

2. הסמכות להטיל מס ובסיסי מס מקובלים

תוכן עניינים - ראשי פרקים

67	.....	הסמכות להטיל מס ובסיסי מס מקובלים	2.
71	.....	כללי	2.1
72	.....	סמכות המדינה להטיל מיסים ('Tax Jurisdiction')	2.2
74	.....	בסיסי המושב והמקור	2.3
75	.....	כללי מקור ('Source Rules')	2.4
		שיטת המס הנוהגת ברוב המדינות בעולם ובישראל:	2.5
79	.....	השיטה הפרסונלית	

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

2. הסמכות להטיל מס ובסיסי מס מקובלים

תוכן עניינים מפורט

67	.....	הסמכות להטיל מס ובסיסי מס מקובלים	2.2
71	.....	כללי	2.1
72	.....	סמכות המדינה להטיל מיסים ('Tax Jurisdiction')	2.2
74	.....	בסיסי המושב והמקור	2.3
75	.....	כללי מקור ('Source Rules')	2.4
75	.....	החיוניות שבקביעת כללי מקור	2.4.1
77	.....	כללי מקור חורגים	2.4.2
		שיטת המס הנוהגת ברוב המדינות בעולם ובישראל:	2.5
79	.....	השיטה הפרסונלית	

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

2. הסמכות להטיל מס ובסיסי מס מקובלים

2.1 כללי

מטרת אמנות המס הינה, בין השאר, ליתן פתרונות מוסכמים למצב שבו, לגבי עסקה אחת נוצרות מספר זיקות מיסוי סותרות, מצד מספר מדינות. כיצד נוצרות זיקות מיסוי סותרות? בפרקים הבאים נעמוד על הגורמים ליצירת זיקות מיסוי סותרות בעולם.

לפי מיטב הכרתנו, המשפט הבינלאומי הפומבי עדיין לא קובע כללי סמכות ביחס להטלת מס על-ידי מדינה פלונית. עם זאת, המשפט הבינלאומי הפומבי יכול להגביל סמכות הטלת מס, כתוצאה מניתוח של כללים אחרים, כדוגמת הגנת זכות קניין - כללים שזכו להכרה במשפט הבינלאומי הפומבי.

במהלך השנים התפתחו במדינות שונות בסיסי מס שעיקרם: תושבות, אזרחות או המקור הפיסי של ההכנסה. מה יהיו הסדרי המס כאשר זיקות הנישום (תושבות, אזרחות, מגורים או שהייה¹¹) או הזיקה הפיזית של ההכנסה (גיאוגרפית, משפטית או כלכלית) הנן ליותר ממדינה אחת¹²?

לדוגמה: חברה שהיא אגדה בהולנד; הדירקטורים הם תושבי ישראל ותושבי שווייץ; מנהליה חיים בהונגריה ובצ'כיה; בעלי מניותיה הם תושבי ישראל ותושבי ארצות-הברית; מועצת המנהלים מתכנסת בהונגריה; הכנסותיה מופקות מפרויקטים לבנייה בהונגריה, צ'כיה, סלובקיה ופולין; מנהליה מקבלים משכורת; הדירקטורים שלה אף הם מקבלים שכר; בעלי מניותיה מקבלים דיבידנדים. במקרה זה תעלה השאלה, למי מהמדינות לעיל זכות מיסוי על כל אחד מפרטי ההכנסה הנזכרים לעיל. האם השליטה והניהול או מקום מושבה יהיו במקום מגורי הדירקטורים: ישראל או אולי שווייץ? האם מקום מושב בעלי המניות קובע (ארצות-הברית או ישראל), או שמא יקבעו מקום התאגדותה (הולנד) או זיקת מקום הפקת ההכנסה (מזרח אירופה)?

כפי שנראה בהמשך, אמנות המס קובעות קריטריונים, ומחלקות על-פיהם את זכויות המיסוי בין המדינות, הכל בהתאם לסוג ההכנסה ולסוג הנישומים.

¹¹ לסקירת ארבע הזיקות האישייות האפשריות, ראו אדרעי, 43 ואילך.

¹² מובן שהשאלה באיזו מדינה היא הנישום כפוף למס על הכנסתו או הונו אינה מתעוררת כאשר קיימת זיקה למדינה אחת בלבד. במצב כזה הנישום תמיד יהיה כפוף למס באותה מדינה בלבד. הקושי מתעורר, כאמור, כאשר קיימת זיקה אישית ו/או גיאוגרפית ו/או משפטית ו/או כלכלית ליותר ממדינה אחת. הקביעה כי קיימת זיקה כאמור היא עניין סובייקטיבי - כיצד המדינה שבה מדובר רואה את הדברים.

2.2 סמכות המדינה להטיל מיסים ('Tax Jurisdiction')

סמכות מדינה להטיל מס מוסדרת, דרך כלל, בחקיקה. בישראל, הסמכות קבועה בסעיף 1 לחוק יסוד: משק המדינה¹³. על-פי כללי המשפט הבינלאומי, הסמכות להטיל מס היא אחד המאפיינים של ריבונות המדינה¹⁴. שאלת מקור הסמכות של המדינה להטיל את מיסיה מכונה בספרות האנגלית - 'Tax Jurisdiction'¹⁵. אין הכוונה לשאלת סמכות מדינה בנוגע למיסיה, כפי שהיא מתעוררת במשפט הבינלאומי הפרטי - לאמור: סמכויות אותם אורגנים של המדינה כפי שהם נצפים בעיני מדינה שנייה; או השאלה, אם קיימת סמכות חוקית בת אכיפה של מדינה פלונית להטיל מיסיה, בעיקר כאשר מדינה אחרת נדרשת לשאלה בהקשר של אכיפת פסק חוץ בנושאי מס שניתן באותה מדינה פלונית (אין אנו דנים בשאלה, אם ועד כמה פסקי חוץ אכיפיים, על-פי המשפט הבינלאומי הפרטי). הכוונה כאן היא לסמכויות אורגנים של המדינה להטיל מס.

המושג 'סמכות' ('Jurisdiction') הוגדר על-ידי Martha¹⁶ כזכות של מדינות ליצור דין פנימי (סמכות לחוקק) על-פי המשפט הבינלאומי. זו יכולת המעניקה למדינות את הזכות לאכוף את החוק הפנימי שלהן על-ידי נקיטה בפעולות ביצועיות (סמכות ביצועית) ו/או על-ידי קבלת החלטות שיפוטיות על-ידי בתי משפט (סמכות שיפוטית).

וכלשון Martha¹⁷:

"The right, or rather the competence of states under international law to create internal law (the prescriptive or legislative jurisdiction). It also gives the states the right to take executive

¹³ ס"ח תשל"ה 777. סעיף זה קובע כדלקמן:

"(א) מיסים, מילואות חובה ותשלומי חובה אחרים לא יוטלו, ושיעוריהם לא ישונו, אלא בחוק או על-פי; הוא הדין לגבי אגרות.

(ב) מיסים, מילואות חובה, תשלומי חובה אחרים ואגרות המשתלמים לאוצר המדינה, ושיעוריהם לא נקבעו בגוף החוק ולא נקבעה בחוק הוראה שקביעתם בתקנות טעונה אישור הכנסת או ועדה מוועדותיה, קביעתם בתקנות טעונה אישור מראש או תוך התקופה הקבועה לכך בחוק - בהחלטת הכנסת או בהחלטת ועדה מוועדותיה שהכנסת הסמיכה לכך."

לדיון בנושא זה, ראו אהרון יורן, "הפיקוח התחוקתי על מערכת המסים בישראל - חידושים ופגמים", **משפטים** ז' (תשל"ז) 310. ראו גם את מאמרו המקיף של פרופ' יצחק הדרי, "נורמת המידתיות וביקורת שיפוטית על חוקתיות חוקי מס", **הפרקליט** מו(א) 11.

¹⁴ ראו את הדיון אצל: Vogel, 10.

¹⁵ ראו למשל אצל: Weeghel, 10; רפאל ומהולל, 13. כן ראו:

David R. Tillinghast, *Tax Aspects of International Transactions* (Matthew Bender, New York 1978), p. 12.

¹⁶ ראו:

Rutsel Silvestre J. Martha, *The jurisdiction to Tax in International Law* (Series on International Taxation, No. 9, Kluwer, Deventer/Boston, 1989), 62-63.

¹⁷ שם.

הסמכות להטיל מס ובסיסי מס מקובלים

action pursuant to or consequent to the making of law (executive jurisdiction and/or upon decisions of court (adjudicative jurisdiction))."

לפיכך נראה לנו, שעדיף להשתמש במילים "סמכות מיסוי" - *'Jurisdiction to Tax'* - במקום המושג *'Tax Jurisdiction'*. מילים אלה מבטאות את הסמכות להטיל מס על-ידי מדינה פלונית¹⁸.

Tillinghast¹⁹ בוחן את הכוח של מדינה פלונית להטיל מס בצורה פרגמטית יותר. הוא מצביע על כך, שהחלטה להטיל מיסים הינה בעיקרה עניין של קביעת מדיניות; וכמו כל החלטה אחרת, היא החלטה אנושית, שיש לבחון עד כמה היא צודקת, שקולה, מידתית ומאוזנת, שעה שהיא מכפיפה את הכנסתם של פרטים וגופים שונים לתשלום מס.

עמדה זהה מוצגת גם על-ידי רפאל ומהולל, אשר בחרו לכנות את המושג *'Tax Jurisdiction'* בשם "יריעת המס", באומרים כי²⁰:

"קביעת תחומיה של יריעת המס [Tax Jurisdiction] נעוצה במדיניות הפיסקלית המיוחדת של כל מדינה ומדינה. למרות הנטיה לראות בקביעה זו מעין פונקציה בלתי ניתנת לערעור של המשפט הטבעי, אין היא אלא מעשה אדם, המושפע משיקולים שונים, שעניינם בגבולות שיש להציב לכוחו של הריבון להטיל ולגבות מיסים. שיקולים אלה הם בעיקרם פרגמטיים, הגם שבמכלול השיטה הנבחרת מבין השיטות השונות נמצא לרוב בסיס רציונלי נאות."

גישה נוספת ניתן למצוא, למשל, אצל Stimson²¹. הוא סובר כי כוחה של מדינה להטיל מיסים תלוי באפשרות לאכוף את תשלום המס בפועל. לפיכך, יש בכוח מדינה פלונית להטיל מס בעיקר על אזרחיה ותושביה, על זרים המצויים בתחומה או על זרים שיש להם נכסים בתחום מדינה פלונית.

ההשקפה הרווחת היא, כי הכוח להטלת מס על-פי הדין הבינלאומי מושתת על 'תושבות' או על 'אזרחות' הנישום (*'Nationality'*) וכן מושתת כח המיסוי על 'עיקרון הטריטוריה' של המדינה (*'Territoriality Principle'*)²². מיסוי על-בסיס אזרחות, או מושב הנישום, משתרע על-פני הכנסותיו בעולם כולו. מיסוי על-בסיס הטריטוריה מוגבל בהיקפו למדינה שבה

¹⁸ ראו גם, באופן כללי, לגבי סמכותה המלאה והבלעדית של המדינה כלפי פנים, אצל יורם דינשטיין, **סמכויות המדינה כלפי פנים** (שוקן בשיתוף אוניברסיטת ת"א, 1972), 13 ואילך.

¹⁹ ראו: Tillinghast, לעיל הערה 15.

²⁰ רפאל ומהולל, 13-14.

²¹ ראו:

E. Stimson, *Jurisdiction and Powers of Taxation* (New York, 1933), 86-92.

²² ראו את הדו"ח שהוגש לוועדה לעניינים פיננסיים (*'Financial Committee'*) של חבר הלאומים בשנת 1923 על-ידי ארבעת הפרופסורים המומחים - Bruins, Einaudi, Seligman and Sir Josian Stamp - דו"ח ארבעת המומחים. השו"ג: 10, Weeghel.

מדובר; הזיקה לטריטוריה יכולה להיות אישית - תושבות, פיסית (נכס מסוים שנמצא באותה המדינה), גיאוגרפית (מתן שירותים או קבלת תשלומים), משפטית וכלכלית²³.

2.3 בסיסי המושב והמקור

הטלת מס המבוססת על עיקרון הטריטוריה מאופיינת, ככלל, כמסוי על-בסיס מושב ('Residence Taxation') או על-בסיס מקור ('Source Taxation')²⁴. המשותף להם הינה זיקה פיסית של נשוא המס לטריטוריה פלונית. זאת, להבדיל, לדוגמה, מזיקת הלאום שהינה זיקה משפטית בעיקרה. לפי בסיס המושב, המס מוטל על-סמך מגוריו או תושבותו האישית של הנישום במדינה, היא **מדינת המושב**. לפי זיקת המקור, המס מוטל על הכנסות שמקורן בתחומה הגיאוגרפי של המדינה²⁵, היא **מדינת המקור**.

בסיס מושב כבסיס פרסונלי הנו על-פי רוב כלל-עולמי ('Worldwide Basis'). כאמור, ביסוד זיקה זו תושבות פלוני בטריטוריה פלונית; זו זיקה פיסית, שבה הנישום הוא מרכז המיסוי, והטלת המס על כלל הכנסותיו באשר הן היא פועל נילוה למגוריו. לשיטה זו הצדקות מדיניות רבות שייסקרו בהמשך.

בסיס טריטוריאלי ('Territorial Basis') מוגבל דרך כלל להטלת מס על הכנסה שנצמחה בטריטוריה בה מדובר. יש מלומדים המעדיפים את השימוש בביטוי 'עיקרון המקור' על-פני הביטוי 'בסיס טריטוריאלי'²⁶. הסיבה לכך נובעת מחשש לבלבול בין המונחים: מקור הכנסה

²³ אדרעי, 33, מציג השקפה זו בצורה קצת שונה, באומרו כי:

"במישור המשפט הבינלאומי נזכיר כאן את המסקנה הרווחת בקרב אלה שעוסקים בכך, שעל-פיה כוחה של המדינה להטיל מס תלוי באפשרותה לאכוף את תשלומה. עידונה של השקפה זו מביא למסקנה, כי למדינה יש הכוח המשפטי למסות במקרים הבאים:

- (1) את אזרחיה ותושביה הקבועים, ואין נפקא מינה היכן הם שוהים הלכה למעשה והיכן נוצרת הכנסתם.
- (2) כל אדם השוהה בתחומי המדינה, אפילו לתקופה קצרה.
- (3) כל הכנסה המופקת מרכוש שמצוי בתחומי המדינה, ואפילו שבעל ההכנסה אינו מצוי במדינה."

לשקפה אחרת, ראו שם:

Beale, "Jurisdiction to tax", 32 *Harv. L. Rev.* (1918-1919), 587.

²⁴ ראו למשל:

Jr. John G. Herndon, *Relief from International Income Taxation* (Callaghan and Company, Chicago, 1932), 5.

²⁵ השוו גם:

A. Lapidoth, "The Test for the Determination of the Scope of Taxes: The Territorial, Location of the Object and the Personal Link of the Taxpayer to the Country", 4 *ILLR.* (1991) 392.

וכן יעקב נאמן, "מבחן מקום הביצוע ועיקרון התושבות כבסיס להטלת מס הכנסה", ר"ח כ (תש"ל) 283.

²⁶ ראו, לדוגמה: Vogel, 10.

הסמכות להטיל מס ובסיסי מס מקובלים

והסמכות להטיל מס מכוח עיקרון הטריטוריה²⁷. מטעם זה, במקום המונח 'בסיס טריטוריאלי' משתמשים במונח 'מקור טריטוריאלי'

בשיטה הטריטוריאלית חל המס על כל הכנסה שמקורה בטריטוריה, גם כאשר ההכנסה היא של זרים, שאינם אזרחים או תושבי המדינה.

2.4 כללי מקור ('Source Rules')

2.4.1 החיוניות שבקביעת כללי מקור

כללי מקור ('Source Rules') הם נקודת המוצא לקביעה, אימתי הכנסה מופקת ממקור הנמצא בתחום של אחת המדינות. קביעה זו חיונית הן לשם מיסוי תושבי חוץ המפיקים הכנסה ממקורות הנמצאים בתחומיה של מדינה אחרת והן לשם קביעת זכאות להקלה (זיכוי או פטור) ממס במדינת מושבם בשל מס זר שהוטל במדינת המקור²⁸. לא תמיד יהיו כללי המקור תואמים את המיון הטבעי; מדינות יכולות לקבוע כללי מקור משפטיים שאינם בהכרח פסיים. כך לדוגמה, מדינת ישראל קבעה ככלל מקור היות פלוני עובד השירות הציבורי. במקרה זה, הכנסתו תיחשב למופקת ממקור ישראלי גם אם פיסית הופקה בחו"ל. קיימים גם כללי מקור שונים במדינות שונות, במיוחד ביחס להכנסות שקשה לשייכן פיסית למיקום גיאוגרפי מוגדר ומקובל בעולם כולו. כך הדבר ביחס להכנסה הנובעת מנכסים ערטילאיים, כדוגמת חובות, פטנטים וזכויות יוצרים. כך הדבר ביחס להכנסה ממניות, מתעופה או שייט בינלאומיים. בעיות זהות קיימות ביחס להכנסות מעסקאות רב-לאומיות, עסקאות יצוא ויבוא, הכנסות מטלקומוניקציה, סחר אלקטרוני, אינטרנט וכיוצא בזה. חשוב לנתח וללמוד מה הם, אם כן, כללי המקור המקובלים בעולם, בישראל ובאמנות המס?²⁹

כללי המקור המקובלים בעולם מתבססים על מספר עקרונות. קביעה מפורשת ביחס לכללי מקור קיימת במספר אמנות³⁰ בלבד, וברובן ההסדרים לא פורטו אלא הם עולים במשתמע מההסדר הנדון באמנות המס³¹.

אמנת המס ישראל-ארצות-הברית נבדלת בהקשר זה משאר אמנות המס של ישראל. אמנה זו היא היחידה שבה קיים הסדר לקביעת 'כללי מקור' לסוגי הכנסות שונים הנדונים באמנה³².

²⁷ לגבי המשמעויות השונות שיש לביטוי זה, ראו את הדיון אצל: Vogel, 10, המפנה לספרו: K. Vogel, *Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnormen* (1965), pp. 13-14.

²⁸ ראו גם את הדיון ב**כרך ג'**.

²⁹ חשוב להיות ער לכך שהמונח 'כללי מקור' משמש גם בתחום המיסים העקיפים והסכמי הסחר, אך שם יש לו משמעויות שונה. שם הכוונה היא לכללים לפיהם קובעים היכן יוצרה הסחורה, בכדי להחליט אם יש להחיל עליה את ההטבות הקבועות בהסכמי סחר בין המדינות. לדוגמה, הסכם הסחר בין ישראל לארצות-הברית, הקובע פטור ממכס לסחורה שמקורה בישראל או בארצות-הברית.

³⁰ ראו, לדוגמה, את סעיף 511(5) למודל ה-OECD; סעיף 512(5) למודל האו"ם.

³¹ ראו, לדוגמה, את סעיף 10(2) למודל ה-OECD.

נמנה את 'כללי המקור' הקיימים לסוגי הכנסה שונים על-פי המודלים של אמנות המס של OECD והאר"ם³³, כללים שנעשה בהם שימוש גם במרבית משטרי המס המודרניים בעולם:

1. **הכנסה מעסק** - המקום שבו מתבצעת הפעילות העסקית שמניבה את ההכנסה. מקום זה יכול להתפרש על-פני מספר אתרים: למשל, ייצור במפעל במדינה פלונית ומכירה בחנות במדינה אלמונית. במצבים מורכבים מעין אלו, תחולק ההכנסה, לעתים, בין מקומות המקור השונים, בשיטות חלוקה שונות.
2. **הכנסה מעסקה או מעסק אקראי בעל אופי מסחרי** - המקום שבו מתבצעת העסקה או העסק האקראי.
3. **הכנסה משירותים או ממשלח-יד של עצמאים** - מקום ביצוע השירותים.
4. **הכנסת עבודה** - מקום ביצוע העבודה.
5. **הכנסת עבודה כאשר המעביד הוא גוף בעל אופי ציבורי-ממשלתי** - המדינה המשלמת.
6. **דיבידנד** - מקום מושב החברה משלמת הדיבידנד.
7. **ריבית והפרשי הצמדה** - בדומה לדיבידנד, מקום מושב המשלם.
8. **תמלוגים בעד שימוש בנכסים לא מוחשיים** - מקום מושב המשלם, בדומה לכלל המקור שנקבע לגבי דיבידנד וריבית.
9. **דמי שכירות ממקרקעין** - מקום המקרקעין.
10. **הכנסה מחקלאות** - מקום הנכס מניב ההכנסה³⁴.
11. **קיצבה שמקורה בעבודה שבוצעה בעבר** - מקום מושב המשלם.
12. **קיצבה שמקורה בעבודה אצל מעביד ציבורי-ממשלתי** - המדינה המשלמת.
13. **קיצבה אחרת, מלוג ואנונה** - מקום מושב המשלם³⁵.
14. **רווח הון ממכירת נכסי מטלטלין או מקרקעין** - מקום המיטלטלין או המקרקעין, לפי העניין.

³² ראו את סעיף 4 לאמנה בין ישראל לארצות-הברית משנת 1975.

³³ לפירוט על המודלים השונים ראו להלן, פרק 7.

³⁴ הכנסה מחקלאות נכללת כמקור נפרד בפקודת מס הכנסה (סעיף 8(2)), אך באמנות המס הטיפול בה זהה לזה שבהכנסה מהשכרת מקרקעין.

³⁵ המודלים של ה-OECD והאר"ם לא מתייחסים למלוג, דמי מזונות או אנונה אלא רק לקצבאות. סעיף 18 במודלים אלה מתייחס לקצבאות רגילות, ואילו סעיף 19(ב) מתייחס לקצבאות ממשלתיות. לעומת זאת, בסעיף 18 במודל של ארצות-הברית קיימת התייחסות מפורשת גם לאנונות, לדמי מזונות ולתשלומי ביטוח סוציאלי.

הסמכות להטיל מס ובסיסי מס מקובלים

15. רווח הון ממכירת זכויות בחבר-בני-אדם - מקום מושב חבר-בני-האדם שהזכויות בו נמכרות.
16. רווח הון ממכירת זכויות בחבר בני אדם שעיקר נכסיו מורכבים ממקרקעין - מקום המקרקעין.

2.4.2 כללי מקור חורגים

יש מדינות שאמצו כללי מקור שונים לגבי סוגי הכנסה מסוימים. דוגמאות לכך ניתן למצוא גם בדין הישראלי. סעיף 105(1) לפקודת מס הכנסה, כנוסחו קודם לתיקון 132 לפקודה, קבע חזקה סטטוטורית שנועדה לחייב במס ישראלים שפועלים בחו"ל. על-פי, הכנסה מעסק שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל או ממשלח-יד, שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל, נחשבה כמופקת בישראל; זאת, אף על פי שמקום ביצוע השירותים והפעילות העסקית שהניבה את ההכנסה היו מחוץ לישראל³⁶. בעקבות המעבר למיסוי תושבי ישראל על-בסיס אישי כלל-עולמי, בוטל הסעיף ונקבעו כללי מקור מפורטים בסעיפים 4 ו-89(ג), שנוספו לפקודה בתיקון מס' 37132.

כללים אלה, שנחקקו בעקבות המלצות דר'ח ועדת רבינוביץ (מס הכנסה)³⁸, זהים ברובם לכללי המקור שפורטו לעיל. אולם, גם בכללים אלו יש חריגות והרחבות. לדוגמה, רווח הון ממכירת זכות בחבר-בני-אדם תושב חוץ, שהוא בעיקרו זכות, במישרין או בעקיפין, לרכוש (נכס, מלאי, זכות במקרקעין או באיגוד מקרקעין) הנמצא בישראל. לפי הנוסח, מקור רווח ההון נמצא בישראל לעניין חלק מהתמורה הנובע מהרכוש הנמצא בישראל. לא כן במודל ה-OECD, שעל-פיו מקום המקור נקבע תמיד לפי מקום הנכס או מקום מושב החברה, לפי העניין, אף אם מדובר בנכס או בזכות של חברה הנמצאים במדינה אחרת³⁹. לא מצאנו דוגמה זהה בשיטות משפט אחרות בעולם.

חריגות כגון אלה קיימות אמנם בשיטות מס נוספות, אם כי בשוליים. בדרך כלל, הן ימצאו את ביטויין על-ידי קביעת חזקות או פיקציות סטטוטוריות ביחס למקום המקור של הכנסות מסוימות. כדוגמה לכך ניתן להזכיר, בארצות-הברית, את סעיף 861(B)(2)(a) ל-IRC⁴⁰. לפי

³⁶ הוראה זו לא הוגבלה לתושבי ישראל בלבד. מבחינה לשונית, גם תושבי חוץ יכלו לכאורה להיכנס לגדרה. אולם מבחינה מעשית מקרים אלה היו בשוליים בלבד.

³⁷ לדיון מפורט, ראו כרך ג'.

³⁸ ראו דו"ח ועדת רבינוביץ (מס הכנסה), 93-95. יש לשים לב, כי קיימים הבדלים בין ההמלצות לבין החקיקה. הדוגמה הבולטת היא לגבי קיצבה. בוועדת רבינוביץ הומלץ, כי מקום המקור של קיצבה המשולמת בעד עבודה ייקבע בהתאם למקום ביצוע העבודה בגינה משתלמת הקצבה. המלצה זו לא יושמה ונקבע בהתאם למודל ה-OECD, כי מקום המקור של קצבה ייקבע לפי מקום מושבו של המשלם.

³⁹ חריג לכלל זה נקבע בתיקון מודל ה-OECD משנת 2003. בתיקון זה הוחלט להוסיף למודל את סעיף 513(5). סעיף זה חל על רווח הון ממכירת מניות בחברה שלפחות 50% מנכסיה מורכבים ממקרקעין הנצמחים במדינה המתקשרת האחרת. הסעיף רואה במדינה זו כמדינת במקור, ומעניק לה זכות מיסוי ראשונית בגין אותם רווחים.

⁴⁰ הסעיף קובע כדלקמן:

סעיף זה, גם דיבידנד שמחלק תאגיד שאינו תושב ארצות-הברית עשוי להיחשב כמופק ממקור שנמצא בארצות-הברית. זאת, כאשר 25% או יותר מההכנסה הגולמית מכל המקורות של אותו תאגיד - בתקופה של 3 השנים האחרונות המסתיימת בסוף שנת המס שלו, שקדמה להצהרה על חלוקת אותו דיבידנד - היו קשורים קשר ממשי (*Effectively Connected*) לניהול עסקים או מסחר בארצות-הברית. במצב כזה, המיסוי הוא על-בסיס פרו-רטה.

אין ספק - אי האחידות הזו שבין כללי המקור במדינות השונות עשויה, כשלעצמה, ליצור כפל מס. נעמוד על כך בהמשך⁴¹.

הכרעה בעניין מקום 'מקור הכנסה' במדינה פלונית אין בה תמיד כדי לפתור את כל בעיות המיסוי המתגלות; סמכות מדינה אחת לכפות חוקיה על מקור הכנסה במדינה אחרת, איננה נקייה מספקות ולעיתים מוטלת בספק. ודאי שאין סמכות אכיפה כלפי מדינה זרה. גם סמכות אכיפה '*In-Rem*' ביחס לנכס במדינה הזרה מוטלת בספק. נותרת, אם כן, אכיפת חוקי המס '*In-Personam*' (באופן אישי). בנקודה זו נכנסים לפעולה כללי ברירת הדין במשפט הבינלאומי הפרטי (להלן: מב"פ)⁴². כך למשל, הגם שמדינה פלונית קבעה כללי מקור

"(a) Gross income from sources within United States. The following items of gross income shall be treated as income from sources within the United States:

...

Dividends

The amount received as dividends -

...

From a foreign corporation unless less than 25 percent of the gross income from all sources of such foreign corporation for the 3-year period ending with the close of its taxable year preceding the declaration of such dividends (or for such part of such period as the corporation has been in existence) was effectively connected (or treated as effectively connected other than income described in section 884(d)(2)) with the conduct of a trade or business within the United States; but only in an amount which bears the same ratio to such dividends as the gross income of the corporation for such period which was effectively connected (or treated as effectively connected other than income described in section 884(d)(2)) with the conduct of a trade or business within the United States bears to its gross income from all sources; but dividends (other than dividends for which a deduction is allowable under section 245(b)) from a foreign corporation shall, for purposes of subpart A of part III (relating to foreign tax credit), be treated as income from sources without the United States to the extent (and only to the extent) exceeding the amount which is 100/70th of the amount of the deduction allowable under section 245 in respect of such dividends ..."

ראו את הדיון להלן, פסקה 4.4.5.

ראו, להרחבה, מאמרו של דר' אברהם אלטר, "משפט בינלאומי פרטי ודיני מיסים", מיסים א/4 (תשנ"ז) א-25. לפי כללי מב"פ לא אכפה, דרך כלל, מדינה אחת חוקים פיסקליים של מדינה אחרת. כללים אלו מנעו הכרה בסמכות בינלאומית חיצונית של מדינת חוץ לביטול פסקים פיסקליים בני אכיפה בישראל. כללים אלו הולכים ומשתנים לאיטם בעולם כולו, תחילה על-ידי העברת אינפורמציה בין מדינות ואח"כ על-ידי סיוע באכיפה. ראו, לדוגמה, החלטת מועצת ה-U.E. לגבות 15% מריבית על-פיקדונות של תושבי חוץ חברי הקהילה האירופאית. דוגמה נוספת לכך מצויה בסעיף 27 למודל ה-OECD העוסק בסיוע הדדי בגביית מס

הסמכות להטיל מס ובסיסי מס מקובלים

בנוגע להכנסות בתחומה, אין בכך כדי להשליך על הכרה בכללים אלו מחוץ לאותה מדינה, על-ידי מדינה אחרת. ודוק: האם יוכר חוק מס ישראלי על-ידי מדינה זרה? כאשר יש הוראה מסדירה בין המדינה המחוקקת לבין מדינה מתקשרת (למשל, אמנת מס) - המדובר בשאלה יחסית. הכרה לאילו צרכים? הימנעות מהטלת חוקיה היא - לעיתים; אכיפה - כמעט אף פעם לא. כאשר אין הוראה מסדירה באמנה - זו הופכת לסוגיית מב"פ של המדינה מטילת המס, ושל מדינה זרה הנדרשת להכיר בחוקי המדינה ותחולתם אצלה.⁴³

2.5 שיטת המס הנוהגת ברוב המדינות בעולם ובישראל: השיטה הפרסונלית

ברוב המדינות המפותחות בעולם מקובל לחייב במס בשיטה הפרסונלית את כלל הכנסותיו של הנישום. בה בעת מקובל למסות בשיטה טריטוריאלית תושבי חוץ. זיקה פרסונלית נדרשת כדי להטיל מס על הכנסות נישום בכל העולם.⁴⁴ ככלל, רוב המדינות המפותחות מטילות מס כלל-עולמי בהתבסס על מקום מושבו של הנישום. בד בבד, למעט חריגים בודדים, הדין הפנימי באף מדינה לא מוותר על מיסוי עסקאות המתבצעות בתחום המדינה, גם כאשר מדובר בתושבי חוץ.

במדינות מתפתחות מסוימות, כדוגמת מדינות אמריקה הלטינית הבאות: ארגנטינה, בוליביה, קוסטה-ריקה, הרפובליקה הדומיניקנית, אקוודור, גואטמלה, ניקרגואה, פנמה, פרגוואי, אורוגוואי וונצואלה, הוטל בעבר מס על-פי שיטה טריטוריאלית מלאה.⁴⁵ שיטה

בין שתי המדינות החתומות על אמנת מס. סעיף זה הוסף לאמנת המודל בתיקון משנת 2003. לפירוט, ראו את הדיון להלן, פסקה 16.

⁴³ בבג"ץ 279/51 חיים הרץ אמסטורדס ואח' נ' שר האוצר, פ"ד (2) 945 (להלן: עניין אמסטורדס) קיבל בית המשפט את הגישה הטריטוריאלית לפיה תחולת חוקי מדינה היא במסגרת שטחה בלבד, ואין להחיל מחוץ לגבולותיה. לפי גישה אחרת, יש ליישם מבחן פונקציונלי המורכב משני מבחני-משנה: האחד, קיום זיקה לגיטימית המקשרת בין האדם החייב במס לבין הריבון הכופה (אזרחות, מושב וכו'); השני, מבחן האפקטיביות - האם קיימת אפשרות כפייה בפועל (למשל, היכן ממוקמים נכסי אותו אדם החייב במס).

⁴⁴ לסקירה היסטורית אודות הרקע וההתפתחות בנושא זה, ראו: Edwin. R. A. Seligman, *Essays in Taxation* (10th ed., 1931), pp. 14-15.

Seligman מצביע על כך, שכיוון שמיסים ישירים על הכנסה והון הפכו בסוף המאה ה-18 ובתחילת המאה ה-19 לנפוצים, רוב המדינות המפותחות החלו להטיל מיסים על-בסיס שתי מערכות יחסים: על-בסיס אישי-פרסונלי ועל בסיס מקור-טריטוריאל.

⁴⁵ ראו אצל: Vogel, Shannon, Doernberg & Van-Raad, part I, p. 15. המחברים מבססים נתונים אלה על שאלון שהופץ בכנס בנושא המיסוי הבינלאומי שנערך במינכן ב-1983:

M. Engelschalk, *Steuerl auf ausländische Einkunfte* (Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Heft 7 1983) 63.

ראו בנושא זה גם את המדריך למשא ומתן בנוגע לאמנות מס דו-צדדיות בין מדינות מתפתחות שהוצא על-ידי המחלקה ליחסים כלכליים וחברתיים בינלאומיים של האו"ם: UN Manual.

מאז ועד היום חלו שינויים מרחיקי לכת בשיטות המיסוי בדרום-אמריקה, ומדינות רבות שם אמצו גם אלמנטים פרסונליים בינלאומיים במיסוי.

טריטוריאלית מלאה מעניקה פטור ממס על הכנסות שהופקו ממקורות חוץ ומחייבת במס רק הכנסות ממקורות הנמצאים בתחומה. הכלל חל גם לגבי נישום שהוא תושב אותה מדינה.

במשך השנים בוצעו רפורמות גם במדינות דרום-אמריקה. כיום רובן מטילות מס על-בסיס פרסונלי. ניתן עדיין למצוא מדינות אשר ממסות על-בסיס טריטוריאלית בלבד: סינגפור למשל, שהדין הפנימי שלה הנו טריטוריאלית. הכנסות ממקורות חוץ פטורות וחייבות במס רק אם הן מתקבלות בסינגפור⁴⁶. דוגמאות נוספות למדינות שלא ממסות על-בסיס פרסונלי הן אנגליה, לגבי מי שהנו 'Resident' אך לא 'Domiciled'⁴⁷.

עד שנת 2003 נהג בישראל משטר מס הדומה לזה שבסינגפור, אלא שבעקבות המלצות ועדת רבינוביץ לרפורמה במס הכנסה, משטר זה שונה בתיקון מס' 132 לפקודת מס הכנסה והוחלף בשיטה הפרסונלית, כאמור לעיל⁴⁸. לשיטה זו יש מספר יתרונות: היא מונעת הפליה אופקית בין נישומים המפיקים הכנסה ממקורות בארץ ובין אלה המפיקים הכנסה ממקורות בחו"ל; היא מתיישבת היטב עם הפעילות הרב-לאומית הנובעת מהגלובליזציה של הכלכלה העולמית; היא מייתרת את שיטת המיסוי על-בסיס קבלה של הכנסה בארץ, שאין בינה לבין ההיגיון הכלכלי ולא כלום⁴⁹; ולבסוף - היא מקילה על השתלבות ישראל במערכת האמנות למניעת מסי כפל, שהנחתן היסודית היא כי נישום חב במסי מדינת מושבו. עם זאת, יש לזכור, כי במקרים מסוימים הרחבת יריעת המס עלולה להקשות על תושבי ישראל הפועלים בחו"ל את התחרות עם תושבי מדינות שאינן ממסות על-בסיס פרסונלי⁵⁰.

⁴⁶ ראו: E-Y passport CD ROM 2002, 671-674. יש לציין עוד, כי הדין הפנימי בסינגפור מעניק פטורים

רבים ממס הכנסה לחברות העומדות בתנאים מסוימים בהתאם למשטר ה-'Off-Shore' הנהוג שם.

⁴⁷ לפירוט, ראו את הדיון להלן, פסקה 15.6.6.

⁴⁸ לדיון מפורט בנושא זה, ראו **כרך ג'**.

⁴⁹ ראו גם את התייחסותנו לכך בדיון להלן, פרקים 1 ו-4.

⁵⁰ ראו דו"ח ועדת בן-בסט, 129.