

18. אמנות מס - אופן יישומן

תוכן עניינים - ראשי פרקים

18.1	אמנות מס - אופן יישומן	510
18.1	שלב 1: החלטה, אם הנושא הוא בתחום בו עוסקת האמנה	512
18.2	שלב 2: החלת ההגדרות הרלוונטיות	512
18.3	שלב 3: החלטה אלו הסדרים מהותיים חלים	513
18.4	שלב 4: החלת עקרונות חלוקה של זכויות המיסוי	513
18.5	שלב 5: ההסדר למניעת כפל מס	515
18.6	שלב 6: יישום הסדרי האמנה על-פי הדין הפנימי	515

אמנות מס - אופן יישומן

18. אמנות מס - אופן יישומן

יישום האמנה הנו אפוא תהליך המתבצע בשלבים, הכוללים מיון הבעיה לפי סוגי ההסדרים הקבועים באמנה. להלן הסבר כללי לגבי דרך ההפעלה של אמנות המס¹¹⁶⁹. הסבר זה לא עוסק בנושאים, כגון: הפעלה של חילופי מידע, מיזמים משולבים ('Associated Enterprises') או בהסדרים למניעת הפליה.

18.1 שלב 1: החלטה, אם הנושא הוא בתחום בו עוסקת האמנה

שלב זה כולל מספר בדיקות.

כצעד ראשון: יש לבדוק, האם הנישום נכלל בתחום האישי שקובע סעיף 1 לאמנה, לפיו האמנה תחול על:

"Persons who are residents of one or both contracting states"

"אנשים התושבים במדינה אחת או בשתי המדינות החתומות."

בבדיקה זו נבחן, אם הנישום הוא 'אדם' לפי ההגדרה של סעיף 3(א), ואם הוא תושב מדינה מתקשרת בהתאם לסעיף 14(1).

הצעד השני: כולל את בדיקת תחולת האמנה על המס המדובר. האם המס מנוי בסעיף 2, או שהנו מס הדומה למס כזה.

כצעד שלישי: יש לבדוק תחולת האמנה לגבי תקופת המיסוי הרלוונטית - כי האמנה נכנסה לתוקף (סעיף 30), תוקף שטרם פג (סעיף 31).

כצעד רביעי: יש לבדוק גם, האם ניתן לאמנה תוקף על-פי הדין הפנימי של המדינות הנוגעות בדבר¹¹⁷⁰.

18.2 שלב 2: החלת ההגדרות הרלוונטיות

בשלב זה ייבדקו ההגדרות הרלוונטיות. לדוגמה, אם הנישום הוא 'תושב' של שתי המדינות המתקשרות. אם כן, יופעלו שוברי השוויון שבסעיפים 4(2) ו-3(3) לשם קביעת תושבות

¹¹⁶⁹ ראו סקירה מקבילה אצל: Baker (2001), D-3 - 5.
¹¹⁷⁰ ראו את הדין לעיל בקליטת אמנות מס, פרק 11.

הנישום למטרות יישום האמנה. באופן דומה נדרש להחליט לעיתים, אם לנישום 'מוסד-קבע' במדינה. במקרה כזה יוחל סעיף 5 לאמנה.

18.3 שלב 3: החלטה אלו הסדרים מהותיים חלים

שלב זה עוסק בהסדרים המהותיים החלים על הנושא הנדון: רווחי הון, רווחי פירות, הכנסות פסיביות וכיו"ב. זהו תהליך של 'אפיון' או 'סיווג' ('Qualification')¹¹⁷¹. במקרים רבים ניתן יהיה לדעת מיד, אלו הסדרים מהותיים יחולו. עם זאת, ייתכנו מקרים בהם ההחלטה, אלו הסדרים חלים, איננה פשוטה¹¹⁷². לדוגמה, תשלומי 'תמלוגים' יכולים להיכלל בסעיף 7 (רווחים עסקיים), בסעיף 12 (תמלוגים), בסעיף 13 (רווחי הון) או בסעיף 14 (שירותים אישיים של עצמאיים)¹¹⁷³.

עזרה לגבי סיווג-אפיון של פריט מיסוי (ה-CFA), ניתן לקבל מדברי ההסבר למודל, פסקי-הדין והדו"חות של הוועדה לעניינים פסקליים¹¹⁷⁴.

18.4 שלב 4: החלת עקרונות חלוקה של זכויות המיסוי

שלב זה עוסק בסעיפי חלוקת זכויות המיסוי בין המדינות¹¹⁷⁵. חלוקת הזכויות יכולה להתבצע באחת משלוש הדרכים הבאות¹¹⁷⁶:

1. **מדינת המקור**¹¹⁷⁷ יכולה למסות ללא הגבלה: דוגמאות לכך הן הכנסות ממקרקעין שמצויים באותה מדינת מקור¹¹⁷⁸, ורווחים עסקיים הנובעים מ'מוסד-קבע' המצוי במדינת המקור¹¹⁷⁹.

¹¹⁷¹ באופן ישיר, 'בעיה של סיווג' ('Problem Of Qualification') מופיעה בהקשר הזה, כאשר אמנה משתמשת במונחים הלקוחים מן הדין המהותי של המדינות המתקשרות, ולפיכך מדינת המושב או המקור, לפי העניין, תפרש את המונחים הללו באופן עצמאי, וכך יכולה להיווצר סתירה בין הפירושים לצורך החלת אמנת המס. מקרים כאלו מוסדרים על-ידי סעיף 23(2) למודלים. ראו בעניין זה אצל: Vogel, 51, פסקה 89 ואילך.

¹¹⁷² לדיון בנושא זה בהקשר של רווחי הון באנגליה, ראו אצל: J. Avery Jones, "Problems of Categorising Income for Tax Treaty Purposes", *Staaten und Steuern: Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag* (P. Kirchof and others-eds., Muller Verlag, Heidelberg, 2000), pp. 889-906.

¹¹⁷³ לא כל האמנות מחילות סעיף שירותים אישיים לגבי תמלוגים, אלא חלקן בלבד.

¹¹⁷⁴ להדגמה על כך, ראו את הדו"ח על תוכנה: OECD Software Report.

¹¹⁷⁵ סעיף הסטודנטים - סעיף 20 (וסעיף האקדמאים, אם בכלל יש סעיף כזה באמנה הרלוונטית) לא מתאימים לתבנית של סעיפים מהותיים.

¹¹⁷⁶ בעניין זה, ראו את ההקדמה של מודל ה-OECD, פסקאות 20-23, עמ' 7-9-I.

2. מדינת המקור יכולה למסות עד תקרה מוגדרת: האמנה קובעת תקרה לשיעור המיסוי שמטילה מדינת המקור. דוגמאות לאופן זה של מיסוי במודל ה-OECD הן דיבידנדים מחברות תושבות מדינת המקור¹¹⁸⁰, ריבית שנצמחה במדינת המקור¹¹⁸¹, וכ"ו"ב.

3. מדינת המקור אינה רשאית להטיל מס: כלל חלוקה זה קובע כי למדינת המושב יש סמכות מיסוי בלעדית. דוגמאות לדרך מיסוי זו במודל ה-OECD הן: רווחים עסקיים, כאשר אין למיזם זר 'מוסד-קבע' במדינת המקור¹¹⁸², תמלוגים שצומחים במדינת המושב¹¹⁸³. חלוקת זכויות בדרך זו אופיינית גם לגבי סעיפי העוללות והכנסות שלא מסווגות לסוגים שונים, עליהן חלות שתי חלוקות המיסוי הראשונות. הכנסות כאלה יחוייבו במס במדינת המושב בלבד, ולה נתונה זכות המיסוי הבלעדית¹¹⁸⁴.

ככלל, אם ההסדר המהותי באמנה מאמץ את דרך המיסוי הראשונה לעיל, הרי אז אין כל הגבלה באמנה על מיסוי הן על-ידי מדינת המקור על-פי דיניה, והן על-ידי מדינת המושב - כמיסוי משלים משני המתחשב במיסוי שהוטל במדינת המקור. אם ההסדר המהותי נוקט בדרך המיסוי השנייה, תקרת המס שתגבה מדינת המקור היא זו שמופיעה באמנה; גם אז, תהיה מדינת המושב רשאית, דרך כלל, להטיל מס משלים מלא לפי דיניה היא, ללא מגבלה. אם ההסדר המהותי שנקבע באמנה הוא דרך המיסוי השלישית (פטור), פריט ההכנסה יהיה פטור ממס במדינת המקור.

כאמור, מבחינה לשונית, הסדרים מהותיים, שמאמצים את דרכי המיסוי הראשונה או השנייה לעיל, משתמשים לרוב בטרמינולוגיה מתירנית. לדוגמה:

"The income may be taxed ..." - "... ממוסה..."

ואילו הסדרים שמאמצים את צורת המיסוי השלישית, משתמשים לרוב בטרמינולוגיה מחייבת:

"The income shall be taxable only ..." ¹¹⁸⁵

¹¹⁷⁷ משתמשים במונח זה כקיצור עבור מדינה מתקשרת, שהיא לא מדינת המושב של הנישום.

¹¹⁷⁸ סעיף 6 למודל ה-OECD.

¹¹⁷⁹ סעיף 7 למודל ה-OECD.

¹¹⁸⁰ סעיף 10 למודל ה-OECD.

¹¹⁸¹ סעיף 11 למודל ה-OECD.

¹¹⁸² סעיף 7 למודל ה-OECD.

¹¹⁸³ סעיף 12 למודל ה-OECD.

¹¹⁸⁴ סעיף 21 למודל ה-OECD.

¹¹⁸⁵ בהקשר זה, ראו את פסקי-הדין השגויים שנתקבלו על-ידי בתי המשפט בהודו. ההחלטה השגויה הראשונה היא של בית המשפט הגבוה של Karantaka בעניין:

C.I.T v. MUTHAIAN (1992) 202 I.T.R. 508;

והשנייה היא של בית המשפט הגבוה ב-Madaras בעניין:

C.I.T v. VR S.R.M. (1994) 208 I.T.R. 400.

יש לשים לב לפסקי-דין שניתנו אחרי ההחלטות הללו.

18.5 שלב 5: ההסדר למניעת כפל מס

הסדרי חלוקת זכויות חייבים להיבדק בראי סעיף 23 למודל, שכולל את השיטות למניעת כפל מס¹¹⁸⁶. הסעיף האמור מופעל במדינת המושב של הנישום, ונקבע בו, באיזה אופן תתחשב מדינת המושב במס שהוטל במדינת המקור. אם מדובר בחלוקת זכויות המיסוי בדרך הראשונה (מס בלתי מוגבל במדינת מקור), או השנייה (מס מוגבל במדינת המקור) - תאמץ מדינת המושב, דרך כלל, אחת משתי שיטות הקלה בנטל המס: שיטת הפטור - שפירושה הוצאת ההכנסה מבסיס המס; ושיטת הזיכוי - שפירושה הפחתת המס במדינת המושב, בסכום המס ששולם במדינת המקור.

לפי סעיף 23(A) למודל, מדינת מושב שאימצה שיטה זו באמנה תפטור ממס פריטי הכנסה אשר למדינת המקור זכות מיסוי לגביהם. מדינות המושב שאימצו את שיטת הפטור, מגבילות אותו, דרך כלל, כאשר למדינת המקור זכות מיסוי מוגבלת לזיכוי בלבד. במקרה כזה של זיכוי תיתן מדינת המושב זיכוי מהמס אצלה בגובה המס שהוטל במדינת המקור.

לפי סעיף 23(B), מדינות מושב שמחילות שיטת זיכוי, נותנות זיכוי כנגד מס ששולם במדינת המקור. שיטת הזיכוי ישימה בין אם ההסדר המהותי קובע את דרך המיסוי הראשונה (מס בלתי מוגבל במדינת המקור) ובין את השנייה (מס מוגבל).

18.6 שלב 6: יישום הסדרי האמנה על-פי הדין הפנימי

בשלב הסופי, כפוף הנישום ליישום חלוקת זכויות המיסוי שהוזכרו לעיל לפי הדין הפנימי במדינות¹¹⁸⁷. אם הדין הפנימי לא נותן לנישום את הפטור, ההקלה או הגבלת המס במקור, שהאמנה מספקת, יכול להיווצר מצב שאינו תואם את האמנה. במקרה זה, לנישום יעמדו סעדי הדין הפנימי וסעדי האמנה, כמו למשל, הליך ההסכמה ההדדית לפי סעיף 25. שלב פרוצדורלי זה הנו חשוב ביותר וחיוני להחלת אמנה, כולל יישום כל השלבים שהוצגו קודם לכן.

¹¹⁸⁶ לפסק-דין בקנדה הממחיש את הצורך לקרוא כל סעיף מהותי באמנה יחד עם סעיף 23 שקובע את השיטות למניעת כפל מס, ראו:

Sanchez v. R. Tax Court of Canada, 18/02/2000.

¹¹⁸⁷ ראו אצל: Baker (2001), D-5.

קיימת מחלוקת, האם - ביחס ליישום אמנות - דין האמנה ייבחר קודם או שמא הדין הפנימי¹¹⁸⁸. יש הטוענים, כי יש למצות פרוצדורות לפי הדין הפנימי קודם להזדקקות לפרוצדורות שנקבעו באמנות¹¹⁸⁹; אחרים תומכים בפרוצדורה הפוכה¹¹⁹⁰. נדרש שכל ישר על-מנת להבין, כי באופן הגיוני, שתי הפרוצדורות שקולות זו לזו וניתן לנקוט בהן במקביל. לפי גישה מסוימת, אמנם האמנה היא 'דין ספציפי' (*Lex Specialis*) בהתייחס לדין הפנימי, אך הדרישות ליישום כללי החלוקה, כפי שנטען לעיל, הן דרישות נוספות ליצירת חבות במס, מלבד אלה של הדין הפנימי. ייתכן אפוא, שאין בדין הפנימי תשובה פרוצדורלית מספקת ליישום קונקרטי של האמנה.

המסקנה הרצויה היא, שסדר היישום יכול להיות מקביל ולהשתנות ממקרה למקרה¹¹⁹¹. רק במקום בו נכלל באמנה סדר פרוצדורלי מפורש, יידרש לעשות שימוש בו ואך בו.

הפרוצדורה חשובה על-מנת שהנישום ידע, האם לאמנה יש תחולה לגביו אם לאו. חשוב לדעתנו, כי רשויות המס לא יחילו באופן חד-צדדי פרוצדורה לפי דין פנימי (השגה, ערר ודיון משפטי), שיש בה לסכל פרוצדורה שקבעה האמנה (דיון של הרשויות המוסמכות). לכן לדעתנו, על בתי המשפט במדינה פלונית לעכב דיון לפי פרוצדורה שבדין הפנימי עד לבירור פרוצדורלי בינלאומי של הבעיה בדרך שנקבעה באמנה. עמדה אחרת תהווה מתן יד לרשויות אותה מדינה שלא לציית לנורמה בינלאומית לה התחייבה המדינה שבה מדובר.

במספר מועט של מקרים יכולים פרוטוקולים וחילופי איגרות של הרשויות, שדנו באמנה, לרמוז על סדרי יישום האמנה כפי שראו אותם הצדדים בעת המשא ומתן.

¹¹⁸⁸ ראו אצל: Vogel, 31.

¹¹⁸⁹ לעניין אמנת המס של גרמניה עם שווייץ, ראו שם:

RFH RStBl. (1935) 1399, p. 1401;
RFH RStBl. (1940) 809, P. 810.

לעניין אמנת המס של גרמניה עם איטליה, ראו שם:

RFH RStBl. (1938) 937.

ראו גם: Becker, לעיל הערה 565. גישה מחמירה יותר ניתנת למצוא בהחלטה הבאה:

BFH BStBl. II (1979) 64, p. 65.

¹¹⁹⁰ ראו שם, שם:

Korn/Debatin, Syst. III Rdn. 52;
H. Debatin, 13 *AWD* (1969) 477;
30 *DSiR* (1992) encl. 23, at 2.

עם זאת, מחבר זה מודה כי ניתן להיעזר בחוק הפנימי מסיבות פרקטיות.

¹¹⁹¹ ראו אצל: Vogel, 32.

Mossner, J.M., "Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen", *Liber amicorum I. Seidl* - Hohenveldern (1988) 4003, p. 417; Lindencrona, G., 59 *SvSkT* 125 (1992); F. Wassermeyer, 67 *StuW* (1990) 404, 405, p. 411.

אמנות מס - אופן יישומן