

31. הפניה לדין הפנימי - סעיף 3(2)

תוכן עניינים - ראשי פרקים

848	31. הפניה לדין הפנימי - סעיף 3(2).....	848
852	31.1 מבוא.....	852
853	31.2 הכלל: 'אלא אם משתמע אחרת מהקשר'.....	853
855	31.3 לדין של איזו מדינה יש לפנות?	855
856	31.4 המשמעות לפי הדין הפנימי	856
857	31.5 פרשנות סטטית או דינמית.....	857
861	31.6 הפניה לדין הפנימי מכללא.....	861
863	31.7 אימוץ סעיף 3(2) באמנות ישראל	863
863	31.8 סיכום	863

הפניה לדין הפנימי: סעיף 3(2)

31. הפניה לדין הפנימי - סעיף 3(2)

תוכן עניינים מפורט

848	.....	31	הפניה לדין הפנימי - סעיף 3(2)
852	.....	31.1	מבוא
853	.....	31.2	הכלל: 'אלא אם משתמע אחרת מההקשר'
855	.....	31.3	לדין של איזו מדינה יש לפנות?
856	.....	31.4	המשמעות לפי הדין הפנימי
857	.....	31.5	פרשנות סטטית או דינמית
857	.....	31.5.1	מבוא
		31.5.2	אימוץ מפורש של פרשנות דינמית בנוסח סעיף 3
857	.....	(2)	כיום
		31.5.3	עניין Melford Developments - חוק לפרשנות מס
857	.....		הכנסה בקנדה
859	.....	31.5.4	פסיקה במדינות שונות
860	.....	31.5.5	פרשנות המילה 'מונח' ('Term')
861	.....	31.6	הפניה לדין הפנימי מכללא
863	.....	31.7	אימוץ סעיף 3(2) באמנות ישראל
863	.....	31.8	סיכום

הפניה לדין הפנימי: סעיף 3(2)

31. הפניה לדין הפנימי: סעיף 3(2)

31.1 מבוא

מודל ה-OECD מגדיר מספר מונחים. דוגמאות לכך הן ההגדרות הכלליות שכולל סעיף 3²⁵⁰⁷; ההגדרה של 'תושב מדינה מתקשרת' הנמצאת בסעיף 4; הגדרת 'מוסד-קבע'²⁵⁰⁸ הנמצאת בסעיף 5; הגדרת 'מקרקעין' הנמצאת בסעיף 6(2); הגדרת 'דיבידנדים' הנמצאת בסעיף 10(3); הגדרת 'ריבית' שנמצאת בסעיף 11(3) וההגדרה של 'תמלוגים' הנמצאת בסעיף 12(2). כל אחת מההגדרות הללו נדונה תחת הסעיף הרלוונטי²⁵⁰⁹.

בנוסף, סעיף 3(2) למודל קובע כדלקמן:

"As regards the application of the Convention at any time by Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a "meaning given to the term under other laws of that state"."

הווה אומר:

"ביחס ליישום אמנה בכל זמן שהוא על-ידי מדינה מתקשרת, תהא לכל מונח שלא מוגדר באמנה, את המשמעות שיש לו לפי דיני אותה מדינה מתקשרת, בנוגע למסים שאמנה זו חלה עליהם, אלא אם משתמע אחרת מן ההקשר. כל משמעות שניתנת למונח באמנה, לפי חוקי המס התקפים על-ידי מדינה מתקשרת, תגבר על משמעות אחרת שניתנה לאותו מונח לפי החוקים האחרים של אותה מדינה."

בנוסף עד ספטמבר 1995, קבע סעיף 3(2) למודל את הדברים הבאים:

"As regards the application of the Convention **at any time by a Contracting State**, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has **at that time** under the law of that State **for the purposes of the taxes to which the Convention applies...**"⁽²⁵¹⁰⁾ (ההדגשות הוספו)

הווה אומר:

הפניה לדין הפנימי: סעיף 3(2)

"ביחס ליישום אמנה על-ידי מדינה מתקשרת, תהא לכל מונח שלא מוגדר באמנה, את המשמעות שיש לו לפי דיני אותה מדינה מתקשרת, בנוגע למסים שאמנה זו חלה עליהם, אלא אם משתמע אחרת מן ההקשר."

סעיף 3(2) נמצא ברוב סוגי האמנות; לפעמים מתייחסים אליו כאל 'סעיף הפניה כללי' ('General Renvoi Clause')²⁵¹¹ ולעיתים כ'סעיף הפניה לדין מקומי' ('lex fori'). סעיף מקביל לסעיף 3(2) הופיע לראשונה באמנה למניעת כפל מס בין ארצות-הברית לאנגליה משנת 1945²⁵¹². ייתכן כי הרעיון של פרשנות אמנה לפי דין הפנימי הגיע מתקנות שהותקנו בארצות-הברית בשנת 1940, בעקבות חתימת האמנה בין ארצות-הברית לשוודיה משנת 1939²⁵¹³.

במודל של ארצות-הברית משנת 1996, המובא להלן, קיימת גירסה מותאמת של סעיף 3(2), שכוללת התייחסות למונחים המוגדרים על-ידי רשויות מוסמכות דרך פרוצדורה של הליך הסכמה הדדית, כהאי לישנא²⁵¹⁴:

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

הווה אומר:

"ביחס ליישום אמנה בכל זמן שהוא על-ידי מדינה מתקשרת, תהא לכל מונח שלא מוגדר באמנה, את המשמעות שיש לו לפי דיני אותה מדינה מתקשרת, בנוגע למסים שאמנה זו חלה עליהם, אלא אם משתמע אחרת מן ההקשר או, שהרשויות המוסמכות מסכימות על משמעות משותפת לפי ההסדרים של סעיף 25 (הליך הסכמה הדדית). כל משמעות שניתנת למונח באמנה, לפי חוקי המס המוחלים על-ידי מדינה מתקשרת, תגבר על המשמעות אחרת שניתנה לאותו מונח לפי החוקים האחרים של אותה מדינה." (ההדגשה הוספה)

היישום של סעיף 3(2) מעלה מספר נושאים, שחלקם ידונו בהמשך²⁵¹⁵. כמה מן השאלות התבהרו על-ידי תיקונים, שנעשו לדברי ההסבר של סעיף 3 בשנת 1992 ובשנת 1995, ותיקונים למודל שנעשו בשנת 1995.

31.2 הכלל: 'אלא אם משתמע אחרת מההקשר'

www.altertax.co.il

משרד עורכי דין דר' אברהם אלטר ושות'

השאלה הראשונה שעולה לגבי יישומו של סעיף 3(2) היא, מתי פנייה לדין הפנימי מותרת לפי סעיף 3(2). הסעיף קובע, כי המשמעות שניתנת למונחי האמנה היא לפי הדין הפנימי "אלא אם לפי ההקשר נדרש אחרת"²⁵¹⁶. שאלה נוספת היא - מהו ה'הקשר' לו רומז הסעיף, ואיזה נושאים צריכים להילקח בחשבון לפני שמחליטים לפנות למשמעות מונחי האמנה בדין הפנימי²⁵¹⁷. סעיף 31(2) לאמנת וינה מגדיר את המונח 'הקשר', כבסיס פרשני לעניין פרשנותה של אמנה²⁵¹⁸. נראה שהגדרה זו היא תפיסה צרה מדי של המונח 'הקשר'²⁵¹⁹.

דעתו של המלומד Jones היא, כי המונח 'context' יתפרש על-פי ההגדרה המצויה באמנת וינה. וכדבריו²⁵²⁰:

"In order to avoid confusion with the expression "the context otherwise requires" we shall refer to this definition as "the Vienna context"."

לעומתו, Baker סובר כי הגדרה זו המצויה באמנת וינה צרה מדי²⁵²¹. Baker מציע מבחן שלפיו, רק אם ההקשר דורש שלא ניישם את הדין המקומי, אנו נמנע מיישומו, וכדבריו²⁵²²:

"If the "context" is to require the non-application of the domestic law meaning, then it is logical that a domestic law meaning should first have been determined and this meaning must be regarded as inappropriate in the context of the treaty."

אכן, הגדרת המונח 'הקשר' בסעיף 31(2) לאמנת וינה אינה מתאימה לצורך הפרשנות של סעיף 3(2) למודל, מכיוון שהשימוש במונח בשני הסעיפים שונה לחלוטין.

דברי ההסבר של סעיף 3 תוקנו ב-1992, על-ידי הוספת הפסקה הבאה לגבי המונח 'הקשר':

"The context is determined in particular by the intention of the Contracting States when signing the Convention as well as the meaning given to the term in question in the legislation of the other Contracting State (an implicit reference to the principle of reciprocity on which the Convention is based)."

הווה אומר:

"ההקשר נקבע במיוחד לפי הכוונה של המדינות המתקשרות בחותמן על האמנה, וכן לפי המשמעות שניתנת למונח הנדון בחקיקה של מדינות מתקשרות אחרות (התייחסות ברורה לעיקרון ההדדיות שעליו מבוססת האמנה)."

ניתן לפנות למקור חיצוני זר, כדי לעמוד על כוונתן של המדינות המתקשרות. מקום בו לפי ה'הקשר' נדרש שלא תוחל משמעות הדין הפנימי, הפרשנות תנבע מאחד מהמקורות שידונו

הפניה לדין הפנימי: סעיף 3(2)

להלן, אך לא מהדין הפנימי. גם החלטה על שלילת פנייה לדין הפנימי היא החלטה פרשנית בעלת משקל רב.

דעה נוספת שמביא Baker²⁵²³ היא דעתו של דר' Harry Shannon²⁵²⁴, אשר סובר שהמונח 'context' כולל כל חומר נורמלי שיש בו כדי לעזור לנו לפרש את המונח המבוקש.

העדפת פרשנות רחבה יותר למונח מבוססת על המקור של הסעיף בדין הבריטי. מקור זה כולל במונח 'הקשר' גם את ההיסטוריה של הסעיף²⁵²⁵.

רק אם הפרשנות העצמית מכוח האמנה איננה אפשרית, יש לפנות לדין הפנימי. לגישה זו יתרון, מאחר שהיא אינה תלויה במדינה פלונית. היא מתמקדת בפרשנות בלתי תלויה, עצמאית ואחידה של הסדרי האמנה. היא מתקרבת יותר למטרה של פרשנות בינלאומית אחידה ומקובלת²⁵²⁶.

השאלות שנתרו עדיין בהקשר זה הן, עד כמה חזקה העדפת המשמעות 'לפי הדין הפנימי'²⁵²⁷, לעומת שלילת זיקתו ואימוץ כללי פרשנות חילופיים.

שאלה אחרת: אם פנייה לדין הפנימי לא העלתה בחכתה פרשנות מתאימה לפי אותו דין פנימי, לאיזה פרשנות עלינו לפנות? האם לפרשנות כללית בדין הפנימי או שמא חזרה לפרשנות בינלאומית אחידה ומשותפת של המדינות - תוך הסתמכות על סעיף 33(3) לאמנת וינה²⁵²⁸?

אפשרות פרשנית זו, פרשנות 'האמנה' על-ידי שימוש בכללי הפרשנות הקבועים באמנת וינה²⁵²⁹, יכולה להוביל להרמוניה בין המדינות השונות. ייתכן גם, כי בעתיד יתוקן הסעיף והמודלים השונים של אמנות המס יאמצו כללי פרשנות שאינם מבוססים על הדין הפנימי. כיוון פרשני זה אכן יגיע, אך בואו ודאי יידחה לזמן רב עד שיבשילו התנאים להרמוניזציה בעולם.

31.3 לדין של איזו מדינה יש לפנות?

אם כל מדינה תחיל את הפרשנות המשתמעת מן הדין הפנימי שלה, יכול לעיתים להיגרם כפל מס²⁵³⁰. דוגמה לכפל מס שנבע ממשמעויות שונות בדין הפנימי, ניתן למצוא בעניין Boulez²⁵³¹.

לפי ההשקפה המקובלת, הדין הפנימי אותו יש להחיל בפרשנות לפי סעיף 3(2) הנו דין מדינת המקור²⁵³². טיעון זה מבוסס על הרישא של סעיף 3(2):

"ביחס ליישום האמנה בכל זמן..."

הטיעון משכנע במבט ראשון, הואיל ומדינת המקור היא הראשונה המיישמת את האמנה. אולם, פרשנים מצביעים, שלא סביר שמדינות התושבות יתנו למדינות המקור את הזכות להחליט, איזה מקורות יחוייבו במס ומה יהיה היקף החיוב. Baker טוען, כי המשמעות

המילולית של סעיף 3(2) אף היא דורשת, כי כל מדינה תחיל את הדין הפנימי שלה, גם אם הינה מדינת המושב²⁵³³.

הנושא לעיל עלה לדיון בפני בתי משפט בודדים בלבד²⁵³⁴. פסק-דין אחד נדון בבית המשפט הבלגי (*Cour de Cassation*), שהחיל סיווג לפי הדין הפנימי הצרפתי, שהיה דין מדינת המקור²⁵³⁵ ובחר שלא להחיל את הדין הפנימי הבלגי, שהיה דין מדינת המושב²⁵³⁶. בנסיבות פסק-הדין, דובר בהחלפה של מניות שליטה בחברת חשמל צרפתית באיגרות חוב ממשלתיות של צרפת. העסקה התבצעה לאחר שממשלת צרפת הלאימה את חברת החשמל הצרפתית, שקודם לכן הייתה בשליטה של חברה בלגית.

בניגוד למקרה לעיל, בית משפט הולנדי, בנסיבות דומות, החיל סיווג לפי הדין הפנימי ההולנדי, כלומר דין מדינת המושב. בית המשפט העדיף אותו על סיווג ופרשנות לפי הדין הפנימי של מדינת המקור²⁵³⁷.

נושא עקרוני זה לא נדון מפורשות בבתי המשפט באנגליה. עם זאת, לדעת Baker²⁵³⁸, סביר כי באנגליה יחילו את פרשנות הדין האנגלי, בין שאנגליה תהיה 'מדינת מקור' ובין שתהיה 'מדינת המושב'. שאלה היא כיצד בתי המשפט בישראל ינהגו בעניין זה.

31.4 המשמעות לפי הדין הפנימי

סעיף 3(2) למודל תוקן בשנת 1995. התיקון נועד ליתן עדיפות פרשנית למשמעות על-פי חוקי המס במדינה פלונית, על-פני המשמעות לפי חוקים 'אחרים' של אותה מדינה.

השינוי לעיל והוספת פסקה 13.1 לדברי ההסבר של סעיף 3 למודל, הבהירו נושאים מסויימים שהיו סתומים. כיום ברור, שההפניה למשמעות בדין הפנימי הינה למכלול ההסדרים של הדין הפנימי, בין אם הם הסדרים של חוקי מס בלבד ובין אם הם חוקים כלליים אחרים. גם Baker מחזיק בדעה זו, אולם לדבריו, מקום בו קיימות משמעויות שונות למונחים בדין הפנימי של מדינה פלונית, משמעותם בדיני המס תגבר על-פני משמעותם בחוקים אחרים באותה מדינה.

ובלשונו²⁵³⁹:

"It is now clear that the reference to the domestic law meaning includes reference to all provisions of the domestic law, whether or not a provision of tax law."

מה תהיה הפרשנות שתאומץ כאשר בדיני המס הפנימיים קיימת יותר ממשמעות אחת? דוגמה לכך היא פרשנות המונח 'שליטה' לגבי חברות, כאשר בדיני המס מספר הגדרות שונות למונח זה.

הפניה לדין הפנימי: סעיף 3(2)

בבית המשפט הפדרלי לערעורים בקנדה בעניין ²⁵⁴⁰Kubicek, נפסק, כי פרשנות לפי הדין הפנימי איננה דורשת הגדרה סטטוטורית בחקיקה הפנים-מדינתית, ודי בפרשנות לפי מושגים כלליים בדין המס או בדין הכללי.

31.5 פרשנות סטטית או דינמית

31.5.1 מבוא

פרשנות הדין הפנימי לפי סעיף 3(2) למודל עשויה להיות דינמית או סטטית²⁵⁴¹. דהיינו: התייחסות לדין הפנימי שהיה קיים בזמן שהאמנה נכרתה (הגישה הסטטית), או התייחסות לדין הפנימי הקיים בעת שרוצים להחיל את האמנה (הגישה הדינמית). הוועדה לעניינים פסיקליים שנזכרה לעיל הכריעה כאמור לטובת הגישה הדינמית לפרשנות הסעיף הנ"ל.

31.5.2 אימוץ מפורש של פרשנות דינמית בנוסח סעיף 3(2) כיום

דברי ההסבר של סעיף 3 למודל תוקנו לראשונה בשנת 1992, בעקבות הדו"ח ביחס לעקיפת אמנות מס ('*OECD Treaty Override Report*'). מודל ה-OECD עצמו תוקן ב-1995, כך שסעיף 3(2) קובע כעת את ההוראה הבאה:

"As regards the application of the Convention **at any time** by a Contracting States, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has **at that time**..."
(ההדגשות הוספו)

הווה אומר:

"בכל הנוגע ליישום של אמנה בכל זמן שהוא על-ידי מדינה מתקשרת, כל מונח שלא הוגדר באמנה - אלא אם ההקשר דורש אחרת-תהיה לו את המשמעות שיש לו באותו הזמן..."
(ההדגשות הוספו)

בדברי הסבר אלו של ה-OECD הובהר אפוא, כי הפרשנות המועדפת היא הפרשנות הדינמית. פרשנות דינמית נלמדת גם מכללא על-פי דברי ההסבר בנוסח התיקון של 1995.

31.5.3 עניין Melford Developments - חוק לפרשנות מס הכנסה בקנדה

חשיבות הנושא של גישה סטטית או דינמית מומחשת היטב בהחלטה של בית המשפט הגבוה של קנדה בעניין **Melford Developments**²⁵⁴². באותו מקרה דובר באמנה בין קנדה לגרמניה משנת 1956. הנישומים שילמו לבנק גרמני סכום כסף תמורת ערבות בנקאית שניתנה להם, וטענו שהתשלומים פטורים ממס בקנדה לפי סעיף 7 לאמנה ('רווחי עסקים'), בהיעדר 'מוסד-קבע'. רשויות המס הקנדיות טענו, שהתשלום נופל לקטגוריה של 'ריבית', ולכן התשלום אינו זכאי להגנה שמעניק סעיף 7 האמור, וכפוף לניכוי מס במקור. הרשויות הסתמכו על התיקון לחוק מס ההכנסה הקנדי, שנעשה בשנת 1974; התיקון בא לקבוע מה יהיו ההסדרים שעל-פיהם תשלום עבור ערבות בנקאית ייחשב ל'תשלום ריבית'. האמנה הנידונה כללה הסדר שהיה זהה להסדר המקורי של סעיף 3(2) בגירסתו המקורית (לפני התיקון של 1995). האמנה לא כללה הגדרה למונח 'ריבית'. בית המשפט העליון של קנדה פסק פה אחד, שהתשלום אינו 'ריבית' ושהתיקון לדין הקנדי הפנימי ב-1974 לא יכול להחליף את משמעות המילה 'ריבית' כפי שנקבעה באמנה בין קנדה לגרמניה ב-1956²⁵⁴³.

Baker²⁵⁴⁴ מצביע על כך, כי השופט Estey התבלבל באימוץ הסדרים מהדין המקומי לפי סעיף 3(2), עם נושא של 'עקיפת אמנות מס' ('*Treaty Override*') וערבב ביניהם. השופט אומר את הדברים הבאים²⁵⁴⁵:

"Laws enacted by Canada to redefine taxation procedures and mechanisms with reference to income not subjected to taxation by the Agreement are not, in my view, incorporated in the expression 'laws in force' in Canada to be employed by the Agreement. To read this section otherwise would be to feed the argument of the appellant, which is in my view without foundation in law, that subs. (2) authorizes Canada or Germany to unilaterally amend the tax treaty from time to time as their domestic needs may dictate."

הוה אומר:

"חוקים שנחקקו על-ידי קנדה ונועדו להגדיר מחדש את הפרוצדורות ומנגנון המיסוי תוך הפנייה להכנסות שלא כפופות למיסוי לפי הסכם בין המדינות, אינם תואמים לדעתי את הביטוי 'חוקים ברי תוקף' בקנדה, אותם יש להחיל לפי ההסכם בין המדינות. במידה והחלק הזה באמנה יקרא באופן שונה, פירוש הדבר יהיה להזין את הטיעון של העותרת - קנדה, אשר לדעתי הינו חסר כל בסיס בחוק, לפיו תת סעיף (2) מתיר לקנדה או גרמניה לתקן באופן חד-צדדי את האמנה מעת לעת כפי שעשויים להכתיב צרכיה הפנימיים. הטיעון הזה, לא יכול למלא את המקום של הדברים האמורים באמנה."

בית המשפט העליון של קנדה אימץ אפוא פה אחד את הגישה הסטטית. בשנת 1984 בית המחוקקים הקנדי, בתגובה לפסק-הדין, חוקק חוק לפרשנות אמנות מס הכנסה²⁵⁴⁶. החוק אימץ את הגישה הדינמית לפרשנות²⁵⁴⁷. סעיף 3 לחוק קובע כדלקמן:

הפניה לדין הפנימי: סעיף 3(2)

"Notwithstanding the provisions of a convention or the Act giving it the force of law in Canada, it is hereby declared that the law of Canada is that, to the extent that a term in the convention is

- (a) not defined in the convention,
- (b) not fully defined in the convention, or
- (c) to be defined by reference to the laws of Canada,

that term has, except to the extent that the context otherwise requires, the meaning it has for the purposes of the Income Tax Act, as amended from time to time, and not the meaning it had for the purposes of the Income Tax Act on the date the convention was entered into or given the force of law in Canada if, after that date, its meaning for the purpose of the Income Tax Act has changed."

ובתרגום לעברית:

"על אף האמור בהוראות אמנה או החוק הנותן תוקף לאמנה בקנדה, מוכרז בזאת שהחוק של קנדה הוא זה שיחול, כאשר מונח:

- (א) לא הוגדר באמנה,
- (ב) לא הוגדר באופן מלא באמנה, או
- (ג) יש להגדיר את המונח על-ידי הפניה לחוקים של קנדה,

למונח כזה תהיה - למעט במידה שה'קשר' דורש אחרת - את המשמעות שיש לו למטרות חוק מס הכנסה, כפי ששונה מעת לעת מיום כניסת האמנה לתוקף בקנדה, לאחר כניסת האמנה לתוקף בקנדה. למונח באמנה, לא תוענק המשמעות שהיתה לו למטרות חוק מס הכנסה, ביום שהאמנה נכנסה לתוקף בקנדה, אם משמעות המונח למטרות חוק מס הכנסה הקנדי, השתנתה."

כתוצאה מהחקיקה ברור, כי כיום הפרשנות הדינמית היא התקפה בקנדה²⁵⁴⁸.

31.5.4 פסיקה במדינות שונות

פרשנות סטטית או דינמית נידונה בבתי משפט במדינות נוספות²⁵⁴⁹:

בלגיה²⁵⁵⁰, גרמניה²⁵⁵¹, הולנד²⁵⁵², נורבגיה²⁵⁵³ וארצות-הברית²⁵⁵⁴ - אימצו את הגישה הדינמית; שוודיה²⁵⁵⁵ - אימצה גישה סטטית.

בית המשפט הגבוה באוסטרליה עסק בפרשנות סטטית או דינמית, בעניין **Sherritt Gordon Mines**²⁵⁵⁶. בית המשפט לא הכריע שם בשאלה איזה גישה יש לאמץ. השופט Mason אומר את הדברים הבאים:

"Whether the reference to 'the meaning which it has under the laws of that Contracting State' is ambulatory or static is a serious question. But it is a question which I am not disposed to answer..."

הווה אומר:

"השאלה האם ההפניה אל 'המשמעות לפי חוקי המדינה' היא דינמית או סטטית, היא שאלה רצינית. עם זאת, אני לא רוצה לענות עליה..."

בתי המשפט באנגליה טרם התמודדו עם הנושא של פרשנות סטטית או דינמית²⁵⁵⁷. עם זאת, בחקיקת המס שם (סעיף 32 לחוק המס משנת 1966, section 32, F.A. 1966) הניחו, ככל הנראה, שהפרשנות הדינמית היא הנכונה והיא מפנה לשינויים שחלו בדין הפנימי. דוגמה נוספת מן הדין האנגלי היא השינוי שחל בדין הפנימי בהגדרת 'חברה תושבת אנגליה': השינוי הופיע בחקיקה הבריטית בשנת 1988 (F.A. 1988). החוק קבע מתי חברות שלא התאגדו באנגליה, תחשבה לחברות תושבות אנגליה²⁵⁵⁸. לנושא זה יש השפעה ישירה על האמנות למניעת כפל מס עליהן אנגליה חתומה. לא היה כל סייג בחוק שקבע, כי הגדרה חדשה זו לא תחול על אמנות קיימות שאנגליה כבר חתומה עליהן. לא נדרש גם קיום משא ומתן חדש לגבי האמנות הללו. חברות אלו נחשבו כתושבות אנגליה לצורך מס אנגלי ולצורך אמנות כפל מס ישנות. המבחן שהיה קיים בדין האנגלי הפנימי כאשר האמנה נכרתה שונה לטובת המבחן החדש²⁵⁵⁹. קרי, גם באנגליה חלה פרשנות דינמית.

פרשנות כזו נראה שתחול גם ביחס לאמנות המס שישראל חתומה עליהן, בעקבות השינויים שחלו בתיקון 132 לפקודת מס הכנסה (הרפורמה במס משנת 2003).

31.5.5 פרשנות המילה 'מונח' ('Term')

לפי סעיף 3(2) למודל ה-OECD, כאשר למונח מסויים אין הגדרה באמנה, נפנה כאמור למשמעותו על-פי הדין המקומי. בקנדה נפסק כאמור, כי אין צורך שהמונח בו מדובר יהיה מוגדר מפורשות בדין הפנימי, וניתן לאמץ גם עקרונות כלליים בלתי חקוקים לשם פרשנות מונחים באמנה²⁵⁶⁰.

יש הסוברים, עם זאת, כי נוכל לפנות לדין הפנימי רק כאשר נמצא בו מונח זהה למונח המבוקש. בעניין זה דן בית המשפט בארצות-הברית. התובע שם ביקש לפרש את המונח 'שניתן לייחס' ('Attributable') במשמעות המונח 'קשור אפקטיבית' ('Effectively Connected')²⁵⁶¹. שני המושגים הללו אינם זהים, אך בדין האיטלקי הוחלף המושג 'שניתן לייחס' ובמקומו בא המונח 'קשור אפקטיבית'. בית המשפט לא קיבל את הבקשה להחיל את משמעות המונח החדש על המונח המופיע באמנה²⁵⁶².

בשנת 1983, בעניין **Burghart**²⁵⁶³ הרחיב בית המשפט בארצות-הברית את משמעות המונח 'מונח' ('Term')²⁵⁶⁴. בדין הפנימי של ארצות-הברית (IRC) הוחלף המונח 'פטור ספציפי' במונח 'זיכוי', ובית המשפט התבקש לקבוע, האם להחיל את משמעות המונח 'זיכוי' על

הפניה לדין הפנימי: סעיף 3(2)

המונח המופיע באמנה - 'פטור ספציפי', על-אף ששונים הם בתוכנם למרות שבמהותם הנם דומים. בית המשפט קבע, כי החלה כזו תיתן תוקף ראוי לרצון הצדדים בזמן חתימת האמנה, ועל-כן החיל את תוכן המונח 'זיכוי'.

המלומד Avery Jones מבקר פסיקה זו בטענה שבמקרה הספציפי הנדון, בית המשפט יכול היה לטעון, כי אין הגדרה למונח הבעייתי בדין הפנימי, ובכך היה יוצר לעצמו אפשרות לתת פירוש אוטונומי, שמתאים למסקנת בית המשפט, ולקבוע בהתאם כי ההקשר דורש מתן משמעות רחבה למונח 'פטור ספציפי'.²⁵⁶⁵

רק מקום שיש למונח כמה משמעויות, תועדף המשמעות הלקוחה מדיני המס.

31.6 הפניה לדין הפנימי מכללא

האם ניתן לפנות לדין הפנימי מקום בו האמנה שבנדון אינה כוללת הוראה כדוגמת סעיף 3(2)? החלטת בית המשפט לביטוח של שווייץ (*Swiss Versicherungsgericht*)²⁵⁶⁶ תומכת בהפניה מכללא גם ללא סעיף הפניה מפורש דוגמת סעיף 3(2) למודל:

"Only if a convention ... regulates a question neither explicitly nor tacitly, is it possible to refer to the terms and principles of respective domestic law for the interpretation."

היינו:

"רק אם אמנה לא מסדירה שאלה, לא במפורש ולא מכללא, אפשר לפנות למונחים ולעקרונות של הדין הפנימי הרלוונטי לצרכי פרשנות."

לפיכך, אמנה יכולה להפנות מכללא לדין הפנימי.

בעבר היה מקובל בארצות-הברית, כי ההסדר הקבוע בסעיף 3(2), או הרעיון העקרוני הטמון בו, כלול מכללא באמנות מס אפילו אם הוא לא היה נקבע במפורש באותן אמנות. במקרה שבו אמנות מס לא כוללות הסדר ספציפי, ראו גם עניין *Utah Mines*²⁵⁶⁷, לפיו דיני המס הפנימיים של המדינות המתקשרות יחולו מכוח סעיף 3(2) מכללא ולא יחול דין מדינה מלבדה, במקרה של היעדר הפניה מפורשת.

דעתו של Vogel הינה, כי לפני פנייה לדין הפנימי צריכים להשתכנע בכל מקרה ספציפי, על-פי העקרונות שבסעיפים 31-32 לאמנת וינה, שאין אפשרות פרשנית ראויה אחרת.

וכדבריו²⁵⁶⁸:

"In order to accept that treaty measures refer to domestic law, it must, therefore, be justified in each individual case according to the principles of Arts. 31 and 32 VCLT."

בית המשפט בשוודיה (*Swedish Regeringsratt*)²⁵⁶⁹ התבקש לדון בסיווג הכנסה של תושב בריטי ממכירה של מניות בחברה שוויצרית: האם רווח ההון מהמכירה כפוף לסעיף 'נתקבלה' באמנה (*'Remittance Clause'*)²⁵⁷⁰. מכיוון שהלשון של הסדר זה הושפעה באופן ברור על-ידי הדין הפנימי הבריטי, בית המשפט החליט, בהתאם לדין הבריטי, למעט רווחי הון מתחולתו של הסדר זה, בניגוד לשימוש המקובל בשוודיה במונח זה²⁵⁷¹.

המלומד הגרמני Moris Lehner²⁵⁷² טוען, שההפניה לדין הפנימי על-פי סעיף (2)3, אינה חלה על כל המונחים באמנה:

"One comes to a different conclusion according to this differentiation the limiting function of the distributive rule depends upon an autonomous interpretation of the terms which form the Metatbestand and not necessarily also on an autonomous interpretation of the term which form the Objektbestand."

כאמור לעיל, יש גם הסוברים שההגדרה שתילקח מן הדין הפנימי תהיה תמיד זו של מדינת המקור²⁵⁷³. עם זאת, כאשר מדינת המקור מיישמת את האמנה מקום בו היא גובה מס בשיעור מופחת או מוגבל, הולך לאיבוד מס רב, מס שהיה נגבה במדינת המושב. מדינת המושב מעניקה זיכוי למס הזר כנגד המס הפנימי שלה, או פוטרת ממס הכנסה שחוייבה במדינת המקור. לפיכך ועל-מנת למנוע אובדן מס מיותר, יש נטיה לסווג מקורות הכנסה, בהתאם לאמנה ולחלוקת זכויות מיסוי, דווקא לפי הדין הפנימי של מדינת המושב²⁵⁷⁴. כך גם Prokisch ו-Vogel סבורים, כי מדינת המושב, כאשר היא פוטרת הכנסה מיסוי או נותנת זיכוי, עשויה לוודא ואכן תוודא, שמדינת המקור מיישמת את האמנה - לפי עמדתה שלה - בצורה נכונה; היה ומדינת המושב תגיע למסקנה אחרת, היא תתנער ממתן פטור או ניכוי מהמס²⁵⁷⁵.

ביפן נדון פסק-דין שעסק בשאלה, איזה דין יש להחיל מקום בו אין בדין הפנימי הגדרה למונח הטעון פרשנות, ואילו בדין הפנימי של המדינה המתקשרת השניה יש הגדרה למונח. באותו עניין נדונה האמנה בין יפן לארצות-הברית. המושג 'נכסי הון' לא היה מוגדר בדין הפנימי ביפן, בעוד שההגדרה שלו נמצאה בדין האמריקאי. במקרה זה, יפן אימצה את ההגדרה האמריקאית למושג זה²⁵⁷⁶.

בדו"ח ה-OECD בנושא 'עקיפת אמנות מס'²⁵⁷⁷ ובפסקה 11 לדברי ההסבר של סעיף 3 למודל²⁵⁷⁸, קיימת סקירה של הקושי האמור וניתן להעזר בדיון שם רבות²⁵⁷⁹. עניין Melford Developments²⁵⁸⁰ בקנדה אימץ לכאורה גם הוא פרשנות על-פי ה-'*lex fori*' לסעיף (2)3 למונח '*Term*'. על-פי אמנת וינה, סעיף (2)31, המונח '*Context*' הכולל בחובו את המונח '*Term*', מוגדר גם כמסמכים נילווים המעידים על רצון הצדדים²⁵⁸¹. קיימת גישה מורכבת המפרשת מונח זה במדינת המקור על-פי מה שהיה פירושו לפי פרשנות במדינת המושב. אך גישה זו איננה מקובלת על רבים²⁵⁸².

31.7 אימוץ סעיף 3(2) באמנות ישראל

בכל אחת מאמנות המס של ישראל מופיע סעיף מקביל, לפחות עקרונית, לסעיף 3(2) למודל ה-OECD. ההסדר המקביל ברוב האמנות של ישראל תואם לסעיף זה. עם זאת, ישנן אמנות שסוטות במידת מה מנוסח הסעיף האמור, וזאת בשני היבטים עיקריים: ראשית, ישנן אמנות רבות שלא כוללות את פסקת העדיפות המורה כי המשמעות של המונח על-פי דיני המס שהאמנה חלה עליהם תהא עדיפה על-פני משמעותו בדינים אחרים (פסקה זו הוספה כאמור במסגרת תיקון מודל ה-OECD בספטמבר 1995). שנית, ישנן אמנות שכוללות הוראה נוספת, שאינה מופיעה בסעיף 3(2) למודל ה-OECD. הוראה זו מתייחסת למצב שבו משמעות המונח לפי דיני מדינה אחת שונה ממשמעותו לפי דיני המדינה השניה. הוראה זו קובעת שבמצב כזה הרשויות המוסמכות רשאיות להסכים על משמעות משותפת למונח זה. בבואנו לפרש מונחים לא מוגדרים באמנה, חשוב לשים לב למודל הספציפי ולדברי ההסבר הספציפיים, המקבילים לאותו סעיף באמנה הנבחנת. כאמור, אכן קיים בהקשר זה שוני בין המודלים השונים ואף בין הנוסחים השונים של מודל ה-OECD, ובמקרים ספציפיים השוני בהסדר שאומץ באמנות ישראל עשוי להוביל להשלכות ולתוצאות מיסוי שונות, בכפוף להנחיות סעיף זה.

31.8 סיכום

העיקרון של פרשנות אחידה ומשותפת הוא העיקרון הרצוי, אך כנראה שאינו בר-ביצוע. מרבית בתי המשפט, בבואם לפרש אמנת מס מתייחסים לדין הפנימי של המדינות המתקשרות כבסיס פרשני. פרשנות בה כל מדינה נקראת ליישם את הדין הפנימי שלה, באופן עצמאי מזה של המדינה המתקשרת האחרת, מונעת הרמוניה. פרשנות לפי הדין הפנימי מוסדרת על-פי סעיף 3(2) לאמנות המס²⁵⁸³. כל עוד לא ישונה נוסח סעיף 3(2) למודל, יהיה קשה להגיע להרמוניה פרשנית. במקרים שבהם אין סעיף דומה, עשויה להיות הפניה לעקרון הגלום בו מכללא²⁵⁸⁴. פרשנות כזו שונה מהמוצע כאן, ביחס לאימוץ פרשנות אחידה והרמונית²⁵⁸⁵.

פרשנות נוספת באמנות המס וההסכמים העצמאיים המבוססים עליהן היא פרשנות המכונה: 'פרשנות מסתעפת' (*'Divergent Interpretation'*), פרשנות הנוצרת באמצעות הדין הפנימי, כולל הפניות של הדין הפנימי לחוקים אחרים על-ידי כללי משפט בינלאומי פרטי. זהו פירוש מסובך ומורכב, גם אם הנו מדויק יותר מקודמיו. הפירוש אותו מאמץ Wassermeyer²⁵⁸⁶ כפירוש בינלאומי 'מוסכם', יכול שיושג על-ידי הליכי הסכמה הדדית, שדורשים מאמץ ביורוקרטי עצום ולפיכך אינם מעשיים. פירוש כזה הוא אפוא תאורטי במידה רבה וספק לדעתנו, אם הנו בר יישום כלל ועיקר. ברור, כי אימוץ פירוש זה מדי פעם, במקרים עקרוניים, יכול להוות תקדים בינלאומי ולפתוח פתח מסוים להכרה כלל-עולמית בו.

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

לדעתנו, העתיד יביא לתיקון סעיף 3(2) במודלים השונים של אמנות המס. תיקון כזה יביא לקידום עקרונות של פרשנות הרמונית בינלאומית. עם זאת, עוד יעבור זמן רב עד שתוגשם מטרה זו, ובינתיים שומה על מדינות שהנן צד לאמנה לנסות ולעצב כללי פרשנות פנימיים, מתוך זיקה בינלאומית להרמוניה מקסימלית.