

27. פסיקה השוואתית בנושא פרשנות אמנות

תוכן עניינים - ראשי פרקים

745	פסיקה השוואתית בנושא פרשנות אמנות	27
751	מבוא	27.1
752	חלוקה לשתי קטגוריות בפרשנות אמנות מס בעולם	27.2
752	אוסטרליה	27.3
770	אנגליה	27.4
785	ארצות-הברית	27.5
794	גרמניה	27.6
795	דנמרק	27.7
796	הולנד	27.8
797	הונגריה	27.9
797	יפן	27.10
797	מכסיקו	27.11
798	נורבגיה	27.12
799	ניו-זילנד	27.13
800	ספרד	27.14
801	פינלנד	27.15
802	צרפת	27.16
803	דרום-קוריאה	27.17
803	קנדה	27.18
808	שוודיה	27.19
809	ישראל	27.20

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

27. פסיקה השוואתית בנושא פרשנות אמנות

תוכן עניינים מפורט

745	פסיקה השוואתית בנושא פרשנות אמנות	27
751	מבוא	27.1
752	חלוקה לשתי קטגוריות בפרשנות אמנות מס בעולם	27.2
752	אוסטרליה	27.3
752	כללי	27.3.1
753	עניין Thiel	27.3.2
754	פרטי המקרה	27.3.2.1
754	טענות הצדדים	27.3.2.2
755	המאטריה המשפטית	27.3.2.3
755	החלטות הערכאות הנמוכות	27.3.2.4
	הכרעת בית המשפט הגבוה של אוסטרליה	27.3.2.5
756	אוסטרליה	
757	עניין Lamesa	27.3.3
757	פרטי המקרה	27.3.3.1
760	טענות הצדדים	27.3.3.2
761	החלטת בית המשפט הפדרלי	27.3.3.3
765	החלטת בית המשפט הפדרלי לערעורים	27.3.3.4
770	אנגליה	27.4
770	כללי	27.4.1
771	עניין Buchanan	27.4.2
771	עניין Fothergill	27.4.3
	ההבחנה בין פרשנות דיני המס הפנימיים לבין פרשנות אמנות מס באנגליה	27.4.4
774	עניין Hock Heng	27.4.5
775	עניין Woodend Rubber	27.4.6
775	עניין Commerzbank	27.4.7
778	עניין Strathalmond	27.4.8
778	עניין Padmore	27.4.9
778	עניין Sun Life Assurance	27.4.10

779	..... Exxon Corporation עניין	27.4.11
780	..... Union Texas עניין	27.4.12
781	..... Memec עניין	27.4.13
781	..... פרטי המקרה	27.4.13.1
782	..... המאטריה המשפטית	27.4.13.2
783	..... טענות הצדדים	27.4.13.3
784	..... החלטת בית המשפט לערעורים באנגליה	27.4.13.4
785	..... ארצות-הברית	27.5
785	..... כללי	27.5.1
789	..... Maximov עניין	27.5.2
790	..... Great West Assurance עניין	27.5.3
791	..... Stuart עניין	27.5.4
792	..... Burbank עניין	27.5.5
793	..... Taisei Fire עניין	27.5.6
794	..... גרמניה	27.6
795	..... דנמרק	27.7
796	..... הולנד	27.8
797	..... הונגריה	27.9
797	..... יפן	27.10
797	..... מכסיקו	27.11
798	..... נורבגיה	27.12
799	..... ניו-זילנד	27.13
800	..... ספרד	27.14
801	..... פינלנד	27.15
802	..... צרפת	27.16
803	..... דרום-קוריאה	27.17
803	..... קנדה	27.18
803	..... כללי	27.18.1
803	..... Saunders עניין	27.18.2

פסיקה השוואתית בנושא פרשנות אמנות

804	Melford Developments עניין	27.18.3
805	Fletcher עניין	27.18.4
806	Gladden Estate עניין	27.18.5
806	Crown Forest עניין	27.18.6
808	שוודיה	27.19
809	ישראל	27.20
809	כללי	27.20.1
809	עניין גודיק	27.20.2
810	עניין טייכנר	27.20.3
811	עניין עפו	27.20.4

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

27. פסיקה השוואתית בנושא פרשנות אמנות

27.1 מבוא

כפי שראינו לעיל, כללי הפרשנות שאומצו באמנת וינה מהווים, לפחות בחלקם, קודיפיקציה של משפט בינלאומי פומבי מנהגי. כללים אלו משמשים כבסיס לפרשנות אמנות מס, תוך שהם מיושמים אף במדינות שטרם חתמו או אישרו את האמנה¹⁹⁹³. קיומם של הכללים מסייע בצמצום חוסר הוודאות ששרר בעבר במשפט הבינלאומי, באשר לאופן פרשנותן של האמנות¹⁹⁹⁴. עם זאת, כבר עתה ניתן לומר, כי כללים אלו אמנם צמצמו את חוסר הוודאות, אך לא ביטלו אותה כליל.

כללי הפרשנות באמנת וינה מציגים את הכלים הפרשניים ואת קשרי הגומלין הקיימים ביניהם. כללים אלו מסייעים לפרשן לקבוע, מה הוא המשקל היחסי הראוי שיש ליתן לכל אחד מהכלים במלאכת הפרשנות.

כפי שאמרנו לעיל, כללים אלו אמנם מצמצמים את חוסר הוודאות אך אינם מבטלים אותו כליל. כללי הפרשנות באמנת וינה מנוסחים באופן רחב וכללי, ולשונם מותירה כר נרחב לגמישות פרשנית בבואנו ליישם אותם באופן קונקרטי, לגבי מקרה ספציפי. כללי הפרשנות באמנת וינה לא פתרו את המחלוקת בשאלה, באיזו גישה פרשנית יש לנקוט בפרשנות אמנות (מילולית-דווקנית, או לחילופין תכליתית). כללים אלו רק העבירו את המחלוקת לשאלת יחסי הגומלין שבין כללי הפרשנות השונים המוזכרים באמנה.

בפועל ניתן לראות בכך כמעט חזרה לנקודת ההתחלה. מעתה עלינו לבחון את יחסי הגומלין בין לשון האמנה ומטרת האמנה, ובין שתי אלו לכוונת הצדדים המתקשרים. נוכח זאת, ולאור מאפייני אמנות המס בעולם, אין בכללים אלו בכדי להביא לפרשנות אחידה במדינות העולם; יישומם של כללים אלו - כפי שנעשה על-ידי מרבית מדינות העולם - אינו מביא לתוצאה המיוחלת¹⁹⁹⁵.

במדינות השונות קיימות גישות שונות באשר לאופן יישומם של כללי הפרשנות. מדינות אלו חלוקות ביניהן אף ביחס למשקל הראוי שיש ליתן לכל אחד מהכלים הפרשניים המסייעים בהבנת הוראות האמנה.

בהקשר זה ניתן להזכיר הלכות שנפסקו בבתי המשפט באוסטרליה¹⁹⁹⁶, אנגליה¹⁹⁹⁷, ארצות-הברית, בלגיה¹⁹⁹⁸, נורבגיה¹⁹⁹⁹, ניו-זילנד²⁰⁰⁰, פיג'י²⁰⁰¹ וקנדה²⁰⁰². עיון בפסקי-הדין השונים מצביע על המחלוקת הקיימת בין המדינות באשר למשקל הראוי של כל אחד מהכלים הפרשניים.

ספרות הדנה בנושא זה קיימת בחלק מן המדינות, כמו למשל אוסטרליה²⁰⁰³, אוסטרליה²⁰⁰⁴, אירלנד²⁰⁰⁵, בלגיה²⁰⁰⁶, גרמניה²⁰⁰⁷, הולנד²⁰⁰⁸, מלזיה²⁰⁰⁹, ספרד²⁰¹⁰, דרום-קוריאה²⁰¹¹ וקנדה²⁰¹².

27.2 חלוקה לשתי קטגוריות בפרשנות אמנות מס בעולם

באופן כללי, באשר לדרך פרשנותן של אמנות מס, ניתן לחלק את מדינות העולם לשתי קטגוריות עיקריות.

הקטגוריה הראשונה כוללת מדינות בהן המגמה היא לפרש את אמנות המס באופן רחב. במדינות אלו קיימת נטיה לסטייה מסוימת מסעיף 31(1) לאמנת וינה ('משמעות רגילה') תוך פנייה לכוונת הצדדים ולתכלית האמנה. פעמים רבות אף נעשה במדינות אלו שימוש בחומר חיצוני, על-מנת לקבוע את הפרשנות הראויה להוראות האמנה. דרך פרשנית זו משמשת במדינות האמורות אף כאשר משמעותם הרגילה של מונחי האמנה ברורה למדי. באופן כללי, ניתן לומר שהמדינות הכלולות בקטגוריה זו דוגלות בשיטת המשפט האנגלו-אמריקאית, וביניהן נמצא את אוסטרליה, ארצות-הברית, ניו-זילנד, קנדה ובשנים האחרונות גם אנגליה.

הקטגוריה השנייה כוללת מדינות בהן קיימת הקפדה על יישום הולם של אמנת וינה. במדינות אלה הגישה הפרשנית היא מילולית ולעיתים היא מגעת כדי פרשנות דווקנית נוקשה. המדינות הנמנות על קטגוריה זו משתייכות ככלל לשיטה הקונטיננטלית, וביניהן: בלגיה, גרמניה, צרפת והמדינות הסקנדינביות: דנמרק, נורבגיה, פינלנד ושוודיה.

אין צריך לומר, כי חלוקה זו היא כללית בלבד. ישנם הבדלים בין המדינות המשתייכות לכל אחת מן הקטגוריות. בתווך קיימות גם מדינות נוספות ומדינות שטרם התגבשה בהן מגמה ברורה בנוגע לפרשנות אמנות המס שלהן. תהליך ההתגבשות במדינות השונות נוצר תוך כדי התמודדות של הפסיקה עם פרשנותן של אמנות מס. במדינות רבות טרם ניתנה פסיקה בנושא, ובאחרות מדובר בכמות מועטה, שאינה מאפשרת סימונו של מיתווה עקבי וברור.

בדיון להלן נסקור את התפיסה הפרשנית השונה ביחס לאמנות, במדינות שונות. על-מנת לעמוד על התפיסות השונות נדון בפסקי-הדין המרכזיים אשר ניתנו בנושא זה במדינות אלו.

המדינות בהן נדון להלן הן: אוסטרליה²⁰¹³, אנגליה²⁰¹⁴, ארצות-הברית²⁰¹⁵, גרמניה²⁰¹⁶, דנמרק²⁰¹⁷, הולנד²⁰¹⁸, הונגריה²⁰¹⁹, יפן²⁰²⁰, מכסיקו²⁰²¹, נורבגיה²⁰²², ניו-זילנד²⁰²³, ספרד²⁰²⁴, פינלנד²⁰²⁵, צרפת²⁰²⁶, דרום-קוריאה, קנדה²⁰²⁷, שוודיה²⁰²⁸ ולבסוף ישראל²⁰²⁹.

27.3 אוסטרליה

27.3.1 כללי

פסק-הדין המרכזי בנושא פרשנות אמנות מס באוסטרליה, הוא פסק-הדין בעניין Thiel²⁰³⁰. באותו מקרה אימץ בית המשפט האוסטרלי הגבוה את סעיפי הפרשנות של אמנת וינה. בית המשפט קבע, שיש לראות בסעיפים אלו תשתית לפרשנות אמנות מס²⁰³¹. עוד קבע בית המשפט האוסטרלי בעניין Thiel²⁰³², שכללי הפרשנות הקבועים באמנת וינה הנם חלק מהמשפט המנהלי, הבינלאומי. בשל כך, יישומם של כללים אלו אינו מותנה באישור אמנת וינה על-ידי מדינה פלונית. הדברים נכונים אף אם מדינה זו היא צד לאמנה הנדונה. פסק-דין רלוונטי נוסף לעניין זה הנו פסק-הדין בעניין Lamesa²⁰³³, אשר גם הוא יסקר על-ידינו להלן.

27.3.2 עניין Thiel

בתי המשפט של אוסטרליה, בדומה לאלו של קנדה²⁰³⁴ ואנגליה²⁰³⁵, הגמישו את האופן בו הם מתייחסים לפרשנות הסכמים בינלאומיים. זאת על אף העובדה, כי אמנה נקלטת לדין הפנימי באמצעות חקיקה ואף גוברת על הדין הפנימי. בתי המשפט מודעים לכך שנושא הפרשנות נתון להסכמה בינלאומית, והוכיחו עמדה זו בפסק-הדין שניתן בעניין Thiel²⁰³⁶:

"...However, some doubts have been expressed about the applicability, as a matter of language, of Art. 31. [of the VCLT] to the Commentaries in the cases of a bilateral treaty such as a double taxation agreement...

I turn, therefore to Art. 32 of the Vienna convention which allows recourse to be had to supplementary means of interpretation ... Whilst the Model Convention and Commentaries may not strictly amount to work preparatory to the double taxation agreements between Australia and Switzerland, they are documents which form the basis for the conclusion of double taxation agreement of the kind in question and, as with treaties in *pari metria*, provide a guide to current usage of terms by the parties. They are, therefore, a supplementary means of interpretation to which recourse may be had under Art. 32 of the Vienna Convention"

הוה אומר:

"... אולם, ספקות מספר הובעו לגבי אפשרות הקבלה, בנושא של לשון, של סעיף 31 (לאמנת וינה) לפרשנות פסקי דין של אמנות בינלאומיות כמו הסכמי כפל מס. לכן, אני פונה לסעיף 32 של אמנת וינה המתיר עזרתם של אמצעים נוספים של פרשנות... בעוד שאמנת המודל והפרשנות לה עשויים לא להתאים באופן מדויק (מסמכי) הכנות העבודה להסכמי כפל מס בין אוסטרליה ושווייץ, אלו הם מסמכים המעצבים את הבסיס לעריכת האמנה למניעת כפל מס מסוג זה הנדונה כמו אמנות ב-*Pari Materia*, המספקים

מדריך לשימוש השוטף במונחים על-ידי הצדדים. הם, לכן, כלי עזר פרשניים בהם ניתן להיעזר לפי סעיף 32 לאמנת וינה.

בפסק-הדין בעניין Thiel הסתמך בית המשפט על סעיפי הפרשנות באמנת וינה על אף שהמדינה הקשורה באמנה הרלוונטית (שווייץ) לא אישרה את אמנת וינה. בית המשפט סבר, שאין לתת משקל לכך ששווייץ לא אישרה את אמנת וינה, היות והוראות אלו נחשבות חלק מהמשפט המנהגי בחוק הבינלאומי. באותו מקרה, קבע בית המשפט העליון של אוסטרליה, כי המונח 'מיזם' בסעיף 7(1) לאמנה בין אוסטרליה לשווייץ כולל גם עסקת אקראי המבוצעת בידי יחיד, תושב שווייץ, המפיק רווחים ממכירת יחידות ומניות בנאמנות ובחברה אוסטרלית, בהתאמה; רווחיו מהווים באופיים רווחי עסקים הפטורים ממס באוסטרליה מכוח הסעיף האמור, שכן אין לו 'מוסד-קבע' באוסטרליה.

27.3.2.1 פרטי המקרה

מר Thiel (להלן: "המערער"), תושב שווייץ, היה בעל עסק עצמאי לייבוא ושיווק ציוד לעבודות עפר. בינואר 1984 - בעקבות קשיים בענף וירידה משמעותית במחזור המכירות בעסק - נסע המערער לאוסטרליה על-מנת לבחון אפשרות להשקעה בנאמנות בשם Energy Research Group Unit Trust (להלן: "הנאמנות"). נאמנות זו עסקה, בין היתר, בהשקעות למחקר ופיתוח בתחום ההיי-טק והתעתדה להנפיק מניות לבורסה בשנה הקרובה. ביום 25.1.1984, ולאחר שבחן כמה וכמה דגמים מהמצאותיה ולמד על תוכניותיה לעתיד לבוא, לוה המערער כספים ורכש 4 יחידות בנאמנות בעלות של \$12,500 היחידה (סה"כ \$50,000). במאי 1984, הנאמנות הציעה למערער למכור לה חזרה את יחידותיו תמורת \$50,000 ליחידה (סה"כ \$200,000), היינו: ברווח של 300%; המערער סירב, וביוני אותה שנה רכש שתי יחידות נוספות במחיר של \$50,000 האחת²⁰³⁷. בנובמבר 1984 הנאמנות הונפקה בבורסה של אוסטרליה ובינואר 1985 מכר המערער את כל 6 יחידותיו בנאמנות וקיבל בתמורה 600,000 מניות סחירות בחברת Energy Research Group Australia Ltd. (להלן: "ERG").

בין התאריכים 6.3.1985-7.2.1985 מכר המערער 252,000 מן המניות שהיו ברשותו. בכוונתו היה למכור את מלוא מניותיו ב-ERG ולהעביר את הכספים לשווייץ. ואולם, מאחר שרשויות המס באוסטרליה שמו אותו למס על רווח כולל בסך של כ-\$590,307²⁰³⁸, חדל המערער מלמכור את יתרתן.

27.3.2.2 טענות הצדדים

המערער טען, כי הרווח ממכירת היחידות והמניות היווה בידו רווח מ'עסקת אקראי' ('Isolated Venture') בעלת אופי מסחרי - הבאה בגדר משמעות המונח 'מיזם' באמנה בין

אוסטרליה לשווייץ. המערער טען, כי כתוצאה מכך, הרווחים שהופקו הימנה הנם בבחינת 'רווחי עסקים' (*'Business Profits'*), לעניין סעיף 7 לאמנה. לפיכך, ומכיוון שלא היה לו 'מוסד-קבע' באוסטרליה, טען המערער כי רווחיו פטורים ממס באוסטרליה מכוח האמנה²⁰³⁹.

מנגד, טענו רשויות המס כי אומנם המערער הוא תושבה של שווייץ, ואכן לא היה לו 'מוסד-קבע' באוסטרליה, אך עם זאת הרווחים שהופקו ממכירת היחידות והמניות לא היו רווחים של 'מיזם המנוהל' (*'Carried on Enterprise'*) על-ידי תושב שווייץ כמשמעותו בסעיף 3(1)(f) לאמנה, אלא 'רווחי הון' שאינם פטורים ממס מכוח האמנה.

27.3.2.3 המאטריה המשפטית

המאטריה המשפטית, אשר נדונה בין הצדדים, היא כדלקמן:

במישור הדין הפנימי האוסטרלי: מטיל הדין באוסטרליה מס על רווח המופק ממכירת כל נכס הנמכר בתוך 12 חודשים מיום רכישתו²⁰⁴⁰, לרבות מניות.

במישור אמנת המס בין אוסטרליה לשווייץ: סעיף 7 לאמנה קובע, כי רווחי עסקים של מיזם שווייצרי פטורים ממס באוסטרליה, כל אימת שהמיזם אינו מנהל עסקים באמצעות 'מוסד-קבע' באוסטרליה²⁰⁴¹. סעיף 13(3) באמנה קובע כלל מיסוי זהה באשר ל'רווחי הון' המופקים בידי מיזם מהעברת נכסי הון שאינם מהווים חלק מנכסי העסק של 'מוסד-קבע' הנמצא באוסטרליה²⁰⁴². סעיף 3 לאמנה מגדיר, בין השאר, את המונח 'מיזם' כמיזם 'המנוהל' (*'Carried on'*) על-ידי תושב שווייצרי²⁰⁴³.

להלן נסקור בקצרה את החלטות הערכאות אשר קדמו להחלטת בית המשפט העליון.

27.3.2.4 החלטות הערכאות הנמוכות

השופט Franklyn בבית המשפט העליון של מערב אוסטרליה (*'Western Australian Supreme Court'*) קיבל את שומת רשויות המס ופסק, כי הרווחים לא הופקו בידי מיזם שווייצרי אשר נוהל על-ידי המערער²⁰⁴⁴. בהסתמכו על הקשרו של המונח 'מיזם' בסעיפים 5 ו-7, על הגדרתו בסעיף 3(1)(f) (כ- *'an enterprise carried on by a resident of Switzerland'*) ועל הכלל הפרשני בסעיף 2(3) לאמנה²⁰⁴⁵, סבר השופט Franklyn, כי על המונח 'מיזם' להתפרש כעסק המנהל פעילות מתמשכת ושיטתית, להבדיל מפעילות בעלת אופי מסחרי גרידא שמבוצעת באורח אקראי ונעדרת מחזוריות. מסיבה זו קבע השופט, כי סעיף 7 לאמנה אינו חל ואוסטרליה רשאית לחייב את הרווח האמור במס²⁰⁴⁶.

על החלטה זו ערער הנישום לבית המשפט הפדרלי של אוסטרליה. השופטים Sheppard ו-Lee (בדעת רוב) בבית המשפט הפדרלי באוסטרליה, דחו את הערעור. השופט Sheppard הסכים אומנם, כי למונח 'מיזם' יש ליתן פרשנות מרחיבה הכוללת גם עסקת אקראי בעלת סממנים עסקיים או מסחריים (*'Business Deal'*), ולא רק כזו שמבוצעת על-ידי גוף עסקי

או מפעל המקיים פעילות עסקית סדורה ומתמשכת; אולם השופט Sheppard ציין כי הדיבור 'מיזם' הנו חלק בלבד מן הביטוי כולו – 'מיזם המנוהל' ('an Enterprise Carried on'), ועל ביטוי זה להתפרש כיחידה אחת²⁰⁴⁷.

השופט Sheppard נעזר בהוראה הפרשנית הקבועה בסעיף 3(2) לאמנה הנדונה והחיל הלכות מהדין הפנימי האוסטרלי המבחינות בין 'ניהול' ('Carrying on' - פעילות מתמשכת) לבין 'ביצוע' ('Carrying out' - פעילות אקראית) של עסקים.

Sheppard סבר, כי העסקאות של המערער לא עלו לכדי 'ניהול' (מתמשך) של מיזם, אלא רק לכדי 'ביצוע' ('Carrying out') של 'יזמה מסחרית' ('Commercial Venture'). בעקבות האמור, פסק השופט Sheppard, כי סעיף 7 לאמנה לא חל על רווחיו של המערער²⁰⁴⁸.

השופט Northrop, בדעת מיעוט, חלק על קביעה זו ופסק, כי אין להזדקק להבחנה האמורה מכוח הדין האוסטרלי וכי הדיבור ('Carried on') אינו משליך על משמעות המונח 'מיזם'. לדעתו של Northrop, המונח 'מיזם' באמנה, כולל הן פעילויות בודדות ואקראיות ('Isolated Activities') והן פעילויות הקשורות לעסק המתנהל בקביעות באמצעות ישות משפטית נפרדת²⁰⁴⁹.

27.3.2.5 הכרעת בית המשפט הגבוה של אוסטרליה

בבית המשפט הגבוה של אוסטרליה²⁰⁵⁰ התקבל ערעורו של הנישום, מר Thiel, פה אחד.

הערכאה העליונה התמקדה בשתי שאלות מפתח:

1. האם היה למערער מיזם שניהל עסקים?

2. האם רווחיו של המערער היוו באופיים רווחי עסקים?

אשר לשאלה הראשונה, קבע בית המשפט, בדומה לדעתו של השופט Northrop לעיל, כי ההבחנה הנ"ל בדין האוסטרלי איננה במקומה, ואינה רלוונטית לסוגייה דנן²⁰⁵¹. המילים 'Carried on' ('מנוהל'), כמשמעותם בסעיף 3(1)(f) לאמנה, אינן אלא מילות קישור שתפקידן להסביר את הקשר בין המונח 'מיזם' למונח 'מדינה מתקשרת', ומכאן שאין לפרש מילים אלו כאילו הן דורשות מרכיב של מחזוריות או שיטתיות, על-מנת שהפעילות הנדונה תיכנס לגדר פעילות של 'מיזם'²⁰⁵².

בית המשפט פנה לכללי הפרשנות באמנת וינה ולדברי ההסבר של מודל ה-OECD. בית המשפט קבע, כי פעילותו של המערער בדבר רכישת ומכירת היחידות והמניות נכנסת לגדר המונח 'מיזם' באמנה בכלל ובסעיף 7 בפרט. בית המשפט סבר, שהמונח 'מיזם' כולל הן פעילות קבועה בפירמה מאורגנת עם מנגנון עסקי ראוי, והן פעילות אקראית בעלת אופי מסחרי של יחיד, דוגמת זו של המערער, מר Thiel.

ובלשונו של השופט McHugh²⁰⁵³:

"[T]he words "enterprise carried on by" in Art. 3(1)(f) should be construed as including both an isolated activity and a framework for making and carrying out decisions in relation to activities and projects since that is the construction of that Article which will avoid double taxation to a greater extent than the competing construction which was favoured in the Federal court... Accordingly, profits derived from an isolated activity may constitute the profits of "an enterprise" within the meaning of Art. 7. Indeed, it would be surprising if this was not the case. It is difficult to see any revenue or commercial reason for distinguishing between a Swiss resident who earns profits by constructing a number of buildings while he is in Australia for a few months and a Swiss resident who earns profits by constructing a single building while he is in Australia for a few months."

אשר לשאלה השניה - בדבר טיבם של הרווחים כרווחי עסקים ('Business Profits') - קבע השופט McHugh, כי הכותרת של סעיף 7 באמנה 'Business Profits' חייבת להילקח בחשבון לצורך קביעת המשמעות של המונח 'רווחים' ('Profits') המופיע גם בגופו של סעיף (1)7 לאמנה. בית המשפט סבר, שלמרות שהרווחים הנדונים בסעיף לא חייבים בהכרח להיות משויכים ל'עסק', הרי הכותרת 'רווחי עסקים' ('Business Profits') מלמדת, כי בכדי לבוא בגדרו, חייבים אותם רווחים להיות רווחים מעסקה ('Adventure') בעלת אופי מסחרי²⁰⁵⁴.

ביישמו קביעה זו לנסיבות העובדתיות של המקרה, פסק בית המשפט, כי למרות שמכירת היחידות בנאמנות והמניות ב-ERG לא התבצעה כחלק מעסקי המערער הנוגעים לציוד לעבודות עפר, הרי שהרווחים שהופקו הימנה היו בגדר רווחים מ'עסקה מסחרית' ('a Business Deal'), רווחים המהווים באופיים רווחי עסקים ממיזם המנוהל בידי תושב שוויצרי, לצרכי האמנה, ולפיכך פטורים ממס באוסטרליה, בהיעדר 'מוסד-קבע' בה²⁰⁵⁵.

27.3.3 עניין Lamesa

27.3.3.1 פרטי המקרה

בעניין זה, דובר בשותפות אמריקאית שהחזיקה במניות חברה הולנדית בשם Lamesa. בבעלותה המלאה של האחרונה היתה חברה אוסטרלית בשם ARL. ARL החזיקה בחברה אוסטרלית נוספת בשם ARM. ARM החזיקה ב-Armico וזו החזיקה ב-Mining, אף הן חברות אוסטרליות. חברת Mining היתה בעלת זכויות חכירה לכריית זהב במקרקעין באוסטרליה. ARL הונפקה בבורסה באוסטרליה. כתוצאה מכך, החזקותיה של חברת

Lamesa בחברת ARL דוללו לכדי 67.35% בלבד. Lamesa מכרה את כל מניותיה הנותרות ב-ARL בשתי טרנסקציות, והפיקה רווח ניכר (כ-74 מיליון דולר מהראשונה, וכ-128 מיליון דולר מהשניה). רשויות המס של אוסטרליה ביקשו לחייב את Lamesa במס בגין הרווח שהפיקה ממכירת מניות ARL. Lamesa התנגדה לשומה בה חוייבה.

המאטריה המשפטית אשר נדונה בפסק-הדין, היתה כדלקמן: הדין הפנימי בהולנד מעניק ל-Lamesa פטור ממס במקרה זה. בדין הפנימי באוסטרליה, סעיף 25(1)(b) לחוק המס האוסטרלי²⁰⁵⁶ (להלן: "חוק המס") קובע, כי ההכנסה של נישום אשר אינו תושב אוסטרליה, תכלול את ההכנסה אשר צמחה במישרין או בעקיפין ממקורות באוסטרליה.

וכלשון הסעיף:

"The assessable income of a taxpayer shall include - ...

(b) where the taxpayer is a nonresident - the gross income derived directly or indirectly from all sources in Australia..."

החוק האוסטרלי הדין בהסכמי מס בינלאומיים²⁰⁵⁷ אימץ את הוראות האמנה בין הולנד ואוסטרליה²⁰⁵⁸ (להלן: "האמנה"). החוק קובע בסעיף 4, כי בכל מקרה של סתירה בין הוראות חוק המס ובין הוראות האמנה, תינתן עדיפות להוראות האמנה.

בפסק-הדין התעוררו מספר סוגיות הנוגעות בסעיפים שונים באמנה. בין השאר, התעוררה השאלה, האם ניתן להחיל על המקרה את סעיף 7 לאמנה. סעיף 7(1) קובע, כי רווחים של מיזמים בהולנד יהיו ברי-מיסוי רק בהולנד, אלא אם המיזם מקיים עסקים באוסטרליה דרך 'מוסד-קבע' בה.

וכלשון הסעיף:

"The profits of an enterprise of one of the States shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State, but only so much of them as is attributable to that permanent establishment."

ל-Lamesa אין ולא היה 'מוסד-קבע' באוסטרליה, ולכן רווחיה לא היו עשויים להתחייב במס בהולנד, אלא אם יכללו בחריג שבסעיף 7(5). סעיף 7(5) קובע, כי למטרת הסעיף (היינו: סעיף 7), אלא אם נאמר אחרת בסעיפים אליהם מפנה פסקה זו, רווחי המיזם לא יכללו פריטי הכנסה המטופלים בסעיפים 6, 8, 10, 11, 12, 13, 14, 16 ו-17.

וכלשון הסעיף:

"For the purposes of this Article, except as provided in the Article referred to in this paragraph, the profits of an enterprise do not include items of income dealt with in Articles 6, 8, 10, 11, 12, 13, 14, 16 and 17."

דהיינו, אם ההכנסה של Lamesa ממכירת מניות ARL מטופלת על-ידי אחד מהסעיפים אשר סעיף 7(5) מונה, אזי הכנסה זו לא תיכלל ברווחי המיזם²⁰⁵⁹, ולכן זכות המיסוי לא תקבע לפי סעיף 7(1), אלא לפי אותו סעיף המטפל בפריט הכנסה זה. כך, אם ההכנסה של Lamesa ממכירת המניות ב-ARL מטופלת במסגרת סעיף 13, הרי זכות המיסוי תהיה למדינה בה נמצאים המקרקעין כאמור בסעיף 13, היינו, לאוסטרליה.

לאור האמור לעיל, התעוררה השאלה, האם הכנסתה של Lamesa ממכירת מניות ARL מהווה הכנסה מהעברת מקרקעין במשמעות סעיף 13 לאמנה.

סעיף 13 לאמנה, כתרגומו לעברית, קובע כדלקמן:

"העברת מקרקעין

1. הכנסה מהעברת מקרקעין תמוסה במדינה בה הם נמצאים.

2. למטרות סעיף זה

(א) המונח 'מקרקעין' יכלול -

1. חוזה חכירת קרקע או זכויות במישרין בקרקע;

2. זכויות לנצל ולחקור משאבי טבע;

3. מניות או זכויות דומות בחברה, אשר נכסיה, כולם או חלקם, הם זכויות במישרין בקרקע באחת המדינות, או זכויות לנצל או לחקור משאבי טבע באחת המדינות";

וכלשון הסעיף, בנוסחו באנגלית:

"Alienation of Property -

(1) Income from the alienation of real property may be taxed in the State in which that property is situated.

(2) For the purpose of this article

1. the term 'real property' shall include -

a. a lease of land or any other *direct* interest in or over land;

b. rights to exploit, or explore for, natural resources; and

- c. shares or comparable interests in a company, the assets of which consist wholly or principally of direct interests in or over land in one of the States or of rights to exploit, or explore for, natural resources in one of the States." (ההדגשה הוספה)

כאמור, סיווג ההכנסה של Lamesa ממכירת מניות ARL למסגרת סעיף 13, משמעותו מתן זכות מיסוי ראשונית לאוסטרליה. אם הכנסה זו אינה הכנסה מהעברת מקרקעין כאמור בסעיף 13, הרי זכות המיסוי הבלעדית תינתן להולנד.

27.3.3.2 טענות הצדדים

רשויות המס טענו, כי יש לקרוא לתוך סעיף 13 את המילה 'Indirect', כך שהמקרה יפול לגדר הסעיף, קרי, ההוראה בסעיף תחול אף על החזקה 'בעקיפין' של זכויות במקרקעין. בין השאר נטען, כי יש להעדיף את המהות על-פני הצורה ולבצע הרמת מסך, קרי לראות את הקרקע המוחזקת על-ידי Mining כאילו היא מוחזקת כנכס מנכסיה של ARL (מאחר שקרקע זו היא אשר נותנת למניות ARL את ערכן האמיתי).

רשויות המס ביססו את טענתם על מספר נימוקים. ראשית, הודגש כי סעיף 31 לאמנת וינה קובע, כי אמנות יפורשו לפי משמעותן הפשוטה של המילים, לפי הקשרן ולאור כוונת האמנה ומטרתה.

וכלשון הסעיף:

"A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose."

שנית, נטען כי לא מתקבל על הדעת שסעיף 13(2)(a)(iii) יכלול החזקה במישרין במקרקעין אך לא יכלול החזקה בעקיפין. לטענת רשויות המס, פרשנות זו אינה משתלבת עם מטרת האמנה, ואף מקדמת מטרה של כפל פטור ממס. לטענתם, סעיף 13 לאמנה משקף את מטרת האמנה - לפיה, מלבד מספר יוצאים מן הכלל, כל הכנסה הנובעת מהעברת נכסים תמוסה במדינה בה הנכסים נמצאים, שאם לא כך, זכותה של מדינה על משאביה הטבעיים תנוצל מבלי שלמדינה תהיה זכות מיסוי.

לבסוף, רשויות המס התייחסו למילים 'זכויות דומות' ('Comparable Interests') בסעיף 13(2)(a)(iii). לטענתם, החזקה בשיעור של 100% בחברה בעלת זכויות במקרקעין היא זכות דומה להחזקת זכויות במקרקעין. במילים אחרות, על-ידי החזקת מניות ARL, החזיקה

Lamesa בזכויות דומות ב-Armico. טענה זו נדחתה על יד השופט Einfeld ללא התייחסות מעמיקה.

מנגד טענה Lamesa, כי יש לפרש את סעיף 13 לאמנה על-פי פשוטו, לאמור: כחל רק על חברות שמחזיקות במישרין זכויות במקרקעין באוסטרליה. לכן, מקום בו קיים חיץ בצורת חברה-בת בין המקרקעין ובין החברה שמניותיה נמכרות, אין לסעיף כל תחולה.

לגבי טענת רשויות המס, כי הפרשנות המוצעת על-ידי Lamesa אינה משתלבת עם מטרת האמנה, ואף מקדמת מטרה של כפל פטור ממס (מאחר ש-Lamesa לא מוסתה בהולנד), טענה Lamesa, כי לצורך פרשנות האמנה בין אוסטרליה לבין הולנד, השאלה, האם הרווחים ממכירת מניות ARL ממוסים בהולנד, אינה רלוונטית לבית המשפט.

ובלשון פסק-הדין²⁰⁶⁰:

"Lamesa conceded that it had not been taxed, and "we would expect not [to be] taxable", on the profit of the sale of ARL shares in the Netherlands (as a result of a specific exemption) or in the United States. Nevertheless, Lamesa argued that the interpretation of the Netherlands DTA cannot depend upon whether a recipient is taxable on the relevant income in the Netherlands, for if it did the general terms of Article 13 would have a different meaning depending upon whether the profit on the sale of the shares in question was or was not taxable in the Netherlands. Further, it would be absurd for taxation in Australia to depend on the fulfilment of those conditions when the Netherlands DTA does not even refer to them. **Lamesa's point was that it is irrelevant to this Court's interpretation of the Australian treaty with the Netherlands whether profits from the sale of the ARL shares are immune from taxation in the Netherlands or the US.**"

(ההדגשה הוספה)

27.3.3.3 החלטת בית המשפט הפדרלי

בית המשפט קובע, כי העיקרון המשפטי השולט בחברות מורה במפורש, כי גם חברה-בת, המוחזקת בשיעור של 100% על-ידי החברה-האם, היא ישות משפטית נפרדת ועצמאית מהחברה-האם.

וכדברי השופט Einfeld בפסק-הדין²⁰⁶¹:

"The legal principles governing groups of companies clearly state that wholly-owned subsidiary companies are separate legal entities and independent from their parent company."

כפועל יוצא מגישה זו קבע השופט, נכסי החברה-הבת אינם נכסי החברה-האם, כלומר, נכסי ARL אינם חוזי החכירה של Mining.

וכפי שביטא זאת השופט Einfeld²⁰⁶²:

"The legal consequences of this approach are that the assets of the subsidiary are not assets belonging to the parent company and as a result ARL's assets are not the MINING leases."

השופט Einfeld קובע, כי על-בסיס זה בלבד, ניתן לדחות את תחולתו של סעיף 13 על רווחי Lamesa ממכירת מניות ARL. אף על-פי כן, ממשיך השופט ומוודא, האם ניתן לבסס באמצעות סעיף 13 את חבותה של Lamesa במס באוסטרליה. לשם כך, פונה השופט ובוחר את מטרת האמנה, ולצורך כך מפרש את המונח '*direct interest*', היינו - 'זכות במישרין'.

העמדה שננקטה על-ידי רשויות המס לגבי פרשנות המונח, תוצאתה - הימנעות מכפל מס; העמדה של Lamesa, תוצאתה - כפל פטור ממס. אם כך, נשאלת השאלה, האם מטרת האמנה היא רק למנוע כפל מס, או גם למנוע כפל פטור ממס?

השופט Einfeld קובע, כי מטרת האמנה היא להימנע מכפל מס, ומסתמך בעניין זה על פסק-הדין בעניין Thiel²⁰⁶³:

"The Agreement is one for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income. Accordingly, it is necessary to interpret the words of the Agreement with that particular purpose in mind."

בהולנד נהוג לקבוע באמנות, כי רווחים מהעברת נכסים ימוסו באחת מהמדינות המתקשרות. פסקה 21 לדברי ההסבר לסעיף 13 במודל ה-OECD²⁰⁶⁴ מבהירה, כי מדינות יכולות לקבוע באמנה הגבלה לגבי סעיף 13, לפיה מדינה יכולה להעניק פטור ממס בדין הפנימי שלה, אך ורק אם המדינה בעלת זכות המיסוי לפי האמנה ניצלה את זכותה זו²⁰⁶⁵.

וכלשון פסקה 21 לדברי ההסבר:

"As capital gains are not taxed by all States, it may be considered reasonable to avoid only actual double taxation of capital gains. Therefore, Contracting States are free to supplement their bilateral

convention in such a way that a State has to forego its right to tax conferred on it by domestic law only if the other State on which the right to tax is conferred by the Convention makes use thereof."

האמנה בין הולנד לאוסטרליה לא הכילה הגבלה כזו, על אף שלפי עדות מומחה, הפטור ממס בהולנד היה ידוע עוד לפני חתימת האמנה, וכך גם האפשרות להוסיף הגבלה כאמור באמנה.

השופט Einfeld גרס, כי אין להקיש מקיומה של הגבלה כזו באמנות אחרות של הולנד על תחולתה של ההגבלה באמנה של הולנד עם אוסטרליה²⁰⁶⁶. השופט טוען, כי מאחר שלא הוכחה אפשרות להיקש כזה, ואף לא הוסבר העדרה של הגבלה כאמור, לא יהיה זה נכון לטעון כי המטרה הברורה והיחידה של האמנה היא למנוע כפל פטור ממס.

הוזה אומר²⁰⁶⁷:

"The admissibility and weight that any agreements containing such specific limitations between the Netherlands and other contracting States can have is questionable, especially in light of the fact that no expert evidence was given of the context in which such agreements operate. As a result, the existence of such specific limitations in other agreements can be of little or no assistance in the present case. I also do not think that such a specific limitation can be inferred in the Netherlands DTA. There is no evidence to support such an inference and no evidence was given to explain its absence in the Netherlands DTA. As a result, **I do not see how it can be argued that the object and purpose of this treaty is to ensure that tax is paid in one of the two contracting states.** In that event, the 'object and purpose' test is not of any assistance in this case quite simply because neither party's suggested construction of Article 13 would conflict with this agreement's only clear object and purpose of avoiding double taxation." (ההדגשה הוספה)

לחיזוק מסקנותיו לגבי אי תחולתו של סעיף 13 במקרה הנדון, פונה השופט Einfeld לדון בשאלה, האם חומר חיצוני, במיוחד גירסה של האמנה בשפה זרה, צריך להשפיע על מסקנותיו אלו²⁰⁶⁸. קיימות החלטות רבות של בתי משפט²⁰⁶⁹ אשר קבעו, כי הנוסח ההולנדי של האמנה רלוונטי לפרשנות הנוסח האנגלי של האמנה, וכי הדבר רצוי על-מנת ליצור אחידות בפרשנות בשתי המדינות המתקשרות. על סמך עדות מומחה²⁰⁷⁰, אשר ניתח מבחינה לשונית את שני הנוסחים, האנגלי וההולנדי, של האמנה, נקבע כי אין הבדל בין הנוסחים, וכי גם לפי הנוסח ההולנדי לא נכללות זכויות 'בעקיפין'.

להלן הניתוח הלשוני של הנוסח ההולנדי של האמנה, כפי שמופיע בפסק-הדין²⁰⁷¹:

"Professor Ellis in his report in evidence at pp 7/13-8/13 pointed out that the Dutch word for "rights" in the phrase "rights to exploit,

or to explore for, natural resources" in Article 13(2)(a)(ii) and (iii) does not include indirect interests, for if it did a word other than "recht" (meaning "right") would have been used in its place. Furthermore, in (a)(i) where the English text refers to "interest", in Dutch the word "belang" is used. Professor Ellis' contention was that an indirect "belang" would probably still qualify as a "belang", therefore the actual word "direct" is needed to preclude indirect interests in or over land being considered as real property."

השופט Einfeld קבע²⁰⁷², כי יש לתת משקל לנוסח ההולנדי של האמנה, ולקבל את עדות המומחה לפיה אין הבדל בין הנוסח ההולנדי ובין הנוסח האנגלי, ולכן יש לפרש את סעיף 13 כפשוטו, היינו, ככולל רק זכויות במישרין במקרקעין ולא זכויות בעקיפין.

חומר חיצוני נוסף אליו מתייחס השופט Einfeld הוא מודל ה-OECD ודברי ההסבר למודל. על אף טענת רשויות המס, כי אין לקבל את המודל כראיה, מאחר שהמודל הוא מ-1977 בעוד האמנה היא מ-1976, התקבל המודל כראיה. ראשית, מאחר שהוא הושלם ופורסם כבר ב-1974, עוד לפני חתימת האמנה; שנית, מאחר שהסעיף הרלוונטי מהמודל של 1977 זהה או כמעט זהה לזה של המודל מ-1963.

על-פי מודל ה-OECD מ-1977, רווחים מהעברת מקרקעין ימוסו במדינה בה הם נמצאים ('Situs'), בעוד שרווחים ממכירת מניות של חברה-בת ימוסו במדינת המושב ('Residence'), אלא אם מנסחי האמנה קבעו במפורש אחרת. גם דברי ההסבר למודל ה-OECD תומכים בגישה לפיה לסעיף 13 תהיה תחולה רק לגבי חברות אשר הן בעלות זכויות במישרין בקרקע²⁰⁷³.

וכדבריו של השופט Einfeld²⁰⁷⁴:

"An examination of the OECD Model and Commentary appears to support the view that assimilation is expressly confined to shares in companies with direct interest in land or rights to exploit or explore for natural resource."

השופט Einfeld קיים דיון גם לגבי אפשרות הפנייה להחלטותיו של בית המשפט ההולנדי לצורך פרשנות האמנה. רשויות המס טענו, כי גישת בית המשפט ההולנדי לאמנה שונה מזו של בית המשפט האוסטרלי, ולכן אין להסתמך על החלטותיו לצורך פרשנות האמנה. מומחה טען, כי בית המשפט ההולנדי לא מאמץ את ההנחיות והעקרונות של אמנת וינה לגבי פרשנות אמנות, אלא מפרש את המונחים באמנה כפי פשוטם, בהקשרם ולאור מטרות האמנה. השופט Einfeld טוען, כי אין לפנות להחלטות בית המשפט ההולנדי כאשר מדובר בהחלטות הקשורות במדינות שאינן אוסטרליה, אך פרשנותו בעניין האמנה בין הולנד לאוסטרליה הינה קבילה, ואימוצה יתרום לאחדות ביישום האמנה בין המדינות (דבר שהוא רצוי)²⁰⁷⁵.

וכלשונו²⁰⁷⁶:

"I do not think recourse can be had to decisions of the Dutch court in the interpretation of tax agreements between the Netherlands and countries other than Australia, but I think that an interpretation of the Netherlands-Australia DTA by the Hoge Raad would be both admissible and persuasive given that uniformity in the application of the Agreement in both countries is desired."

עם זאת, מאחר ש-Lamesa לא העלתה טענות מסוג זה, הרי טיעון זה ספקולטיבי בלבד. השופט Einfeld דחה את כל הטענות של רשויות המס וקיבל את הערעור של Lamesa. לטענתו, לא הוכח כי Lamesa החזיקה ב-ARL רק כדי להימנע מתשלום מס. כאשר השותפות האמריקאית רכשה את ההון המוצע ב-ARM, היא רכשה זכויות שליטה בהון של חברה ציבורית רשומה. היא לא חיפשה קרקע או זכויות לניצול הקרקע. העסק המשיך להתנהל על-ידי מנהליו הרגילים, כאשר ARL סיפקה תמיכה כלכלית לכך. אם כן, לא ניתן להסיק, כי Lamesa רכשה זכויות במישרין בקרקע, ולכן לא ניתן להחיל את סעיף 13 על הרווחים של Lamesa ממכירת מניות ARL.

וכדברי השופט²⁰⁷⁷:

"It is possible for the Court to look behind the corporate veil to examine the purpose and creation of certain companies or corporate groups to ascertain "whether a particular company is in fact a "sham". I do not think that this has been proved in these proceedings. When GEILP acquired the issued shared capital in ARM, it was acquiring a controlling interest in the capital of a listed public company. It did not bid for land or interest in land or seek to explore for or exploit minerals. The business continued to be managed by its existing managers and GEILP provide financial input only. It cannot be held that LAMESA acquired direct interests in land or rights to exploit or explore for natural resources. **As a result, it cannot be held that Article 13 of the Netherlands DTA applies to the profits arising from the sale of ARL shares.**"

(ההדגשה הוספה)

27.3.3.4 החלטת בית המשפט הפדרלי לערעורים

רשויות המס ערערו על פסיקת בית המשפט הפדרלי, כאשר השאלה בערעור הצטמצמה לפרשנות הראויה לסעיף 13. רשויות המס חזרו על אותן טענות שהוצגו בערכאה הראשונה, אך הוסיפו כי בית המשפט צריך ליישם עקרונות של פרשנות אמנות כפי שאומצו בפסק-הדין בעניין **Applicant A**²⁰⁷⁸. עקרונות פרשנות אלה דורשים לאמץ שיטת פרשנות ליברלית יותר לאמנות, לעומת שיטת הפרשנות בה נוקט בית המשפט לגבי הדין הפנימי.

בפסיקתו, משווה בית המשפט בין אמנות מס ובין אמנות בינלאומיות אחרות. לטענתו, אמנת המס, כמו כל אמנה אחרת, היא הסכם בין שתי מדינות, אולם מהלך המשא ומתן לחתימת אמנת מס שונה ממהלך המשא ומתן לחתימת אמנה העוסקת, למשל, בפליטים (כמו האמנה נושא הדין בעניין **Applicant A** שהוזכר לעיל). אמנות מס, בניגוד לאמנות אחרות, לא נותרות ברמת הסכמים בין מדינות. הן, לפחות בהקשר האנגלי-אוסטרלי, הופכות לחלק מהדין הפנימי, ובמקרה של אוסטרליה, גוברות על הדין הפנימי.

וכאמור בפסק-הדין²⁰⁷⁹:

"Double tax treaties do not remain as but agreements between governments. They are, at least within the Anglo-Australian context, made part of municipal law and, in the case of Australia, override municipal law."

אם כך, ניתן לטעון, כי נדרשת שיטת פרשנות פחות ליברלית של אמנות המס החלות באוסטרליה. עם זאת, בית המשפט גורס, כי כבר לא ניתן לעשות הבחנה בין עקרונות פרשנות אמנות מס לבין עקרונות פרשנות אמנות אחרות, לאור פסק-הדין בעניין **Thiel**²⁰⁸⁰, שם אימץ בית המשפט גישה פרשנית זהה לגבי אמנות מס ולגבי אמנות אחרות.

לפיכך, עקרונות הפרשנות הראויים לאימוץ הם העקרונות שהוצגו בעניין **Applicant A** על-ידי השופט **McHugh**²⁰⁸¹. השופט, לאחר שהצביע על הצורך בגישה פרשנית הוליסטית ('*Holistic Approach*') לגבי אמנות, בהתייחס לתוכנו ולמטרתן, קבע מספר עקרונות.

העיקרון הראשון: עקרונות הפרשנות הקבועים בסעיף 31 לאמנת וינה יפורשו בצורה אחידה²⁰⁸².

"Art 31 is headed in the singular: "General rule of interpretation. This use of the singular indicates that Art 31 is to be interpreted in a holistic manner."

ועדת המשפט הבינלאומי, אשר דברי ההסבר שלה לגבי אמנות משתקפות בסעיף 31 לאמנת וינה, טענה, כי כאשר נתנה לסעיף 31 את הכותרת 'כללי פרשנות כלליים'

פסיקה השוואתית בנושא פרשנות אמנות

הפרשנות הקבועים בסעיף באופן אחיד. ('General rule of interpretation'), התכוונה להצביע על כך כי יש ליישם את כללי

וכדבריה²⁰⁸³:

"The Commission, by heading the article 'General rule interpretation' in the singular... intended to indicate that the application of the means of interpretation in the article would be a single combined operation. All the various elements, as they were present in any given case, would be thrown into the crucible, and their interaction would give the legally relevant interpretation... [T]he Commission desired to emphasise that the process of interpretation is a unity and that the provisions of the article form a single, closely integrated rule."

העיקרון השני: הטקסט של האמנה הוא נקודת המוצא בפרשנות האמנה, ולו תינתן עדיפות בכל עת.

ובלשון פסק-הדין²⁰⁸⁴:

"[T]aking the text as the starting point is consistent with the basic principle of interpretation that courts should focus their attention on the "four corners of the actual text" in discerning the meaning of that text... The text of the treaty, being the starting point in any investigation as to the meaning of the text, necessarily has primacy in the interpretation process."

ועדת המשפט הבינלאומי הדגישה, כי הטקסט של האמנה הוא המקור הראשון לפרשנות מאחר שהוא משקף את כוונת הצדדים לאמנה²⁰⁸⁵.

"The article... is based on the view that the text must be presumed to be the authentic expression of the intentions of the parties; and that, in consequence, the starting point of interpretation is the elucidation of the meaning of the text, not an investigation ab initio into the intentions of the parties."

העיקרון השלישי: בפרשנות אמנה יש להתחשב בתוכן האמנה, בנושא האמנה ובמטרתה. עיקרון זה מתיישב עם העיקרון הכללי לפיו יש לאמץ גישה ליברלית יותר בפרשנות אמנות לעומת פרשנות הדין הפנימי.

הווה אומר²⁰⁸⁶:

"[T]he mandatory requirement that courts look to the context object and purpose of treaty provisions as well as the text is consistent with the general principle that international instruments should be

interpreted in a more liberal manner than would be adopted if the court was required to construe exclusively domestic legislation."

העיקרון הרביעי: אמנות אינן מדויקות בשפתן כמו הדין הפנימי, בשל דרישות אדיבות פוליטית רב-לאומית. חוסר הדיוק באמנות מאשר את הצורך לאמץ עקרונות פרשניים המבוססים על כך שאמנות לא ייושמו בדיוקנות מסודרת והגיונית²⁰⁸⁷:

"[I]nternational treaties often fail to exhibit the precision of domestic legislation. This is the sometimes necessary price paid for multinational political comity. The lack of precision in treaties confirms the need to adopt interpretative principles...which are founded on the view that treaties 'cannot be expected to be applied with taut logical precision'."

לפיכך, סעיף 31 לאמנת וינה דורש מבית המשפט במדינה פלונית, כאשר עליו לפרש אמנה, לבחון הן את המשמעות הפשוטה של האמנה ('*Ordinary Meaning*') והן את נושא ומטרת האמנה ('*Object and Purpose*')²⁰⁸⁸.

"Accordingly, in my opinion, Art 31 of the Vienna Convention requires the courts of this country when faced with a question of treaty interpretation to examine both the "ordinary meaning" and the "context object and purpose" of a treaty."

עקרונות פרשנות דומים מופיעים בפסקי-דין נוספים, אולם כפי שמוכיח מקרה זה, הסכמה לגבי עקרונות הפרשנות לא בהכרח מביאה להסכמה לגבי אופן יישום האמנה.

בית המשפט, בפרשנותו את סעיף 13, טוען כי, ברור כיצד הסעיף נוצר במתכונתו הנוכחית. ראשית, זכות המיסוי על רווחים מהעברת מקרקעין הוענקה למדינת הסיטוס אשר לה יש את הקשר ההדוק ביותר לרווחים. שנית, אוסטרליה וידאה, שייכללו בסעיף רווחים מהעברת זכויות במשאבים טבעיים וכן רווחים ממכירת קרקע. לפיכך, הסעיף מרחיב מעבר להגדרה הפשוטה של מקרקעין. שלישית, נעשה שימוש במילים כלליות כגון '*Alienation*' ('העברה') כדי להימנע מהקושי שמתעורר בשימוש במילים כגון '*Sale*' ('מכירה'), '*Disposition*' ('פעולה') וכד'. המילה '*Alienation*' כוללת מכירה, חילופין ומתנות, ללא הצורך להשתמש במונחים טכניים.

בית המשפט מפנה לעובדה, כי המשפט הבינלאומי הפרטי משתמש בביטויים '*Movable Property*' ('מיטלטלין') ו-'*Immovable Property*' ('מקרקעין') ולא במונחים המקבילים של המשפט המקובל '*Real Property*' ו-'*Personal Property*'. לאור עובדה זו, ניתן היה לצפות, כי בסעיף 13 ייעשה שימוש במונח '*Immovable Property*' ולא במונח '*Real Property*'. השימוש במונח '*Real Property*' עם המונח המנוגד לו '*Personal Property*' מעורר את השאלה, כיצד יש להתייחס ל'זכויות חכירה' ('*Leasehold Interests*') אשר מטופלות במשפט האנגלי כמיטלטלין. כדי לוודא שלא יטופלו כמיטלטלין

לצורך האמנה, יש להרחיב את המונח 'Real Property' כך שיכלול חוזי חכירה. 'חוזי כרייה' ('Mining Leases') אינם 'חוזי חכירה' ('Leases') במובנם הטכני, אך ללא כל ספק הם זכויות במישרין הקשורות במקרקעין.

בהתייחס לסעיף 13(2)(a)(i) לאמנה, אומר בית המשפט, כי מניות בחברה הן מטלטלין. באופן כללי, סעיף 7 לאמנה אשר דן ברווחי מיזם, מטפל ברווחים מהעברת מניות. כאשר האמנה משתמשת במילים 'Comparable Interest in a Company' בסעיף 13(2), היא מתכוונת להימנע משימוש אינהרנטי במונח 'מניות'. הסעיף הנ"ל ייושם בכל פעם שיועבר רכוש שהוא זכות דומה ('Stock or Warrants') למניות. ברם, אין לטעון כי זכויות בנכסי חברה-בת הן בעלות אופי של מניות.

הסוגייה היחידה שנותרה שנויה במחלוקת היא, האם המילים 'the assets of which' בסעיף 13(2)(a)(iii) מתייחסות לנכסי מספר חברות המוחזקות בשרשרת, או שמשמעותן מוגבלת למשמעות הפשוטה של המילים.

ראשית, קובע בית המשפט, כי העובדה שהרווחים של Lamesa אינם ממוסים בהולנד, לא יכולה להשפיע על פרשנות האמנה. עם זאת, בית המשפט מדגיש, כי חשוב שהאמנה תוביל לתוצאות אחידות, בין אם הרכוש נמצא בהולנד ובין אם באוסטרליה.

בית המשפט חוזר על עמדת הערכאה הראשונה, לפיה חברה-בת היא ישות משפטית נפרדת מהחברה האם, וככזו נכסיה אינם נכסי החברה-האם. לטענת בית המשפט, עמדה זו מתיישבת עם המילים הפשוטות, אך עם זאת המעורפלות, של האמנה.

הווה אומר²⁰⁸⁹:

"It seems to us quite consistent with rational policy that the agreement was intended to assimilate as realty only one tier of companies rather than numerous tiers. Separate legal personality is a doctrine running not only through the common law but the civil law as well. No suggestion is made to the contrary. That is consistent with the plain and quite unambiguous language which the agreement has employed. When legislation speaks of the assets of one company it invariably does not intend to include within the meaning of that expression assets of one company it invariably does not intend to include within the meaning of that expression assets belonging to another company, whether or not held in the same ownership group.

The fact that an individual by himself or his nominees holds practically all the shares in a company may give him the control of the company in the sense that it may enable him by exercising his voting powers to turn out the directors and to enforce his own views as to policy, but it does not in any way diminish the rights or powers of the directors, or make the property or assets of the

company his, as distinct from the corporation's. Not does it make any difference if he acquires not practically the whole, but absolutely the whole, of the shares. The business of the company does not thereby become his business."

במקרה זה, תהיה השפעה לשפת האמנה על הפרשנות. גם פירוש שפת האמנה יהיה לאור מטרת האמנה אשר מגולמות באמנה²⁰⁹⁰:

"In these circumstances the language of the agreement should be given effect. This is not to adopt a narrow or "illiberal" view of the agreement. It is merely to interpret the language of the agreement in the light of the broad purposes of juridical allocation which the agreement embodies."²⁰⁹¹

בית המשפט דחה אפוא את הערעור.

27.4 אנגליה

27.4.1 כללי

מאז ומתמיד, נרתעו בתי המשפט באנגליה מהנושא של פרשנות אמנות מס. ההשפעה האירופאית הפחיתה את הרתיעה מסגנון פרשנות דווקני לניסוח חקיקה. אמנות מס מנוסחות בסגנון רחב, בשונה מהניסוח של חוקי המס הפנימיים של אנגליה. קיימת, על-כן, הסכמה כללית באנגליה, כי ביחס לפרשנות אמנות מס ראוי לנהוג באופן פחות טכני ונוקשה. עם זאת, לא ברור, מה המשקל היחסי שיש ליתן לפרשנות מילולית לעומת פרשנות תכליתית.

עמד על כך Avery Jones במאמרו²⁰⁹²:

"Courts in this country have never been happy about interpreting double taxation agreements. Treaties are far removed from our style of drafting internal tax law, but the European influence has reduced the unfamiliarity of a less detailed style of drafting. It is obviously right to be less technical about the wording when interpreting treaties, but the difficult question is the comparative weight to be given to the wording and purpose."²⁰⁹³

בשונה מבעבר, כיום בתי המשפט באנגליה מבחינים בין כללי הפרשנות הנוקשים שנוהגים ביחס לדין הפנימי לבין כללי הפרשנות שחלים ביחס לאמנות בינלאומיות שאומצו בדין

הפנימי. בתי המשפט הכירו בצורך שבאימוץ גישה ליברלית יותר, וייתכן אף פרשנות תכליתית²⁰⁹⁴.

עד כה ניתנו באנגליה כ-20 פסקי-דין שבהם התעוררו סוגיות פרשניות ביחס לאמנות מס, אם כי דיון רציני בפרשנות אמנות מס ניתן למצוא רק בפסק-דין אחד: פסק-הדין בעניין **Commerzbank**²⁰⁹⁵. זהו פסק-הדין הראשון שבו נבחנה אמנת וינה ביחס לפרשנות אמנות מס. פרט לפסקי-דין אלה, אין חומר נוסף לגבי פרשנות אמנות מס באנגליה, וקיימות שאלות רבות בלתי פתורות בנוגע לפרשנות אמנות מס. ניתן ללמוד היקש מפסקי-דין הנוגעים לאמנות בינלאומיות מתחום המשפט הפרטי או המסחרי, אולם פסקי-דין אלה ניתנים על-ידי מחלקה שונה ב-*High Court* מזו שדנה בענייני מיסים. לא ברור, על-כן, באיזו מידה, אם בכלל, יש בהם כדי להשליך על פרשנות אמנות המס של אנגליה. בשונה מפסקי-הדין שניתנו על-ידי ה-*High Court*, פסקי-דין שניתנו על-ידי בית הלורדים ביחס לאמנות כגון אלה, אכן השפיעו על פרשנות אמנות המס של אנגליה. בהקשר זה ניתן להזכיר שתי הלכות מרכזיות: פסקי-הדין בעניין **Buchanan**²⁰⁹⁶ ובעניין **Fothergill**²⁰⁹⁷.

27.4.2 עניין Buchanan

בפסק-דין זה נדרש בית הלורדים לפרש חוק אנגלי משנת 1965 בדבר הובלת סחורות בדרכים, שאימץ את אמנת ורשה משנת 1956 (אמנה רב-צדדית בדבר העברת סחורות בינלאומיות בדרכים)²⁰⁹⁸. דעת הרוב בבית הלורדים היתה, כי בפרשנות חוק המאמץ אמנה בינלאומית, אין בית המשפט מוגבל לכללי פרשנות טכניים המקובלים על-פי החוק או ההלכה באנגליה; בית המשפט רשאי לפרשו לפי כללי פרשנות המתאימים לאמנות בינלאומיות. עמדה זו התבססה על ההנחה, שבית המשפט מפרש, למעשה, את האמנה עצמה.

בית המשפט אף ציין, שבמקרים שבהם האמנה נוסחה ביותר משפה רשמית אחת, ניתן לפנות לנוסח בשפה הזרה, אפילו אם לא חוקק חוק המאמץ אותה בדין הפנימי. דעת הרוב התירה זאת רק ביחס למקרים שבהם קיימת עמימות בנוסח האנגלי. מנגד, הלורד Wilberforce סבר, כי ניתן לפנות לנוסח בשפה השניה בכל מקרה, דהיינו - גם כאשר הנוסח האנגלי ברור²⁰⁹⁹.

27.4.3 עניין Fothergill

העקרונות שהותוו בפסק-הדין בעניין **Buchanan**²¹⁰⁰ יושמו מאוחר יותר על-ידי בית הלורדים בפסק-הדין בעניין **Fothergill**²¹⁰¹. במקרה זה דן בית הלורדים בפרשנות חוק העברת מטען אווירי משנת 1961²¹⁰², חוק שהושתת אף הוא על אמנת ורשה. התובע טס מרומא ללוטון במטוסה של חברת התעופה של הנתבעת. המטען של התובע היווה מטען בינלאומי כמשמעו בסעיף 1 לאמנת ורשה. בהתאם לסעיף 1(4) לאמנה זו, במקרה של 'נוזק' כלשהו למטען, היה על התובע להגיש תביעה בכתב תוך שבעה ימים מיום קבלת המטען. כך

צוין גם על גבי כרטיס הטיסה. לאחר הנחיתה, עת שהתובע בא לאסוף את מטענו, הוא הבחין כי מזוודתו ניזוקה והגיש תלונה לרשויות המתאימות כנדרש.

כעבור יותר מ-7 ימים התברר לתובע, כי חסרים גם פריטים ממזוודתו. על-כן הוא הגיש תלונה נוספת, בגין הפריטים החסרים. חברת התעופה הסכימה לשאת באחריות על הנזק אשר נגרם למזוודה אולם סירבה לקבל אחריות על הפריטים החסרים. החלטה זו נומקה בכך, שאובדן פריטים נכלל תחת הקטגוריה של 'נזק' ('Damage') כאמור בסעיף 26(2) לאמנת ורשה. אי לכך, הגשת תלונה לאחר יותר מ-7 ימים אינה יכולה לזכות את המבקש בסעד. בכדי לעגן פרשנות זו, השתמשה חברת התעופה בפרוטוקולים שנכתבו במהלך עריכת האמנה.

בערכאה הראשונה דחה בית המשפט את טענת חברת התעופה. בית המשפט קבע, כי המונח 'נזק' כולל נזק פיזי למטען בלבד, להבדיל מאובדן פריטים. אלא שבערעור לבית הלורדים התהפכה ההכרעה. בית הלורדים קבע, שלמרות שעל-פי פרשנות דווקנית מילולית, המונח 'אובדן' צריך להיות מובחן מהמונח 'נזק', אין זו שיטה נכונה לפרשנות אמנה בינלאומית. נפסק, לפיכך, כי יש לכלול את המונח 'אובדן' במונח 'נזק'. מכיוון שכך, ולאור העובדה שהתובע לא הגיש את תלונתו תוך 7 ימים, נפסק כי אין הוא זכאי לפיצוי בגין אובדן הפריטים.

הלורד Wilberforce, נאמן לשיטתו, שב וקבע, כי בפרשנות אמנות בינלאומיות יש לאמץ גישה מרחיבה על-פיה רשאי בית המשפט להסתייע באמצעים פרשניים חיצוניים, בספרי לימוד, מאמרים, כתבי עת משפטיים והחלטות בתי משפט זרים. עם זאת, בהמשך סייג בית המשפט את דבריו וקבע באוביטר, כי פנייה למקורות כאלו צריכה להיעשות במשורה, רק במקרים נדירים, ובמקום שבו מדובר בחומר שהוא נגיש לציבור. הלורד Wilberforce אף הבהיר, שפנייה ל'עבודות ההכנה' לאמנה ('Travaux Préparatoires') אפשרית רק כאשר ניתן ללמוד מהן באופן ברור וללא עוררין על כוונה משפטית ברורה.

ובלשונו²¹⁰³:

"These cases should be rare, and only where two conditions are fulfilled, first, that the material involve is public and accessible, and secondly, that the *travaux préparatoires* clearly and indisputably point to a definite legislative intention."²¹⁰⁴

הלורד Scarman קבע, כי בבוא בית המשפט לדון בפרשנות אמנה שהוכללה באנגליה בדיון הפנימי, על בית המשפט "לעקוב מעתה אחר הקווים המנחים שהוכרוזו באמנת וינה"²¹⁰⁵.

וזה הקו אותו מציע הלורד Scarman לעניין פרשנותה של אמנה²¹⁰⁶:

"ראשית יש לבחון את המונחים של האמנה כפי שנחקקו על-ידי הפרלמנט. עם זאת, אם קיימת עמימות או ספק, או באם הפירוש המילולי עומד בסתירה למטרות האמנה, חייב אז בית-הדין, לשיפוטי, להסתייע בעזרים הקבילים ונראים לצורך כך לא רק רלוונטיים אלא גם מסייעים להבהרת הנקודה (או הנקודות) שבדין ... הכלי (או הכלים) חייבים להיות בעלי משקל ... פרוטוקול מוסכם של הישיבה העוסק בהסכם שעל בסיסו התקבלה טיוטת הסעיף של האמנה עשוי להיות בעל ערך רב גם כן ... יהיה זה מן המועיל אם ישיבות כאלו יוכלו לזהות - אולי אפילו בתוך האמנה - מסמכים אשר אליהם ניתן להפנות בפירוש האמנה."

שיקולים דומים חלים באנגליה ביחס להפניה, ולמשקל אותו יש לתת, לפסיקות זרות ולמאמרי מלומדים. ההיררכיה של הערכאה המשפטית ומעמדה הבינלאומי, כמו גם רמת הניסיון והמוניטין של המלומד הספציפי, נלקחים כולם בחשבון לצורך הקביעה, האם ובאיזו מידה יכול בית המשפט להסתמך על אותם בתי משפט או מלומדים זרים²¹⁰⁷.

27.4.4 ההבחנה בין פרשנות דיני המס הפנימיים לבין פרשנות אמנות מס באנגליה

בתי המשפט באנגליה אכן הכירו בכך, שאמנות מס אינן דומות בניסוחן לחקיקה הפנימית בדיני מיסים, ובדרך כלל הן מנוסחות בטרמינולוגיה כללית יותר מאשר חוקי מס פנימיים. אמנם הגישה התכליתית הופכת יותר ויותר להיות נחלת בתי המשפט בתחום דיני המס אף באנגליה. כיום, למרות האמור בפרשנות אמנות, עדיין מנסים לכלול את כל כללי הפרשנות המסובכים. בתי המשפט באנגליה חזרו והבהירו, כי הגישה הדווקנית שנוהגת ביחס לפרשנות דיני המס הפנימיים של אנגליה²¹⁰⁸ אינה הגישה היחידה הישימה לצורך פרשנות של אמנות מס.

כך לדוגמה, העיר השופט Hausman בעניין **Union Texas**²¹⁰⁹:

"[T]he document [a tax treaty] does not read like a Finance Act and their terms are not as precise as might be hoped."

וכך גם השופט Goulding בעניין **Exxon**²¹¹⁰:

"I bear in mind that the words of the Convention are not those of a regular Parliamentary draftsman but a text agreed on by negotiation between two contracting Governments."

בפסקי-דין בנוגע לאמנות מס, גילו אפוא בתי המשפט של אנגליה נכונות למתוח, או אף להתעלם, מהמשמעות הרגילה של המילים ולהעדיף גישות פרשניות אחרות כמו, למשל, מטרת ההסדר הנבחן. הם העדיפו גישות אלו ביחס לאמנות יותר מאשר היו עושים אילו פירשו חוק פנימי. פרשנות זאת נעשתה בדרך כלל על-מנת ליצוק להסדר משמעות פרשנית הגיונית.

דוגמה לכך ניתן למצוא בפסק-הדין בעניין **Avery Jones**²¹¹¹:

"I think that the courts would always be very slow to refuse to give any meaning at all to a provision in an agreement made between two governments [a tax treaty] if any sensible construction at all could be placed on it."

כמו כן, בפסק-הדין בעניין **Exxon** לעיל²¹¹², אשר עוד יידון בהמשך, הגדרות שנכללו באמנה יושמו לצורך פרשנותו של משפט אחד בסעיף באמנה אך לא לגבי המשפט הבא. יתרה מזו, בעניין **Union Texas**²¹¹³ בית המשפט, כך נראה, הרחיק לכת עוד יותר, עד כדי התעלמות של ממש ממספר מילים בסעיף האמנה.

יחד עם זאת, לשון האמנה הועדפה לעיתים רבות יותר מאשר תכלית ההסדר הרלוונטי. זאת, בדומה לפרשנות של הדין הפנימי באנגליה²¹¹⁴ וכמתבקש מסעיף 31(1) לאמנת וינה, לפיו אמנה צריכה להתפרש לפי המשמעות הרגילה של מונחיה. ניתן להביא מספר דוגמאות לאימוץ הגישה הנותנת את הבכורה למשמעות הרגילה של מונחי האמנה.

27.4.5 עניין **Hock Heng**

פסק-דין זה²¹¹⁵ נדון ב-'*Privy Council*' (ביושבו כערכאת ערעור עליונה של מלזיה). פסק-הדין עסק בהשפעה של הפסדים על ההסדר של 'מוסד-קבע' באמנת מס בין סינגפור למלזיה²¹¹⁶. ההסדר האמור העניק לסינגפור, כמדינת המקור, זכות מיסוי בלעדית על רווחי עסקים של 'מוסד-קבע' סינגפורי השייך לחברה תושבת מלזיה, ואולם באמנה לא נקבע דבר באשר להפסדים.

דעת הרוב קבעה, כי ההפסדים של 'מוסד-קבע' הסינגפורי מותרים בקיזוז כנגד הרווחים של המשרד הראשי במלזיה. בית המשפט ביסס עמדה זו על הסדר נוסף באמנה אשר קבע, כי הדין הפנימי של כל מדינה מתקשרת ימשיך להסדיר את מיסוי ההכנסה באותה מדינה, אלא אם כן נקבע אחרת בהסדר מפורש באמנה²¹¹⁷. מאחר שלא היה כל הסדר כזה באמנה, נפסק שהפסדיו של 'מוסד-קבע' מותרים בקיזוז, בהתאם לדין הפנימי במלזיה. זאת על-אף שאילו היה מדובר ברווחים, היו הם פטורים ממס במלזיה על-פי האמנה. אין ספק אפוא, שיש להתייחס להחלטה זו כאל החלטה המתחשבת רק במשמעות הפשוטה של המונח המופיע באמנה, בהקשרו, ולא יותר מכך²¹¹⁸.

הלורד **Russell**, שהיה בדעת מיעוט, ביטא גישה בצורה יותר תכליתית וגרס, כי אם הרווחים היו פטורים במלזיה, אזי מתבקש גם כי אין להתיר את ההוצאות, אף אם הן עולות על ההכנסה. כמו כן, הוא נתן משקל כבד לנקודה המהותית, כי התוצאה של החלטת הרוב מאפשרת לקזז את ההפסדים בשתי המדינות. אולם דעתו היתה דעת מיעוט ולא נתקבלה.

27.4.6 עניין Woodend Rubber

גישה מילולית הדומה להחלטת הרוב בעניין **Hock Heng** הנ"ל²¹¹⁹ נקטה על-ידי ה-*Privey Court* (ביושבו כערכאת ערעור עליונה של סרי-לנקה (בעבר, ציילון)), בפסק-הדין בעניין **Woodend Rubber**²¹²⁰.

באותו מקרה החליט בית המשפט, כי ההסדר למניעת הפליה באמנת המס בין אנגליה לסרי-לנקה²¹²¹ הופר בכך שהוטל מיסוי 'אחר' על לא-תושבים (זרים). הפליה זו באה לידי ביטוי בהטלת מס על העברת כספים מ'מוסד-הקבע' בסרי-לנקה למשרד הראשי שלו באנגליה. חברות תושבות סרי-לנקה שילמו מס דומה על דיבידנדים, מס אשר בנסיבות פסק-הדין היה גבוה יותר לפי הדין שחל. אולם, מכיוון שחברות אלה לא שילמו מס על העברת כספיהן למשרד הראשי, המס שהוטל עליהן היה מס 'אחר' (*Other*), שהיה אסור על-פי הסעיף בדבר מניעת הפליה באמנה, סעיף 22(1). שוב, המשמעות הרגילה של מונחי האמנה הועדפה על-פני המטרה של הסעיף באמנה. עם-זאת, בסופו של דבר מצב הנישום לא הוטב, כיוון שנקבע שמדובר ב-*Treaty Override*, דהיינו: בעקיפה אסורה של האמנה על-ידי הדין הפנימי²¹²².

27.4.7 עניין Commerzbank

פסק-הדין בעניין **Commerzbank**²¹²³ הוא דוגמה טובה נוספת לפרשנות האמנה על-פי המשמעות הרגילה של מונחיה. התוצאה במקרה זה היתה פטור ממס באנגליה בגין ריבית ששולמה מארצות-הברית, למוסד-קבע באנגליה של תושב גרמניה (מדינה שלישית, שאינה צד לאמנה). תוצאה זו נבעה מכך, שהאמנה לא כללה הסדר המקביל לסעיף 1 למודל ה-OECD, הסדר המגביל את תחולת האמנה לתושבי אחת המדינות המתקשרות בלבד²¹²⁴.

סעיף 15 לאמנה הקודמת בין ארצות-הברית לאנגליה משנת 1945 דן בהכנסה מדיבידנדים ומריבית.

הסעיף קבע כדלקמן:

"Dividends and interest paid by a [US corporation] shall be exempt from tax by the [UK] except where the recipient is a citizen, resident, or corporation of the [UK]. This exemption shall not apply if the corporation paying such dividend or interest is a resident of the [UK]."

למרות שמתן פטור ממס באנגליה על הכנסה מארצות-הברית של 'מוסד-קבע' הנמצא באנגליה, של תושב מדינה שלישית (גרמניה), היתה תוצאה בלתי סבירה של יישום האמנה,

זו היתה המשמעות הרגילה של מונחיה. למרות שהתוצאה היתה אבסורדית או בלתי סבירה לכאורה (אם כי בית המשפט לא מצאה כזו), לא היה דבר במטרה של האמנה או בהקשרה שהיה בו כדי לגבור על הלשון הברורה שלה. גם ב'עבודות ההכנה' (*Travaux Préparatoires*) לא היה כדי לדחוק את המשמעות הרגילה שהביאה לתוצאה הזו.

התוצאה מההלכה לעיל, כפי שכבר הוסבר, הינה, כי פנייה לעזרתם של כלים פרשניים משלימים תתבצע רק כאשר הניסוח של אמנת מס אינו ברור או מעורפל, או שהוא יוצר אבסורד ברור לעין או תוצאות בלתי הגיוניות²¹²⁵. דוגמה ברורה לכך כפי שהובא כבר לעיל, ניתנה בפסק-הדין בעניין **Commerzbank**²¹²⁶, על-בסיס האמנה בין אנגליה לארצות-הברית²¹²⁷. אמנה זו מונעת הישענות של תושב גרמני על הוראות של האמנה בין ארצות-הברית לאנגליה. סעיף 15 של האמנה בין ארצות-הברית לאנגליה, עליו ביסס הבנק את טיעונו, בצורה דומה לא מנע בצורה ספציפית הישענות תושב מדינה שלישית עליו כפי שצוטט לעיל.

במאמרו על פסק-הדין זה מציין פרופ' Avery Jones כ²¹²⁸:

"המילים הברורות של האמנה, כאשר ההגדרות מיושמות, נותנות פטור ואין מה לומר יותר מכך, מלבד שברור שאף מנהל משא ומתן שפוי בדעתו לא התכוון שזו תהיה התוצאה."

כאשר נרשמה טיוטת האמנה בשנת 1945, ההוראה כוונה למנוע מארצות-הברית לחייב ניכוי שני של מס במקור על הכנסה, שהעריכו כי מקורה אמריקאי. הכנסה זו כוללת גם דיבידנדים וריביות ששולמו על-ידי תאגיד זר לבעל מניות זר אם 50% או יותר מהכנסת המשלם קשורה מהותית עם מסחר או עסק אמריקאי. בצורתו המקורית, סעיף 15 קבע פטור ממס עבור "דיבידנדים וריביות ששולמו על-ידי תאגיד אנגלי ... מלבד כאשר המקבל הוא אזרח או תושב של ארצות-הברית או שהוא תאגיד אמריקאי". כאן, ההכנסה, יותר מאשר האדם, פטורה ממס אמריקאי. הפרוטוקול משנת 1965, שהפך את ההוראה להדדית בצורתה, היה רצוף בקשיים. פסק-דין זה הוא דוגמה אחת לכך.

השופט Mummery הסיק כ²¹²⁹:

"The words of Art. XV, both on their own and in the context of the convention as a whole, are clear. The natural and ordinary meaning of the words is that Art. XV exempt from United Kingdom tax interest which has been paid by the United States corporations. All interest coming from that source is exempted by the first sentence of Art. XV, except for those recipients who are then expressly referred to in the exemption to the exemption, that is, a recipient who is citizen, resident or corporation of the United Kingdom, The banks are none of these things."

הווה אומר:

"מילות סעיף 15 הן בפני עצמן והם בהקשר באמנה כשלמות, ברורות. המשמעות הטבעית והרגילה של המילים בסעיף 15 פוטרת ממס של בריטניה ריבית אשר שולמה של ידי תאגיד אמריקאי. כל ריבית המגיעה ממקור כזה פטורה על-ידי המשפט הראשון של סעיף 15 מלבד המקבלים האלו אליהם ישנה הפניה מפורשת בחריג לפטור, אלו הם מקבלים שהם אזרחים, תושבים או תאגידים של בריטניה. הבנקים אינם שום דבר מאלו."

השופט Mummery הרחיק לכת במסקנתו, שפירוש כזה אינו יוצר אבסורד גלוי לעין או תוצאות לא הגיוניות. אפילו אם היה מתייחס למילים אלו כבלתי ברורות או מעורפלות, לא היה חומר אליו הוא היה מופנה ושאותו יכול היה להחשיב כמסייע פרשני לפי הכללים שהותוו בעניין Fothergill²¹³⁰. עם זאת יש להדגיש, שבמקום בו המילים ברורות בהקשר של האמנה, בית המשפט לא יסתייע באמצעים חיצוניים של פרשנות. ההחלטה של בית המשפט נוטה לתת הגדרה די מצומצמת ל'הקשר', אשר אינו נראה כמתפרש אל מעבר לכל הטקסט של האמנה.

בעניין זה סיכם השופט Mummery את הגישה הנוהגת באנגליה לפרשנות אמנות מס כדלהלן²¹³¹:

(1) "הכרחי לבדוק ראשית את המשמעות הרגילה של המילים כפי שמופיעות בסעיף הרלוונטי של האמנה בידיעה כי התחשבות במטרת האמנה הנו תמיד אקט לגיטימי של הליך הפרשנות ...

1. הליך הפרשנות צריך להתחשב בעובדה כי השפה של האמנה הבינלאומית לא נבחרה על-ידי מנסח הטיטוטות הפרלמנטרי ...

2. בין העקרונות הללו ישנו העיקרון הכללי של המשפט הבינלאומי, אשר מעוגן כיום בסעיף 31(1) לאמנת וינה: ... אמנה תפורש בתום-לב, לפי המשמעות הרגילה שיש ליתן למונחי האמנה בהקשרם ולאור נושאה ומטרתה.

3. ... ניתן לפנות לאמצעי פרשנות נוספים ובכללם 'travaux preparatoires' ('עבודות ההכנה').

4. ...התייחסות להחלטות של בתי משפט זרים על פרשנות אמנות תתקבל בהתאם למידת הסמכותיות והמוניטין של בתי המשפט המדוברים.

5. עזרים לפירוש אמנות, כדוגמת: עבודת ההכנה, פסיקה בינלאומית וכתביה, אינם תחליף ללימוד של המושגים של האמנה ..."

פסק-דין זה הנו היחיד בו בית המשפט של אנגליה התייחס באופן מיוחד לאמנת וינה. אולם, בית המשפט סירב לשקול פרשנות המסתמכת על הסכם הדדי בין ארצות-הברית ואנגליה, שהיה רלוונטי אף שלא עסק באותו העניין. ניתן להתווכח בשאלה, האם אמנת וינה היתה מתירה את השימוש בו ככלי פרשני מכוח סעיף 31(3)²¹³².

בהמשך להצלחת הבנק בפסק-הדין, הוא פנה בבקשה ל-IRS, על-מנת שרשויות המס יחזירו לו מיסים אותם שילם מעבר לנדרש. ה-IRS סירב והבנק ערער. הבנק הנישום טען, שהחקיקה האנגלית המונעת החזר מס עם ריבית מתושבי חוץ, מנוגדת לעיקרון אי ההפליה באמנה משנת 1964 בין אנגליה וגרמניה ולאמנת רומא²¹³³. בית המשפט דחה את הטענה הראשונה של הבנק בדבר אי הוספת ריבית להחזר המס. בעשותו כן, ציטט בית המשפט מדברי ההסבר של מודל ה-OECD משנת 1977, וזאת אף שבית המשפט לא הסתמך עליהם בהחלטתו. מעניין שבית המשפט לא הסביר כיצד ומדוע הוא מתייחס לפרשנות אמנת מודל ה-OECD, שאומצה לאחר חתימתה של אמנת המס המסוימת שנדונה²¹³⁴.

27.4.8 עניין Strathalmond

גישה פרשנית דומה באה לידי ביטוי בפסק-הדין בעניין Strathalmond²¹³⁵. במקרה זה, בית המשפט הביא בחשבון רק את לשון האמנה. בית המשפט קבע, כי דיבידנדים וריבית ששולמו על-ידי ארצות-הברית לאזרח ארצות-הברית, שהנו תושב אנגלי, פטורים ממס באנגליה. כל כך משום שאותו נישום לא נכנס להגדרת המונח 'תושב אנגליה', היות והגדרה זו הוציאה מפתחה כל מי שנחשב כאזרח ארצות-הברית.

27.4.9 עניין Padmore

דוגמה נוספת לשימוש בפרשנות מילולית וצרה ביחס לאמנות מס ניתן למצוא בפסק-הדין בעניין Padmore²¹³⁶. באותו מקרה נקבע, כי תושבים אנגליים שהיו שותפים בשותפות באי ג'רסי, פטורים ממס באנגליה על חלקם ברווחי השותפות. הטעם לדבר הוא, שאלו היו רווחי עסקים של שותפות תושבת ג'רסי, בעלת 'מוסד-קבע' באנגליה. במקרה זה התמקד בית המשפט בלשון האמנה בלבד.

27.4.10 עניין Sun Life Assurance

בפסק-דין Sun Life Assurance²¹³⁷, בית המשפט לערעורים הסתמך על הפסיקה בעניין Fothergill²¹³⁸ וקבע, כי ניתן להיעזר בדברי ההסבר למודל ה-OECD לצורך פרשנות אמנת המס בין אנגליה לקנדה משנת 1980²¹³⁹. עם זאת, לא ברור מפסק-הדין, האם בית המשפט השתמש בדברי ההסבר הנ"ל כמקור פרשני ראשוני על-פי סעיף 31 לאמנת וינה או שמא כמקור משני בלבד, על-פי סעיף 32²¹⁴⁰. במקרה זה הסכימו שני הצדדים, כי פרשנות למודל ה-OECD יכולה לשמש כלי פרשני של אמנת המס.

במקרה האמור כך היה מהלך הדברים:

(1) על-פי הדין הפנימי באנגליה, יוחס לסניף של חברת ביטוח, שאינה תושבת אנגליה, חלק יחסי מההכנסה (הפסיבית) הכוללת בהתאם ליחס של הפרמיות ששולמו על-ידי מבוטחים (בעלי הפוליסות). אמנת המס בין קנדה לאנגליה משנת 1967 שמרה מפורשות את הסדרי הדין הפנימי למיסוי חברות ביטוח, כפי שהיו בתוקף ביום חתימת האמנה או אם תוקנו לאחר מכן באופן מינורי, אשר לא השפיע על האופי הכללי שלהם.

(2) תיקון של הסדר נוסף בדין הפנימי האנגלי שינה את אופן הייחוס של ההכנסה (הפסיבית) הכוללת על-בסיס היחס של ההתחייבויות שהחברה נושאת בהן כלפי מבוטחים אנגליים.

(3) אמנת המס קנדה-אנגליה כללה הסדר הזהה בנוסחו לסעיף (4)7 למודל ה-OECD. הסדר זה התיר את הייחוס הנוהג של כלל הרווחים למוסד-קבע.

בנוגע לאמנה מ-1967, טענה החברה כי השינוי בדין האנגלי, כאמור לעיל, לא היה שינוי מינורי בלבד. בנוסף, בנוגע לאמנה מ-1980, טענה חברת הביטוח, כי סעיף (4)7 לא שמר בתוקפו את הדין הפנימי. טענת החברה מבוססת על כך, שדין זה לא עסק בייחוס כלל הרווחים, אלא רק בייחוס של הכנסה (פסיבית).

בית המשפט לערעורים קבע, ביחס לאמנה משנת 1967, כי הדיבור *'modified only in minor respects so as not to affect their general character'* מהווה מבחן יחיד, כאשר על-ידי בחינת ה"אופי הכללי" ניתן ללמוד אם מדובר בתיקון מינורי, אם לאו. ביחס לאמנה משנת 1980, קבע בית המשפט, על-פי ההקשר של סעיף (7)7 (*'where profits include items of income...'*) כי 'רווחים' (*'Profits'*) משמעם גם 'הכנסה פסיבית' (*'Investment Income'*), ולא כי ההכנסה הינה מרכיב של רווחים²¹⁴¹. שתי הקביעות הנ"ל נבעו מפרשנות דווקנית תוך בחינת ההקשר בלבד.

27.4.11 עניין Exxon Corporation

עם זאת, ישנן דוגמאות לפרשנות תכליתית. אחת מהן באה לידי ביטוי בפסק-הדין בעניין ²¹⁴²Exxon. באותו מקרה סטה השופט Goulding מהמשמעות הברורה של לשון האמנה והחיל את הגדרת 'תושב אנגליה' באמנה בין אנגליה לארצות-הברית על הרישא של סעיף 15 לאמנה²¹⁴³, אך לא על הסיפא. הטעם עליו בוססה עמדה זו הנו שימת דגש על המטרה והתכלית, במובחן מהמשמעות הרגילה.

וכדברי השופט Goulding:

"In coming to this conclusion I bear in mind that the words of the Convention are not those of a regular Parliamentary draftsman but a text agreed on by negotiation between the two contracting governments. Although I am thus constrained to do violence to the language of the Convention, I see no reason to inflict a deeper from

the plain meaning of language only in the second sentence of art XV, and I accept the consequence (strange though it is) that similar words mean different things in the two sentences."

27.4.12 עניין Union Texas

בתי המשפט של אנגליה התייחסו לאמנות מקבילות כעזרים פרשניים. דוגמה לכך הוא פסק-הדין בעניין Union Texas²¹⁴⁴, פסק-דין העוסק בפרשנות של האמנה בין ארצות-הברית לאנגליה. במקרה זה אישר השופט Harman את דברי השופט Goulding בפסק-הדין Exxon שנזכר לעיל²¹⁴⁵, ואף הוסיף עליהם, לאמור²¹⁴⁶:

"I consider that I should bear in mind that this double tax agreement is an agreement. It is not a taxing statute, although it is an agreement about how taxes should be imposed. On that basis, in my judgment this agreement should be construed as ut res magis valeat quam pereat, as should all agreements. The fact that the parties are 'high contracting parties', to use an old description, does not change the way in which the Courts should approach the construction of any agreement."

גם בתי המשפט באנגליה, כאמור, הכירו בצורך לאמץ גישה מרחיבה לפרשנות של אמנות בינלאומיות, אך ככלל הטילו וטו על הפניה ל'עבודת ההכנה' (*Travaux Préparatoires*) ככלי עזר לפרשנות²¹⁴⁷. בתי משפט אנגליים הכירו גם בעובדה, כי אמנות מס אינן דומות בניסוחן לחקיקה הפנימית בדיני מיסים. כך, בעניין Exxon לעיל²¹⁴⁸ התרחק השופט Goulding מהמשמעות הברורה של לשון האמנה על-מנת לתת תוקף למושגים אשר השתמשו בהם:

"In coming to this conclusion I bear in mind that the words of the Convention are not those of a regular Parliamentary draughtsman but a text agreed on by negotiation between the two contracting governments. Although I am thus constrained to do violence to the language of the Convention, I see no reason to inflict a deeper wound than necessary. In other words, I prefer to depart from the plain meaning of language only in the second sentence of Article XV and I accept the consequence (strange though it is) that similar words mean different things in the two sentences."

כאמור, בעניין Union Texas לעיל²¹⁴⁹ אישר השופט Harman את דברי השופט Goulding לעיל.

בעניין Commerzbank, כפי שכבר צוטט לעיל²¹⁵⁰, סיכם השופט Mummery את הגישה הנוהגת באנגליה לפרשנות אמנות מס. נביא ציטוט זה שוב בשל חשיבותו:

(1) "הכרחי לבדוק ראשית את המשמעות הרגילה של המילים כפי שמופיעות בסעיף הרלוונטי של האמנה בידיעה כי התחשבות במטרת האמנה הנו תמיד אקט לגיטימי של הליך הפרשנות..."

(2) הליך הפרשנות צריך להתחשב בעובדה כי השפה של האמנה הבינלאומיות לא נבחרה על-ידי מנסח הטיוטות הפרלמנטרי. אין האמנה נכתבה לאור האידיאלים המקובלים האנגלים ולא בכד שתתאים לשופטים אנגליים. היא צריכה להיות מפורשת ללא כבלי הכללים הטכניים האנגלים או התקדימים האנגליים אלא בהסתמך על עקרונות רחבים של מקובלות.

(3) בין העקרונות הללו ישנו העיקרון הכללי של משפט בינלאומי, אשר כיום מעוגן בסעיף 31(1) לאמנת וינה: אמנה תפורש בתום-לב, לפי המשמעות הרגילה שיש ליתן למונחי האמנה בהקשרם ולאור נושאה ומטרתה.

(4) ניתן לפנות לאמצעי פרשנות נוספים ובכללם Travaux Préparatoires (עבודות ההכנה).

(5) התייחסות להחלטות של בתי משפט זרים על פרשנות אמנות תתקבל בהתאם למידת הסמכותיות והמוניטין של בתי המשפט המדוברים.

(6) עזרים לפירוש אמנות כדוגמת עבודת ההכנה, פסיקה בינלאומית וכתובה אינם תחליף ללימוד של המושגים של האמנה..."

סיכום זה אומץ גם על-ידי בית המשפט לערעורים בעניין Memec plc²¹⁵¹.

27.4.13 עניין Memec

27.4.13.1 פרטי המקרה

Memec, חברה תושבת אנגליה (להלן: "המערעת"), היתה בעלת המניות היחידה בחברה תושבת גרמניה. האחרונה החזיקה בשתי חברות-בת פעילות תושבות גרמניה, שהיו כפופות למס בגרמניה (מס חברות בשיעור 36% ומסי מסחר). חברות הבת חילקו דיבידנדים לחברה גרמנית (וניכו מס במקור בשיעור של 25%), וזו חילקה דיבידנדים למערעת. דיבידנדים אלה

היו כפופים לניכוי מס במקור בשיעור של 15% בגרמניה, בהתאם לאמנה בין גרמניה לאנגליה, וחויבו במס בהתאם לדין הפנימי של שתי המדינות.

על-מנת להפחית את המס בגרמניה, חתמה המערערת והחברה הגרמנית על הסכם 'שותפות שקטה' אשר נערך במסגרת הדין הפנימי הגרמני²¹⁵². על-פי ההסכם, המערערת היתה השותפה השקטה. היא הזרימה הון רב לשותפה השניה ובתמורה לכך קיבלה זכות חוזית ל-87% מהרווחים השנתיים של השותפות. החברה הגרמנית ניהלה את עסקי השותפות ונחשבה לבעלים מבחינה קניינית, בעוד שהמערערת כלל לא היתה מעורבת בניהול.

ההסכם הביא להפחתה בנטל המס הגרמני ששולם על-ידי החברה הגרמנית וכן להגדלה של רווחי המערערת: החברה הגרמנית לא התחייבה במס חברות בגרמניה על חלקה של המערערת ברווחים; כתוצאה מכך, המערערת קיבלה רווחים בשיעור של 68% מסך רווחי ה'שותפות', במקום 43.52% אשר היתה מקבלת אלמלא ההסכם. לפני עריכת ההסכם, מס החברות הבריטי לא עלה על 36.48%, ואז האפשרות לזיכוי עבור מסי הסחר ששולמו על-ידי חברות הבת לא היתה מעשית, מכיוון שהזיכוי עבור מס החברות הגרמני הספיק כדי לקבל ניכוי ממס החברות הבריטי. אלא שכתוצאה מעריכת ההסכם, והפחתת מס החברות בגרמניה, האפשרות לקבל זיכוי באנגליה הפכה להיות רלוונטית. המערערת טענה שהיא זכאית להקלה במס חברות בריטי בשל מסי הסחר שהוטלו בגרמניה על רווחי חברות הבת הגרמניות, כאשר רווחים אלו היוו את המקור היחיד להכנסה שנתקבלה בידי המערערת.

27.4.13.2 המאטריה המשפטית

באמנת המס אנגליה - גרמניה נקבעו ההוראות הבאות²¹⁵³:

1. סעיף 16(1) מאפשר לגרמניה לנכות 15% מס במקור על דיבידנד המשולם על-ידי חברה תושבת גרמניה לחברה תושבת אנגליה.
2. סעיף 46(4) מגדיר את המונח 'דיבידנד' כהכנסה ממניות, רווחים מחולקים וכו'. באנגליה, המונח כולל כל פעולה אשר תחת החוק הבריטי מתייחסים אליה כחלוקה של חברה. בגרמניה, המונח כולל הכנסה הצומחת מהשתתפות ברווחים והון של חברה תושבת גרמניה כאשר ההכנסה מופקת על-ידי 'Sleeping Partner' מהשתתפותו ככזה.

3. סעיף 18(1)(a) לאמנה קובע, כי אנגליה צריכה ליתן זיכוי, כנגד מסיה, בגין מס שהוטל בגרמניה על רווחים או על הכנסה (להוציא דיבידנד). סעיף קטן (b) מאפשר לקבל זיכוי עקיף: הסעיף מתייחס למקרה של דיבידנד המשולם על-ידי חברה גרמנית לחברה אנגלית בעלת שליטה של לפחות 25% מכוח ההצבעה בחברה הגרמנית. במצב כזה, אנגליה צריכה ליתן זיכוי על המס שהוטל על רווחי החברה הגרמנית אשר מהם שולם הדיבידנד. סעיף 18 אינו מגדיר את המונח 'דיבידנד'.

הדין הפנימי האנגלי:

1. סעיף 788 ל-I.C.T.A. מסדיר את ההקלות ממס במסגרת אמנות למניעת כפל מס.
2. סעיף 790 מעניק הקלה חד-צדדית במקרה שלא קיימת אמנה למניעת כפל מס.
3. סעיף 679(6) קובע מנגנון של זיכוי עקיף ביחס לדיבידנד אשר משלמת חברת חוץ לחברה בריטית, השולטת ב-10% לפחות מכוח ההצבעה בחברה המשלמת. לפי הסעיף, יש לקחת בחשבון את המס שמשלמת חברת החוץ כאשר מחשבים את הזיכוי ביחס לאותו דיבידנד.
4. סעיף 800 קובע, כי במקרה שהדיבידנד נוצר בדרגה אחת מתחת (בענייננו, מרווחי חברות הבת הגרמניות), וכאשר קיים מצב שבו החברה המקבלת שולטת ב-10% לפחות בחברה המשלמת, יש להתיר זיכוי כאילו הדיבידנד היה דיבידנד של הדרגה הראשונה.
5. סעיף 801 קובע את סוגי המיסים אשר ביחס אליהם תינתן ההקלה על תשלום דיבידנד.
6. סעיף 832 קובע, כי שותפות אינה מהווה חברה.

27.4.13.3 טענות הצדדים

המערער טענה מספר טענות חלופיות:

1. חלקה ברווחי השותפות השקטה מהווה דיבידנד כהגדרתו בדין הפנימי האנגלי ו/או בסעיף 18 לאמנה. ההסכם המקנה לה זכות חוזית להתחלק ברווחי החברה הגרמנית אינו שונה במהותו ממצב בו המערער היתה שותפה בשותפות רגילה או מוגבלת במסגרת הדין האנגלי או הסקוטי.
2. הדיבידנדים התקבלו ישירות מחברות הבת כדיבידנדים רגילים, לאמור: הדיבידנד שולם למערער על-ידי חברות הבת, מאחר שהשותפות השקטה לא יצרה מקור הכנסה חדש. לכן, יש לתת למערער זיכוי על מס הסחר ששולם על-ידי חברות הבת.

3. יש לפרש את המונח 'דיבידנד' המופיע בסעיף 18 לאמנה, בהתאם להגדרתו הרחבה בסעיף 6(4) לאמנה, ולכלול בגדר מפתנו את הכנסת השותפות השקטה. כפועל יוצא מהשילוב שבין סעיף 18 לאמנה וסעיף 801 לדין הפנימי האנגלי (ה-I.C.T.A.), המערערת זכאית לקבל זיכוי עקיף באנגליה.

4. מתן משמעות רחבה למונח 'דיבידנד' תאפשר לקבל הקלה חד-צדדית בהתאם לסעיף 6(790).

מנגד, רשויות המס טענו, שחלקה של המערערת מרווחי החברה הגרמנית לא נבע מהרווחים של חברות הבת ששילמו מס סחר. כמו כן, נטען, שאין ליצור זהות בין משמעות המונח 'דיבידנד' בסעיף 18 לאמנה ובין משמעותו לצורך סעיף 6 לאמנה.

27.4.13.4 החלטת בית המשפט לערעורים באנגליה

בית המשפט לערעורים של אנגליה דחה את הערעור. בית המשפט קבע, כי היסוד הראשון אותו צריכה המערערת לבסס הוא יסוד השקיפות של השותפות השקטה. אם תוכיח יסוד זה, המערערת, כשותפה שקטה, תיחשב למטרות מס בריטי, כזכאית לחלק מהדיבידנדים ששולמו על-ידי חברות הבת.

בית המשפט בחן את המאפיינים של שותפות בריטית (רגילה ומוגבלת) ו/או סקוטית, שבחרה להתמסות כשקופה, על-מנת לבחון אם מאפיינים אלה משקפים את השותפות השקטה במקרה דנן. בית המשפט קבע, כי שותפות רגילה אינה מהווה אישיות משפטית נפרדת. השותפים מנהלים את עסקי השותפות למטרות רווחים, כאשר כל שותף מתפקד כמנהל וכסוכן ביחס לאחרים וחייב יחד עם כל השותפים למלא את התחייבויות השותפות. בנוסף, השותפים מקבלים הטבות הנובעות מרווחי העסק.

בית המשפט קבע, כי לשותף השקט, בניגוד לרגיל, אין כל זכות קניינית ברווחים או דיבידנדים המצטברים של חברות הבת. בנוסף, השותף השקט נחשב רק באופן עקיף לבעל חלק ברווחי השותפות. לכן, זכאותו לחלק ברווחים מחושבת ביחס לרווחים של בעלי העסק בסוף השנה. החלק שלו הוא חוזי גרידא ולא מהותי, כמו חלקו של השותף הרגיל. בית המשפט קבע, שלא כמו בשותפות רגילה, המערערת אינה מנהלת עסק כלשהו. החברה הגרמנית היא הבעלים היחיד. מעמדה של המערערת היה כשל לקוח של חברה החותם על חוזה על-פיו הוא מפקיד סכום מסוים ומתחייב לעזור לחברה בהתחייבויותיה עד גובה הסכום שהופקד, תוך קבלת זכות להכנסה המחושבת בסוף השנה מתוך רווחי החברה. יחסים כאלו אינם נחשבים ליחסי שותפות רגילה. מסיבות אלו, הדין האנגלי לא היה מגדיר את המערערת כשותפה של החברה הגרמנית והיה נקבע, כי לא מדובר בשותפות שקופה. בענייננו, קבע בית המשפט מקור הכנסת המערערת היה העסק של החברה הגרמנית ולא רווחי חברות הבת בצורתם הפשוטה או בצורתם כדיבידנד.

היסוד השני אשר יש לבחון הוא, האם חלקה של המערערת ברווחים מהווה דיבידנד. הבעייתיות נובעת מהיעדר הגדרה לדיבידנד בסעיף 18 לאמנה. סעיף 6 מגדיר דיבידנד, אך יש לבחון, האם מנסחי האמנה רצו לתת משמעות זהה למונח 'דיבידנד' בשני הסעיפים או שמא יש לפעול בהתאם לסעיף 2(3) לאמנה אשר מתיר פרשנות בהתאם לדין הפנימי האנגלי. בית המשפט קבע, שההגדרה בסעיף 6 אינה חלה על כל סעיפי האמנה, משום שהיא משתמשת במילים המפורשות "בסעיף זה". הגדרה זו אינה בבחינת הגדרה כללית למונח 'דיבידנד' באמנה, לכן מנסחי האמנה לא התכוונו שהגדרת סעיף 6 תחול בכל מקרה שהמונח 'דיבידנד' מופיע באמנה. לא ברור גם, אם אנגליה או גרמניה התכוונו לכך שחלק מרווחיה של שותפות שקטה גרמנית ייחשב לדיבידנד למטרות מס באנגליה. סעיף 18 לאמנה בא למנוע אומנם מיסוי כפול, אך זיכוי יינתן רק במסגרת התנאים הספציפיים שקובע הסעיף. סעיף 18 חל על 'Underlying Tax', ולכן יש חשיבות למה שמחולק לחברה הבריטית ויש לבדוק בקפדנות את תנאי סעיף 18. בית המשפט אף דחה את טענות המערערת באשר להחלתם של הסעיפים 801, 800 ו-790(6) לדין הפנימי האנגלי. נקבע, כי יש לפרש סעיפים אלה בהתאם למשמעות הרגילה של דיבידנד, כפי שזה מוגדר בחוק האנגלי, ולא להרחיב את המונח כך שיכלול גם רווחים משותפות שקטה.

27.5 ארצות-הברית

27.5.1 כללי

בארצות-הברית הגישה רחבה ביותר; הכללים לפרשנות אמנות זהים לאלה של פרשנות דיני המס הפנימיים²¹⁵⁴. העקרונות לפרשנות אמנות סוכמו בבית המשפט האמריקאי למיסים

בעניין *North West Life Assurance*²¹⁵⁵:

"The goal of convention interpretation is to 'give the specific words of a... [convention] a meaning consistent with the genuine shared expectations of the purpose ... Even where a provision of a treaty fairly admits of two constructions, one restrictive, the other enlarging, rights which may be claimed under it, the more liberal interpretation is to be preferred ... In construing a convention, we give the language its ordinary meaning in the context of the convention, unless a more restricted sense is clearly intended... Finally, it is well settled that when a convention and a statute relate to the same subject, courts will always attempt to construe them so as to give effect to both ... 'Although not conclusive, the meaning

attribute to treaty provisions by the Government agencies charged with their negotiation and enforcement is given great weight'."

סממן בולט של גישת ארצות-הברית לפרשנות אמנות מס הינה הסתמכותה על הדיווחים של ועדות הקונגרס אשר בפניהן נידונות האמנות, וכן על דברי ההסבר הטכניים ('*Technical Explanations*') אשר נכתבים לכל אמנה על-ידי משרד האוצר האמריקאי. דברי ההסבר האלה נכתבים על-בסיס הערות בשלב המשא ומתן והכנת החומר לאחר שהאמנה הושלמה²¹⁵⁶. בעניין **Burbank**²¹⁵⁷, ה-'*Second Circuit Court of Appeals*' אישר גישה מרחיבה של פרשנות אמנות מס. פסק-דין זה התבסס הן על דברי ההסבר של ה-OECD ככלי עזר לפרשנות והן על כוונת האמנה, כאשר המטרה היתה למנוע התחמקות מתשלום מס.

בשנות השלושים המוקדמות, בתי הדין של ארצות-הברית זנחו את הנוהג הקשוח של דוקטרינת הפרשנות המבכרת ליברליות או חקיקה לפי כוונת ההקשר, אפילו בהקשר של חקיקה פנימית טהורה²¹⁵⁸. כאמור, אף שבתי משפט סירבו לפרש אמנה במידה שהיא מערבת מחלוקת פוליטית (דוקטרינת המחלוקות הפוליטיות), טרם עלה מקרה בו יישם בית המשפט של ארצות-הברית את הדוקטרינה הזו בסוגיות מס²¹⁵⁹. הגישה הרגילה של בתי המשפט של ארצות-הברית לפרשנות אמנות מתומצתת בפסקה המצוטטת, לעיתים קרובות, מתוך פסק-

הדין של בית המשפט הגבוה בעניין **Sumitomo**²¹⁶⁰:

"Interpretation ... must, of course, begin with the language of the treaty itself. The clear import of treaty language controls unless 'application of the words of the treaty according to their obvious meaning effects a result inconsistent with the intent of expectation of its signatories'."

הווה אומר:

"פרשנות, חייבת כמובן להתחיל בלשון האמנה עצמה. הכוונה הברורה של האמנה קובעת אלא אם יישום המילים של האמנה לפי המשמעות הברורה שלהן גורמת לתוצאות בלתי עקביות בכוונה המיוחלת של הצדדים החתומים."

כיום, גישת הפרשנות לאמנות מס בארצות-הברית היא רחבה ביותר²¹⁶¹. בתי המשפט של ארצות-הברית אינם מהססים להשתמש בניירות עבודה בבואם לפרש חומר משפטי, לרבות אמנות²¹⁶². על-אף שארצות-הברית חתמה על אמנת וינה אך לא אישרה אותה, שיטת הפרשנות בה משתמשים בתי המשפט בארצות-הברית עולה בקנה אחד עם השיטות שהותוו באמנת וינה. אין בכך הכרה של בתי המשפט, כי סעיפים 31-33 לאמנת וינה משפיעים על-פיתוח החקיקה של המשפט הבינלאומי המנהגי. ההשקפה השלטת בארצות-הברית היא,

שאמנת וינה גוברת על הכללים הפרוגרסיביים של המשפט הבינלאומי. אמנת וינה לא יושמה ישירות באף פסק-דין בארצות-הברית המערב פרשנות אמנות כפל מס, על אף שלעקרונות שאומצו על-ידי בית המשפט יש הרבה מן המשותף עם הוראות אמנת וינה. אולם, כיוון שבתי המשפט נוטים ליישם גישה של בחינת התכלית בפרשנות סטטוטורית, הם עשויים להרחיק ראות מעבר לטקסט של האמנה ולבחון אמצעים חיצוניים במטרה לקבוע, מהי מטרת הצדדים החתומים²¹⁶³. בתי המשפט מוכנים להרחיק אל מעבר ללשון של האמנות, אפילו כאשר נראה כי ההקשר ברור והשפה אינה משתמעת לשני פנים, לשם בדיקה של ההקשר, הנושא ומטרת האמנה והשותפות לה, כדי לקבוע האם המשמעות הברורה יוצרת תוצאה שאינה מתאימה לכוונות ולציפיות של הצדדים החתומים עליה²¹⁶⁴.

בשנת 1992, ה-ALI ('American Law Institute') פרסם דו"ח על מיסים בארצות-הברית שקבע כך²¹⁶⁵:

"[I]n at least one respect it would be desirable if US interpretation practice conformed more closely with that of the Vienna Convention. On balance, United States practice appear to place undue weight on unilateral interpretative materials, as opposed to materials that are the product of or otherwise reflect the mutual views of both parties to a bilateral convention."

הווה אומר:

"לפחות בהיבט אחד יהיה זה רצוי אם פרקטית הפרשנות של ארה"ב היא מתאים יותר לזה של אמנת וינה. לאיזון, הפרקטיקה בארה"ב נראית כנותנת משקל מופרז לחומרי פרשנות חד-צדדיים, בניגוד לחומרים שהם תוצר של או שמשקפים בצורה אחרת את, ההשקפות ההדדיות של שני השותפות לאמנה דו-צדדית."

פרשנות שיפוטית במספר פסקי-דין שניתנו לאחרונה מרמזת על מגמה לפרש אמנות בצורה מילולית יותר ולצמצם את הנסיבות בהן יכול בית-הדין להרחיק אל מעבר לניסוח הפשוט בהבאת חומרים חיצוניים, בייחוד חומרי פרשנות חד-צדדית. בפסק-הדין בעניין *Stuart*²¹⁶⁶, בית המשפט העליון שקל לעיין בהוראות אינפורמטיביות באמנת המס של ארצות-הברית עם קנדה משנת 1942. דעת הרוב בפסק-הדין התייחסה לחומרים חיצוניים על-מנת לאשר את המשמעות הפשוטה של הוראות האמנה. אולם, בתמימות דעים, שלושה שופטים קבעו, שלא היה צורך בסקירת חומרים חיצוניים. שניים מתוך השופטים קבעו, כי הטקסט של ההוראה היה ברור וגם²¹⁶⁷:

"[T]he intent of the treaty signatories is manifest from the language of the document itself."

כלומר:

"כוונת הצדדים החתומים על האמנה ברורה מלשון המסמך עצמה."

השופט השלישי, Scalia, אף הרחיק לכת. Scalia בחן את הנוהג של בחינת חומרים חיצוניים בכל פסק-דין בו לשון האמנה היתה ברורה, ויישב את העניין²¹⁶⁸. לאחרונה, בעניין **Snap-On-Tools**, בית המשפט הפדרלי לערעורים של ארצות-הברית אימץ את גישתו של השופט Scalia לעיל²¹⁶⁹.

בפסק-הדין בעניין **Xerox**²¹⁷⁰, בית המשפט הפדרלי לערעורים של ארצות-הברית ניסה ליישב את הגישות החולקות זו על זו²¹⁷¹:

"Unless the treaty terms are unclear on their face, or unclear as applied to the situation that has arisen, it should rarely be necessary to rely on extrinsic evidence in order to construe a treaty, for it is rarely possible to reconstruct all the considerations and compromises that led the signatories to the final document. However, extrinsic material is often helpful in understanding the treaty and its purposes, thus providing an enlightened framework for reviewing its terms."

הוה אומר:

"אלא אם מונחי האמנה אינם ברורים על פניהם, או אינם ברורים כפי שיושמו בעניין הנדון, יש לעיתים רחוקות להסתמך על עדויות חיצוניות על-מנת לפרש אמנה, מפני שנדיר וישנה היכולת לשחזר את כל השיקולים והפשרות שהובילו את הצדדים החתומים למסמך הסופי. אולם, חומרים חיצוניים עשויים לעזור לעיתים קרובות בהבנת האמנה ומטרותיה, ולכן מספקים מסגרת נהירה לבחינת מונחיה."

בית המשפט התייחס לכמות משמעותית של פריטי חומר חיצוני, וביניהם: דו"חות של הסנאט, תצהירים של הבאים במשא ומתן ושל השרים הממונים בשתי המדינות הקשורות לנושא הספציפי - בטרם אישר בית-הדין את ה'טקסט הברור' וה'משמעות הברורה' של האמנה²¹⁷². הן בפסקי-הדין בעניין **Snap-On-Tool**²¹⁷³ והן בפסק-הדין בעניין **Xerox**²¹⁷⁴ דנו בהוראות האמנה בין אנגליה וארצות-הברית תוך התייחסות לזיכוי ממס בארצות-הברית בגין סכום ששולם כמקדמה על חשבון מס חברות המשולם על-ידי חברות בת באנגליה. בשני פסקי-הדין בתי המשפט דחו, בסופו של דבר, את הטענות של ממשלת ארצות-הברית שהתבססו על ההסבר הטכני של מחלקת האוצר של ארצות-הברית לאמנה, כפי שפרסם ה-IRS (*Internal Revenue Service*)²¹⁷⁵.

באופן מפתיע, ישנו מספר קטן של החלטות שיפוטיות בארצות-הברית המתייחסות לפרשנות המודל של ה-OECD. בפסק-הדין בעניין **Burbank**²¹⁷⁶, בית המשפט הפדרלי לערעורים של ארצות-הברית התייחס למודל ה-OECD משנת 1963 ולדברי ההסבר המתוקנים של מודל ה-OECD משנת 1975 בבואו לפרש את אמנת המס משנת 1942 בין

ארצות-הברית וקנדה. בפסק-הדין בעניין *Taisei Fire*²¹⁷⁷, בית המשפט למיסים נדרש לפרש הוראות מסוימות של אמנת המס בין ארצות-הברית ליפן משנת 1971. בית המשפט נתן למודל ה-OECD ולדברי ההסבר שלו משקל משמעותי. בית המשפט גרס שברגיל, יש להתחשב רק בדברי ההסבר שאומצו בטרם אשרור האמנה המסוימת²¹⁷⁸. עם זאת, בית-הדין הסכים להתייחס לדברי ההסבר משנת 1977 כאוטוריטה במקרה זה, בהתבססו על כך שדברי ההסבר המאוחרים:

"[R]eflects the original intention of the commentary to the 1963 model"²¹⁷⁹

הוה אומר:

"משקפים את הכוונה המקורית של דברי ההסבר של המודל משנת 1963."

מחברי דו"ח ה-ALI משנת 1992 בעמדה, שבתי המשפט צריכים לתת "משקל משמעותי" למודל ה-OECD ולדברי ההסבר שלו בבואם לפרש אמנת מס מסוימת²¹⁸⁰. Katz סובר כי:

"תפקיד מודל ה-OECD ודברי ההסבר לו - בפרשנות יום-יומית, המדריכה התנהגות והחלטות אבל לעולם אינה מגיעה לרמתו של ויכוח ציבורי שפורסם, חשוב יותר מזה המוצע על-ידי רשומות ציבוריות"²¹⁸¹.

בתי המשפט של ארצות-הברית התייחסו גם לאמנות מקבילות כאל סיוע פרשני²¹⁸². לדוגמה, בפסק-הדין בעניין *Estate of Burghardt*²¹⁸³ נדון מס רכוש המשולם בארצות-הברית על-ידי אדם שקודם לכן היה תושב איטליה. בית המשפט התייחס למספר אמנות מס רכוש אחרות שנחתמו על-ידי ארצות-הברית, ובייחוד לאלו עם קנדה, צרפת ויוון כדי לפרש צירוף מילים באמנה עם איטליה.

27.5.2 עניין Maximov

בפסק-הדין *Maximov*²¹⁸⁴ נקבע, כי למרות שלשון האמנה ברורה, יש לוודא שהכוונה ההדדית תצא לפועל, בהתאם לציפיות המשותפות ולהסכמה ההדדית של הצדדים להסכם. זאת, גם אם הדבר מצריך בחינת מקורות חיצוניים לאמנה.

במקרה זה דובר בשתי נאמנויות (*Trusts*) אמריקאיות (להלן: "העותרות"), אשר נוצרו על-ידי תושבים אנגלים (*Grantors*) ואף המוטבים ה'נהנים' היו אנגלים. הנאמנויות הפיקו רווחי הון שמקורם בארצות-הברית; רווחים אלו שוייכו ל'קרן הנאמנות' (*Trust Corpus*) ונשמרו על ידה. העותרת טענה לאי חבות במס אמריקאי מכוח סעיף 14 לאמנה האנגלית-אמריקאית משנת 1945, אשר חל על תושבי אנגליה.

שתי החלטות בבית המשפט המחוזי פסקו לטובת הנאמנים, כמו גם ערכאת ערעור אחת, ומכאן הערעור דנן.

העותרות, כנאמנויות אמריקאיות, אינן תושבות אנגליה, אך יחד עם זאת טענו כי מטרת האמנה ותכליתה מחייבות התעלמות מקיומן כיישויות משפטיות נפרדות מהנהנים ודרש

ייחוס הרווח לפי זהות הנהנים, קרי: לפי המהות הכלכלית. לפי זה הנושא בנטל המס ייקבע בהתאם לנהנים. מאחר שהנהנים היו תושבי אנגליה, מן הראוי להחיל על הנאמנויות הפטור. בנוסף טענו העותרות, כי מטרת האמנה הינה טיפול שווה והדדי בין שתי המדינות המתקשרות, ומטרה זו תוגשם על-ידי מתן פטור, שכן אנגליה אינה מחייבת במס רווחי הון.

בית המשפט ציין, כי המשמעות הפשוטה של לשון האמנה אינה סובלת טענות אלו. הפטור, כאמור, חל אך ורק על תושב אנגליה. המונח 'תושב' מוגדר בסעיף 2 לאמנה כ"כל אדם (זולת אזרח ארצות-הברית או תאגיד אמריקאי) אשר הנו תושב אנגליה למטרות מיסוי אנגלי ואינו תושב ארצות-הברית, לצרכי מיסוי אמריקאי". נשאלה השאלה, מהו אדם? בהיעדר הגדרה למונח זה פנה בית המשפט לדין האמריקאי הפנימי, לפיו נאמנות נכללת בהגדרת אדם, בנפרד מהנהנים. פועל יוצא הוא, כי לצרכי האמנה נאמנות הינה אדם, בנבדל ובשונה ממוטביו. אלא שמאחר שנאמנות אינה ישות מיסוי באנגליה, ואיננה תושבת אנגליה לצורכי מיסוי אנגלי - הרי למרות היותה תושבת ארצות-הברית, לצרכי מיסוי אמריקאי, אין לראות בה תושבת אנגליה.

אכן, בערעור זה נדחתה טענת העותרות, תוך ניתוח מהות הקשרה של האמנה כולה והחוק האמריקאי הפנימי. בית המשפט קבע, כי אין זה יאה שבית המשפט יאשר סטייה מהוראות אמנה, קל וחומר במקרה זה, שאין בו כל אינדיקציה שיישום מילות האמנה, בהתאם למשמעותן הברורה הנ"ל, יביא לתוצאה בלתי עקבית עם כוונת או ציפיות הצדדים.

בית המשפט קבע כי:

"המטרה הבסיסית של פרשנות אמנה היא לברר את כוונת הצדדים... במטרה להבין את המסמך באופן עקבי לכוונה... לתת למילים הספציפיות של האמנה משמעות עקבית עם הציפיות הייחודיות של הצדדים להסכם, הדבר מצריך בחינה לא רק של השפה, אלא את הקשרו המלא של ההסכם."

כאמור, הכללים לפרשנות אמנות בארצות-הברית זהים ככלל לכללי הפרשנות של דיני המס הפנימיים. אומנם המשמעות הפשוטה של מילות האמנה הינה נקודת המוצא, אולם בתי המשפט האמריקאים מוכנים להביט מעברן, גם כאשר מילים אלו ברורות, תוך בחינת הקשרה של האמנה, מטרתה וכוונת הצדדים. לעיתים אף נוצר מצב בו מתעלמים ממילותיה של האמנה, מקום בו אינן מתיישבות עם כוונת הצדדים.

27.5.3 עניין Great West Assurance

פסק-הדין בעניין Great West Assurance²¹⁸⁵ הנו דוגמה למקרה שבו הלשון היתה ברורה, ולמרות זאת לא יושמה כפשוטה, בשל בחינת כוונת הצדדים. באותו מקרה, נשאלה השאלה, האם ריבית שנצמחה ל'מוסד-קבע' אמריקאי של חברת ביטוח קנדית, בגין הלוואה שניתנה ללווים קנדיים, תיכלל בהכנסתה לצורך מיסוי אמריקאי מ'רווחים תעשייתיים ומסחריים'.

על-מנת לפרש האמנה כך שתתן ביטוי הולם לרצון הצדדים המתקשרים, בחן בית המשפט את 'הקשרו של ההסכם' (*The Context of the Agreement*) וקבע, כי הפרשנות של סעיף 14 לאמנה בין ארצות-הברית לקנדה, לפי מטרתו, מלמדת כי הוא אינו כולל ריבית כאמור. בהכרעת דינו הסתייע בית המשפט בחומר חיצוני, כדוגמת ההיסטוריה החקיקתית.

כאמור, בשנת 1992, פרסם ה-ALI (*American Law Institute*) דו"ח על מיסים בארצות-הברית²¹⁸⁶, שקבע כי יהיה זה רצוי אם נוהג הפרשנות של ארצות-הברית היה מתאים יותר לזה של אמנת וינה.²¹⁸⁷ ואכן, פרשנות דווקנית במספר פסקי-דין שניתנו לאחרונה, מרמזת על מגמה לפרש אמנות בצורה מילולית יותר ולצמצם את הנסיבות בהן יכול בית-הדין להרחיק אל מעבר לניסוח הפשוט בהבאת חומרים חיצוניים, בייחוד חומרי פרשנות חד-צדדית.

27.5.4 עניין Stuart

פסק-הדין בעניין Stuart²¹⁸⁸ עסק בפרשנות רשויות מס הכנסה לאמנה האמריקאית-קנדית. בית המשפט, בדרך להכרעתו, הסתייע בחומר חיצוני על-מנת לאמת את לשון האמנה עם רצון הצדדים במשא ומתן. בית המשפט העליון פירש הוראות באמנת המס של ארצות-הברית עם קנדה משנת 1942 והתייחס לחומר חיצוני על-מנת לאשר את משמעות הוראות האמנה. כאמור, שלושה שופטים קבעו שלא היה צורך בסקירת חומר חיצוני, שניים מתוך השופטים קבעו כי הטקסט של ההוראה היה ברור²¹⁸⁹: "כוונת הצדדים החתומים על האמנה ברורה מלשון המסמך עצמה".

לדרך פעולה זו כאמור התנגד השופט Scalia. הוא בחן את שאלת פרשנות האמנה על סמך חומר חיצוני²¹⁹⁰. הוא קבע כי כאשר לשון האמנה ברורה, אין לפנות לחומר חיצוני ובוודאי שלא להביא לתוצאה שחומר זה ישלוט מעבר ללשון. פרשנות מרחיבה, כפי שהוכרה בפסק-דין Sumitomo²¹⁹¹, תיושם רק מקום בו לשון האמנה מעורפלת ולא ברורה. הסתייעות בהיסטוריה החקיקתית, או בהסבר הטכני אשר הובא בפני הסנאט לצורך אשרורה של אמנה, הם שימוש לא נכון. חומר חיצוני צריך להצביע על הסכמה הדדית, בעוד שההסבר הטכני הנו חומר המספק הסבר חד-צדדי.

רוח דברים כך, של השופט Scalia, בעניין פרשנות דווקנית, נתקבלה ברוב קולות בפסיקה מאוחרת יותר בענין Alvarez-Machain²¹⁹², אשר עסק כאמור באמנת ההסגרה בין ארצות-הברית למקסיקו ובחטיפתו של מקסיקני; וכך גם בענין Snap-On-Tools²¹⁹³, אשר עסק כאמור בפרשנות סעיף 23 לאמנה האמריקאית-אנגלית.

בפסק-הדין Xerox²¹⁹⁴ נקבע שיש להסתמך על חומרים חיצוניים על-מנת לפרש אמנה רק לעיתים נדירות²¹⁹⁵. בית המשפט התייחס לכמות משמעותית של חומר חיצוני, כולל דוחות של הסנאט. חומרים אלו אישרו את הטקסט הברור וה'משמעות הברורה' של האמנה²¹⁹⁶. בפסקי-הדין בעניין Snap-On-Tool²¹⁹⁷ ובעניין Xerox לעיל²¹⁹⁸ דנו כאמור בתי המשפט בהוראות האמנה בין אנגליה וארצות-הברית, תוך התייחסות לזיכוי מס בארצות-הברית בגין מס זר ששולם כמקדמה על חשבון מס חברות המשולם על-ידי חברות בבריטניה. בשני

פסקי-הדין הללו בתי המשפט דחו, בסופו של דבר, את הטענות של ממשלת ארצות-הברית שהתבססו על ההסבר הטכני ('*Technical Explanation*') של מחלקת האוצר של ארצות-הברית לאמנה כפי שפורסם בנוהלי ה-IRS ('*Internal Revenue Service*').

כאמור, סממן בולט של ארצות-הברית לפרשנות אמנות מס הינה הסתמכותה על פרוטוקולים מוועדות הקונגרס, אשר בפניהן נידונות האמנות, וכן הסתמכות על דברי ההסבר הטכניים אשר נכתבים לכל אמנה על-ידי משרד האוצר האמריקאי. דברי הסבר אלה נכתבים על-בסיס הערות בשלב המשא ומתן והכנת החומר לאחר שהאמנה הושלמה²¹⁹⁹.

27.5.5 עניין Burbank

קיימות החלטות שיפוטיות מועטות בארצות-הברית המתייחסות לדברי ההסבר של מודל של ה-OECD. בפסק-הדין בעניין Burbank שניתן בעניין זה²²⁰⁰, ראה בית המשפט במטרה שנכתבה באמנה - מניעת התחמקות ממס - כמסייעת בפרשנות הוראות חילופי המידע. בית המשפט של ארצות-הברית לערעורים התייחס למודל ה-OECD משנת 1963 ולדברי ההסבר המתוקנים של מודל ה-OECD משנת 1975, בבואו לפרש את אמנת המס בין ארצות-הברית וקנדה משנת 1942 (להלן: "האמנה").

כאמור, בעניין Burbank, ה-*Second Circuit Court of Appeals* אישר גישה מרחיבה בפרשנות אמנות מס. פסק-דין זה התבסס על דברי ההסבר של ה-OECD ככלי עזר לפרשנות. מטרת האמנה, למנוע התחמקות מתשלום מס, אף היא שימשה כלי פרשנות. הנושא אשר עלה לדיון בפסק-דין זה היה אכיפת זימון לדין שהוציאו שלטונות המס האמריקאיים (ה-IRC) בתגובה לבקשת שלטונות המס הקנדיים ('*Canadian Revenue*'), מכוחו של סעיף חילופי המידע באמנה הנ"ל.

שני זימונים הוצאו לשני בנקים, אחד מהם היה Burbank, בעניין חבות מס של חברה שלישית בשם *Westward Shipping Ltd.* (להלן: "החברה"). החברה סברה, כי הזימון אינו בר-תוקף, שכן מטרתו היחידה הייתה להשיג מידע שימש נגדה מול רשויות המס הקנדיות. לטיעונים אלו הצטרפו אף שני הבנקים. שלטונות המס טענו, כי הם פועלים במסגרת אמנת המס. סעיף 19 לאמנה קובע, כי במטרה למנוע התחמקות ממס, כל אחת מהמדינות מתחייבת לספק למדינה האחרת את המידע אשר ברשותה או את אשר תוכל להשיג, בכל הנוגע למיסים המוטלים מכוחה של האמנה²²⁰¹.

קוד המיסים האמריקאי (ה-IRC) קובע בסעיף 7602²²⁰², כי בכדי לאמת את נכונות שומותיו של אדם לצורך 'מס הכנסה מקומי' ('*Internal Revenue Tax*'), רשאי השר, או נציגו, לזמן את האדם או כל מאן-דהוא הקשור אליו, לתת עדות, תחת שבועה. לעומת זאת, אין בחוק האמריקאי כל הוראה המתירה להוציא זימון, כאמור, אך ורק על-מנת לסייע לשלטונות המס הקנדיים בהשגת מידע.

שילוב הוראות האמנה וסעיף 7602 לקוד האמריקאי הביא לתוצאה לפיה, רק אם לרשויות המס האמריקאיות יש מידע, או שהן יכולות להשיגו תוך חקירת חבות במס מקומי, הן יכולות למסור אותו לקנדה. משמע, אין כל סמכות, לא מכוח האמנה ולא מכוח החוק האמריקאי הפנימי, להוצאת זימון מן הטעם היחיד של סיוע לשלטונות המס הקנדיים. שלטונות המס טענו, כי הוראת סעיף 7602, בלשונו: "לצרכי מס הכנסה מקומי", סותרת את האמנה ועל כן יש להתעלם הימנה.

ואולם, בית המשפט קבע, כי אין המדובר בשתי הוראות סותרות, וכי ההיפך הוא הנכון. המדובר הוא בשתי הוראות תואמות: האחת קובעת, כי המדינה האחת תספק למדינה האחרת מידע שברשותה, והשניה קובעת, מהו אותו מידע שברשותה.

בית המשפט ביסס הכרעתו אפוא על פרשנותה של משמעות ההוראה, בהתאם לתפיסה הליברלית שלו בעניין מחויבותה של ארצות-הברית ליישום האמנה, אף אם המדובר בהוראה שלא תיושם באופן הדדי.

27.5.6 עניין Taisei Fire

בפסק-דין בעניין Taisei Fire²²⁰³, בית המשפט למיסים נדרש לפרש הוראות מסוימות של אמנת המס בין ארצות-הברית ליפן משנת 1971. בית המשפט נתן למודל ה-OECD ולדברי ההסבר שלו משקל משמעותי. בית המשפט גרס, שברגיל יש להתחשב רק בפרשנות שאומצה בטרם אשורר האמנה המסוימת²²⁰⁴, אך הסכים, עם זאת, להתייחס לדברי ההסבר של OECD משנת 1977 כאסמכתא. במקרה זה, למרות שהפרשנות היתה מאוחרת לאמנה, קבע בית המשפט כי דברי ההסבר משקפים את הכוונה המקורית של דברי ההסבר של מודל ה-OECD משנת 1963²²⁰⁵. בפסק-דין זה בית המשפט שקל גם מספר מאמרים של משפטנים, החלטות של בתי דין זרים ואמנה מקבילה בין ארצות-הברית ובלגיה.

לסיכום עקרונות פרשנות אמנות בארצות-הברית נחזור ונצטט מדברי בית המשפט האמריקאי למיסים בעניין North West Life Assurance²²⁰⁶:

"The goal of convention interpretation is to 'give the specific words of a... [convention] a meaning consistent with the genuine shared expectations of the purpose ... Even where a provision of a treaty fairly admits of two constructions, one restrictive, the other enlarging, rights which may be claimed under it, the more liberal interpretation is to be preferred ... In construing a convention, we give the language its ordinary meaning in the context of the convention, unless a more restricted sense is clearly intended... Finally, it is well settled that when a convention and a statute relate to the same subject, courts will always attempt to construe them so as to give effect to both ... 'Although not conclusive, the meaning

attribute to treaty provisions by the Government agencies charged with their negotiation and enforcement is given great weight'."

הוה אומר:

"המטרה של פרשנות האמנה היא לתת למילים הספציפיות [של האמנה] משמעות העולה בקנה אחד עם הציפיות הייחודיות של הצדדים להסכם ... אפילו כאשר הוראה של אמנה כוללת בבירור שתי משמעויות האחת מגבילה והאחרת מרחיבה זכויות העשויות להיטען תחתיה, יש להעדיף את הפירוש הליברלי יותר ... בפירוש אמנה אנו נותנים ללשון את המשמעות הרגילה שלה בהקשר של האמנה, אלא אם משמעות מגבילה יותר מכוונת בבירור ... לבסוף, ידוע היטב שכאשר אמנה וחוק קשורים לאותו הנושא, בתי משפט תמיד ינסו לפרש אותם כך שתיתן השפעה לשניהם ... על אף שאינה סופית, המשמעות המיוחסת להוראות אמנה על-ידי משרדי הממשלה טעונה במשא ומתן שלהם ואכיפה מקבלת משקל גדול."

ראו גם את דו"ח ה-ALI משנת 1992, מאמרו של Katz²²⁰⁷, ועניין Estate of Burghardt²²⁰⁸.

27.6 גרמניה

בתי המשפט למיסים בגרמניה קבעו, שאמנה תתפרש בהתאם לפרשנות במשפט הבינלאומי ולא לפי עקרונות הפרשנות של חוקי המס הפנימיים. עם זאת, בתי המשפט בגרמניה, בבואם לפרש הסכמים בינלאומיים, ובייחוד אמנות מס, לא קבעו כיוון פרשני ברור ולא ביטאו העדפתם למי משיטות הפרשנות השונות²²⁰⁹. המשקל של הוראות האמנה, מטרת האמנה והיחסים הפנימיים ביניהם, הוערכו בדרכים שונות. פסקי-דין רבים התייחסו לניסוח הברור של ההוראות והבהירו, כי יש לסטות ממטרת האמנה רק על-מנת לאשר את הפירוש המילולי, או על-מנת לפתור ניסוחים דו-משמעיים²²¹⁰. פרשנות על סמך מידע חיצוני, שסופק, לדוגמה, על-ידי שר האוצר ביחס לכוונות המדינות המתקשרות, נעשה בזהירות ובהיסוס. לדידו של בית המשפט הגרמני, אסור כי פרשנות אמנות תתבסס על השקפות סובייקטיביות של רשויות המדינה.

אכן, בגרמניה²²¹¹, נותנים את הבכורה ככלל למשמעות הרגילה של מונחי האמנה, ויש להתחשב במטרת האמנה רק על-מנת לפתור בעיות של ניסוחים דו-משמעיים²²¹², או של סתירות עם להלכה מנהלתית קיימת²²¹³. דוגמה לכך ניתנה בפסק-דין²²¹⁴ שעסק בריבית המשולמת על-ידי חברה אמריקאית או סניפיה לסניף של בנק אמריקאי בגרמניה. סעיף 16(2) (לאמנת המס ארצות-הברית-גרמניה קובע, כי:

”דיבידנד וריבית המשולמים על-ידי חברה אמריקאית יהיו פטורים ממס בגרמניה כאשר המקבל אינו תושב או אזרח הרפובליקה המאוחדת של גרמניה.”

הסניף הגרמני של הבנק טען לפיכך, כי יש טעם לפטור אותו ממס בגרמניה, על אף שמתקיים בעבורו מבחן הסף 'מוסד-קבע'. בית המשפט הפדרלי למיסים של גרמניה קיבל את הטענות, ופסק-הדין זכה לביקורת נוקבת²²¹⁵. מאוחר יותר בית המשפט הפדרלי למיסים של גרמניה החליט לא להתייחס לפסק-דין זה²²¹⁶.

אף על-פי שפרשנות תכליתית הוכרה כעיקרון בגרמניה, היא נחשבת עדיין למוגבלת בהיקפה. בית המשפט הפדרלי למיסים של גרמניה (ה-*Bundesfinanzhof*) הכיר בכך, שיש לפרש את האמנה לפי עקרונות המשפט הבינלאומי, בהניחו שסעיף המטרה והתכלית באמנה גובר על מילותיה, מקרה שאלו בלתי ברורות, מעורפלות ובלתי עקביות²²¹⁷.

Reimer במאמרו²²¹⁸ מציין, שבשונה מהמשפט הבינלאומי הפומבי, להיסטוריה של האמנה תפקיד חשוב בפרשנות אמנות מס בבית המשפט, וניתן לצטט חומר היסטורי לבחינת משמעות הוראות האמנה²²¹⁹. בית המשפט הפדרלי²²²⁰ קבע, כי כוונת הצדדים תשמש למטרות פרשנות רק כאשר ניתן לכך ביטוי בטקסט²²²¹, וגם חומר היסטורי שנוצר בזמן עריכת האמנה²²²² יכול לשמש לפרשנות. בפסק-דין משנת 1997²²²³ קבע בית המשפט, כי הכוונות ההיסטוריות אינן מגבילות את הפרשנות.

בית המשפט בגרמניה מסתמך על מודל ה-OECD גם לגבי אמנות שנחתמו לפני היווצר המודל הספציפי²²²⁴. גם אמנות מקבילות משמשות את בתי המשפט בגרמניה ככלי פרשני מקובל²²²⁵.

27.7 דנמרק

דנמרק אשררה את אמנת וינה, ובתי המשפט שלה מיישמים את סעיפים 31 ו-32 לאמנה זו. פרשנות אמנות המס כפופה לכללים בינלאומיים של פרשנות. יחד עם זאת, אין הבדל רב בין הפרשנות של בתי המשפט לגבי ענייני המס הפנימיים לבין הפרשנות הניתנת לאמנות המס.

בדנמרק קיימות שלוש שיטות של פרשנות חקיקת המס; המשקל שניתן לכל שיטה משתנה מפסק-דין אחד למשנהו. שיטות אלה הן: הבנה לשונית טבעית או גישה מילולית; 'הצדקות' (*Justification*) של החוק; והמטרה והכוונה של החוק. שיטות אלה יושמו גם בפרשנות של אמנות מס²²²⁶.

בתי המשפט בדנמרק שוקלים מקורות חיצוניים. בהחלטה אחת²²²⁷, בית המשפט התייחס לפרוטוקול של השר לענייני חוץ באשר למשא והמתן עם המדינה המתקשרת האחרת, ההסכמה שבשתיקה של המדינה המתקשרת האחרת, ומודל ה-OECD. ההתייחסות שלו למודל ה-OECD מפתיעה, שכן האמנה הספציפית בתוקף משנת 1957, לפני שמודל ה-OECD היה קיים. אי לכך נראה, כי בתי המשפט בדנמרק הסכימו עם ההשקפה של מודל ה-

OECD, שהגישה הדינמית צריכה להיות מיושמת באשר לפרשנות אמנות, בעיקר ביחס למודל ה-OECD ולדברי ההסבר שלו²²²⁸.

הסכמים שנעשו על-ידי המדינות המתקשרות לאחר שהאמנה הוכנה, אף הם זוכים להתייחסות בתי המשפט. הסכמים שנערכו על-ידי הרשויות המוסמכות בהליך ההסכמה ההדדית אינם מחייבים את בית המשפט, אך עדיין ביכולתם להשפיע משמעותית על בית המשפט²²²⁹.

27.8 הולנד

בהולנד, הפרשנות המילולית מקובלת, אך שבהם היא מובילה לתוצאה אבסורדית, יתחקו בתי המשפט אחר כוונת הצדדים המתקשרים, וזאת על-ידי שימוש בכל חומר פרשני אמין²²³⁰.

בהחלטה מיום 16 לדצמבר 1959²²³¹ דובר על האמנה ההולנדית-צרפתית ובפרשנות אחד מסעיפיה (סעיף 11)²²³². במקרה האמור, נעשתה השוואה לטקסט הצרפתי על-מנת לפרש את הסעיף.

בהחלטה מה-4 בפברואר 1980²²³³ נדונה פרשנות המונח '*Constructiewerkzaamheden*' ('עבודות בנייה'). מונח זה פורש באופן בלתי עקבי עם הטקסט ההולנדי, אך באופן התואם את כוונת הצדדים המתקשרים. על-מנת להגיע לפרשנות זו, הסתייע בית המשפט בנוסח הגרמני של האמנה.

כפי שעולה מסקירתו של Timmermans במאמרו, במספר החלטות קבע בית המשפט, כי פרשנות אמנה תהא דינמית, קרי: תתפרש בהתאם למקובל במועד קרות אירוע מעורר המחלוקת, ולא דווקא כפי שהיה מקובל ביום אשרורה של האמנה²²³⁴. לעומת זאת, בהחלטה מיום ה-18 בספטמבר 1985²²³⁵ קבע בית המשפט, כי יש לפרש האמנה על-פי הפרשנות שהיתה מקובלת ביום אשרורה של האמנה.

כמו כן, בהחלטה מיום ה-24 ליוני 1981²²³⁶, בית המשפט העליון נתן משקל להסברים ולרישומים חיצוניים במטרה לתמוך בכוונת הצדדים, ביניהם מודל ה-OECD. עם זאת, בהחלטה מיום 10 ליוני 1981²²³⁷ קבע בית המשפט, כי לפרשנות זו לא תהיה עדיפות ועליונות על פרשנות לפי החוק הפנימי. החלטה זו סוייגה בקביעה, מיום ה-24 ליוני 1981²²³⁸, כי בטרם בחינת משמעות מונח לפי החוק הפנימי, יש לבחון האם ניתן ללמוד ולהסיק על משמעותו של המונח מתוכן האמנה.

מזכיר המדינה דבק בדעתו, וכפי שהביע אותה בשנית, בהחלטה נוספת של בית המשפט העליון מיום 11 למרס 1992²²³⁹:

"מקום בו מונח אינו מוגדר, המשמעות שתינתן לו תהא בהתאם למשמעות מכוחו של החוק הפנימי של המדינה הנדונה."

27.9 הונגריה

פרשנות חקיקת המס הפנימית ואמנות מס מיושמת בהליכים בבתי המשפט הרגילים והחוקתיים. בית המשפט לחוקה נוסד ב-1989, כאשר חוקת הרפובליקה משנת 1949 תוקנה כתוצאה ממעבר כלכלת הונגריה לכלכלת השוק (האירופאי המשותף)²²⁴⁰. בית המשפט לחוקה, מוסמך לפרש את חוקי הונגריה בכפוף לחוקת הרפובליקה, והוא מוסמך לבטל כל חוק הנוגד את החוקה. לאזרחים יחידים הזכות לערער על כל חקיקה, אפילו בהיעדר ויכוח ספציפי. בית המשפט לחוקה רשאי גם לבחון שוב פסק-דין העשויים לקבוע שהוראה של החוק הפנימי עשויה לסתור אמנה בינלאומית²²⁴¹.

בתי משפט נוטים לאמץ גישה מילולית בפרשנות משפטית, על אף שמטרת החקיקה נלקחת, בדרך כלל, בחשבון. רשויות המס עשויות לספק קווים מנחים בפרשנות של חקיקה. הנחיות אדמיניסטרטיביות אינן מחייבות את בית המשפט, אף שלעיתים הן נלקחות בחשבון²²⁴².

עד כה, לא ניתן אף פסק-דין המערב פרשנות אמנות מס. הונגריה לא הצטרפה לאמנת וינה. היא חברת ארגון ה-OECD משנת 1996 ואמנות המס של הונגריה בדרך כלל תואמות למודל ה-OECD. סביר שבתי המשפט של הונגריה יפנו למודל ה-OECD ולדברי ההסבר שלו בסוגיות המערבות פרשנות אמנות מס.

27.10 יפן

ביפן, לאמנות מס תוקף של דין והן מיושמות על-ידי בתי המשפט היפנים²²⁴³. אמנות מס עדיפות על חקיקה פנימית ביפן, ללא התחשבות בעת בה הן נחקקו. יפן חתומה על אמנת וינה ובתי משפט ביפן מיישמים אותה בפרשנות אמנות בתחומים שונים. אולם, בהקשר של פרשנות אמנות מס, בתי המשפט ביפן הקדישו מעט מאוד תשומת לב לאמנת וינה²²⁴⁴. אך נראה, כי מודל ה-OECD ודברי ההסבר לו נחשבים עזרי פרשנות חשובים. בפסיקה של בית משפט ממחוז טוקיו התייחסו אליהם מפורשות²²⁴⁵.

27.11 מכסיקו

מכסיקו חתמה על אמנת המס הראשונה שלה ב-1991. לפי בדיקה משנת 1998, רשת אמנות המס שלה הכילה כ-24 אמנות, שכולן מבוססות על מודל ה-OECD.

בשנת 1995 שר האוצר הוציא צו לפרשנות אמנות מס, צו מס' 2.1.12 של ה-**Resolución Miscelanea Fiscal**²²⁴⁶, שקובע:

"For the purposes of interpreting the treaties for the avoidance of double taxation formalization by Mexico, the commentaries of the Model Convention for the avoidance of Double Taxation and Prevention of Fiscal Evasion, which are referred to in the recommendation adopted by the Council of the Organization for Economic Co-operation and Development on 21 September 1995, or any recommendation which may replace it, will be applicable, to the extent that such commentaries are consistent with the provisions of the treaties formalized by Mexico and with the technical explanations issued by the Ministry."

הוזה אומר:

"למטרות פרשנות של אמנות והימנעות רשמית של מכסיקו מכפל מס, דברי ההסבר לאמנת המודל למניעת כפל מס ומניעת התחמקות ממס, אליהן מתייחסים בהמלצות שאומצו על-ידי מועצת ה-OECD מיום 21 לספטמבר 1995, או כל המלצה העשויה להחליף אותה, יהיו ניתנים ליישום ככל שדברי הסבר אלה עולים בקנה אחד עם ההסדרים של האמנות על-ידי מכסיקו ועם ההסברים הטכניים שפורסמו על-ידי משרד האוצר."

שר האוצר לא פרסם הסברים טכניים. בשל העובדה שאמנות מס הן תופעה חדשה יחסית במכסיקו, לא גובשו עדיין כללי פרשנות. עם זאת, ניתן להניח שדברי ההסבר למודל ה-OECD ישמשו בסיס עיקרי לפרשנות שם.

27.12 נורבגיה

בנורבגיה, אמנות מס מפורשות בדומה לחוק הפנימי, לפי המשמעות הרגילה של המילים. פירוש מילולי דווקני לא יחול, אם התוצאות שלו אינן עולות בקנה אחד עם כוונות המחוקק. כללי הפרשנות לפי הדין הפנימי די גמישים.

החלטות שיפוטיות שניתנו לאחרונה התייחסו לעקרונות של המשפט הבינלאומי בפרשנות אמנות. בהחלטה משנת 1992, בית המשפט העליון ציטט את ההוראות הפרשניות מתוך אמנת וינה על אף שנורבגיה לא אישרה אמנה זו. נראה, כי בתי המשפט בנורבגיה קיבלו הוראות אלו כחלק מהמשפט הבינלאומי המנהגי²²⁴⁷. הפרשנות העולה בקנה אחד עם כללי הפרשנות הבינלאומיים תוביל, דרך כלל, לתוצאות זהות שאליהן יובילו כללי הפרשנות בדין הפנימי.

נורבגיה היא אחת החברות המקוריות של ה-OECD. ההשקפה הכללית בנורבגיה היא, שניתן להפיק תועלת מהפרשנות למודל ה-OECD בעת שבאים לפרש אמנות דו-צדדיות בינלאומיות המבוססות על המודל.

27.13 ניו-זילנד

בית המשפט הניו-זילנדי סבור כי אמנות, כמו הסכמים בינלאומיים אחרים, צריכים להתפרש בצורה ליברלית. הפרשנות שניתנת בניו-זילנד לאמנות מס הינה ליברלית, לעומת הפרשנות הדוקנית, הנשענת ברובה על הטקסט, המיושמת בדין הפנימי.

וכדברי השופט McCarthy בעניין **Dominions Trust**²²⁴⁸:

"We are not to adopt a narrow interpretation but to interpret having regard to the broad intention of the framers as they emerge from the text."

בהתייחסו למודל ה-OECD ולפרשנותו, קבע השופט Richardson באותו פסק-הדין כי²²⁴⁹:

"The OECD convention rules have an international currency used as they are by and in countries throughout the world and accordingly the language of the rule should be construed on broad principles of general acceptance and having appropriate regard to the Commentary and any travaux préparatoires..."

פסק-דין חשוב שניתן להזכיר בעניין זה הוא עניין **JFP Energy**²²⁵⁰. במקרה זה, חברה אמריקאית, שבסיסה יוסטון, עסקה בקידוח נפט, ובין היתר פעלה בחופי ניו-פלימט שבניו-זילנד. העובדים אשר הועסקו בניו-זילנד היו תושבי ארצות-הברית ופעלו במשך כחודש בניו-זילנד וכחודש בארצות-הברית. משכורותיהם שולמו ישירות לחשבונות הבנק בארצות-הברית, או בהמחאה אשר נשלחה לבתייהם בארצות-הברית. סעיף 242 לחוק הניו-זילנדי מטיל מס על שכר אשר מקורו בניו-זילנד. במקביל, העובדים היו חייבים במס גם בארצות-הברית, שכן תושב ארצות-הברית חייב במס על-בסיס הכנסתו הכלל-עולמית.

סעיף 15(2)(c) לאמנה בין ארצות-הברית לניו-זילנד²²⁵¹ פוטר ממס ניו-זילנדי הכנסה שהפיק מי שאינו תושב ניו-זילנד, אם שהה בניו-זילנד פחות מ-183 ימים בשנה, המעסיק אינו תושב ניו-זילנד והתשלום אינו 'מוטל על' 'מוסד-קבע'.

פקיד השומה הוציא שומות נכויים לחברה, ולא לעובדים, שכן זו היתה צריכה לנכות מס במקור לעובדים. החברה פנתה לבית המשפט אשר קיבל את טענותיה, ומכאן הערעור.

למעשה, דרישת הוצאת המשכורת בניו-זילנד היתה חסרת כל משמעות, שכן לחברה בניו-זילנד היו הפסדים, עוד טרם ההכרה בהוצאות אלו. הסוגייה שעלתה היתה, האם המשכורות של העובדים מיוחסות לאותו 'מוסד-קבע', הוא המתקן של החברה בניו-זילנד.

פקיד השומה טען, כי ניתן לייחס את תשלום השכר ל'מוסד-הקבע'. חיזוק לטענתו זו מצא בסעיף 7 לאמנה, לפיו, כאשר מיזם של מדינה אחת מנהל עסקים במדינה אחרת, דרך 'מוסד-קבע' שם, ההכנסות של מיזם זה, ככל שניתן לייחס לאותה מדינה אחרת, חייבות במס באותה מדינה אחרת. סעיף 7 דן ברווחי עסקים וקובע, כי יש לייחס ל'מוסד-הקבע' את הרווחים שהיו צפויים לו אילו היה מיזם נבדל ונפרד מהמשרד הראשי. בית המשפט לא התנגד לפרש את סעיף 15, לרבות התיבה 'מוטל על', לאורן של הוראות אחרות, אך לא לאורה של הוראת סעיף 7, שכן אין כל קשר בין שתי ההוראות.

החברה הדגישה, כי הוצאות השכר נדרשו כהוצאה בדוחותיה המוגשים לשלטונות המס האמריקאיים, בעוד הן כלל לא נדרשו לצורך חישוב חבות המס שתחול בניו-זילנד, בגין בסיס הקבע.

על בסיס עובדות אלו קבע בית המשפט הניו-זילנדי לערעורים, כי הוצאות אלו אינן מיוחסות ל'מוסד-הקבע', וזאת בשל העובדה שהחברה לא התייחסה להוצאות אלו כהוצאותיו של המתקן הניו-זילנדי ולא דרשה את ניכויין בניו-זילנד. בית המשפט דחה את טענות פקיד השומה בדבר בחינת השפעתה הכלכלית הכוללת של העסקה שבנדון. בית המשפט קבע, כי אמנות מס צריכות להיות "מפורשות לפי עקרונות רחבים של הסכמה כללית"²²⁵². בנוסף קבע בית המשפט, כי פרשנות אמנות מס מוסדרת על-ידי אמנת וינה, אך יחד עם זאת ציין, כי במקרה הנדון הצדדים לא טענו כי הנקבע באמנה שונה בצורה מהותית מכללי הפרשנות הניו-זילנדיים. בית המשפט בחן את הטקסט של האמנה כולה ופריטים חיצוניים אחרים. למעשה, בית המשפט שם דגש (אולי דגש רב מדי) על ה'הסבר הטכני' של משרד האוצר של ארצות-הברית לאמנה²²⁵³, שקובע כי התיבה 'Borne By', כלומר 'מוטל על' או 'נושא ב-', כוונתה למעשה ל-'Deducted By', 'נוכה על-ידי' מושב הקבע. פירוש זה עולה אפוא בקנה אחד עם המקרה הקלאסי והרגיל שבו 'מוסד-הקבע' הוא רווחי כך שיש הגיון כלכלי למעסיק לדרוש ניכוי הוצאות במדינה שבה נמצא אותו 'מוסד-קבע'. בית המשפט דחה את הטענות ההפוך, לפיו התיבה צריכה להיות מפורשת בהתאמה עם עקרונות המהות הכלכלית, בדומה לסעיף 7 - רווחים מ'מוסד-קבע' צריכים להיות מחושבים כאילו היה 'מוסד-הקבע' ישות עצמאית, כך שהמשכורות יהיו ברות-ניכוי על-ידי כך, בין אם 'מוסד-הקבע' אכן דרש את ניכויין ובין אם לאו, משום שהוא בהפסדים כספיים. עם זאת, בית המשפט הסכים לפרש את סעיף 15, לרבות את התיבה 'Borne By' ('מוטל על'), לאורן של הוראות אחרות. בית המשפט קבע, כי בבואו לפרש את תיבה זו, נקודת המוצא תהא המשמעות הרגילה שלה, בהתייחס לכוונה הרחבה של הצדדים להסכם.

27.14 ספרד

בספרד, הכלליים של פרשנות חוקי המס מובאים בסעיף 23 לקוד המיסים הכללי²²⁵⁴:

(1) חוקי מס יפורשו בקנה אחד עם הנוסח המאושר בחוק.

(2) מונחים בהם השתמשו ולא הוגדרו על-ידי חוקים אלו יפורשו בהתאם למשמעותם המשפטית, הטכנית או הרגילה.

הנוסח המאושר בחוק, כאמור בסעיף 23(1) לעיל, יפורש לפי הכלל הפרשני שנקבע בסעיף 3(1) לקוד המיסים הספרדי:

"Legal rules shall be interpreted according to the proper meaning of their words, taking into account the context, the historical and legislative background and the social reality at the time they are to be applied, but paying attention fundamentally to the spirit and purpose of such rules"

הוה אומר:

"כללים משפטיים יפורשו לפי המשמעות הנאותה של מילותיהם, תוך התחשבות בהקשר, ברקע ההיסטורי והחקיקתי ובמציאות החברתית בזמן בו הם מיושמים, אולם תוך שימת לב מהותית לרוח ולמטרה של כללים אלו."

הוראה זו עולה ככלל בקנה אחד עם הכללים הבינלאומיים של פרשנות אמנות מס, כפי שאלו הותוו באמנת וינה. לפירוש המילולי ניתנת חשיבות עליונה, אולם יש להתייחס לטקסט של ההוראה החקיקתית לפי ההקשר שלה, וכן להיסטוריה המשפטית. "המציאות החברתית" בעת בה ההוראות המשפטיות אומצו מצביעה על כך שיש לאמץ גישה אמבולטורית-דינמית בפרשנות. ולבסוף, סעיף 3(1) מדגיש שנושא ומטרת ההוראות אף הם חשובים.

אמנות המס של ספרד מנוסחות, דרך כלל, לפי מודל ה-OECD. החלטות מעטות של בתי המשפט עסקו בפרשנות אמנות מס. בתי המשפט בספרד מנחים עצמם לפי מודל ה-OECD ודברי ההסבר שלו.

27.15 פינלנד

מגוון של שיטות פרשנות משמשות את בתי הדין בפינלנד. הקהילה המשפטית הפינית, כך נראה, שמה דגש חזק יותר על הגישה הפורמלית (הקיצונית), ובייחוד על הפרשנות המילולית בפרשנות אמנות בינלאומיות. הגישה הפורמלית (הקיצונית) נשענת ברובה על הפרשנות המילולית, אף על-פי שבתי הדין עשויים לשקול את טעמן של כוונות המדינות החתומות אם הפרשנות המילולית בעייתית. בתי המשפט עשויים להתחשב גם בשיקולים כלכליים, בדומה לשיטה האנגלית-אמריקאית: 'מהות על-פני הצורה'. מטבע הדברים, שיקולים כלכליים באים לידי ביטוי יותר בפסקי-דין בנושאים של התחמקות ממס.

בפינלנד קיימת פסיקה מעטה מאוד העוסקת בפרשנות אמנות מס. לכן, ישנה אינדיקציה מעטה בשאלה, אלו כלים נוספים של פרשנות יישקלו על-ידי בתי המשפט. כחברה בארגון ה-OECD, פינלנד נהגה לפי מודל ה-OECD באמנות המס שכרתה עם מדינות אחרות

החברות בארגון, ולפי מודל האו"ם באמנותיה עם מדינות מפותחות. לכן, נראה כי בתי המשפט יתנו משקל משמעותי לדברי ההסבר של מודל ה-OECD בבואן לפרש אמנת מס, במיוחד אם המדינה המתקשרת אף היא חברת הארגון.²²⁵⁵

משקל משמעותי ניתן לאמנה מקבילה בהחלטה משנת 1968 של בית המשפט האדמיניסטרטיבי העליון.²²⁵⁶ פסק-הדין עסק בהיוון חברה-בת פינית על-ידי חברה-אם גרמנית. האמנה בין גרמניה לפינלנד משנת 1953 אינה מסייעת בקביעת סכום המלווה אותו יש להחשיב כהון, ולכן בית המשפט יישם את הנוסחה המובאת בסעיף 2 של הפרוטוקול משנת 1952 לאמנה בין שוודיה לפינלנד משנת 1949.²²⁵⁷

27.16 צרפת

בצרפת בתי המשפט אימצו, למעשה, גישה מילולית לפרשנות אמנות מס בינלאומיות.²²⁵⁸ כאמור, עד לאחרונה, ה-*Conseil d'Etat* היה רשאי לפרש אמנה רק אם המשמעות של האמנה היתה ברורה ('*Doctrine de l'acte clair*'); אם לאו, הוא היה כבול מבחינה חוקית להתיעצות עם שר החוץ בפסקי-דין המערבים פרשנות אמנות.²²⁵⁹ שר החוץ היה מעביר שאלות בעניין אמנות כפל מס לשר האוצר. שר החוץ נתן פרשנות מחייבת של הוראת האמנה, על אף שהוא לא נקט עמדה ביחס לעניין האינדיבידואלי השנוי במחלוקת. ה-*Conseil d'Etat* לא ראה כורח בהתיעצות עם שר החוץ במידה שהוא מצא, כי המשמעות של הוראת האמנה היתה ברורה. יישום דוקטרינה זו, במובן הליברלי שלה, נעשה נפוץ יותר בבתי המשפט, וזאת במטרה להימנע מהתיעצות עם שר החוץ.²²⁶⁰

מאז החלטת ה-*Conseil d'Etat* מיום ה-29 ליוני 1990,²²⁶¹ בתי המשפט של צרפת לא רואים עוד צורך להפנות פרשנות אמנות לשר החוץ. לידו של ה-*Commissaire du gouvernement*,²²⁶² לא היתה סיבה לחשוב, כי הפירוש שיינתן להוראת האמנה על-ידי בית המשפט יהיה שגוי יותר מזה המיניסטרילי. על אף שהחלטה זו אינה מתייחסת לשינוי בחוק הפנימי המשפיע על פרשנות האמנה, ההחלטה מסמנת היפרדות משמעותית מהנוהג המסורתי של בית-הדין, והיא מאוזכרת כאסמכתא להנחה, כי בתי המשפט בצרפת יכולים לפרש הוראות אמנה ללא עזרתו של שר החוץ. ודאי שבית המשפט יכול לבקש גם כיום את חוות דעתו של שר החוץ, אולם דעתו לא תחייב את בית המשפט.

ה-*Conseil d'Etat*, או ליתר דיוק - ה-*Commissaire du gouvernement*, הפנה לדברי ההסבר של מודל ה-OECD, לרבות לדברי ההסבר שאומצו לאחר החתימה על האמנה שבה דובר.

27.17 דרום-קוריאה

בדרום-קוריאה, אמנות המס הנן בעלות מעמד זהה לזה של הדין הפנימי. לנוכח זאת, בתי המשפט של דרום-קוריאה סוברים, שגם אמנות מס יש לפרש על-פי הגישה המיושמת ביחס לדיני המס הפנימיים - גישה דווקנית²²⁶³.

הגישה הפרשנית המשמשת את בתי המשפט היא הגישה המילולית. במקרים בהם הגישה המילולית אינה משכנעת, הנושא והמטרה שבבסיס החקיקה או האמנה אף הם עשויים לשמש ככלי עזר להצדקת פרשנות פלונית.

דרום-קוריאה אשררה את אמנת וינה והוראות סעיפים 31-33 לאמנה אכן מיושמות, הלכה למעשה, על-ידי בתי המשפט של דרום-קוריאה בבואם לפרש אמנות בינלאומיות. רוב אמנות המס של דרום-קוריאה מבוססות על מודל ה-OECD. ואומנם, בתי המשפט של דרום-קוריאה הסתמכו על מודל ה-OECD ודברי ההסבר שלו ועל מודל האו"ם כמקור פרשני.

27.18 קנדה

27.18.1 כללי

בקנדה, בתי המשפט אימצו גישה לפרשנות של אמנות בינלאומיות השונה מגישתם לחקיקה פנימית בנושא מיסוי. כיום, בתי המשפט בקנדה מפרשים את אמנות המס באופן רחב ונדרשים רבות לכוונת הצדדים.

27.18.2 עניין Saunders

פסק-דין Saunders²²⁶⁴ מהווה את פריצת הדרך ואת אבן היסוד בפרשנות אמנות מס בקנדה. ביטוי לכך ניתן למצוא במילים אלו מתוך פסק-הדין²²⁶⁵:

"The accepted principle appears to be that a taxing Act must be constructed against either the Crown or the person sought to be

charged, with perfect strictness - so far as the intention of Parliament is discoverable. Where a tax convention is involved, however, the situation is different - a liberal interpretation is usual, in the interests of the comity of nations. Tax conventions are negotiated primarily to remedy a subject's tax position by the avoidance of double taxation rather than to make it more burdensome."²²⁶⁶

27.18.3 עניין Melford Developments

בפסק-דין **Melford Development**²²⁶⁷ בית המשפט נקט בגישה כה דווקנית, עד כדי כך שנדרשה חקיקת חוק מפורש בעניין פרשנות אמנות מס על-מנת לתקן המעוות ולהימנע מפסיקות עתידיות דומות²²⁶⁸. במקרה זה, הנישומה, חברה תושבת קנדה, שילמה עמלה לבנק גרמני בתמורה להבטחת הלוואה אשר ניתנה לחברה על-ידי בנק קנדי. הבנק הגרמני לא ניהל עסקים בקנדה באמצעות 'מוסד-קבע'. החברה לא ניכתה במקור מס מהעמלה האמורה מכוח סעיף 13 לחוק מס ההכנסה הקנדי. דרך פעולה זו נכונה וחוקית, זולת אם רואים עמלה זו כתשלום ריבית.

רשויות מס ההכנסה טענו שעמלה זו הינה ריבית לצורך סעיף 13 ולאור סעיף 14(2)(15) לחוק. סעיף זה קובע, כי יש לראות בסכומים ששולמו על-ידי תושב קנדה למי שאינו תושב קנדה, בתמורה להבטחת פרעון התחייבות של תושב קנדה, כתשלומי ריבית על התחייבות זו. הוראות האמנה²²⁶⁹ אינן מונעות מקנדה מיסוי תשלומי ריבית הניתנים על-ידי תושב קנדה לתושב גרמניה, מקום בו תשלומים אלו אינם מיוחסים למוסד-קבע של המקבל בקנדה, אלא רק מגבילות את שיעור המיסוי לכדי 15%.

החברה טענה, כי עמלות אלו אינן 'ריבית' כמשמעותה באמנה; קבלת טענה כזו תביא למצב בו הבנק המקבל, תושב גרמניה, אינו חייב במס מכוח החוק. שכן, במקרה זה הוא נהנה מהפטור של סעיף 3(1) לאמנה. סעיף 3(1) האמור קובע, כי רווחים מסחריים ותעשייתיים של מיזם של אחת המדינות אינם חייבים במס במדינה האחרת, זולת אם אותו מיזם מנהל עסקים או מסחר באותה מדינה אחרת דרך 'מוסד-קבע'. מנגד, אם התשלום מהווה 'ריבית' כמשמעותה באמנה - יחול סעיף 3(5) לאמנה. סעיף זה מוציא מתחולת ההגנה של סעיף 3(1), ככל שהדבר נוגע לקבלת הכנסות שונות של תושב גרמני, הכנסות שכוללות, בין היתר, ריבית. קרי, אם נראה בתשלומים ריבית, יחול סעיף 3(5) וקנדה תוכל למסות הכנסה זו.

הסוגייה שבית המשפט נאלץ להתמודד עמה, אם כן, היתה מהות התשלום והיותו 'ריבית'. המונח 'ריבית' לא הוגדר באמנה במפורש. סעיף 2(2) לאמנה קבע, כי בהפעלת הוראות אמנה זו על-ידי אחד הצדדים המתקשרים, תהא לכל מונח שלא הוגדר באמנה זו אותה משמעות שיש לו לפי הדינים הנוהגים בארצו של אותו צד מתקשר לגבי המיסים עליהם מדובר באמנה זו, זולת אם משתמעת מן ההקשר משמעות אחרת²²⁷⁰.

בית המשפט הפדרלי לערעורים הכריע לטובת הנישומה בנימוק שהעמלה אינה בגדר 'ריבית' כמשמעותה באמנה. בית המשפט קבע, כי התחשבות בקיומו של סעיף 14(2)(15) לחוק הקנדי מביאה למסקנה, כי עמלה זו הינה בגדר 'ריבית'. מנקודה זו המשיך בית המשפט לפרש את סעיף 2(2) לאמנה וקבע, כי הסעיף יכול להתפרש בשני אופנים: (א) פירוש המונח בהתאם לדין הפנימי שהיה קיים ביום אשרורה של האמנה (פרשנות ניחת / סטטית); (ב) פירוש המונח בהתאם לדין הפנימי הנוכחי (פרשנות ניידת / אמבולטורית / דינמית).

כמובן, שברורה השלכת ההכרעה בסוגייה זו, שכן סעיף 14(2)(15) חוקק אגב אשרורה של האמנה. בית המשפט התייחס לסוגייה זו כעדות לסתירה בין שני דברי חקיקה פנימיים. פתרון הסוגייה נעשה בהתאם לעקרונות פרשנות פנימיים, קרי בצורה דווקנית מצמצמת.

השופט נתן דעתו לשתי סוגיות מהותיות:

- (1) בכוחו של הפרלמנט לשנות או לתקן חוק קודם ההופך אמנות לדין פנימי על-ידי חקיקת חוק מאוחר יותר, ובתנאי שהדבר נאמר בו במפורש.
- (2) מאחר שסעיף 14(2)(15) אינו עונה על דרישה זו, אין בכוחו לשנות את הוראות האמנה. משמעות הדין הפנימי למונחים בלתי מוגדרים היא קבועה ובלתי משתנה, והינה כפי שהיתה ביום אשרורה של האמנה.

כעבור 9 חודשים בלבד, בשל חוסר שביעות רצון מקביעה זו של בית המשפט והשלכותיה, חוקק חוק פרשנות אמנות המס²²⁷¹. חוק זה כולל מספר מצומצם יחסית של הוראות וקובע כי פרשנות המונחים תהא דינמית (אמבולטורית)²²⁷².

27.18.4 עניין Fletcher

דוגמה מעניינת המעידה על הצורך בסעיף שימור דינים ('Saving Clause') ביחס לחקיקה של קנדה מובאת בפסק-דין Fletcher²²⁷³. במקרה זה, העביר הנישום כמות מסוימת של מניות של חברה קנדית לנאמן, שהמוטבים שלו היו תושבי אנגליה מתחת לגיל 18. לאחר מכן שולמו דיבידנדים על המניות. לפי חוק פרשנות אמנות המס, הכנסה מרכוש שהועברה ישירות או בעקיפין לטובת בני-אדם מתחת לגיל 18 - דינה כהכנסה של המעביר אותם. הנישום הסכים עם כך, אולם חלק על שיעור המס שניתן להטיל עליו בהתבססו על הוראות מסוימות באמנת המס קנדה-אנגליה משנת 1966²²⁷⁴.

לפי סעיף 9(3) לאמנה זו:

"המס הקנדי על דיבידנד המגיע מחברה שהיא תושבת קנדה ובעל הזכות שביושר הוא תושב אנגליה, לא יעלה על 15% מהסכום ברוטו של הדיבידנד."

הנישום טען, שסעיף זה מצביע על נסיבות לפיהן שיעור המס הקנדי על דיבידנד אינו יכול לעלות על 15%. הסעיף לא הגדיר במפורש את האדם עליו חל השיעור הנמוך יותר של המס. כתמיכה לטענה זו, היפנה הנישום את בית המשפט להוראה המקבילה באמנת המס של

קנדה עם ארצות-הברית, שהתייחסה לשיעור המס המוטל על "יחידים השוהים במדינה המתקשרת האחרת". בית המשפט פסק לטובת הנישום על-בסיס כך, שהדיבידנד בסוגייה זו אכן נכנס תחת הוראת האמנה, והרי במקרה של סתירה בין הוראת האמנה ובין חוק המס הפנימי- הוראות האמנה גוברים.

27.18.5 עניין Gladden Estate

בעניין **Gladden Estate**²²⁷⁵, דובר בתושב ואזרח ארצות-הברית, שהיה הבעלים של שתי חברות פרטיות תושבות קנדה. בשנת 1977, בעקבות פטירתו בארצות-הברית, עזבנו חוב במס פעמיים - אם כי על-פי בסיסים שונים - הן בארצות-הברית והן בקנדה: ארצות-הברית שמה את מניותיו ל'מס עיזבון'; ואילו קנדה ביקשה להטיל על עיזבנו 'מס רווח הון' קנדי, שהוטל על יסוד פיקציה סטטוטורית, שלפיה ראו את הנישום, מיד לפני פטירתו, כאילו מכר את כל נכסיו ההוניים תמורת שווי השוק ההוגן שלהם, כפי שהיה באותה עת²²⁷⁶.

הכרעת הדין בערכאת הערעור ניתנה תוך התחקות אחר כוונת הצדדים לאמנה, כאשר השופט קבע כי בניגוד לחוקי מס רגילים, יש לתת לאמנת מס פירוש ליברלי במטרה להוציא לפועל את כוונת הצדדים. יש להימנע מפרשנות מילולית ודווקנית מקום בו נקיטתה תגרום לכך, שהמטרה הבסיסית של האמנה לא תושג. יש לציין, כי בית המשפט עשה גם שימוש בסעיפים 31 ו-32 לאמנת וינה.

27.18.6 עניין Crown Forest

מספר פסקי-הדין שעסקו באמנות בינלאומיות עלה משמעותית בשנים האחרונות. בתי המשפט של קנדה התייחסו למודל ה-OECD במספר פסקי-דין²²⁷⁷. בעניין **Crown Forest**²²⁷⁸ עשה בית המשפט העליון שימוש נרחב במודל ה-OECD ובפרשנות לו.

המשיבה (Crown), חברה תושבת קנדה, שכרה דוברות מחברת Norsk, חברה המאוגדת בבהאמה ואשר משרדיה היחידים ממוקמים בארצות-הברית, בין השנים 1987-1989. המשיבה, בסוברה כי חברת Norsk הינה תושבת מדינה מתקשרת, כמשמעותה באמנה הקנדית-אמריקאית משנת 1980 (להלן: "האמנה"), ניכתה במקור מס בשיעור 10% בגין דמי השכירות, מכוח סעיף 12(2) לאמנה הודן בתמלוגים הנצמחים במדינה מתקשרת אחת והמשולמים לתושב המדינה המתקשרת האחרת, ולא בשיעור 25% המוטל על שאינם תושבים, מכוח סעיף 212(1)(d) לחוק הקנדי. הסוגייה עמה התמודד בית המשפט היתה פרשנות הגדרת 'תושב מדינה מתקשרת' באמנה.

בית המשפט העליון הפך את החלטת בית המשפט הפדרלי וקבע, כי חברת Norsk אינה תושבת ארצות-הברית לצורך סעיף 4 לאמנה (הגדרת 'תושב מדינה מתקשרת'²²⁷⁹), מכיוון שאינה חייבת במס על הכנסותיה הכלל עולמיות באף אחת מהמדינות המתקשרות.

אחת הסוגיות היתה מי ראוי שייהנה מהוראות האמנה. קבוצת המטרה היתה קנדים העובדים בארצות-הברית, ולהיפך: אמריקאים העובדים בקנדה, כאשר תכלית האמנה היתה למנוע כפל מס מקבוצות אלו. השופט Iacobucci לא האמין, כי מנסחי האמנה התכוונו להתיר לתאגיד החייב במס באופן חלקי בלבד באחת המדינות המתקשרות, ליהנות מהטבות האמנה. השופט קבע, כי אימוץ פרשנות המשיבה מוביל למצב לפיו תאגיד זר, שמקום ניהולו בארצות-הברית, ייחשב לתושב ארצות-הברית לצרכי האמנה, גם אם תאגיד זה נעדר כל הכנסה החייבת במס בארצות-הברית. פרשנות מעין זו אינה רצויה ועלולה לעודד 'ברירת אמנות', קבע השופט.

בדרך להכרעת דין זו מנתח השופט את סעיף 4 האמור, החל בלשונו הפשוטה של הסעיף ועד לכוונת הצדדים בהסכימם על סעיף זה. השופט קובע, כי בפירוש אמנה, המטרה העליונה היא למצוא את משמעות המילים שבמחלוקת, כאשר הליך זה מצריך בחינת הלשון וכוונת הצדדים²²⁸⁰.

השופט Iacobucci בבית המשפט העליון של קנדה הציג את גישתו לשאלת פרשנות אמנות מס בדברים הבאים²²⁸¹:

"In interpreting a treaty, the paramount goal is to find the meaning of the words in question. This process involves looking at the language used and the intentions of the parties. Both upon the plain language reading of Art. IV and through an interpretation of the goals and purposes of the ... Convention ... I reach the same destination... Contrary to an ordinary taxing statute a tax treaty or convention must be given a liberal interpretation with a view to implementing the true intentions of the parties. A literal or legalistic interpretation must be avoided when the basic object of the treaty might be defeated or frustrated in so far as the particular item under consideration is concerned... I now turn to another set of extrinsic materials, other international taxation convention and general models thereof, in order to help illustrate and illuminate the intentions of the parties to the Canada-United States Income Tax Convention (1980). Article 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties... indicates that reference may be made to these types of extrinsic materials when interpreting international documents such as taxation convention."²²⁸²

במהלך הדיון הסתייע השופט אף באמנת וינה (סעיפים 31-32 המתייחסים לפרשנות אמנות) וציון, כי קיים ערך שכנועי רב לדברי ההסבר של מודל ה-OECD, אשר שימש בסיס לאמנה האמורה ובעל הכרה עולמית כמסמך בסיסי ליישום אמנות על סוגיהן, יישומן ופרשנותן. השופט הסתייע אף בסעיף 4 למודל האו"ם, ובדברי הפרשנות שלו ובאזכור האמנה הסינית-אמריקאית.

27.19 שוודיה

חוקי המס של שוודיה מפורשים, תוך מתן דגש לטקסט החקיקה. אם הניסוח ברור, סביר להניח שהוא יאומץ, אפילו אם ניכר מההיסטוריה החקיקתית שאין הוא משקף את כוונת בית המחוקקים.

שוודיה אישרה את אמנת וינה ובתי משפט שוודיים בדרך כלל ידבקו בכללי הפרשנות המובאים באמנה זו. החלטה של בית-הדין המנהלי העליון משנת 1987²²⁸³ מנתה מספר עקרונות יסודיים אותם יש ליישם בפרשנות אמנות מס. הפסיקה עסקה באמנת המס בין שוודיה לאנגליה משנת 1960²²⁸⁴ ובחנה, האם המונח 'הכנסה' כולל את הביטוי 'רווחי הון'. בית המשפט אימץ את הפרשנות של הוועדה השיפוטית של רשויות המס (JCNTB - *Judicial Commission of the National Tax Board*). בהתייחסה לסעיף (3) לאמנה, קבעה ה-JCNTB כך:

"Domestic tax rules shall be applied only unless the context otherwise requires. The meaning of this limitation, according to the opinion of the Board, may be summarized as follows: Where a term of a treaty, as used in a particular provision, does not give a clear indication of its meaning, it is necessary to try to establish what the intention of the contracting parties might have been. In so doing, guidance should be sought from the terminology of the treaty as a whole, its structure and systematic approach, the function of the article in question, its introduction and historical context, as well as other relevant circumstances. Only if such an analysis does not lead to the meaning of the term under the domestic law of the state applying the treaty."

בית המשפט האדמיניסטרטיבי העליון הרחיק לכת והוסיף, כי "השיקול המכריע בתהליך הפרשנות הוא מה עשויה היתה להיות כוונת המדינות המתקשרות בעת שהוראה נדונה."

שוודיה היא אחת מהחברות המקוריות ב-OECD. בתי המשפט שלה התייחסו למודל ה-OECD, לפרשנות לו ולפרסומים אחרים של ה-OECD כמנחים. בפסק-דין משנת 1987²²⁸⁵, בית המשפט המנהלי העליון דן בשאלה, האם פטור ממס המתאים לפריסת מניות בין חברות שוודיות מסונפות יכול להתאים במקרה בו מדובר בחברות-בת להן חברה-אם במדינה זרה (במקרה זה - הולנד). ה-JCNTB פסק במקור לטובת משלם המס על-בסיס כך, שהחברה-האם ההולנדית יכולה להיחשב כחברה לצורכי חוק המס השוודי הרלוונטי. בית המשפט המנהלי העליון דחה פסיקה זו, אולם השיב את הדיון ל-JCNTB על-מנת שיחזור וידון בטיעון שני של הנישום: שלילת השוני (*'Deferall'*), בהסתמך על כך שהחברה-האם היתה חברה הולנדית, תהיה מנוגדת להוראת אי-ההפליה באמנת המס בין שוודיה להולנד.

החלטת ה-JCNTB, לטובת הנישום, אושרה על-ידי בית המשפט המנהלי העליון, שהתייחס לפרשנות סעיף 24(6) לאמנת מודל ה-OECD משנת 1977 כבסיס לפרשנות הוראת אי-ההפליה באמנה בין שוודיה להולנד²²⁸⁶.

בפסק-דין אחר²²⁸⁷, בית המשפט העליון התייחס לדו"ח מודל ה-OECD משנת 1979 בנושא 'Transfer Pricing' וקבע, כי אף שהדו"ח אינו מחייב את רשויות המס של שוודיה, הוא מספק הבהרה מאוזנת היטב ומסייע בפתרון של הבעיה הנדונה. גילויי הדעת שנעשו בדו"ח זה יכולים, בחלקים רלוונטים, לשמש הדרכה כאשר הוראת 'Transfer Pricing' מיושמת בדין הפנימי של שוודיה.

27.20 ישראל

27.20.1 כללי

השאלה, האם אמנות מס בינלאומיות שישראל הינה צד להן תפורשנה בהתאם לכללי המשפט הבינלאומי, ולא לפי הגישה בדין הפנימי הישראלי, טרם הועלתה לדיון בבית משפט בישראל. עם זאת, ניתן להניח, כי אם שאלה זו תתעורר בעתיד, בית המשפט יפרש את האמנה בהתאם לכללי הפרשנות החלים על הסכמים בינלאומיים, כאמור באמנת וינה²²⁸⁸.

27.20.2 עניין גודיק

עד היום ניתן רק פסק-דין אחד בישראל שעסק באמנות מס, עניין גיורא גודיק²²⁸⁹, שניתן עוד בשנת 1965. פסק-הדין עסק ביישום אמנת המס ישראל-אנגליה²²⁹⁰. אולם, הדיון שם לא נסב על פרשנות הוראות האמנה, אלא על פרשנות חוזה שנחתם בין המשיבה - חברה תושבת ישראל שניהלה עסק של אמרגנות - ובין גרייד, חברה תושבת אנגליה. באותו מקרה, המשיבה שילמה לגרייד סך של 27,000 ל"י תמורת הופעת האמן קליף ריצ'רד בישראל. בהתאם לאמנה הנ"ל, הכנסתו של מיזם אנגלי העוסק בישראל, שלא באמצעות "מפעל קבע" הנמצא בישראל, אינה ניתנת לחיוב במס הכנסה ישראלי²²⁹¹, בעוד שעל הכנסתו של בדרן תושב אנגליה מפעילותו האישית בארץ ניתן להטיל מס הכנסה גם בישראל²²⁹².

השאלה שעמדה בפני בית המשפט העליון היתה, בתור מה קיבלה גרייד את התשלום הנ"ל: בתור מיזם שבעצמו פעל בארץ או בתור סוכנו ובשמו של האמן. פקיד השומה טען, כי גרייד היתה כאן סוכנו ומורשתו של האמן, ולפיכך היתה חייבת - לפי סעיף 170 לפקודה - לנכות מס הכנסה בשיעור של 25% מהתשלום הנ"ל, בהיותו תשלום לאדם שאינו תושב ישראל. השופט ויתקון בחן היטב את תוכן החוזה ודחה את אותה טענה. השופט ויתקון קבע, כי גרייד היא אשר קיבלה על עצמה להציג את שירותיו של האמן בארץ, ומכאן כי התשלום הנ"ל שולם לה ולא לאמן. אשר על-כן, נפסק כי הכנסת החברה האנגלית פטורה ממס בישראל מכוח סעיף 3(1) לאמנה האמורה.

לבד מפסק-הדין בעניין **גודיק הנ"ל**, לא ניתנו - ככל הידוע לנו - פסקי-דין נוספים בישראל שעסקו באמנות מס²²⁹³. מכיוון שכך, אין כיום אינדיקציה שיפוטית ברורה לשאלה, כיצד בתי המשפט בישראל יפרשו את אמנות המס של ישראל.

מעט מאוד אף ניתן ללמוד מפסקי-הדין העוסקים בפרשנות אמנות דו-צדדיות, שכן לא הועלו בהם כל שאלות פרשניות. על יחסו של בית המשפט העליון בישראל לפרשנות אמנות בכלל ולתחולת אמנת וינה בפרט ניתן רק לנסות וללמוד משני פסקי-דין, ד"נ **טייכנר**²²⁹⁴ ובג"ץ **עפ"ו**²²⁹⁵, שעסקו מעט בפרשנות אמנות רב-צדדיות.

27.20.3 עניין טייכנר

בעניין **טייכנר**, העותרים טסו בכלי טיס של המשיבה מישראל לצרפת. לאחר חניית ביניים באתונה נחטף המטוס, ולפי הוראות החוטפים הוא נחת בשדה התעופה אנטבה אשר באוגנדה, שם הוחזקו העותרים מספר ימים כבני ערובה. חלקם שוחררו על-ידי החוטפים וחלקם חולצו במבצע יונתן. העותרים הגישו בגין הפרשה תביעת נזיקין, חלקם בבית המשפט המחוזי בירושלים, וחלקם בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו. שתי התביעות הוגשו למעלה מחמש שנים לאחר החטיפה. בית המשפט המחוזי בירושלים דחה את תביעת העותרים על הסף מחמת התיישנות. לעומתו, דחה בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו את העתירה לדחות את תביעת העותרים 4-6 על הסף מחמת התיישנות. בית המשפט העליון פסק, כי הדין הוא עם בית המשפט המחוזי בירושלים. מכאן הגיעה העתירה לדיון נוסף, בו נבחנה השאלה: מה הם יחסי הגומלין בין סעיף 29(1) לאמנה לאיחוד כללים מסוימים בדבר תובלה אווירית בינלאומית²²⁹⁶ (להלן: "אמנת ורשה"), שהוחלה בישראל על-ידי חוק התובלה האווירית, תשכ"ב-1962²²⁹⁷, לבין הוראות חוק ההתיישנות, תשי"ח-1958²²⁹⁸. לאמור, האם ניתן להאריך את תקופת ההתיישנות לשנתיים, הקבועה בסעיף 29(1) לאמנה הנ"ל, בעזרת הוראות חוק ההתיישנות?

בהתייחס לפרשנות, ציינה השופטת נתניהו כי:

"בפרשנותם של חוקינו הלאומיים מונחים אנו על-פי המטרה והתכלית הגלומות בהם ... מטרה ותכלית אלה אנו מחפשים לגלות לא רק מהחוק עצמו אלא גם ממקורות שמחוצה לו כשמקור חשוב ללימוד בדבר מטרת החקיקה הוא ההיסטוריה החקיקתית והפרלמנטרית. אכן על מטרת החוק נתן ללמוד מכל מקור אמין ... אינני רואה מדוע לא יעשה כן לגבי אמנות בינלאומיות."

גישה פרשנית שכזו, המעמידה את מטרת האמנה במקום זהה במדרג ההיררכי לזה של המשמעות הפשוטה של מילות הטקסט, ספגה ביקורת מבית המשפט העליון האמריקני בעניין **Eastern Airlines**²²⁹⁹. בפסק-דין זה בחן בית המשפט העליון האמריקני את הדיון הנוסף בעניין **טייכנר**, לעיל, כדוגמה לפרשנות שמעניקה מדינה החתומה על אמנת ורשה לסעיף 17 לאמנה²³⁰⁰.

באותו מקרה השאלה היתה, האם חברות התעופה אחראיות לנזק נפשי על-פי סעיף 17 לאמנת ורשה. ב-1983, זמן קצר לאחר שמטוס של חברת התעופה 'Eastern Airlines' המריא ממיאמי לבאהמה (גם ארצות-הברית וגם הבאהמה חתומות על אמנת ורשה), נתגלו בעיות במנועי המטוס. עקב כך נאמר לנוסעי המטוס, כי הם יאלצו לבצע נחיתת חירום באוקיינוס ולנטוש את המטוס. לבסוף מנוע אחד חזר לפעול והמטוס נחת במיאמי. קבוצת נוסעים פתחו בהליכים משפטיים כנגד חברת התעופה בגין נזק נפשי, שלטענתם נגרם להם. בית המשפט הכריע כנגד התובעים ופסק, כי סעיף 17 לאמנת ורשה אינו מאפשר תביעה בגין נזק נפשי שאינו מלווה בנזק גופני.

בבוחנו את הפרשנות שהעניק בית המשפט העליון הישראלי לסעיף הנ"ל, ביקר בית המשפט העליון האמריקני את בית המשפט העליון הישראלי. בית המשפט האמריקני ציין, כי גם מקום שבו בית המשפט סבור שפרשנות תכליתית תעניק פתח למדיניות משפטית ראויה, לא ניתן לאמץ פרשנות שכזו ללא עובדות חד-משמעיות העולות מהתקסט, ההיסטוריה החקיקתית או פרשנות מאוחרת.

וכלשונו:

"Although we recognize the deference owed to the Israeli court's interpretation of Article 17, we are not persuaded by that court's reasoning. Even if we were to agree that allowing recovery for purely psychic injury is desirable as a policy goal, we cannot give effect to such policy without convincing evidence that the signatories' intent with respect to Article 17 would allow such recovery. As discussed, neither the language, negotiating history, nor post enactment interpretations of Article 17 clearly evidences such intent. Nor does the Guatemala City Protocol support the Israeli court's conclusion because nothing in the Protocol purports to amend Article 17 to reach mental injuries. Moreover, although the Protocol reflects a liberalization of attitudes toward passenger recovery in that it provides for strict liability, see Article IV, reprinted in Goldhirsch 320, the fact that the Guatemala City Protocol is still not in effect after almost 20 years since it was drafted should caution against attaching significance to it."

27.20.4 עניין עפו

בבג"ץ עפו שנזכר כבר לעיל²³⁰¹, בווחנו את כללי הפרשנות באמנת וינה, ציין הנשיא (כתוארו אז) שמגר כי:

"מהוראות הרישא לסעיף 31(1) יכול היה לעלות כי האמנה ביקשה לתת במידת מה תמיכה לאותו זרם פרשני השם דגש על נוסח הכתוב, מול הגישה הפרשנית החלופית, המקובלת לא פחות, של התמקדות בכוונתם של מנסחי האמנה ... אולם, הסיפא לסעיף 31(1) וסעיף 32 [לאמנת וינה] יוצרים את הגישור לתיזות הפרשניות האחרות, המוכרות לנו גם מן העיון שערכנו במשפט המוניציפאלי שלנו [הגישה התכליתית] ... משמע, הוראות האמנה מותרות מקום ושטח פעולה נרחב, המאפשרים בחינתה של המטרה שהביאה לכריתתה. מתאפשר אף מתן הדעת לעבודות ההכנה המתארות את הרקע לכריתת האמנה, בגדר חומר היכול להשלים את הבנת הנוסח כפשוטו ואת מטרתו והיקף תחולתו. ההשקפה המקובלת היא, כאמור, כי אחת מתרומותיה של אמנת וינה, בהקשר זה, התבטאה ביצירת קירוב וקישור בין שיטות הפרשנות החלופיות הנ"ל. מכל מקום, בחינת התכלית החקיקתית, שהיא בין השיטות הפרשניות הישימות, ללא קשר לאמנות, היא, בכל מקרה, בין עקרונות הפרשנות המוכרים ..."²³⁰²

מהו, אם כן, היחס בין כללי הפרשנות של המשפט הבינלאומי ובין כללי הפרשנות בדין הפנימי הישראלי? מפסקי-הדין בעניין טייכנר²³⁰³ ועפו עולה, כי בית המשפט העליון בישראל סבור שכללי הפרשנות במשפט הבינלאומי תואמים לכללי הפרשנות הנוהגים כיום בדין הפנימי הישראלי. לפיכך, לדעת בית המשפט, ניתן כביכול ליישם את הגישה הפרשנית הנוהגת בדין הפנימי בישראל באופן מלא על פרשנות האמנות שישראל הינה צד להן.

נאמר מיד, כי לעמדה גורפת זו אין אנו מסכימים. אנו חולקים עליה מכל וכל ומצטרפים בעניין זה לדעתם של המלומדים אריה ורות לפידות²³⁰⁴. כנגד עמדה זו של בית המשפט העליון יוצא חוצץ גם פרופ' דינשטיין. דינשטיין מציין, בצדק לטעמנו, שאין להיחפז לדעת הנשיא אודות חפיפה של דיני פירוש אמנות לדיני פירוש חוקים בישראל²³⁰⁵. לפי דינשטיין, הגישה הטקסטואלית היא זו שאומצה באמנת וינה ולא זו התכליתית. לגישה זו שותפים אנו.

על-פי שתי שיטות הפרשנות, התכליתית והמילולית, יש להתחשב בלשון החוק ובמטרתו. בפועל, קיים הבדל משמעותי ביחס למשקל היחסי של שתי שיטות אלו: יחסית למשפט הבינלאומי (סעיף 31 לאמנת וינה), הגישה התכליתית הנוהגת כיום בדין הפנימי בישראל נותנת משקל רב יותר למטרת החוק מאשר ללשונו. הבדל נוסף קיים ביחס לשימוש באמצעים פרשניים חיצוניים: אמצעים שמוגדרים בטרמינולוגיה של אמנת וינה 'עבודות-ההכנה', ובטרמינולוגיה של הדין הפנימי מוגדרים כהיסטוריה חקיקתית, דברי הסבר להצעת חוק. על-פי הפסיקה בישראל, בית המשפט פנה ל'עבודות ההכנה' בחופשיות רבה יותר, בעוד שעל-פי המשפט הבינלאומי (סעיף 32 לאמנת וינה), עבודות ההכנה משמשות אך ורק כאמצעי משלים, ולא עצמאי; מסתמכים עליהן רק כדי לאשר את המשמעות במקום

שהפרשנות לפי לשון האמנה מותירה את הפירוש לכאן ולכאן, או מותירה פירוש עמום, או שהיא מובילה לתוצאה בלתי סבירה על פניה²³⁰⁶.

גישת הפרשנות הנוהגת בדיני המס בישראל אינה עולה בקנה אחד עם כללי הפרשנות של אמנת וינה, בין אם הגישה הדווקנית מיושמת ובין אם הגישה התכליתית. אמנת וינה מייצגת פשרה בין שתי הגישות הללו. כפי שנאמר לעיל, תחת הגישה הדווקנית, אשר אינה ישימה כיום בישראל, הבכורה ניתנת ללשון החוק. הפרשן מניח, כי הנישום אינו חייב במס, מקום בו המחוקק לא התכוון לכפות זאת עליו. כוונה זו נלמדת מלשונו הברורה של החוק בלבד, שעה שפנייה למקורות ולאמצעים פרשניים אחרים, מעבר ללשון החוק, מוגבלת מאוד. בשונה מכך, אמנות מס בינלאומיות שישראל צד להן, כמו כל אמנה בינלאומית אחרת, יש לפרש בהתאם לאמנת וינה. על-פי אמנת וינה, ניתן לפרש אמנה בהתאם למשמעות הרגילה של מונחיה, בהקשרם ולאור נושאה ומטרתה. בנוסף, על-פי אמנת וינה ניתן לפנות למקורות החיצוניים לאמנה עצמה, בעוד שעל-פי הגישה הדווקנית - המשמעות תיקבע בהתאם ללשון הברורה, גם אם היא מביאה לתוצאה אבסורדית ולא הגיונית.

פרשנות אמנות המס שונה אף מגישת הפרשנות התכליתית המיושמת כיום בדיני המס הפנימיים בישראל. כפי שצוין לעיל, גישה זו שמה דגש רב יותר על כוונת החוק מאשר על כוונת המחוקק. על-פי גישה זו, חוק פיסקלי הנו חוק שמטרתו הטלת מס, כאשר את המטרה הזו ניתן להשיג אף אם קיימת תמיכה דלה בלשונו של החוק, או בלשונו של השופט ברק - "נקודת אחיזה ארכימדית"²³⁰⁷. על-פי יישומה של הגישה התכליתית בישראל, דומה כי לאור המטרה יש לפרש את לשון החוק. בשונה מאמנת וינה, הגישה התכליתית מאפשרת לפרשן להיעזר בכל אמצעי פרשני ובכל מקור מידע מהימן כלשהו במטרה להתחקות אחר מטרת החוק ולאמת את המשמעות שנגזרת ממנה. הפנייה למקורות אלו אפשרית גם במקום שבו המשמעות הרגילה של מילות החוק הינה ברורה, סבירה והגיונית. כפי שהוסבר לעיל, הגישה האמורה יושמה בפסקי-דין רבים והתקבלה על-ידי משפטים רבים²³⁰⁸.

מכל מקום, לדעתנו, אמנות המס שישראל הינה צד להן צריכות להתפרש על-פי כללי הפרשנות במשפט הבינלאומי ולא לפי הגישה הדווקנית או הגישה התכליתית, המקובלת בישראל ומיושמת כאן כיום. עם זאת, לא נפחד ונאמר כי העמדה שלפיה פרשנות אמנות מס מנותקת ושונה לחלוטין מהכללים לפרשנות דיני המס הפנימיים, נחזית יותר קיצונית ממהותה האמיתית. למעשה, העקרונות הבינלאומיים של פרשנות אמנות מס אינם שונים לחלוטין מהפרשנות של דיני המס הפנימיים. החלת אמנת וינה בדבר דיני אמנות - ככל שיש לה תוקף בישראל - אינה מובילה בהכרח לתוצאה שונה. החלת כללי הפרשנות של אמנת וינה עשויה לגרום לעיתים לכך, שבתי המשפט בישראל יהיו כבולים ללשון האמנה (סעיף 31 לאמנת וינה) ומוגבלים בפרשנות תכליתית שאינה עולה בקנה אחד עם אמנת וינה (סעיף 32 לאמנת וינה). אין זה ברור עדיין, מה היקפה של מגבלה זו, שהרי גם כללי הפרשנות של אמנת וינה עצמה נתונים במחלוקת פרשנית בבתי משפט מקומיים.