

30. פרשנות לפי המודלים ודברי ההסבר

תוכן עניינים

834	..... פרשנות לפי המודלים ודברי ההסבר	30
836	..... מבוא	30.1
837	..... הבסיס המשפטי לדברי ההסבר	30.2
839	..... נוסח דברי ההסבר עליו יש להסתמך	30.3
842	..... סעיפים שאינם לפי נוסח מודל ה-OECD	30.4
	..... אמנות בין מדינה חברה ב-OECD למדינה שאינה חברה ב-	30.5
842	..... OECD; אמנה בין שתי מדינות שאינן חברות ב-OECD	

פרשנות לפי המודלים ודברי ההסבר

30. פרשנות לפי המודלים ודברי ההסבר

30.1 מבוא

פרשנות לפי של המודלים של ה-OECD והאו"ם ודברי ההסבר שלהם נובעת, ביסודו של דבר, מהעיקרון של פרשנות אחידה ומשותפת²⁴²⁹. אימוצם ככלי פרשני יכול בוודאי להביא לרמה גבוהה של אחידות בפרשנויות. עמד על כך השופט Richardson בפסק-הדין שנפסק בניו-זילנד בעניין **JFP Energy**²⁴³⁰:

"In construing article 15 it is important to keep in mind that the double taxation relief agreement is part of a network of international agreements using international language, substantially similar in form and services and effect and designed, as the commentary to article 1 (para 7) notes, to promote exchanges of goods and services and the movement of capital and personal in international trade by eliminating international double taxation, **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 rules should be construed on broad principles of general acceptance and having appropriate regard to the commentary and any travaux preparatoires.**"²⁴³¹

(ההדגשה הוספה)

ואכן, בשנים האחרונות, מפנים בתי המשפט בפסקי-הדין יותר ויותר למודלים של ה-OECD ולדברי ההסבר שלהם ככלי פרשני חשוב ביחס לאמנות מס²⁴³². יש כיום בתי משפט שתומכים בדברי ההסבר, ובתוכם בתי המשפט באוסטריה²⁴³³, אוסטרליה²⁴³⁴, בלגיה²⁴³⁵, קנדה²⁴³⁶, דנמרק²⁴³⁷, גרמניה²⁴³⁸, יפן²⁴³⁹, מלזיה²⁴⁴⁰, הולנד²⁴⁴¹, ניו-זילנד²⁴⁴², ספרד²⁴⁴³, שוודיה²⁴⁴⁴, שווייץ²⁴⁴⁵, אנגליה²⁴⁴⁶ וארצות-הברית²⁴⁴⁷. ואולם, למרות פסקי-הדין הרבים התומכים בדברי ההסבר למודל ככלי לפרשנות, עדיין נשארו לפחות ארבע שאלות חשובות ופתוחות ביחס לדברי ההסבר:

- (1) מהו הבסיס החוקי להסתמכות על דברי ההסבר של ה-OECD?
- (2) לאיזו גירסה של דברי ההסבר צריך להתייחס?
- (3) האם דברי ההסבר רלוונטיים לסעיפים שאינם זהים לסעיפי מודל ה-OECD?
- (4) האם דברי ההסבר רלוונטיים לאמנות שבין מדינות שאינן חברות ב-OECD?

30.2 הבסיס המשפטי לדברי ההסבר

מועצת ה-OECD, בעת אימוץ גירסת המודל מ-1997, התייחסה לדברי ההסבר ככלי לפרשנות²⁴⁴⁸. בפסקאות 28-29.3 בדברי ההקדמה לגירסה משנת 2000 של מודל ה-OECD

נאמרים הדברים הבאים ביחס למעמד של דברי ההסבר²⁴⁴⁹:

"לכל סעיף באמנה, יש דברי הסבר מפורטים שנועדו להדגים או לפרש את ההסדרים שבסעיף. דברי ההסבר נוסחו והוסכמו על-ידי מומחים, שמונו לוועדה לעניינים פסיקליים על-ידי הממשלות של המדינות החברות. בשל האמור, לדברי ההסבר יש חשיבות מיוחדת בפיתוח של המשפט הבינלאומי הפסיקלי, למרות שדברי ההסבר לא אמורים להיות מצורפים בשום אופן לאמנות הנחתמות על-ידי המדינות החברות. דברי ההסבר הם לא כמו המודל שמאגד כלים בינלאומיים, דברי ההסבר עדיין יכולים להיות לעזר רב ביישום ובפרשנות האמנות, במיוחד במקרים שבהם מתעוררות מחלוקות כלשהן. רשויות המס של המדינות החברות נועצות באופן חוזר ונשנה בדברי ההסבר כדי לפרש אמנות מס דו צדדיות. דברי ההסבר הם שימושיים בשאלות פרטניות יום יומיות, כמו גם בהסדרת נושאים כלליים הכרוכים בשאלות של מדיניות ובחינת הכוונות שעומדות מאחורי הסדרים שונים. אנשי רשויות המס נותנים משקל רב להדרכה הנמצאת בדברי ההסבר. באופן דומה, נישומים עושים שימוש נרחב בדברי ההסבר, שמנחים אותם בתכנון העסקים, העסקאות וההשקעות שלהם. לדברי ההסבר יש חשיבות מיוחדת בארצות בהן רשויות המס לא מפרסמות הוראות פרשנות ביחס לדיני המס. במדינות אלה דברי ההסבר יכולים להיות המקור הזמין היחיד לפרשנות המקרה הנדון. אמנות מס בילטרליות, מקבלות כיום גם יותר ויותר תשומת לב שיפוטית. בתי המשפט משתמשים בדברי ההסבר יותר ויותר בהגעה להחלטות. מידע שנאסף על-ידי הוועדה לעניינים פסיקליים מראה שדברי ההסבר צוטטו בהחלטות שפורסמו, במרבית המדינות החברות. בהרבה החלטות, דברי ההסבר צוטטו ונותחו, ושימשו כגורם חשוב בשיקולי השופטים. הוועדה צופה שהמגמה הזאת תמשיך, כאשר במקביל רשת רחבה של אמנות מס כלל עולמית, ממשיכה לצמוח ודברי ההסבר משיגים הסכמה רחבה של קבלתם ככלי פרשני חשוב להתייחסות."

אלא מאי? הבסיס המשפטי להתייחסות לדברי ההסבר רחוק מלהיות בהיר. לאחר התבוננות על הכלים השונים לפרשנות שנימנים באמנת וינה, דברי ההסבר של ה-OECD לא משתבצים בקלות לשום קטגוריה שמוזכרת באמנה. דברי ההסבר הם, אחרי הכל, דברי ההסבר למודל האמנה, שיכולים להיות בשימוש על-ידי מדינות שנושאות ונותנות, כבסיס למשא ומתן לאמנות ספציפיות.

ישנן כמה קטגוריות אפשריות באמנת וינה, שאליהן דברי ההסבר יכולים להיות מסווגים,

אם כי אף אחת מהן לא מתאימה בדיוק²⁴⁵⁰. ואלו הן:

- (1) סעיף 31(1): מקור שמבסס פרשנות לפי המשמעות הרגילה שיש ליתן למונחי האמנה.
- (2) סעיף 31(2): מקור פרשני כחלק מההקשר של האמנה. הסכם בין כל הצדדים בקשר לכריתת האמנה, או כלי בשימוש בידי צד אחד או יותר, שמקובל על שאר הצדדים.
- (3) סעיף 31(3): מקור פרשני של הסכם מאוחר או פרקטיקה מאוחרת שמתייחסת לפרשנות האמנה.
- (4) סעיף 31(4): פרשנות לפי חומר, שמבסס משמעות מיוחדת, שצריכה להינתן למונחים באמנה²⁴⁵¹.
- (5) סעיף 32: דרכים נוספות לפרשנות, לרבות עבודות ההכנה של האמנה.

השאלה, איזה מהקטגוריות הללו צריכה לחול על דברי ההסבר של ה-OECD, אינה שאלה אקדמית. אם הם נופלים, לדוגמה, לגדר מפתני סעיף 32 לאמנת וינה ('דרכי פרשנות נוספות'), התייחסות לדברי ההסבר תאושר רק כדי לקיים את המשמעות הנובעת מהחלת הכלל הכללי הנמצא בסעיף 31 לאמנת וינה. ולחילופין, אם יישום הכלל הכללי הנ"ל משאיר את המשמעות עמומה ולא ברורה, או מוביל לתוצאה שהיא אבסורדית או לא הגיונית. באופן דומה, אם דברי ההסבר חוסים תחת כנפי סעיף 31(2)(א) ("כל הסכם הקשור באמנה שנעשה בין כל בעלות האמנה בעת כריתת האמנה"), כי אז גם מדינות שלא חברות ב-OECD עשויות להסכים, שדברי ההסבר הם מקור הקשור לכריתת האמנה עם מדינה החברה ב-OECD.

נראה שהכותבים באקדמיה נחלקים בדעתם לגבי שאלה זו, היינו - באיזו קטגוריה יש למקם את דברי ההסבר²⁴⁵². למרות חוסר הבהירות באשר לבסיס המשפטי של דברי ההסבר, בתי משפט מפנים אליהם באופן רגיל, במרבית המקרים מבלי לדון בבסיס להפניה זו. פסק-הדין המנחה בעניין Thiel שנפסק על-ידי בית המשפט הגבוה של אוסטרליה²⁴⁵³ הוא בין היחידים שהתמודדו עם שאלה זו. השופטים נחלקו בדעתם: מחד, השופט Dawson²⁴⁵⁴ קבע, שמודל ה-OECD ודברי ההסבר שלו מהווים חלק מה'הקשר' ('Context') במשמעות סעיף 31 לאמנת וינה²⁴⁵⁵, או למצער הם מהווים חלק מדרכי הפרשנות הנוספות במובן סעיף 32 לאמנת וינה. מאידך, השופט McHugh היה בדעה שדברי ההסבר מהווים דרכים נוספות לפרשנות לפי סעיף 32 לאמנה²⁴⁵⁶. לעומת זאת, בעניין Crown Forest²⁴⁵⁷ בית המשפט

הגבוה של קנדה לא התייחס לקטגוריה באמנת וינה אליה משתייכים דברי ההסבר למודל, אלא הפנה לדברי ההסבר בפסק-הדין בשל הסיבות הבאות:

"I agree with the intervener government of the United States' submission that, in ascertaining these goals and intentions, a Court may refer to extrinsic materials which form part of the legal context (these include accepted model conventions and official commentaries thereon) without the need first to find an ambiguity before turning to such materials."

דומה אפוא, כי העובדה שלא צריך למצוא דו-משמעות, מצביעה על כך שדברי ההסבר נופלים בגדרי סעיף 31 לאמנת וינה ולא בגדרי סעיף 32²⁴⁵⁸. בארצות-הברית ה- *Court of Claims*, בעניין *National Westminster Bank*²⁴⁵⁹, הסכים עם ההפניה לדברי ההסבר כמסמך בסיסי, שמניחים שהוא נקודת המוצא אליה נתנו את דעתם הנושאים והנותנים כאשר ניסחו את האמנה.

30.3 נוסח דברי ההסבר עליו יש להסתמך

לנוסחי המודלים מ-1963 ומ-1977 צורפו דברי הסבר. למודל שפורסם ב-1992 היו דברי הסבר שתוקנו בשנים 1994, 1995, 1997, 2000 והוספו להם הסתייגויותיהן של המדינות החברות בארגון ה-OECD לגבי הסדרים שאומצו לתוך המודל עצמו. הנוסח של דברי ההסבר שפורסם ב-2003 כולל תיקונים נוספים²⁴⁶⁰. דברי ההסבר למודל ה-OECD נעשו כיום דינמיים, הם משתנים מעת לעת ונשאלת על-כן השאלה: לאיזה נוסח של דברי הסבר צריכה להיעשות ההפניה²⁴⁶¹? מועצת ה-OECD, כשאימצה את המודל מ-1977, אימצה גם המלצה, שיש להשתמש בגרסאות האחרונות של דברי ההסבר²⁴⁶²:

"THE COUNCIL ... Taking note of the model Tax Convention and the Commentaries thereon (as last modified by the 1997 Report), which may be amended from time to time hereafter; I RECOMMENDS the Government of Member countries: 1.[...] 2. when concluding new bilateral conventions or revising existing bilateral conventions, to confirm to the Model Tax Convention, as interpreted by the Commentaries thereon; 3. that their tax administrations follow the commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, as modified from time to time, when applying and interpreting the provisions of their bilateral tax conventions that are based on these Articles."

הוועדה לעניינים פסקליים של ה-OECD עסקה בשאלה, לאיזה נוסח של דברי ההסבר יש להפנות. התייחסות הוועדה לנושא מופיעה בדברי ההקדמה למודל ה-OECD²⁴⁶³:

"כאשר נוסח מודל האמנה משנת 1977, הועדה לעניינים פיסקליים בחנה את הבעיות וההתנגשויות בפרשנות, שיכולות להופיע, כתוצאה משינויים בסעיפים ובדברי ההסבר של נוסח האמנה מ-1963. בזמן הזה, הועדה שקלה שהאמנות הקיימות, יפורשו רחוק ככל שניתן מבחינת הזמן, ברוח דברי ההסבר המתוקנים, למרות שההסדרים באמנות הללו לא כללו עדיין, נוסח מדויק יותר של מודל האמנה משנת 1977. הועדה מאמינה, שהשינויים לסעיפים של מודל האמנה ודברי ההסבר שנעשו משנת 1977, צריכים להתפרש באופן דומה. אין צורך לומר, שהתיקונים לסעיפים של מודל האמנה והשינויים לדברי ההסבר, שהם תוצאה ישירה של התיקונים הללו, לא רלוונטיים לפרשנות או ליישום של אמנות מוסכמות שנכרתו קודם לכן, במקרים שבהם ההסדרים של האמנות הללו שונים מבחינה מהותית מהסעיפים ששוננו. עם זאת, שינויים אחרים או תוספות לדברי ההסבר באופן רגיל הנם ישימים לפרשנות וליישום של האמנות שנכרתו, לפני אימוץ התיקונים, בגלל שהם משקפים את הקונצנזוס של המדינות החברות ב-OECD לגבי הפרשנות הראויה של ההסדרים הקיימים ויישומם על מצבים מסוימים."

הוועדה לעניינים פיסקליים סוברת אפוא, שההפניה יכולה להיעשות אל הגרסה האחרונה של דברי ההסבר תוך התחשבות באמנות שנכרתו וקדמו לקבלת דברי ההסבר (אלא אם הסעיף הספציפי שונה במהותו). אלא שהשקפה זאת אינה מקובלת על הכל. ישנם מלומדים הסוברים, שההפניה לדברי ההסבר המאוחרים אינה מותרת²⁴⁶⁴. וככל ששאלה זו רלוונטית לבתי משפט במדינות שהן חברות בארגון ה-OECD, הרי שהיא רלוונטית וחשובה אף יותר במדינה כמו ישראל, שהשתמשה ומשתמשת במודל בעת כריתת אמנותיה אך אינה חברה ב-OECD. בישראל, בשונה ממדינות החברות ב-OECD, בית משפט לא יכול, לנוכח תיקוני המודל, להסיק משתיקה הסכמה מכללא.

בתי משפט במדינות שונות נוטים להפנות לדברי ההסבר המאוחרים, לרוב בלי דיון בשאלה שנידונה לעיל²⁴⁶⁵. לדוגמה, בית המשפט הגבוה בדנמרק²⁴⁶⁶ השתמש בדברי ההסבר של ה-OECD לצורך פרשנות של אמנה שנחתמה ב-1948, זמן רב לפני שדברי ההסבר נוסחו בכלל. בית המשפט למיסים של הולנד (*Hoge Raad*)²⁴⁶⁷ אף הוא השתמש בדברי ההסבר של ה-OECD ביחס לאמנה שנחתמה ב-1948. בעניין *Cudd Pressure*²⁴⁶⁸, בית המשפט הפדרלי לערעורים בקנדה היפנה לדברי ההסבר של ה-OECD ביחס לפרשנות האמנה בין קנדה לארצות-הברית מ-1942. באותו מקרה, השופט McDonald אמר את הדברים הבאים²⁴⁶⁹:

"דברי ההסבר הרלוונטיים של מודל ה-OECD נוסחו אחרי האמנה של 1942 ולכן הרלוונטיות שלהם כיום לא ברורה. במיוחד לא ניתן להשתמש בהם כדי להחליט על הכוונה של המנסחים של אמנה מ-1942. עם זאת, למרות שהנוסח וההסדר של התנאים הוא שונה באופן ניכר בין שתי האמנות, האמנה מ-1942 תואמת את אותם עקרונות של מודל ה-OECD. בשל כך, דברי

ההסבר של ה-OECD, יכולים לסייע ולבאר את ה"הקשר המשפטי" הסובב את אמנות המס במשפט הבינלאומי, ובמיוחד בבירור מצבים, בהם ניתן להתיר זיכוי כנגד המס המקומי, בשל המס הזר.

ההפניה לדברי הסבר מאוחרים נידונה בבית המשפט האמריקאי למיסים בעניין **Taisei Fire**²⁴⁷⁰. בשעתו, היו שינויים ותיקונים רלוונטיים לדברי ההסבר של ה-OECD לגבי סעיף 5 ('מוסד-קבע'); שינויים אלה הוכנסו בין המודל של שנת 1977 והמודל של שנת 1992. השופט Tannenwald דן בנושא וכתב את הדברים הבאים²⁴⁷¹:

"באופן כללי, יהיו לנו הסתייגויות באשר לפרשנות אמנה שאושרה ב-1971, על בסיס דברי הסבר שאומצו ב-1977, אשר סותרים את השפה המילולית של דברי ההסבר שהיו אפקטיביים בזמן שהאמנה אושרה. עם זאת, לאור הניתוח הנרחב בידי פרשנים קודמים שצוטטו, והאישור של הניתוח הזה על-ידי המחקר שערכנו, אנחנו משוכנעים שהקריטריון בדברי הסבר מאוחרים יותר משקף את הכוונה המקורית של דברי ההסבר של מודל 1963, ושהמודל של 1963 צריך להיות מפורש, כך שתהא לו משמעות נפרדת."

מוצע אפוא, שבית המשפט למיסים בארצות-הברית יפנה לפחות לתיקונים לדברי ההסבר, שהם מאוחרים לכריתת אמנה ספציפית, במקום שבו התיקונים הללו באים להבהיר את האמנה.

באופן אנליטי, התשובה לשאלה לאיזו גירסה של דברי הסבר צריכה להיעשות ההפניה, קשורה בחלקה לשאלה הקודמת - לאיזה קטגוריה באמנת וינה יש לסווג את דברי ההסבר. אם אפשר היה להפנות לדברי ההסבר כהסכם מאוחר בין הצדדים בנוגע לפרשנות אמנה בגדרי סעיף 31(3)(א), הרי שההפניה תהיה לדברי ההסבר המאוחרים. על-פניו, ניתן לחשוב שדברי הסבר שהיו קיימים בזמן שהצדדים ניהלו משא ומתן על האמנה, רק הם היו במחשבתם של הצדדים הנושאים והנותנים. ההנחה היא אפוא, שהפרשנות האובייקטיבית לאמנת מס תתבסס על שחזור כוונתם של אלו שיצרו את האמנה, בזמן שהיא נכרתה. האם זו הגישה הנכונה? מי שיצרו את האמנה היו מודעים לכך, שהאמנה תהיה בתוקף במשך כמה שנים, ושההבנה של מודל ה-OECD תשתנה במשך הזמן. תמיכה מסוימת לכך עשויה להימצא בהשקפה, שהנושאים והנותנים - במיוחד אם הם מייצגים מדינות חברות ב-OECD - התכוונו לקחת בחשבון את השינויים שיהיו בדברי ההסבר.

מכל מקום נראה, שניתן לנקוט בגישה מעשית בנושא זה. יהיה הבסיס המשפטי להתייחסות לדברי ההסבר אשר יהיה. דברי ההסבר הם כלי שימושי לפתרון בעיות ספציפיות באמנה. דברי ההסבר אינם חלק מאמנה ספציפית בין שתי מדינות מתקשרות (אלא אם עשו זאת באופן גלוי) ולכן אינם נאכפים על-ידי בתי המשפט במדינות המתקשרות; יכול להיות להם רק משקל של שכנוע וביסוס של פרשנות מסוימת. הלכה למעשה, הגירסה של דברי הסבר שהיתה קיימת בזמן שאמנה ספציפית נחתמה כמו גם גרסאות מאוחרות של דברי הסבר, כולם יכולים להיות רלוונטיים: הראשונים מצביעים על הגישה הפרשנית שהיתה מקובלת בזמן שהאמנה נכרתה, והאחרונים מצביעים על השינוי בגישה זו. שניהם יכולים להיות רלוונטיים, אם כי יכול שיינתן להם משקל שונה.

עמדת רשויות המס - במיוחד רשויות המס במדינה שחברה ב-OECD (או רשויות המס במדינה שלא חברה במודל, אבל עמדתה לגבי מודל ה-OECD ידועה ומפורסמת) - יכולה להיות שונה מזו של בתי המשפט. בקבלת שינויים של דברי ההסבר ללא הסתייגויות, ייתכן שרשות המס יוצרת ציפייה לגיטימית, שכך הרשות תפרש ותחיל את האמנות המבוססות על המודל. בנסיבות האלה, יצפו מהרשות לעקוב אחר השינויים בדברי ההסבר.

גישה מעניינת אומצה על-ידי רשויות המס בדנמרק, כפי שניתן ללמוד מהסכם הפשרה שאומץ על-ידי בית המשפט בעניין **Casino Copenhagen K/S**²⁴⁷²: תיקונים לדברי ההסבר לא מוחלים באופן רטרואקטיבי, אם הם יהיו לרעת הנישום. באותו מקרה, לא הוחל על החברה הנישומה תיקון מ-1992 של דברי ההסבר לסעיף 15, מכיוון שהתיקון היה משפיע לרעה על החברה, שהיתה נפגעת מהשינוי.

30.4 סעיפים שאינם לפי נוסח מודל ה-OECD

לא נראה כי יש סיבה להגביל הפניה לדברי ההסבר רק למצבים בהם סעיף ספציפי זהה לנוסחו במודל ה-OECD. דברי ההסבר ישימים גם לגבי סעיפים שאינם תואמים את מודל ה-OECD. עם זאת, ככל שהסעיף הספציפי שונה יותר מנוסח מודל ה-OECD, כך דברי ההסבר ייעשו רלוונטיים פחות²⁴⁷³.

30.5 אמנות בין מדינה חברה ב-OECD למדינה שאינה חברה ב-OECD; אמנה בין שתי מדינות שאינן חברות ב-OECD

קשה למקם כאמור את דברי ההסבר לאחת מהקטגוריות של אמנת וינה. כך במיוחד כאשר מדינה אחת (או שתי המדינות) אינה חברה ב-OECD, כדוגמת ישראל. דברי ההסבר מקובלים כבסיס למשא ומתן לקראת כריתת האמנות, גם בין מדינות שאינן חברות ב-OECD. ישראל, כמו מספר מדינות נוספות שאינן חברות ב-OECD, הבהירו לאחרונה את עמדתן ביחס לכל סעיף וסעיף במודל ה-OECD ולדברי ההסבר לו²⁴⁷⁴. מכך ניתן ללמוד, שדברי ההסבר יכולים להיות רלוונטיים גם לאמנות שנכרתו עם מדינות שאינן חברות ב-OECD, במיוחד כאשר ברור שאמנה מסוימת נכרתה תוך שימוש בטקסטים שמבוססים על מודל ה-OECD. הדברים נכונים בעיקר לגבי מדינות שכיום מביעות את עמדתן לגבי מודל ה-OECD ולגבי דברי ההסבר שלו. עם זאת, המשקל הפרשני של דברי ההסבר יהיה קטן יותר כאשר אחת או שתי המדינות לא השתתפה בהכנת דברי ההסבר. ניתן למצוא פסקי-דין

שבהם התייחסו לדברי ההסבר בקשר לאמנות מס בין מדינות שלא חברות ב-OECD²⁴⁷⁵. בהקשר זה יש לציין באותו אופן, כי גם למודל של האו"ם מצורפים דברי הסבר, וגם אליהם מתייחסת הפסיקה ככלי פרשני²⁴⁷⁶.

פרופ' Vogel דן בנושא זה בספרו ומציין כי למודל ה-OECD ולהערוותיו חשיבות רבה לצורך פרשנות אמנות מס בהיותם מקור שבתי משפט של מדינות שונות יכולים לפנות אליו בחיפוש אחר פרשנות משותפת²⁴⁷⁷. כבר בשנת 1934, שר האוצר הגרמני, בבואו לתמוך בפרשנות בית המשפט הפדרלי למיסים של גרמניה²⁴⁷⁸, נעזר במודלים ובהערוותיהם כפי שהוצעו על-ידי הוועידה למיסוי כפל של חבר הלאומים ('The League of Nations Double Taxation Conference') שנערכה בשנת 1928.

כאמור, פסיקה ענפה ממדינות רבות מעידה על הסתמכותם של בתי המשפט השונים על המודל לצורך פרשנות אמנות²⁴⁷⁹. הגדיל בית המשפט הפדרלי למיסים של גרמניה (BFH) לעשות בפרשו על-פי המודל אמנות שנכרתו עובר לפרסום המודל, למרות שברור שאמנות אלו לא התבססו על המודל²⁴⁸⁰. בשונה מכך, בית המשפט הגרמני בפסק-דין משנת 1972²⁴⁸¹ לא איזכר ולא נעזר במודל בפרשו הוראות האמנה הקודמת בין גרמניה לאיטליה, מאחר שזו נכרתה לפני שנת 1925. החלטה דומה התקבלה בפסק-דין גרמני נוסף משנת 1987²⁴⁸². בפסק-הדין בעניין Sun Life Assurance²⁴⁸³ קבע בית המשפט הגבוה לצדק הבריטי, כי לאור הפסיקה בעניין Fothergill²⁴⁸⁴, ניתן להשתמש בדברי ההסבר למודל ה-OECD כמדריך לפרשנות הוראות אמנה. בית המשפט הקנדי למיסים הגיע למסקנה דומה בפסק-דין Hinkley²⁴⁸⁵.

התשובה לשאלה, האם פרקטיקה זו של פנייה והסתייעות במודל והערוותיו, לצורך פרשנות אמנות מס הינה בהתאם לכללים הקבועים באמנת וינה, שנויה כאמור במחלוקת. פרופ' Vogel²⁴⁸⁶ בדעה כי אין המדובר בכלים שנוצרו בקשר לכריתת אמנה, במובן סעיף 31(2)(ב) לאמנת וינה (בדעה זו מחזיק Van Raad²⁴⁸⁷, כאשר Ault חולק על דעה זו²⁴⁸⁸), ואין המדובר אף בעבודות הכנה כמשמעותן בסעיף 32. סעיף 32 עניינו בניירות שהשתמשו בהם או שנוצרו בעת הכנתה של האמנה ולא להערוות מודל ה-OECD. בניגוד לעבודות ההכנה, הקשורות בהסכם ספציפי, הערות מודל ה-OECD הן כלליות. לכן, אין כל סיבה לפנות למקור זה, אלא רק כאמצעי משני לפרשנות, כשם שעושים עם עבודות ההכנה (בדעה מנוגדת מחזיקים Gloria C., Das-ו-Mössner J.M.²⁴⁸⁹).

בהתאם לדבריו של Ault, כאמור לעיל, מקום בו מדינות חברות ה-OECD כורתות אמנה בהתאם להוראות המודל, ניתן להניח, כי אותן מדינות מעוניינות שהוראות האמנה תקבלנה את המשמעות הניתנת לה במודל ובהערוותיו. או אז, משמעות זו, כדברי Prokisch²⁴⁹⁰ הינה 'המשמעות הרגילה' של מונחי האמנה במובן סעיף 31 לאמנת וינה.

עם זאת, אם דעה זו לא מתקבלת, יש לראות במשמעות המודל ובהערוותיו כ'משמעות מיוחדת' במובן סעיף 31(4) לאמנת וינה וככזו, היא מחייבת לצורך פרשנות אמנה. Lang תומך באמור לעיל בקובעו, כי הערות אלו מהוות חלק מהפרשנות ההיסטורית²⁴⁹¹. דעה זהה הועלתה על-ידי בית המשפט באוסטרליה בקובעו, כי המודל והערוותיו הנם מדריך לשימוש הצדדים לצורך הבנת מונחי האמנה²⁴⁹². אלא שאז המסקנה המתבקשת הינה הפוכה לטענה שהמדובר באמצעים משלימים לפרשנות, במובן סעיף 32 לאמנת וינה. יכול אף שתעלה

השאלה, כיצד ניתן לדעת כי אכן הצדדים המתקשרים התכוונו להחיל את משמעות המודל והערותיו, ולא משמעויות אחרות לאמנה ספציפית. מאידך, יש שיטענו כי ניתן להניח שהצדדים מעוניינים לציית למסמכי ה-OECD האמורים לעיל, זולת מקום בו נסיבותיו מצביעות אחרת, שכן מדינות חברות ה-OECD מחויבות משפטית לציית למודל ולהערותיו באופן עקרוני. כאמור, שני המסמכים הללו היו נשואי שתי הצעות חשובות בהן המועצה המליצה ש"ממשלות המדינות החברות תצייתנה להוראות המודל בבואן לכרות אמנות בילטרליות חדשות או בשנותן אמנות קיימות וזאת במטרה לציית למודל ... כמפורש בהערותיו". המלצה כאמור הינה אמצעי בידי המועצה, כקבוע בסעיף 5 למודל. בהתאם לסעיף 18(c) לכללים הפרוצדורליים של ה-OECD ('Procedural Rules'), המלצות המועצה מחייבות את המדינות החברות לבחון, אם ההמלצה מתאימה²⁴⁹³.

בפרקטיקה, החשיבות המשפטית של ההמלצות גדולה יותר²⁴⁹⁴. והראיה, העובדה שמדינות כוללות הסתייגויות או הערות בעניין פרשנותן המיוחדת להמלצות בבואן להסכים על הקבוע בהערות. הצורך בהצהרה כאמור לא היה קם מקום בו ההמלצות לא היו מחייבות את המדינות. אשר על-כן, פרופ' Vogel בדעה, כי מן הראוי שלפחות צורה מסוימת של התחייבות "רכה", כלשונו, תיוחס להמלצות המועצה. לדעתנו, יש ליישם את מודל ה-OECD, אלא אם המדינות החברות כללו הסתייגויות או מקום בו קיימות סיבות מהותיות המצדיקות סטייה כאמור, כדוגמת הוראות שונות של החוק הפנימי של המדינות המתקשרות, הקובעות אי אימוץ המודל ביחס להוראה מסוימת לאמנה. במילים אחרות, ההמלצה יוצרת חובה משפטית, אם כי רפויה²⁴⁹⁵.

ארצות-הברית, כאמור, אינה נלהבת לאמץ את נוסחי מודל ה-OECD באמנותיה, או לפעול לפי הוראותיהם. Rosenbloom²⁴⁹⁶ מסביר, שזו תוצאה של שיתופה המאוחר יחסית של ארצות-הברית בניסוח טיוטת המודל. עם זאת, ניתן להבין זאת אף מנקודת מבט פסיכולוגית. יש לזכור, כי לארצות-הברית היתה הזדמנות להכניס הערותיה. ניתן אפוא ללמוד מכך, כי גם ארצות-הברית מחויבת להכיר במובן זה בנוסח המודל ודברי ההסבר של ה-OECD.

מכל האמור לעיל, ניתן להניח כי הן ארצות-הברית והן המדינות החברות, הכותרות אמנות שהוראותיהן בהתאם למודל, יתנו להן משמעות כעולה מהוראות המודל והערותיו.

ככל שהדבר נוגע לכריתת אמנות בין מדינות חברות, ניתן לציין שתי נקודות חשובות:

- (1) אם טקסט מודל ה-OECD אומץ ללא כל שינוי, ניתן להניח כי הצדדים המתקשרים התכוונו לפעול בהתאם להמלצת המועצה. לכן, בבואן לפרש הוראות האמנה, ללא חשיבות אם נערכה טיוטה רשמית בשפה אחת או יותר, יש להתחשב במודל בשתי שפותיו הרשמיות (אנגלית וצרפתית) בנוסף לטקסט האמנה עצמו, כמו גם לאמור בדברי ההסבר שלו. ברור שאין ליישם הוראות בדברי ההסבר, מקום בו המדינות הביעו סטייה מהקבוע בהן בדרך של הסתייגות או מתן הבהרה אחרת.

(2) אם הטקסט של מודל ה-OECD אינו מאומץ באופן מילולי, אך נבחר ניסוח המתיר פרשנות עקבית עם המודל, ההנחה היא כי יש ליישם פרשנות העקבית עם הוראות המודל.

בניגוד לאמור לעיל, ככל שהדבר נוגע לפרשנות אמנות עם מדינות שאינן חברות ה-OECD, המודל והערותיו פחות רלוונטיים. ניתן לבסס את כוונת הצדדים ולאמץ הוראה בהתאם למשמעותה במודל רק בהתקיים התנאים הבאים:

(1) הטקסט עולה בקנה אחד עם נוסח המודל;

(2) הקשר ההוראה מצביע על פרשנות זו.

יחד עם זאת, לא ניתן לחזות את המשקל שיינתן להערות במקרים מעין אלו; הדבר יקבע בהתאם לנסיבותיו הספציפיות של כל מקרה ומקרה. בנוגע לאמנות שנכרתו לאחרונה עם מדינות מתפתחות, יש להתחשב במודל הא"ם ובהערותיו, אך מאחר ששני המודלים (הא"ם וה-OECD) חופפים, בחלקם הארי, מודל ה-OECD והערותיו אף הם יכולים להועיל.

השופט Vinelott בפסק-הדין בעניין *Sun Life Assurance*²⁴⁹⁷ קבע, כי בבואנו לפרש אמנות שנכרתו על-ידי מדינות חברות ה-OECD, תחולנה ותחייבנה אך ורק דברי ההסבר שהיו קיימות ביום כריתת האמנה. מסקנה זו מחייבת, אם, כפי שנאמר לעיל, הערות המודל מצביעות על המשמעות הרגילה של האמנה, מכוח סעיף 31(1) לאמנת וינה או במובן סעיף 31(4), ואז מביעות הן משמעות מיוחדת שהצדדים המתקשרים ייחסו להוראה ספציפית באמנה, כאשר רק ההערות שהיו קיימות בזמן כריתתה של האמנה יכלו לקבוע את הניסוח, ומכאן המשמעות הרגילה²⁴⁹⁸.

גם המצדדים בדעה זו לא יכולים להסביר, כיצד ההתחייבות להתחשב בהערות המודל בעת פרשנות אמנות עולה מאמנת וינה. גם הטיעון לפיו השינויים בהערות למודל כהסכם עוקב לאמנה במובן סעיף 31(3)(a) לאמנות וינה, אך בקושי משכנע²⁴⁹⁹. כעיקרון, הערות מודל ה-OECD משנת 1977 בעלות משמעות לגבי אמנות שנכרתו לאחר ה-11 באפריל 1977, בעוד שהערות המודל משנת 1992 תחולנה אך ורק על אמנות אשר נכרתו לאחר 23 ביולי 1992. האמור לעיל כוחו יפה אף לגבי הערות עתידיות.

שינויים רבים, כמו גם תוספות רבות למודל ה-OECD משנת 1977 ולהערותיו, נועדו אך ורק לצורך הבהרה. יחד עם זאת, לדעת הוועדה לעניינים פיסקליים של ה-OECD, שינויים אלו ישימים אף לגבי הגירסה הקודמת של המודל. הד"ח המצורף למודל משנת 1977 מפרט בסעיף 30 את ציפיות הוועדה, שהמדינות תתחשבה בהבהרות אלו בעת יישום האמנות הקיימות שלהן "אם נחוץ הדבר, בהתאם להבנות המפורשות הקבועות מראש". כאמור, במבוא למודל חזרה הוועדה על דעה זו.

אם כן, בהתאם לדעתם של מומחי הוועדה לעניינים פיסקליים של ה-OECD באשר להבהרות האמורות ולאופן הבנת המודל והערותיו בגירסתם הקודמת, וכפי שהעיר השופט Vinelott, יש לייחס להבהרות משקל רב. יחד עם זאת, המדובר בהערות עוקבות, אשר לא נכללו באמנה הקודמת ולכן לא יכולות לחייב לצורך פרשנות אמנות. במילים אחרות, ההבהרות האמורות אינן פוטרות את הצדדים המפרשים מלקבוע, באיזו מידה הגירסה

החדשה אכן רק מבהירה את המשמעות המובנת של גרסת המודל הקודמת, ובאיזו מידה ההבהרות מנסות לשנות את המודל. כעיקרון, אין כל הבדל כאשר הוראת אמנה מחייבת את הצדדים המתקשרים לפרש את האמנה בהתאם לסטנדרטים של הערות המודל (לדוגמה, ראו פרוטוקול המשא ומתן של האמנה בין גרמניה ושווייץ מה-18 ביוני 1971). אף הוראה מעין זו ניתנת להבנה כמתייחסת להערות המודל הקיימות ביום ההסכם, ולצורך הדוגמה - ההערות משנת 1963²⁵⁰⁰.

כאשר אמנה קובעת במפורש, שהגירסה העכשווית של המודל, כפי שקיימת ביום יישום האמנה, היא אשר תחול, יש לבחון באיזו מידה המשפט החוקתי של המדינות המתקשרות מתיר הפניה דינמית מסוג זה. הפניה מעין זו תהא דה-פאקטו הרשאה למוסד לא מקומי, הוועדה לעניינים פסקלים של ה-OECD, להוציא לפועל וליישם אמצעים משפטיים מקומיים מחייבים. מצב מעין זה, כפי הנראה לא יהיה מקובל על מרבית המדינות. יחד עם זאת, יש לזכור, כי כמה מהשינויים וההערות למודל נתכוונו אך ורק לשפר את שפת הטקסט, או להביא לזהות בין המודל בשפה האנגלית לזה שבשפה הצרפתית. רבים מהשינויים שחלו בשנת 1995 נשאו אופי כזה, ולכן לא כל שינוי בטקסט הנו בעל חשיבות משפטית²⁵⁰¹.

בהקשר זה חשוב לציין, שאין לראות בדברי ההסבר למודל של ארצות-הברית או של אמנות המס שלה ('*Technical Explanations*') כאמצעים פרשניים בעלי משקל השווה לדברי ההסבר של ה-OECD. בעוד שהאחרונים מייצגים את העמדות המשותפות של כל המדינות החברות בארגון ה-OECD, הרי שהראשונים משקפים אך ורק את עמדתה של ארצות-הברית ולא את עמדת המדינות שכרתו עמה אמנות. משמע, ה-'*Technical Explanations*' הנם בגדר מסמכים חד-צדדיים, הא ותו לא²⁵⁰². עם זאת, בעניין Xerox²⁵⁰³ גרס בית המשפט בארצות-הברית, כי אנגליה הביעה את הסכמתה לפרשנות של ארצות-הברית לסוגייה מסוימת באמנה, משום שדברי ההסבר לאמנה - שחוברו על-ידי משרד האוצר האמריקאי - נמסרו לנציגים של אנגליה במשא-ומתן לפני שממשלת אנגליה אשררה את האמנה. המכון למשפט אמריקאי מתח ביקורת על החלטה זו, ולפי העמדה שננקטת שם, אין מקום להסיק על הסכמה בדרך של שתיקה, כפי שנפסק בעניין Xerox²⁵⁰⁴. מעניין, שהחלטת בית המשפט בעניין Xerox אינה כל כך חריגה; היא עולה בקנה אחד עם פסיקה אמריקאית משנות ה-60. כך, בעניין Samann²⁵⁰⁵ למשל, הסתמך בית המשפט על תקנות שהוציא משרד האוצר האמריקאי לאמנה בין ארצות-הברית לשווייץ היות שהאחרונה לא הביעה כל התנגדות לאותן תקנות²⁵⁰⁶.

פרשנות לפי המודלים ודברי ההסבר