

9. אמנות מס והמשפט הבינלאומי

תוכן עניינים - ראשי פרקים

233	.....	אמנות מס והמשפט הבינלאומי	9.9
235	.....	אמנות מס והמשפט הבינלאומי	9.9.1
235	.....	כללי ברירת דין	9.9.2
237	.....	תחולת כללי המשפט הבינלאומי הפרטי בדיני מיסים	9.9.3
240	.....	אמנות מס וכללי המשפט הבינלאומי הפרטי	9.9.4

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

9. אמנות מס והמשפט הבינלאומי

9.1 אמנות מס והמשפט הבינלאומי

לאמנות מס תחולה כפולה - במישור הבינלאומי הפומבי ובמישור הבינלאומי הפרטי. ראשית, האמנות נחתמות בין ישויות משפטיות בינלאומיות (מדינות, ארגונים בינלאומיים וכיו"ב), ולפיכך הן מהוות נורמה הסכמית בינלאומית פומבית בין שתיים או יותר ישויות בינלאומיות. שנית, האמנה, מכוח עצמה או מכוח קליטתה לדין פנימי של מדינה פלונית, בין מכוח חקיקה ובין מכוח משפט בינלאומי מנהגי, מהווה נורמה במישור הדין הפנימי של מדינה פלונית. קרי, לאמנות המס, לאחר קליטתן לדין הפנימי, השלכות גם על זכויות וחבויות במישור הבינלאומי הפרטי. דוגמה לנורמה בינלאומית פומבית המצויה באמנות הינה החלפת מידע בין רשויות המס; החלפת מידע זו מחייבת את הצדדים לאמנה אף ללא קליטתה לדין הפנימי, בהיותה נורמה בינלאומית הסכמית⁴⁶⁸.

דוגמה למיסוי בינלאומי פרטי באמנות המס הינה הנורמה הפוטרת ממס, או מגבילה את המס, של תושב במדינת המקור מכוח האמנה. קרי, מדינת המקור מכירה בכוחה של נורמת המשפט הבינלאומי הפרטי, שנקלטה לדין הפנימי מהוראות האמנה, הפוטרת ממס תושב של מדינה פלונית. נורמה זו ניתנת לאכיפה בבתי המשפט של מדינת המקור על-ידי יחיד תושב זר, ולפיכך היא מהווה נורמה משפטית שנקלטה לדין הפנימי, ובהיותה נורמה העוסקת באלמנט זר - הרי היא נורמה של המשפט הבינלאומי הפרטי.

פרק זה יעסוק בקצרה בדוגמאות ובפרטים של דיני אמנות המס והמשפט הבינלאומי הפרטי והפומבי ביחסי הגומלין שביניהם.

9.2 כללי ברירת דין

מקום שאירוע או עסקה פרטית נופלים בגדר תחולת מערכות משפט של מספר מדינות, עולה השאלה, איזה דין חל. שאלה זו נקבעת בהתאם לכללי המשפט הבינלאומי הפרטי של כל מדינה בה מדובר ('*Conflict of Law*' - '*Private International Law*', להלן: מב"פ). כללים אלה, ברוב המקרים, לא ישולבו במערכת החקיקה בתוך מדינה פלונית, ויוסדרו בכל מדינה במערכות שאינן אחידות ואינן תואמות למדינות אחרות. כל מדינה מחילה את כלליה שלה ואף בתוך מדינה פלונית, דרך כלל, אין הסדר ברור וממצה לסוגיות מב"פ. מכיוון שכך, נוצרות התנגשויות וסתירות בנושא זה.

אף הגדרת מב"פ איננה מוסכמת בעולם כולו בין מדינות, וקיימות לגביה מחלוקות גם בתוך מדינות ואפילו בין מחברי ספר זה.

⁴⁶⁸ לפירוט, ראו את דיוננו בסעיף 26 למודל ה-OECD (יחילופי מידע) בכרכים שייכתבו בהמשך.

מב"פ הנו כל אירוע בעל זיקה זרה כלשהי, שיש לה רלוונטיות בשיטת משפט פלונית. כללי המב"פ עוסקים בברירת סמכויות, ברירת דין, הכרה בסמכות טריבונל זר וכיו"ב. הכללים הקובעים, לדוגמה, איזה דין יחול בסיטואציה פלונית, שהנם אך ענף אחד מהמב"פ, מכונים באופן מסורתי 'כללי ברירת דין' (באנגלית: 'Conflict of laws' or 'Conflict of rules', ובגרמנית: 'Kollisionsnormen'⁴⁶⁹).

בישראל נשאבו כללי המב"פ בעבר מ'המשפט המקובל' וכיום מהוראות ספציפיות בעשרות חוקים, ובהיעדר הסדר חקיקה הן עדיין ממשיכים ונשאבים מהדין האנגלי ('Common Law'), דרך סימן 46 לדבר המלך במועצתו 1947-1922. לאחר ביטול סימן זה בסעיף 2 לחוק יסודות המשפט, תש"ם-1980⁴⁷⁰ המשיכו בתי המשפט ללכת בתלם ה-'Common Law'. גם החקיקה שעסקה במב"פ מפורשות, אימצה כעקרון את כללי המב"פ מהמשפט המקובל. צד לצד, החלו בתי המשפט לאמץ כללי ברירת דין אמריקאיים, במיוחד בכל הקשור לברירת הדין בנזיקין. כמו כן, הופצה מטעם משרד המשפטים טיוטת חוק מקיפה, שנועדה להסדיר את המב"פ בישראל⁴⁷¹.

חוק מס, כמו כל חוק אחר, כפוף לכללי ברירת הדין והסמכות על-פי כללי מב"פ במדינה שבה מדובר. מדינות מטילות מיסים מכוח דיני המס הפנימיים שלהן בלבד. מיסוי במדינה פלונית המבוסס על חוק של מדינה אחרת אלמונית, מתרחש רק במקרים חריגים ביותר⁴⁷². כמו כן, וכפי שגם עמדנו על כך לעיל, נדיר שמדינה אחת תאכוף בתחומה את צווי המס של מדינה אחרת, אף כי נתקלנו בחריגים לכך⁴⁷³.

⁴⁶⁹ ראו אצל: Vogel, 20.

⁴⁷⁰ ס"ח 163.

⁴⁷¹ הטיוטה הוכנה על-ידי אחד מבכירי המומחים בתחום, הפרופ' לבונטין. ראו גם אלטר, "משפט בי"ל פרטי ודיני מיסים", לעיל הערה 42, פסקה 2.4.2. דר' אלטר הביע בזמנו ספק רב, אם יש מקום לחוק מקיף בנושא זה:

"נסיון כזה לא קיים למיטב ידיעתנו בשום מדינה בעולם. קיימים הסדרים ספציפיים לפתרון בעיות משפט בינלאומי פרטי בסוגיות מיוחדות, אך לא חוק מקיף. אין אנו פוסלים חוק כזה אולם נראה לנו שללא הקמת ועדה בין - משרדית מיוחדת לדיון ופתרון כל הבעיות הקיימות בהצעת הטיוטה אסור שתאומץ הטיוטה הנ"ל כחוק מחייב."

⁴⁷² לדוגמה, בשנות ה-70 וה-80' במספר מקרים, ברית-המועצות דאו חיבה במס זרים (יחידים ותאגידים) על-פי דיני המס הפנימיים של המדינה שממנה באו אותם זרים. ראו את ההפניה אצל: Vogel, 20; F. Hacker, "Die Doppelbesteuerungsabkommen Rußlands und der anderen GUS-Staten", 15 *Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht* (1922), p. 12, 13, 28.

נציין, כי לרוב, מדיניות זו שונה כשמדובר בפטורים מכוח האמנה, אך אין בכך יישום כללי מדינה זרה, אלא נורמה בינלאומית פרטית שנקלטה לדין פנימי של מדינת מקור.

⁴⁷³ ראו את הדיון לעיל, פסקה 4.7.3. מדינות חולכות וסוטות מכלל זה. שיתוף פעולה בינלאומי בנושאים פיסקליים מתפתח מאז המלחמה בהלבנת הון, טרור וסמים, ותופס מקום נרחב בכל העולם, קרי מאז שנת 1999-1998. גם טיוטות אמנות מס כוללות כבר הצעה לאכיפת חוקי מס של מדינות זרות - צעד חריג, שלא היה סביר לפני 10 שנים.

9.3 תחולת כללי המשפט הבינלאומי הפרטי בדיני מיסים

השאלה, האם תחולתו של חוק מס פלוני הינה גם בחו"ל, היא שאלה של מב"פ! התשובה לשאלה זו תלויה בפרשנות או בהוראה חקוקה המסדירה אותה. כאשר יש הוראה מסדירה - הרי שזו שאלה של פרשנות הוראת חוק; כאשר אין הוראה חקוקה המסדירה זאת - השאלה תוכרע לפי עקרונות בלתי חקוקים של מב"פ. הנורמות שיחולו בפרשנות תחולה אקסטריטוריאליה של חוק, בהיעדר חקיקה מסדירה מפורשת, הם עקרונות מב"פ. שתי ההוראות, זו הכתובה וזו הלוקחה מהמשפט המקובל, בהיעדר חקיקה - שתיהן נורמות מב"פ.

הגדרת מב"פ הינה פתרון לסוגייה משפטית בה חבוי אלמנט זר רלוונטי. אלמנט זר הנו כל אלמנט, שבהתאם לתורת המשפט רלוונטי להחלת הכללים שקבועים בחוק או בדין בשיטת משפט מסוימת. כך לדוגמה, אזרחותו הישראלית של אדם אינה רלוונטית לצורך חיובו במס בישראל אם הנו תושב ישראל, אך רלוונטית לגבי חיובו במס אם הנו תושב האזור. באופן דומה, לאום של אדם (יהודי, ערבי) איננו רלוונטי לשם חיובו במס על-פי הפקודה, אך הנו גורם רלוונטי אם הוא תושב השטחים. בהקשר זה, הגורם הזר הרלוונטי הנו מקום המושב (ולא האזרחות או הלאום). זהו גורם רלוונטי, כי הוא מביא להפעלת כללי דין שונים ביחס לתחולת חוקי מדינת ישראל⁴⁷⁴. מרבית הגורמים שיש להם אלמנט זר אישי, עובדתי או אחר, הנם, דרך כלל, אלמנטים רלוונטיים לברירת הדין בכלל ולברירת הדין במיסיים בפרט.

במקרים מסוימים, בהיעדר סעיף המסדיר ספציפית תחולת חוקי מס פנימיים בחו"ל, יש לבחון את כללי המב"פ. בנושא זה קיימות שתי גישות עיקריות: הגישה הטריטוריאלית והגישה הפונקציונלית⁴⁷⁵. על-פי הגישה הראשונה, נקודת המוצא היא, שחוקי מדינה חלים בטריטוריה שלה, ואין להחילם מחוץ לגבולות המדינה. עם זאת, המחוקק רשאי לחרוג מפורשות, בחקיקה, מהגבולות הטריטוריאלים והוראותיו תהיינה תקפות. לצורך כך מן הראוי, כי ההוראה המרחיבה תהא ברורה וחד-משמעית. הוראה שאינה כזו, אין בכוחה, בדרך כלל, כדי לפרוץ את מעגל הטריטוריאליות⁴⁷⁶. גישה זו, כפי שנרמז לה וניתן לה ביטוי בבג"ץ אמסטרדם⁴⁷⁷, הינה אך כלל פרשנות, שאיננו מקובל כיום. הוא אפילו נסוג בפני כוונה משתמעת קלושה ביותר מצד המחוקק להחיל את חוקי המדינה אף בחו"ל⁴⁷⁸. לגישה זו,

⁴⁷⁴ בין הגורמים הזרים, שאינם רלוונטיים דרך כלל, ניתן למצוא שפה זרה, היסטוריה בחו"ל של אדם (למעט ביחס לזכויות שנרכשו או שנתחייב בהן כפוף לשיטת המשפט הזרה – על-פי כללי ברירת הזמן במב"פ). ראו אלטר, "משפט בינלאומי פרטי ודיני מיסים", לעיל הערה 42.

⁴⁷⁵ שם, שם.

⁴⁷⁶ ראו דוד גליקסברג, "חובת הגשת הצהרת הון של תושב חוץ", מיסים 5/ה (תשנ"ב) א-62, עמ' א-67.

⁴⁷⁷ עניין אמסטרדם, לעיל הערה 43, עמ' 964-968.

⁴⁷⁸ ראו גם רע"א 61/89 בנק הפועלים נ' זרעי דקס ואח', פ"ד מד(1) 201; בג"ץ 100/57 ואח' וייס ומילר נ' המפכ"ל, פ"ד יב 179 (להלן: עניין וייס ומילר), עמ' 191.

המאפיינת במקרים מסוימים את הקודקס הפלילי, היו כמה אסכולות בישראל שתמכו בה⁴⁷⁹, אולם נראה כי אבד עליה הכלח, והיא איננה יותר מאשר מטבע לשון שחוק, שאין לצידו מהות⁴⁸⁰.

הגישה השנייה, הפונקציונלית, היא הגישה המקובלת. גישה אחרונה זו בודקת את תחולתם של חוקים על-פי שני כללים. הכלל האחד הוא, קיום זיקה לגיטימית המקשרת בין אדם החייב בציות לחוק לבין הריבון שכופה עליו את החוק; זיקות מעין אלו יכולות להיות אזרחות⁴⁸¹, מושב⁴⁸² ובדומה לכך זיקות אחרות. הכלל השני הוא כלל האפקטיביות - האפשרות לאכוף על האדם, החייב, ציות לחוק; האפשרות לאכוף יכולה להיות, במקרים מתאימים, אישית⁴⁸³ ולעיתים נכסית - ביחס לנכסי האדם הנמצאים בשליטתו האפקטיבית של הריבון⁴⁸⁴.

כלל זה בא לידי ביטוי בג"ץ **אמסטרדם**⁴⁸⁵, שם התייחס בית המשפט לשאלה, מתי יחול חוק בטריטוריה מקומית ובטריטוריה זרה. בית המשפט הבהיר, כי יש לשאוף לפירוש המבטיח לאותו חוק, במידת האפשר, תחולה אפקטיבית.

⁴⁷⁹ הרעיון בדבר סמכותה הטריטוריאלית של המדינה, מבחינת המשפט הבינלאומי, זכה להתייחסות ענפה בספרות. ראו, למשל, דינשטיין, **סמכויות המדינה כלפי פנים**, לעיל הערה 18, עמ' 13 ואילך. הטעמים העומדים ביסודה של גישה זו פורטו בפסק-הדין בעניין:

American Banana Co. v. United Fruit Co. 213 U.S. 826 (1908).

השופט הולמס מזכיר שם את הכלל הרחב, שלכאורה או במקרה של ספק יש לפרש חוק חרות כבעל משמעות טריטוריאלית גרידא, והוא מונה שלוש סיבות לדרך הפרשנות האמורה: ראשית, מן הראוי להחיל על פלוני את הדין של מדינתו ולא דין של מדינה אחרת, שאין הוא מורגל למושגיה; שנית, החלת דיני מדינה פלוגית מחוץ לתחומיה הטריטוריאליים, יש בה כדי להתערב בסמכויותיו של ריבון זר; ושלישית, החלת דין של מדינה פלוגית בתחומיה של מדינה אלמונית עשויה שלא להיות אפקטיבית. לפיכך, כך סבור השופט הולמס, אין מניעה להחיל דינה של מדינה אחרת מחוץ לגבולותיה, בתחום שאין בו ריבון, כמו בים הפתוח, או במצבים אחרים שווי ערך, שבהם אך מובן הוא שהמדינה רשאית להפעיל את כוחותיה הסובריניים גם מחוץ לתחומה (שם, עמ' 832). וראו גם את הניתוח של השופט ש. לוי בעניין **ק.א.פ. פלדות**, לעיל הערה 81. באותו מקרה נקבע, כי שלושה עקרונות אלה לא חלים על אזרחי ישראל תושבי אזור יהודה, שומרון וחבל עזה, ולפיכך הדרישה כי יגישו הצהרת הון למדינת ישראל היא חוקית לחלוטין:

"אף אחד מן הטעמים האמורים אינו קיים במקרה שלפנינו: המערערים, במידה שהם אזרחי ישראל, מורגלים למושגי הדין הישראלי; החלתם המלאה של דיני מס הכנסה אינה מהווה התערבות בסמכויותיו של ריבון זר; והפעלת דיני המס עליהם במלוא היקפם בודאי שתהיה אפקטיבית". (שם, שם) כפי שמצוין פרופ' גליקסברג, לעיל הערה 476, הנמקה זו של בית המשפט אינה תקפה, ככלל, ביחס לתושבי חוץ.

⁴⁸⁰ עניין **ק.א.פ. פלדות**, לעיל הערה 81; עניין **וייס ומילר**, לעיל הערה 478; ע"פ 135/70 **מדינת ישראל נ' וליד עבדל חמיד עזאיזה**, פ"ד כד(1) 417; ע"פ 716/81 **אחמד האדייה נ' מדינת ישראל**, פ"ד לו(4) 530; ע"פ 163/82 **משה דוד נ' מדינת ישראל**, פ"ד לו(1) 622; ע"פ 831/80 **צובא נ' מדינת ישראל**, פ"ד לו(2) 169.

⁴⁸¹ עניין **ק.א.פ. פלדות**, לעיל הערה 81, ועניין **וייס ומילר**, לעיל הערה 478.

⁴⁸² עניין **אמסטרדם**, לעיל הערה 43.

⁴⁸³ עניין **וייס ומילר**, לעיל הערה 478.

⁴⁸⁴ עניין **אמסטרדם**, לעיל הערה 43; עניין **ק.א.פ. פלדות**, לעיל הערה 81.

⁴⁸⁵ עניין **אמסטרדם**, לעיל הערה 43.

וכלשונו של בית משפט⁴⁸⁶:

"... ולבסוף בבואנו לפרש את הוראות החוב המנדטוריות הנדונות, שומה עלינו לשים אל לבנו את הכלל הידוע - הקשור קשר אמיץ לעקרון של ריבונות טריטוריאלית ואשר אף הוא כלל של פירוש - כי חזקה על המחוקק, שטיפל בבני אדם ובנכסים שיש לו עליהם סמכות אפקטיבית הואיל "ויהא זה ללא תועלת, כי יתימר להפעיל סמכות במקום שאין בידו יכולת של ביצוע..."⁴⁸⁷

לפי עיקרון אפקטיביות זה, נקבע שם, כי צו הפקעה חל על נכסים המצויים בישראל בהיותו יעיל דיו להקנותם אפקטיבית לידי הרשות. אולם השופט אגרנט פסק אז, כי גם נכסים של תושב ישראל המצויים בחו"ל כפופים לצו; די בעצם האפשרות לאכוף 'in-personam' של בעליהם.

בעניין **ק.פ.א. פלדות**⁴⁸⁸ נדונה חוקיות הדרישה להגשת דו"ח והצהרת הון על-ידי אזרחי ישראל, תושבי יהודה, שומרון וחבל עזה, בהיעדר סעיף תחולה מפורש!⁴⁸⁹ השופט ש. לוין חזר שם על העקרונות אותם ביסס אגרנט כמלאכת מחשבת בפסק-הדין בעניין **אמסטרדם** לעיל וקבע כי⁴⁹⁰:

1. עיקרון הטריטוריאליות איננו אלא כלל פרשנות שניתן לסטות ממנו אף בהתאם ל'מגמה כללית' של החוק שנדון.
2. התחולה של חוק מעבר לטריטוריה תהיה בשים לב לעיקרון האפקטיביות שפותח על-ידי השופט אגרנט בפסק-הדין בעניין **אמסטרדם**⁴⁹¹.

⁴⁸⁶ שם, 971.

⁴⁸⁷ וראו בעניין זה גם את האסמכתאות שזכרו שם, שם.

⁴⁸⁸ עניין **ק.פ.א. פלדות**, לעיל הערה 81.

⁴⁸⁹ באותו מקרה נדחו טענותיהם של הנאשמים אחת לאחת, ונתקבלה עמדת פרקליטות המדינה, אם כי לא מהנימוקים שהובאו על-ידי בא כוח המדינה. רשויות המס טענו לתחולה בינלאומית מרחיבה של החובה להצהרת הון:

"מר חסון, בשם המשיבה, השיב על טענה זו באמרו שיש לתת לסעיפים האמורים פירוש הגיוני, יעיל וסביר, להיותם מסמיכים את פקיד השומה לשלוח דרישות לכל אדם, שיש לו הכנסה חייבת, באשר הוא שם. כך למשל, חייב להגיש דו"ח גם יחיד תושב חוץ שהיתה לו הכנסה חייבת בשנת המס (סעיף 131(א)(4)) ולפיכך מותר להמציא ליחיד האמור דרישה גם מחוץ לתחומי המדינה..."

(שם, 295) בית המשפט לא קיבל עמדה גורפת זו והשאיר שאלה זו ללא הכרעה:

"הגעתי לכלל מסקנה שהמערכת העובדתית נשוא הערעור אינה מחייבת נקיטת עמדה לגבי סמכותו של פקיד השומה לשלוח דרישות למי שנמצא בתחומיו של ריבון זר; גם אין צורך, לדעתי, להתייחס לפרשנות המרחיבה שבה דגל עורך-דין חסון למילותיו של סעיף 3א(ב) לפקודה, משום שסבור אני שמכל מקום סובלים הביטויים 'כל אדם' ו'אדם' בסעיפים 131(א)(6) ו-135(1) לפקודה הכללה בגדרם של אזרחים ישראלים תושבי האזור, וגם מן הראוי הוא לכלול אזרחים כאמור בגדר הסעיפים הנזכרים."

(שם, 295-296)

⁴⁹⁰ עניין **אמסטרדם**, לעיל הערה 43, עמ' 296.

⁴⁹¹ גם בעניין **וייס ומילר**, לעיל הערה 478, הדגיש בית המשפט כי ניתן לדלות מגמת סטייה מעיקרון הטריטוריאליות במקרים מתאימים על-פי רוחו הכללית של החוק.

פרופ' גליקסברג מציין, כי בעת האחרונה נוסף בארצות-הברית דגש לסוגיית היקף התחולה הבינלאומית, בנוסף להיבטי הטריטוריאליות והאפקטיביות, המתבסס על סבירות והגינות⁴⁹²: "הזרקורים מופנים עתה לסבירות ולהגינות"⁴⁹³.

9.4 אמנות מס וכללי המשפט הבינלאומי הפרטי

אמנות המס, בנוסף להיותן נורמת משפט בינלאומית פומבית, מהוות חלק מכללי המב"פ במישור של כל מדינה מול נישומיה היא, מקומיים וזרים. האמנות מבוססות על ההנחה, ששתי המדינות המתקשרות מטילות מס על-פי הדין הפנימי שלהן⁴⁹⁴. על-כן, בהתאם לכללי המב"פ, אמנות המס מסייגות לעיתים דין פנימי בפני דין האמנה, ולעיתים דין זר הופך לדין פנימי. האמנות מגבילות את דיני המס של המדינות המתקשרות במטרה להבטיח מניעת כפל מס. במסגרת תיחום תחולתה של האמנה, ניתן להטיל מס על-פי הדין הפנימי, בכפוף לקיום תנאי האמנה. חיוב המדינות לפעול לפי האמנה במקרים רלוונטיים, כדוגמת מתן זיכוי של מס זר כנגד המס המוטל על-ידיהן, או מתן פטור בשל המס ששולם במדינה האחרת או כל נורמה אחרת, מהווה למעשה חלק מהמב"פ של אותה מדינה. ניתן לומר, כי לפי ההגדרה של מב"פ לעיל, כל אמנה הינה חלק ממב"פ.

עם זאת, כללי המיסוי באמנות המס אינם בגדר 'כללי ברירת דין' ('Conflicts Rules') הדומים לאלה שקיימים במב"פ. כללי ברירת דין מחייבים לעיתים בית משפט להיעזר במומחה זר, שיעץ, מה הוא הדין התקף במדינה זרה, אשר מכוח מב"פ, דין המדינה עצמה נסוג בפניו. במיסים לא קיימת אף פעם דחיית דין מקומי מכוח כללי ברירת דין בפני דין זר. תמיד, דין המס המקומי הוא הקובע. כללי המיסוי באמנות מגבילים את כללי המיסוי הפנימיים, אך אינם מאמצים אף פעם דין מיסוי זר. הם מעין כללים פנימיים של מיסוי, שניתן לכנותם 'כללי הגבלת דין'. הם דומים ביסודם לאלה הקיימים ב'משפט הבינלאומי המנהלי' ('International Administrative Law'), כפי שתוארו ונותחו על-ידי Karl Neumeyer⁴⁹⁵. אם כי, כפי שמציין בצדק Vogel⁴⁹⁶, הם שונים במקורם ובבסיסם: כללי הגבלת הדין במשפט הבינלאומי המנהלי מגולמים, בדרך כלל, בכללים המהותיים של הדין הפנימי של המדינה שבה מדובר⁴⁹⁷. בניגוד לכך, כללי המיסוי באמנות מהווים מקור נפרד, על יסוד הסכם המהווה בסיס משפטי עצמאי.

⁴⁹² ראו גליקסברג, לעיל הערה 476.

⁴⁹³ ראו: Restatement of The Foreign Relations Law of the United States, לעיל הערה 230, Section 401.

⁴⁹⁴ להרחבה בנוגע למאפייני אמנות המס, ראו את הדין להלן, פרקים 17-18.

⁴⁹⁵ Vogel, 21.

⁴⁹⁶ שם, שם.

⁴⁹⁷ ראו שם גם את הדוגמאות: בארצות-הברית, סעיפים 861-863 (כללי מקור), 871 ו-881 ל-IRC; באנגליה, סעיף 584 ל-I.C.T.A.; בגרמניה, § 1 Abs. 4, 49 EstG.

אף אמנה איננה קובעת, כי דין זר פלוני גובר על דין פנימי, אף אם זו התוצאה בפועל. כללי מב"פ אינם דורשים החלה של דין זר: די אם יסייגו את הדין הפנימי, על-מנת שיהוו כלל של מב"פ. למעשה, זהו כלל פנימי של ברירת דין או סמכות, ולא דין זר, אם כי גם ברירת סמכות עשויה להשתייך למב"פ. ניתן אפוא לסכם, כי כללי מב"פ באמנות המס הם כללי ברירת סמכות בלבד. הם אינם כללים של תחולת דין זר.

הדיון לעיל איננו תאורטי גרידא. קיימים מצבים רבים בהם היעזרות בכללי המשפט הבינלאומי הפרטי תוביל לניתוח נכון יותר של שאלות הקשורות באמנות מס. כך לדוגמה, סכסוך בין נישום פלוני זר למדינת אמנה אלמונית, יכול שיוסדר על-פי כללי משפט בינלאומי פרטי מקום שהאמנה איננה מסדירה זאת. נהוג במקרים כאלו ליתן לנישום סעד מכוח עקרונות בינלאומיים פרטיים, גם אם אינם קבועים באמנה פלונית. כך לדוגמה, הפקעת רכוש על-ידי חוק מס שלא בתמורה, אם אכן כך קובע חוק מס פלוני, מוסדרת במשפט הבינלאומי הפרטי ובמשפט הבינלאומי הפומבי. אין סיבה מדוע נישום זר לא יוכל להזדקק להגנות אלו, גם אם אינן קבועות באמנה פלונית.

גם שאלת יכולת אכיפה של חוקי מס זרים, לרבות העברת אינפורמציה הנוגעת לענייני הפיסקליים של נישום ישראלי למדינה זרה מוסדרת במשפט הבינלאומי הפרטי. לדעתנו, בהיעדר הסדר מפורש לסתור, יכול נישום, מכוח המשפט הבינלאומי הפרטי, להתנגד לאכיפת חוקים פיסקליים זרים, שרשויות זרות יבקשו לאכוף נגדו בישראל בכל דרך שהיא.

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף