 173 Cal Rptr. 121 (1981) 159 (1983); off'd 463 US; No 81-523, 103 S.Ct. 2933 (1983) (**Container Corp** עניין).

636 ראו:

Barclay's Bank v. Franchise Tax Board, 10 Cal. App. 4th 1742 (1992), 62 L.W. 452 (1994);
Colgate - Palmolive v. Franchise Tax Board, 114 S.Ct. 2268 (1994).
ראו גם את המקורות אצל: Vogel, 523.

L.W. Rothschild, *Intertax* (1992) 585;
M. Carson, & Jr., D.W. Briggs, 8 *TNI* 1687;
C. Luttermann, *IstR* (1944) 489;
D. Sandler, *B.T.R* (1994) 572.

השימוש בשיטת המס היוניטרית לייחוס הכנסות מיזם **שבסיסו בארצות-הברית** למדינות השונות שבארצות-הברית אושר על-ידי בית המשפט העליון של ארצות-הברית כבר בשנת 1983. בפסק-הדין בעניין **Container Corp**, לעיל הערה 635. לעומת זאת, בעניין **Barclay's** הועלתה לראשונה שאלת חוקתיות השימוש בשיטת המס היוניטרית בנוגע לייחוס הכנסות של מיזם **שבסיסו מחוץ לארצות-הברית**. באותו מקרה דובר בבנק **Barclays**, שבסיסו באנגליה, שפעל בעשרות מדינות, וביניהן קליפורניה. הכנסת הבנק בקליפורניה חושבה על-בסיס השיטה היוניטרית, ועל כך הוגש ערעור. ערכאות נמוכות של מדינת קליפורניה קבעו, כי הפעלת שיטת המס היוניטרית על-ידי קליפורניה מנוגדת ל-'*Commerce Clause*' של חוקת ארצות-הברית, היות שהיא פוגמת בכוחה של הממשלה הפדרלית לנהל את מדיניות סחר החוץ של ארצות-הברית. ראו:

Tax board 225 Cal. App. 3d Ltd. v. Franchise Barclays Bank Int'l, 27 Cal Rptr. 626 (1990).
לעומת זאת, בית המשפט העליון של מדינת קליפורניה קבע, כי הייחוס על-פי השיטה היוניטרית אינו נוגד את חוקת ארצות-הברית. ראו:

Barclays Bank Int'l Ltd. v. Franchise Tax Board 829 F. 2d 279 (1992).
על החלטת בית המשפט העליון של מדינת קליפורניה הוגשה בקשת רשות ערעור ('*Writ of Certiorari*') לבית המשפט העליון של ארצות-הברית. ב-1 לנובמבר 1993 נתן בית המשפט העליון של ארצות-הברית את רשות הערעור, אולם הערעור נדחה ובית המשפט העליון אימץ את החלטת הערכאה הקודמת וקבע כאמור,

13.10 הקלות האמנה מצטברות להקלות שהדין הפנימי מעניק או להקלות שהסכם אחר מעניק

לצד ההקלות המוענקות באמנת מס, נוהגות המדינות להעניק הקלות חד-צדדיות, שבדרך כלל אינן מותנות ביחסי גומלין מצד המדינה המתקשרת האחרת ואינן מבוססות או מותנות בקיום הסכם בנושא זה עם אותה מדינה. הכלל הראשון הנו, כי אמנת מס באה למנוע כפל מס. הכלל השני הוא, כי ההקלות מכוח האמנה מצטברות להקלות האחרות; משמע: אמנת מס אינה יכולה לשנות או להגביל את ההקלות שמוענקות לנישום ממקור אחר, אלא רק להוסיף עליהן.

לדוגמה, לפי סעיף 11(2) לאמנה בין ישראל לדנמרק, ישראל רשאית לנכות מס במקור בשיעור של עד 25% מריבית שמשלם תושב ישראל לתושב דנמרק. אם, למשל, אותו תושב

כי שיטת המס היוניטרית אינה מנוגדת לחוקה של ארצות-הברית גם לגבי ייחוס הכנסות של מיזם שבסיסו מחוץ לארצות-הברית. לפסק-הדין היתה חשיבות מכרעת, שכן הכרעה לטובת Barclays היתה מחייבת את מדינת קליפורניה להחזיר סך של כ-4 מיליארד דולר לחברות זרות הפועלות בקליפורניה ששילמו מיסים על-פי השיטה היוניטרית. עם זאת, ועל-אף הכרעת בית המשפט העליון של ארצות-הברית, נראה כי הדיונים המשפטיים והחשש מ"תגובת נגד" של מדינות זרות גרמו לקליפורניה לסגת ממיסוי חברות זרות על-בסיס השיטה היוניטרית. כפי שמציין דר' שנהב, במאמרו "חידושי מס בארצות-הברית: שינויים בשיטה היוניטרית של מיסוי חברות זרות הפועלות במדינת קליפורניה", לעיל הערה 634, נסיגה זו החלה בשנת 1986 והושלמה, הלכה למעשה, ב-6 באוקטובר 1993 עם חתימתו של מושל קליפורניה על חוק שמספרו הסידורי SB 671 (Senate Bill 671). חוק זה מאפשר למיזמים שבסיסם בחו"ל לבחור להתחייב במס על-פי מה שמכונה עיקרון ה-'Water's Edge' (המנוגד לשיטה היוניטרית) החל משנת המס 1994 למשך 7 שנים. כלומר: קביעת הרווחים הינה מוגבלת למיזמים מסווגים אמריקאיים. בהקשר זה, ראו את המקורות אצל: Vogel, 523:

E.J. Coffil, 7 *TNI* (1993) 1049;
M. Lobel, H.M. Banta, & N. Gueron, 7 *TNI* (1993) 35;
R. E. Crawford, 60 *TN* (1993) 1503;
L. W. Rothschild, 48 *BIFD* (1994) 3.

השוו גם את הסקירה אצל שנהב, לעיל הערה 634:
"בשנת 1986 חוקקה קליפורניה חוק אשר איפשר למיזם זר (היינו מיזם שבסיסו מחוץ לארצות-הברית) לחשב את הכנסתו המיוחסת לקליפורניה בשיטת ייחוס אלטרנטיבית הקרויה 'Water's Edge'. ההכנסה המיוחסת לקליפורניה בשיטת ה-'Water's Edge' שווה לסך ההכנסה של המיזם ממקורות אמריקאיים כפול שבר ממכנהו רכוש, מכירות ושכר עבודה בארצות-הברית ומונהו רכוש, מכירות ושכר עבודה בקליפורניה. בנוסף על המס הנובע מההכנסה המיוחסת, נדרש היה מיזם זה, שבחר בייחוס על-פי 'Water's Edge', לשלם אגרה שנתית ששיעורה (בכפוף לסייגים מסוימים) 0.03% מסך הרכוש, המכירות ושכר העבודה של המיזם הזר בקליפורניה. זאת ועוד, מיזם שבחר ב-'Water's Edge' חתם על חוזה עם רשויות המס של קליפורניה אשר משכו חמש שנים. במסגרת החוזה, התחייב המיזם לספק מידע ניכר לרשויות המס של קליפורניה, לרבות מידע על פעילויות המיזם במדינות אחרות בארצות-הברית ומחוץ לארצות-הברית. במידה ולא סופק המידע הנדרש, רשאית היתה נציבות מס הכנסה של קליפורניה להתעלם מה-'Water's Edge Election' ולחשב את ההכנסה המיוחסת לקליפורניה על-בסיס נוסחת הייחוס העולמית."

דני זכאי לפטור על ריבית על-פי סעיף 16 לפקודה והצו שהוצא מכוחו⁶³⁷, לא יהיה באמנה עם דנמרק בכדי להרע את מצבו. הוא יהיה זכאי ליהנות מהחלופה שמיטיבה עמו ביותר.

כך גם לגבי חיוב במס רווחי הון. לדוגמה, סעיף 13(4) לאמנה בין ישראל לצ'כיה מאפשר לישראל להטיל מס על תושב צ'כי המוכר מניות בחברה תושבת ישראל. סעיף 97(ב2) לפקודה מעניק לתושב חוץ פטור ממס על רווחי הון ממכירת ניירות ערך הנסחרים בבורסה בישראל⁶³⁸. לפיכך, אם תושב צ'כי מפיק רווח הון ממכירת מניות בחברה הנסחרת בבורסה בישראל, הרי שהרווח יהיה פטור ממס בישראל, על-אף שהאמנה מאפשרת לחייבו במס.

והוא הדין גם לגבי הטבות מכוח הסכמים בינלאומיים אחרים שנחתמו בין המדינות. בהקשר זה יש להזכיר את הוראת סעיף 28 למודל ה-OECD. סעיף זה מבטא את הכלל האמור ביחס לנציגים דיפלומטיים ופקידים קונסולריים. הסעיף קובע, כי האמנה אינה פוגעת בזכויות הפיסקליות של נציגים דיפלומטיים ופקידים קונסולריים לפי הכללים המקובלים במשפט הבינלאומי או לפי הוראות שבהסכמים מיוחדים⁶³⁹.

לדוגמה, סעיף 19(1) לאמנה בין ישראל לבלגיה, מאפשר לישראל, בנסיבות מסוימות, לחייב במס נציגים ממשלתיים של המדינה המתקשרת האחרת⁶⁴⁰. סעיף 34 לאמנה וינה בדבר יחסים דיפלומטיים⁶⁴¹, שהינה אמנה רב-צדדית שגם ישראל ובלגיה חתומות עליה, מקנה לנציג דיפלומטי פטור גורף מתשלום מיסים. במצב כזה עשויה להיווצר סתירה בין שני הסעיפים, אולם לאור הכלל הקבוע בסעיף 27(3) לאמנה בין ישראל לבלגיה⁶⁴², הרי שתחול הנורמה המיטיבה ביותר.

13.11 הפניות בדין הפנימי לאמנה

13.11.1 כללי

נשאלת השאלה, מה הדין במקום שבו הדין הפנימי במדינת המושב מעניק הקלה חד-צדדית ('*Unilateral Relief*') המפחיתה את שיעור המס לגבי הכנסה פלונית, אולם מתנה את ההקלה בכך שאותו נישום אינו זכאי ליהנות מהקלה לפי אמנת מס ('*Treaty Relief*').

במקרה כזה, קיומה של אמנה, או כריתתה של אמנה חדשה, עשויים להרע את מצבו של הנישום. כך הדבר במיוחד כאשר הוראות האמנה הרלוונטית פחות מיטיבות מהוראות הדין

⁶³⁷ ראו צו הפטור על-פיקדון של תושב חוץ, לעיל הערה 620.

⁶³⁸ הפטור לא יחול אם רווח ההון הופק על-ידי 'מוסד-קבע' בישראל של אותו תושב החוץ.

⁶³⁹ לדיון מפורט בסעיף זה, ראו כרך ה', שער שני.

⁶⁴⁰ ישראל תהיה רשאית להטיל מס אם הנישום הוא אזרח ישראל, מבלי להיות אזרח של המדינה המתקשרת האחרת.

⁶⁴¹ לעיל הערה 611.

⁶⁴² סעיף זה קובע כדלקמן:

"ישום דבר האמור באמנה זו לא יפגע בזכויות הפיסקליות של חברי נציגות דיפלומטית או קונסולרית לפי הכללים המקובלים במשפט הבין-לאומי או לפי הוראות שבהסכמים מיוחדים."

הפנימי שבו מדובר. מובן, כי הנישום לא יהיה זכאי ליהנות בעת ובעונה אחת משתי ההקלות. עם זאת, נשאלה השאלה, האם הוא רשאי לבחור את המסלול שמייטיב עמו ביותר לגבי ההכנסה הספציפית שבה מדובר (להלן: "פרשנות ראשונה"), או שמא עצם קיומה של האמנה מונעת ממנו זאת? האם התוצאה תהיה שהוא זכאי ליהנות מהוראות האמנה בלבד, ללא אפשרות בחירה כאמור (להלן: "פרשנות שניה")? לפי דעה אחת, ראוי לאמץ ולהחיל את הפרשנות הראשונה. תימוכין לדעה זו ניתן למצוא גם בדברי ההסבר שהובאו לעיל ביחס לסעיף 1(2) למודל של ארצות-הברית⁶⁴³. לפי דעה אחרת, הנושא פתוח וצריך להמתין להכרעת בתי המשפט בבירית האלטרנטיבה הפרשנית.

המצב הבעייתי שתואר לעיל עלול להתעורר בישראל. נזכיר כמה דוגמאות.

13.11.2 צו מס הכנסה (הקלה ממסי כפל)

דוגמה לאמור היתה צו מס הכנסה (הקלה ממסי כפל), התשכ"ד-1963⁶⁴⁴, כנוסחו קודם לביטולו מכוח תיקון 132. סעיף 1 לצו האמור העניק הקלת מס חד-צדדית לתושב ישראל שנתחייב במס בחוץ-לארץ על הכנסה שמקורה שם, ושחייבת במס בישראל משום שלפי סעיף 5 לפקודה (כנוסחו קודם לביטולו בתיקון 132) רואים אותה כאילו הופקה בישראל. סעיף זה הפחית את שיעור המס המירבי החל על אותה הכנסה בישראל ל-25% בלבד. אלא מאי? הסעיף היתנה את מתן ההקלה בכך שאותו תושב אינו זכאי ליהנות מהקלה ממס מכוח אמנת מס שישראל קשורה בה. כתוצאה מכך, נוצרו מצבים שבהם עצם קיומה של אמנת מס הביא להרעת מצבו של הנישום⁶⁴⁵.

13.11.3 סעיף 126 לפקודה

13.11.3.1 שני מסלולי מיסוי

מצב בעייתי וסבוך יותר עשוי להתעורר כיום לאור הוראת סעיף 126(ג) לפקודה, כנוסחו לאחר תיקון 132 לפקודה⁶⁴⁶. סעיף זה קובע שני מסלולי מיסוי שונים החלים על הכנסה של חברה מדיבידנד, שמקורו בהכנסות שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל, וכן מדיבידנד שמקורו מחוץ לישראל. לפי המסלול הראשון, אותו נכנה 'המסלול הרגיל', הדיבידנד כפוף למס חברות בשיעור של 25% בישראל. כנגד המס בישראל, ניתן זיכוי בגין המס הזר ששולם על הדיבידנד בחו"ל (להלן: "זיכוי ישיר").

⁶⁴³ ראו את הדיון לעיל, פסקה 13.6.

⁶⁴⁴ ק"ת 1504. הצו בוטל בתקנות מכח תיקון 132 לפקודה.

⁶⁴⁵ בהקשר זה, ראו שלומי זהבי וגירי זליגמן, "זיכוי בגין מיסי מדינה של ארצות-הברית", **מיסים** 3/ד(תש"ס)

א-123.

⁶⁴⁶ לדיון מפורט בסעיף זה, ראו כרך ג'.

לפי המסלול השני, אותו נכנה 'מסלול הדיבידנד המגולם', הדיבידנד - בתוספת המס ששולם על ההכנסה שממנה חולק אותו הדיבידנד (להלן: "דיבידנד מגולם") - כפוף למס חברות בשיעור של 36% בישראל. כנגד המס בישראל, ניתן - בנוסף לזיכוי הישיר - זיכוי בגין מס החברות ששולם על הרווחים מהם חולק הדיבידנד על-ידי חברה-בת לחברה-נכדה במגבלות מסוימות (להלן: "זיכוי עקיף").

מסלול הדיבידנד המגולם הקבוע בסעיף זה מצמצם, למעשה, את ההקלה הניתנת על-ידי אותן אמנות מס שמעניקות הן זיכוי ישיר והן זיכוי עקיף. שכן, על-פי סעיף 126, הזיכוי העקיף והישיר ניתנים כנגד המס שמוטל על 'הדיבידנד המגולם', קרי - על סכום הכנסת הדיבידנד בתוספת המס ששולם על ההכנסה שממנה חולק אותו דיבידנד. לעומת זאת, על-פי האמנות, הזיכוי העקיף והישיר ניתנים כנגד המס שמוטל רק על הדיבידנד עצמו (זיכוי ישיר), ללא הוספת המס כאמור לעיל, במגבלות של חברה-בת (זיכוי עקיף) ולא על מס בחברה-נכדה; פועל יוצא מכך הוא, שבסיס המס על-פי האמנות הנו קטן יותר. בנוסף לכך, סעיף 126 מטיל על הדיבידנד המגולם מס בשיעור של 36%, בעוד שעל דיבידנד רגיל חל שיעור של 25% בלבד. משמעות הדברים היא אפוא, שסעיף 126 בחלקו מגביל ומצמצם את ההקלות הניתנות מכוח האמנות. שינוי זה של הוראות האמנה הנו בעייתי ועוד נדון בשאלה זו בהמשך.⁶⁴⁷

קיימת דעה נוספת לפיה אין סתירה בין האמנה לבין הדין הפנימי ושניהם מסלולים אלטרנטיביים מקבילים, שאינם סותרים האחד את רעהו. הקורא יכריע בין שתי גישות אלו.

נשווה להלן בין שני המסלולים.

13.11.3.2 מסלול הדיבידנד המגולם לעומת המסלול הרגיל

מסלול הדיבידנד המגולם חל בשני מצבים:

1. לפי **בקשת** חברה שקיבלה דיבידנד מחברה אחרת, שבה היא מחזיקה לפחות ב-25% מאמצעי השליטה ('חברה נישומה')⁶⁴⁸.
2. **באופן אוטומטי וללא אפשרות בחירה**, בכל מקום בו אמנת המס בין מדינת המקור ובין ישראל קובעת, כי יש להביא בחשבון את מסי החוץ שהוטלו על אותו דיבידנד ועל ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד, כלומר - כאשר האמנה מעניקה הן זיכוי ישיר והן זיכוי עקיף.

בניגוד למחשבה הראשונית, ייתכנו בהחלט מקרים בהם מסלול הדיבידנד המגולם יהיה פחות כדאי מאשר המסלול הרגיל. מקרים אלו תלויים בעובדות הספציפיות ובגובה שיעור מס החברות המוטל על ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד, וכן בגובה שיעור המס שנוכה במקור מהדיבידנד.

⁶⁴⁷ ראו את הדיון להלן, פרק 34.

⁶⁴⁸ ראו את הגדרת המונח "חברה נישומה" בסעיף 126(ג) לפקודה.

אמנות מס אינן מכבידות את נטל המס

טלו לדוגמה מקרה בו חברה תושבת ישראל (להלן: "חברה ישראלית") מחזיקה ב-100% מהון המניות של חברה תושבת מדינה זרה עמה יש לישראל אמנת מס (להלן: "חברה זרה") וכן ב-100% מהזכויות להשתתף ברווחיה. החברה הזרה מחלקת דיבידנד לחברה הישראלית. על-פי האמנה, המדינה הזרה רשאית לנכות מס בשיעור של עד 5% מהדיבידנד. עוד קובעת האמנה, כי יינתן זיכוי עקיף לחברה ישראלית המקבלת דיבידנד מחברה תושבת המדינה הזרה.

מס החברות במדינה הזרה הנו 5%. החברה הזרה הרוויחה סכום שווה-ערך ל-100 ₪. לפיכך, שולם מס חברות במדינה הזרה בסכום שווה-ערך ל-5 ₪. בעת העברת הדיבידנד (95 ₪) לחברה הישראלית נוכה מס במקור בסכום שווה-ערך ל-4.75 ₪. לפיכך, החברה הישראלית קיבלה לידיה סכום שווה ערך ל-90.25 ₪.

לפי המסלול הרגיל, החברה הישראלית תצטרך לשלם בישראל 25% מס על הדיבידנד בסך 95 ₪, קרי מס בסך 23.75 ₪. כנגד המס בישראל היא תקבל זיכוי ישיר בסך 4.75 ₪ בגין המס ששולם על הדיבידנד בחו"ל, כך שסך המס שלה בישראל יהיה 19 ₪. סך המס הכולל בישראל ובחו"ל יהיה אפוא 28.75 ₪ (23.75 ₪ + 5 ₪).

לעומת זאת, לפי מסלול הדיבידנד המגולם, החברה הישראלית תצטרך לשלם בישראל 36% מס על הדיבידנד המגולם בסך 100 ₪, קרי 36 ₪. כנגד המס בישראל היא תקבל זיכוי ישיר בסך 4.75 ₪ - בגין המס ששולם על הדיבידנד בחו"ל, וכן זיכוי עקיף של 5 ₪ נוספים - בגין המס ששולם על הרווחים שמהם חולק הדיבידנד. סך המס בישראל יהיה 26.25 ₪. סך המס הכולל בישראל ובחו"ל יהיה אפוא 36 ₪.

הנה כי כן, בנתונים אלו מסלול הדיבידנד המגולם מגדיל את סך המס שעל החברה הישראלית לשלם לעומת שיעור המס שחל על-פי המסלול הרגיל. החברה הישראלית הינה "חברה נישומה" כהגדרתה בסעיף 126(ג) לפקודה, באשר היא מחזיקה בלמעלה מ-25% מסך הזכויות להשתתף ברווחי החברה הזרה⁶⁴⁹. כמו כן, החברה זכאית לקבל זיכוי עקיף על-פי האמנה. עם זאת, החברה אינה מעוניינת לקבל זיכוי עקיף על 5% מס החברות לפי מסלול הדיבידנד המגולם. האם היא רשאית לעשות כן? במילים אחרות, האם ניתן לבחור שלא להתמסות לפי מסלול הדיבידנד המגולם, אלא לפי המסלול הרגיל, גם במקום שבו האמנה מעניקה זיכוי ישיר ועקיף, כאמור? לדעתנו, יש להשיב על כך בחיוב.

13.11.3.3 אין להחיל את מסלול הדיבידנד המגולם באופן אוטומטי

לכאורה, לפי לשון סעיף 126(ג) סיפא לפקודה, כאשר אמנת מס מעניקה זיכוי עקיף יחול מסלול הדיבידנד המגולם באופן אוטומטי, ללא תלות בבקשת הנישומה. משמע, אפשרות הבחירה מתייחסת אך ורק לחברה נישומה המחזיקה למעלה מ-25% מאמצעי השליטה, כאשר אין באמנה הוראה רלוונטית לעניין זה. אשר על-כן, לחברה הישראלית לא תהיה

⁶⁴⁹ אחת החלופות ל'אמצעי השליטה' הוא הזכות להשתתף ברווחים. ראו הגדרת 'אמצעי השליטה' בסעיף 75 ב(א)(2) לפקודה לאחר תיקון 132.

לכאורה ברירה, ולפי מסלול הדיבידנד המגולם היא תיאלץ לשלם מס בישראל בסך של 26.25 ₪, במקום 19 ₪ לפי המסלול הרגיל. כלומר, האמנה תביא למעשה לכך, שהחברה הישראלית תחויב במס נוסף של 7.25 ₪, מעבר למס שהיה חל בהיעדר אמנה.

ברי, שמצב זה הנו מנוגד לכלל שפורט לעיל. במקום להקל על החברה הישראלית, האמנה מביאה למעשה להרעת מצבה. על-כן, לדעתנו, לא ניתן להחיל על החברה את מסלול הדיבידנד המגולם באופן אוטומטי; גם אם האמנה קובעת הוראה כאמור בדבר זיכוי עקיף, יש לאפשר לחברה לבחור במיסוי על-פי המסלול הרגיל.

לפי דעה אחת ניתן למצוא חיזוק לעמדה הנ"ל בסעיף 208 לפקודת מס הכנסה. סעיף זה קובע הוראה כללית המאפשרת להימנע מקבלת זיכוי ממס בישראל בשנת מס פלונית⁶⁵⁰. על-פי הגיונו של הסעיף, חברה רשאית לוותר על זיכוי עקיף כן, שמסלול הדיבידנד המגולם לא יחול לגביה, כי אם המסלול הרגיל.

לפי דעה אחרת, סעיף 208 איננו מעיד על כך שאפשר לוותר על גילום. הסעיף עומד בפני עצמו. הוא חל על ויתור מוחלט ואין להסיק ממנו על אפשרות לויתור חלקי או אפשרות לבחירה הנוחה מבין שתי אפשרויות גילום.

לפי המבקרים, ניתן בנוסף לטעון כי סעיף 208 הנו נורמה כללית לגבי זיכויים ואילו סעיף 126(ג) הנו נורמה ספציפית לגבי זיכויים בגין מס ששולם על דיבידנד זר. במסגרת הנורמה הספציפית נשללת מהנישום אפשרות היתור על הזיכוי העקיף. כידוע, נורמה ספציפית גוברת על נורמה כללית - '*Lex Specialis*'. מכיוון ששתי ההוראות בלשונן הנוכחית חוקקו בתיקון 132, לא ניתן לטעון כי נורמה אחת מאוחרת לשנייה ולכן גוברת - '*Lex Posterior*' או '*Derogat Legi Priori*'. אותו טוען נגד יוסיף, כי בלשון סעיף 126(ג) לא ניתן למצוא עיוגן לפרשנות המצדדת בזכות לוותר על זיכוי עקיף. כאמור, לפי לשון הסעיף, הבחירה נתונה רק לחברה נישומה שמקבלת דיבידנד ממדינה זרה עמה אין לישראל אמנת מס, או שאמנת המס ביניהן אינה מעניקה זיכוי עקיף. לפי לשון סעיף 126(ג), תחולת הסיפא היא אוטומטית בהינתן אמנת מס המעניקה זיכוי עקיף.

לדעתנו, לאור הטעמים שפורטו לעיל ולמרות לשון הסעיף, מסלול הדיבידנד המגולם לא יחול אוטומטית, אלא רק על-פי בחירת הנישום, במקום בו - כתוצאה מקיומה של אמנה - נטל המס גדל.

13.11.4 סעיף 5(5) לפקודה

לפי גישה מסוימת, שנויה במחלוקת, קיימת דוגמה נוספת להרעת מצבו של הנישום על-פי אמנת מס, כתוצאה מ'הוראה מפנה' בדין הישראלי. הוראה זו מצויה בסעיף 5(5) לפקודה. הסדר זה דן במיסוי חברת משלח-יד זרה (להלן: "חמ"ז"). סעיף 5(5) (ג) לפקודה קובע, כי

⁶⁵⁰ סעיף 208, כנוסחו לאחר לתיקון 132 לפקודה, קובע כדלקמן:

"לא יינתן זיכוי ממסי ישראל שאדם חייב בהם בשנת מס, אם ביקש שלא יינתן זיכוי להכנסתו באותה שנה; ביקש כאמור - לא יחולו ההוראות סעיף 205א."

הכנסתה החייבת ורווחיה של חמ"ז יחושבו בהתאם לדיני המס במדינת אמנה, אם החברה הינה תושבת מדינת אמנה ומגישה ד"ח על הכנסותיה או נישומה במדינה זו. היה ואחד ממצבים אלו מתקיים, הרי שהחשוב ייעשה בהתאם לעקרונות חשבונאיים המקובלים בישראל⁶⁵¹.

ייתכנו מצבים שבהם החשוב על-פי הדין החל במדינת אמנה יהיה פחות טוב מבחינת הנישום מאשר החשוב על-פי הכללים בישראל. במצבים כאלה, ניתן יהיה לטעון, כי האמנה מחמירה למעשה את מצבו של הנישום, וכי החשוב צריך להיעשות לפיכך על-פי הכללים הישראליים⁶⁵². יש החולקים על דוגמה זו, אשר לטענתם איננה משקפת את הדין הקיים, ואיננה יוצרת מצב מחמיר יותר מהדין ללא אמנה. יותר מכך, לפי הצעת חוק לתיקון הרפורמה, מוצע כי הדו"חות בחברות זרות יקבעו לפי עקרונות מיסוי ולא כללים חשבונאיים מקובלים.

13.11.5 סעיף 275 לפקודה

דוגמה דומה, לפי אותה דעה שנויה במחלוקת לעיל, ניתן להביא גם מסעיף 275 לפקודה. סעיף זה דן במיסוי בעלי שליטה תושבי ישראל בחברה נשלטת זרה (להלן: "חנ"ז") ("CFC"). הסעיף קובע פיקציה לפיה רואים כל בעל שליטה בחנ"ז (לבדו ולא ביחד עם אחר) כאילו קיבל בתום כל שנה דיבידנד בגובה חלקו היחסי ברווחים הפסיביים שלא חולקו על-ידי החברה (להלן: "דיבידנד רעיוני").

הדיבידנד הרעיוני שמיוחס לבעלי השליטה בחנ"ז מחושב מתוך רווחים שלא שולמו. אלה האחרונים מוגדרים בסעיף 275(א)(12) לפקודה כרווחים שמקורם בהכנסה פסיבית שהופקה בשנת המס, אשר לא שולמו לבעלי הזכויות בה במהלך אותה שנה⁶⁵³. ה'רווחים שלא שולמו'

⁶⁵¹ זאת, למעט עקרונות חשבונאיים החלים לעניין רווחי הפסדי אקוויטי ולעניין שינויים בערכם של ניירות ערך. סעיף 5(5)ג) לפקודה קובע כדלקמן:

"הכנסתה, הכנסתה החייבת ורווחיה של חברת משלח יד זרה כאמור בפסקת משנה (א), יחושבו בהתאם לדיני המס החלים; לענין זה "דיני המס החלים" - אחד אלה, לפי הענין:

(1) לגבי חברת משלח יד זרה שהוא תושבת מדינה גומלת כמשמעותה בסעיף 196 (בסעיף זה – מדינה גומלת) ושמגישה דוח על הכנסותיה או שנישומה, במדינה כאמור – דיני המס באותה מדינה;

(2) לגבי חברת משלח יד זרה שלא מתקיים בה האמור בפסקת משנה (1) – עקרונות חשבונאיים מקובלים בישראל, למעט עקרונות חשבונאיים לענין רווחי אקוויטי או הפסדי אקוויטי, ולענין שינויים בערכם של ניירות ערך."

⁶⁵² כאן עלינו לציין, כי לדעתנו, לעיתים קרובות, מעצם ההוראות באמנות המס של ישראל לא תהא תחולה כלל להוראות סעיף 5(5) לפקודה; הווה אומר, מקרה בו יהיה לקבוע כי 'הניהול הממשי' של החברה הזרה מופעל במדינת אמנה, אזי נוכח ההוראות במרבית האמנות שישראל צד להן, אותה חברה תיחשב תושבת המדינה המתקשרת השנייה. כפועל יוצא מכך, הכנסותיה שמקורן בחו"ל לא יהיו חייבות במס בישראל כלל וכלל. להרחבה, ראו את הדיון להלן, פרק 34. וראו גם אלטר וכליף, 234. השוו גם כרך ג'. בימים אלו מוגשת טיוטת הצעת חוק לאישור הממשלה, שכוונתה שינוי כללי הדיווח מכללי חשבונאות מקובלים בישראל לכללי דיווח לצרכי מס (דו"ח מתואם). אין באמור כאן לשנות מהעקרון שבטקסט:

⁶⁵³ סעיף 275(א)(12) לפקודה מגדיר את הביטוי 'רווחים שלא שולמו' כדלקמן:

הנם רווחים נטו - לאחר הפחתת המיסים החלים על אותה הכנסה פסיבית, קיזוז ההפסדים הפסיביים לאותה שנה וקיזוז הפסדים מועברים משנים קודמות, שמקורם בהכנסות פסיביות. לצורך חישוב סכומי הרווחים, המס הזר וסכום ההפסדים מפנה הסעיף להוראת סעיף 5(ג) לפקודה לעיל. משמע, אם החברה הינה תושבת מדינת אמנה ומגישה ד"ח על הכנסותיה או נישומה במדינה זו, הרי שהחישוב ייעשה בהתאם לדיני המס של מדינת המושב של החנ"ז. שוב, גם כאן חישוב זה עשוי להרע את מצבו של הנישום. במצבים אלה ניתן יהיה לטעון - בהתאם לאמור לעיל - להחלת עקרונות חשבונאיים המקובלים בישראל. גם לדוגמה זו יש מבקרים הטוענים כי איננה משקפת את הרעיון לפיו אמנה מרעה לעיתים מצב נישום לפי דין כללי. ויכוח זה הנו תיאורטי ולפיכך נשאירו בצריך עיון.

"רווחים שמקורם בהכנסה פסיבית של חברה נשלטת זרה שהופקה בשנת המס למעט רווחים שמקורם בדיבידנד שהתקבל מחבר בני אדם תושב חוץ ואשר הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי מקורו בהכנסה ששולם עליה מס זר בשיעור העולה על 20%, אשר לא שולמו לבעלי הזכויות בה במהלך אותה השנה; בחישוב הרווחים כאמור יופחתו המסים החלים על ההכנסה הפסיבית של החברה הנשלטת הזרה, הפסדיה לאותה שנה והפסדיה המועברים משנים קודמות שמקורם בהכנסות כאמור; לענין זה, יחושבו סכומי הרווחים, המס הזר וסכום ההפסדים, בהתאם לדיני המס החלים, כהגרתם בסעיף 5(ג);"