

3. מיסוי על-בסיס אזרחות, תושבות ומקור ההכנסה

תוכן עניינים - ראשי פרקים

81	מיסוי על-בסיס אזרחות, תושבות ומקור ההכנסה	3.3
85	כללי	3.1
85	מיסוי על-בסיס אזרחות	3.2
101	מיסוי על-בסיס תושבות	3.3
109	מיסוי על-פי מקור ההכנסה	3.4

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

3. מיסוי על-בסיס אזרחות, תושבות ומקור ההכנסה

תוכן עניינים מפורט

81	מיסוי על-בסיס אזרחות, תושבות ומקור ההכנסה	3.3
85	כללי	3.1
85	מיסוי על-בסיס אזרחות	3.2
85	אזרחות כזיקה פוליטית משפטית	3.2.1
	היחלשות הזיקה של אזרחות כנסיבה להטלת המס	3.2.2
86		
87	בסיס אזרחות בשיטת המס בארצות-הברית	3.2.3
	חריג לתחולת האמנות של ארצות-הברית והפיליפינים ('Saving Clause')	3.2.4
89		
92	בסיס אזרחות בשיטת המס בישראל	3.2.5
92	מבוא	3.2.5.1
	סעיף 3א לפקודה - מיסוי הכנסות פירותיות	3.2.5.2
92		
	סעיף 89(ב)(1) לפקודה - מיסוי רווחי הון	3.2.5.3
94		
	סעיף 16א לחוק מיסוי מקרקעין - מיסוי רווחי הון ממכירת קרקע ב'אזור'	3.2.5.4
95		
	הסדרים נוספים: סעיף 5(5) (חברת משלח-יד זרה) וסעיף 75ב (חברה נשלטת זרה)	3.2.5.5
98		
	פטור לאזרחי ישראל תושבי מדינת אמנה	3.2.5.6
98		
	תחולת בסיס האזרחות בהקשר של תאגידים	3.2.6
99		
101	מיסוי על-בסיס תושבות	3.3
101	ההיגיון ביסוד מיסוי על-בסיס תושבות	3.3.1
	טבלה #1: השוואת מבחני התושבות בדין הפנימי של מספר מדינות ובמודל ה-OECD	3.3.2
103		
109	מיסוי על-פי מקור ההכנסה	3.4

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

3. מיסוי על-בסיס אזרחות, תושבות ומקור ההכנסה

3.1 כללי

הסמכות להטיל מס במישור הבינלאומי מושתתת, ככלל, על אזרחות, תושבות או עיקרון הטריטוריה של המדינה שהינה, למעשה, מקום מקור ההכנסה⁵¹. במיסוי על-בסיס אזרחות או מושב, המס מוטל על-בסיס כלל-עולמי. מיסוי על-בסיס המקור מושתת על מיסוי טריטוריאלי, קרי על-בסיס המקור הגיאוגרפי של ההכנסה. השאלה שתידון הינה, מה ביסוד הטלת המס על-פי כל אחת מהשיטות הללו: אזרחות, תושבות ומקור.

3.2 מיסוי על-בסיס אזרחות

3.2.1 אזרחות כזיקה פוליטית משפטית

אזרחות ('Nationality') נתפסת כזיקה פוליטית-משפטית בין המדינה ליחיד⁵². מדובר בזיקה משפטית המקנה ליחיד מעמד משפטי מוגדר במדינה פלונית, בהתקיים התנאים הקבועים בדין הפנימי. כך למשל, בישראל הדרכים שבהן מוקנית האזרחות מפורטות בסעיף 1 לחוק האזרחות, תשי"ב-1952⁵³: אזרחות מכוח שבות לפי סעיף 2, מכוח ישיבה בישראל לפי סעיף 3, מכוח לידה לפי סעיף 4, מכוח לידה וישיבה בישראל לפי סעיף 4א, מכוח אימוץ לפי סעיף 4ב, מכוח התאזרחות לפי סעיפים 5 עד 8, או מכוח הענקת לפי סעיף 9.

התפיסה הרווחת היא, כי אזרחי המדינה נושאים כלפי מדינתם בחובת נאמנות, בין שהם נמצאים בתחומה ובין שהם נמצאים או מתגוררים במדינה אחרת באופן זמני או קבוע⁵⁴. האזרחות כשלעצמה מקנה ליחיד זכויות, כמו הזכות לבחור ולהיבחר⁵⁵ או הזכות ליהנות מהגנת המדינה או מיחסי החוץ שלה. האזרחות גם מטילה חובות, כמו החובה לשרת בצבא⁵⁶ או החובה לקחת חלק בפעילות ציבורית. האזרחות מכפיפה אזרח לאיסורים, כגון: האיסור לשרת בכוחות המזוינים של האויב⁵⁷ או לשרת מדינה אחרת כלשהי בתנאים

⁵¹ ראו לעיל, פסקה 2.2.

⁵² ראו אדרעי, 43. ראו גם את דו"ח ארבעת המומחים, 19.

⁵³ ס"ח 146.

⁵⁴ ראו דו"ח ארבעת המומחים, 19.

⁵⁵ ראו את סעיפים 5 ו-6 לחוק יסוד: הכנסת, ס"ח תשי"ח 69, המתנים את הזכות לבחור ולהיבחר לכנסת בקיומה של אזרחות ישראלית.

⁵⁶ ראו את חוק שירות בטחון [נוסח משולב], תשי"ט-1959, ס"ח 286.

⁵⁷ ראו את סעיף 101 לחוק העונשין, תשל"ז-1977, ס"ח 322, הקובע, בין השאר, כי אזרח ישראלי ששירת בכוחות המזוינים של האויב, דינו מאסר חמש-עשרה שנה.

מסוימים⁵⁸. מכאן, שהיותו של נישום אזרח מדינה פלונית מצדיקה את כפיפותו למס במדינה זו. חובה זו הינה ללא קשר לשאלת מקום מושבו הקבוע או לשאלה, היכן נמצא מקום המקור הגיאוגרפי של אותן הכנסות⁵⁹.

3.2.2 היחלשות הזיקה של אזרחות כנסיבה להטלת המס

כוחה של 'הזיקה הפוליטית' נחלש כיום בצורה ניכרת. הקשרים הפוליטיים שבין המדינה לבין אזרח שאינו תושב קבוע בה כמעט ואינם קיימים עוד. אזרח כזה המבלה את חייו במדינה אחרת, האינטרסים שלו זהים לאלה של מדינת מושבו ונאמנותו למדינת אזרחותו מתפוגגת כמעט לגמרי.

עמדו על כך ארבעת הפרופסורים Sir Josian Stamp ו-Seligman, Einaudi, Bruins⁶⁰:

"When we deal with the question of personality, we are confronted by the original idea of personal political allegiance or nationality. It is first of all necessary to consider briefly the issues that arise upon political allegiance. A citizen of a country living abroad is frequently held responsible to his own country, though he may have no other ties than that of citizenship there ... In modern times, however, the force of political allegiance has been considerably weakened. The political ties of a non-resident to the mother-country may often be merely nominal. His life may be spent abroad and his interests may be indissolubly bound up with his new home, while his loyalty to the old country may have almost completely disappeared."

לכן יש להוסיף גם את העובדה, שהעידן המודרני מאופיין בכלכלה גלובלית, בפעילות כלכלית ומסחרית בינלאומית, בניידות של כוח עבודה, בזרימה חופשית של הון ובהגירה כמעט בלתי מוגבלת. כל אלה הופכים את האזרחות לזיקה אישית בעלת משמעות פחותה.

⁵⁸ שם, סעיף 122.

⁵⁹ השו"ג גם אצל רפאל ומהולל, 14-15:

"אכן, מקובל הוא כי אזרחיה של מדינה פלונית חייבים בנאמנות למדינתם, גם כשהם נמצאים מחוץ לגבולות מולדתם, בין באורח זמני ובין באורח קבע. זכויות מסוימות מוענקות מכוח האזרחות בלבד, כגון הזכות להיבחר, לבחור ולהשתתף בעיצוב אופייה של המדינה. ניתן אם כן לגרוס, כי היותו של הנישום אזרח של מדינה מסוימת - או, במקרה של תאגיד, היותו מוקם מכוח דיניה של מדינה מסוימת - מספקים כדי שמדינה זו תוכל לפרוס את יריעת המס שלה על פני הכנסותיו של אותו נישום או תאגיד ללא קשר למקורו הגיאוגרפי."

⁶⁰ דו"ח ארבעת המומחים, 19.

מיסוי על בסיס אזרחות, תושבות ומקור ההכנסה

עמדו על כך רפאל ומהולל⁶¹:

"בעת המודרנית התרופף כוחה של הנאמנות הפוליטית, המושתת על עקרון האזרחות. יש שקשריו של היושב מחוץ לארץ אזרחותו חזקים יותר דווקא עם מדינת מקום מושבו, שבה הקים את ביתו, וקשריו עם מדינת אזרחותו הם פורמליים גרידא ונעדרים כל ביטוי של ממש. יתרה מזו: יש ארצות, ובכללן ישראל, המקשות על אזרחיהן להשתחרר מאזרחותם. בעת המודרנית, כאשר תנועת ההגירה גדולה וקלה יחסית זרימת ההון באפיקים בינלאומיים הגיעה לממדי שיא, קשה לראות בנאמנות הפוליטית, המושתתת על האזרחות, עיקרון מתאים לפריסת רשת המס."

למרות ביקורת זו, והספקות הרבים שהועלו כנגד מיסוי על-פי זיקת האזרחות⁶², יש לזיקה זו אחיזה איתנה בדין הפנימי של מספר, קטן אמנם, של מדינות. כך הוא הדין למשל בארצות-הברית, מכסיקו, הפיליפינים⁶³, ואף בישראל - ביחס ל'אזור'.

3.2.3 בסיס אזרחות בשיטת המס בארצות-הברית

בארצות-הברית, סעיף 1 לקוד המיסים (*Internal Revenue Code*, להלן: IRC) מטיל מס הכנסה על יחידים ללא קשר לתושבות ולאזרחות שלהם. צמצום כלל רחב זה נקבע בסעיף 2 (d)

ל-IRC. סעיף זה קובע, כי יחידים שאינם תושבי ו/או אזרחי ארצות-הברית (*non-resident alien*) יהיו כפופים למס בארצות-הברית רק על הכנסה שהופקה ממקורות מסוימים בארצות-הברית בהתאם לסעיפים 871 או 877 ל-IRC. מהשילוב שבין סעיפים אלה יוצא, למעשה, שארצות-הברית מטילה מס הכנסה על אזרחיה ללא קשר למקום מושבם.

ביטוי מפורש למסקנה זו ניתן למצוא בפסק-הדין המפורסם בעניין *Cook* מ-1924⁶⁴. באותו מקרה היה הנישום אזרח ארצות-הברית ובמקביל תושב מכסיקו ובעל נכסים שם. בית המשפט הבהיר, כי הסמכות של ארצות-הברית להטיל מס לא מוגבלת רק למיקום הנכסים או למקום המושב של הנישום, בין אם בארצות-הברית ובין אם במדינה אחרת, אלא מושתתת אף על היותו של הנישום בעל אזרחות בארצות-הברית.

⁶¹ רפאל ומהולל, 15.

⁶² ראו גם את המקורות שאוזכרו על-ידי Martha, לעיל הערה 16, פסקה 2.2, 66-67.

⁶³ Vogel, 10.

⁶⁴ ראו:

Cook v. Tait 265 U.S 47 (1924).

לניתוח מפורט על שיטת המס בארצות-הברית, ראו:

Paul R. McDaniel and Hugh J. Ault, "Introduction to United States International Taxation", 173 *Series on International Taxation* (3rd revised ed., Kluwer-Deventer, Boston, 1989) 33.

וכלשונו:

"[G]overnment, by its very nature benefits the citizen and his property wherever found and, therefore, has the power to make the benefit complete. Or to express it another way, the basis of the power to tax was not and cannot be made dependent upon the situs of the property in all cases, it being in or out of the United States, and was not and cannot be made dependent upon the domicile of the citizen, that being in or out of the United States, but upon his relation as citizen to the United States and the relation of the latter to him as a citizen to the United States."

פרופ' Doernberg ופרופ' Van-Raad הסבירו במאמרם⁶⁵, כי ארצות-הברית רואה באזרחות כמעין "פוליסת ביטוח" המאפשרת למחזיק בה להתגורר בארצות-הברית בכל עת וליהנות מהגנתה בשעת הצורך. לפיכך, לפי השקפת ארצות-הברית, "פוליסת ביטוח" זו מצדיקה גם את זכותה למסות את אזרחיה על הכנסתם הכלל-עולמית ('Worldwide Income'), יהא מקורה אשר יהא.

וכלשונו של Doernberg ו-Van-Raad⁶⁶:

"[C]itizenship is viewed by the United States as a form of insurance policy that allows the holder to assume residence in the United States at any time and to enjoy the protection of the United States wherever needed. This 'insurance', in the view of the United States, justifies taxation of citizens on worldwide income."

בהקשר זה יש גם לציין, שלפי סעיף 7701(b)(1)(A)(i) ל-IRC, ארצות-הברית כוללת בהגדרת תושבות - כחזקה שאיננה ניתנת לסתירה - גם נישומים שקיבלו 'גרין קארד' לפי חוקי ההגירה שלה. נישומים אלה חייבים מס בארצות-הברית על-בסיס כלל-עולמי, ללא תלות במקום מושבם בפועל⁶⁷, בדומה לאזרחי ארצות-הברית.

⁶⁵ ראו:

Richard L. Doernberg and Kees van Raad, "The Forthcoming US Model Income Tax Treaty and the Saving Clause", 15 *T.N.I* (1992) 775.

⁶⁶ שם.

⁶⁷ אך לעיתים הגדרה זו מצומצמת על-ידי סעיף ההגדרה של תושבות באמנות המס שלה. ראו, לדוגמה, את סעיף 3(1)(ב)(3) לאמנה בין ישראל לארצות-הברית:

"באמנה זו: ... 'תושב ארצות הברית': ... לענין פסקה (ב), אזרח ארצות-הברית או זר שנכנס לארצות-הברית במטרה להיות תושב קבוע (מחזיק ב'גרין קארד'), שאינו תושב ישראל לפי פסקה (א), יהיה תושב ארצות-הברית רק אם יש לו בארצות-הברית נוכחות ממשית, בית קבע או שהוא נוהג לגור שם. אם תושב כאמור הינו תושב ישראל לפי פסקה (א), הוא ייחשב כתושב שתי המדינות המתקשרות, ולענין האמנה מקום מושבו ייקבע לפי סעיף קטן (2)."

3.2.4 חריג לתחולת האמנות של ארצות-הברית והפיליפינים ('Saving Clause')

בניגוד למדינות אחרות, ובהתאם לדיני המס הפנימיים שלה, מקפידה ארצות-הברית לשמור לעצמה את הזכות להטיל מס על אזרחיה שאינם תושביה. זאת עושה ארצות-הברית על-ידי הוספת סעיף המכונה 'Saving Clause' (סעיף שימור דינים) לאמנות המס להן היא צד⁶⁸. סעיף זה מופיע בסעיף 4(1) למודל של ארצות-הברית משנת 1996:

"Notwithstanding any provision of the Convention except paragraph 5 of this Article, a Contracting State may tax its residents (as determined under Article 4 (Residence)), and by reason of citizenship may tax its citizens, as if the Convention had not come into effect. For this purpose, the term "citizen" shall include a former citizen or long-term resident whose loss of such status had as one of its principal purposes the avoidance of tax (as defined under the laws of the Contracting State of which the person was a citizen or long-term resident), but only for a period of 10 years following such loss."

סעיף זה שומר בידי ארצות-הברית את הזכות לחייב במס את תושבי המדינה המתקשרת האחרת שהנם אזרחי ארצות-הברית, כאילו לא נחתמה האמנה. על-אף שהוא חל, לפי נוסחו, באופן דו-צדדי, הרי שהוא רלוונטי, דרך כלל, רק לעניין תושבי המדינה האחרת שהנם אזרחי ארצות-הברית. הסיבה לכך היא, שארצות-הברית הינה בין המדינות הבודדות שמשמשות בזיקה האישית של אזרחות כעילה להטלת המס על-בסיס בינלאומי כולל.

יש לשים לב, כי הוראה זו חלה גם על אדם שחדל להיות אזרח ארצות-הברית במטרה להימנע ממיסוי בארצות-הברית. רק כעבור 10 שנים מיום שוותר על אזרחותו, לא ייחשב אותו אדם לאזרח ארצות-הברית לצורך האמנה.

עמד על כך Gann⁶⁹:

"In general, bilateral tax treaties negotiated by the United States have had little effect on the manner in which the United States taxes its citizens, residents and domestic corporations. Two factors account for this result. First, ... the United States' statutory foreign tax credit... second the inclusion in its treaties of a "saving clause"..."

⁶⁸ לגבי ההתפתחות של סעיף זה באמנות המס של ארצות-הברית, ראו:

Vogel, Shannon, Doernberg & Van-Raad, 61.

⁶⁹ ראו:

P. B. Gann, "The Concept of an Independent Treaty Tax Credit", 38 *T.L.R.*(1982) 1.

עם זאת, סעיף 1(5) ממעט מתחולתו של סעיף זה מספר הסדרים באמנה וקובע כדלקמן:

"The provisions of paragraph 4 shall not affect:

- a) the benefits conferred by a Contracting State under paragraph 2 of Article 9 (Associated Enterprises), paragraphs 2 and 5 of Article 18 (Pensions, Social Security, Annuities, Alimony, and Child Support), and Articles 23 (Relief From Double Taxation), 24 (Non-Discrimination), and 25 (Mutual Agreement Procedure); and
- b) the benefits conferred by a Contracting State under paragraph 6 of Article 18 (Pensions, Social Security, Annuities, Alimony, and Child Support), Articles 19 (Government Service), 20 (Students and Trainees), and 27 (Diplomatic Agents and Consular Officers), upon individuals who are neither citizens of nor have been admitted for permanent residence in, that State."

הוראה דומה לסעיף 1(4) למודל זה מצויה גם בסעיף 6(3) לאמנה בין ישראל לארצות-הברית הקובע כדלקמן:

"על-אף כל הוראות של אמנה זו, למעט סעיף קטן 4(4), רשאית מדינה מתקשרת להטיל מס על תושביה [כנקבע לפי סעיף 3 (מקום התושב לצרכים פיסקליים)] ועל אזרחיה, כאילו לא נכנסה אמנה זו לתוקפה. לעניין זה, המונח 'אזרח' יכלול אזרח לשעבר אשר אחד המניעים העיקריים ליתור על אזרחותו היה הימנעות ממס, אולם זאת, רק לתקופה של 10 שנים לאחר שויתר כאמור. לשם יישום הוראה זו לגבי תושב אחת המדינות המתקשרות, תייעצו הרשויות המוסמכות יחד באשר למניעי היתור על האזרחות."

בדומה לסעיף 1(5) למודל, סעיף 6(4) לאמנה האמורה ממעט מגדר הכלל שבסעיף 6(3) לאמנה מספר הסדרי מיסוי באמנה, בקובעו לאמור:

"הוראות סעיף קטן 3(3) לא יפגעו:

- (א) בהנאות המוענקות על-ידי מדינה מתקשרת לפי סעיפים 10 (מענקים), 15 (תרומות צדקה), סעיפים קטנים 2(2) ו-3(3) לסעיף 20 (קצבאות ואנונות פרטיות), 21 (תשלומי ביטוח סוציאלי), 26 (מניעת מסי כפל), 27 (אי הפליה), ו-28 (נוהל הסכמה הדדית); וכן
- (ב) בהנאות המוענקות על-ידי מדינה מתקשרת לפי סעיפים 22 (תפקידים ממשלתיים), 23 (מורים), 24 (סטודנטים ומתאמנים) ו-30 (פקידים דיפלומטיים וקונסולריים) ליחידים שאינם אזרחיה של אותה מדינה מתקשרת ואינם בעלי מעמד של מהגר בה."

מיסוי על בסיס אזרחות, תושבות ומקור ההכנסה

המשמעות של סעיף ה-'*Saving Clause*' היא קריטית בהבנת דרך פעולתן של אמנות המס של ארצות-הברית. כך לדוגמה - הגם שאמנות המס בדרך כלל מעניקות למדינת המושב זכות מיסוי בלעדית על רווחי הון ממכירת נכסים - קובע סעיף זה, כי האמנה אינה מונעת מארצות-הברית לחייב במס את אזרחיה שהנם תושבי המדינה המתקשרת האחרת.

בהיעדר סעיף זה, אזרח ארצות-הברית שהנו תושב מדינת אמנה לה ארצות-הברית צד, היה זכאי להקלות האמנה בארצות-הברית, במובן זה שארצות-הברית היתה מנועה מלהטיל עליו את מיסיה אלא בהתאם לקבוע באמנה.

עמדו על כך המלומדים *Shannon, Vogel, Doernberg* ו-*Van Raad* בספרם⁷⁰:

"Without the saving clause, a United States citizen residing in the other contracting state could claim certain treaty benefits, such as reduced source state tax rates on certain classes of income, and thereby reduce his United States tax liability. The saving clause is probably the most important aspect of United States treaty practice."⁷¹

במקום שבו אזרח מדינה מתקשרת אחת הנו תושב המדינה המתקשרת השנייה, וקיימת הוראת '*Saving Clause*' באמנה, שתי המדינות המתקשרות רשאיות להטיל מס על הנישום. עם זאת, על המדינות למנוע כפל מס בהתאם למנגנון שנקבע באמנה.

דוגמה למנגנון כאמור ניתן למצוא בסעיף 26(2) לאמנה בין ישראל לארצות-הברית. על-פי סעיף זה, יש להבחין בין שני מצבים. האחד, מצב שבו - בהיעדר תחולת הוראת ה-'*Saving Clause*' - כללי המיסוי באמנה פוטרים את ההכנסה ממס בארצות-הברית (מדינת האזרחות של הנישום) או מגבילים את זכות המיסוי שלה בשיעורים מסוימים וכו'; במצב כזה, תצטרך ארצות-הברית להעניק זיכוי כנגד מיסיה בשל המס שהוטל בישראל (מדינת המושב של הנישום). המצב השני הוא כאשר כלל המיסוי באמנה מקנה למדינת האזרחות זכות מיסוי ראשונית; במקרה זה, החובה ליתן זיכוי מוטלת על ישראל - עליה ליתן זיכוי כנגד מיסיה בשל המס שהוטל על ההכנסה בארצות-הברית.⁷²

יש לשים לב, כי מנגנון זה חל רק במקום שבו אזרח ארצות-הברית הנו תושב ישראל. לגבי המקרה ההפוך - אזרח ישראל שהנו תושב ארצות-הברית - אין הסדר באמנה, וזאת למרות שישאל רשאי, ככלל - לפי נוסח סעיף 6(3) לאמנה ולפי הדין הפנימי שלה, להטיל מס על אזרחיה שהנם תושבי ארצות-הברית לצורך האמנה. ייתכן שלאקונה זו נובעת מההנחה, שישאל אינה מחייבת במס על-בסיס אזרחות בלבד. אולם, כפי שיוסבר מיד, הנחה זו אינה נכונה. תושב ארצות-הברית, שהנו אזרח ישראל, המפיק הכנסה באזור או מוכר קרקע

⁷⁰ *Vogel, Shannon, Doernberg & Van Raad*, 61.

⁷¹ להרחבה, ראו אצל:

H. D. Rosenbloom, *Current Developments in Regard to Tax Treaties* (New York University, Proceedings of the 40th Institute on Federal Taxation, 1982), Vol. 2, Ch. 31, pp. 31-56.

⁷² להרחבה, ראו אצל: קלוגמן וקפוטא, 330 ואילך.

באזור, חייב במס בישראל בשל אזרחותו הישראלית⁷³. מובן, כי במצב כזה, בהיעדר תחולת כללי המיסוי באמנה, עלול להיווצר כפל מס.

אמנה נוספת, בה נקבעה הוראת ה-'Saving Clause', היא האמנה של ישראל עם הפיליפינים. סעיף 1(2) לאמנה זו מסייג את תחולתה לגבי מיסוי אזרחים, וקובע כדלקמן:

"האמור באמנה זו לא יפורש כמונע ממדינה מתקשרת להטיל מס על אזרחיה, על פי הדין הפנימי שלה, אף אם אותם אזרחים מתגוררים במדינה המתקשרת השניה, ואולם, המדינה המתקשרת השניה לא תעניק כל זיכוי ממס בשל מסים המוטלים".

3.2.5 בסיס אזרחות בשיטת המס בישראל

3.2.5.1 מבוא

בשונה מארצות-הברית, בישראל המס מוטל על-בסיס תושבות בלבד. המיסוי על-בסיס אזרחות הוא רק לגבי הכנסות של אזרח ישראלי המופקות באזור או הכנסות של אזרח ישראלי תושב האזור המופקות מחוץ לישראל.

מיסוי זה בא לידי ביטוי בקביעת מספר פיקציות סטטוטוריות, בעיקר בשלושה ההסדרים הבאים:

1. סעיף 3א לפקודה;
2. סעיף 89(ב1) לפקודה;
3. סעיף 16א לחוק מיסוי מקרקעין.

3.2.5.2 סעיף 3א לפקודה - מיסוי הכנסות פירותיות

סעיף 3א(ב) לפקודה מטיל מס על הכנסתו של 'אזרח ישראלי'⁷⁴ שמקורה ב'אזור'⁷⁵. כדי לחייב הכנסה כאמור, בחר המחוקק בפיקציה סטטוטורית⁷⁶. לפי הפיקציה, כנוסחה קודם

⁷³ ראו סעיפים 3א לפקודה ו-16א לחוק מיסוי מקרקעין, בהתאמה. יש לשים לב, כי ייתכנו מצבים בהם מדובר בתושב אזור לפי הפקודה ותושב ארצות-הברית לפי האמנה.

⁷⁴ 'אזרח ישראלי' הוגדר בסעיף 3א(א) לפקודה כדלקמן:
"כל אחד מאלה:

- (1) אזרח ישראלי כמשמעותו בחוק האזרחות, התשי"ב-1952;
- (2) תושב ישראל;
- (3) מי שזכאי לעלות לישראל לפי חוק השבות, התשי"ג-1950, והוא תושב האזור;
- (4) חבר-בני-אדם שאזרח ישראלי כמשמעותו בפסקאות (1) עד (3) הוא בעל שליטה בו; לעניין זה, "בעל שליטה" כהגדרתו בסעיף 32(9);

לרפורמה במס (תיקון מס' 132 לפקודה), ראו בהכנסה של 'אזרחי ישראל' שנצמחה, הופקה או נתקבלה ב'אזור' כהכנסה שנצמחה, הופקה או נתקבלה בישראל⁷⁷. פיקציה זו כוללת את שטחי ה'אזור' כחלק משטחי מדינת ישראל. הדבר נדרש אפוא לנוכח התפיסה הבסיסית של הפקודה, כי ה'אזור' אינו כלול בשטחי מדינת ישראל⁷⁸.

הרפורמה במס לא שינתה תפיסה זו אלא רק התאימה את הוראת סעיף 3א לפקודה לשיטת החיוב במס על-בסיס אישי, שאומצה בסעיף 2 לפקודה. ראשית, נוסח סעיף 3א(ב) לפקודה הותאם לנוסחו החדש של סעיף 2 רישא לפקודה - החלופה של 'הכנסה שנתקבלה בישראל' הושמטה. החיוב במס על-פי סעיף זה מושתת, אם כן, על שני תנאים מצטברים: האחד, היותו של הנישום אזרח ישראלי; השני, היותה של ההכנסה מופקת ב'אזור'. אלמלא סעיף 3א(ב) האמור, אזרח ישראלי שאיננו תושב ישראל - בין שהנו תושב אזור ובין שאיננו - המפיק הכנסה מאזור, לא היה חייב במס בישראל, כמו כל תושב חוץ אחר.

שנית, תחת סעיף 3א(ב1) לפקודה הוספה במסגרת הרפורמה פיקציה נוספת, לפיה הכנסות שמופקות מחוץ לישראל בידי אזרח ישראלי 'תושב אזור'⁷⁹ ייחשבו כמופקות בידי תושב ישראל. פיקציה זו נדרשת לאור התפיסה, שמי שמתגורר ב'אזור' אינו נחשב לתושב ישראל במשמעות סעיף 1 לפקודה. בכך למעשה השוותה הפקודה בין מעמדו של אזרח ישראלי שהנו תושב ה'אזור' לבין מעמדו של תושב ישראלי. לאמור: גם אזרח ישראל שהנו תושב ה'אזור' יהיה חייב במס בישראל על-בסיס כלל-עולמי⁸⁰. יש לשים לב, כי בשונה מסעיף 3א(ב), סעיף 3א(ב1) דורש, כי אותו אזרח ישראלי ייחשב גם ל'תושב אזור' כהגדרתו בסעיף 3א(א) לפקודה. יוצא אפוא, כי אזרח ישראלי שמפיק הכנסה מחוץ לישראל ומחוץ לאזור לא יחויב במס בישראל, ככל שהוא לא נחשב ל'תושב ישראלי' או ל'תושב אזור'.

שלישית, סעיף 3א(ג) לפקודה אף הוא תוקן. סעיף זה דן במיסוי חבר-בני-אדם תושב ה'אזור' אשר אזרח ישראלי נמנה עליו. בעניין זה נקט המחוקק בדרך של הרמת מסך סטטוטורית, על-ידי קביעת פיקציה. לפי פיקציה זו חייב אזרח ישראלי במס על חלק מרווחי החבר, כיחס חלקו של אותו אזרח בזכויות לרווחי החבר. קודם לתיקון 132 קבע הסעיף, כי יראו את

⁷⁵ 'אזור' הוגדר בסעיף 3א(א) לפקודה כדלקמן:

"כל אחד מאלה: שטחי יהודה והשומרון וחבל עזה, כולל השטחים הכלולים בתחום השיפוט הטריטוריאלי של הרשות הפלסטינית על-פי ההסכם בדבר רצועת עזה ואיזור יריחו שנחתם בקהיר בין ישראל לבין ארגון השחרור הפלסטיני, ביום כ"ג באייר התשנ"ד (4 במאי 1994)".

⁷⁶ לדיון מפורט בסעיף זה, ראו אצל אדרעי, פרק ח'.

⁷⁷ לגבי דיבידנד שנתקבל ב'אזור', ראו עמ"ה 19/88 לוריא ואח' לוריא ואח' נ' פקיד שומה ירושלים, מיסים ה-3/9.

⁷⁸ יש לשים לב, להסכם פריז, שסייג את כוח האכיפה של מדינת ישראל באזורי A. לפי הכרזת הממשלה, אין עוד תוקף להסכמים אלו, אך בפועל עקרונות הסכם פריז נשמרים.

⁷⁹ 'תושב אזור' הוגדר בסעיף 3א(א) לפקודה כדלקמן:

"כהגדרת 'תושב ישראלי' או 'תושב' בסעיף 1, אלא שבכל מקום שנאמר שם 'בישראל' קרי 'באזור';"
⁸⁰ עם זאת, יש לשים לב, כי השוואה זו אינה מלאה. ביחס לסוגיית הזיכוי קיים שוני. לצורך סעיף 3א לפקודה, הזיכוי כנגד המס בישראל יינתן לפי סכום המס ששולם לשלטונות ה'אזור'. מס זה לא ייחשב כמיסוי חוץ במשמעות סעיף 199 לפקודה. מכיוון שכך, לא תחולנה עליו ההוראות המתייחסות לעניין זה בחלק י', פרק שלישי, סימן ב' לפקודה (סעיפים 199-214).

חלקו של אותו אזרח מרווחי החבר כהכנסה המופקת בישראל⁸¹. כלומר, לא נעשתה הבחנה בין הכנסות שהופקו על-ידי החבר מחוץ לישראל ומחוץ ל'אזור' לבין הכנסות שהופקו בישראל או ב'אזור'.

לאור המעבר למיסוי תושבי ישראל על-בסיס אישי, תוקן הסעיף והבחנה זו הוספה תחת סעיף 3א(ג)(2) לפקודה. סעיף זה קובע את המשוואה הבאה:

1. אם אותו חבר-בני-אדם הפיק את הכנסתו בישראל או ב'אזור', רואים את הכנסתו של האזרח כאילו הופקה בישראל;

2. אם הכנסתו של חבר-בני-אדם הופקה מחוץ לישראל ומחוץ ל'אזור', רואים את הכנסתו של האזרח הישראלי כאילו הופקה מחוץ לישראל.

כנגד המס בישראל, אותו אזרח יהיה זכאי לקבל זיכוי בחלק מסכום המס ששילם החבר על רווחיו, לפי יחס חלקו בזכויות לרווחי החבר⁸². כדי למנוע עודף נטל מס, נותרה על כנה ההוראה המעניקה פטור ממס לגבי דיבידנד שקיבל אזרח ישראלי מתוך רווחים ששילם עליהם מס לפי הוראות סעיף 3א לפקודה⁸³.

לגבי כל שאר הנושאים, כמו חובות דיווח וכו', נקבע כי על אזרח ישראלי שהוא תושב 'אזור' או פועל ב'אזור', יחולו הוראת הפקודה כאילו היה תושב ישראל⁸⁴. זאת, כאמור, בהתאם לתפיסה, כי ה'אזור' אינו חלק ממדינת ישראל לצורך הפקודה וכי מי שמתגורר שם אינו תושב ישראל.

3.2.5.3 סעיף 89(ב)(1) לפקודה - מיסוי רווחי הון

סעיף 89(ב)(1) לפקודה מטיל מס על רווח הון שנצמח או שהופק בישראל או מחוץ לישראל בידי תושב ישראל. לעניין סעיף זה, 'תושב ישראל' הוגדר ככולל 'אזרח ישראלי כמשמעותו בפסקאות (1), (3) ו-(4) להגדרה 'אזרח ישראלי' בסעיף 3א, שהוא תושב אזור כהגדרתו בסעיף האמור";

⁸¹ לדיון בחוקיות פיקציה זו על-פי המשפט הבינלאומי, ראו, באופן כללי, ע"פ 123/83 **חברת ק.פ.א. פלדות קרית-ארבע בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל**, פד"א יב 291; פ"ד (1) 813 (להלן: עניין **ק.פ.א. פלדות**); ע"פ 186/82 **מדינת ישראל נ' שביל ואח'**, פד"א יב 82; לדיון בנושא מיסוי רווחי חבר-בני-אדם ב'אזור' קודם לרפורמה, ראו גם בג"ץ 230/88 **מועצה אזורית הר חברון נ' נציב מס הכנסה** (לא פורסם).

⁸² ראו סעיף 3א(ה) לפקודה (לאחר תיקון 132). הסעיף מביא לייבוא הפסדים מה'אזור' לישראל ואפשרויות לקיזוזם כנגד הכנסה בישראל.

⁸³ ראו סעיף 3א(ג)(3) לפקודה (לאחר תיקון 132). לאחר שומת החבר, חלוקת דיבידנד פטורה. הדבר יכול להוות בסיס וכו' נרחב לתכנוני מס, בדומה למשיכת רווחים פטורה שהיתה קיימת מכוח סעיף 64 לפקודה ביחס לחברה משפחתית.

⁸⁴ ראו סעיף 3א(ו) לפקודה (לאחר תיקון 132). עדיין נותרה השאלה, מה דין הלוואה שהילוה תושב ישראל ליתושב האזורי: האם זו הלוואה לתושב חוץ מבחינת הישראלי הגר בתחומי הקו הירוק. שאלה זהה עולה לגבי הלוואה לישראל מיתושב אזורי - האם מצד הישראלי תיחשב הלוואה להלוואה מתושב חוץ על כל היתרונות (לדוגמה, סעיף 9(15) לפקודה) והחסרונות (לדוגמה, סעיף 18(ה) לפקודה) הכרוכים בכך?

מיסוי על בסיס אזרחות, תושבות ומקור ההכנסה

בהתאם לסעיף 3א(ב1) לפקודה, לפי סעיף 89(ב1) דינו של 'אזרח ישראלי' שהנו 'תושב אזור' כדינו של 'תושב ישראלי'. המשמעות היא אפוא, שגם אזרח ישראל שהנו 'תושב האזור' יהיה חייב במס רווח הון בישראל על-בסיס כלל-עולמי. חיוב זה יחול הן על מכירה של נכסים הנמצאים בישראל והן על מכירה של נכסים הנמצאים באזור או במדינות אחרות.

כמו סעיף 3א(ב1) לפקודה, כך גם סעיף 89(ב1) כולל דרישה נוספת ואינו מסתפק בהיותו של הנישום אזרח ישראלי: הסעיף דורש, שאותו נישום ייחשב לתושב האזור. אזרח ישראלי שאינו תושב ישראל לפי סעיף 1 לפקודה ואינו תושב אזור לפי סעיף 3א(א) לפקודה, אינו חייב, על-כן, במס על רווח הון ממכירת נכסים הנמצאים באזור או במקום אחר מחוץ לישראל, שהרי איננו תושב ישראל לצורך סעיף 89(ב1) לפקודה.

3.2.5.4 סעיף 16 לחוק מיסוי מקרקעין - מיסוי רווחי הון ממכירת קרקע ב'אזור'

סעיף 16 לחוק מיסוי מקרקעין עוסק במכירת זכות במקרקעין באזור ועשיית פעולה באיגוד שיש לו מקרקעין באזור. הסעיף הוסף בתיקון 15 לחוק משנת 1984. עד לתיקון זה לא חל החוק על מקרקעין באזור ודין מקרקעין אלה היה כדין מקרקעין מחוץ לישראל. דהיינו - חל לגביהם סעיף 89(ב) לפקודת מס הכנסה. לפיכך, מכירתם על-ידי תושב חוץ היתה פטורה ברגיל ממס בישראל. החרוג היחיד היה קבוע בסעיף 49ט לחוק, כמצבו אז, לגבי דירת מגורים שמוכר אזרח ישראלי באזור. תיקון מס' 15 ייתר את הצורך שבהוראת סעיף 49ט לחוק והוא בוטל.

מכוח סעיף זה, כל העסקאות שעושים אזרחי ישראל במקרקעין באזור, החל מיום 11.7.84, אם באופן ישיר ואם באמצעות חבר בני אדם שאזרחי ישראל חברים בו, מתחייבות במס שבח ובמס רכישה (ומכירה - לגבי נכסים שיום רכישתם קדם ליום 7 בנובמבר 2001)⁸⁵.

סעיף 16א(א) לחוק מגדיר 'אזור' באופן זהה להגדרתו בסעיף 3א(א) לפקודה; ההגדרה של 'אזרח ישראלי' בסעיף 16א(א) לחוק מיסוי מקרקעין אינה זהה, לעומת זאת, להגדרתו בסעיף 3א(א) לפקודה. סעיף 16א(א) מגדירו כך:

"כל אחד מאלה: (1) מי שרשום במרשם האוכלוסין בישראל או חייב להירשם בו"⁸⁶; (2) חבר-בני-אדם שהוא תושב ישראלי"⁸⁷.

⁸⁵ ראו את סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין, כפי שתוקן בתיקון 50 לחוק. שיעור מס רכישה היה 2.5% משווי המכירה ולא מהשבח.

⁸⁶ ראו, לדוגמה, ע"ש 1037/00 עימד עלי בשארה נ' מנהל מס שבח מחוז ירושלים, מיסים ט/2 ה-269. באותו מקרה, הנישום היה רשום כאזרח ישראלי והתגורר בביר נבאלה במזרח ירושלים. הנישום קיבל פיצוי כספי בשל הפקעת קרקע ומנהל מס שבח חייבו במס בגין העסקה על-פי סעיף 16א לחוק. הנישום כפר באזרחותו. ועדת הערר פסקה, כי בהיות העורר רשום במרשם האוכלוסין, הרי שבהתאם לסעיף 16א לחוק, המכירה חייבת במס שבח.

⁸⁷ לעניין חבר-בני-אדם, ראו את הדיון להלן, פסקה 3.2.6.

סעיף 16א(ב) לחוק קובע פיקציה סטטוטורית הרואה באזרח ישראלי המוכר או רוכש זכות במקרקעין המצויים באזור כאילו מכר או רכש זכות במקרקעין המצויים בישראל. ודוק: הסעיף לא מרחיב את תחולת המונח 'מקרקעין' עצמו, כי אם מרחיב את תחולת החוק לגבי רכישה או מכירה של קרקע הנמצאת ב'אזור' בידי אזרח ישראלי. בכך חורג החוק מעיקרון המקור (העיקרון הטריטוריאלי - מקרקעין בתוך ישראל) ומטיל את המס על-בסיס אישי (בסיס פרסונלי - מקרקעין מחוץ לישראל), אם כי באופן מוגבל - ביחס למקרקעין הנמצאים באזור בלבד.

עמד על כך פרופ' הדרי בספרו⁸⁸:

"המחוקק לא הרחיב את המונח 'מקרקעין' על-מנת לכלול מקרקעין באזור, אלא הרחיב את התחולה של החוק, תחולה אישית, על נישומים שהמחוקק קבע כי הם בעלי זיקה לישראל. אותם בעלי זיקה לישראל הוגדרו לעניין זה בלבד כ'אזרח ישראלי'. ההרחבה היא גם לגבי יחידים וגם לגבי תאגידים. אם נישומים אלה מוכרים או רוכשים מקרקעין באזור, החוק חל עליהם, לרבות מס רכישה ומס מכירה, על-פי סעיף 16א(ב) לחוק."

אלמלא הסעיף האמור, אזרח ישראלי המפיק רווח הון ממכירת קרקע באזור היה חייב במס הכנסה בישראל מכוח סעיף 89(ב1) לפקודה המטיל את המס על-בסיס פרסונלי גם על אזרח ישראלי כהגדרתו בסעיף 3א לפקודה, שאינו תושב ישראל אלא תושב אזור כהגדרתו בסעיף האמור. כוונת המחוקק בחוקקו את סעיף 16א לחוק האמור היתה ליצור אפוא שוויון בין החיוב במס שבת, במס רכישה ובמס מכירה המוטלים על אזרח ישראלי בגין רכישה או מכירה של מקרקעין הנמצאים באזור, לבין החיוב החל ביחס למקרקעין הנמצאים בישראל⁸⁹. לצורך מימוש כוונה זו - וכוונה זו בלבד, ללא כל כוונה אחרת - נקבעה בסעיף 16א(ב) הפיקציה הסטטוטורית האמורה, על-פיה רואים גם במקרקעין הנמצאים באזור כמקרקעין הנמצאים בישראל. שאלה היא, אם פיקציה זו הופכת "מקרקעין באזור" ל"מקרקעין בישראל" אף לעניין אמנות המס.

יושם אל לב, כי הפיקציה האמורה בסעיף 16א(ב) לחוק דורשת, כי המקרקעין יימכרו או יירכשו בידי 'אזרח ישראלי'. בשונה מסעיפים 3א(ב1) ו-89(ב1) לפקודה, אין דרישה כי אותו אזרח ייחשב גם כתושב אזור כהגדרתו בסעיף 3א(א) לפקודה. המשמעות היא, שהחוק חל גם על אזרח ישראלי שאינו תושב אזור (תושב חוץ או תושב ישראל) המוכר או רוכש זכות במקרקעין המצויים באזור. לעומת זאת, יחיד תושב ישראל שאינו אזרח ישראלי, שרוכש או מוכר זכות במקרקעין המצויים באזור, לא יתחייב במס על-פי חוק מיסוי מקרקעין. על תושב כזה יחול סעיף 89(ב1) לפקודה. מכיוון שכך, הוא יתחייב במס הכנסה בלבד ולא יחול עליו מסי שבת, רכישה או מכירה, לפי העניין.

סעיף 16א לחוק מיסוי מקרקעין חל גם על חבר-בני-אדם. כאשר מדובר בחבר-בני-אדם, יש לבחון אם הוא 'תושב ישראלי', דהיינו - אם הוא התאגד בישראל ו/או אם השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל. אם לא כן, יש לבדוק, אם החברים בו הם כולם או חלקם

⁸⁸ יצחק הדרי, מיסוי מקרקעין (כרך א', מהדורה שנייה, יונתן, 2000), 139.

⁸⁹ ראו גם שם, 138.

אזרחים ישראליים. ליסודות אלה השלכה על עצם החיוב במס ועל חישוב המס היחסי החל על אזרחי ישראל, לגבי יום ושווי הרכישה, יום ושווי המכירה וכן לגבי ההוצאות והניכויים המותרים בניכוי.

אם מדובר בחבר-בני-אדם 'תושב ישראל', הרי שהוא ייחשב כאזרח ישראלי ויחולו הוראות סעיף 16א(ב) לחוק, בין אם בעלי הזכויות בו הם אזרחי ישראל ובין אם לא. כאשר מדובר בחבר-בני-אדם שאינו תושב ישראל, יש לבדוק אם בין בעלי מניותיו יש אזרח ישראלי לרבות חברה תושבת ישראל, שאם כן - יחול סעיף 16א(ג) לחוק. על-פי סעיף זה, ברכישה או במכירה של זכות במקרקעין המצויים באזור בידי חבר-בני-אדם כזה, יוטל המס על אותו אזרח בשיעור השווה לחלקו היחסי של האזרח בזכויות לרווחיו של חבר-בני-אדם. טול, לדוגמה, חברה תושבת האזור, הרשומה ברמאללה ומוכרת זכות במקרקעין המצויים ברמאללה. בעלי מניותיה של החברה הם יחידים תושבי רמאללה - 50%, וחברה שהתאגדה בחו"ל אך השליטה על עסקיה וניהולם מופעלים מישראל - 50%. במצב כזה תחויב החברה האחרונה במס שבח.

המשמעות המעשית של סעיף 16א הינה אפוא, שכל חברה, אף אם אינה תושבת ישראל אלא תושבת האזור, הנשלטת במישרין או בעקיפין בידי 'אזרח ישראלי', חייבת במס בישראל. הוא הדין גם לגבי חברות בנות ואחרות הנשלטות במישרין או בעקיפין בידי 'אזרח ישראלי'. אזרח ישראלי שהוא חבר בחבר-בני-אדם שאינו תושב ישראל כאמור, נחשב על-פי החוק כבעל 'חלק יחסי'⁹⁰ מהזכות במקרקעין שבידי חבר-בני-האדם, וחייב לגביו במס.

בסעיף 16א(ד) לחוק, המחוקק ראה לנכון לקבוע במפורש, כי לעניין מכירת דירה על-ידי חבר-בני-אדם לא יהיה החבר בחבר-בני-אדם זכאי לפטור בגין דירת מגורים על-פי פרק חמישי 1 לחוק, למרות העובדה שהוא יחיד ולא חברה.

סעיף 16א(ה) לחוק קובע פיקציה לפיה חבר-בני-אדם שיש לו מקרקעין באזור, ואשר היה נחשב איגוד מקרקעין אילו היה איגוד ואילו המקרקעין היו בישראל, נחשב כאיגוד מקרקעין. סעיף זה רואה ב'אזרח ישראלי' שרוכש או מוכר מניות בחבר-בני-אדם כאמור - בין אם אותו חבר הוא תושב ישראל ובין אם הוא תושב אזור או תושב חוץ - כאילו מכר או רכש מניות באיגוד מקרקעין⁹¹. ספק מה ייחוד הוראה זו נוכח תיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין, שהשווה מיסוי איגוד מקרקעין לחברות רגילות למעט חריגים.

סעיף 16א(ו) לחוק נועד למנוע כפל מס. הסעיף קובע, שאזרח ישראלי ששילם בגין הרכישה או המכירה, מס או אגרה כלשהם לשלטונות האזור, יהיה רשאי לקבל זיכוי בסכום זה ממס השבח או ממס הרכישה בהם חויב.

⁹⁰ המונח 'חלק יחסי' הוגדר בסעיף 16א(ז) לחוק כך :

⁹¹ "חלקו של האזרח הישראלי בזכויות לרווחי חבר-בני-האדם או חלקו בנכסי החבר בעת פירוק, לפי הגבוה." ראו בעניין זה גם חוזר מ"ה 22/84 מיום 29.8.84; ה.ב. 49/90 מיום 26.9.90; חבק מס שבח, 85.

3.2.5.5 הסדרים נוספים: סעיף 5(5) ('חברת משלח-יד זרה') וסעיף 275 ('חברה נשלטת זרה')

העיקרון הקבוע בסעיף 3 לפקודת מס הכנסה מוצא ביטוי גם בסעיפים 5(5) ו-275 לפקודה. סעיף 5(5) לפקודה עוסק במיסוי הכנסות של 'חברת משלח-יד זרה'. סעיף 275 לפקודה עוסק במיסוי דיבידנד רעיוני של 'חברת נשלטת זרה'. סעיפים 5(5)ה(2) ו-275(א)(1)ד) משווים, בהתאמה, בין מעמדו של תושב ישראל לבין מעמדו של אזרח ישראל תושב האזור כהגדרתו בסעיף 3 לפקודה. המשמעות היא, שגם אזרחי ישראל תושבי האזור יהיו כפופים למיסוי אקסטריטוריאלי בהתקיים התנאים בסעיפים אלה.

3.2.5.6 פטור לאזרחי ישראל תושבי מדינת אמנה

בשונה מארצות-הברית, ישראל לא כללה במרבית אמנות המס שלה סעיף המותיר בידה זכות מיסוי למרות הוראות פטור באמנה ('Saving Clause'); סעיף כזה מצוי באמנות של ישראל עם ארצות-הברית והפיליפינים בלבד. התוצאה הינה, כי סעיפי מיסוי פרסונליים של אזרחי ישראל נדחים, ככלל, מכוח פטור המוענק להם באמנות מס, אם הנם תושבי מדינת אמנה.

סוגייה נפרדת היא תחולת הקלות המס באמנות לגבי הכנסות שמקורן בשטחי איר"ש ("אזור"). המיסוי בשטחי איר"ש על-פי סעיפים 3א ו-89(ב)(1) לפקודה וסעיף 16א לחוק מיסוי מקרקעין הנו הסדר מיוחד בישראל ובעולם כולו. עולה אפוא השאלה, אם הסדר מיסוי מיוחד זה כפוף לאמנה או שהוא עצמאי וחל ללא תלות באמנה.

בדרך כלל, מצב זה הנו תיאורטי. על-פי האמנות, רק תושב מדינת אמנה זכאי להקלות מכוח האמנה, ותושב 'אזור' אינו תושב מדינת אמנה. לפיכך, לא ייתכן מצב בו 'תושב אזור' אזרח ישראלי זכאי להטבות מס לפי אמנה. הדיון אפוא רלוונטי רק למקרה בו תושב אזור 'אזרח ישראלי' הנו תושב מדינת אמנה. מצב היפותטי לחלוטין.

ניטול לדוגמה, אזרח ישראלי שהנו תושב הונגריה לפי האמנה ותושב אזור לפי הפקודה. אותו אזרח מפיק הכנסות מביצוע שירותים מקצועיים באזור. הוא לא יהיה חייב במס בישראל על-פי סעיף 3א(ב) לפקודה, מכוח האמנה בהיעדר 'בסיס קבוע' בישראל⁹². דוגמה שנייה היא אזרח ישראלי תושב אזור כהגדרתו בסעיף 3א(א) לפקודה, אשר על-פי האמנה בין ישראל לאיטליה - נחשב לתושב איטליה. אם אזרח זה יקבל קיצבה ממקור כלשהו, תתעורר השאלה אם יהיה פטור ממס בישראל מכוח סעיף 18 לאמנה האמורה, וזאת על-אף האמור בסעיף 3א(ב) לפקודה. דוגמה שלישית היא אזרח ישראלי שהנו תושב הולנד הנמנה עם חבר-בני-אדם תושב האזור. שאלה היא, אם הכנסות מרווחי עסקים המופקות בידי אותו

⁹² ראו את סעיף 14 לאמנה בין ישראל להונגריה משנת 1991.

מיסוי על בסיס אזרחות, תושבות ומקור ההכנסה

חבר הנן פטורות ממס בישראל, בהיעדר 'מוסד-קבע' הנמצא בישראל⁹³, וזאת שוב - לאור האמור בסעיף 3א(ג) לפקודה.

מעבר לסוגיות השטחים, לפנינו דוגמה לעניין סעיף 89(ב)(1) לפקודה. חרף סעיף זה, אזרח ישראלי שהנו תושב ספרד, המוכר מניות בחברה שאינה תושבת ישראל, יהיה פטור ממס בישראל מכוח סעיף 13 לאמנה בין ישראל לספרד.

אותה שאלה קיימת לעניין סעיף 16א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין. לדוגמה, שאלה היא, אם ישראל רשאית לחייב אזרח ישראלי שהנו תושב דרום-אפריקה על-בסיס פרסונלי של אזרחות ביחס לרווחיו ממכירת מקרקעין ב'אזור'. שאלה זו תלויה בפרשנות של סעיף 13(3) לאמנה בין ישראל לדרום-אפריקה לאור סעיף 16 לחוק מיסוי מקרקעין.

כדי שישאל תהא רשאית להטיל מס על דמי שכירות או על רווח הון ממכירת מקרקעין, נדרש על-פי האמנות כי יהיה מדובר במקרקעין וכי אותם מקרקעין ימצאו בישראל. כפי שעוד נפרט בדיוננו בנושא מיסוי הכנסות ממקרקעין, עולה גם כאן השאלה, האם תנאי זה מתקיים בכל הקשור לקרקע באזור⁹⁴. כאמור, הדיון כאן היפותטי ברובו ולא ישים בחיי היום-יום.

החלת המיסוי על-פי סעיפים 3א ו-89(ב)(1) לפקודה וסעיף 16 לחוק מיסוי מקרקעין ללא התחשבות באמנות המס עשויה בהחלט להיחשב כהפרה של האמנות. הפרה זו מכונה בעגה המקצועית 'Treaty Dodging', דהיינו - סיכול הוראות אמנה באופן חד-צדדי על-ידי חקיקה פנימית וללא הסכמה מפורשת של המדינה המתקשרת השנייה. לא סביר, כי מדינת ישראל, רשויות המס או בתי המשפט יתנו ידם להפרה כזו. על הפרה מסוג זה נרחיב בהמשך⁹⁵.

3.2.6 תחולת בסיס האזרחות בהקשר של תאגידים

מיסוי כלל-עולמי על-בסיס זיקה פוליטית-משפטית בלבד, ללא קשר למושב או למקור גיאוגרפי, יכול להיווצר כאמור בזיקת האזרחות. זיקה כזו יכולה לבוא לידי ביטוי גם ביחס לתאגידים שהתאגדו במדינה פלונית, בדומה לזיקת אזרחות ביחיד. הכוונה היא לאותן מדינות הרואות בתאגיד שהואגד מכוח דין פנימי שלהן, או שנרשם שם, כתושב לצרכי מס, ומכוח התאגדות זו מכפיפות אותו למיסוי פרסונלי על-בסיס כלל-עולמי. זאת, בדומה לכפיפות למס מכוח אזרחות במדינות אחרות⁹⁶.

כך הוא, לדוגמה, הדין בהולנד⁹⁷. דיני המס בהולנד כוללים פיקציה של הגדרת התאגדות. בהולנד, מקום המושב של תאגיד נקבע על-פי הנסיבות, ואחת מהחשובות שבהן היא מקום

⁹³ ראו את סעיף 8 לאמנה בין ישראל להולנד משנת 1973.

⁹⁴ ראו את הדיון ב'ברוך ד', שער ראשון, בהגדרת 'מקרקעין' בסעיף 6(2) למודלים.

⁹⁵ ראו הדיון להלן, פרק 34.

⁹⁶ לחשוואה בין ההגדרות של מקום מושב של חברה על-פי הדין הפנימי של מספר מדינות בעולם, ראו את הטבלה להלן, פסקה 3.3.2.

⁹⁷ ראו:

European Tax Handbook (Juhani Kesti - ed., BIFD, 2001), 415.

הניהול הממשי של התאגיד. אולם, סעיף 2(4) לחוק מס החברות ההולנדי (Dutch Corporate Income Tax Act 1969, להלן: "C.I.T.A.")⁹⁸ קובע פיקציה סטטוטורית, לפיה רואים בתאגיד שהואגד על-פי הדין ההולנדי כתושב הולנד. הדבר רלוונטי אף לצרכי מס. בכך הדין ההולנדי קושר, למעשה, בין מקום ההתאגדות (בדומה לאזרחות - 'Nationality') לבין בסיס החיוב במס⁹⁹. אלא שהבסיס להסדר זה נותר מעט לא ברור. ניתן להסבירו על-ידי העובדה שאותה פיקציה נכללת גם בחוק ההולנדי לניכוי מס במקור על דיבידנדים (Dutch Dividend Tax Act 1965, להלן: "D.T.A.")¹⁰⁰. ככל הנראה, המטרה שעמדה מאחורי קביעת פיקציה זו היתה למנוע התחמקות מתשלום מס על דיבידנדים שחולקו בידי תאגיד הולנדי באמצעות 'Relocation' של הניהול הממשי שלו. לאמור: למנוע את האפשרות של שינוי בתושבות התאגיד שמחלק את הדיבידנד על-ידי העברת מקום הנהלתו הממשית אל מחוץ להולנד¹⁰¹. על-כן, במטרה לשמור על עקביות, הוחלט לקבוע הסדר זה גם ב-C.I.T.A.¹⁰².

מבחינה זו, הדין הישראלי הנוהג לאחר תיקון 132 לפקודת מס הכנסה הנו זהה¹⁰³. ראשית, בדומה לדין ההולנדי, חברה תושבת ישראל כפופה כיום למס בישראל על-בסיס כלל-עולמי. שנית, בדומה לדין ההולנדי, לפי החלופה הראשונה הנזכרת בהגדרת המונח 'תושב ישראל' לגבי 'חבר בני אדם' בסעיף 1 לפקודה¹⁰⁴, די בהתאגדות החבר על-פי דיני מדינת ישראל כדי שייחשב כתושב ישראל¹⁰⁵. מבחן זה כולל אפוא יסוד משפטי פורמאלי - התאגדות בישראל (מעין אזרחות). על-פי החלופה השנייה, מקום המושב של התאגיד נקבע לפי מקום השליטה על עסקיו וניהולם. יוצא אם כן, כי חבר-בני-אדם שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים מחוץ לישראל, ייחשב כתושב ישראל אם הוא התאגד בישראל. אם אותו חבר התאגד מחוץ לישראל, הוא לא ייחשב כתושב ישראל גם אם נרשם כחברה נוכרית בישראל, שכן קיימת הבחנה בין רישום לבין התאגדות. בהיעדר שליטה וניהול בישראל, ניתן לכוון מושב בישראל רק על-ידי התאגדות בישראל ואין די ברישום בישראל.

⁹⁸ בהולנדית:

Wet op de vennootschapshelasting 1969.

⁹⁹ ראו גם: Weeghel, 11.

¹⁰⁰ בהולנדית:

Wet op de dividendbelasting 1965.

¹⁰¹ ראו, בין השאר, את הפנייתו של Weeghel, 11.

E. A. Brood, *De vestigingsplaats van vennootschappen* (Kluwer, Deventer, 1989), 150.

¹⁰² לביקורת ראו, שם:

J. Verburg, *Vennootschapsbelasting* (Kluwer, Deventer, 1984), 42.

¹⁰³ לגבי שיטת המס הישראלית, ראו **כרך ג'**.

¹⁰⁴ המונח 'חבר בני אדם' מוגדר בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה כ"כל גוף ציבורי, מואגד או מאוחד, וכל חברה, אגודת אחים, חברותה או התאחדות, בין שהן מואגדות ובין שאינן מואגדות". ככלל, ההחלטה, אם גוף פלוני שהואגד על-פי דין זר נופל בגדר המונח 'חבר-בני-אדם', תיקבע בהתאם לתכונות שמוקנות לו באותו דין.

¹⁰⁵ בעבר, הרישום של חברות היה על-פי סעיפים 24-16 לפקודת החברות [נוסח חדש], תשמ"ג-1983, נ"ח 37. כיום רישומם מוסדר בסעיפים 10-8 לחוק החברות, תשנ"ט-1999, ס"ח 189. כמו כן, קיימים דינים נוספים המאפשרים רישום לסוגי תאגידים נוספים, כדוגמת פקודת השותפויות [נוסח חדש], תשל"ה-1975, נ"ח 549.

3.3 מיסוי על-בסיס תושבות

3.3.1 ההיגיון ביסוד מיסוי על-בסיס תושבות

רוב שיטות המיסוי המערביות מטילות כיום מס על-בסיס כלל-עולמי, מיסוי המבוסס על מקום מושבו של הנישום - 'Residence'¹⁰⁶. זיקת התושבות ניתנת להצדקה וקיימים טיעונים רבים התומכים בה, שהמרכזי מביניהם הוא כי המתגוררים בקביעות או באורח רגיל במדינה פלונית צריכים לתרום למדינה זו ולשאת במימון הוצאותיה. עמדו על כך בדו"ח ארבעת המומחים¹⁰⁷:

"This is a more defensible basis, and has many arguments in its favour ... Those who are permanently or habitually resident in a place ought undoubtedly to contribute to its expenses."

שהות ארעית במדינה מסוימת, הנעדרת כל זיקה נוספת של הנישום או של הכנסותיו אליה, אינה מצדיקה הטלת מס רק על אותן הכנסות שהופקו על-ידי אותו נישום ממקור גיאוגרפי הנמצא בתוך אותה מדינה. מגורי קבע, לעומת זאת, מלמדים על קשר חזק בין הנישום לבין המדינה שבה הוא מתגורר, קשר שנתפס, דרך כלל, כמצדיק את הטלת המס על-בסיס כלל-עולמי. תושב מדינה נהנה מהגנה שאותה מדינה מספקת לו ולרכושו; הוא משתמש בתשתיות שלה, ונהנה מסחורות ומשירותים ציבוריים שונים שהיא מספקת לו. לרשותו עומדות מערכות המשפט, הבריאות, הפיתוח והתשתיות, קשרי חוץ, חינוך וביטחון של אותה מדינה. שירותים אלו יעמדו לרשותו גם אם הכנסתו נובעת ממקורות שאינם נמצאים בתחום אותה מדינה. בהתבסס על טיעונים אלו, נחשב מיסוי כלל-עולמי של התושב למוצדק, הן במישור הערכי והן במישור הכלכלי.

ביסוס שיטת המס הפרסונלית על מקום מושבו של הנישום נכונה יותר מביסוסה על מקום שהייתו או הימצאותו בלבד. עמדו על כך גם רפאל ומהולל¹⁰⁸:

"עקרון רציונלי אחר, שעליו ניתן להשתית את השיטה מהבחינה העיונית, הוא מקום מושבו של הנישום - 'Domicile' או 'Residence'. אין ספק, שעקרון זה מתגבר על הבעיות הנוצרות כתוצאה מביסוס השיטה רק על מקום הימצאותו של הנישום. עקרון זה אינו מעוגן בעקרון הנאמנות הפוליטית אלא בחובה כלכלית כלפי הריבון: המפיק את הכנסותיו בצל חסותה של מדינה מסוימת, מן הראוי שירים לה מיסים, שבין השאר משמשים ליצירה ולשמירה של התשתית המאפשרת לו את הפקת הכנסותיו."

¹⁰⁶ כאמור, ברוב המדינות המפותחות בסיס זה בא בנוסף לבסיס הטריטוריאלי, המתבסס על מקום המקור הגיאוגרפי של ההכנסה. ראו את הדיון לעיל, פסקה 2.5.

¹⁰⁷ דו"ח ארבעת המומחים, 19.

¹⁰⁸ רפאל ומהולל, 16.

מבחינה תיאורטית ניתן היה לטעון, שהמדינות יכולות לממן הוצאותיהן על-ידי הטלת המס על-בסיס טריטוריאלי בלבד, דהיינו - באמצעות הטלת מס אך ורק על הכנסה שהופקה ממקורות שבתחומן, ללא קשר למקום המושב של מפיק הכנסה או של בעל ההון¹⁰⁹. ברם, שיטה זו לוקה במספר פגמים. ראשית, היא נתפסת ככזו שאינה מסוגלת לקחת בחשבון את עיקרון 'היכולת לשלם' (*the ability to pay*) ואת עיקרון היכולת הכלכלית של הנישום. שנית, אין בה קורלציה ערכית בין ההגנה של מדינה ותושביה לבין סך-כל מקורות ההכנסה של תושביה. שלישית, כתוצאה מכך כמות המס המוטלת על כל נישום ונישום, על-ידי קביעת שיעורי המס לפי השיטה הפרוגרסיבית יוצאת מעוותת¹¹⁰. נוצרת הפליה בין נישומים המפיקים הכנסה ממקורות במדינת מושבם ובין אלה המפיקים הכנסה ממקורות חוץ. עמדו על כך רפאל ומהולל¹¹¹:

"פריסת יריעת המס אך ורק מתוך התחשבות במקום הימצא מקורה הגיאוגרפי של הכנסה טומן בחובו פטור ממיסים של מדינת המושב לאותם תושבים, המנהלים את פעילותם מחוץ לתחומיה. האם סביר הוא כי תושביה הקבועים של מדינה מסוימת לא יהיו חייבים במיסים כאותם תושבים, המפיקים את הכנסותיהם ממקורות המצויים בתחומה, רק משום שהשכילו להעתיק את פעילותם הכלכלית אל מחוץ לתחום מדינת המושב?"

רביעית, מיסוי תושבים על-בסיס טריטוריאלי בלבד עלול לפגוע בניטרליות מס של יצוא הון (*Capital Export Neutrality*). זהו מימד בעל חשיבות רבה כשמדובר בהיבטי המיסוי של פעילות בינלאומית¹¹². מיסוי תושבים על-בסיס כלל עולמי לא אמור לגרום שינוי או להשפיע על החלטות העסקיות והכלכליות של הנישומים בשאלה, היכן לפעול או להשקיע

¹⁰⁹ ראו גם שם.

¹¹⁰ ואולם, תפיסה זו אינה נקייה מספקות. מדינה הממסה על-בסיס טריטוריאלי מלא, קרי - על-בסיס עיקרון המקור בלבד, יכולה לקחת בחשבון את ההכנסה האחרת של הנישום ממקורות חוץ רק בכדי לקבוע את שיעור המס שיחול על הכנסתו שהופקה בתחומה. ראו: Weeghel, 12. עם זאת, נראה כי התפיסה המקובלת נשענת יותר על הטענה, שמדינת המקור אינה יכולה לקבוע את שיעור המס הפרוגרסיבי המדויק ביחס להכנסה שהופקה בתחומה בידי נישום שאינו תושבה. על כך, ראו, בין השאר, את ההפניה שם לפסקה 5.5 לחוות דעתו של Advocaat-Generaal Van Soest לבית המשפט למיסים של הולנד מיום 19 בדצמבר 1990.

Hoge Raad, 19 December 1990, BNB 1991/78.

¹¹¹ רפאל ומהולל, 16.

¹¹² על עקרונות ניטרליות המס והשפעתה על שאלות יסוד בנושא מיסוי פעילות בינלאומית, ראו, בין היתר, אצל אדרעי, 34-36. המחבר מצביע על שלוש גישות יסודיות בנושא ניטרליות מיסים כשמדובר בפעילות בינלאומית: ניטרליות מס של יצוא הון, ניטרליות מס של יבוא הון וניטרליות מס לאומית. ראו גם: R. Hellawell & R. Pugh, *Taxation of Transnational Transactions* (C.C.H., 1987), pp. 39-41; M. J. McIntyre, *The International Income Tax Rules of the United States* (Stoneham U.S.A., 1989), pp. 4-102 - 4-103; U.S. Treasury Department, *Tax Reform for Fairness Simplicity, and Economic Growth* (Washington, 1984), pp. 17-19.

ראו גם דגן, 20.

מיסוי על בסיס אזרחות, תושבות ומקור ההכנסה

- אם במדינת מושבם או אם במדינה אחרת. שיטת מיסוי טריטוריאלית בלעדית עשויה בהחלט להשפיע על העברת הפעילות שלהם לחו"ל.

מובן, כי בסיס פרסונלי עומד ביסוד הגירת רבים מבעלי ההכנסות הגבוהות ממדינותיהם למדינות זרות. כך המקרה של ביוון בורג, אלוף העולם בטניס, שהיגר משוודיה למונקו. כך במקרה של מיכאל שומכר, אלוף העולם בפורמולה 1, שהיגר מגרמניה לשווייץ, וכך במקרים רבים של ישראלים שהיגרו אחרי 1.1.03 מישראל ללונדון. לא כאן המקום לפרט שמותיהם.

משמע, הדעה כאילו שיטת מיסוי כלל-עולמית הינה ניטרלית יותר, אין בה ממש. לעיתים, במיוחד במקרה של מדינות באזורים בעייתיים, נזקה רב מנזק ההפליה האופקית של השיטה הטריטוריאלית.

שיקולים תיאורטיים אלה הביאו, בכל אופן, מדינות רבות לאימוץ שיטת המיסוי על-בסיס כלל-עולמי. זאת, בהתבסס על המאפיין האישי של מושב קבע של נישום. בעקבות זאת, הפכה שיטת מושב הקבע לשיטה של רוב המודלים לאמנות המס, פרט לאלו המוקדמים ביותר¹¹³. שיטה זו משותפת גם לאמנות המס של ישראל¹¹⁴. עם זאת, יש הבדלים במדינות השונות לגבי הגדרת מושב. כתוצאה מכך, אדם עשוי להיחשב בו-זמנית כתושב בשתי מדינות או יותר (כפל תושבות) ולהתחייב, לפיכך, בכפל מס. הפתרון לכך מצוי באמנות המס. אלה כוללות הגדרה מפורטת להכרעת התושבות במקרה של סתירה, ועל-פי המבחנים של הגדרה זו ('Tie Breaker') ניתן להכריע, באיזו מדינה ייחשב פלוני לתושב לצורך האמנה.

3.3.2 טבלה #1: השוואת מבחני התושבות בדין הפנימי של מספר מדינות ובמודל ה-OECD

להלן טבלה השוואתית למבחני התושבות של יחידים וחברות על-פי הדין הפנימי של ארצות-הברית, מספר מדינות אירופאיות ומודל ה-OECD. טבלה תמציתית זו נועדה ליתן רקע להגדרת המונח 'תושב' במדינות שונות. בכך ג' נעמוד במפורט על ההגדרה של תושבות בדין הפנימי של ישראל, ונסקור בקצרה את מבחני התושבות שאומצו בסעיף 4 למודל ה-OECD וברוב אמנות המס של ישראל¹¹⁵.

מס'	המדינה	יחיד	חבר בני אדם	מיסוי כלל עולמי
(1)	אוסטריה	יראו יחיד כ'תושב' אוסטריה אם הוא מחזיק בבית מגורים	תאגיד הרשום באוסטריה ו/או	ממסה את תושביה על הכנסותיהם

¹¹³ לשיטת המיסוי שאומצה במודלים, ראו להלן, פסקה 7.

¹¹⁴ לדיון במאפיינים הבסיסיים של אמנות המס של ישראל, ראו להלן, פרק 19.

¹¹⁵ ראו גם את הדיון להלן, פסקה 16.5.2. ניתוח מפורט של סעיף 4 למודל ה-OECD ('תושבות') ייעשה במסגרת כרך נפרד.

מס'	המדינה	יחיד	חבר בני אדם	מיסוי כלל עולמי
		באוסטריה או אם הוא שוהה באוסטריה למעלה משישה חודשים.	שמקום הניהול האפקטיבי באוסטריה.	הכלל עולמיות.
(2)	אוסטרליה	<p>יראו יחיד כ'תושב' אוסטרליה אם הוא מתגורר באוסטרליה לרבות:</p> <p>(1) יחיד שיש לו בית באוסטרליה, אלא אם הנציב שוכנע, כי יש לו בית מגורים קבוע במדינה אחרת.</p> <p>(2) מי ששהה באוסטרליה במהלך מחצית שנת המס, אלא אם שוכנע הנציב כי יש לו בית מגורים קבוע והוא אינו מתכוון להיות תושב אוסטרליה.</p> <p>(3) יחיד שהוא חבר בקרן פנסיה אוסטרלית או עובד ובני משפחתו.</p>	<p>(1) חברה שהתאגדה באוסטרליה, או</p> <p>(2) חברה שיש לה פעילות עסקית באוסטרליה והיא מנוהלת ונשלטת באוסטרליה או שבעלי השליטה בה הם תושבי אוסטרליה.</p>	ממסה את תושביה על הכנסותיהם הכלל עולמיות.
(3)	איטליה	<p>יראו כ'תושב' איטליה יחיד -</p> <p>(1) ששהה באיטליה 183 ימים ויותר, או</p> <p>(2) שהוא רשום בפנקס מנהל האוכלוסין, או</p> <p>(3) שמרכז האינטרסים החיוניים שלו באיטליה.</p>	<p>תאגיד שמתקיים בו אחד מאלה:</p> <p>(1) יש לו משרד רשום באיטליה.</p> <p>(2) ההנהלה המרכזית שלו יושבת באיטליה.</p> <p>(3) הפעילות המרכזית שלו באיטליה.</p>	ממסה את תושביה על הכנסותיהם הכלל עולמיות, ובלבד שגם מקום הדומיסיל שלהם נמצא באנגליה.
(4)	אנגליה	יראו יחיד כ'תושב' אם הוא ששה באנגליה 183 ימים ויותר בשנת מס נוכחית ו/או היה בכוונתו	תאגיד שהתאגד באנגליה או שהוא נשלט ומנוהל באנגליה.	ממסה את תושביה על-בסיס הכנסותיהם הכלל-

מיסוי על בסיס אזרחות, תושבות ומקור ההכנסה

מס' המדינה	יחיד	חבר בני אדם	מיסוי כלל עולמי
	<p>לבקר באנגליה ולשהות בה במשך מספר שנים.</p> <p>יראו יחיד שהגיע לאנגליה לתקופה של שנתיים ויותר כ"תושב" מהיום הראשון לשהותו. אדם שהגיע לתקופה קצרה משנתיים ימים ו/או אינו יודע לכמה זמן הוא הגיע, יחול הכלל האמור לעיל (183 ימים שהות בשנת מס).</p> <p>לא יראו כ'תושב' יחיד שיצא את אנגליה לצרכי עבודה במשרה מלאה (כשכיר או כעצמאי) לתקופה העולה על שישה חודשים ואשר יש בידו אישור על העסקתו בחו"ל והוא לא שהה באנגליה יותר מ-183 ימים באף אחת משנות המס בהן הוא נעדר ממנה.</p>		עולמיות.
(5)	<p>ההגדרה של 'תושב' כוללת:</p> <p>(1) מי ששווה בארצות-הברית באופן חוקי על-פי חוקי ההגירה של ארצות-הברית (מחזיק ב'גרין קארד').</p> <p>(2) מי שעומד במבחן השהות המהותית ('Substantial Presence Test' לפיו: מי ששהה בארצות-הברית בשנת מס נוכחית 183 ימים או לחילופין מי ששהה בשנת מס נוכחית 31 ימים ובסה"כ 183 ימים-מצטברים' במהלך שלוש שנים. לצורך חישוב 'הימים-המצטברים' יראו כל יום בשנה הנוכחית כיום</p>	<p>חבר-בני-אדם שהתאגד על-פי חוקי התאגידים של אחת מהמדינות, יראוהו כ'תושב' ארצות-הברית.</p>	<p>ממסה את אזרחיה ותושביה על הכנסותיהם הכלל-עולמיות.</p>

מס' המדינה	יחיד	חבר בני אדם	מיסוי כלל עולמי
	מלא, יום בשנה שקדמה לה כ-1/3 יום ויום בשנה השנייה שקדמה לה כ-1/6 יום. כך לדוגמה: אדם ששהה בארצות-הברית בשנה א' 180 יום, בשנה ב' 210 יום ובשנה ג' 83 יום ייחשב כ'תושב' לפי החישוב הבא: $183 = 83 + (210/3) + (180/6)$		
(6)	יראו כ'תושב' גרמניה מי ששהה בגרמניה 6 חודשים (183 יום) במהלך שנה או מי ששהה 6 חודשים ברציפות.	(1) חברה שמשרדה הרשום בגרמניה. (2) חברה שניהולה נעשה מגרמניה.	ממסה את תושביה על הכנסותיהם הכלל עולמיות.
(7)	קביעת תושבותו של יחיד בהולנד נעשית על-פי מבחן עובדתי.	תאגיד שהתאגד בהולנד או שהשליטה והניהול האפקטיביים שלו נעשים בהולנד.	ממסה את תושביה על הכנסותיהם הכלל-עולמיות.
(8)	החל מהראשון לינואר 2004 יראו יחיד כ'תושב' נורבגיה אם מרכזו חיו בנורבגיה. במסגרת זו ישנה חזקת תושבות ליחיד אם הוא שהה בנורבגיה 183 יום במצטבר במהלך תקופה של 12 חודשים. אם תקופה זו נפרסת על-פני שתי שנות מס, יראו ביחיד 'תושב' רק בשנה בה נתקיים מבחן הימים. בנוסף, יראו ביחיד 'תושב' אם שהה בנורבגיה 270 יום במהלך תקופה של 3 שנים.	אין הגדרה לתושבות חברה בדין הפנימי של נורבגיה. בפרקטיקה יראו בחברה 'תושבת' נורבגיה אם היא התאגדה בהתאם לחוק הנורבגי. במקרי גבול מוכרעת תושבותה של חברה לפי מקום ההנהלה האפקטיבית, קרי, ה- <i>Non Executive board</i>	ממסה את תושביה על הכנסותיהם הכלל עולמיות.

מיסוי על בסיס אזרחות, תושבות ומקור ההכנסה

מס' המדינה	יחיד	חבר בני אדם	מיסוי כלל עולמי
(9) ספרד	יראו כ'תושב' ספרד יחיד - (1) ששה בספרד 183 ימים ויותר בשנה קלנדרית, או (2) שמרכז האינטרסים הכלכליים שלו בספרד, או (3) שבחר לדווח יחד עם בני משפחתו כיחידה אחת ובני משפחתו הם תושבי ספרד.	(1) חברה שהתאגדה בספרד, או (2) חברה שהמשרד הראשי שלה יושב בספרד, או (3) חברה שהניהול הממשי שלה נעשה מספרד.	ממסה את תושביה על הכנסותיהם הכלל עולמיות.
(10) פורטוגל	יראו יחיד כ'תושב' פורטוגל אם הוא שהה בפורטוגל 183 יום במצטבר בשנת מס ו/או אם הוא שהה פחות מ-183 יום כאמור ואולם הוא החזיק בבית מגורים בתום שנת המס (31/12).	תאגידים העוסקים במסחר, תעשייה וחקלאות שיש להם משרד ראשי בפורטוגל או שהניהול הממשי שלהם הוא בפורטוגל הם 'תושבים' לצרכי מס, והמס חל על הכנסותיהם הכלל-עולמיות (אם כי הם זכאים לזיכוי בגין מס זר). תאגידים כאמור שאינם עוסקים במסחר, תעשייה או חקלאות, יחויבו על הכנסותיהם הכלל-עולמיות ללא זכאות לזיכוי בגין מס זר.	ממסה את תושביה על הכנסותיהם הכלל עולמיות.
(11) צרפת	יראו יחיד כ'תושב' צרפת אם מתקיים בו אחד מאלה: (1) מקום המגורים שלו או של בני משפחתו בצרפת. (2) הוא שהה בצרפת מעל ל-183 יום בשנת המס.	תאגיד הרשום בצרפת בלבד.	צרפת ממסה על יחידים הכנסותיהם הכלל עולמיות. תאגידים ממוסים על הכנסותיהם הטריטוריאליים

מס'	המדינה	יחיד	חבר בני אדם	מיסוי כלל עולמי
		<p>יום בשנת המס.</p> <p>(3) פעילותו המקצועית היא בצרפת.</p> <p>(4) מרכז האינטרסים הכלכליים שלו בצרפת.</p>		<p>בלבד, ואלום הכנסותיהם שמקורן מחוץ לצרפת עשויות להתחייב במס צרפתי מכוח כללי ה-CFC.</p>
(12)	קנדה	<p>בחוק מס ההכנסה הקנדי אין הגדרה למושג 'תושב', למרות שיש הגדרה ל'לא תושב'. ברמת העיקרון, יראו אדם כ'תושב' קנדי במידה שיש לו זיקות כלכליות וחברתיות לקנדה. בין היתר, בוחנים גם את הזיקות שיש לאדם עם קנדה כאשר הוא שוהה בחו"ל. כלומר, המבחן הוא מבחן עובדתי לגבי כל מקרה ומקרה.</p>	<p>חברה שהתאגדה בקנדה לאחר שנת 1965 תיחשב כ'תושב' קנדה וכן חברה זרה שהניהול המרכזי שלה מתבצע בקנדה.</p>	<p>ממסה את תושביה על הכנסותיהם הכלל-עולמיות.</p>
(13)	OECD	<p>מציע כלל שובר שוויון במקרה בו שתי מדינות טוענות כי אדם הוא 'תושב'. כלל שובר השוויון קובע כלהלן:</p> <p>(1) אותו אדם הוא תושב של המדינה בה הוא מקיים את ביתו הקבוע. אם הוא מקיים, או לא מקיים, בית קבוע בשתי המדינות, יראו אותו כתושב המדינה שיחסיו הכלכליים והאישיים הדוקים יותר (מרכז האינטרסים החיוניים).</p> <p>(2) אם לא ניתן, על-סמך מבחן מרכז האינטרסים החיוניים, לקבוע את מקום התושבות שלו, יראו אותו כתושב</p>	<p>המקרה בו שתי המדינות טוענות כי אדם שאינו יחיד הוא 'תושב' – יראהו כתושב רק של המדינה המתקשרת שבה נמצא 'מקום הניהול הממשי' שלו ("The place of Effective Management").</p>	<p>נקודת המוצא היא ששתי המדינות המתקשרות ממסות את תושביהן על הכנסותיהם הכלל עולמיות.</p>

מיסוי על בסיס אזרחות, תושבות ומקור ההכנסה

מס' המדינה	יחיד	חבר בני אדם	מיסוי כלל עולמי
	<p>המדינה בה הוא נוהג לגור.</p> <p>(3) אם הוא נוהג לגור, או לא נוהג לגור, בשתי המדינות, יראו אותו כתושב המדינה בה הוא אזרח.</p> <p>(4) אם הוא אזרח של שתי המדינות, או שאין לו אזרחות באף אחת מהמדינות המתקשרות, יפתרו המדינות את השאלה בהסכמה הדדית.</p>		

3.4 מיסוי על-פי מקור ההכנסה

מיסוי על-בסיס טריטוריאלי מתבסס על ההכנסה המופקת ממקור הנמצא במדינה פלונית. מיסוי זה מקובל בכל שיטות המס בעולם. ברוב המדינות המפותחות, הבסיס הטריטוריאלי נוהג במקביל ובנוסף לבסיס הפרסונלי. קיימות מדינות מתפתחות בהן הוא משמש כבסיס מיסוי בלעדי.

ההצדקה למיסוי טריטוריאלי, בין באופן בלעדי ובין בנוסף לבסיס הפרסונלי, מבוססת על הגנת המדינה וניצול מערכות הממשל שלה. זאת, בדומה להצדקת מיסוי על-בסיס תושבות הנישום¹¹⁶. בשניהם, מדינת המקור מגינה על מקור ההכנסה, תורמת ליכולת הכלכלית של הנישום הזר, מהווה תשתית להכנסה ממקורותיה ונותנת שירותים לתושב זר (או מקומי) על-ידי תשתיות באותה מדינה.

קביעת מקום המקור יכולה לבוא לידי ביטוי בצורות שונות/בהתאם לסוג ההכנסה ואופייה. כפי שעמדנו על כך לעיל¹¹⁷, מקור יכול להיות אחד מאלו: המקום שבו נמצא עסקו של הנישום (שאינו מקום מושבו); המקום שבו מתבצעים השירותים (בין שאותו מקום עולה לכדי 'מוסד-קבע' או 'בסיס קבוע' ובין שלא); המקום שבו נמצאים הנכסים; המקום שממנו משתלמים תשלומים; מקום מושב המשלם - בעיקר בסוגי הכנסות מנכסים ערטילאיים: דיבידנדים, ריבית, תמלוגים, קצבאות, אנונות וכיו"ב - ולעיתים אף מקום קבלת ההכנסה.

¹¹⁶ ראו את דו"ח ארבעת המומחים, 19-20.

¹¹⁷ ראו את הדיון בכללי המקור, לעיל פסקה 2.4.

בשוליים אף ניתן למצוא, כאמור, מקורות אחרים הבאים לידי ביטוי על-ידי קביעת חזקות או פיקציות סטטוטוריות ביחס למקום המקור של הכנסות מסוימות.

כאמור, בשונה מהשיטה הנוהגת במדינות מפותחות - בהן הבסיס הטריטוריאלי נוהג במקביל ובנוסף לבסיס הפרסונלי - במדינות מתפתחות עשוי הבסיס הטריטוריאלי להיות בלעדי. השיטה האחרונה מכונה 'שיטה טריטוריאלית מלאה'. שיטה זו מטילה את המס על-פי בסיס טריטוריאלי בלבד והיא מתיישבת עם הגישה של ניטרליות מס ביבוא הון ('Capital Import Neutrality')¹¹⁸. ההנחה של גישה זו היא, שיעילות כלכלית מושגת, כאשר מוסכם להעניק במדינה פלונית בסיס שווה לנישומים מקומיים ולנישומים זרים, דהיינו - להבטיח תחרות חופשית ביניהם על-ידי הכפפתם לשיטת מס אחת בלבד¹¹⁹.

אלא מאי? השילוב שבין שיטת מיסוי טריטוריאלית מלאה לבין כללי המיסוי באמנות מס עשוי להביא, לעיתים, לכפל פטור ממס על-בסיס בינלאומי: פעם אחת, במדינת המקור - מכוח הוראות האמנה הרלוונטית ופעם שנייה, במדינת המושב - לנוכח אי חיוב ההכנסה על-פי הדין הפנימי של מדינה זו¹²⁰. הדבר נובע מכך, שנקודת המוצא של אמנות המס היא, ששתי המדינות המתקשרות מטילות מס על-בסיס טריטוריאלי - ביחס לתושבי חוץ, ועל-בסיס פרסונלי - ביחס לתושבים. מכיוון שכך, כלל המיסוי באמנות הוא, על-פי רוב, מתן זכות מיסוי בלעדית למדינת המושב של הנישום¹²¹, או מתן זכות מיסוי ראשונית למדינת המקור לפי סוג ההכנסה ומידת הזיקה לאותה מדינה.

יוצא אפוא, שמדינה המאמצת שיטת מיסוי טריטוריאלית מלאה, מספקת לתושביה תמריץ פיסקלי גבוה לפעול ולהפיק הכנסות ממקורות זרים הנמצאים במדינות הקשורות עמה באמנות מס, כאמור. מדינה כזו עשויה אף להיחשב כ'מקלט מס' ('Tax Haven')¹²².

באמנות המס, ביניהן גם אמנות שישראל קשורה בהן, קיימים לעיתים כללי מיסוי אשר מתנים את הפטור במדינה המתקשרת השנייה בכך שההכנסה תחוב במס במדינת המושב של הנישום. כך נמנע כפל הפטור על-פי האמנה. על נושא זה עוד נתעכב בהמשך¹²³.

¹¹⁸ ראו אדרעי, 35-36; דגן, 21.

¹¹⁹ שם. ספק אם בסיס ההשוואה נכון. ייתכן שניטרליות דורשת דווקא הבחנה ולא זהות.

¹²⁰ לגבי כפל פטור הנוצר על-פי האמנות, ראו את הדיון להלן, פרק 15.

¹²¹ ראו את הדיון להלן, פרק 17. גם כלל זה לדעתנו אינו מדויק.

¹²² דיון מפורט בנושא מקלטי המס בעולם ייעשה ב'כרך ב'.

¹²³ ראו את הדיון להלן, פרק 15.