

16. מבנה אמנות מס

תוכן עניינים - ראשי פרקים

436	.....	16. מבנה אמנות מס
440	.....	16.1 מבוא
440	.....	16.2 שבעה פרקים
441	.....	16.3 31 סעיפים במודל ה-OECD; 29 סעיפים במודלים של הא"ם וארצות-הברית
441	.....	16.4 פרק ראשון: היקף תחולת האמנה
452	.....	16.5 פרק שני: הגדרות
474	.....	16.6 פרק שלישי: הסדרי מיסוי אופרטיביים על הכנסה ורווח הון
477	.....	16.7 פרק רביעי: מיסוי על הון
479	.....	16.8 פרק חמישי: שיטות למניעת כפל מס - פטור או זיכוי
480	.....	16.9 פרק שישי: הסדרים מיוחדים
483	.....	16.10 פרק שביעי: הסדרי כניסה לתוקף וסיום תוקף
483	.....	16.11 חלוקת הסדרי האמנה ל-6 קטיגוריות
484	.....	16.12 טבלה #4: מבנה אמנות המס

מבנה אמנות מס

16. מבנה אמנות מס

תוכן עניינים מפורט

436	16. מבנה אמנות מס
440	16.1 מבוא
440	16.2 שבעה פרקים
	16.3 31 סעיפים במודל ה-OECD; 29 סעיפים במודלים של הא"ם וארצות-הברית
441	16.4 פרק ראשון: היקף תחולת האמנה
441	16.4.1 תחום אישי
441	16.4.1.1 סעיף 1 למודלים של ה-OECD והא"ם
442	16.4.1.2 סעיף 1 למודל של ארצות-הברית
443	16.4.1.3 ההסדר באמנות המס של ישראל
444	16.4.2 המיסים הנדונים
444	16.4.2.1 סעיף 2 למודלים של ה-OECD והא"ם
445	16.4.2.2 סעיף 2 למודל של ארצות-הברית
446	16.4.2.3 ההסדר באמנות המס של ישראל
	16.4.2.4 טבלה #3: תחולת האמנות של ישראל על מס הון
448	16.4.2.5 ההשלכות של אי תחולת האמנות על מס על הון
450	16.4.2.6 תחולת האמנות של ישראל על מס רכישה ומכירה
451	16.5 פרק שני: הגדרות
452	16.5.1 הגדרות כלליות וכלל פרשני
452	16.5.1.1 סעיף 3 למודל ה-OECD
454	16.5.1.2 סעיף 3 למודל הא"ם
454	16.5.1.3 סעיף 3 למודל של ארצות-הברית
456	16.5.1.4 ההסדר באמנות של ישראל
458	16.5.2 מקום מושב
458	16.5.2.1 סעיף 4 למודלים של ה-OECD והא"ם
461	16.5.2.2 סעיף 4 למודל של ארצות-הברית
463	16.5.2.3 ההסדר באמנות המס של ישראל
464	16.5.3 מוסד קבע

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

16. מבנה אמנות מס

16.1 מבוא

פרק זה סוקר באופן תמציתי את מבנה אמנות המס על-פי שלושת המודלים - ה-OECD, האו"ם וארצות-הברית. רוב אמנות המס בעולם - ובכלל זה אלה שישראל הינה צד להן - מאמצות ככלל את אמנת המודל של ה-OECD. לאור זאת, המודל של ה-OECD משמש בסקירה זו כנקודת מוצא. במקרים שבהם המודלים של האו"ם או של ארצות-הברית סוטים מהמודל של ה-OECD, יצוין הדבר במפורש. הסדרים המאפיינים את אמנות המס של ישראל נדונים בהמשך בפרק נפרד¹⁰³⁴, כאן נתייחס אליהם באופן תמציתי בלבד.

16.2 שבעה פרקים

מודל ה-OECD ומודל האו"ם, כמו גם אמנות מס רבות, מסודרים בשבעה פרקים, כדלקמן:

- (1) היקף האמנה - *'Scope of the Convention'*.
- (2) הגדרות - *'Definitions'*.
- (3) מיסוי הכנסה - *'Taxation of Income'*.
- (4) מיסוי הון - *'Taxation of Capital'*.
- (5) שיטות למניעת כפל מס - *'Methods for Elimination of Double Taxation'*.
- (6) הסדרים מיוחדים - *'Special Provisions'*.
- (7) הסדרים סופיים - *'Final Provisions'*.

בשונה מכך, המודל של ארצות-הברית אינו מאורגן באופן פורמלי בפרקים, אם כי, סדר הסעיפים בו דומה והוא מבוסס על מבנה זהה. מרבית אמנות המס של ישראל מאמצות בהקשר זה את החלוקה שנעשתה במודל ה-OECD.

¹⁰³⁴ ראו להלן, פרק 19.4. סקירה מפורטת על-ידי טבלאות מצויה בספרנו "100 טבלאות של אמנות המס של ישראל-ניתוח השוואתי", שיפורסם בסמוך לכרך זה.

16.3 31 סעיפים במודל ה-OECD; 29 סעיפים במודלים של האו"ם וארצות-הברית

מודל ה-OECD כולל כיום 31 סעיפים. קודם לתיקונו ב-2003, מנה המודל רק 30 סעיפים. בתיקון האמור הוסף תחת סעיף 27 הסדר חדש העוסק בסיוע בגביית מיסים¹⁰³⁵. במודלים של האו"ם וארצות-הברית קיימים 29 סעיפים בלבד. שני מודלים אלו אינם כוללים את ההסדר האמור בדבר סיוע בגביית מיסים (סעיף 27 למודל ה-OECD) ולא את ההסדר הקבוע בסעיף 29 למודל ה-OECD, העוסק בהיקף התחולה הטריטוריאלית של האמנה¹⁰³⁶. המודל של ארצות-הברית לא כולל את ההסדר הקבוע בסעיף 22 למודל ה-OECD העוסק במיסוי על הון¹⁰³⁷. בשונה משני המודלים האחרים, מודל זה כולל תחת סעיף 22 הסדר בדבר הגבלת הטבות האמנה. הסדר כזה מצוי גם בחלק מאמנות המס של ישראל¹⁰³⁸.

16.4 פרק ראשון: היקף תחולת האמנה

הפרק הראשון במודל ה-OECD מסדיר את הדרישות המקדמיות לתחולת האמנה ('היקף האמנה' - *'Scope of the Convention'*). פרק זה כולל שני הסדרים: סעיפים 1 ו-2.

16.4.1 תחום אישי

16.4.1.1 סעיף 1 למודלים של ה-OECD והאו"ם

סעיף 1 למודל ה-OECD דן בהיקף התחולה הפרסונלית של האמנה ('תחום אישי' - *'Persons Covered'*), וקובע כדלקמן:

"This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States."

¹⁰³⁵ ראו דיון להלן, פסקה 16.9.1.4. נציין כי אמנות המס של ישראל לא כוללות סעיף בדבר סיוע בגביית מיסים. ראו את התייחסותנו בדיון לעיל, פסקה 4.7.3.

¹⁰³⁶ להסבר ביחס לסעיף זה, ראו להלן, פסקה 16.9.1.6. נציין כי רוב האמנות של ישראל אינן כוללות את סעיף זה.

¹⁰³⁷ המודל של ארצות-הברית חל כאמור רק על מיסים על הכנסה (לרבות רווח הון), ולא על מיסים על הון. ראו גם את הדיון להלן, פסקה 16.4.2.

¹⁰³⁸ להרחבה, ראו את הדיון להלן, פסקה 19.4.8.4.

נוסח זהה לזה אומץ בסעיף 1 למודל האו"ם.

סעיף זה קובע, כי האמנה חלה על תושבי אחת המדינות המתקשרות או תושבי שתיהן. הוראה דקלרטיבית זו עומדת במרכז הדיון העוסק ב'ברירת אמנות מס' - ('Treaty Shopping')¹⁰³⁹. השאלה המרכזית שנדונה בהקשר זה היא, האם ניתן ליהנות מההטבות של אמנות המס של מדינה פלוניית באמצעות הקמת חברה מקומית על-ידי בעלי מניות זרים. המניע המרכזי להקמת חברה כאמור הוא אפוא הרצון ליהנות מההטבות שאמנות המס של אותה מדינה קשורה בהן. כפי שהזכרנו לעיל, המודל של ארצות-הברית וחלק מאמנות המס של ישראל כוללים הסדר מיוחד שנועד להגביל את הטבות האמנה, בעיקר לצורך התמודדות עם מקרים של 'ברירת אמנות'.

16.4.1.2 סעיף 1 למודל של ארצות-הברית

הוראה דומה לזו שבסעיף 1 למודל ה-OECD מצויה גם בסעיף 1(ו) למודל של ארצות-הברית. סעיף זה קובע כדלקמן:

"This Convention shall apply only to persons who are residents of one or both of the Contracting States, except as otherwise provided in the Convention."

ואולם, בשונה מהמודלים של ה-OECD ושל האו"ם, סעיף 1 למודל של ארצות-הברית כולל מספר הוראות נוספות, כדלקמן¹⁰⁴⁰:

¹⁰³⁹ לפירוט, ראו כרך ב', שער שני.

¹⁰⁴⁰ להלן נוסח סעיף 1 במודל של ארצות-הברית, בחלקו הרלוונטי:

- "1. ...
2. 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.
 3. Notwithstanding the provisions of subparagraph 2(b):
 - (a) the provisions of Article 26 (Mutual Agreement Procedure) of this Convention exclusively shall apply to any dispute concerning whether a measure is within the scope of this Convention, and the procedures under this Convention exclusively shall apply to that dispute; and
 - (b) unless the competent authorities determine that a taxation measure is not within the scope of this Convention, the nondiscrimination obligations of this Convention exclusively shall apply with respect to that measure, except for such national treatment or most-favored-nation obligations as may apply to trade in goods under the General Agreement on Tariffs and Trade. No national treatment or most-favored-nation obligation under any other agreement shall apply with respect to that measure.
 - (c) For the purpose of this paragraph, a "measure" is a law, regulation, rule, procedure, decision, administrative action, or any similar provision or action.

סעיף 1(2) קובע את העיקרון, כי אין בהוראות האמנה כדי לפגוע בהטבות הניתנות מכוח הדין הפנימי של אחת המדינות המתקשרות או מכוח הסכם אחר שנחתם ביניהן¹⁰⁴¹.

סעיף 1(3) מסייג את האמור בסעיף 1(2) הנ"ל וקובע, כי ההסדר של הליכי הסכמה הדדית בסעיף 26 למודל וכן ההתחייבויות של המדינות בנוגע לאיסור על הפליה, יחולו לגבי כל עניין שמתעורר בין המדינות, אף אם אינו קשור לאמנת המס הנוכחית שביניהן.

סעיף 1(4) כולל הוראת 'שימור דינים' ('Saving Clause'), לפיה המדינות המתקשרות רשאיות להטיל מס על אזרחיהן כאילו שהאמנה לא בתוקף.

סעיף 1(5) מסייג את האמור בסעיף 1(4) לעיל וקובע, כי כלל זה לא יחול על מספר הסדרים ספציפיים באמנה¹⁰⁴².

16.4.1.3 ההסדר באמנות המס של ישראל

ההסדר המקביל במרבית אמנות המס של ישראל משקף את סעיף 1 למודל ה-OECD. לדוגמה, סעיף 1 לאמנה בין ישראל לטורקיה קובע כדלקמן:

"אמנה זו תחול על בני אדם שהם תושבי אחת המדינות המתקשרות או שתיהן המדינות המתקשרות."

עם זאת, ישנן אמנות שבהן הסדר דקלרטיבי זה אינו מופיע, כגון האמנה בין ישראל לארצות-הברית¹⁰⁴³.

(d) Notwithstanding any provision of the Convention except paragraph 5 of this Article, a Contracting State may tax its residents (as determined under Article 4 (Residence)), and by reason of citizenship may tax its citizens, as if the Convention had not come into effect. For this purpose, the term "citizen" shall include a former citizen or long-term resident whose loss of such status had as one of its principal purposes the avoidance of tax (as defined under the laws of the Contracting State of which the person was a citizen or long-term resident), but only for a period of 10 years following such loss.

4. The provisions of paragraph 4 shall not affect:

(a) the benefits conferred by a Contracting State under paragraph 2 of Article 9 (Associated Enterprises), paragraphs 2 and 5 of Article 18 (Pensions, Social Security, Annuities, Alimony, and Child Support), and Articles 23 (Relief From Double Taxation), 24 (Non-Discrimination), and 25 (Mutual Agreement Procedure); and

(b) the benefits conferred by a Contracting State under paragraph 6 of Article 18 (Pensions, Social Security, Annuities, Alimony, and Child Support), Articles 19 (Government Service), 20 (Students and Trainees), and 27 (Diplomatic Agents and Consular Officers), upon individuals who are neither citizens of nor have been admitted for permanent residence in, that State."

¹⁰⁴¹ ראו בהקשר זה את הדיון לעיל, פרק 13.

¹⁰⁴² בנוגע לסעיפים 1(4) ו-1(5), ראו את הדיון לעיל, פסקה 3.2.4.

16.4.2 המיסים הנדונים

16.4.2.1 סעיף 2 למודלים של ה-OECD והאר"ם

סעיף 2 למודל ה-OECD קובע את המיסים עליהם חלה האמנה ('המיסים הנדונים' - *Taxes Covered*). סעיף זה משליך הן על היקף הפטורים המוענקים במדינת המקור והן על היקף הזיכוי או הפטור שמדינת המושב צריכה להעניק לתושביה בשל המס שהוטל במדינת המקור.

וזו לשונו:

1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.
2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.
3. The existing taxes to which the Convention shall apply are in particular:
 - a) (in State A):.....
 - b) (in State B):.....
4. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any significant changes that have been made in their taxation laws."

¹⁰⁴³ בשונה משאר האמנות של ישראל, סעיפים 3)6 ו-4)6 לאמנה עם ארצות-הברית כוללים את הוראת שימור הדינים הקבועה בסעיפים 1)4 ו-1)5 במודל של ארצות-הברית, בהתאמה. כמו כן, סעיף 2)6 לאמנה האמורה כולל את הכלל האמור בסעיף 2)1 למודל של ארצות-הברית לעיל.

נוסח זהה לזה אומץ בסעיף 2 למודל האו"ם.

סעיף 2(1) קובע, כי האמנה תחול לגבי מיסים על הכנסה ועל הון המוטלים מטעם מדינה מתקשרת או מטעם יחידות-משנה מדיניות או רשויות מקומיות שלה, ללא התחשבות בדרכי הטלתם.

סעיף 2(2) קובע, כי למיסים על הכנסה ועל הון ייחשבו כל המיסים המוטלים על סך כל ההכנסה, על סך כל ההון, או על מרכיבי ההכנסה או ההון, לרבות מיסים על רווחים מהעברת מיטלטלין או מקרקעין, מיסים על סך כל השכר או המשכורות שמשלמים מיזמים (עסקים), וכן מיסים על שבח של נכסים.

סעיף 2(3) מונה את רשימת המיסים הקיימים של כל אחת מהמדינות המתקשרות אשר האמנה תחול עליהם במיוחד.

סעיף 2(4) קובע, כי האמנה תחול גם על כל מס זהה או דומה בעיקרו, שיוטל לאחר תאריך חתימתה של האמנה, בנוסף למיסים הקיימים באותה עת, או במקומם. כמו כן, הסעיף קובע, כי על הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות להודיע זו לזו על כל שינוי משמעותי שנעשה בדיני המיסים של כל אחת מהן.

16.4.2.2 סעיף 2 למודל של ארצות-הברית

בשונה ממודל ה-OECD, סעיף 2 למודל של ארצות-הברית כולל רק את הוראות סעיפים 2(3) ו-2(4) לעיל¹⁰⁴⁴. סעיף 2(1) למודל של ארצות-הברית מונה את רשימת המיסים הקיימים שהאמנה תחול לגביהם. סעיף 2(1)(a) קובע, כי בארצות-הברית האמנה תחול לגבי מיסים פדרליים המוטלים על-ידי ה-IRC (Internal Revenue Code), אך למעט מסי ביטוח סוציאלי. סעיף 2(1)(b) מונה את סוגי המיסים המוטלים על-ידי המדינה המתקשרת האחרת. סעיף 2(2) קובע הוראה דומה לזו של סעיף 2(4) למודל ה-OECD.

בנוסף לכך, הסעיף קובע שעל הרשויות המוסמכות להודיע זו לזו על כל שינוי בדינים המשפיעים על ההתחייבויות של המדינות על-פי האמנה. במסגרת זו יש להודיע על כל חומר

¹⁰⁴⁴ סעיף 2 למודל של ארצות-הברית קובע בלשונו כדלקמן:

1. The existing taxes to which this Convention shall apply are:
 - (a) in the United States: the Federal income taxes imposed by the Internal Revenue Code (but excluding social security taxes), and the Federal excise taxes imposed with respect to private foundations.
 - (b) in _____: _____.
2. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any significant changes that have been made in their respective taxation laws or other laws affecting their obligations under the Convention, and of any official published material concerning the application of the Convention, including explanations, regulations, rulings, or judicial decisions."

שמפורסם באופן רשמי הנוגע ליישום של האמנה, לרבות הסברים, תקנות, 'החלטות מקדמיות' ('רולינג') או החלטות שיפוטיות. הוראה זו אומצה גם בסעיפים 1(4) ו-1(5) באמנה בין ישראל לארצות-הברית¹⁰⁴⁵. המודל של ארצות-הברית חל לגבי מיסים המוטלים על הכנסה, ובכלל זה גם רווחי הון. אין הוא חל על מיסים המוטלים על הון¹⁰⁴⁶.

16.4.2.3 ההסדר באמנות המס של ישראל

ההסדר המקביל במרבית אמנות המס של ישראל משקף את נוסחו של סעיף 2 במודל ה-OECD. לדוגמה, סעיף 2 לאמנה בין ישראל לאיטליה (משנת 1995) קובע כדלקמן:

1" אמנה זו תחול לגבי מיסים על הכנסה ועל הון המוטלים מטעם מדינה מתקשרת או יחידות משנה מדיניות או מנהליות שלה או רשויות מקומיות שלה, ללא התחשבות בדרכי הטלתם.

2. כמיסים על הכנסה ועל הון ייחשבו כל המסים המוטלים על סך כל ההכנסה, על סך כל ההון או על מרכיבי הכנסה או הון, לרבות מיסים על רווחים מהעברת מטלטלין או מקרקעין, מיסים על סך כל השכר או המשכורות שמשלמים מיזמים, וכן מיסים על עליית ערך של נכסים.

3. המיסים הקיימים שעליהם תחול אמנה זו הם במיוחד:

(א) בישראל:

(1) מס ההכנסה (לרבות מס חברות ומס על רווחי הון);

(2) המס המוטל על רווחים מהעברת מקרקעין לפי חוק מס שבח מקרקעין;

(3) מס רכוש;

(להלן - "מס ישראלי");

(ב) באיטליה:

¹⁰⁴⁵ סעיף 1 לאמנה בין ישראל לארצות-הברית קובע, בחלקו הרלוונטי, כדלקמן:

1" ...

4. הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות יודיעו זו לזו על תיקונים מהותיים בדיני המס הנוכחים בסעיף קטן (1) ועל קבלתו של כל מס הנוכח בסעיף קטן (2), במסירת נוסחיהם של כל תיקון מהותי או של חוק חדש.

5. הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות יודיעו זו לזו על פרסומו, בידי כל אחת ממדינותיהן המתקשרות, של חומר הנוגע להחלתה של אמנה זו, בצורת תקנות, קביעות או פסיקה, במסירת נוסחו של חומר כאמור."

¹⁰⁴⁶ ביטוי לכך מצוי כבר בכותרת של המודל של ארצות-הברית:

"Model Convention Between The United States of America and _____ For The Avoidance of Double Taxation and The Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes Income".

- (1) מס ההכנסה האישי (L'Imposta Sul Reddito Delle Persone Fisiche);
- (2) מס ההכנסה על תאגידים (L'Imposta Sul Reddito Delle Persone Giuridiche);
- (3) מס ההכנסה המקומי (L'Imposta Locale Sul Redditi);
- (4) המס על הון נטו של מיזמים (L'Imposta Patrimonio Netto Delle Imprese); בין אם הם נגבים בניכוי במקור ובין אם לאו,

(להלן - "מס איטלקי").

4. כן תחול האמנה על כל מס זה או דומה בעיקרו שיוטל לאחר תאריך חתימתה של האמנה, בנוסף למסים הקיימים או במקומם. הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות יודיעו זו לזו על כל שינוי משמעותי שנעשה בדיני המסים של כל אחת מהן. (ההדגשה במקור)

עם זאת, ישנן אמנות שסוטות מההסדר במודל ה-OECD. כך למשל, מתוך 39 אמנות, 18 אמנות אינן חלות לגבי מס על הון (המכונה בישראל 'מס רכוש'), אלא רק לגבי מס על הכנסה ורווח הון (בדומה למודל של ארצות-הברית). הדבר בא לידי ביטוי בשלושה מקומות באמנה: בכותרתה¹⁰⁴⁷, בסעיף 2 לאמנה¹⁰⁴⁸ ובאי אימוץ ההסדר הקבוע בסעיף 22 במודל ה-OECD (מס על הון)¹⁰⁴⁹.

¹⁰⁴⁷ בשונה מהכותרת במודל של ה-OECD, באותן 18 אמנות אין התייחסות למיסים על הון אלא רק למיסים על הכנסה (לרבות רווחי הון). ראו, לדוגמה, את הכותרת של האמנה בין ישראל להונגריה: "אמנה בין ממשלת הונגריה ובין ממשלת מדינת ישראל בדבר מניעת מסי כפל ומניעת התחמקות ממס לגבי מסים על הכנסה".

וראו, לעומת זאת, הכותרת של מודל ה-OECD:

"Convention between (State A) and (State B) with respect to taxes on income and on capital" (ההדגשה הוספה)

וכן ראו את הכותרת לאמנה בין ישראל לאיטליה (משנת 1995):

"אמנה בין ממשלת מדינת ישראל לבין ממשלת הרפובליקה של איטליה בדבר מניעת מסי כפל לגבי מיסים על הכנסה ועל הון ובדבר מניעת התחמקות ממס"

ראו, למשל, את סעיף 2 לאמנה בין ישראל להונגריה הקובע כדלקמן:

¹⁰⁴⁸ 1. אמנה זו תחול לגבי מיסים על הכנסה המוטלים מטעם אחת המדינות המתקשרות, ללא התחשבות בדרכי הטלתם.

2. כמיסים על הכנסה ייחשבו מיסים המוטלים על סך כל ההכנסה או על חלקים ממנה, לרבות מיסים על רווחים מהעברת מטלטלין או מקרקעין, מיסים על סך כל השכר או המשכורת המשולמים על-ידי מפעלים, ומס רווחי הון.

3. המיסים הקיימים שעליהם תחול אמנה זו הם:

(א) בהונגריה:

(1) מס הכנסה על יחידים;

(2) המיסים המוטלים על רווחים;

(להלן: "מס הונגרי")

16.4.2.4 טבלה #3: תחולת האמנות של ישראל על מס הון

הטבלה שלהלן סוקרת אלו אמנות חלות גם לגבי מיסים על הון:

מס'	מדינה	תחולה על מס הון	הסעיף הכולל מס על הון באמנה (סעיף 2 למודל ה-OECD)	הסעיף באמנה הון במס על הון (סעיף 22 למודל ה-OECD)
(1)	אוזבקיסטאן	+	(1)2	¹⁰⁵⁰ 22
(2)	אוסטריה	+	(1)2	22
(3)	אוקראינה	+	(1)2	22
(4)	איטליה	+	(1)1	23
(5)	אירלנד	-	-	-
(6)	ארצות-הברית	-	-	-
(7)	בולגריה	-	-	-
(8)	בלגיה	+	(1)2	22
(9)	בלרוס	+	(1)2	22
(10)	ברזיל	-	-	-

(ב) בישראל:

- (1) מס הכנסה;
 - (2) מס חברות;
 - (3) מס רווחי הון;
 - (4) המס על רווחים ממכירת מקרקעין לפי חוק מס שבח מקרקעין;
 - (5) מס מעסיקים;
 - (6) המס על רווחים המשולם על-ידי בנקים וחברות ביטוח.
- (להלן - "מס ישראלי")

4. האמנה תחול גם על כל מיסים זהים או דומים בעיקרם שיוטלו על-ידי מדינה מתקשרת לאחר תאריך חתימתה של האמנה, בנוסף למיסים הקיימים או במקומם. הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות יודיעו זו לזו על כל שינויים משמעותיים שחלו בדיני המיסים שלהן. " (ההדגשה במקור)

¹⁰⁴⁹ ראו את הדיון להלן, פסקה 16.7.

¹⁰⁵⁰ סעיף זה כולל באמנה זו גם הסדר בנוגע למס על הון של מרכז תרבות.

מס'	מדינה	תחולה על מס הון	הסעיף הכולל מס על הון באמנה (סעיף 2 למודל ה-OECD)	הסעיף באמנה הון במס על הון (סעיף 22 למודל ה-OECD)
(11)	אנגליה	-	-	-
(12)	ג'מאיקה	-	-	-
(13)	גרמניה	+	¹⁰⁵¹ (1)1	א17
(14)	דנמרק	+	(1)2	22
(15)	דרום-אפריקה	-	-	-
(16)	הודו	+	(1)2	23
(17)	הולנד	+	(1)2	¹⁰⁵² 25
(18)	הונגריה	-	-	-
(19)	טורקיה	-	-	-
(20)	יוון	-	-	-
(21)	יפן	-	-	-
(22)	מכסיקו	+	(1)2	22
(23)	נורבגיה	+	(1)2	22
(24)	סין	+	(1)2	23
(25)	סינגפור	-	-	-

¹⁰⁵¹ מס הון כלול גם ברשימת המיסים הקיימים שעליהם תחול האמנה, לגבי ישראל - סעיף 1(3)(ב)(ד), ולגבי גרמניה - סעיף 1(3)(א)(ג) לאמנה. עם זאת, הדבר לא בא לידי ביטוי בכותרת של האמנה, שזו לשונה: "אמנה בין ממשלת מדינת ישראל ובין ממשלת הרפובליקה הפדרלית של גרמניה בדבר מניעת מסי כפל לגבי מיסים על הכנסה ועל הגוורבשטוייר (מס עסקים)".

¹⁰⁵² הסעיף לא כולל את סעיף 4(2) למודל ה-OECD (סעיף העוללות').

מס'	מדינה	תחולה על מס הון	הסעיף הכולל מס על הון באמנה (סעיף 2 למודל ה-OECD)	הסעיף באמנה הון במס על הון (סעיף 22 למודל ה-OECD)
(26)	סלובקיה	+	(1)2	23
(27)	ספרד	+	(1)2	¹⁰⁵³ 22
(28)	פולין	-	-	-
(29)	פיליפינים	-	-	-
(30)	פינלנד	+	(1)2	22
(31)	צ'כיה	-	-	-
(32)	צרפת	+	(1)2	¹⁰⁵⁴ 22
(33)	דרום-קוריאה	+	(1)2	23
(34)	קנדה	+	(1)2	22
(35)	רומניה	-	-	-
(36)	רוסיה	-	-	-
(37)	שוודיה	+	1(ב)3, 1(א)4	16
(38)	שווייץ	+	סעיף (1)2	22
(39)	תאילנד	-	-	-

16.4.2.5 ההשלכות של אי תחולת האמנות על מס על הון

לעובדה ש-18 אמנות אינן חלות לגבי מיסים על רכוש אין, ככל הנראה, השפעה של ממש על תושבי חוץ שהנם בעלי נכסים בישראל. שתי סיבות לכך. ראשית, בשנת 1999 שיעור מס

¹⁰⁵³ הסעיף משקף את סעיף 22 במודל ה-OECD, למעט הוספת חריג לגבי מניות בחברה רגילה.

¹⁰⁵⁴ ראו לעיל, הערה 1053.

רכוש הופחת בישראל ל-10%¹⁰⁵⁵ מכיוון שכך, אין כיום בישראל כל חיוב בתשלום מס כאמור. שנית, מאז שנת 1981, מס רכוש הוטל בישראל רק על קרקעות פנויות, שאינן קרקעות חקלאיות, או קרקעות שעליהן בניינים בשטח קטן ובשווי נמוך כקבוע בחוק¹⁰⁵⁶. ההסדר הקבוע ביחס לכך באמנות של ישראל (סעיף 22(1) למודל ה-OECD) מאפשר, בדרך כלל, למדינה שבה נמצאות הקרקעות (מדינת המקור) להטיל מס הון על תושבי המדינה האחרת ללא כל הגבלה¹⁰⁵⁷. מכיוון שכך, ישראל היתה רשאית להטיל מס רכוש על תושב המדינה המתקשרת האחרת שהנו בעל קרקע, בין אם האמנה חלה לגבי מיסים על הון ובין אם לאו. עם זאת, ייתכן שהיתה לכך חשיבות לעניין החובה של מדינת מושבו ליתן לו זיכוי בשל המס שהוטל בישראל.

אשר לתושבי ישראל: אי תחולת האמנה שבה מדובר לגבי מיסים על הון, עשויה להכביד על תושבי ישראל, במקום שבו המדינה המתקשרת האחרת מטילה מיסים על כל סוג של הון, ולא רק על מקרקעין. בהיעדר תחולה לאמנה לגבי מיסים על הון, לא יינתן פטור ממס במדינה הזרה, וכן בהיעדר חיוב במס זה בישראל, לא יינתן זיכוי בישראל.

16.4.2.6 תחולת האמנות של ישראל על מס רכישה ומכירה

שאלה חשובה אחרת שעולה בהקשר להסדר של סעיף 2 באמנות של ישראל היא, האם האמנות של ישראל חלות, בנוסף למס שבח, גם על מס רכישה ועל מס מכירה המוטלים על-פי חוק מיסוי מקרקעין. באמנה בין ישראל לארצות-הברית, למשל, ניתנה לשאלה זו תשובה ברורה וחיונית. סעיף 1(1)(ב) לאמנה זו קובע, כי האמנה תחול, בין השאר, על כל המיסים המוטלים על-פי חוק מיסוי מקרקעין. אולם, במרבית האמנות של ישראל הדבר אינו ברור. כך למשל, סעיף 2(3)(ב)4 לאמנה עם הונגריה קובע, כי האמנה תחול, בין השאר, על "המס על רווחים ממכירת מקרקעין לפי חוק מס שבח מקרקעין";

מס רכישה ומס מכירה מוטלים על כל התמורה מהמכירה (המחזור) ולא רק על הרווח. לכן, ניתן לטעון כי הם אינם נכללים באמנה. עם זאת, שאלה זו צריכה להיבחן בהתאם להסדר כולו, ולא רק על-פי הרשימה של המיסים הקיימים בכל מדינה בעת החתימה על האמנה¹⁰⁵⁸.

¹⁰⁵⁵ חוק מס רכוש תוקן בשנת 1999 בתיקון מס' 27, ס"ח 1707, עמ' 133; תיקון עקיף - חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 45), התשנ"ט-1999.

¹⁰⁵⁶ ראו את נוסח סעיף 2 ואת הגדרת המונח 'קרקע' בסעיף 1 לאחר תיקון מס' 16 לחוק מס רכוש. מעניין לציין שהגדרת המונח 'קרקע' אינה מתייחסת למקום הימצא הקרקע ואינה דורשת שאותה קרקע תימצא בישראל. לפי הגדרה זו ולפי סעיף 2 לחוק, ניתן לכאורה להטיל את המס גם על קרקע מחוץ לישראל. עם זאת, בהתאם לעקרונות משפטיים כלליים, המס הוטל רק על קרקע בישראל (לא כולל שטחי יהודה, שומרון וחבל עזה). לניתוח מפורט של חוק מס רכוש, ראו אברמזון חוה ובורנשטיין שמואל, **מס רכוש** (ירושלים, תש"ן).

¹⁰⁵⁷ הסדר זה מאמץ את סעיף 22(1) למודל ה-OECD. ראו דיון להלן, פסקה 16.7.

¹⁰⁵⁸ בנושא זה נדון ב**כרכים הבאים** במסגרת פרק נפרד על סעיף 2 למודל ה-OECD ('המיסים הנדונים'). יצוין בהקשר זה כי ישראל הינה צד גם למספר מצומצם של אמנות שעניינן במיסים על מתנות, עזבונות וירושות. כמו כן, ישראל החליפה איגרות עם כמה וכמה מדינות בנוגע למיסוי הכנסות מתובלה ימית ואווירית. ראו את הדיון להלן, פסקה 19.

לדעתנו, יש משקל מסוים לסעיפים 9 ו-72 לחוק מיסוי מקרקעין הקובעים, כי דין מס רכישה ומס מכירה כדין מס שבח. מכאן ניתן להסיק, כי פטורי אמנות המס עומדים לתושבי חוץ גם ביחס למס רכישה ומס מכירה, מכוח הפיקציה בדין הפנימי, אף אם אין האמנה כוללת אותם במסגרת סעיף 2 של האמנה, באופן רגיל.

16.5 פרק שני: הגדרות

הפרק השני במודל ה-OECD קובע הגדרות חיוניות למונחי האמנה ('הגדרות' - 'Definitions'). פרק זה כולל שלושה הסדרים: סעיפים 3, 4 ו-5.

16.5.1 הגדרות כלליות וכלל פרשני

16.5.1.1 סעיף 3 למודל ה-OECD

סעיף 3 למודל ה-OECD ('הגדרות כלליות' - 'General Definitions') קובע כדלקמן:

1. For the purposes of this Convention, unless the context otherwise requires:
 - (a) the term 'person' includes an individual, a company and any other body of persons;
 - (b) the term 'company' means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes;
 - (c) the term 'enterprise' applies to the carrying on of any business;
 - (d) the terms 'enterprise of a Contracting State' and 'enterprise of the other Contracting State' mean respectively an enterprise carried on by a resident of a Contracting State and an enterprise carried on by a resident of the other Contracting State;
 - (e) the term 'international traffic' means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise that has its place of effective management in a Contracting State, except

when the ship or aircraft is operated solely between places in the other Contracting State;

- (f) the term 'competent authority' means:
 - (i) (in State A):.....
 - (ii) (in State B):.....
 - (g) the term 'national' means:
 - (i) any individual possessing the nationality or citizenship of that Contracting State; and
 - (ii) any legal person, partnership or association deriving its status as such from the laws in force in a Contracting State;
 - (h) the term 'business' includes the performance of professional services and of other activities of an independent character.
2. As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State."

כפי שניתן לראות, סעיף 3(1) מגדיר שמונה מונחים בסיסיים באמנה, כדלקמן:

- (א) 'אדם' - לרבות יחיד, חברה וכל גוף אחר של בני אדם;
- (ב) 'חברה' - כל תאגיד או גוף הנחשב כתאגיד לצרכי מס;
- (ג) 'מיזם' - ניהול עסק כלשהו;
- (ד) 'מיזם של מדינה מתקשרת' ו'מיזם של המדינה המתקשרת האחרת' - מיזם המנוהל על-ידי תושב של מדינה מתקשרת ומיזם המנוהל על-ידי תושב של המדינה המתקשרת האחרת, לפי העניין;

- (ה) **'תעבורה בינלאומית'** - הובלה באוניה, או בכלי טיס, המופעלת בידי מיזם שמקום הניהול הממשי שלו נמצא במדינה מתקשרת, למעט כאשר האוניה, או כלי הטיס, מופעלים אך ורק בין מקומות שהנם בתוך המדינה המתקשרת האחרת;
- (ו) **'רשות מוסמכת'** - כל מדינה קובעת את הרשויות המוסמכות שלה, בדרך כלל מדובר השר האוצר או בנציגו המוסמך.
- (ז) **'אזרח'** -

1. כל יחיד שהוא בעל אזרחות של מדינה מתקשרת;
2. כל ישות משפטית, שותפות או התאגדות שמעמדם ככאלה נובע מהחוקים שבתוקף במדינה מתקשרת;

(ח) **'עסק'** - לרבות ביצוע שירותים מקצועיים וכן פעילויות אחרות בעלות אופי עצמאי. בנוסף, סעיף 3(2) כולל הוראה פרשנית כללית המפנה לדין הפנימי. הוראה זו קובעת, כי יחס ליישום האמנה בכל עת על-ידי מדינה מתקשרת, לכל מונח שאינו מוגדר באמנה תינתן המשמעות שיש לו באותה עת לפי דיני אותה מדינה בנוגע למיסים שאמנה זו חלה עליהם. המשמעות על-פי הדין הפנימי של המדינה שמיישמת את האמנה תחול, ככל שלא משתמע אחרת מן ההקשר. הוראה זו מבהירה, כי המשמעות של מונח פלוני על-פי דיני המיסים של אותה מדינה, שחלים על המיסים שבהם עוסקת האמנה, תהא עדיפה על-פני משמעות שניתנה למונח לפי דינים אחרים של אותה מדינה⁶¹⁰⁵⁹.

16.5.1.2 סעיף 3 למודל האו"ם

נוסח סעיף 3 במודל האו"ם דומה בעיקרו לנוסחו במודל ה-OECD. ההבדל המשמעותי ביניהם הוא, שמודל האו"ם לא כולל הגדרות למונחים 'מיזם' ו'עסק'. הגדרות אלו הוספו למודל ה-OECD בשנת 2000 בעקבות ביטול סעיף 14 באותו מודל. בתיקון זה נקבע, כי הכנסות משירותים מקצועיים יוסדרו מעתה תחת סעיף 7 למודל ('רווחי עסקים של מיזם')¹⁰⁶⁰. הגדרות אלו הוספו אפוא כדי למנוע ספקות בדבר תחולתו של סעיף 7 על אותן הכנסות. ההסדר בסעיף 14 לא בוטל במודל האו"ם, ועל כן לא הוספו לו הגדרות אלו, וכך גם לגבי המודל של ארצות-הברית.

16.5.1.3 סעיף 3 למודל של ארצות-הברית

סעיף 3 במודל של ארצות-הברית שונה מהמודל של ה-OECD בהיבטים הבאים:

¹⁰⁵⁹ ראו לדוגמה את סעיף 3(2) לאמנה בין ישראל לטורקיה. לניתוח מפורט של כלל פרשני זה, ראו את הדיון להלן, פרק 31.

¹⁰⁶⁰ ראו דיון מפורט בכרך ה', שער ראשון.

1. סעיף 3(1)(a) למודל של ארצות-הברית מגדיר את המונח 'אדם' ככולל, בנוסף, גם עיזבון, נאמנות ושותפות¹⁰⁶¹. ההגדרה במודל של ה-OECD אינה כוללת ישויות ספק-משפטיות אלה.
2. סעיף 3(1)(b) למודל של ארצות-הברית מגדיר את המונח 'חברה' ככולל, בין השאר, גוף הנחשב כתאגיד לצרכי מס על-פי הדין של המדינה שבה אותו גוף הוקם. במודל של ה-OECD לא מצוין, על-פי איזה דין ייבחן מעמדו של אותו גוף¹⁰⁶².
3. סעיף 3(1)(c) למודל של ארצות-הברית מגדיר את המונחים 'מיזם של מדינה מתקשרת' ו'מיזם של המדינה המתקשרת האחרת' ככוללים, בנוסף, גם מיזם המנוהל על-ידי תושב של מדינה מתקשרת באמצעות ישות שהינה שקופה לצרכי מס באותה מדינה מתקשרת¹⁰⁶³. במודל של ה-OECD אין התייחסות לישות שקופה.
4. סעיף 3(1)(d) למודל של ארצות-הברית מגדיר את המונח 'תעבורה בינלאומית' ככולל כל הובלה באוניה, או בכלי טיס, ללא קשר אם היא מופעלת בידי מיזם שמקום הניהול הממשי שלו נמצא במדינה מתקשרת, אם לאו¹⁰⁶⁴. במודל של ה-OECD נדרש שאותה פעילות תבצע על-ידי מיזם כאמור.
5. סעיף 3(1)(f) למודל של ארצות-הברית מגדיר את המונח 'ארצות-הברית' מבחינה טריטוריאלית¹⁰⁶⁵. במודל של ה-OECD לא הושאר מקום מיוחד להגדרה טריטוריאלית של המדינות המתקשרות.

¹⁰⁶¹ סעיף 3(1)(a) למודל של ארצות-הברית קובע כדלקמן:

"a) the term "person" includes an individual, an estate, a trust, a partnership, a company, and any other body of persons;"

¹⁰⁶² סעיף 3(1)(b) למודל של ארצות-הברית קובע כדלקמן:

"b) the term "company" means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes **according to the laws of the state in which it is organized;**"
(ההדגשה הוספה)

¹⁰⁶³ סעיף 3(1)(c) למודל של ארצות-הברית קובע כדלקמן:

"c) the terms "enterprise of a Contracting State" and "enterprise of the other Contracting State" mean respectively an enterprise carried on by a resident of a Contracting State, and an enterprise carried on by a resident of the other Contracting State; **the terms also include an enterprise carried on by a resident of a Contracting State through an entity that is treated as fiscally transparent in that Contracting State;**"
(ההדגשה הוספה)

¹⁰⁶⁴ סעיף 3(1)(d) למודל של ארצות-הברית קובע כדלקמן:

"d) the term "international traffic" means any transport by a ship or aircraft, except when such transport is solely between places in a Contracting State;"

¹⁰⁶⁵ סעיף 3(1)(f) למודל של ארצות-הברית קובע כדלקמן:

"f) the term "United States" means the United States of America, and includes the states thereof and the District of Columbia; such term also includes the territorial sea thereof and

6. סעיף 3(1)(i) למודל של ארצות-הברית כולל, בנוסף, הגדרה למונח 'ישות ממשלתית מוסמכת' (*Qualified Governmental Entity*)¹⁰⁶⁶. מונח זה מופיע גם בהגדרת מקום מושב בסעיף 4 למודל האמור, ומשמש בהסדר של דיבידנדים בסעיף 10(4) למודל האמור. מונח זה אינו מופיע במודל של ה-OECD.

7. סעיף 2(3) למודל של ארצות-הברית קובע הוראה דומה לזו של סעיף 2(3) במודל של ה-OECD. עם זאת, סעיף זה מסייג את הפנייה למשמעות על-פי הדין הפנימי גם למקרים שבהם הרשויות המוסמכות הסכימו על משמעות אחידה על-פי ההסדרים של סעיף 25 ('הליכי הסכמה הדדית')¹⁰⁶⁷.

16.5.1.4 ההסדר באמנות של ישראל

רוב האמנות של ישראל נחתמו לפני שנת 2000. מכיוון שכך, הן משקפות בהקשר זה את הנוסח של מודל ה-OECD לפני התיקון מ-2000. הן כוללות, לפיכך, את ההסדר שבסעיף 14

the sea bed and subsoil of the submarine areas adjacent to that territorial sea, over which the United States exercises sovereign rights in accordance with international law; the term, however, does not include Puerto Rico, the Virgin Islands, Guam or any other United States possession or territory;"

בהתאם לכך, בסעיף 3(1)(g) הושאר מקום להגדרת המדינה המתקשרת האחרת:

"g) the term _____ means _____;"

¹⁰⁶⁶ סעיף 3(1)(i) למודל של ארצות-הברית קובע כדלקמן:

"i) the term "qualified governmental entity" means:

- (i) any person or body of persons that constitutes a governing body of a Contracting State, or of a political subdivision or local authority of a Contracting State;
- (ii) a person that is wholly owned, directly or indirectly, by a Contracting State or a political subdivision or local authority of a Contracting State, provided (A) it is organized under the laws of the Contracting State, (B) its earnings are credited to its own account with no portion of its income inuring to the benefit of any private person, and (C) its assets vest in the Contracting State, political subdivision or local authority upon dissolution; and
- (iii) a pension trust or fund of a person described in subparagraph (i) or (ii) that is constituted and operated exclusively to administer or provide pension benefits described in Article 19; provided that an entity described in subparagraph (ii) or (iii) does not carry on commercial activities."

¹⁰⁶⁷ סעיף 2(3) למודל של ארצות-הברית קובע כדלקמן:

"As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, or the competent authorities agree to a common meaning pursuant to the provisions of Article 25 (Mutual Agreement Procedure), have the meaning which it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State."

בדבר הכנסות מ'שירותים מקצועיים'¹⁰⁶⁸. לאור האמור, המונחים 'מיזם' ו'עסק' אינם מוגדרים בסעיף ההגדרות באמנות של ישראל.

האמנות מגדירות גם את המונח 'ישראל' ואת המדינה המתקשרת האחרת מבחינה טריטוריאלית.

נביא, כדוגמה, את נוסח סעיף 3 לאמנה בין ישראל לטורקיה:

1" למטרות אמנה זו, אלא אם משתמע אחרת מן ההקשר:

(א) המונח **'ישראל'** פירושו מדינת ישראל, ובמשמעותו הגיאוגרפית, הוא כולל, את המים הטריטוריאליים, המדף היבשתי והאזור הכלכלי שלהם, וכן את האזור בלב ים אשר ביחס אליו ישראל זכאית, בהתאם למשפט הבינלאומי, לממש זכויות ריבוניות על קרקעית הים ותת-הקרקע ועל משאביהם הטבעיים;

(ב) המונח **'טורקיה'** פירושו השטח הטורקי, הים הטריטוריאלי וכן האזורים הימיים אשר עליהם יש לה סמכות שיפוט לזכויות ריבוניות שלה למטרות חיפוש, ניצול, שימור וניהול משאבים טבעיים, בהתאם למשפט הבינלאומי;

(ג) המונח **'אדם'** כולל יחיד, חברה, וכל חבר בני אדם אחר;

(ד) המונח **'חברה'** פירושו כל תאגיד או גוף הנחשב כתאגיד לצרכי מס;

(ה) המונחים **'מיזם של מדינה מתקשרת'** ו'**מיזם של המדינה המתקשרת האחרת'** פירושים, בהתאמה, מיזם המנוהל בידי תושב של מדינה מתקשרת ומיזם המנוהל בידי תושב של המדינה המתקשרת האחרת;

(ו) המונח **'תעבורה בינלאומית'** פירושו כל הובלה בספינה, בכלי טיס או בכלי רכב יבשתי שמפעיל תושב מדינה מתקשרת, למעט כאשר הספינה, כלי הטיס או כלי הרכב היבשתי מופעלים אך ורק בין מקומות שבמדינה המתקשרת האחרת;

(ז) המונח **'רשות מוסמכת'** פירושו:

(1) בישראל: שר האוצר או נציגו המוסמך.

(2) בטורקיה: שר האוצר או נציגו המוסמך.

(ח) המונח **'אזרח'** פירושו:

(1) כל יחיד שהוא בעל אזרחות של מדינה מתקשרת;

¹⁰⁶⁸ ראו דיון מפורט בכתב ה', שער ראשון.

(2) כל יישות משפטית, שותפות או התאגדות שמעמדם ככאלה נובע מהחוקים שבתוקף במדינה מתקשרת;

(ט) המונח 'מס' פירושו כל מס המכוסה ע"י סעיף 2 לאמנה זו;

2. ביחס להחלת האמנה בכל עת ע"י מדינה מתקשרת, כל מונח שאינו מוגדר בה יהיה, אלא אם מתבקש אחרת מן ההקשר, בעל המשמעות שיש לו באותה עת לפי חוקי אותה מדינה בנוגע למסים שאמנה זו חלה עליהם, וכל משמעות לפי דיני המסים בני ההחלה של אותה מדינה עדיפה על פני משמעות שניתנה למונח לפי חוקים אחרים של אותה מדינה." (ההדגשה במקור)

16.5.2 מקום מושב

16.5.2.1 סעיף 4 למודלים של ה-OECD והאר"ם

סעיף 4 למודל ה-OECD ('תושב' - 'Resident') קובע, אימתי אדם פלוני ייחשב כ'תושב של מדינה מתקשרת'.

להלן נוסח הסעיף:

- "1. For the purposes of this Convention, the term 'resident of a Contracting State' means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.
2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:
 - a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with

which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests)

- b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;
 - c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;
 - d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.
3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated."

סעיף 14(1) מגדיר את המונח 'תושב מדינה מתקשרת', לצרכי האמנה, ככל אדם אשר לפי דיני אותה מדינה נתון בה למס בשל:

- 1. מקום מושבו;
- 2. מקום מגוריו;
- 3. מקום ניהול;
- 4. כל מבחן אחר שטיבו דומה.

מונח זה כולל גם את המדינה וכל יחידת-משנה מדינית או רשות מקומית שלה.

ההגדרה ממעטת מגדר מונח זה אדם החייב במס באותה מדינה רק ביחס להכנסה ממקורות באותה מדינה.

סעיפים 4(2) ו-4(3) קובעים, כיצד יש להכריע בדבר מקום המושב לצרכי האמנה במקרה של כפל תושבות, דהיינו: כאשר נמצא על-פי הוראות סעיף 4(1), שאדם פלוני הוא תושב של שתי המדינות המתקשרות. סעיף 4(2) קובע זאת לגבי יחיד וסעיף 4(3) לגבי כל מי שאינו יחיד, כגון: חברה או כל גוף או ישות משפטית אחרת.

סעיף 24(2) קובע, כי אם יחיד פלוני נחשב לתושב בשתי המדינות המתקשרות על-פי הדין הפנימי שלהן, אזי מקום מושבו יוכרע על-פי מנגנון 'שבירת השוויון' ('Tie Breaker') הקבוע באמנה. מנגנון זה מורכב ממספר מבחנים היררכיים המדורגים בסדר יורד, כך שאם לא ניתן להגיע להכרעה על-פי המבחן הראשון, עוברים לזה שבא אחריו, וכך הלאה, עד שנעצרים במבחן המכריע.

להלן המבחנים¹⁰⁶⁹:

1. **'בית-קבע' ('Permanent Home')** - כמבחן ראשון, האמנות קובעות, כי אדם אשר הנו תושב שתי המדינות, רואים אותו כתושב המדינה בה הוא מקיים את ביתו הקבוע¹⁰⁷⁰.
2. **'מרכז האינטרסים החיוניים' ('Center of Vital Interests')** - אם עומד לרשותו בית-קבע בשתי המדינות, או אין לרשותו בית קבע באף אחת מהן, רואים אותו כתושב באותה מדינה מתקשרת, שיחסיו האישיים והכלכליים עימה הדוקים יותר ("מרכז האינטרסים החיוניים")¹⁰⁷¹.
3. **'המקום שבו הוא נוהג לגור' ('Habitual Abode')** - אם לא ניתן לקבוע היכן מתקיים מרכז האינטרסים החיוניים, רואים אותו כתושב המדינה בה הוא נוהג לגור¹⁰⁷².
4. **'המדינה שהוא אזרח' ('Nationality')** - אם הוא נוהג לגור בשתי המדינות, או אינו נוהג לגור באף אחת מהן, רואים אותו כתושב המדינה שהוא אזרח שלה¹⁰⁷³.
5. **'הסכמה הדדית' ('Mutual Agreement')** - ולבסוף, אם הוא אזרח גם בישראל וגם במדינה המתקשרת האחרת, תושבותו תיקבע בדרך של הסכמה הדדית בין רשויות המס של שתי המדינות¹⁰⁷⁴.

¹⁰⁶⁹ להרחבה לגבי מבחנים אלה, ראו את הדיון ב**כרך ג'**. ראו גם חוזר מס הכנסה 8/2002: "המונח 'בית קבע' באמנות מס", **מיסים** טז/4 ג-1 (להלן: חוזר נ.מ.ה 8/2002). דיון מפורט בהגדרת תושבות באמנות המס ייעשה במסגרת פרק נפרד ב**כרכים הבאים**. ראו גם אלטר וכליף, 115 ואילך.

¹⁰⁷⁰ בהתאם לדברי ההסבר לאמנת המודל של ה-OECD, ובהתאם לפסיקה מבתי משפט בחו"ל ודעות מומחים, בית-קבע הנו, ככלל, בית אשר הנישום ארגן לצרכיו, כך שהוא זמין לו בכל רגע נתון.

¹⁰⁷¹ מבחן זה נועד לבחון את הזיקות הכלכליות, החברתיות והאישיות של הנישום, ולבחון עם איזו מדינה קשרי הנישום הדוקים יותר.

¹⁰⁷² מבחן זה הוא מבחן כמותי, בדומה לחזקות ימי השהות בהגדרת 'תושב ישראל' בסעיף 1 לפקודה. לפי מבחן זה, יש לבדוק באיזו משתי המדינות הוא נוהג לגור תקופה ממושכת יותר במהלך השנה על-ידי מניית מספר הימים. המדינה בה שהה במשך תקופה מספקת וארוכה יותר, תיחשב אפוא מדינת מושבו של היחיד.

¹⁰⁷³ מבחן זה הוא עובדתי גרידא, לפיו אזרחותו של אותו יחיד תיבחן על-פי תעודת האזרחות שהוא מחזיק. בהקשר זה יש לשים לב למקרים בהם אדם ויתר על אזרחותו. ישנן אמנות, כמו האמנה בין ישראל לארצות-הברית, שבהן הוויתור על האזרחות אינו מידי.

¹⁰⁷⁴ חשוב לשים לב, כי בנושא זה אמנות המס אינן מסתפקות במתן סמכות לרשויות לפתוח בהליכי הסכמה הדדית באופן וולונטרי, אלא מחייבות אותן לפתור את הבעיה ולהכריע בצורה ברורה בדבר מקום המושב

סעיף 4(3) למודל ה-OECD קובע, כי אם מכוח הוראות סעיף 4(1) אדם שאינו יחיד הנו תושב שתי המדינות המתקשרות, יראהו כתושב רק של המדינה המתקשרת שבה נמצא 'מקום הניהול הממשי' שלו ('The Place of Effective Management').

הגדרה זהה מצויה בסעיף 4 למודל האו"ם.

16.5.2.2 סעיף 4 למודל של ארצות-הברית

סעיף 4(1) למודל של ארצות-הברית שונה ממקבילו במודל של ה-OECD בהיבטים הבאים:

1. בנוסף לנסיבות המנויות בסעיף 4(1) למודל של ה-OECD, סעיף 4(1) למודל של ארצות-הברית מגדיר את המונח 'תושב מדינה מתקשרת' ככולל כל אדם אשר לפי דיני אותה מדינה נתון בה למס גם בשל אזרחותו או בשל מקום התאגדותו¹⁰⁷⁵.
2. בשונה מסעיף 4(1) למודל של ה-OECD, סעיף 4(1) למודל של ארצות-הברית אינו כולל בהגדרת תושב גם את המדינה וכל יחידת-משנה מדינית או רשות מקומית שלה. התייחסות ליחידת-משנה מדינית מצויה רק בסעיף 4(3), הקובע את מבחן שובר השוויון לגבי חברות.
3. בדומה לסיפא של סעיף 4(1) למודל של ה-OECD, סעיף 4(1)(a) למודל של ארצות-הברית ממעט מגדר ההגדרה אדם הנתון למס באותה מדינה רק ביחס להכנסה ממקורות באותה מדינה. אך בשונה מה-OECD, הסעיף ממעט, בנוסף, גם אדם הנתון למס באותה מדינה רק ביחס לרווחים המיוחסים ל'מוסד-קבע' ('Permanent Establishment') הנמצא באותה מדינה¹⁰⁷⁶.
4. סעיף 4(1)(b) למודל של ארצות-הברית כולל בהגדרה גם ישות משפטית שהוקמה על-פי הדין הפנימי של מדינה מתקשרת אשר באופן כללי פטורה ממס באותה מדינה. ישות כזו תיחשב לתושבת אותה מדינה אם היא מוקמת ופועלת במדינה זו לצורך אחת מהשתיים בלבד:

של היחיד שבו מדובר. ראו, למשל, את סעיף 4(2)(ד) לאמנה בין ישראל להונגריה. הדבר נחוץ אפוא לשם מניעת כפל מס ולשם חלוקה זכויות המיסוי בין המדינות על-פי המוסכם באמנה.

¹⁰⁷⁵ סעיף 1(14) רישא למודל של ארצות-הברית קובע כדלקמן:

"Except as provided in this paragraph, for the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, **citizenship**, place of management, **place of incorporation**, or any other criterion of a similar nature." (ההדגשה הוספה)

¹⁰⁷⁶ סעיף 4(1)(a) למודל של ארצות-הברית קובע כדלקמן:

"The term "resident of a Contracting State" does **not** include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State **or of profits attributable to a permanent establishment in that State.**" (ההדגשה הוספה)

- (א) לצרכי דת, צדקה, חינוך מדעי, או מטרה דומה אחרת;
- (ב) להעניק קצבאות או הטבות דומות אחרות לעובדים בהתאם לתוכנית¹⁰⁷⁷.
5. סעיף 4(1)(c) למודל של ארצות-הברית קובע כי 'ישות ממשלתית מוסמכת' ('*Qualified Governmental Entity*') תיחשב לתושבת המדינה שבה היא הוקמה¹⁰⁷⁸. כאמור, גוף זה משמש בהסדר המיסוי של דיבידנדים בסעיף 10(4) ומוגדר בסעיף 3(1)(i) למודל האמור¹⁰⁷⁹.
6. סעיף 4(1)(d) למודל של ארצות-הברית כולל הוראה מיוחדת לגבי הכנסה, רווחים או רווח הון המופקים באמצעות ישות הנחשבת כשקופה לצרכי מס על-פי הדין של אחת המדינות. הסעיף קובע, כי הכנסות אלו ייחשבו כמפקות בידי תושב מדינה אם על-פי דיני המיסוי באותה מדינה רואים אותן כהכנסות התושב¹⁰⁸⁰.
- סעיף 2(4) למודל של ארצות-הברית קובע מבחני שבירת שוויון לגבי יחיד. מבחנים אלה זהים בתוכנם ובסדרם למבחנים במודל ה-OECD¹⁰⁸¹.
- סעיף 3(4) למודל של ארצות-הברית קובע, כי במקום בו חברה נחשבת לתושבת בשתי המדינות, אזי היא תיחשב לתושבת המדינה שבה היא הוואגדה, ובלבד שהיא אכן הוואגדה באחת המדינות המתקשרות¹⁰⁸². סעיף זה קובע, כי גם חברה שהיא יחידת-משנה של אחת

¹⁰⁷⁷ סעיף 4(1)(a) למודל של ארצות-הברית קובע כדלקמן:

"b) A legal person organized under the laws of a Contracting State and that is generally exempt from tax in that State and is established and maintained in that State either:
i) exclusively for a religious, charitable, educational, scientific, or other similar purpose;
or
ii) to provide pensions or other similar benefits to employees pursuant to a plan is to be treated for purposes of this paragraph as a resident of that Contracting state."

¹⁰⁷⁸ סעיף 4(1)(b) למודל של ארצות-הברית קובע כדלקמן:

"A State and that is generally exempt from tax in that State and is established and maintained."

¹⁰⁷⁹ ראו לעיל, פסקה 16.5.1.3.

¹⁰⁸⁰ סעיף 4(1)(d) למודל של ארצות-הברית קובע כדלקמן:

"An item of income, profit or gain derived through an entity that is fiscally transparent under the laws of either Contracting State shall be considered to be derived by a resident of a State to the extent that the item is treated for purposes of the taxation law of such Contracting State as the income, profit or gain of a resident."

¹⁰⁸¹ ההבדל היחידי שניתן למצוא בין המודלים הנ"ל הוא בניסוח של שובר השוויון האחרון בסעיף 4(1)(d). במודל של ארצות-הברית כתוב, שעל המדינות המתקשרות 'להשתדל' ליישב את השאלה בהסכמה הדדית, ואילו במודל של ה-OECD המילה 'להשתדל' לא מופיעה.

סעיף 4(1)(d) למודל של ארצות-הברית קובע כדלקמן:

"[I]f he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall endeavor to settle the question by mutual agreement."

(ההדגשה הוספה)

¹⁰⁸² סעיף 3(4) למודל של ארצות-הברית קובע כדלקמן:

המדינות המתקשרות, תיחשב לתושבת של אותה מדינה. סעיף 4(4) למודל של ארצות-הברית קובע, כי כאשר - בשל הוראות סעיף 4(1) - אדם שאינו יחיד הנו תושב שתי המדינות המתקשרות, על הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות להשתדל לפתור את שאלת מקום מושבו בהסכמה הדדית ולקבוע את אופן החלת האמנה לגביו¹⁰⁸³.

שני סעיפים אלה שונים מהכלל בסעיף 3(4) למודל ה-OECD בשני מישורים עיקריים: ראשית, במודל של ארצות-הברית מבחן שובר השוויון לגבי חברה הוא מקום ההתאגדות, בעוד שבמודל ה-OECD המבחן הוא מקום הניהול הממשי. שנית, סעיף 3(4) במודל ה-OECD חל על כל אדם שאינו יחיד, בעוד שבמודל של ארצות-הברית חל הכלל רק על חברות. התייחסות לכל אדם שאינו יחיד מצויה רק בסעיף 4(4) למודל ארצות-הברית, ולגבי אין, כאמור, מבחן שובר שוויון אלא רק הפניה לפתרון בדרך בהסכמה הדדית.

16.5.2.3 ההסדר באמנות המס של ישראל

הגדרת 'תושב מדינה מתקשרת' במרבית אמנות המס של ישראל משקפת, ככלל, את נוסחו של סעיף 4 במודל ה-OECD. לדוגמה, סעיף 4 לאמנה בין ישראל לאיטליה (משנת 1995) קובע כדלקמן:

1. "למטרות אמנה זו, המונח "תושב מדינה מתקשרת" פירושו כל אדם אשר לפי דיני אותה מדינה נתון בה למס בשל מקום מושבו, מקום מגוריו, מקום ניהול עסקיו או כל מבחן אחר שטיבו דומה. אולם מונח זה אינו כולל אדם החייב במס באותה מדינה מתקשרת רק ביחס להכנסה ממקורות באותה מדינה או להון שמקומו בה.
2. מקום שמכוח הוראות ס"ק 1 יחיד הינו תושב שתי המדינות המתקשרות, ייקבע מעמדו כלהלן:
 - (א) יראוהו כתושב המדינה שבה עומד לרשותו בית קבע; אם יש לו בית קבע בשתי המדינות, יראוהו כתושב המדינה שיחסיו האישיים והכלכליים עמה הדוקים יותר ('מרכז האינטרסים החיוניים');

"Where by reason of the provisions of paragraph 1 a company is a resident of both Contracting States, then if it is created under the laws of one of the Contracting States or a political subdivision thereof, it shall be deemed to be a resident of that State."

¹⁰⁸³ סעיף 4(4) למודל של ארצות-הברית קובע כדלקמן:

"Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual or a company is a resident of both Contracting States, the competent authorities of the Contracting States shall endeavor to settle the question by mutual agreement and determine the mode of application of the Convention to such person."

- (ב) אם לא ניתן לקבוע באיזו מדינה נמצא מרכז האינטרסים החיוניים שלו, או אם אין לו בית קבע אף לא באחת משתי המדינות, יראוהו כתושב המדינה שבה הוא נוהג לגור;
- (ג) אם הוא נוהג לגור בשתי המדינות, או אם אינו נוהג לגור אף לא באחת מהן, יראוהו כתושב המדינה שהוא אזרח;
- (ד) אם הוא אזרח של שתי המדינות, או אינו אזרח אף לא של אחת מהן, יישבו הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות את השאלה בהסכמה הדדית.

3. מקום שמכוח הוראות ס"ק 1 אדם שאינו יחיד הינו תושב שתי המדינות המתקשרות, יראוהו כתושב המדינה שבה נמצא מקום הניהול הממשי שלו." (ההדגשה במקור)

ברובן המכריע של האמנות של ישראל, מבחני שירות השוויון דומים בתוכנם ובדרך כלל גם סדר הקדימויות הנו דומה. עם זאת, במספר אמנות מס עליהן חתומה ישראל, כגון: האמנות עם יפן, מכסיקו וסינגפור סדר הקדימויות שונה¹⁰⁸⁴.

ההגדרה באמנות גוברת על ההגדרה בדין הפנימי של המדינות המתקשרות באמנה¹⁰⁸⁵. בישראל, גוברת הגדרה זו על הגדרת הפקודה מכוח סעיף 196 לפקודה. לכן, במקרה של כפל תושבות, מקום מושבו של יחיד ייקבע, בדרך כלל, לפי המדינה שבה מצוי ביתו הקבוע או מרכז האינטרסים החיוניים שלו, בעוד שמקום המושב של חברה ייקבע לפי המדינה שבה נמצא מקום ניהולה הממשי. מבחן זה דומה, אם כי לא זהה, למבחן השליטה והניהול המשמש בחלופה השנייה של הגדרת תושב ישראל לגבי חברה בדין הפנימי הישראלי¹⁰⁸⁶. נראה, כי כוונת המבחן היא לשליטה ולניהול היומיומיים, ולא למקום כינוס מועצת מנהלים.

16.5.3 מוסד קבע

16.5.3.1 הסבר כללי

סעיף 5 למודל ה-OECD כולל הגדרה פוזיטיבית ונגטיבית למונח 'מוסד-קבע' ('Permanent Establishment'). מונח זה מבטא מבחן סף למקום עסקים קבוע, שבו מתנהלים עסקיו של

¹⁰⁸⁴ באמנה עם יפן לא מופיע מבחן 'בית הקבע'. המבחן הראשון הוא 'מרכז האינטרסים החיוניים'. באמנה עם מכסיקו סדר הקדימויות הפוך: המבחן הראשון הוא 'מרכז האינטרסים החיוניים' והמבחן השני הוא 'בית קבע'. כמו כן, באמנה עם סינגפור אין מבחן אזרחות. אחרי המבחן של המקום שבו הוא נוהג לגור, באה הפנייה להסכמה הדדית.

¹⁰⁸⁵ ראו את הדיון במעמד הנורמטיבי של אמנות המס להלן, פרק 33.

¹⁰⁸⁶ סעיף 1 לפקודה. ראו את הדיון בכרך ג'. וראו גם אלטר וכליף, 94.

מיזם, שהנו תושב מדינה מתקשרת אחת, במדינה המתקשרת האחרת (מדינת המקור)¹⁰⁸⁷. בהתקיימו, מדינת המקור תהא רשאית להטיל מס על הרווחים וההכנסות שנובעים מ'מוסד-קבע' או הקשורים אליו קשר ממשי. בדרך כלל, במצב כזה מדינת המושב של המיזם אף היא תורשה להטיל מס, אך יהא עליה ליתן הקלה (זיכוי או פטור, לפי העניין) כדי למנוע כפל מס.

מבחן סף זה עובר אפוא כחוט השני לאורך האמנה כולה, ומשמש בסעיפים הבאים:

1. **רווחי עסקים** - סעיף 7: אם מיזם מנהל את עסקיו במדינה השנייה באמצעות 'מוסד-קבע', אותה מדינה תהא רשאית להטיל מס על הרווחים שניתן לייחס לאותו 'מוסד-קבע'.
2. **דיבידנדים** - סעיף 10(4) ו-5: אם ההחזקה במניות החברה שבגינה משולמים הדיבידנדים 'קשורה קשר ממשי' (*Effectively Connected*) למוסד-קבע הנמצא במדינה השנייה, אותה מדינה תהא רשאית לחייבם במס.
3. **ריבית** - סעיף 11(4): בדומה לדיבידנדים, אם החוב שבגינו משולמת הריבית 'קשור קשר ממשי' (*Effectively Connected*) למוסד-קבע הנמצא במדינה השנייה, אותה מדינה תהא רשאית לחייבה במס.
4. **תמלוגים** - סעיף 12(3): בדומה לדיבידנדים וריבית, אם הזכות או הרכוש שבגינם משתלמים התמלוגים 'קשורים קשר ממשי' (*Effectively Connected*) למוסד-קבע הנמצא במדינה השנייה, אותה מדינה תהא רשאית לחייבם במס.
5. **רווחי הון** - סעיף 13(2): אם רווח ההון נובע ממכירת מיטלטלין המהווים חלק מנכסי העסק של 'מוסד-קבע' הנמצא במדינה השנייה, אותה מדינה תהא רשאית לחייבם במס. הוא הדין גם לגבי רווח הון ממכירת 'מוסד-קבע' כולו.
6. **הכנסה אחרת** (שלא נדונה בסעיפים האחרים של האמנה) - סעיף 21(2): בדומה לדיבידנדים, ריבית ותמלוגים: אם הזכות או הרכוש שבגינם משתלמת ההכנסה 'קשורים קשר ממשי' (*Effectively Connected*) למוסד-קבע הנמצא במדינה השנייה, אותה מדינה תהא רשאית לחייבם במס.
7. **מס הון** - סעיף 22(2): אם ההון הנו מיטלטלין המהווים חלק מנכסי העסק של 'מוסד-קבע' הנמצא במדינה השנייה, אותה מדינה תהא רשאית לחייבו במס הון.

16.5.3.2 סעיף 5 למודל ה-OECD

¹⁰⁸⁷ לניתוח מקיף באשר למונח 'מוסד-קבע' באמנות מס, ראו:

Arvid A. Skaar, *Permanent Establishment* (Series on International Taxation, No. 13, Kluwer, Deventer-Boston, 1991).

סעיף 5 למודל ה-OECD מגדיר את המונח 'מוסד-קבע' כך:

- "1. For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.
2. The term "permanent establishment" includes especially:
 - a) a place of management;
 - b) a branch;
 - c) an office;
 - d) a factory;
 - e) a workshop, and
 - f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.
3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.
4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:
 - a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
 - b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;
 - c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
 - d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;

- e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;
 - f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.
5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.
6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.
7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other."

נוסח דומה לזה אומץ גם בסעיף 5 למודל של ארצות-הברית.

סעיף 5(1) מגדיר את המונח 'מוסד-קבע' כמקום עסקים קבוע שבו מתנהלים עסקי מיזם, כולם או בחלקם. בנוסף למבחן מהות זה, סעיף 5(2) כולל רשימה לא ממצה של שש דוגמאות למוסד-קבע, ובכלל זה:

1. מקום הנהלה;
2. סניף;
3. משרד;
4. בית חרושת;
5. בית מלאכה;
6. מכרה, באר נפט או באר גז, מחצבה או כל מקום אחר להפקת אוצרות טבע.

כדי שמקומות אלה ייחשבו כמוסד-קבע, עליהם לקיים אפוא את המבחן המהותי של סעיף 5(1).

סעיף 5(3) קובע, כי אתר בנייה או פרויקט לבינוי, התקנה או הרכבה, או פעילויות פיקוח או ייעוץ הקשורות בהם ייחשבו כמוסד-קבע רק אם הם נמשכים יותר מ-12 חודשים. כלומר, גם אם מתקיים המבחן המהותי של סעיף 5(1), יינתן פטור למשך תקופה של שנה¹⁰⁸⁸.

באופן דומה, סעיף 5(4) מונה שש חזקות לפעילויות שבכל מקרה לא תיחשבנה כמוסד-קבע. רשימה זו כוללת את הפעילויות הבאות:

1. שימוש במתקנים אך ורק לצרכי אחסנה, תצוגה או מסירה של טובין או של סחורה השייכים למיזם;
2. החזקת מלאי של טובין או של סחורה השייכים למיזם אך ורק לצרכי אחסנה, תצוגה או מסירה;
3. החזקת מלאי של טובין או של סחורה השייכים למפעל אך ורק לשם עיבודם על-ידי מיזם אחר;
4. החזקת מקום עסקים קבוע אך ורק לשם קניית טובין או סחורה, או לשם איסוף ידיעות, בשביל המיזם;

¹⁰⁸⁸ התיבה 'אתר בנייה או פרויקט לבינוי' ('Building Site or Construction or Installation Project') הינה רחבה מאוד. אין הוא כוללת רק בניית בניינים אלא גם:

"[C]onstruction of buildings but also the construction of roads, bridges or canals, the laying of pipe-lines and excavating and dredging. Planning and supervision of the erection of a building are covered by this term, if carried out by the building contractor. However, planning and supervision is not included if carried out by another enterprise whose activities in connection with the construction concerned are restricted to planning and supervising the work."

ראו פסקה 17 לדברי ההסבר של סעיף 5 למודל ה-OECD, C(5)-7. וראו שם גם, באופן כללי, את פסקאות 18-21, עמ' 7-9 C(5).

5. החזקת מקום עסקים קבוע אך ורק לשם ניהול, בשביל המפעל, של כל פעילות אחרת שטיבה הכנה או עזר;

6. החזקת מקום עסקים קבוע אך ורק לשם ביצוע כל צירוף של הפעילויות המאזכרות בפסקאות א'-ה', בתנאי שפעילות מקום העסקים הקבוע הנובעת מצירוף זה של פעילויות, היא פעילות שטיבה הכנה או עזר.

סעיף 5(5) מוסיף על האמור בהוראות סעיפים 5(1) ו-5(2). הסעיף קובע, כי מקום שאדם - שהנו סוכן בעל מעמד תלוי (בדרך כלל עובד שכיר) - פועל במדינה מתקשרת בשם מיזם של המדינה המתקשרת האחרת, ויש לו באותה מדינה סמכות לחתום חוזים בשם המיזם, והוא נוהג להשתמש בסמכות זו, רואים את המיזם כאילו יש לו 'מוסד-קבע' במדינה המתקשרת הנזכרת לראשונה. 'מוסד-הקבע' האמור הוא לגבי כל הפעולות שאותו אדם נטל על עצמו בשביל המיזם. ואולם, כלל זה לא חל אם פעולותיו של אותו אדם מוגבלות רק לאותן פעילויות שצוינו בסעיף 5(4), דהיינו, פעילויות שאילו בוצעו באמצעות מקום עסקים קבוע, לא היו עושות מקום עסקים קבוע זה למוסד-קבע לפי הוראותיו של הסעיף האמור.

בדומה לסעיפים 5(3) ו-5(4), סעיף 5(6) קובע חזקה נוספת לשלילת 'מוסד-קבע' והיא, כי אין לראות במיזם כאילו יש לו 'מוסד-קבע' במדינה המתקשרת האחרת אך ורק משום שהוא מנהל עסקים באותה מדינה באמצעות מתווך, עמיל כללי או כל סוכן אחר בעל מעמד בלתי תלוי (עצמאי). כלל זה חל רק בתנאי שאותם בני אדם פועלים במהלך עסקיהם הרגיל.

סעיף 5(7) מתייחס למצב שבו חברה תושבת מדינה מתקשרת שולטת על חברה, או נתונה לשליטתה של חברה, שהיא תושבת המדינה המתקשרת האחרת או מנהלת עסקים באותה מדינה אחרת (אם באמצעות 'מוסד-קבע' ואם בדרך אחרת). הסעיף קובע, כי בכך בלבד לא יהא כדי לכונן לאחת מאותן חברות מעמד של 'מוסד-קבע' של במדינה המתקשרת האחרת.

16.5.3.3 סעיף 5 למודל האו"ם

סעיף 5 למודל האו"ם מגדיר את המונח 'מוסד-קבע' באופן רחב יותר. הרחבה זו משקפת אפוא את גישת מודל האו"ם, לפיה ניתנת למדינת המקור זכות מיסוי רחבה יותר מאשר על-פי מודל ה-OECD.

סעיפים 5(1), 5(2), 5(4) ו-5(8) דומים למודל ה-OECD. השוני בא לידי ביטוי בעיקר בסעיף 5(3). סעיף זה במודל האו"ם קובע כדלקמן:

"The term 'permanent establishment' also encompasses:

- (a) A building site, a construction, assembly or installation project or supervisory activities in connection therewith, but only if such site, project or activities last more than six months;

- (b) The furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only if activities of that nature continue (for the same or a connected project) within a Contracting State for a period or periods aggregating more than six months within any twelve-month period."

כפי שניתן לראות, במודל האו"ם הפטור ניתן למשך 6 חודשים בלבד, בעוד שבמודל ה-OECD הפטור הוא לתקופה של 12 חודשים. כמו כן, סעיף 5(3) במודל האו"ם עוסק, בנוסף, גם במתן שירותים, לרבות שירותי ייעוץ, על-ידי מיזם באמצעות עובדים או כוח אדם אחר שהמיזם מעסיק למטרה זו. הסעיף קובע, שפעילויות מסוג זה תיחשבנה כמוסד-קבע רק אם הן נמשכות (לגבי אותו פרויקט או פרויקט קשור) בתוך המדינה לתקופה או לתקופות שאורכן המצטבר עולה על שישה חודשים בתוך כל תקופה של שנים-עשר חודשים.

שוני נוסף מצוי בסעיף 5(5). סעיף 5(5) למודל האו"ם קובע כדלקמן:

"Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person - other than an agent of an independent status to whom paragraph 7 applies - is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in the first-mentioned Contracting State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, if such a person:

- (a) Has and habitually exercises in that State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph; or
- (b) Has no such authority, but habitually maintains in the first-mentioned State a stock of goods or merchandise from which he regularly delivers goods or merchandise on behalf of the enterprise."

הפסקה השניה שבסעיף 5(5)(b) במודל האו"ם אינה מופיעה במודל ה-OECD. סעיף זה קובע, כי גם אדם שאין לו סמכות לכרות חוזים בשם המיזם, עשוי להוות 'מוסד-קבע' בשביל אותו המיזם, אם הוא נוהג להחזיק במדינת המקור מלאי טובין או סחורה אשר ממנה הוא מוביל בקביעות טובין או סחורה מטעם המיזם.

סעיף 5(6) למודל האר"ם אף הוא לא מופיע במודל ה-OECD. סעיף זה מתייחס למיזם ביטוח. הסעיף קובע, כי מיזם כאמור ייחשב כבעל 'מוסד-קבע' אם הוא גובה פרמיות בשטח של המדינה המתקשרת השנייה או מבטח סיכונים בתחומי מדינה זו באמצעות אדם שאינו סוכן עצמאי, כאמור בסעיף 5(7) במודל האר"ם.

וזו לשונו:

"Notwithstanding the preceding provisions of this article, an insurance enterprise of a Contracting State shall, except in regard to re-insurance, be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State if it collects premiums in the territory of that other State or insures risks situated therein through a person other than an agent of an independent status to whom paragraph 7 applies."

סעיף 5(7) במודל האר"ם קובע את הכלל האמור בסעיף 5(6) במודל ה-OECD, אך מסייג אותו כדלקמן:

"An enterprise of a Contracting State shall not be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State merely because it carries on business in that other State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business. However, when the activities of such an agent are devoted wholly or almost wholly on behalf of that enterprise, and conditions are made or imposed between that enterprise and the agent in their commercial and financial relations which differ from those which would have been made between independent enterprises, he will not be considered an agent of an independent status within the meaning of this paragraph."

16.5.3.4 ההסדר באמנות המס של ישראל

הגדרת 'מוסד-קבע' ברוב אמנות המס של ישראל משקפת, ככלל, את סעיף 5 למודל ה-OECD.

לדוגמה, סעיף 5 לאמנה בין ישראל ליפן קובע כדלקמן:

1. לעניין אמנה זו, המונח 'מוסד קבע' פירושו מקום עסקים קבוע שבו מתנהלים עסקי המיזם, כולם או חלקם.

2. המונח 'מוסד קבע' כולל במיוחד:

- (א) מקום הנהלה;
- (ב) סניף;
- (ג) משרד;
- (ד) בית חרושת;
- (ה) בית מלאכה; וכן
- (ו) מכרה, באר נפט או באר גז, מחצבה או כל מקום אחר להפקת אוצרות טבע.
3. אתר בניה, או פרויקט בניה או התקנה, מהווים מוסד קבע מקום שבו האתר או הפרויקט מתקיימים או נמשכים למעלה משנים עשר חודשים.
4. על אף האמור בסעיפים הקטנים הקודמים לסעיף זה, המונח **'מוסד קבע'** יראוהו כאילו אינו כולל:
- (א) שימוש במתקנים אך ורק לצרכי אחסנה, תצוגה או מסירה של טובין או של סחורה השייכים למיזם;
- (ב) החזקת מלאי של טובין או של סחורה השייכים למיזם, אך ורק לצרכי אחסון, תצוגה או מסירה;
- (ג) החזקת מלאי של טובין או של סחורה השייכים למיזם, אך ורק לשם עיבודם בידי מיזם אחר;
- (ד) החזקת מקום עסקים קבוע אך ורק לשם קניית טובין או סחורה או לשם איסוף ידיעות, עבור המיזם;
- (ה) החזקת מקום עסקים קבוע אך ורק לשם ביצוע פעילות אחרת שטיבה הכנה או עזר עבור המיזם;
- (ו) החזקת מקום עסקים קבוע אך ורק לשם ביצוע צירוף כלשהו של סוגי הפעילויות המנויות בפסקאות (א) עד (ה), ובלבד שהפעילות הכוללת של מקום העסקים הקבוע הנובעת מהצירוף האמור, הינה פעילות שטיבה הכנה או עזר.
5. על אף האמור בהוראות סעיפים קטנים 1 ו-2, מקום שאדם - שאינו סוכן בעל מעמד בלתי תלוי שעליו חל סעיף קטן 6 - פועל במדינה מתקשרת בשם מיזם של המדינה המתקשרת האחרת, ויש לו באותה מדינה מתקשרת סמכות לחתום חוזים בשם המיזם והוא נוהג להשתמש בסמכות זו, יראו את אותו מיזם כבעל מוסד קבע במדינה המתקשרת הנזכרת ראשונה לגבי כל הפעילויות שאותו אדם מבצע עבור המיזם, למעט אם פעולותיו של האדם האמור מוגבלות לאותן

פעילויות שצויינו בסעיף קטן 4, שאילו בוצעו באמצעות מקום עסקים קבוע לא היו הופכות מקום עסקים קבוע זה למוסד קבע בהתאם להוראות הסעיף הקטן האמור.

6. לא יראו מיזם כבעל מוסד קבע במדינה מתקשרת אך ורק משום שהוא מנהל עסקים באותה מדינה מתקשרת באמצעות מתווך, עמיל כללי, או כל סוכן אחר בעל מעמד בלתי תלוי, ובלבד שאותם בני אדם פועלים במהלך הרגיל של עסקיהם.

7. העובדה שחברה תושבת מדינה מתקשרת היא בעלת שליטה בחברה או נתונה לשליטתה של חברה, שהיא תושבת המדינה המתקשרת האחרת או המנהלת עסקים באותה מדינה אחרת (אם באמצעות מוסד קבע ואם בדרך אחרת), לא יהא בה בלבד כדי להקנות לאחת מהן מעמד של מוסד קבע של האחרת." (ההדגשה במקור)

לעומת זאת, ישנן אמנות שסוטות מהנוסח המדויק של מודל ה-OECD. סטייה זו באה לידי ביטוי, בדרך כלל, בחזקה הקבועה בסעיף 35(3) למודל האמור. חלק מהאמנות לא מנסחות חזקה זו כחזקת פטור במשמעות סעיף 35(3) למודל ה-OECD, אלא במסגרת רשימת הדוגמאות למקומות שייחשבו כמוסד-קבע הקבועה בסעיף 25(2) למודל האמור. כדוגמה לכך ניתן להזכיר את הסעיפים הבאים: 35(3)(ח) לאמנה עם איטליה, 25(2)(ח) לאמנה עם בלגיה, 35(2)(ז) לאמנה עם גרמניה, 25(2)(ז) לאמנה עם דנמרק, 25(2)(ח) לאמנה עם הולנד, 25(2)(ח) לאמנה עם טורקיה, ו-25(2)(ז) לאמנה עם נורבגיה.

לדוגמה, סעיף 25(2)(ח) לאמנה עם בלגיה קובע כדלקמן:

"מוסד-קבע" יכלול במיוחד:

...
(ח) אתר לבנין או פרוייקט לבינוי או להרכבה הקיימים למעלה משנים עשר חודשים." (ההדגשה במקור)

מהמילים 'יכלול במיוחד' ניתן לכאורה ללמוד, כי גם פרוייקט קבלני הקיים במשך תקופה שאינה עולה על התקופה הקבועה באמנה, עלול להיחשב כמוסד-קבע ולהתחייב במס במדינת המקור¹⁰⁸⁹. עם זאת, נראה שהמגמה תהא לפרש הוראה זו כחזקת פטור מוחלטת. גישה זו אכן אומצה על-ידי רשויות המס בישראל, ביחס לשותפות קבלנית מאיטליה שכרתה את מנהרת הכביש מירושלים לגוש עזיון. פעילות השותפות האמורה בישראל זכתה לפטור ממס בישראל.

¹⁰⁸⁹ זאת בשונה מסעיף 35(3) למודל ה-OECD, לגביו מציינים דברי ההסבר למודל ה-OECD בצורה חד-משמעית כי:

"...[A] building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months. Any of those items which does not meet this condition does not of itself constitute a permanent establishment, even if there is within it an installation, for instance an office or a workshop within the meaning of paragraph 2 [of Article 5], associated with the construction activity." (C(5)-6-7, 16, פסקה 16).

אמנות מס אחרות - כמו אמנות המס של ישראל עם איטליה, אירלנד, ארצות-הברית, בולגריה, הונגריה, סין, ספרד, פולין וצ'כיה - מאמצות את מבנה הסעיף במודל ה-OECD.

יצוין, כי במספר אמנות מס להן ישראל צד, כגון: האמנות עם אירלנד, ארצות-הברית, בולגריה, יוון, וסינגפור¹⁰⁹⁰, התקופה הקובעת היא 6 חודשים בלבד, וקיימות גם אמנות שבהן מדובר על תקופה של 9 חודשים¹⁰⁹¹.

קשה, בדרך כלל, לשוות מצב בו תקופת הזמן הנדרשת להשלמת מלוא הפרויקט, מתחילתו ועד סופו, תימשך פחות מ-12 חודשים, ולא כל שכן 9 או 6 חודשים, אך נראה כי ייתכנו לעיתים מצבים בהם פעילות המשלבת גורמים מספר באותו פרויקט קבלני תאפשר עמידה במגבלת הזמן האמורה, ובתוך כך את קבלת הפטור מכוח האמנה¹⁰⁹².

16.6 פרק שלישי: הסדרי מיסוי אופרטיביים על הכנסה ורווח הון

¹⁰⁹⁰ למעשה, באמנה עם סינגפור מדובר בחזקה הפוכה בדיוק, לפיה רואים את הנישום, מכוח פיקציה, כאילו יש לו 'מוסד-קבע' אם הוא פועל במדינת המקור במשך יותר מ-6 חודשים. ראו סעיף 45) לאמנה בין ישראל לסינגפור הקובע כדלקמן:

"מפעל של מדינה מתקשרת יראו אותו כאילו יש לו 'מוסד-קבע' במדינה המתקשרת האחרת אם הוא מנהל בה, במשך יותר מששה חודשים, פעולות פיקוח בקשר לפרוייקט לבינוי, להתקנה או להרכבה, המתבצע באותה מדינה מתקשרת אחרת, למרות שאין לו מקום עסקים קבוע במדינה המתקשרת האחרת." ¹⁰⁹¹

כמו כן, ישנן אמנות שמאמצות, ככלל, את מבנה סעיף 3)5 במודל האו"ם, אם כי לא את התקופה הנקובה בו (שישה חודשים). כדוגמה לכך, ניתן להזכיר את סעיף 3)5 באמנה בין ישראל לטורקיה:

"המונח 'מוסד-קבע' מקיף גם:

- (א) אתר בנייה, הרכבה, או פרויקט התקנה, או פעילויות פיקוח הקשורות אליהם, מקום שהאתר, הפרוייקט או הפעילות האמורים קיימים למשך יותר משנים עשר (12) חודשים;
- (ב) מתן שירותים, לרבות שירותי ייעוץ, ע"י מיזם באמצעות עובדים או כוח אדם אחר שהמיזם מעסיק למטרה זו, אך רק מקום שפעילויות מסוג זה נמשכות (לגבי אותו פרויקט או פרויקט קשור) בתוך המדינה לתקופה או לתקופות שאורכן המצטבר יותר מ-183 ימים בתוך כל תקופה של 12 חודשים." (ההדגשה במקור)

מעניין שאמנה זו מאמצת גם את נוסח סעיף 5)5 במודל האו"ם. סעיף 5)5 לאמנה זו קובע כדלקמן:

על אף הוראות ס"ק 1 ו-2, מקום שאדם - שאינו סוכן בעל מעמד עצמאי ש"ק 6 חל עליו - פועל בשם מיזם של מדינה מתקשרת מטעם מיזם של המדינה המתקשרת האחרת, יראו את המיזם הזה כאילו יש לו 'מוסד-קבע' במדינה המתקשרת הנזכרת ראשונה ביחס לכל הפעילויות שאותו אדם נוטל על עצמו מטעם המיזם, אם לאדם האמור:

- (א) יש באותה מדינה והוא נוהג להשתמש בה בקביעות, סמכות לירות חוזים בשם המיזם, אלא אם פעילויותיו של האדם האמור מוגבלות לאלה המאוזכרות בס"ק 5, אשר אילו בוצעו ממקום עסקים קבוע, לא היו הופכות את מקום העסקים הקבוע למוסד קבע לפי הוראות אותו ס"ק.
- (ב) אין סמכות כאמור, אך הוא נוהג להחזיק במדינה הנזכרת ראשונה מלאי טובין או סחורה אשר ממנה הוא מוביל בקביעות טובין או סחורה מטעם המיזם."

¹⁰⁹² ראו גם את הדיון בכרך ד', שער שני.

הפרק השלישי במודל ה-OECD הוא הפרק המרכזי והחשוב ביותר באמנה. פרק זה כולל 15 הסדרים אופרטיביים: סעיפים 21-6. הסדרים אלה קובעים כללי מיסוי, שתפקידם לחלק את זכויות המיסוי בין המדינות המתקשרות באמנה. הסדרים אלה מכונים גם 'כללי חלוקה' ('Distributive Rules'). הם חלים לגבי סוג מסויים של הכנסה או לגבי סוג מסויים של מפיק הכנסה.

להלן רשימת ההסדרים:

1. סעיף 6 - הכנסה ממקרקעין (דמי שכירות או שימוש).
2. סעיף 7 - רווחי עסקים.
3. סעיף 8 - הכנסה מתעבורה בינלאומית.
4. סעיף 9 - מיזמים משולבים ('מחירי העברה').
5. סעיף 10 - דיבידנדים.
6. סעיף 11 - ריבית.
7. סעיף 12 - תמלוגים.
8. סעיף 13 - רווחי הון.
9. סעיף 14 - הכנסה משירותים מקצועיים (עצמאיים)¹⁰⁹³.

¹⁰⁹³ נציין, כי ארגון ה-OECD החליט ב-29 לאפריל 2000 לבטל את ההסדר המיוחד הקבוע בסעיף 14 למודל ה-OECD משנת 1992, שדן בהכנסה ממתן שירותים בידי עצמאי. וכך נאמר, בהקשר זה, בדברי ההסבר של ה-OECD משנת 2000, כנימוק מרכזי לביטול הסעיף:

"It was not always clear which activities fell within Article 14 as opposed to Article 7...";
(שם, I-14(C))

החל ממועד זה, המועד שבו פורסם מודל ה-OECD משנת 2000, חלוקת זכויות המיסוי על הכנסה ממתן שירותים בידי עצמאי נכללת בסעיף 7 למודל ה-OECD משנת 2000. הסעיף מאמץ את מבחן הסף של 'מוסד-קבע' ('Permanent Establishment') כהגדרתו בסעיף 5 למודלים. זאת, בשונה מהמבחן המקביל של 'בסיס קבוע' ('Fixed Base'), אשר אומץ בסעיף 14 למודלים הקודמים של ה-OECD. מבחן אחרון זה לא הוגדר במודלים. על כך, ראו את דו"ח ועדת ה-OECD לנושאים פיסקליים מיום 27.1.2000: OECD Issues Related to Article 14 Report.

טרם ביטולו של סעיף 14 במודל ה-OECD משנת 2000, ישראל חתמה כאמור על 35 אמנות מס, אשר מתבססות על נוסח המודלים הקודמים של ה-OECD. אמנות אלה כוללות, על-פי רוב, את ההסדר של סעיף 14, כפי שהיה עובר לביטולו של סעיף זה ולשינויים שחלו במודל ה-OECD משנת 2000. לנוכח זאת, מתעוררת, איפוא, השאלה הפרשנית מהן - אם בכלל - ההשלכות של הביטול האמור, על פרשנות ההסדר הקבוע באמנות המס של ישראל. בקצרה נעיר כי לטעמנו, יש לפרשו וליישמו בהתאם לדברי ההסבר של המודלים של ה-OECD שהיו בתוקף עד לאפריל 2000. עם זאת, ולצד אלו, ניתן וראוי, לדעתנו, ליתן גם משקל לדברי ההסבר של מודל ה-OECD משנת 2000 ולדו"ח של ועדת ה-OECD בעניין סעיף 14 - בפרט שמדובר בשאלות הנוגעות לסוגיית קיומו, או אי קיומו, של מבחן הסף של 'בסיס קבוע' במדינת המקור ולסוגיות שעניינם ביחסי הגומלין בין מבחן זה לבין מבחן הסף של 'מוסד-קבע'. יש לציין כי משורה של פסקי-דין, המבחינים ל'בסיס קבוע' ו'מוסד-קבע' הם מבחינים דומים. הפסיקה עיקרה למעשה את ההבחנות ביניהן. לפירוט, ראו כרך ה', שער ראשון.

10. סעיף 15 - הכנסת עבודה.
11. סעיף 16 - שכר חברי הנהלה ('דירקטורים').
12. סעיף 17 - הכנסה של אמנים וספורטאים¹⁰⁹⁴.
13. סעיף 18 - קצבאות¹⁰⁹⁵.
14. סעיף 19 - הכנסות וקצבאות משירותים ממשלתיים.
15. סעיף 20 - הכנסה של סטודנטים וחניכים.
16. סעיף 21 - הכנסה אחרת ('סעיף העוללות').

בחלק מאמנות המס בעולם, ובכלל זה אלה של ישראל, ישנו גם הסדר מיוחד לגבי הכנסה של מורים, מרצים ואנשי מחקר¹⁰⁹⁶. הסדר זה אינו מצוי באף אחד מהמודלים. כמו כן, המודל של ארצות-הברית וחלק מאמנות המס של ישראל כוללות הסדר החל גם לגבי ביטוח סוציאלי.

כפי שעוד ניוכח בהמשך, נקודת המוצא של רוב ההסדרים הנ"ל הינה מתן זכות מיסוי בלעדית למדינת המושב של מפיק ההכנסה. רק במקרים חריגים - בדרך כלל, בכפוף לקיומם של מבחני סף מסוימים - נשמרת זכות מיסוי גם בידי מדינת המקור. ואולם, גם זאת, לעיתים, תוך הגבלת שיעור המס המוטל במדינת המקור - במיוחד בנוגע להכנסות מדיבידנדים, ריבית ותמלוגים, או רווחי הון ממכירת מניות בחברה, שנכסיה מורכבים בעיקרם ממקרקעין הנמצאים במדינת המקור.

עם זאת, ישנם גם הסדרים (בודדים אומנם) שבהם מדינת המושב לא רשאית להטיל כל מס, כך שמדינת המקור מקבלת, למעשה, זכות מיסוי בלעדית. דוגמה אחת לכך היא כלל המיסוי שבסעיף 19 למודל ה-OECD (הכנסות מ'שירותים ממשלתיים וקצבאות מגופים ממשלתיים')¹⁰⁹⁷. דוגמה נוספת ניתן למצוא בכלל המיסוי ביחס לתקבולים מביטוח לאומי המופיע באמנות מס מסוימות¹⁰⁹⁸.

¹⁰⁹⁴ בהקשר זה, ראו יהושע שרמן, "היקף חבות המס בישראל של אמנים וספורטאים זרים", מיסים יב/1 (תשנ"ח) א-72.

¹⁰⁹⁵ בשונה מהמודלים של ה-OECD והאוי"ם, ישראל הינה צד ל-10 אמנות מס בהן נקבע הסדר מפורש באשר להכנסה מאנונה. הסדר כזה מופיע, בדרך כלל, במשולב וכחלק מסעיף היקצבאות ('Pensions') באמנה (סעיף 18 למודלים), ולפיו למדינת המושב נשמרת, דרך כלל, זכות מיסוי בלעדית על הכנסה מאנונה. אמנות אלה מאמצות, במידה רבה, את סעיף 18(2) למודל של ארצות-הברית הקובע, כי אנונות המשולמות ליחיד ניתנות לחיוב במס במדינת המושב בלבד. ראו את אמנות המס של ישראל עם אוסטרליה (סעיף 18), אנגליה (סעיף 11), ארצות-הברית (סעיף 20), ג'מייקה (סעיף 19), גרמניה (סעיף 11), דנמרק (סעיף 17), הולנד (סעיף 20), נורבגיה (סעיף 17), פינלנד (סעיף 17) וקנדה (סעיף 18).

¹⁰⁹⁶ הסדר זה מופיע ברוב אמנות המס של ישראל. לפי הסדר זה, על-פי רוב ובכפוף לתנאים מסוימים, למדינת המושב נשמרת זכות מיסוי בלעדית למשך תקופה של שנתיים ימים מן התאריך שבו הגיע הנישום אל מדינת המקור. ראו, למשל, את סעיף 23 לאמנה בין ישראל לארצות-הברית. אם לא יוחד סעיף נפרד באמנה המסדיר באופן ספציפי את שכרם של מורים, מרצים ואנשי מחקר, הכנסה כאמור תמוסה בדרך כלל בהתאם להסדרים הכללים הדנים בהכנסה ממתן שירותים בידי עצמאי או בידי שכיר, הכל לפי העניין.

¹⁰⁹⁷ סעיף 19 למודל ה-OECD קובע כדלקמן:

כללי המיסוי השונים דומים, בעיקרון, בשלושת המודלים. עם זאת, על-פי מודל האו"ם, על-פי-רוב ניתנת למדינת המקור זכות מיסוי רחבה יותר לגבי הכנסות מסוימות.

16.7 פרק רביעי: מיסוי על הון

16.7.1 סעיף 22 למודל ה-OECD

הפרק הרביעי במודל ה-OECD קובע כלל מיסוי לגבי 'מס הון' (*Taxation of Capital*), כדוגמת מס רכוש שנהג בישראל בעבר. פרק זה כולל סעיף אחד בלבד: סעיף 22.

- "1. (a) Salaries, wages and other similar remuneration, other than a pension, paid by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.
- (b) However, such salaries, wages and other similar remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the services are rendered in that State and the individual is a resident of that State who:
- (i) is a national of that State; or
- (ii) did not become a resident of that State solely for the purpose of rendering the services.
2. (a) Any pension paid by, or out of funds created by, a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.
- (b) However, such pension shall be taxable only in the other Contracting State if the individual is a resident of, and a national of, that State.
3. The provisions of Articles 15, 16, 17, and 18 shall apply to salaries, wages and other similar remuneration, and to pensions, in respect of services rendered in connection with a business carried on by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof."

1098 ראו, לדוגמה, את סעיף 21 לאמנה בין ישראל לארצות-הברית משנת 1975: "תשלומי ביטוח סוציאלי וקיצבאות ציבוריות אחרות שמשלמת אחת מן המדינות המתקשרות ליחיד שהוא תושב המדינה המתקשרת האחרת יהיו פטורים ממש בשתי המדינות המתקשרות. סעיף זה לא יחול על תשלומים המתוארים בסעיף 22 (תפקידים ממשלתיים)".

וראו גם את סעיף 21(18) לאמנה בין בלגיה לקנדה משנת 1975 (92 TNI 81-15; Doc 92-30142): "Periodic or non-periodic social security pensions and other similar allowances and war veterans pensions paid by a Contracting State or a political subdivision, a local authority or a government instrumentality thereof (personne morale ressortissant a son droit public), shall be taxable only in that State."

ראו גם את סעיף 21(18) לאמנה בין ישראל לסיין: "קיצבאות וגמול דומה אחר ששולמו ע"י ממשלת מדינה מתקשרת, יחידה משנה מדינית או רשות מקומית שלה בהתאם לתוכנית רווחה ציבורית של מערכת הביטוח הסוציאלי של אותה מדינה מתקשרת, יהיו חייבים במס רק באותה מדינה מתקשרת."

כן ראו את סעיף 21(18) לאמנה בין ישראל לפיליפינים ואת סעיף 21(18) לאמנה בין ישראל לפינלנד.

סעיף זה קובע כדלקמן:

1. Capital represented by immovable property referred to in Article 6, owned by a resident of a Contracting State and situated in the other Contracting State, may be taxed in that other State.
2. Capital represented by movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State may be taxed in that other State.
3. Capital represented by ships and aircraft operated in international traffic and by boats engaged in inland waterways transport, and by movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft and boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
4. All other elements of capital of a resident of a Contracting State shall be taxable only in that State."

כללי המיסוי הקבועים בהסדר זה דומים לאלה שנקבעו בהסדר של מיסוי רווחי הון בסעיף 13 למודל ה-OECD. למדינת המושב נשמרת, ככלל, זכות מיסוי בלעדית על הון, פרט למקרקעין, נכסי הון של 'מוסד-קבע' או 'בסיס קבוע', ולכלי שיט או טיס המשמשים בתעבורה בינלאומית¹⁰⁹⁹. השוני היחידי בין הסעיפים נוגע למניות בחברה שמחזיקה במקרקעין. סעיף 13(4) נותן למדינת המקור זכות מיסוי גם על רווח הון ממכירת מניות בחברה שיותר מ-50% משוויה מהווה, במישרין או בעקיפין, מקרקעין הנמצאים באותה מדינה. כלל מיסוי זה הוכנס לסעיף 13 למודל ה-OECD בתיקון משנת 2003. תיקון זה לא הוסיף כלל מקביל לסעיף 22. לכן, תושב מדינה מתקשרת המחזיק במניות של חברה כאמור פטור מ'מס הון' במדינת המקור, קרי - במדינה שבה נמצאים המקרקעין.

16.7.2 סעיף 22 למודל האו"ם

מודל האו"ם כולל הסדר דומה. עם זאת, הכלל הקבוע בסעיף 22(4) ('סעיף העוללות') הוקף בסוגריים במודל האו"ם והושאר למשא ומתן בין המדינות המתקשרות. נזכיר, כי כלל זה מקנה פטור ממס על הון במדינת המקור לגבי כל פריט אחר שלא נזכר בסעיפים הקודמים.

¹⁰⁹⁹ להרחבה לגבי סעיף 13, ראו כרך ד', שער שני.

16.7.3 היעדר סעיף במודל של ארצות-הברית

המודל של ארצות-הברית אינו חל, כאמור, לגבי מיסים על הון, וממילא לא כולל סעיף ביחס לכך. סעיף 22 במודל של ארצות-הברית כולל, במקום זאת, הסדר מיוחד העוסק ב'הגבלת הטבות האמנה'. הסדר זה נועד להתמודד, בין השאר, עם תכנוני מס המבוססים על מה שמכונה 'ברירת אמנות'. הסדר זה אינו כלול במודל ה-OECD עצמו, אם כי בדברי ההסבר של המודל ניתן נוסח לדוגמה של סעיף כזה¹¹⁰⁰. במודל האר"ם אין לכך אזכור.

16.7.4 ההסדר באמנות המס של ישראל

מתוך 39 האמנות של ישראל, 18 אמנות אינן חלות לגבי מס על הון, אלא רק לגבי מס על הכנסה ורווח הון. לפיכך, ההסדר שבסעיף 22 למודל ה-OECD מופיע ב-21 אמנות בלבד. כמו כן, ובדומה למודל של ארצות-הברית, חלק מהאמנות של ישראל כוללת, כאמור, גם סעיף ביחס להגבלת הטבות האמנה¹¹⁰¹.

16.8 פרק חמישי: שיטות למניעת כפל מס - פטור או זיכוי

הפרק החמישי במודל ה-OECD מסדיר את השיטות למניעת כפל מס ('Methods for Elimination of Double Taxation').

פרק זה כולל שני סעיפים:

6. סעיף 23A - 'שיטת הפטור' ('Exemption Method').

7. סעיף 23B - 'שיטת הזיכוי' ('Credit Method').

סעיפים אלה משלימים את כללי המיסוי שקבועים בפרק השלישי (סעיפים 21-6) והרביעי (סעיף 22) לאמנה. הם רלוונטיים במקרים שבהם אותם כללים מעניקים למדינת המקור זכות מיסוי ראשונית¹¹⁰². או אז, מדינת המושב צריכה למנוע כפל מס באמצעות מתן פטור או זיכוי בשל המס הזר שהוטל במדינת המקור. הזיכוי מהמס ניתן רק כנגד מס ששולם בפועל במדינת המקור, בעוד שהפטור ניתן ככלל ללא התחשבות בשאלה, אם שולם מס בפועל אם לאו¹¹⁰³.

¹¹⁰⁰ להרחבה, ראו כרך ב', שער שני.

¹¹⁰¹ ראו את הדיון להלן, פסקה 19.4.7.4.

¹¹⁰² לדיון בהבחנה שבין זכות מיסוי בלעדית ובין זכות מיסוי ראשונית, ראו להלן, פרק 17.

¹¹⁰³ ראו את הדיון להלן, פרק 17.

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

לעיתים, שתי המדינות מאמצות שיטה זהה, ולעיתים כל אחת מהן בוחרת לה שיטה שונה לגבי פריט הכנסה כזה או אחר. כפי שיפורט בהמשך, ישראל מאמצת, דרך כלל, את שיטת הזיכוי¹¹⁰⁴ ומיישמת אותה לפי דינייה הפנימיים¹¹⁰⁵. לצד שיטה זו, נקבעו במספר אמנות מס הוראות 'חסך מס' ו'זיכוי עקיף'.

16.8.1 שיטת הפטור

סעיף 23A למודל ה-OECD קובע את 'שיטת הפטור' ('*Exemption Method*'). הנושא יידון בכרך נפרד שייוחד לנושאים אלו.

16.8.2 שיטת הזיכוי

סעיף 23B למודל ה-OECD קובע את 'שיטת הזיכוי' ('*Credit Method*'). הנושא יידון בכרך נפרד כאמור.

16.9 פרק שישי: הסדרים מיוחדים

הפרק השישי במודל ה-OECD קובע שישה הסדרים מיוחדים:

סעיף 24 - 'איסור הפליה' ('*Non-Discrimination*').

סעיף 25 - 'הליכי הסכמה הדדית' ('*Mutual Agreement Procedure*').

סעיף 26 - 'חילופי מידע' ('*Exchange of Information*').

סעיף 27 - 'סיוע בגביית מיסים' ('*Mutual Enforcement of Taxes*').

סעיף 28 - 'שימור הטבות מס של נציגים דיפלומטים ופקידים קונסולריים' ('*Members of Diplomatic Mission and Consular Posts*').

סעיף 29 - 'הרחבת תחולת האמנה על טריטוריות נוספות' ('*Territorial Extension*').

ישנן אמנות שכוללות במסגרת פרק זה סעיף מיוחד נוסף העוסק ב'הגבלת הטבות האמנה'¹¹⁰⁶.

¹¹⁰⁴ ראו הדיון להלן, פסקה 19.4.3. השוו גם עם הדיון לעיל, פרק 15.

¹¹⁰⁵ ראו חלק י, פרק שלישי, סימן א' לפקודה (סעיפים 199-214). לדיון מפורט בנושא זה, ראו כרך ג'. וראו גם אלטר וכליף, 289.

¹¹⁰⁶ ראו את הדיון להלן, פסקה 19.4.7.4.

16.9.1.1 איסור על הפליה

סעיף 24 אוסר על מדינת המקור להפלות בין אזרחיה לבין אזרחי המדינה המתקשרת האחרת בהטילה את מיסיה. כמו כן, אוסר ההסדר על הפליה על-בסיס מקום מושב של מיזם של מדינה מתקשרת הפועל באמצעות 'מוסד-קבע' הנמצא במדינה המתקשרת האחרת (מדינת המקור). עם זאת, הסדר זה אינו מחייב את מדינת המקור להעניק לתושבי מדינה מתקשרת אחרת הנחות אישיות, הקלות או זיכויים לעניין מס, המוענקות לתושבי מדינה של מעמד אזרחי או חובות משפחה. נראה כי יישום כלל זה ביחס לעובדים זרים בישראל הנו בעייתי, הן במישור פרשנות חוקים קיימים והן בחקיקת חוקים מפלים. הנושא טרם עמד לביקורת שיפוטית של בתי המשפט וודאי שהוראות מיסוי מפלות ייבחנו לאור פרשנות שיוחדה לשאלה, מתי הפליה הינה הבחנה מותרת לגבי זרים תושבי המדינה, או זרים תושבי מדינת אמנה.

כך לדוגמה, ספק אם פסיקת בתי משפט בישראל, כי נישום זר הגר בישוב בצפון מעל 12 חודש איננו זכאי להטבות הנתונות לתושבי יישובי הצפון, עומדת בפני ביקורת המבוססת על סעיפי איסור הפליה באמנות המס.

16.9.1.2 נוהל הסכמה הדדית

סעיף 25 קובע נוהל להליכי הסכמה הדדית. נישום הסבור כי הפעולות של אחת המדינות המתקשרות, או שתיהן, גורמות או עתידות לגרום לו חיוב במס שלא בהתאם לאמנה, רשאי לפנות בקובלנה אל רשויות המס של מדינת מושבו או, אם עסקינן בהפליה על-בסיס אזרחות, אל רשויות המס של מדינת אזרחותו. רשויות המס מחויבות לפנות לרשויות המס של המדינה האחרת ולהשתדל ליישב עמה את העניין בהסכמה הדדית, מתוך מגמה למנוע חיוב במס שלא בהתאם לאמנה. זאת ועוד, ההסדר האמור יוצר נוהל כללי להידברות וליישוב קשיים או מחלוקות בדבר פירושה או יישומה של האמנה בדרך של הסכמה הדדית. לרשויות המס מוקנית סמכות רחבה להיוועץ יחדיו לשם מניעת מסי כפל, אף במקרים שלגביהם אין הוראה באמנה¹¹⁰⁷. נוהל ההסכמה ההדדית לא מנוצל כמעט כיום, ומצפים כי באמנות מס עתידיות הוא יהפוך לסעיף בוררות חובה.

16.9.1.3 חילופי ידיעות

סעיף 26 דן בחילופי ידיעות ואינפורמציה בין רשויות המס. הסדר זה קובע, כי רשויות המס של שתי המדינות המתקשרות צריכות להעביר אחת לשניה מידע הדרוש לביצוע הוראות האמנה, או לביצוע הוראות דיניהן הפנימיים הדנים במיסים שהאמנה חלה עליהם - וזאת,

¹¹⁰⁷ בהקשר זה ראו יהושע שרמן, "דרכי יישוב מחלוקות בין מדינות מתקשרות באמנת מס", **מיסים** ח/2 (תשמ"ד) א-39.

במידה שהחוב במס לפיהם עולה בקנה אחד עם הוראות האמנה. רשויות המס מחויבות כמובן, לשמור על סודיות המידע שקיבלו מהמדינה האחרת ולגלותו רק לגורמים - דרך כלל, בתי משפט או גופים מנהליים אחרים - המעורבים בשומתם, בגבייתם או באכיפתם של המיסים הנדונים באמנה¹¹⁰⁸. גם חילופי ידיעות הינה נורמה הצוברת תאוצה מעשית בשנים האחרונות. בניגוד לעבר, עקב מלחמה גלובלית בטרור, בפשע המאורגן, בהלבנת ההון ובסמים, שינו מדינות רבות את סדרי העדיפות שלהן והן דוגלות בשקיפות רבה גם על חשבון פגיעה בזכויות הפרט וקניינו.

16.9.1.4 סיוע הדדי בגביית מיסים

הוראות בדבר סיוע הדדי בגביית מיסים הן הוראות חדשות ואין ספק כי יחלוף זמן לא מועט עד אשר ייושמו בפועל. הוראות אלו מעידות על המגמה הנורמטיבית הכלל-עולמית: סיוע באכיפת חוקים פיסקליים, ביטול הרתיעה הכמעט-אוטומטית שהיתה בעבר מפני סיוע באכיפת חוקי מס על-ידי מדינה פלונית לחברתה האלמונית. גישה זו עדיין טרייה וחדשה ויש לראות כיצד תתפתח ביישום האמנות הספציפיות בין המדינות השונות. ספק בעינינו אם הסדר כזה יאומץ אוטומטית כמו יתר הסדרי מודל ה-OECD, ויש להבחין בינו לבין הסדרים אחרים.

16.9.1.5 נציגים דיפלומטים ופקידים קונסולריים

סעיף 28 קובע הוראה ספציפית ביחס למיסוי נציגים דיפלומטים ופקידים קונסולריים. מטרתה של הוראה זו אינה אלא להבהיר, כי הכללים המקובלים במשפט הבינלאומי, או ההוראות שבהסכמים מיוחדים, גוברים על הוראות האמנה בהיותם בבחינת 'דין ספציפי' (*Lex Specialis*).

16.9.1.6 הרחבה טריטוריאלית

ההסדר החמישי בפרק זה עוסק בהרחבה טריטוריאלית. הסדר זה פותח פתח בפני המדינות המתקשרות להרחיב את היקף תחולת האמנה על כל חלק משטח הארץ של אחת המדינות המתקשרות, אשר הוצא במפורש מתחולת האמנה, ככל שמוטלים שם מיסים הדומים בעיקרם לאלה שעליהם חלה האמנה. הרחבה כאמור דורשת הסכמה מפורשת של שתי המדינות המתקשרות בדרך של חילופי איגרות ביניהן.

¹¹⁰⁸ בהקשר זה, ראו יהושע שרמן ודורון לוי, "חילופי ידיעות על-פי אמנות המס של ישראל", רל"מ (תשנ"ד) 317.

16.9.1.7 הגבלת הטבות

למרות שמודל של ה-OECD לא קובע הסדר כללי בנוגע להתמודדות עם מקרים בהם נעשה ניצול בלתי נאות של הטבות האמנה - דהיינו: ביחס לתופעה הידועה בכינוי 'Treaty Shopping', או בעברית 'קניית אמנה' - הרי ישראל הינה צד ל-15 אמנות מס הכוללות, כאמור, הסדר כללי הנוגע להגבלת הטבות. הסדר זה, מופיע, על-פי רוב, תחת מפתנו של הפרק השישי, בדומה לסעיף 22 למודל של ארצות-הברית משנת 1996¹¹⁰⁹.

16.10 פרק שביעי: הסדרי כניסה לתוקף וסיום תוקף

הפרק השביעי והאחרון במודל ה-OECD מסדיר את מועד כניסת האמנה לתוקף ואת מועד סיומה. פרק זה מורכב משני סעיפים: סעיף 30 ו-31.

16.10.1 סעיף 30: מועד כניסת האמנה לתוקף

סעיף 30 קובע, מהו המועד שבו האמנה נכנסת לתוקף: דרך כלל, עם החלפת כתבי האשרור של המדינות המתקשרות. כתבי אשרור אלו כפופים לדין פנימי, אשר דורש לעיתים אשרור קנטונלי (שווייץ) או אשרור מיוחד בפרלמנט, אף אם הנו נגטיבי (אנגליה), או על-ידי הקונגרס או ועדה מוועדותיו (ארצות-הברית)¹¹¹⁰.

16.10.2 סעיף 31: מועד פקיעת תוקף האמנה

סעיף 31 עוסק במועד פקיעת תוקף האמנה. הסדר זה קובע, כי האמנה תעמוד בתוקפה כל עוד אחת המדינות המתקשרות לא הודיעה על פקיעתה. בעיקרון, כל אחת מהמדינות המתקשרות רשאית להביא לסיום האמנה, אולם, עליה להודיע על כוונתה לסיים את ההתקשרות שישה חודשים לפני תום כל שנה קלנדרית.

16.11 חלוקת הסדרי האמנה ל-6 קטיגוריות

בראייה רחבה ניתן לסכם ולומר, כי הסעיפים באמנות למניעת כפל מס יכולים להתחלק לאחת מששת הקבוצות להלן:

¹¹⁰⁹ להרחבה, ראו דיון להלן, פסקה 19.4.7.4.

¹¹¹⁰ ראו את הדיון, לעיל פרק 11.

1. 'הסדרים של תחולה או תיחום' ('Scope Provisions') - אלו כוללים את הסעיפים הבאים במודל ה-OECD: סעיף 1 ('התיחום האישי'), סעיף 2 ('המיסים הנדונים'), סעיף 29 ('כניסה לתוקף') וסעיף 30 ('סיום'). ההסדרים הללו באמנה קובעים את הנישומים, המיסים ותקופת הזמן שמכוסים על ידי האמנה.
 2. 'הסדרים הגדרתיים' ('Definition Provisions') - הסדרים אלו כוללים את הסעיפים הבאים במודל: סעיף 3 ('הגדרות כלליות'), סעיף 4 ('מקום מושב'), סעיף 5 ('מוסד-קבע') וכן הגדרות של מונחים בחלק מההסדרים המהותיים (לדוגמה, ההגדרה של 'מקרקעין' בסעיף 26) או של 'דיבידנדים' בסעיף 10(3)).
 3. 'הסדרים מהותיים' - 'כללי מיסוי' ('Substantive Provisions') - הסדרים אלו כוללים את סעיפים 6-22 במודל (למעט סעיף 9, שהוא הסדר אנטי-תכנוני הקובע הוראות ביחס ל'מחירי העברה'), שחלים על קטגוריות מסוימות של הכנסה, הון או רווחי הון. הסדרים אלו מקצים את הרשות למסות בין שתי המדינות המתקשרות.
 4. 'הסדרים למניעת כפל מס' ('Provisions for Elimination of Double Taxation') - סעיף 23 הוא ההסדר היסודי שבא למנוע כפל מס והוא קיים בשתי צורות אלטרנטיביות: סעיף 23א לגבי מדינות שמאמצות את 'שיטת הפטור' ('Exemption Method') וסעיף 23ב לגבי מדינות שמאמצות את 'שיטת הזיכוי' ('Credit Method'). סעיף 25 ('הליך הסכמה הדדית' - 'Mutual Agreement Procedure') גם שייך לקבוצה זו של הסדרים.
 5. 'הסדרים למניעת התחמקות ממס ומיזמים משולבים' ('Anti-avoidance and associated enterprise provisions') - הסדרים אלו כוללים את סעיף 9 (מיזמים משולבים - 'Associated Enterprises'), סעיף 26 (חילופי מידע) וסעיף 27 (סיוע בגביית מיסים).
 6. 'שוונות' ('Miscellaneous Provisions') - נכללים בקבוצה זו הסעיפים הבאים של המודל: סעיף 24 ('אי הפליה' - 'Non-Discrimination'), סעיף 28 ('דיפלומטים' - 'Diplomats') וסעיף 29 ('תחולה טריטוריאלית' - 'Territorial Extension').
- חלוקה זו היא די רחבה, ויהיו סעיפים שיתאימו ליותר מקבוצה אחת. לדוגמה, סעיף 11 ('ריבית') הוא כלל מיסוי שמביא להקלה מכפל מס על-ידי הגבלת ניכוי המס במקור, ויש בו גם התייחסות לגבי מיזם משולב. סעיף 9 ('מיזם משולב') הוא קשה לסיווג, בגלל שלעיתים הסעיף ישמש כנגד הימנעות מכוונת ממס, במקרים אחרים הוא ישמש להשגת הקצאה מתאימה של הכנסות הניתנות למיסוי על-ידי שתי המדינות. סעיף 9(2) אף הוא קובע הוראה בנושא 'מחירי העברה' לצורך מניעת כפל מס.

16.12 טבלה #4: מבנה אמנות המס

להלן טבלה שמתארת את חלוקת הסדרי מודל ה-OECD לפי הקבוצות שתוארו לעיל.

מחות ההסדר	כותרת הסעיף	מספר הסעיף
תחולה	תחום אישי - Personal Covered	.1
תחולה	המיסים הנדונים - Taxes Covered	.2
הגדרתי	הגדרות כלליות - General Definitions	.3
הגדרתי	מקום מושב - Resident	.4
הגדרתי	מוסד-קבע - Permanent Establishment	.5
כלל מיסוי	הכנסה ממקרקעין - Income from Immovable Property	.6
כלל מיסוי	רווחי עסקים - Business Profits	.7
כלל מיסוי	כלי שיט וכלי טיס - Shipping, Inland Waterways Transport and Air Transport	.8
מחירי העברה (אנטי-תכנוני)	מיזמים משולבים - Associated Enterprises	.9
כלל מיסוי	דיבידנדים - Dividends	.10
כלל מיסוי	ריבית - Interest	.11
כלל מיסוי	תמלוגים - Royalties	.12
כלל מיסוי	רווחי הון - Capital Gains	.13
כלל מיסוי	שירותים אישיים של עצמאי - Independent Personal Services	.14
כלל מיסוי	הכנסת עבודה - Income from Employment	.15
כלל מיסוי	שכר דירקטורים - Directors' Fees	.16
כלל מיסוי	אמנים וספורטאים - Artists and Sportsmen	.17

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

מחות ההסדר	כותרת הסעיף	מספר הסעיף
כלל מיסוי	Pensions - קצבאות	.18
כלל מיסוי	Government Services - שירותים ממשלתיים	.19
כלל מיסוי	Students - סטודנטים	.20
כלל מיסוי	Other Income - הכנסה אחרת	.21
כלל מיסוי	Capital - הון	.22
שיטות למניעת כפל מס	Exemption Method - שיטת הפטור	.23A
מניעת כפל מס	Credit Method - שיטת הזיכוי	.23B
שונות	Non-Discrimination - אי הפליה	.24
דרכים נוספות למניעת כפל מס	Mutual Agreement Procedure - הליך הסכמה הדדית	.25
התחמקות מניעת ממס	Exchange of Information - חילופי מידע	.26
התחמקות מניעת ממס	Mutual Enforcement of Taxes - סיוע בגביית מיסים	.27
שונות	חברי נציגות דיפלומטית ופקידים קונסולריים - Members of Diplomatic Mission and Consular Posts	.28
שונות	Territorial Extension - תחולה טריטוריאלית	.29
תחולה	Entry into Force - כניסה לתוקף	.30
תחולה	Termination - סיום	.31