

15. מצבים משולשים - Triangular Cases

תוכן עניינים מקוצר

387	Triangular Cases - מצבים משולשים	15
391	אימתי? - Triangular Cases	15.1
391	דוגמה # 30: מקרה משולש בו מעורב מוסד קבע	15.2
394	פסק-הדין בעניין Saint Gobain	15.3

אמנות מס, כרך ב': אלתר, כליף, בר אור, ליבוביץ

15. מצבים משולשים - Triangular Cases

תוכן עניינים מפורט

387	..... Triangular Cases - מצבים משולשים	15.1
391	..... Triangular Cases - אימתי?	15.1
391	..... דוגמה # 30: מקרה משולש בו מעורב מוסד קבע	15.2
391	..... עובדות	15.2.1.1
392	..... תרשים	15.2.1.2
392	..... ניתוח	15.2.1.3
	..... תרחיש א': מדינה R ממסה את הרווחים	15.2.1.4
392	..... של מוסד הקבע	15.2.1.5
	..... תרחיש ב': מדינה R פוטרת ממס את	15.2.1.5
393	..... רווחי מוסד הקבע	15.3
394	..... פסק-הדין בעניין Saint Gobain	15.3
394	..... מבוא	15.3.1
396	..... המבנה התאגידי	15.3.2
396	..... תרשים להמחשת המבנה התאגידי	15.3.3
397	..... התשתית המשפטית	15.3.4
	..... תרשים להמחשת המבנה התאגידי בהתאם לדין	15.3.5
397	..... הגרמני	15.3.6
397	..... התשתית העובדתית	15.3.6
398	..... טענות הצדדים	15.3.7
401	..... השאלה המשפטית	15.3.8
401	..... פסיקת בית המשפט האירופי לצדק	15.3.9
403	..... סיכום	15.3.10

אמנות מס, כרך ב': אלתר, כליף, בר אור, ליבוביץ

15. מצבים משולשים - Triangular Cases

15.1 Triangular Cases - אימתי?

המונח מצבים משולשים ("Triangular Cases")¹⁰⁶⁸ כולל את היישום של אמנות למניעת כפל מס כאשר שלוש מדינות מעורבות בעסקה¹⁰⁶⁹. מצב זה יכול להיווצר כאשר מוסד קבע¹⁰⁷⁰ או חברות בעלות תושבות כפולה מעורבים בעסקה¹⁰⁷¹. בדרך כלל אמנות מס כוללות שני צדדים בלבד, ואינן מתייחסות במפורש למצבים משולשים. חוסר התייחסות זה עשוי להוביל לכפל מס¹⁰⁷² אף-על-פי שקיימת אמנה למניעת כפל מס בין שלושת המדינות¹⁰⁷³. לחילופין חוסר התייחסות זה עשוי להוביל לכפל פטור ממס.

15.2 דוגמה # 30: מקרה משולש בו מעורב מוסד קבע

טלו לדוגמה מקרה בו¹⁰⁷⁴:

15.2.1.1 עובדות

1. הכנסה מדיבידנדים, ריבית או תמלוגים מופקת ממקור במדינה S.
2. הכנסה זו מתקבלת לידי מוסד קבע במדינה P.
3. מוסד קבע זה נשלט על-ידי מיזם במדינה R.
4. כך לדוגמה, ריבית של הלוואה שלקח תושב מדינה S, משולמת לידי סניף בנק במדינה P, סניף הבנק הוא אחד מסניפיו של בנק גדול, תושב מדינה R.

¹⁰⁶⁸ בהעדר אסמכתא אחרת פרק זה מבוסס על דו"ח OECD Triangular Cases Report, שהתקבל על-ידי מועצת ה-OECD בתאריך 23 יולי בשנת 1992.

¹⁰⁶⁹ ראו: Weeghel, 124. ראו גם יהושע שרמן, "זיכוי בשל מס זר בעסקאות בינלאומיות משולשות", **מסים** יב/2 (תשנ"ח) א-138.

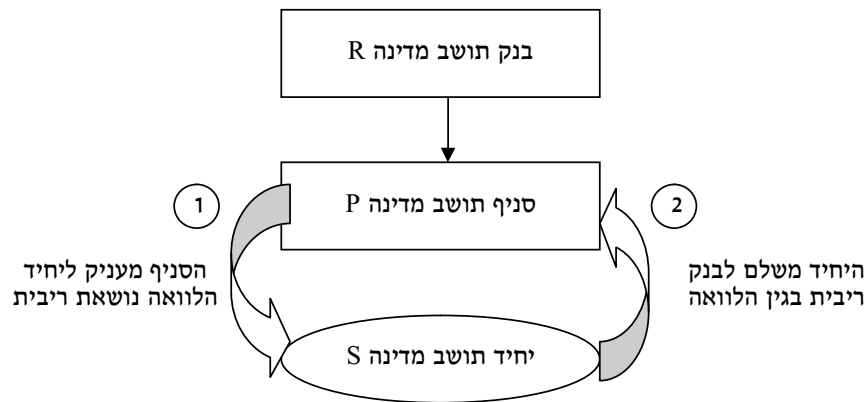
¹⁰⁷⁰ הכוונה ל-Permanent Establishment, כפי שהמונח מוגדר בסעיף 2 לאמנת המודל של ארגון ה-OECD.
¹⁰⁷¹ דוגמה למצב משולש בו מעורבת חברה בעלת תושבות כפולה, ראו: Weeghel, 138-140.

¹⁰⁷² ראו גם דיונונו בנושא כפל מס תחת הנושא כפל מס מקום בו מעורב מוסד קבע באלטר וכליף - אמנות מס (כרך א'), פרק 4.

¹⁰⁷³ בין מדינה א' למדינה ב', בין מדינה א' למדינה ג' ובין מדינה ב' למדינה ג'.

¹⁰⁷⁴ ראו: OECD Triangular Cases Report, 4-7.

15.2.1.2 תרשים



15.2.1.3 ניתוח

מקרה זה מעורר מספר שאלות בנושא המס החל ושיעורו. יש חשיבות מכרעת לשאלה האם מדינה R מחייבת (בכפוף לזיכוי על המס ששולם - Tax Credit¹⁰⁷⁵) או פוטרת ממס את הרווחים של מוסד הקבע הממוקם במדינה P (רווחים הכוללים הכנסה פסיבית ממדינה S). על-כן, ישנם שני תרחישים אפשריים אותם ננתח להלן:

15.2.1.4 תרחיש א': מדינה R ממסה את הרווחים של מוסד הקבע

בהיעדר אמנה למניעת כפל מס בין שלושת המדינות הנוגעות בדבר, אזי למיזם יש חבות מס שאינה מוגבלת במדינה R. רווחי מוסד הקבע, לרבות הכנסה המופקת במדינה S, ממוסים במדינה P. מדינה S אף היא יכולה להטיל חובת ניכוי מס במקור על ההכנסה ששולמה למוסד הקבע. כדי להימנע ממיסוי כפל על הכנסת מוסד הקבע או על ההכנסה ממדינה שלישית יש להשתמש בחוק המקומי של כל מדינה רלוונטית, ככל שהדבר אפשרי.

¹⁰⁷⁵ ראו דיון בנושא זה באלטר וכליף - אמנות מס (כרך א'), פרק 5, פסקה 5.2.4.

המצב משתנה כאשר נכרתו אמנות למניעת כפל מס בין המדינות הנוגעות בדבר. מטרת האמנה היא למנוע כפל מס של שתי מדינות על אותה הכנסה. ברם, במקרים המשולשים הטיפוסיים מעורבות שלוש מדינות. המס שיוטל במקרה זה משתנה בהתאם לאמנה שחתמה כל מדינה עם כל אחת מהמדינות האחרות.

15.2.1.5 תרחיש ב': מדינה R פוטרת ממס את רווחי מוסד הקבע

מצב זה אינו שכיח בהיעדר אמנת מס בין מדינה R למדינה P. אמנת המודל של ה-OECD, וכן דברי ההסבר לאמנה, לא מספקים פתרון משביע רצון לבעיות כפל פטור ממס שנוצרות במצב זה.¹⁰⁷⁶ אין צריך לומר שמקרים אלה עשויים מנגד להביא גם למיסוי כפול או אף משולש.¹⁰⁷⁷

בעיות כפל מס יכולות להיווצר לדוגמה, בהינתן שמדינה P אינה מעניקה פטור למס ששולם במדינה S. או אז, ייווצר עיוות מס כאשר מדינה R אינה מחייבת במס הכנסה פסיבית ממדינה S,¹⁰⁷⁸ ולפיכך לא ניתן זיכוי ממס על המס שנגבה במדינה S. בעיית כפל מס נוצרת גם כאשר יש שוני בין סכום המס לסכום הזיכוי שניתן במדינה P. מכאן נובע כי במצב בו גם מדינה P וגם מדינה S ממסות אותה הכנסה, רק מדינה P יכולה למנוע כפל מס.¹⁰⁷⁹

מצב של כפל פטור ממס יכול להיווצר לדוגמה, מקום בו הן האמנה בין מדינה S ל-R והן האמנה בין P ל-R נוקטות בשיטת הפטור למניעת כפל מס. תוצאה זו מושגת משום שעל-פי שיטה זו הפטור ממס ניתן בין אם המס הוטל ובין אם לאו. זאת, להבדיל משיטת הזיכוי, על-פיה הזיכוי כנגד המס במדינת המושב ניתן רק לגבי מסים ששולמו בפועל. כפל פטור ממס נוצר גם במסגרת אמנת המודל של ה-OECD. הפירוש המקובל לסעיפים 10, 11, ו-12 לאמנה שנכרתה בין מדינה S למדינה R מצדיק מתן פטור או הקלה ממס על הכנסה שהופקה במדינה S. לעניין זה אין נפקות גם כאשר הכנסה זו אינה חייבת במס במדינה R (בין אם מכוח הדין הפנימי במדינה זו או מכוח האמנה בין מדינה R למדינה P). הפטור יינתן ללא כל סייג באשר למקום מוסד הקבע המקבל את ההכנסה.¹⁰⁸⁰ מובן מאילו כי פירוש זה מעניק לבנקים ומיזמים נוספים תושבי מדינה R תמריץ למקם נכסים המניבים הכנסה פסיבית באחד ממוסדות הקבע שלהם במדינה או טריטוריה בעלת משטר מס נוח. פועל יוצא מכך הוא שבמקום לסגור פרצה, אמנת המודל יוצרת אחת כזו.¹⁰⁸¹

¹⁰⁷⁶ ראו לעיל, הערה 1074.

¹⁰⁷⁷ ראו דיון בנושא מיסוי כפול, אלטר וכליף – אמנות מס (כרך א'), פרק 4, פסקאות 4.3 ו-4.4.

¹⁰⁷⁸ בין אם כהכנסה פסיבית ובין אם כחלק מרווחי מוסד הקבע תושב מדינה P.

¹⁰⁷⁹ לעיל, הערה 1072.

¹⁰⁸⁰ ראו: OECD Triangular Cases Report, עמ' 7, פסקה 20.

¹⁰⁸¹ שם, שם.

15.3 פסק-הדין בעניין Saint Gobain

15.3.1 מבוא

ביום 21 לספטמבר 1999 פורסם פסק דינו של בית המשפט האירופי לצדק בעניין Saint-Gobain¹⁰⁸². פסק דין זה הכה גלים בקרב מומחי המס העוסקים בתכנון מס במסגרת האיחוד האירופי, כמו גם בספרות המקצועית¹⁰⁸³. המחבר Kemmeren סבור כי פסק-הדין הינו פורץ גבולות וכי בעקבות פסק-הדין יאלצו המדינות החברות לבחון מחדש בצורה דיקלית את המדיניות שלהן באשר לאמנות מס¹⁰⁸⁴. חשיבותו הרבה של פסק-הדין טמונה בדעת בית המשפט בדבר השפעת משפט האיחוד האירופי על תחולת אמנות מס.

בית המשפט האירופי לצדק קבע בצורה ברורה וחד משמעית שחברה תושבת מדינת איחוד שיש לה מוסד קבע במדינת איחוד אחרת זכאית, ככל שהדבר נוגע למוסד הקבע, לאותו מעמד לצורך דיני המס כשל נישומים תושבי המדינה הנזכרת השניה. בית המשפט נימק את תוצאת פסק-הדין בכך שזוהי תוצאה מתבקשת לאור חופש ההתאגדות, המעוגן באמנת רומא¹⁰⁸⁵. משמעות הדבר כי גם מיזם שלא התאגד זכאי להטבות כמעין יישות משפטית, לאור עקרון חופש ה"אי התאגדות" אם ניתן לכנותו כך. החידוש של פסק-הדין הינו בכך שהוא תקף לא רק באשר לתחולת דיני המס הפנימיים של אותה מדינה, אלא גם לגבי זכאות להטבות הניתנות ברשת אמנות המס בין מדינת מוסד הקבע למדינות צד ג', הגם שאינו יישות משפטית עצמאית. החשיבות וההשלכות הרבות של עניין זה נובעות מכך שבית המשפט השווה את מעמדו של מוסד הקבע לזה של תושב לצורך אמנת המס.

¹⁰⁸² ראו :

Saint-Gobain, C-307/97 1999, ECR (להלן: עניין Saint-Gobain)

¹⁰⁸³ ראו לדוגמה את מאמרו של שר האוצר ההולנדי :

H. E. Kostense, "The Saint-Gobain case and the application of tax treaties. Evolution or revolution?", *EC Tax Rev.* (2000), 220;

ראו גם :

Rene Offermanns and Carlo Romano, "Treaty Benefits for Permanent Establishments: The Saint Gobain Case", *European Taxation* (2000), vol. 5, p. 180;

E. Kemmeren, "Treaty benefits for residents and permanent establishments alike", *WFR* (1999) 1437;

Victor Thuronyi, "Tax Cooperation and a Bilateral Treaty", 3 *Brooklyn Journal of International Law* (2001) 1641;

Alvin C. Warren, "Discrimination against International Commerce", 54 *Tax Law Review* (2001) 131;

Friedl Weiss & Frank Wooldridge, *Free Movement of Persons within the European Community* (2002 The Hague, Kluwer Law International).

¹⁰⁸⁴ Kemmeren (לעיל, הערה 1083), עמ' 1437-1438.

¹⁰⁸⁵ לעניין חופש ההתאגדות ונפקותו הרבה לחקיקת המס של האיחוד האירופי, ראו אלטר וכליף - אמנות מס (כרך א'), פרק 35, דיון בנושא אמנת רומא וחקיקת המס ב-Preliminary Community Law.

מצבים משולשים

אכן, כבר בעניין *Avoir fiscal*¹⁰⁸⁶ אשר נפסק בשנת 1986 נקבע כי המדינות החברות באיחוד האירופי חייבות להעניק למוסדות קבע הממוקמים בשטחן הטבות מס באותם תנאים, כפי שמוענקות ההטבות לתושבי המדינה. קביעה זו מותנית בכך שמוסדות קבע אלו ממוסים כשם שממוסים נישומים תושבי המדינה. אלא שבעניין Saint Gobain בית המשפט האירופי לצדק צעד צעד נוסף והוסיף להטבות המס הניתנות באופן שוויוני גם את רשת אמנות המס עליה חתומה מדינת מוסד הקבע, על כל ההטבות הגלומות בה.

הדעות חלוקות בין המחברים והמלומדים האם משמעות פסק-הדין היא כי יש להתייחס למוסד הקבע כתושב לכל דבר ועניין. אימוץ עמדה זו יחייב את מדינת המושב של החברה שהקימה את מוסד הקבע, בהינתן שהיא חברה באיחוד, לסגת מפני מדינת מוסד הקבע ככל שהדבר נוגע למיסוי הכנסות מוסד הקבע. הטוענים נגד עמדה זו אוחזים בדעה שהמשמעות האופרטיבית של פסק-הדין הינה שהחובה היחידה של מדינת מוסד הקבע הינה להעניק למוסד הקבע את אותן הטבות המס להן זכאיות חברות תושבות אותה המדינה במסגרת רשת אמנות המס. מעמד זה עשוי להינתן מבלי להעניק למוסד הקבע מעמד של "תושב" לצרכי האמנה וגם כאשר המדינה השניה לאמנה - מדינת המקור - היא צד ג', אינה מכירה במוסד הקבע כתושב מדינת מוסד הקבע.

בין אם כן ובין אם אחרת, לפסק-הדין נודעת השפעה רבה על תכנוני מס עבור נישומים תושבי האיחוד הרוצים לפעול במדינת איחוד אחרת¹⁰⁸⁷. יתר על כן, נראה כי גם חברת אחזקות שהוקמה בהולנד (חברת B.V.) על-ידי תושב ישראל אשר תקים מוסד קבע בצרפת, לדוגמה, תהא זכאית לנצל את רשת אמנות המס עליהן חתומה צרפת. לפי גישה זו, ההטבה תינתן כל עוד ההכנסה הנידונה הינה הכנסת מוסד הקבע. מכיוון שבעבר נתנה הפסיקה להרחיב את המונח "מוסד קבע" ולהגדיר כל פעילות עסקית ממושכת שמטרתה הפקת רווחים המבוצעת במקום אחד כמוסד קבע¹⁰⁸⁸, הרי שפסק-הדין חוסך את עלויות ההקמה של חברות ברחבי האיחוד האירופי.

הווה אומר: פרשנות מרחיבה של המונח מוסד קבע תביא מחד לחשיפה רחבה של המוסד למס במדינת מוסד הקבע. האחרון יחויב במס כתושב במדינה שבה הוא מוקם, אך מאידך יתאפשר לו להנות מתחולת רשת אמנות המס עליהן חתומה מדינת מוסד הקבע. עם זאת, יש לסייג את הדברים בכך שרשויות המס תוכלנה לטעון למלאכותיות ולהחלת נורמות אנטי תכנוניות מהדין הפנימי אשר תאיינה את תכנון המס¹⁰⁸⁹.

להלן נסקור את פסק-הדין בעניין *Saint-Gobain*.

¹⁰⁸⁶ ראו :

Avoir fiscal, C-270/83, 1986, ECR 273.

¹⁰⁸⁷ ראו לעיל, הערה 1083.

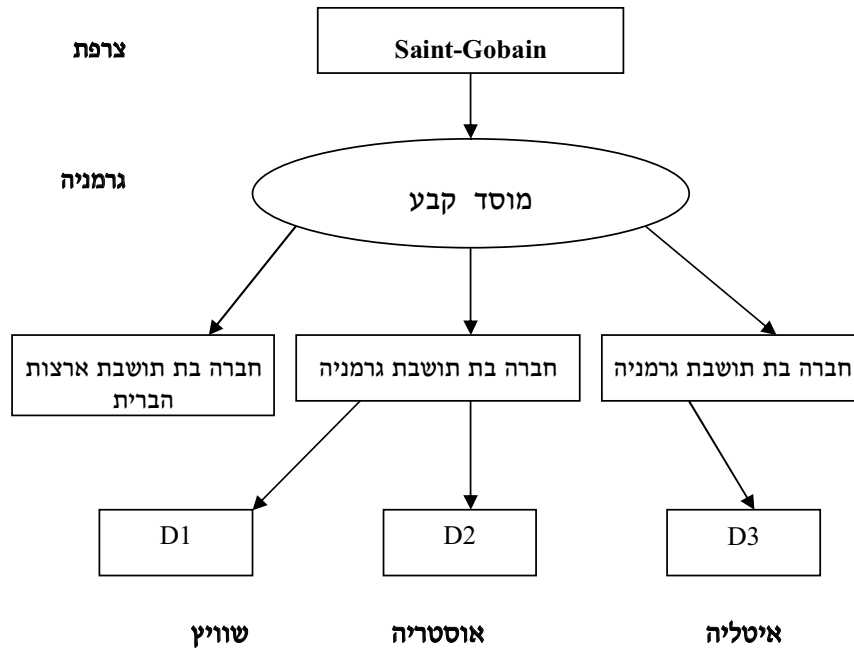
¹⁰⁸⁸ ראו Vogel, 285-290.

¹⁰⁸⁹ ראו דיון להלן בפסק הדין של בית המשפט הגרמני למיסים מיום 20 למרץ 2002, פרק 24, פסקה 24.8.4.4.

15.3.2 המבנה התאגידי

חברת Saint Gobain הינה חברה שהואגדה בצרפת. החברה הינה תושבת צרפת. החברה ניהלה פעילות עסקית בגרמניה באמצעות מוסד קבע. מצבת נכסי מוסד הקבע מנתה, בין השאר, אחזקות בשיעור של למעלה מ-98% מהון המניות של שתי חברות בנות תושבות גרמניה ומניות בחברה תושבת ארצות הברית. חברות תושבות גרמניה אלו החזיקו במניות של שלוש חברות. האחת, תושבת שוויץ, השנייה, תושבת אוסטרית והשלישית, תושבת איטליה.

15.3.3 תרשים להמחשת המבנה התאגידי



15.3.4 התשתית המשפטית

מבחינת הדין הגרמני הפנימי היווה מוסד הקבע, חברות הבנות והחברות הנכדות - אשכול חברות, קרי: יחידה אחת¹⁰⁹⁰. החוק הגרמני מתיר למוסד קבע של חברה שאינה תושבת גרמניה להיות - בהשאלה מדיני חברה משפחתית¹⁰⁹¹ - הברית התיכון והנישום המייצג של אשכול החברות כלפי רשויות המס בגרמניה (המונח בגרמנית הינו: "Organträger" ובאנגלית "Dominant company"). הווה אומר: מוסד הקבע הינו הנישום היחיד בגין ההכנסות של כל קבוצת החברות. כתוצאה מכך, ראו בהכנסת הדיבידנד שהתקבלה בידי חברות הבנות תושבות גרמניה כאילו התקבלה במישרין על-ידי מוסד הקבע. אי לכך, מנקודת המבט של הדין הגרמני המבנה התאגידי הינו זה המוצג בתרשים להלן.

15.3.5 תרשים להמחשת המבנה התאגידי בהתאם לדין הגרמני

15.3.6 התשתית העובדתית

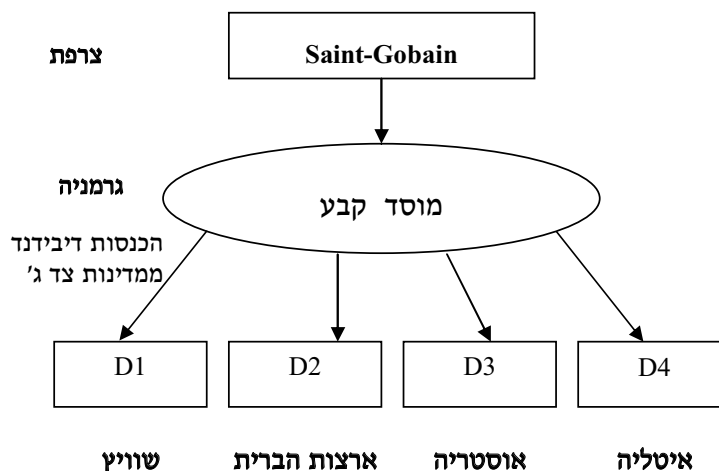
מוסד קבע בגרמניה קיבל לידיו הכנסת דיבידנד מארבע חברות שונות. האחת, תושבת ארצות הברית; השניה, תושבת שווייץ; השלישית, תושבת אוסטרליה והרביעית, תושבת איטליה.

¹⁰⁹⁰ בנקודה זו, ראוי לציין כי גרמניה הינה המדינה היחידה בעולם בה תיאוריית הקונצרן אומצה בדיני החברות. לפי תיאוריה זו יש לראות בכל אחת מהחברות באשכול חברות לא כיחידה עצמאית אלא כחלק מהמערך הכללי של הקונצרן. אי לכך, מטרת החברה אינה להשיא את רווחיה ואינה לפעול לטובת החברה אלא מטרת החברה הינה לפעול לטובת הקונצרן ולהשאת רווחיו. לעניין זה, ראו:

N.C Sargent, "Beyond the Legal Entity Doctrine: Parent-Subsidiary Relations Under the West German Konzernrecht", 10 *Can. Business Law Journal*, 327 (1985);

J. Bonanno, "The Protection of Minority Shareholders in a Konzern Under German and United States Law", 18 *Harvard International L.J* 151(1977);

¹⁰⁹¹ ראו, סעיף 64 לפקודה עובר לתיקון 132, וכן בג"צ 61/81 מכת"ש - חברה לציוד מחצבות ומכרות בע"מ נ' פשמ"ג, פד"א יא, 143.



15.3.7 טענות הצדדים

אין חולק כי אילו הייתה חברת Saint Gobain מנהלת את פעילותה בגרמניה באמצעות חברת בת ולא באמצעות מוסד קבע, הרי שחברת בת זו הייתה רשאית לטעון לזכאות לפטור השתתפות בגין הדיבידנדים מארצות הברית ושוויץ ("Participation Exemption")¹⁰⁹². הפטור ניתן מכוח הדין הפנימי בגרמניה. יתר על כן, אין חולק כי באותו מצב חברת הבת הייתה רשאית לקבל זיכוי עקיף בגין מס החברות ששולם על הרווחים מהם חילקו החברה תושבת אוסטריה והחברה תושבת איטליה את הדיבידנדים בהתאם לדירקטיבת חברת אם חברת בת¹⁰⁹³.

מוסד הקבע וחברת Saint Gobain פנו לרשויות המס בגרמניה וביקשו לקבל את ההקלות הבאות:

1. פטור השתתפות בגין הכנסת הדיבידנדים מארצות הברית ושוויץ.
2. זיכוי עקיף בגין מס החברות אשר שולם על הרווחים מהם חילקו החברה תושבת אוסטריה והחברה תושבת איטליה את הדיבידנדים. למרות שהדבר לא צוין במפורש בפסק-הדין, הרי שככל הנראה הוגשה הבקשה בהתאם לדירקטיבת חברת

¹⁰⁹² ראו דיון בנושא, לעיל, פרק 7, פסקה 7.4.

¹⁰⁹³ לעניין דירקטיבת חברת אם חברת בת, ראו דיון לעיל פרק 12. יצוין כי לאור התיקון שהתקבל לדירקטיבה כיום אין ספק כי מוסד קבע וכן ישות שקופה כגון שותפות זכאים ליהנות מתחולת הדירקטיבה. ראו לעניין זה פסקה 12.3 לעיל.

מצבים משולשים

אם חברת בת¹⁰⁹⁴. בהתאם לדירקטיבה, זיכוי עקיף בגין מס זר הינו זכות הנתונה לחברה תושבת גרמניה ולא לישות משפטית אחרת.

3. פטור ממס רווח הון המבוסס על פטור השתתפות בינלאומי¹⁰⁹⁵.

רשויות המס של גרמניה סירבו להעניק למוסד הקבע ולחברת Saint Gobain את שלושת ההקלות שפורטו לעיל, בנימוק שרק חברה תושבת גרמניה זכאית להקלות אלו.

חברת Saint Gobain טענה שעמדת רשויות המס של גרמניה שפורטה לעיל נוגדת את חופש ההתאגדות המעוגן בסעיף 43 ל-EC Treaty¹⁰⁹⁶. הטענה נסמכה על כך שההבדל במתן הקלות מס לחברה לעומת מוסד קבע פוגע בזכות הבחירה החופשית של Saint Gobain שלא לפעול בגרמניה באמצעות ישות משפטית נפרדת אלא באמצעות מוסד קבע לא מאוגד.

ממשלת גרמניה טענה כטענת הגנה שמוסדות קבע וחברות תושבות גרמניה אינן שוות מעמד. הנימוק לטענה זו היה שחברות תושבות גרמניה כפופות למס ללא הגבלה (כפיפות למס על בסיס כלל עולמי) ואילו חברות שאינן תושבות גרמניה, באמצעות מוסדות הקבע שלהן, כפופות למס במידה מוגבלת (רק בגין ההכנסה המיוחסת למוסד הקבע הנמצא בגרמניה).

יודגש כי עניין זה מעורר שאלות רבות מתחום תחולת נורמות ממשפט האיחוד האירופי על אמנות מס, לרבות תחולת זכות היסוד בדבר חופש ההתאגדות ואי אפליה בין המדינות החברות¹⁰⁹⁷. סעיף 43 ל-Treaty Establishing the European Community¹⁰⁹⁸ מעגן את חופש ההתאגדות (Freedom of Establishment) כנורמה בעלת מעמד נורמטיבי עליון באיחוד האירופי. סעיף 43 לאמנה המכוננת קובע כדלקמן:

"Within the framework of the provisions set out below, restrictions on the freedom of establishment of nationals of a Member State in the territory of another Member State shall be prohibited. Such prohibition shall also apply to restrictions on the setting-up of agencies, branches or subsidiaries by nationals of any Member State established in the territory of any Member State.

¹⁰⁹⁴ ראו דיוננו בנושא ברירת זירקטיבות בפרק 12 לעיל.

¹⁰⁹⁵ עמדנו לעיל על העובדה שהדין הפנימי של מרבית מדינות אירופה כולל הוראת פטור השתתפות. להבדיל מפטור השתתפות רגיל, הניתן מקום בו חברת הבת הינה חברה תושבת אותה המדינה או חברה תושבת מדינה החברה באיחוד האירופי, פטור השתתפות בינלאומי הינו פטור השתתפות אשר ניתן מקום בו חברת הבת הינה תושבת כל מדינה שהיא בעולם.

¹⁰⁹⁶ לעניין חופש ההתאגדות ראו דיון אלתר וכליף - אמנות מס (כרך א'), פרק 35 בנושא חקיקת המס ב-Primary Community Law.

¹⁰⁹⁷ ראו דיוננו בדבר סעיף 6 לאמנת רומא הקובע את עקרון אי האפליה, אלתר וכליף - אמנות מס (כרך א'), פרק 35, בנושא חקיקת המס ב-Primary Community Law.

¹⁰⁹⁸ ראו:

Treaty Establishing the European Community, Signed: march 25, 1957.

(להלן: "האמנה המכוננת")

Freedom of establishment shall include the right to take up and pursue activities as self-employed persons and to set up and manage undertakings, in particular companies or firms within the meaning of the second paragraph of Article 48, under the conditions laid down for its own nationals by the law of the country where such establishment is effected, subject to the provisions of the chapter relating to capital." (ההדגשה הוספה)

סעיף 6 לאמנה המכוננת קובע כדלקמן:

"1. The Union is founded on the principles of liberty, democracy, respect for human rights and fundamental freedoms, and the rule of law, principles which are common to the Member States.

2. The Union shall respect fundamental rights, as guaranteed by the European Convention for the Protection of Human Rights and fundamental Freedoms signed in Rome on 4 November 1950 and as they result from the constitutional traditions common to the member states, as general principles of Community law.

3. The Union shall respect the national identities of its Member States.

4. The Union shall provide itself with the means necessary to attain its objectives and carry through its policies."

סעיף זה קובע איסור כללי על אפליה.

סעיף 48 לאמנה המכוננת קובע כדלקמן:

"Companies or firms formed in accordance with the law of a Member State and having their registered office, central administration or principal place of business within the Community shall, for the purposes of this Chapter, be treated in the same way as natural persons who are nationals of Member States.

"Companies or firms" means companies or firms constituted under civil or commercial law, including cooperative societies, and other legal persons governed by public or private law, save for those which are non-profit-making."

הנישומה טענה כי סירוב רשויות המס להעניק לה את הזיכויים הינו אפליה לעומת חברות תושבות צרפת. הטענה הייתה כי סירוב זה מפר את האיסור הכללי על אפליה ואת האיסור על אפליה הקבוע בסעיף 48 לאמנה המכוננת. עוד טענה הנישומה כי שלילת ההטבות לאור

מצבים משולשים

העובדה שאילו בחרה להתאגד הייתה זכאית לכל ההטבות לעיל, פוגעת בחירותה לבחור בצורת ההתאגדות העדיפה מבחינתה ובכך מפרה את סעיף 43 לאמנה המכוננת.

15.3.8 השאלה המשפטית

השאלה המשפטית שהובאה בפני בית המשפט האירופי לצדק הייתה האם סעיפים 43 ו-48 לאמנה המכוננת אוסרים את שלילת ההטבות המוענקות לחברה בהתאם לדיון הפנימי הגרמני ולאמנות המס הרלוונטיות ממוסד הקבע?

15.3.9 פסיקת בית המשפט האירופי לצדק

בית המשפט האירופי לצדק קיבל את טענת Saint Gobain לגבי חופש ההתאגדות ואיסור אפליה. בית המשפט קבע כי המדינות החברות באיחוד האירופי רשאיות להבחין לצרכי מס בין חברות תושבות המדינה החברה לכאלו שאינן תושבות. עם זאת, מקום בו חברות תושבות מדינה חברה באיחוד האירופי וחברות שאינן תושבות אותה מדינה מחזיקות מוסד קבע באותה מדינה ונמצאות במצבים דומים, הרי שיש להעניק לשני סוגי החברות את אותן הטבות מס¹⁰⁹⁹; אחרת יהווה הדבר הפרה של סעיפים 43 ו-48 לאמנה המכוננת.

ובלשון בית המשפט¹¹⁰⁰:

"43. The difference in treatment to which branches of non - resident companies are subject in comparison with resident companies as well as the restriction of the freedom to choose the form of secondary establishment must be regarded as constituting a single composite infringement of Articles 52 [43] and 58 [48] of the Treaty.

44. The question which must be examined therefore is whether that difference in treatment may be justified in view of the provisions of the Treaty on freedom of establishment.

....

47. ...[A]s regards liability to tax on dividend receipts in Germany from shares in foreign subsidiaries and sub-subsidiaries and on the holding of those shares, companies not resident in Germany having a permanent establishment there and companies resident in Germany are in objectively comparable situations...

¹⁰⁹⁹ עניין Saint Gobain, פסקאות 43, 44, 47 ו-48 לפסק הדין.

¹¹⁰⁰ שם, שם.

48.... [T]the difference between limited tax liability and unlimited tax liability is certainly not relevant in so far as the global income and assets do not include dividends received from foreign companies owing to the grant of the tax concessions in question, for which taxpayers subject to limited tax liability cannot qualify." (ההדגשה הוספה)

בית המשפט השווה במפורש את ההטבות הניתנות מתוקף הדין הפנימי למוסד קבע להטבות הניתנות לתושב גרמניה בהתאם לאמנות מס¹¹⁰¹. הווה אומר: כשם שיש להעניק למוסד הקבע את כל ההטבות הניתנות לחברה תושבת מדינה החברה באיחוד¹¹⁰² כך יש להעניק לו את כל ההטבות הניתנות בהתאם לאמנות המס של אותה המדינה. בית המשפט דן בשאלה האם מוסד קבע שווה במעמדו לחברות תושבות המדינה החברה באיחוד. בדיון זה התמקד בית המשפט האירופי לצדק באופן בו ממוסה הכנסת מוסד קבע והכנסה של חברות תושבות מדינת איחוד. בית המשפט דחה את טענת ממשלת גרמניה שמוסדות קבע וחברות תושבות גרמניה אינן שוות מעמד. בית המשפט קבע כי השאלה במקרה הנדון הינה כיצד למסות הכנסת דיבידנד המשולמת מחברה תושבת מדינה ג' לידי מוסד קבע, בניגוד להכנסת דיבידנד בידי חברה תושבת מדינת האיחוד. בית המשפט דחה את כל טענות ממשלת גרמניה בהסתמך על תקדימים¹¹⁰³. בהתאם לכך, קבע בית המשפט, באשר לתחולת פטור ההשתתפות הבינלאומי והטבות המס באמנות המס של גרמניה עם ארצות הברית ושוויץ, כי עקרונות משפט האיחוד האירופי דורשים ממדינה חברה באיחוד שהינה צד לאמנת מס להעניק למוסד קבע של חברה שאינה תושבת אותה מדינה את ההטבות הקבועות באותה אמנת מס באותו אופן שהן ניתנות לחברות תושבות אותה מדינה¹¹⁰⁴. הווה אומר: בית המשפט קבע כי מעמדו של מוסד הקבע זהה לזה של חברה תושבת גרמניה, ולפיכך הוא זכאי להנות מרשת אמנות המס של גרמניה.

ובלשונו של בית המשפט¹¹⁰⁵:

"[T]the national treatment principle requires the Member State which is party to the treaty to grant to permanent establishments of non-resident companies the advantages provided for by that treaty on the same conditions as those which apply to resident companies." (ההדגשה הוספה)

¹¹⁰¹ שם, פסקאות 36, 58 ו-63 לפסק הדין.

¹¹⁰² עניין *Avoir fiscal*, (לעיל, הערה 1086).

¹¹⁰³ בית המשפט הסתמך בעיקר על עניין *Avoir fiscal*, לעיל, הערה 1086 וכן על:

Royal Bank of Scotland, C-311/97 ECR 1999, p. I-2651, 2664.

¹¹⁰⁴ עניין *Saint Gobain*, פסקה 58.

¹¹⁰⁵ שם, שם.

15.3.10 סיכום

בהחלטה חשובה זו בה התבסס בית המשפט על חופש ההתאגדות של Saint Gobain הקבוע בסעיף 43 לאמנה המכוננת הושווה מעמד מוסד קבע לזה של תושב, לכל הפחות באשר לתחולת אמנות המס. עוד קודם לפסק דין זה הושווה מעמד מוסד קבע למעמד תושב לצורך תחולת הטבות בדיני המס הפנימיים¹¹⁰⁶. על משמעות פסק-הדין חלוקות הדעות. ברם, כל המחברים תמימי דעים כי פסק-הדין הינו מהפכני וכי יש להמתין ולראות האם וכיצד ישנה פסק-הדין את כללי המשחק העתידיים - האם נראה יותר ויותר תכנוני מס המערבים מוסד קבע, קרי יותר תכנוני מס בשיטת המקרים המשולשים, אם לאו. יתרונה של שיטה זו הינה בחיסכון בעלויות הקמת החברה. במה דברים אמורים? לאור הפסיקה המרחיבה¹¹⁰⁷, בנושא מוסד קבע קל מאוד, לנישום החפץ בכך, להיכנס לגדר הסעיף המגדיר "מוסד קבע" ולהיות כפוף למס במדינת המושב של מוסד הקבע, היא מדינה חברה באיחוד האירופי. בהתאם לפסק-הדין בעניין Fiscal Avoir ופסק-הדין בעניין Saint Gobain, היא מוסד קבע זכאי לכל ההטבות הניתנות לתושב אותה המדינה בדין הפנימי, לרבות הדיקטיבות השונות. כן יהא זכאי אותו מוסד קבע להנות מרשת אמנות המס של אותה מדינה חברה.

אין ספק שלפסק-הדין השלכות מרחיקות לכת הן למדינת המושב של החברה המקימה את מוסד הקבע והן למדינת מוסד הקבע. הלוא, אם תאמר שמעמד מוסד קבע הינו כמעמד תושב לכל דבר ועניין, הרי שהגזר של הזכאות להטבות אמנות המס מביא עמו מקל בדמות כפיפות גדולה יותר למס. יתרה מזאת, לא ברור כיצד תחלקנה ביניהן מדינת מוסד הקבע ומדינת מושב החברה המקימה את זכות המיסוי לרווחי מוסד הקבע?

בהקשר זה, יש לציין את התיקון לדיקטיבת חברת אם חברת בת אשר נכנס לתוקף בשנת 2004¹¹⁰⁸. במסגרת התיקון הוחלה הדיקטיבה, אשר מכוחה יינתן פטור מניכוי מס במקור בגין הכנסת דיבידנד וכן פטור ממס או זיכוי עקיף במדינת המושב, גם על גופים שאינם חברות אך כפופים למס חברות. הואיל ומוסד קבע הינו גוף אשר אינו חברה אך כפוף למס חברות, הרי שהתיקון פטר את עיוות המס בגינו פנתה הנישומה לערכאות. ברי כי אין הדבר מיתר את פסקי-הדין בעניין Fiscal Avoir ובעניין Saint Gobain וכל עוד לא נאמר במפורש כן, אין בכוח התיקון לשלול את השלכות המהפכניות של פסק-הדין האחרון.

¹¹⁰⁶ עניין Avoir fiscal, (לעיל, הערה 1086).

¹¹⁰⁷ לעיל, הערה 1088.

¹¹⁰⁸ לעיל, הערה 1003, ראו גם דיונונו לעיל בנושא דירקטיבת חברת אם חברת בת, פרק 12, פסקה 12.3.

אמנות מס, כרך ב': אלתר, כליף, בר אור, ליבוביץ