

17. אמנות מס - ניתוחן

תוכן עניינים - ראשי פרקים

488	.....	17. אמנות מס - ניתוחן
		17.1 כלל ראשון: מתן זכות מיסוי בלעדית למדינת המושב של
492	.....	מפיק ההכנסה
		17.2 כלל שני: מתן זכות מיסוי ראשונית למדינת המקור
492	.....	17.3 כלל שלישי: זכות מיסוי שירית למדינת המושב
		17.4 כלל רביעי: מתן פטור, זיכוי או ניכוי במדינת המושב בשל
494	.....	מסי מדינת המקור
		17.5 ניתוח כללי המיסוי באמנות
		17.6 ההבחנה בין מקורות ההכנסה בדין הפנימי לבין כללי
500	.....	המיסוי באמנות ומאפייניהם
		17.7 הכנסה מראש והכנסה דחויה
504	.....	17.8 שיטות למניעת 'כפל פטור ממס'
506	.....	('Double Non-Taxation')

אמנות מס - ניתוחן

17. אמנות מס - ניתוחן

תוכן עניינים מפורט

488	.....	17. אמנות מס - ניתוחן
		17.1 כלל ראשון: מתן זכות מיסוי בלעדית למדינת המושב של
492	.....	מפיק ההכנסה
492	.....	17.2 כלל שני: מתן זכות מיסוי ראשונית למדינת המקור
493	.....	17.3 כלל שלישי: זכות מיסוי שירית למדינת המושב
		17.4 כלל רביעי: מתן פטור, זיכוי או ניכוי במדינת המושב בשל
494	.....	מסי מדינת המקור
496	.....	17.5 ניתוח כללי המיסוי באמנות
496	.....	17.5.1 דרישות תחולה
496	.....	17.5.2 דרישות מהותיות
497	.....	17.5.3 ניתוח כללי החלוקה המקובלים
497	.....	17.5.4 מבנה כללי החלוקה
		17.6 ההבחנה בין מקורות ההכנסה בדין הפנימי לבין כללי
500	.....	המיסוי באמנות ומאפייניהם
504	.....	17.7 הכנסה מראש והכנסה דחויה
506	.....	17.8 שיטות למניעת 'כפל פטור ממס' ('Double Non-Taxation')
506	.....	17.8.1 מיסוי מוגבל טריטוריאלית
506	.....	17.8.2 מיסוי על בסיס קבלה - סעיף 'נתקבלה'
507	.....	17.8.3 סעיף 'כפיפות למס'
		17.8.4 מיסוי במדינת התושבות בהיעדר חיוב במדינת
507	.....	מקור - הגבלת הפטור
508	.....	17.8.5 הגבלת זכאות להטבות האמנה

אמנות מס - ניתוחן

17. אמנות מס - ניתוח

17.1 כלל ראשון: מתן זכות מיסוי בלעדית למדינת המושב של מפקי ההכנסה

נקודת מוצא היפוטטית של אמנות המס הינה מתן זכות מיסוי 'בלעדית' (*Exclusive*) למדינת המושב. משמע, תושב מדינה מתקשרת המפיק הכנסה במדינה המתקשרת האחרת (מדינת המקור), יהיה - דרך כלל - פטור ממס במדינת המקור¹¹¹¹. כלל זה הנו רק לכאורה. לפי כלל זה, מדינת המקור מחוייבת להימנע מלהטיל את מיסיה, שאם לא כן היא מפרה את הוראות האמנה.

אין להבין כלל לכאורי זה כפשוטו. סקירת מהותם של ההסדרים מובילה למסקנה, כי חלוקת הרווחים בין המדינות הינה מורכבת יותר ודואגת, קודם כל, למיסוי ראשוני מועדף למדינת המקור. ההעדפה היא לגבי פריטי הכנסה שלמדינת המקור יש אליהם זיקה פיסית/טריטוריאלית. העדפה זו למדינת מקור מוגבלת אפוא להכנסות פירותיות, עסקיות (העדפה בלתי מוגבלת) ופסיביות (העדפה מוגבלת בסכום או בשיעור). מאידך גיסא, ביחס לרווחי הון ועוללות, קיימת עדיפות דרך כלל למדינת המושב. אך גם לכלל לכאורי זה יש סייגים רבים, הוא הולך ומתכרסם באמנות חדשות ולפיכך, צריך לראות בו נקודת מוצא, הא ותו לא.

17.2 כלל שני: מתן זכות מיסוי ראשונית למדינת המקור

מדינת המקור רשאית להטיל את מיסיה דרך כלל במקרים שבהם קיימת זיקה כלכלית אמיצה בין ההכנסה לבין מקורה הגיאוגרפי¹¹¹². זיקה זו קיימת, לדוגמה, מקום בו עסקינן בהכנסה או בשבח ממקרקעין הנמצאים במדינת המקור. כך גם במקרה של הכנסה המופקת באמצעות 'מוסד-קבע' או 'בסיס קבוע' במדינת המקור. זיקות אלו מצדיקות את הסטייה מנקודת המוצא שנזכרה לעיל בדבר מיסוי במדינת המושב, באופן שמאפשר למדינת המקור להטיל, אף היא, את מיסיה. לרוב, מדינת המקור - מקום שנשמרת לה זכות מיסוי לגבי

¹¹¹¹ כל המודלים, ללא יוצא מן הכלל, נוקטים - לגבי רוב הסדרי המיסוי באמנה - באותה לשון: *'... shall be taxable only...'* ('ניתן לחייבם במס רק'), ללמדך כי במצב הרגיל של הדברים ניתנת למדינת

המושב זכות מיסוי בלעדית - *'Exclusive Right'*.
¹¹¹² יצוין, כי לגבי הכנסות מדיבידנדים, מריבית ומתמלוגים, למדינת המקור (או, אם לומר אחרת, למדינת המושב של המשלם) תמיד נשמרת זכות מיסוי, אולם בכפוף להגבלת שיעורי המס בדרך כלל, בין 5% ל-25%. ראו הדיון להלן, פסקה 19.4.2.

הכנסות עסקיות - אינה מוגבלת בשיעור המס שתטיל¹¹¹³. עם זאת, קיימים הסדרים ביחס להכנסות פסיביות, פיננסיות דרך כלל, אשר מגבילים את שיעור המס שמדינת המקור רשאית להטיל. כך הדין לגבי הכנסות מדיבידנדים, מריבית ומתמלוגים, ולעיתים לגבי רווחי הון ממכירת מניות בחברה רגילה, קרי חברה שנכסיה אינם (!) מורכבים בעיקרם ממקרקעין הנמצאים במדינת המקור. קיימות דוגמאות נוספות למגבלות אלו, שייסקרו בהמשך.

17.3 כלל שלישי: זכות מיסוי שיוויונית למדינת המושב

הכלל הרגיל קובע, כי מדינת המקור רשאית להטיל מיסוי ראשוני במקרה פלוני, ומדינת המושב רשאית להטיל מיסוי משלים. על-פי האמנות, כאשר מדובר בהכנסה שניתן לחייבה במס במדינת המקור, הן מדינת המקור והן מדינת המושב רשאיות להטיל את מיסיהן. ודוק: זכות המיסוי בידי מדינת המקור מכונה זכות מיסוי ראשונית ('Primary')¹¹¹⁴; זכות

¹¹¹³ יחד עם זאת, מדינת המקור בהטילה את מיסיה מנועה מליתן יחס מפלה לתושב המדינה המתקשרת האחרת, היינו מדינת המושב. איסור זה קם מכוח ההסדר הקבוע בסעיף 24 למודלים, הדין במניעת הפליה - 'Non-Discrimination'.

¹¹¹⁴ ראו את נוסח החריגים במרבית הסדרי המודלים ואמנות המס של ישראל. הנסח נוקט במינוח 'may' (ייתר): '...the income may be taxed' ('ייתן לחייבם במס'), להבדיל מהמינוח 'shall only'. לשון זו, היינו - השימוש במינוח 'may' במקום במינוח 'shall only', מלמד אפוא, כי למדינת המקור ניתנת זכות מיסוי ראשונית ('Primary Right') ולא בלעדית ('Exclusive Right'). כפועל יוצא מכך, זכות המיסוי של מדינת המושב נשמרת גם כאשר מדינת המקור רשאית להטיל את מיסיה. לכך יש, כמובן, נפקות קרדינלית על סך המס העולמי שיושת, בסופו של דבר, על הנישום שבנדון. יפה לעניין זה הניתוח שערך פרופ' Vogel, ומפאת חשיבותם של הדברים ייטב אם נביאם כלשונם:

"Not all of the distributive rules of the MCs [Model Conventions] indicate their **legal consequences** completely. To explain what this is intended to convey, attention is drawn to a specific **pattern of phrasing**: If the MCs employ the phrase **'shall be taxable only in...'** this means that the items of income or capital concerned must be **exempted** from tax in the other contracting State... If, on the other hand, MCs use the words **'may be taxed in...'**, omitting **'only'** and this, with no exception, refers to the State of source, the legal consequences in the State of residence remain *open*... The following must, therefore, be distinguished: **Complete** distributive rules (**'shall...only'**) **invariably** result in **exemption, open ones ('may' without 'only')** result in the application of Art. 23 A or B and accordingly either to credit being allowed or exemption being granted. The phrases 'shall be taxable...' or 'may be taxed...' result in the retention of taxation by a contracting State whereas 'only' deprives the other contracting State of its taxation."

(ההדגשות במקור) (Vogel, 358-359, פסקאות 3-5). ברם, למען הדיוק יש מקום לסייג את הדברים ביחס לתעבורה בינלאומית - סעיפים (1)8 ו-(2)13, (3)22 למודל ה-OECD, וביחס לשירותים ממשלתיים - סעיפים (a)19(1) ו-(a)2 למודל ה-OECD. לגבי שני הסדרים אלה, בחר הנסח בניסוח שונה כאשר העניק למדינת המקור זכות מיסוי, קרי הנסח משתמש בדיבור 'shall be taxable only'. מכאן, ברור אפוא, כי לפי שני ההסדרים הנ"ל, למדינת המקור נשמרת זכות מיסוי בלעדית, ולא ראשונית - כמו בשאר הסדרי האמנה. כפועל יוצא מכך, מדינת המושב לא תוכל להטיל את מיסיה. יחד עם זאת, חשוב לזכור, כי זולת שני ההסדרים שאוזכרו, לעיל שאר הסדרי האמנה - מקרה שאכן הם מאפשרים למדינת המקור להטיל מס -

משלימה בידי מדינת המושב מכונה זכות מיסוי 'שיורית' ('Residuary'). שיורית מדוע? שיורית, משום שמדינת המקור רשאית להטיל את מיסיה, דרך כלל כיוון שמקומו הגיאוגרפי של מקור ההכנסה נמצא בה. מדינת המושב במקרה זה זכאית רק לגבות את יתרת המס החל. קרי, היא גובה מס רק לאחר מדינת המקור. כיצד? מדינת המושב מחוייבת להעניק הקלה ממיסוי כפל, הקלה שתתחשב במס שהוטל במדינת המקור. ההקלה וההתחשבות במס שהוטל במדינת המקור יכולים לבוא דרך שני מנגנונים: א. בדרך של מתן פטור; ב. בדרך של מתן זיכוי; דהיינו: מתן ניכוי למס במדינת המקור כנגד מסי מדינת המושב. התוצאה היא, כי מדינת המושב תתחשב במס הזר שהוטל על תושביה במדינת המקור¹¹¹⁵. לכן, נוהגים לכנות את זכות המיסוי שניתנת למדינת המושב - הנדחית מפני זכותה של מדינת המקור - זכות מיסוי שיורית.

17.4 כלל רביעי: מתן פטור, זיכוי או ניכוי במדינת המושב בשל מסי מדינת המקור

ה'זיכוי' ('Credit') או ה'ניכוי' ('Deduction') מהמס ניתנים, דרך כלל, רק כנגד מס ששולם בפועל במדינת המקור, בעוד הפטור ('Exemption') מהמס ניתן באופן מלא לכל ההכנסה שניתן לחייבה במס במדינת המקור, ללא התחשבות בשאלה, אם שולם עליה מס בפועל

אינם מקנים בעצמם פטור ממס במדינת המושב. לכן, מדינת המושב רשאית אף היא להטיל את מיסיה, אם כי בכפוף לחובתה ליתן זיכוי או פטור - לפי העניין - בשל המס הזר, כקבוע בהסדר למניעת מסי כפל במודלים ובאמנות המס של ישראל.

¹¹¹⁵ השיטות למניעת מסי כפל בדרך של מתן פטור ('Exemption') או זיכוי ('Credit') כנגד המס הטנטטיבי של מדינת המושב מוסדרות בסעיף 23 למודלים. בעניין זה, הוראות הדין הפנימי של מדינת המושב של הנישום - בישראל, סעיפים 199-214 לפקודה - כפופות להוראות הסעיף באמנה. לעניין זה, ראו גם את דברי ההסבר של סעיף 23 למודל ה-OECD, הקובעים כדלקמן:

"For some items of income or capital, an exclusive right to tax is given to one of the Contracting States, and the relevant Article states that the income or capital in question "shall be taxable only" in a Contracting State. The words "shall be taxable only" in a Contracting State preclude the other Contracting State from taxing, thus double taxation is avoided. The State of which the taxpayer is a resident within the meaning of Article 4, that is State R, but in four Articles the exclusive right may be given to the other Contracting State (S) of which the taxpayer is not a resident within the meaning of Article 4. For other items of income or capital, the attribution of the right to tax is not exclusive, and the relevant Article then states that the income or capital in question "may be taxed" in the Contracting State (S or E) of which the taxpayer is not a resident within the meaning of Article 4. In such case the State of residence (R) must give relief so as to avoid the double taxation. Paragraphs 1 and 2 of Article 23 A and paragraph 1 of Article 23 B are designed to give the necessary relief."

(שם, פסקאות 6 ו-7, בעמ' 2,3 (C(23)-2); באופן דומה, ראו גם את הערותיו של פרופ' Vogel, 1130, פסקה 36.

שם, אם לאו. כלומר, בהיעדר סעיף 'חסך מס' ('Tax Sparing')¹¹¹⁶ באמנה, יתבסס הזיכוי כנגד מסי מדינת המושב על סכום המס שהוטל במדינת המקור. עם זאת, הזיכוי לא יעלה על הגבולות שנקבעו בדיני המס הפנימיים של מדינת המושב לשנת המס שבה מדובר. כתוצאה מכך, אם לדוגמה, שיעור המס של מדינת המקור עולה על זה של מדינת המושב, לא יינתן זיכוי בגין מלוא המס ששולם במדינת המקור, אלא רק בגין החלק היחסי שאינו עולה על זה שחל במדינת המושב. האמנה לא מונעת את היווצרותו של עודף זיכוי, שאינו ניתן לניצול לפי הדין הפנימי של מדינת המושב¹¹¹⁷. במילים אחרות, הכנסתו של הנישום מתחייבת במס בשיעור הגבוה ביותר הקבוע בדיניהן הפנימיים של שתי המדינות המתקשרות. על כן, מובנת גם החשיבות הרבה שניתנת לכללי המיסוי הקבועים באמנה: השילוב שבין כללים אלה ובין הוראות דיני המס הפנימיים של שתי המדינות המתקשרות יקבע, דרך כלל, את סך המס הכולל שיוטל על נישום פלוני בגין הכנסה ממדינת המקור.

¹¹¹⁶ ראו את הדיון לעיל, פסקה 14.8.5 וכן להלן, פסקה 19.4.5.

¹¹¹⁷ בדיני המס הפנימיים של ישראל, ראו את סעיף 204(א) לפקודת מס הכנסה הקובע כדלקמן:
 "(א) סכום הזיכוי ממס הכנסה, שלו זכאי יחיד תושב ישראל לפי הוראות סימן זה, בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני שהן הכנסות רגילות לא יעלה על תקרת הזיכוי בשל אותן הכנסות.
 (ב) סכום הזיכוי ממס הכנסה שלו זכאי יחיד תושב ישראל לפי הוראות סימן זה, בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני החייבות במס בשיעור מס מיוחד, לא יעלה על סכום המס החל בישראל על אותן הכנסות.
 (ג) בסעיף זה -

'הכנסה רגילה' - הכנסה חייבת שלא הוטל עליה שיעור מס מיוחד;
 'יחס ההכנסה' - היחס המתקבל מחלוקת סכום הכנסות חוץ ממקור פלוני שהן הכנסות רגילות, בסכום כלל הכנסתו הרגילה;

'שיעור מס מיוחד' - שיעור מס החל בישראל, השונה משיעור המס הקבוע בסעיף 121;
 'תקרת הזיכוי' - הסכום המתקבל מהכפלת יחס ההכנסה, בסכום מס ההכנסה על כלל הכנסות הרגילה של יחיד, לפני מתן זיכוי לפי סימן זה."
 המשמעות המעשית של כלל זה אינה אלא, כי הנישום זכאי ליהנות מזיכוי ממס בישראל בכפוף לשתי הגבלות מצטברות: האחת, הזיכוי מהמס הזר אפקטיבי רק לגבי אותה שנת מס, כך שלא ניתן להעבירו לשנים הבאות ולקזוזו כנגד הכנסות זרות שיופקו בעתיד; השנייה, הזיכוי ניתן רק כנגד המס הישראלי המוטל על אותה הכנסה שחויבה במס זר. כחריג לכלל זה ניתן לציין את הוראת סעיף 205א לפקודה אשר קובע כדלקמן:

"(א) על סכום מסי החוץ ששולמו בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני על סכום הזיכוי הניתן בשלהן כנגד מסי ישראל (בסעיף זה - עודף הזיכוי), זכאי הנישום להפחית את עודף הזיכוי כנגד המס שבו הוא חייב בשל הכנסות שיופקו מחוץ לישראל מאותו המקור בחמש השנים הבאות בזו אחר זו כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד מתום שנת המס שבה נוצר עד לתום שנת המס שבה הופחת; הפחתת עודף הזיכוי בהתאם לסעיף זה, תיעשה בכפוף להוראות פרק זה, בשינויים המחוייבים.
 (ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), נוצר עודף זיכוי בשל קיזוז הפסד שמקורו בהכנסות חוץ ממקור פלוני, כנגד הכנסות חוץ ממקור פלוני אחר, ניתן יהיה להפחיתו בחמש השנים הבאות בזו אחר זו גם כנגד המס החל על הכנסות חוץ מאותו מקור שממנו נבע ההפסד כאמור, כשהוא מתואם כאמור באותו סעיף קטן."

לניתוח מפורט אודות היווצרותו של עודף זיכוי שאינו ניתן לניצול לפי הדין הפנימי הישראלי קודם לתיקון 132 לפקודה (הרפורמה), ראו אדרעי, 225-226; וראו גם: אמנון רפאל, "ההקלות ממסי כפל בישראל", הפרקליט כז (תשל"א) 236; למצבים מורכבים, ראו יהושע שרמן, "זיכוי בשל מס זר בעיסקאות בינלאומיות משולשות", לעיל הערה 211, א-139; לדין לאחר הרפורמה, ראו אלטר וכליף, 303; וכן ראו כרך ג'.

17.5 ניתוח כללי המיסוי באמנות

כללי המיסוי באמנות המס החלים על סוגים שונים של הכנסות, רווחי הון מכונים 'כללי חלוקה'. כלל חלוקה פרדיגמתי שלם ('*Complete Paradigmatic Distributive Rule*') יכול באופן תיאורטי את היסודות שייסקרו בסעיפים הבאים¹¹¹⁸. יסודות אלו פרושים במספר סעיפים רב בהרבה אמנות. ניתן גם לקרוא אותם במודלים עצמם.

17.5.1 דרישות תחולה

1. יסוד או זיקה הקושרים אירוע מס לישות ממסה באמנה, קרי: זיקה למדינות (פדרציה) או למדינות-משנה, שהן חלק מפדרציה, או הטריטוריות התלויות בהן.
2. זיקה פרסונאלית לנישום או לנישומים פלוני או פלוניים, לתחולת ההטבות באמנה ('*Treaty Entitlement of the Taxpayer*'). בדרך כלל, זיקה זו תיקבע על-ידי 'תושבות', בסעיף 1 למודלים.
3. תחולת האמנה על אירוע המס והשאלה המיסויית. האמנה מונה במפורש את סוגי המיסים, סוגי הרווחים וההכנסות וכן סוגי אירועי המס עליהם היא חלה.

17.5.2 דרישות מהותיות

1. סיווג אירוע המס המפורש ('*Particular Object*') וסיווג הרווח על-פיו. בדין המס הפנימי יכול להיות הסיווג כ: 'הכנסה', 'רווח', 'הון' וכיוב' (בגרמנית: '*Objekttestand*').
2. ציון התנאים הספציפיים ('*Particular Requirements*') לפיהן יחול הכלל באמנה. לדוגמה, רווח של 'מוסד-קבע', להבדיל מרווח סתם, קרי: פירוט אירוע המס (בגרמנית: '*Metatabestand*').
 - (א) ציון יסודות-המשנה של אירוע המס העומדים ביסוד החבות במס במדינת 'המקור' ('הכנסה הנובעת ממקרקעין', 'רווחים של מיזם').
 - (ב) ציון יסודות-המשנה של אירוע המס הקובעים כיצד יימדד הסכום החייב במס. בספרות השוויצרית מכונה אלמנט זה כ- '*tax separation*' ('*Steuerabscheidung*'), קרי, מניעת מיסוי מפריטי הכנסה לא ברורים¹¹¹⁹ וייחוד מיסוי לאירוע מס מזוהה וברור, או במילים אחרות - שיטת המקורות של ההכנסה.

¹¹¹⁸ סקירה זו מבוססת בעיקר על ספרו של Vogel, 28 ואילך.

¹¹¹⁹ ראו אצל Vogel, 29.

3. קשר בין אירוע המס (ראו סעיף 2 לעיל) לבין הנישום: תכונת מושא המס, או אירוע המס בקשר עם החייב במס ('*Attribution of Tax Object*'). לדוגמה: 'הכנסה הנובעת לתושב'.
4. קשר בין אירוע המס והחייב במס לבין המדינה/ות הממסה/ות: קרי, גורם מקשר ('*Connecting Factor*') על-ידי:
- (א) אפיון של הנישום: לדוגמה, תושבות, אזרחות, או
- (ב) אפיון העסקה או האירוע: לדוגמה, הסיטוס של מקרקעין, מכירת נכס במדינה, שימוש בזכות יוצרים.

17.5.3 ניתוח כללי החלוקה המקובלים

כאמור, לדין המס של אחת משתי המדינות המתקשרות (מדינת המקור) יש זיקה עדיפה לאירוע המס ('*Metatabestand*'), והמיסוי שם לעיתים מוגבל בסכום או בשיעור. למדינה זו (מדינת המקור) יש זכות מיסוי ראשונה ('*Primary Taxation*').

המדינה המתקשרת האחרת (מדינת מושב) מתחשבת כאמור בזכות הראשונית של מדינת המקור. שיטות ההתחשבות מגוונות: לעיתים, מדינת המושב מיישמת שיטת פטור, לעיתים 'פטור פרוגרסיבי', היינו, '*exemption with progression*'. לעיתים, מדינת המושב מוכנה לתת 'זיכוי' ('*Credit*') בלבד עבור המס ששולם. למדינת המושב זכות מיסוי שנייה, או משנית - '*Secondary Taxation*'.

הסקירה האנליטית לעיל עוזרת להבנה של בעיות הקשורות ב'כללי החלוקה' ('*Distributive Rules*'), ובעיות סיווג ('*Qualification*').¹¹²⁰

17.5.4 מבנה כללי החלוקה

כללי החלוקה ('*Distributive Rules*') בפרק III למודל ה-OECD מאורגנים לפי סוגי הכנסה. כללי החלוקה של פרק IV למודל ה-OECD מאורגנים לפי סוגי הון. סוגי הכנסה אלה עשויים להידמות לסוגי ההכנסה בחוקי מס ההכנסה של המדינות השונות.¹¹²¹ קטגוריות אלו עשויות להיות שונות בין מדינה ומדינה: בארצות-הברית, לדוגמה, אין הבחנה בין סוגי ההכנסה; ההגדרה בארצות-הברית היא כוללנית ומקיפה את כל סוגי ההכנסה.¹¹²² יש להיזהר מבלבול סוגי ההכנסה שנקבעו באמנות עם אלו שנקבעו בדין הפנימי, אפילו כאשר סיווגי האמנה דומים ונדמה כי הם מופיעים גם בדין הפנימי; כל דמיון כאמור הוא מקרי.

E. Hohn, *Interkantonaes Steuerrecht* (2nd ed., 1989), 247 ff., 371 ff.

¹¹²⁰ ראו את הדיון להלן, פרק 32.

¹¹²¹ ראו, לדוגמה בישראל: סעיף 2 לפקודה; באנגליה: I.C.T.A. 1988 sec. 17-20; בגרמניה: § 2 EstG.

¹¹²² ראו: I.R.C. Sec. 61.

ל'כללי החלוקה' (*Distributive Rules*) בכלל המודלים יש מבנה ספציפי. כאמור, אם כלל חלוקה מסוים קובע, כי סוג הכנסה פלוני 'יהיה ניתן למיסוי אך ורק ב... (*shall be taxable only in...*) אזי המדינה המתקשרת האחרת חייבת לפטור הכנסה זו ממס. מאידך, אם הכלל קובע, כי ההכנסה 'עשויה להתמסות ב... (*may be taxed in...*)' (ללא המילה 'רק' - *only*) - הרי זה כלל שיפנה תמיד למדינת המקור. למדינת המושב תהיה, דרך כלל, ביחס לכלל האמור, זכות מיסוי שיוויונית. התוצאות של המס במדינת המושב, בהתייחס לכלל זה, לא נקבעות על-ידי הכלל עצמו, אלא על-ידי סעיף 23 למודלים (שיטות למניעת כפל מס). סעיף זה קובע את שיטת ההתחשבות במס הזר, תוך הנחה שגם מדינת המושב רשאית לגבות מס שיווי. במילים אחרות, כללי חלוקה עם מילים בלעדיות (*shall...only*) מאובחנים מכללי חלוקה עם מילים שאינן בלעדיות ואינן סגורות (*may*); כללי חלוקה עם תוצאות משפטיות פתוחות יובנו בשלמות רק על-ידי בדיקת יישום סעיף 23 לאותו אירוע מס¹¹²³.

כפי שצויין קודם, סעיף 23 למודל ה-OECD ולמודל האו"ם קובע את שיטת ההקלה מכפל מס: מדינות מתקשרות הכוללות סעיף זה באמנה שלהן רשאיות לבחור בין שיטת הפטור ובין שיטת הזיכוי (המודל של ארצות-הברית מתייחס רק לשיטת הזיכוי). למרות שכללי החלוקה בהם נמצא ניסוח בלעדי (*shall...only*) יחילו את שיטת הפטור, הרי גם כאשר כללים בלעדיים לא קיימים, אלא כללים חלוקתיים משלימים - גם אז, אמנות מס קיימות אינן קובעות את שיטת הזיכוי באופן בלעדי. באופן דומה, גם שיטת הפטור אינה בלעדית. גם במקומות בהם אומצה שיטה זו, סעיף 23A למודלים של ה-OECD והאו"ם (שיטת הפטור) קובע, כי בהתייחס להכנסה מדיבידנד וריבית, כפל מס יימנע על-ידי זיכוי. לאורך שנות העשרים והשלושים של המאה העשרים, אמנות במדינות אירופה היו מבוססות באופן בלעדי על שיטת הפטור (לדוגמה, אמנת המס של גרמניה עם איטליה, אשר אינה בתוקף היום). עם זאת, הנטייה כיום היא לאמץ את שיטת הזיכוי.

כללי החלוקה בפרק III למודל ה-OECD אינם מאורגנים באופן סיסטמטי. הארגון של הכללים נוצר תוך כדי התפתחות המודל ומתוך הקפדה רבה על המסורת האמורה שהתפתחה בתחום זה.

נבחין בין ארבעה סיווגים:

1. **סיווג א' - פעילויות:** קיימים ארבעה כללי-משנה המתייחסים להכנסה מפעילויות (*Activities*): עסקים (סעיף 7), שירותים אישיים עצמאיים (סעיף 14), שירותים אישיים שבתלות (עבודה) (סעיף 15), חקלאות וייעור (סעיף 6).
2. **סיווג ב' - נכסים:** קיימים ארבעה כללי-משנה המתייחסים להכנסה מנכסים (*Assets*): דיבידנדים (סעיף 10), ריבית (סעיף 11), תמלוגים (סעיף 12) ומקרקעין (סעיף 6).

¹¹²³ ראו Vogel, 30.

3. **סיווג ג' - רווחי הון:** קיימים ארבעה כללי-משנה המתייחסים לרווחי הון ('Capital Gains'): הכללים הנם בהתאם לחמש פסקאות (1)-(5) בסעיף 13 למודל ה-OECD העוסק ברווחי הון.

4. **סיווג ד' - שירוי:** קיימים שני כללים המתייחסים להכנסות שיריות: סטודנטים (סעיף 20) וכלל העוללות (סעיף 21) ('Residuary Rule'), שהנו סעיף-סל המתייחס להכנסות שלא טופלו באף מקום אחר באמנה.

כל כללי החלוקה האחרים, שלא הוזכרו לעיל, הם כללים ספציפיים ('Leges Speciales'). ניתן למנות בכללים ספציפיים אלה: הובלה בינלאומית, סעיף 8 ('אוניות' וכד'), ביחס לסעיף 7; סעיף 17 ('אמנים וספורטאים'), ביחס לסעיפים 14 ו-15 ('שירותים אישיים'), ולעיתים גם ביחס לסעיף 7 שהוזכר לעיל.

אמנות למניעת כפל מס עשויות, כמובן, לכלול כללי חלוקה אשר אינם כלולים במודלים. לדוגמה, אמנת המס בין גרמניה ונורבגיה מ-1991 כוללת הכנסה מרווחים שנבעו מהוצאת משאבים טבעיים מיבשת אירופה (סעיף 20); אמנת המס של גרמניה עם דנמרק קובעת מגבלות על העברת שירותים הקשורים במוצרי נפט אל מחוץ למדינה. כמו כן, רוב האמנות של ישראל כוללות גם סעיף לגבי הכנסות של מרצים, פרופסורים ואנשי מחקר. חלקן גם כוללות סעיף מיוחד החל על דמי ניהול או על שירותים טכניים.

אם פריט הכנסה ניתן לסיווג תחת יותר מכלל חלוקה אחד, כי אז קיימת מערכת היררכית של סדרי קדימה. כך לדוגמה, לכללי החלוקה המתייחסים להכנסה מנכסים (קטגוריה 2) יש עדיפות על הכללים המתייחסים להכנסה מפעילויות (קטגוריה 1)¹¹²⁴. אם למשל, הנכסים העסקיים של מיזם כוללים מניות בחברה, שאינן חלק מ'מוסד-קבע', אזי דיבידנדים הנובעים ממניות אלו יטופלו תחת סעיף 10 הדיבידנדים, ולא תחת סעיף 7 הדיבידנדים עסקיים. כך גם אם המיזם תושב חוץ העניק הלוואה או רשיון בפטנט לאדם במדינה המתקשרת, או אם הוא מחזיק במקרקעין באותה המדינה. מובן, כי באמנות נקבע חריג מפורש לאמור. מקום בו נכסים קשורים ל'מוסד-קבע', הרי אז מכוח החריג לכלל יהיו רווחים אלו נידונים תחת סעיף 7 למודל. חריג חשוב זה פירושו לדוגמה, שדיבידנדים, ריביות או תמלוגים מתקבלים דרך 'מוסד-קבע' במדינה המתקשרת, ימוסו בהתאם לסעיף 7 (רווחי עסקים)¹¹²⁵.

לסיכום סעיף זה נציין, כי אם מיסוי של פריטי הכנסה מסוימים לא מוסדר בכללי החלוקה באמנות המס, ואף סעיף העוללות (כגון סעיף 21 במודלים) אינו חל, ייתכנו מצבים של כפל מס שהאמנה איננה פותרת. ניתן לבטל כפל מס זה באמצעות כללי התחשבות במס זר המצויים לרוב בדין הפנימי¹¹²⁶.

¹¹²⁴ ראו סעיפים 46(4) ו-7(7) לאמנת המודל של ה-OECD וסעיפים 46(4) ו-7(6) למודל האו"ם.

¹¹²⁵ ראו גם: Vogel, 31.

¹¹²⁶ ראו שם גם:

FG Dusseldorf, 31 EFG (1983) 205, p. 207.

17.6 ההבחנה בין מקורות ההכנסה בדין הפנימי לבין כללי המיסוי באמנות ומאפייניהם

כאמור, פרקים 3 ו-4 למודלים של ה-OECD והאו"ם דנים במיסוי הכנסה והון: סעיפים 6 עד 21 דנים במיסוי הכנסה פירוטית; סעיף 22 דן במיסוי רווחי הון. לפרקים 3, 4 לעיל כללי חלוקת זכויות מיסוי מיוחדים משלהם. 'כללי חלוקה' (*'Distributive rule'*) אלה משייכים מקורות הכנסה וזכויות מיסוי ל'מדינת המקור' או ל'מדינת המושב'. כללי חלוקה אלה נקראים גם 'כללי סיווג והקצאה' (*'Classification and Assignment Rules'*). סעיפים 6-22 - להוציא סעיף 22 - של אמנת המודל של ארצות-הברית ('הגבלת הטבות') עוסקים באותו נושא (הכנסה והון), זאת למרות שהמודל של ארצות-הברית, המאוחר יותר, אינו מחולק לפרקים באופן רשמי¹¹²⁷. כללי החלוקה של המודל האמריקאי עונים, למרות זאת, במידה מסוימת לתבנית התיאורטית של כללי החלוקה שתוארו לעיל ביחס למודל ה-OECD. כאמור, באמנות מסוימות יש לעיתים 'כללי חלוקה' (*'Distributive Rule'*) שונים מהסטנדרט ובאמנות אחרות קיימים לעיתים כללי חלוקה מקובלים אמנם, אך מיקומם הנו בחלקים אחרים של האמנות מהמיקום שניתן להם באמנות המודל.

המודלים מציגים דרישות מקדימות לשם יישום כללי החלוקה. תנאים מוקדמים אלו נמצאים בסעיפים 1 ו-2 למודלים, ובסעיפים 6 עד 22.

כאמור, לעיתים, סיווג פריטי הכנסה או הון באמנות המס דומה, או אפילו זהה, לסיווג לקטיגוריות 'הכנסה' או 'הון' בדין הפנימי של מדינות רבות. דימיון לסיווג לסעיפים 6-22 למודלים נמצא בישראל בסעיפים 2 ו-3 לפקודת מס הכנסה; או בגרמניה בסעיפים 2 ו-13 ל-EstG; או באנגליה בסעיפים 20-15 לחוק על המיסוי על הכנסה ותאגידים משנת 1988¹¹²⁸. קטיגוריות אלו שונות ממדינה למדינה, וכאמור ישנן מדינות כמו ארצות-הברית שכלל אינן מבחינות בין קטיגוריות הכנסה ספציפיות, אלא פועלות על-פי הגדרה מקיפה של הכנסה¹¹²⁹. למרות האמור, אין, כפי שהוסבר כבר לעיל, לפרש 'הכנסה' או 'הון' באמנות המס לפי סיווגים הנהוגים בדין הפנימי. אין להיזקק לכך אוטומטית, אפילו כאשר קיימים בדין הפנימי סיווגים זהים מילולית¹¹³⁰. דימיון שעשוי להתגלות, יכול להיות למכשול ולא לתועלת. יש להקפיד בהבחנה לפני שימוש במונחי הדין הפנימי ולראות, אם מטרת המינוחים והסיווגים אכן מכשירה את ההזדקקות להם.

סוגי הכנסה או הון המצוינים בדין הפנימי נבדלים מאלו שבאמנה בעיקר בשימושיהם. פירוט סוגי ההכנסה או ההון בדין הפנימי משרת את המטרה של הפיכת מונחי חוק המס לספציפיים, ביחס לחישובי המס, שיעורי המס, מקדמות, תחולה בינלאומית. לעיתים רבות,

¹¹²⁷ לניתוח מרכיביו של כלל החלוקה (*'Distributive Rule'*), ראו אצל: Vogel, 27, פסקה 45.

¹¹²⁸ I.C.T.A.

¹¹²⁹ I.R.C. Sec. 61.

¹¹³⁰ ראו את הדיון אצל: Vogel, 358.

די לפיכך בהסדרים לקוניים, או בסקירת היסודות המהווים בסיס להטלת מס. בניגוד לכך, סעיפים 22-6 לאמנות מיועדים: א. לכלול את כל פריטי ההכנסה וההון; ב. לסווג את פריטי ההכנסה כבסיס לחלוקת זכויות המיסוי בין מדינות ולא כיסוד לחישוב מס; ג. ההקשר של סיווגים באמנות הוא על-פי זיקות למדינה זו או אחרת, ולא על-פי משטרי מס או שיעורי מס המבחינים בין סיווגים אלו בדין הפנימי.

לדוגמה, לשם יישום קטיגוריות ההכנסה בדין הפנימי של גרמניה בנסיבות של זיקות בינלאומיות, פיתחה הפסיקה הגרמנית דוקטרינה מיוחדת הידועה בשם 'הגישה המבודדת', באנגלית: 'Isolating Approach', ובגרמנית: 'Isolierende Betrachtungsweise'.¹¹³¹

בהתחשב בהבדלים אליהם התייחסנו לעיל, הדוקטרינה הזו אינה בת יישום על כללי החלוקה של אמנת המס¹¹³². לאמנות מס יש כללי חלוקה משל עצמן¹¹³³. אולם, 'הגישה המבודדת' ('Isolating Approach') חשובה לשאלה, באיזו מידה חוקי המס הפנימיים של גרמניה משתמשים בכללי החלוקה של המיסוי המובילים אליהם מכוח אמנות המס¹¹³⁴.

לא כל 'כללי החלוקה' ('Distributive Rules') באמנות המס נוקבים ביסודות לתחולתם. לעיתים, על-מנת להבין את מטרת כללי החלוקה, יש לנתח את נוסח האמנה. כך לדוגמה, אם מופיע צירוף המילים 'shall be taxable only in', 'ניתן לחייבו במס רק', הכוונה היא,

¹¹³¹ ראו שם, שם :

RFH RStBl. (1929) 193;
BFH BStBl. III (1959) 133, p.134;
BFH BStBl. II (1970) 428, 430;
BFH BStBl. II (1971) 200;
BFH BStBl. II (1974) 511;
BFH BStBl. II (1983) 213;
BFH BStBl. II (1983) 367.

ראו, בהתאמה, באוסטריה:

ÖstVwGH (1990) 43;
ÖstZB (1990) 362.

וראו שם בנוסף אצל:

H. Flick 14 DB (1961) 1595;
H. Debatin, 15 DB (1962) 178;
H. Birkholz, 27 BB (1972) 172;
G. Söffing, 50 DStZ/A (1974) 245;
P. Bilsdorfer, 29 RIW (1983) 850;
G. Crezelius, 37 DB (1984) 537;
K. Vogel, in Festschrift für H. v. Wallis (1985) 397;
G. Crezelius, StVJ (1992) 332.

¹¹³² ראו שם: BFH BStBl. II (1972) 948, בעניין אמנת המס בין גרמניה לאיטליה משנת 1925. בגישה שונה מחזיקים: Korn/Debatin, Syst. IV, Rdn. 5. ראו במקור אצל: Vogel, 358.

¹¹³³ ראו במיוחד את הסעיפים: (2)6, (7)7, (4)10, (4)11 ו-(3)12 לאמנת המודל של ה-OECD וההוראות המקבילות של שתי האמנות האחרות.

¹¹³⁴ שם, שם.

כאמור, כי פריטי ההכנסה יהיו פטורים ממס במדינה האחרת. צירוף זה מביא, דרך כלל, למיסוי בלעדי במדינת המושב.

בדרך כלל, לא ניתנת זכות מיסוי בלעדית למדינת המקור. מדינת המקור תהיה המדינה בעלת זכות המיסוי הבלעדית כתוצאה משימוש בטכניקת הפטור המצויה בסעיף 23 למודל, אך לא כתוצאה מניסוח של כלל מיסוי בלעדי. קרי, המדינה המתקשרת הרשאית למסות באופן בלעדי - כתוצאה מכללי חלוקה, ולא כתוצאה משיטת הקלה בנטל המס - היא, בדרך כלל, מדינת המושב של הנישום. במילים אחרות, 'מדינת המקור' (*State of Source*) היא זו אשר לפי כללי חלוקה צריכה להעניק פטור במקרים כאלו. עם זאת, לפי כללי המודלים של ה-OECD והאו"ם ישנם יוצאים מן הכלל, לפיהם השימוש במילים 'ניתן לחייבו במס רק' (*shall be taxable only in*) בכלל החלוקה קובע פטור במדינת המושב. קרי, המיסוי היחידי יהיה במדינת המקור. מצב כזה קורה כאשר ה'קריטריון המקשר' (*Connecting Criterion*) הוא 'מקום הניהול בפועל' (*Place of Effective Management*) - הנוגע לרווחים מהפעלת ספינות או כלי טיס בתעבורה בינלאומית, רווחים מהפעלת ספינות העוסקות המועסקות בתובלה בנתיבי מים פנימיים, רווחי הון מהעברה של ספינות, סירות או כלי טייס כאמור, והון המתבטא בכלי שייט וטייס כאמור¹¹³⁵. הכלל של פטור במדינת המקור חל על פריטי הכנסה אחרים, כדוגמת מס על רווח הון.

הכלל של פטור במדינת המקור נכון גם כאשר ה'קריטריון המקשר', או היסוד לתחולת האמנה, הנו 'שירותים ממשלתיים' (*Governing Service*), ביחס לשכר עבודה וקצבאות¹¹³⁶. במקרים אלו, הפטור, דרך כלל, יהיה במדינת המקור, כאשר מדינת המושב היא בעלת זכות המיסוי הבלעדית.

לפי ה-'*Saving Clause*' במודל של ארצות-הברית¹¹³⁷, שימוש במילים '*shall ... only*', 'ניתן ... רק', אינו גורר פטור במדינת התושבות. לפי המודל של ארצות-הברית כלל זה משליך בייחוד על קצבאות ושכר המשולמים על-ידי מעביד פרטי¹¹³⁸. כאמור לעיל, ה-'*Saving Clause*' שומר לארצות-הברית זכות למסות את אזרחיה ותושביה על הכנסתם הכלל עולמית (*World-Wide Income*)¹¹³⁹.

ארבעה פריטי הכנסה יוצאים מכללו של ה-'*Saving Clause*' על-ידי סעיף 1(4) לאמנת המודל של ארצות-הברית, ואלו הם: הטבות הביטוח הלאומי (*Social Security Benefits*)¹¹⁴⁰, דמי מזונות (*Alimony*)¹¹⁴¹, שכר וקצבאות ששולמו על-ידי גופים ממשלתיים (*Governmental Service*)¹¹⁴². יוצא כי, אפילו תחת אמנה זו של ארצות-הברית, ישנם

¹¹³⁵ סעיף 1(1) ו-2, סעיף 13(3). סעיף 22(3).

¹¹³⁶ סעיף 19(1)(א) ו-19(2)(א). מדינות אלו הן מדינות מקור רק אם משתמשים במונח בצורה רחבה למדי.

¹¹³⁷ סעיף 3(1) למודל של ארצות-הברית. ראו את הדיון לעיל, פסקה 3.2.4.

¹¹³⁸ סעיף 18(1) למודל ארצות-הברית.

¹¹³⁹ אמנת המודל של ארצות-הברית אינה קובעת שום חריג לסעיף 18(1)(a). מכיוון שכך, ניתן למסות על-בסיס אזרחות.

¹¹⁴⁰ סעיף 18(1)(b) למודל של ארצות-הברית.

¹¹⁴¹ סעיף 18(4) למודל של ארצות-הברית.

¹¹⁴² סעיף 19 למודל של ארצות-הברית.

מספר מקרים בהם פריטים של הכנסה פטורים ממס במדינת המושב בזכות 'כלל החלוקה' עצמו ('Distributive Rule')¹¹⁴³.

אם לשון המודל משתמשת במילים 'may be taxed in', 'ניתן להטיל עליו מס ב...'; השמטת התיבה 'only' 'רק' - מתייחסת דרך כלל למדינת המקור. במצב זה תישלל, כאמור, ממדינת המושב זכות המיסוי הבלעדית. המיסוי הראשוני נותר אפוא בידי מדינת המקור, אם כי במקרים מסוימים הוא יהיה כפוף להגבלה בשיעור המס¹¹⁴⁴. כאמור, השאלה, אם מדינת המושב חייבת להעניק פטור או זיכוי בשל מס ששולם למדינת המקור תלויה, דרך כלל, במה שנקבע בסעיפים 23A או 23B למודל¹¹⁴⁵. במקרים בהם כלל המיסוי המתאים לסעיף 23 לאמנת המודל לא התייחס להכנסה ממקרקעין ('Real Property'), פסק בית המשפט הצרפתי (Cour de Cassation) כי המיסוי הבלעדי על הכנסה זו שייך למדינת המקור¹¹⁴⁶, למרות המילים 'ניתן להטיל עליו מס ב...' ('may be taxed in') ולא 'יש לחייבו במס' ('shall be taxed in').

לפי השקפת הנהוג הבינלאומי המקובל, שנסקר לעיל בהרחבה, פסיקה זו מוטלת בספק¹¹⁴⁷. הסביר המלומד Bouzaraa¹¹⁴⁸ באופן משכנע, שתוצאה זוהי היתה מושגת טוב יותר אילו בית המשפט היה מפרש את אי קיומה של התייחסות להכנסה ממקרקעין ('Real Property') לפי כלל המיסוי המקביל לסעיף 23, כבקשה לפטור.

סיכומו של דבר, יש להבחין בין שני אלו: 'כללי מיסוי שלמים' ('shall... only') - שתוצאתם תמיד היא פטור ממס; כללי 'מיסוי פתוחים', שאינם בלעדיים ('may' without 'only') - שתוצאתם יישום של סעיפים 23A או 23B. בהתאם לניתוח דלעיל, קל להחליט אם יוענק זיכוי ממס או פטור ממס. הצירוף 'shall be taxable' או 'may be taxed' תוצאתו - שמירת המיסוי גם בידי מדינת המושב, או מדינה מתקשרת כלשהי, בעוד 'only' מונע מהמדינה המתקשרת האחרת להטיל מס על אותה הכנסה. בשני המקרים, פטור לפי האמנה אינו תלוי בחוקי מדינת המקור או בחוקי מדינת המושב. הפטור יינתן גם אם חוקים פנימיים לא יטילו בפועל מס על פריטי הכנסה או ההון הנידונים¹¹⁴⁹. התפתחות ה'פטור הפרוגרסיבי' כחלק אינטגרלי מ'כללי החלוקה' ('Distributive Rule') - והפיכתו לכלל מיסוי שלם - הושלמה רק כשאומץ מודל ה-OECD משנת 1977¹¹⁵⁰.

¹¹⁴³ לפי המודל של ארצות-הברית, הכנסה מהפעלת כלי שייט או כלי טייס וכד' ניתנת למיסוי במדינת מושבו של המיזם בלבד; עניין זה ייחודי לאמנה של ארצות-הברית. לכן, פריט זה של הכנסה אינו פטור ממס במדינת המושב על-פי אמנת המודל של ארצות-הברית, אשר במובנה זה שונה משתי אמנות המודל האחרות, ה-OECD והאוי"ם.

¹¹⁴⁴ ראו סעיף 10 למודלים, סעיף 11 למודלים ה-OECD והאוי"ם וסעיף 12 לאמנת המודל של ארצות-הברית.

¹¹⁴⁵ ראו פסקה 7 לדברי ההסבר של סעיף 23 למודל של ה-OECD, 3, OECD-23, C(23).

¹¹⁴⁶ (1992) 44 Dr. Fisc. comm. 1618, no. 90-10.522, Cour de Cassation, בעניין אמנת המס בין שווייץ וצרפת.

¹¹⁴⁷ ראו אצל: Vogel, 359.

¹¹⁴⁸ M. A. Bouzaraa, 42 E.T. (1992) 413. ראו במקור שם, שם.

¹¹⁴⁹ אשר לאיסור על כפל מס פוטנציאלי, ראו את הדיון לעיל, פרק 15.

¹¹⁵⁰ ראו את סעיפים 23A ו-23B לאמנת המודל של ה-OECD. ואת הדיון אצל: Vogel, עמ' 1259, 1269, פסקאות 206, 218. להסבר ביחס לפטור פרוגרסיבי, ראו את הדיון לעיל, פסקה 5.2.2.3.

17.7 הכנסה מראש והכנסה דחוייה

יישום כללי החלוקה ('Distributive Rules') עלול להיתקל בבעיות מיוחדות אם פריטי הכנסה מתקבלים בתקופה שונה מזו בה הם נצמחו. לדוגמה: הכנסה מראש, או הכנסה השייכת לתקופות עבר ('advance income', 'subsequent income'). במקום לבחון, האם הדרישות של כלל המיסוי, שהיו כבר קיימות או שעדיין קיימות, מתקיימות במלואן בעת שהכנסה נתקבלה, יש לוודא מהו המועד שבו נוצרה הזכאות להכנסה ('at the time the income was earned', דהיינו, מועד התרחשות אירוע המס)¹¹⁵¹.

זו היתה ההשקפה שבוטאה בפסיקת בית המשפט הגרמני בתקופת הרייך בין השנים 1919 ל-1945 ('RFH') בנוגע להכנסה הנובעת מ'מוסד-קבע' מקומי ('Domestic Permanent Establishment') בהקשר להוראות החלות על מיסוי מי שאינו תושב¹¹⁵².

בניגוד לכך, לפי גישה שהובעה בקנדה, כאשר עובד שכיר מקבל אופציות למניות ('Stock Options') כחלק מהמשכורת שלו, והוא הופך תושב במדינה המתקשרת האחרת, המקור ('Underlying Source') של רווחי המימוש של האופציות אינו מקום העבודה הקודם שלו, אלא מקום מימוש האופציה עצמה! הרווח לכן צריך להתחייב במס במדינת המושב החדשה, גם אם תקופת ה-'Vesting' מתפרסת על עבודה במדינה אחרת. כך הוחלט גם על-ידי בית המשפט למיסים של קנדה¹¹⁵³.

¹¹⁵¹ Vogel, 360.

¹¹⁵² ראו: RFH RStBl. (1932) 513. בית המשפט הפדרלי למיסים של גרמניה אישר פסיקה זו: BFH BStBl. III (1964) 551, p. 552. ראו באופן דומה: Ref. BNB 1987/131, 23560. פסק-הדין הבא סטה מגישה זו, אך לא הסתמך ולא דן בפסקי-דין קודמים שניתנו בנושא ואינו מנומק: BFH BStBl. II (1970) 56, p. 58. בדעה מנוגדת החזיק בית המשפט למיסים של מינכן: FG München, 24 EFG (1976) 187; וכך: FG Rheinland-pfalz 41 EFG (1993) 382. לעניין אמנת המס בין גרמניה לבריית-המועצות לשעבר. בהתייחס לזקיפתה לצורך האמנה, של 'הכנסה דחוייה' ('Subsequent Income') ל'מוסד-קבע' שפורק כבר, השקפה זהה לזו של Vogel בוטאה על-ידי:

W. Ritter, JbFfSt (1976/77) 288, p. 308;

K. H. Baranowski, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, 94;

E. Feuerbaum, 28 RIW/AWD (1982) 97, p. 100.

בהתייחס להכנסה דחוייה ('Subsequent Income') מיבסיס קבועי ('Fixed Base') של אדם העוסק במתן שירותים מקצועיים, ראו: BFH BStBl. II (1979) 64, p. 66. בעניין אמנת המס בין גרמניה לשווייץ. לבנוס שנתי של מועסק אשר עבד באופן חלקי במדינה זרה, ראו: BFH BStBl. II (1992) 660. בעניין אמנת המס בין קנדה לגרמניה. לבנוס על פרישה לגמלאות למועסק אשר עבד באופן חלקי במדינה זרה, ראו: ÖstBMF 4 SWI (1994) 75. בעניין אמנת המס בין אוסטרליה לשווייץ. לרווחי הון שנתקבלו על-ידי נאמן אשר חולקו מאוחר יותר למוטב, ראו: Ltr. Rul. 93-14-031 (1993). בעניין אמנת המס בין ארצות-הברית לאנגליה. 'תשלום מס נדחה' ('subsequent tax payment') למועסק על-ידי מעסיקו היה נושאה של ההחלטה של בית המשפט המנהלי לערעורים באוסטרליה: ATR (1990) 3630. בעניין אמנת המס בין אוסטרליה וארצות-הברית. אולם, פסק-הדין לא ענה על השאלה המקדמית, שעניינה באיוו משתי המדינות המתקשרות המועסק היה תושב על-פי האמנה.

¹¹⁵³ ראו:

יצוין, עם זאת, כי עמדה זו של קנדה נוגדת את עמדת ארצות-הברית. עמדת ארצות-הברית קיבלה ביטוי לאחרונה באמנת המס בין ארצות-הברית לבריטניה, אשר נכנסה לתוקף במרץ 2003. אמנה זו הינה האמנה היחידה בתוקף, אשר כוללת הסדר למיסוי אופציות לעובדים. בחילופי אגרות בין המדינות נאמר במפורש כי הביטוי 'Other Similar Remunerations' המופיע בסעיף 14 לאמנה, כולל כל הטבה, הכנסה או רווח מהם נהנים עובדים בהתאם לתכניות אופציות. סעיף 14 לאמנה מסדיר את זכויות המיסוי בגין הכנסות משכר, משכורות ותשלום אחר דומה. כותרתו של סעיף 14 הינה 'Income From Employment'. האיגרת מיישמת את סעיף 14 על הכנסה ממימוש אופציות. נקבע בה כי ההסדר יחול כל אימת שעובד המקבל אופציות עובד בשתי המדינות המתקשרות. תאריכים רלוונטיים בהסדר הם עבודת העובד בין תאריך הענקת האופציה לתאריך מימוש האופציה (להלן: "התקופה"). בהתאם להסדר, כל מדינה מטילה מס על הרווח היחסי לתקופה בה שהה העובד באותה מדינה¹¹⁵⁴. קרי, מדינת המימוש רשאית למסות רק את החלק מרווחי האופציה המיוחס לתקופה בה שהה העובד באותה המדינה במהלך התקופה. לפי טענת נציבות מס הכנסה בישראל, עמדת קנדה היא חריג לכלל, בעוד שמספר מלומדים בסקטור הפרטי סוברים, כי עמדת קנדה משקפת את אמנות המס של ישראל כהוותן. הנושא טרם הוכרע בבתי משפט¹¹⁵⁵.

עמדת ארגון ה-OECD בנושא היא, שיש למסות את ההכנסה במדינת מקום העבודה, ולא במדינת מימוש האופציה¹¹⁵⁶. לא ברור, אם עמדה זו של ה-OECD הינה בגדר המלצה לעתיד, לתיקון אמנות המס, או שמא היא באה כעקרון פרשני עכשווי. בישראל בתי המשפט טרם הכריעו איזו גישה היא הנכונה: הקנדית או המלצת ארגון ה-OECD. ועדת פסיקה, בחוזר שהוציאה, הכריעה לטובת גישת ה-OECD ואילו מלומדים בסקטור הפרטי סוברים כי דווקא הגישה הקנדית תואמת יותר לתנאי הארץ, מאחר שלפי פסיקת בית המשפט בישראל¹¹⁵⁷, מועד המימוש, מועד אירוע המס, הוא המועד שבו יש לבדוק את מאפייני החיוב.

באשר לחיוב במס על הון; עילות החיוב על-פיהן יוכרע החיוב למטרות הדין הפנימי הן אלו הקיימות בתאריך אירוע המס הקובע, ולא על-פני תקופת צמיחת רווח ההון. מועד אירוע המס הנו השנה הקלנדרית¹¹⁵⁸. לפי פסיקת בית המשפט הפדרלי למיסים של גרמניה, החזר מס שנוכה במקור ביתר בשווייץ על תשואות בגין השקעות (ריבית לדוגמה)

(להלן: עניין **Tedmon**) (Tedmon Jr. v. M.N.R. (1991) D.T.C. (Canada) 962 (Tax Court of Canada)).

פסק-הדין עסק בעניין אמנת המס בין קנדה לארצות-הברית, כנוסחה אז.

¹¹⁵⁴ ראו דיונונו בנושא מיסוי אופציות באמנות המס, בכרך ג'.

¹¹⁵⁵ דיון מפורט בכך מצוי בכרך ג'.

¹¹⁵⁶ ראו טיוטת נייר עמדה של ה-OECD בנושא:

'A Cross-Border Income Tax Issues Arising from Employee Stock-Option Plans, a public Discussion Draft', p. 15-17.

¹¹⁵⁷ עמ"ה 1/98 יאיר דר נ' פ"ש כפר סבא, מיסים יג/5-157 (להלן: עניין דר).

¹¹⁵⁸ ראו סעיף 5 לחוק המס על הון בגרמניה (ה-VermStG). בישראל, סוגיה זו אינה רלוונטית. ההון היחיד שהתחייב בעבר במס בישראל לפי חוק מס רכוש הנו ככלל קרקע פנויה. ואולם, על הון המיוצג במקרקעין ממילא נשמרת למדינת המקור זכות מיסוי ראשונית לפי האמנות (סעיף 122) למודל ה-OECD.

(*Verrechnungsteuer*), יחושב לצורך החזר המס הנצמח לנישום בזמן בו נוכה המס לראשונה¹¹⁵⁹.

17.8 שיטות למניעת 'כפל פטור ממס' (*'Double Non-Taxation'*)

כאמור, כאשר אמנות מס קובעות פטור ממס או הפחתה של מס - או כאשר אמנת מס נמנעת מכפל מס באמצעים של זיכוי¹¹⁶⁰ - עשויים להיווצר, לעיתים, פריטי הכנסה או הון שאינם ממוסים כלל או שהם חייבים מס במידה נמוכה מאוד ('כפל פטור').

בפרקטיקה, פותחו מספר טכניקות למניעת 'כפל פטור' מסוג זה. נסקור את השיטות השונות להלן¹¹⁶¹.

17.8.1 מיסוי מוגבל טריטוריאלי

באמנות מס המשתמשות בשיטת הזיכוי כדי להימנע ממיסוי כפול, אין סכנה של כפל פטור או של כפל המס, כאשר מדינת המושב מטילה על תושביה מס על-בסיס פרסונלי. אך לא כך כאשר השיטה היא טריטוריאלי.

במדינות הפועלות לפי העקרונות הטריטוריאליים בלבד¹¹⁶², 'הכנסה ממקור זר' (*Foreign Source Income*) פטורה ממס, בכפוף לתנאים מסוימים. משום כך, באמנות מס שנחתמו עם מדינות כאלו, פטורים ממס או הפחתות על-ידי מדינת המקור מותנים לעיתים בחיוב במס במדינת התושבות, אשר דרך כלל אינה מרשה כי פריטי ההכנסה או ההון הנדונים ייהנו מ'כפל פטור'.

17.8.2 מיסוי על בסיס קבלה - סעיף 'נתקבלה'

בעקבות הדוגמה שנקבעה על-ידי אנגליה, מספר מדינות נמנעות ממיסוי של הכנסות ממקורות זרים, אלא אם וככל שפריטי ההכנסה או האלמנטים של ההון 'נשלחים' למדינה זו מחו"ל. כלל זה חל במקור באנגליה על כל ההכנסה שבנכר (*Overseas Income*), שהופקה

¹¹⁵⁹ ראו אצל: Vogel, 18 : 360, BFH 33 HFR (1993), בעניין האמנה בין גרמניה לשווייץ.
¹¹⁶⁰ סעיף 23B לאמנות המודל של ה-OECD והאוי"ם, סעיף 23 לאמנת המודל של ארצות-הברית.
¹¹⁶¹ לדיון בנושא זה בהרחבה, ביחס לאמנות של ישראל, ראו, לעיל פרק 15.
¹¹⁶² ראו את הדיון לעיל, פסקאות 2.5 ו-3.4.

על-ידי תושבים של אנגליה שאינם בעלי 'דומיטיל אנגלי'¹¹⁶³. היום, הכלל עודנו חל, אולם רק על פריטים מסוימים של הכנסה ממקורות זרים¹¹⁶⁴. בסינגפור הכלל גם כן חל.

במקרים הללו, אמנות מס לעיתים קרובות מבטיחות שמדינת המקור תעניק הפחתה רק אם פריטי ההכנסה אכן מתקבלים או נשלחים למדינת המושב, ולכן הם ברי מיסוי במדינת המושב¹¹⁶⁵.

17.8.3 סעיף 'כפיפות למס'

מספר אמנות מס מתנות פטור או הפחתה ממס במדינת המקור ב'כפיפות למס' ('Subject to Tax') במדינת התושבות. דברי ההסבר לאמנת המודל של ה-OECD מזכירים שיטה זו, אולם מותירים את ההחלטה בשאלת אימוץ סעיף כזה למדינות הבאות במשא ומתן¹¹⁶⁶.

17.8.4 מיסוי במדינת התושבות בהיעדר חיוב במדינת מקור - הגבלת הפטור

במקרים שתוארו בשלושת הסעיפים לעיל, מיסוי במדינת המקור מתעורר אם מדינת התושבות אינה מטילה מס על פריטים של הכנסה המופקים במדינת המקור או על הון הממוקם בה. ישנם מקרים הפוכים בהם עולה נושא המיסוי במדינת המושב מכיוון שמדינת המקור לא ניצלה את זכותה למסות לפי אמנת המס. הסדר כללי ומקיף לתולדה כזו כלול בסעיף 26(2) של האמנה הרב-לאומית של הארצות הנורדיות, שנכרתה בין הארצות הסקנדינביות¹¹⁶⁷. כפל פטור כאמור ניתן למנוע על-ידי הגבלת הפטור במדינת המושב במס ששולם בפועל במדינת המקור, בדומה לשיטת הזיכוי למעשה.

¹¹⁶³ ITA 1842 s. 100 Sch. D, Cases IV and V

¹¹⁶⁴ I.C.T.A. 1988 secs. 18 (3), 65 (4), 19(1), CGTA 1979 Secs. 2 and 14. להרחבה, ראו:

J.R. Coles, *BTR* (1979) 238;

M.A. Pickering & A. R. Prest, *BTR* (1974) 340;

H. G. S. Plunkett, *BTR* (1956) 210.

לתיאור מפורט בגרמנית, ראו ההפניה אצל: Vogel, 361:

S. Kern, *Steuervorteile durch Wohnsitz in Großbritannien* (1985).

¹¹⁶⁵ בהתייחס לפסיקה על-ידי בית המשפט השבדי ('Regeringsrätt') על משמעות סעיף 'נתקבלה'

('Remittance Clause') באמנת המס בין אנגליה ושוודיה, ראו את הדיון לעיל, פסקה 15.6.5. ולאותו סעיף

באמנה בין אנגליה לדנמרק, ראו:

J. Qviste, *Skat Ud.* (1993) 361;

B. Wiberg & B. M. Pedersen, *Skat Ud.* (1994) 330;

L. Weizman, 8 *TNI* (1994) 1110.

¹¹⁶⁶ פסקה 17 לדברי ההסבר לסעיף 1 למודל ה-OECD, C(1)-9.

¹¹⁶⁷ ראו הדיון לעיל, פסקה 8.5.3.

17.8.5 הגבלת זכאות להטבות האמנה

בעוד כללי המיסוי שנידונו קודם לכן מעוצבים במודל OECD תוך כוונה לאופטימיזציה של השימוש באמנה, אמנות ספציפיות כוללות הוראות הגבלת זכאות להטבות האמנה, ויעידו על כך פסקי-דין רבים שניתנו בנושא זה. באמנות אחדות, דוגמת אמנת ארצות-הברית-ישראל, קיים סעיף מגביל השולל, בנסיבות מסוימות, את כל תחולת האמנה וההטבות על-פיה¹¹⁶⁸.

¹¹⁶⁸ כללים אלו ידונו בהרחבה ב**כרך ב'**. בתמצית, לגבי אמנות המס של ישראל, ראו את הדיון להלן, פסקה 19.4.7.

אמנות מס - ניתוחן