

36. תחולת אמנות קיימות בעת החלפת ריבונות במדינה פלונית

תוכן עניינים - ראשי פרקים

956	.....	פלונית	36
960	.....	מבוא	36.1
960	.....	ההשלכות של החלפת ריבונות על אמנות המס	36.2
961	.....	היעדר נורמה במשפט הבינלאומי פומבי הסכמי	36.3
962	.....	פתרונות מהמשפט הבינלאומי הפומבי המנהגי	36.4
965	.....	פתרונות במקרה של אמנות כפל מס	36.5

תחולת אמנות קיימות בעת החלפת ריבונות

36. תחולת אמנות קיימות בעת החלפת ריבונות במדינה פלונית

תוכן עניינים מפורט

956	תחולת אמנות קיימות בעת החלפת ריבונות במדינה פלונית
960	36.1 מבוא
960	36.2 ההשלכות של החלפת ריבונות על אמנות המס
961	36.3 היעדר נורמה במשפט הבינלאומי פומבי הסכמי
962	36.4 פתרונות מהמשפט הבינלאומי הפומבי המנהגי
	36.4.1 ההבחנה בין זכויות וחובות ('in-personam') לבין זכויות וחובות ('in-rem') מכוח המשפט הבינלאומי
962	36.4.2 ההבחנה בין זכויות וחובות ('in-personam') מנהגיות להסכמיות
962	36.4.3 היעדר ירושה אוטומטית
963	36.4.4 חריג: שמירת הזהות של המדינה המתקשרת
963	36.4.5 מדינות ברית-המועצות לשעבר
963	36.4.5.1 רוסיה
	36.4.5.2 הצהרת המדינות החברות בקהיליית המדינות העצמאיות (יורשות ברית-המועצות - USSR)
963	36.4.6 הרפובליקות של צ'כוסלובקיה ויוגוסלביה לשעבר
964	36.4.7 עמדת ארצות-הברית, אנגליה וגרמניה ביחס למדינות יורשות ברית-המועצות
964	36.4.8 אמנות המס של ישראל
965	36.4.9 האמנה בין ישראל לגרמניה
965	36.5 פתרונות במקרה של אמנות כפל מס
965	36.5.1 מבוא
966	36.5.2 סעיף 2: המיסים הנדונים

תחולת אמנות קיימות בעת החלפת ריבונות

36.5.2.1	תחולה פרוספקטיבית על מיסים דומים	
966	או זהים בעיקרם	
36.5.2.2	איחוד גרמניה - 1990	
36.5.2.3	סיפוח הונג קונג לסין - 1997	
36.5.3	סעיף 3: פתרון בהגדרת המדינות המתקשרות	967
36.5.4	תחולת אמנות המס של ישראל	968
36.5.5	השלכות החזרת רמת-הגולן לסוריה	968

36. תחולת אמנות קיימות בעת החלפת ריבונות במדינה פלונית

36.1 מבוא

חילופי טריטוריה או משטר במדינה פלונית אינם פוגמים בחובות ובזכויות המוטלים על אותה מדינה מכוח המשפט הבינלאומי. חובות וזכויות אלו נשארים בעינם באורח עקרוני, כל עוד נשמרת זהות המדינה, זהו עקרון הרציפות ('Continuity') של המדינה³⁰¹³. העיקרון חל גם בעת שינוי בטריטוריה או במשטר של המדינה. אם, לדוגמה, ארעה הפיכה במדינה פלונית, הממשלה החדשה איננה רשאית לנער את חוצנה ולכפור בהתחייבויותיה הבינלאומיות של המדינה, כפי שנתקבלו על-ידי הממשלה הקודמת שהודחה³⁰¹⁴.

לעיתים, מדינה שומרת על זהותה גם לאחר שנוסף לשטחה חלק מטריטוריה של מדינה אחרת. השאלה היא, האם נוספו לה זכויות וחובות כתוצאה מן השינוי הטריטוריאלי. שאלה דומה מתעוררת גם לגבי כובש!

סוגייה כוללת זאת, בה מתחלפת הריבונות באזור טריטוריאלי מסוים - על-ידי הכרזת מדינה חדשה או בדרך של סיפוח בידי מדינה אחרת, קרויה 'State Succession'³⁰¹⁵. אנו בחרנו לתרגם ביטוי זה כ'החלפת ריבונות', שנושא את המובן המהותי של המונח. בעברית, כינה אותה פרופ' דינשטיין - 'רושת מדינות'³⁰¹⁶. יש לשים לב לכך, שאין הכוונה כאן לירושה כפי שהיא מובנת בהיקש מהמשפט הפרטי - לאמור: "במות אדם עובר עזבונו לקרוביו"³⁰¹⁷ אלא, כאמור, להעברת ריבונות. לפיכך, נראה לנו כי הביטוי 'חילופי ריבונות' עדיף על הביטוי העברי שטבע דינשטיין - 'רושת מדינות'. ביטוי אחרון זה מבלבל לדעתנו ואינו משקף לאל נכון את הרעיון שגלום בביטוי הלועזי 'State Succession'.

החלפת ריבונות יכולה להתרחש במספר דרכים: עצמאות שמקבלת מושבה (קולוניה); העברת ריבונות; העברת שטחים; איחוד מדינות (לרבות סיפוח); התפוררות של מדינה גדולה והקמתן של מספר מדינות חדשות וכיו"ב. בשנים האחרונות היינו עדים למספר דוגמאות להחלפת ריבונות: פירוק ברית-המועצות, האיחוד מחדש של גרמניה, פירוק הרפובליקה של יוגוסלביה לשעבר, ההפרדה בין שתי הרפובליקות של צ'כוסלובקיה, העברת הריבונות על הונג-קונג לסין ועוד.

36.2 ההשלכות של החלפת ריבונות על אמנות המס

תחולת אמנות קיימות בעת החלפת ריבונות

ברוב המקרים, להחלפת ריבונות יש השלכות על אמנות מס³⁰¹⁸. בהקשר זה עשויות להתעורר שתי שאלות עיקריות: האחת, האם אמנות המס של המדינה הקודמת חדלו מלהתקיים, ואם כן - מאימתי? השנייה, האם האמנות של המדינה שקיבלה ריבונות ישימות גם לגבי שטח ארצה החדש, ושוב, אם התשובה על כך חיובית - אז מאימתי?

כדוגמה למקרה קונקרטי ניתן להזכיר את איחוד גרמניה ביום 3 באוקטובר 1990. באותה תקופה התעוררה השאלה, מתי אמנות המס של מזרח-גרמניה ('German Democratic Republic')³⁰¹⁹ חדלו מלהתקיים, והאם האמנות של מערב גרמניה ('Federal Republic of Germany') חלות גם על שטחי מזרח גרמניה לשעבר, ואם כן - אז מאימתי?³⁰²⁰

36.3 היעדר נורמה במשפט הבינלאומי פומבי הסכמי

במשפט הבינלאומי אין כיום אמנה או גוף ממוסד העוסק בנושא של ההשלכות של החלפת ריבונות על אמנות. אמנת וינה בדבר דיני אמנות משנת 1969 לא מתייחסת במפורש לנושא זה. סעיף 29 לאמנה זו, שכותרת השוליים שלו היא 'תיחומן הטריטוריאלי של אמנות' ('Territorial Scope of Treaties'), קובע באופן כללי בלבד, כי אם אין כוונה אחרת משתמעת מן האמנה, או ממקום אחר, האמנה צריכה לחייב כל מדינה שהינה צד לאמנה לגבי כל שטח ארצה.

וכלשונו באנגלית:

"Unless a different intention appears from the treaty or is otherwise established, a treaty is binding upon each party in respect of its entire territory."

משמע, מן הסעיף עולה, כי אמנה חלה גם על שטח שסופח. מובן כי לכלל קיימים חריגים מפורשים באמנות שונות, מטעמים פוליטיים ואחרים.

במהלך שנות ה-70, הוועדה למשפט בינלאומי ישרה על המדוכה ובחנה את ההשלכות המשפטיות שנובעות משינויים ברציפות הטריטוריאלי של המדינות המתקשרות על האמנות שלהן. הוועדה חיברה טיוטה לאמנת וינה בדבר החלפת ריבונות ביחס לאמנות מיום 22 באוגוסט 1978 ('Vienna Convention on the Succession of States in Respect of Treaties of 22 August 1978'). באמנה זו נקבעו כללים מפורשים המסדירים את הנושא, אולם עד 1996 רק 15 מדינות אשררו את האמנה, כך שלמעשה עד היום היא לא נכנסה לתוקף.³⁰²¹

36.4 פתרונות מהמשפט הבינלאומי הפומבי המנהגי

36.4.1 ההבחנה בין זכויות וחובות ('in-personam') לבין זכויות וחובות ('in-rem') מכוח המשפט הבינלאומי

בהיעדר נורמה במשפט הבינלאומי הפומבי ההסכמי, ההשלכות המשפטיות של חילופי ריבונות צריכות להיקבע על-פי המשפט הבינלאומי הפומבי המנהגי, על-אף שנקודות רבות בו אינן ברורות ושנויות במחלוקת. הכללים שגובשו במשפט הבינלאומי הפומבי המנהגי בנוגע להחלפת ריבונות חלים הן על קבלת זכויות וחובות הקיימות מכוח המשפט הבינלאומי והן על קבלת זכויות וחובות הקיימות מכוח המשפט הלאומי. לגבי זכויות וחובות הקיימות מכוח המשפט הבינלאומי, כללים אלה מבחינים בין זכויות וחובות המוקנות למדינה בתור שכאלה, 'זכות גברא' ('in-personam'), לבין זכויות וחובות הקיימות ('in-rem' (זכות חפצא)), כלומר - זכויות וחובות הצמודות לטריטוריה מסוימת.

36.4.2 ההבחנה בין זכויות וחובות ('in-personam') מנהגיות להסכמיות

אשר לזכויות וחובות 'in-personam', המהוות את רוב הזכויות והחובות הקיימות על-פי המשפט הבינלאומי, יש לעשות הבחנה נוספת: בין אלו המוקנות למדינה על סמך המשפט המנהגי, דהיינו - על סמך עקרונות כלליים, לבין אלה המוקנות לה על יסוד המשפט ההסכמי³⁰²².

36.4.3 היעדר ירושה אוטומטית

אמנות המס אינן אלא הסכמים בינלאומיים, שעניינם ממילא ביצירת זכויות וחובות הסכמיות. עד תחילת המאה ה-19, המשפט הבינלאומי הפומבי המנהגי אימץ ביחס לכך את העיקרון של ירושה אוניברסלית אוטומטית, או במילים אחרות, רציפות הזכויות והחובות גם ביחס למדינות החדשות. אולם, בעקבות קבלת עצמאותה של ארצות-הברית, התחיל להתגבש עיקרון הפוך של אי הרציפות, לפיו המדינה היורשת הינה ריבונית לגבי שטחה, ובכוחה לקבוע אלו אמנות של המדינה הקודמת היא תכבד ואלו לאו³⁰²³. יוצא אם כן, כי העיקרון הכללי בכל הנוגע לאמנות מס הוא, שלא קיימת ירושה אוטומטית שלהן במקרה של חילופי שלטון מדינתיים. זכויות וחובות אלו מוקנות למדינות מתקשרות בלבד, ולא

תחולת אמנות קיימות בעת החלפת ריבונות

למדינות אחרות. לפיכך, אם למשל התפוררה מדינה גדולה, ועל הטריטוריה שלה קמו מספר מדינות חדשות, כל אחת מהן צריכה להצטרף להסכמים בינלאומיים מחדש ('*De Novo*'), ורק אותם הסכמים שהיא אמנם הצטרפה אליהם יעניקו לה זכויות ויטילו עליה חובות.³⁰²⁴ גם במקרים אלה, האמנות מחייבות את המדינה היורשת, כתוצאה מרצונה שלה ולא באופן אוטומטי או בלתי רצוני.

36.4.4 חריג: שמירת הזהות של המדינה המתקשרת

קיימים מספר חריגים לעיקרון אי הרציפות: לדוגמה, ביחס לאמנות המבססות גבולות טריטוריאליים³⁰²⁵. כך, שינוי בחוקה, בשם או אפילו בטריטוריה של מדינה מתקשרת לא יגרע מתחולת האמנה, ככל שנשמרת הזהות של המדינה המתקשרת במשפט הבינלאומי. כעקרון, אם טריטוריה של מדינה פלונית משתנה, אמנותיה תמשכנה לחול גם לגבי הטריטוריה החדשה, בעוד שתחולתן על הטריטוריה שנגרעה תפוג ('*Principle of Moving Frontiers*')³⁰²⁶.

36.4.5 מדינות ברית-המועצות לשעבר

36.4.5.1 רוסיה

אמנות המס של ברית-המועצות לשעבר (*USSR*) ממשיכות לחול כיום על רוסיה, מכיוון שמתייחסים אליה כאל זהה לברית-המועצות³⁰²⁷. אשר לשאר המדינות שירשו שטחים שונים של ברית-המועצות, הפרקטיקה הנוהגת כיום נשענת בעיקר על העיקרון של חילוף ריבונות משפטי חלקי. דהיינו - 'האצלת הסכמים' ('*Devolution Agreements*') או הצהרות של המדינות היורשות, אם הן רואות את עצמן כמחויבות על-ידי כל האמנות שהמדינה או היחידה המדינית הקודמת היתה צד להן, ואם כן - מאימת. זאת, בהתאם להנחה הבסיסית, שהאמנות ממשיכות לחול ביחס לאותן מדינות, כל עוד אף אחת מהמדינות המתקשרות לא מצהירה בתוך תקופת זמן סבירה כי היא רואה את האמנה כבלתי מחייבת כלפיה.

כאן יצוין, כי אמנת המס בין ישראל לרוסיה נחתמה לאחר התפרקותה של ברית-המועצות ולפיכך במקרה זה, לא עלתה כלל שאלת יישום העקרון של '*Devolution*'.

36.4.5.2 הצהרת המדינות החברות בקהיליית המדינות העצמאיות (יורשות ברית-המועצות - USSR)

המדינות החברות ב'קהיליית המדינות העצמאיות' ('*Commonwealth of Independent States*' - ארמניה, אזרביג'אן, בלרוס, קזחסטאן, קירגיסטאן, מולדובה, הפדרציה הרוסית,

טג'יקיסטאן, טורקימיניסטאן, אוקראינה ואוזבקיסטאן - הבהירו כי הן רואות עצמן כמחויבות בהסכמים בינלאומיים שברית-המועצות לשעבר היתה צד להם, וכך גם גרוזיה. לעומת זאת, המדינות הבלטיות - אסטוניה, לטביה וליטא - הצהירו על חוסר ההסכמה הכללית שלהן לאמנות של ברית-המועצות.

36.4.6 הרפובליקות של צ'כוסלובקיה ויוגוסלביה לשעבר

הרפובליקות של צ'כיה ושל סלובקיה הכריזו על כוונתן לכבד את כל ההתחייבויות הבינלאומיות של הרפובליקה של צ'כוסלובקיה לשעבר. אי לכך, רשויות המס של אנגליה ('*Inland Revenue*')³⁰²⁸ ושר האוצר הפדרלי של גרמניה ('*Bundesminister der Finanzen*, ה-BMF)³⁰²⁹, הודיעו, כי הם ימשיכו ליישם את האמנה עם צ'כוסלובקיה על שתי המדינות היורשות: צ'כיה וסלובקיה. לעומת זאת, בכל הנוגע ליוגוסלביה לשעבר, העמדה אינה אחידה. גרמניה מחילה את האמנה הקודמת לגבי קרואטיה, סלובניה, והרציגובינה³⁰³⁰. אנגליה מחילה את האמנה הקודמת לגבי קרואטיה וסלובניה³⁰³¹ וכך נוהגות גם דנמרק ואיטליה³⁰³². פינלנד מחילה את האמנה הקודמת לגבי סלובניה; והולנד לגבי קרואטיה, סלובניה ומקדוניה³⁰³³.

36.4.7 עמדת ארצות-הברית, אנגליה וגרמניה ביחס למדינות יורשות ברית-המועצות

ארצות-הברית מחזיקה בעמדה, כי עד שייחתמו אמנות חדשות, האמנה בינה לבין ברית-המועצות לשעבר נותרת בתוקף לגבי המדינות הנמנות על הקונפדרציה של המדינות העצמאיות ('*Confederation of Independent States*')³⁰³⁴. באופן דומה, אנגליה רואה באמנה עם ברית-המועצות לשעבר כחלה לגבי רוסיה ומחילה אותה גם לגבי כל המדינות האחרות³⁰³⁵. גם שר האוצר הפדרלי של גרמניה נוהג כיום לפי המדיניות של חילוף ריבונות משפטי חלקי ביחס לאמנות של ברית-המועצות לגבי כל המדינות החדשות שנוצרו לאחר פירוק ברית-המועצות³⁰³⁶. כאמור, עמדה תואמת ננקטת בגרמניה לגבי המדינות שקיבלו ריבונות על הטריטוריה של יוגוסלביה והרפובליקה של צ'כוסלובקיה³⁰³⁷.

36.4.8 אמנות המס של ישראל

כפי שהורחב על כך לעיל³⁰³⁸, אמנות המס הראשונות שישראל כרתה כמדינה ריבונית נכרתו החל מסוף שנות החמישים, ובמהלך שנות השישים והשבעים. באותה עת הושם דגש רק על מדינות מפותחות (מדינות "עשירות"), בעיקר ממערב אירופה, כדוגמת שוודיה, צרפת, נורבגיה, דנמרק, אוסטרליה, איטליה, הולנד, בלגיה, קנדה וגרמניה. רק בשנים האחרונות, החל משנות התשעים, הושם דגש על הרחבת רשת אמנות המס של ישראל, ולפיכך נחתמו אמנות מס רבות עם מדינות פחות מפותחות, בין השאר, מדינות במזרח אירופה, כדוגמת פולין, הונגריה, רומניה, ובולגריה. כחלק ממגמה זו נחתמו גם אמנות מס עם המדינות החדשות שנוצרו לאחר פירוקן של ברית-המועצות וצ'כוסלובקיה לשעבר. ביניהן ניתן להזכיר את צ'כיה, סלובקיה, אוזבקיסטן ורוסיה. מכיוון שכך, הבעיה של חילופי ריבונות ביחס לפירוק ברית-המועצות, צ'כוסלובקיה ויוגוסלביה לשעבר אינה מתעוררת, שהרי ישראל לא התקשרה בעבר באמנות מס עם מדינות אלה, אלא רק עם חלק מהמדינות החדשות שנוצרו לאחר פירוקן.

36.4.9 האמנה בין ישראל לגרמניה

ואולם, ההשלכות של החלפת ריבונות עשויות להיות רלוונטיות לגבי האמנה משנת 1962 בין ישראל לרפובליקה הפדרלית של גרמניה³⁰³⁹. בקשר לאמנה זו, נשאלת אפוא השאלה, האם לאחר האיחוד של מזרח גרמניה עם מערבה חלה האמנה גם על הטריטוריה של מזרח גרמניה. התשובה לשאלה זו היא חיובית. בהתאם למדיניות של ירושה חלקית, לאחר האיחוד של מזרח גרמניה עם מערבה, הצהיר שר האוצר של הרפובליקה הפדרלית של גרמניה, כי הוא יחיל את אמנות המס של מערב גרמניה גם על הטריטוריה של מזרח גרמניה לשעבר³⁰⁴⁰.

36.5 פתרונות במקרה של אמנות כפל מס

36.5.1 מבוא

השאלה, מהן ההשלכות המשפטיות של חילופי ריבונות על אמנות מס, תתעורר ככל הנראה גם בעתיד. יהיה זה מן המועיל אילו ועדת ה-OECD לנושאים פסקליים תשב על המדוכה במטרה לחבר דו"ח בו תגובש גישה ברורה לסוגייה זו. כיום, בהיעדר כללים ברורים במשפט הבינלאומי הפומבי המנהגי ו/או ההסכמי וב-OECD, ניתן לנסות למצוא את הפתרון לשאלה זו בתוך האמנות עצמן.

36.5.2 סעיף 2: המיסים הנדונים

36.5.2.1 תחולה פרוספקטיבית על מיסים דומים או זהים בעיקרם

אמנות המס מתייחסות לשיטות המיסוי הנוהגות בשתי מדינות. ההסדר הקבוע בסעיף 2 במודל ה-OECD, שכותרתו 'המיסים הנדונים' (*Taxes Covered*), מגדיר את המיסים שלגביהם חלה האמנה³⁰⁴¹. באמנות בין מדינות רבות, סעיף זה נוקב במפורש, ביחס לכל אחת מן המדינות המתקשרות, בשמות המיסים עליהם תחול האמנה³⁰⁴². כמו כן, הסעיף כולל גם הוראה פרוספקטיבית כללית, לפיה האמנה תחול גם על מיסים זהים או דומים בעיקרם שיוטלו על-ידי מדינה מתקשרת לאחר תאריך חתימתה של האמנה, בנוסף למיסים הקיימים או במקומם³⁰⁴³. לא קיים כלל עיקרון המורה, כי במקום שבו טריטוריה של מדינה פלונית משתנה, אמנותיה תמשכנה לחול גם לגבי הטריטוריה החדשה (*Principle of Moving Frontiers*)³⁰⁴⁴. עיקרון זה יחול עליהן רק אם יסוכם כך או שיוגדר כך באמנה. עם זאת, סביר להניח שאם לא יחול שינוי משמעותי בשיטת המס של המדינה היורשת לעומת המדינה הקודמת, כך שהמיסים המוטלים בטריטוריה החדשה יוותרו דומים ביסודם למיסים שעליהם האמנה חלה³⁰⁴⁵, הרי האמנה תכובד גם ביחס לשטח החדש. כלל זה איננו ברור מאליהו ביחס לישראל, נוכח ההקשרים הפוליטיים הבינלאומיים המיוחדים בו מצויה ישראל.

36.5.2.2 איחוד גרמניה - 1990

האמנות של הרפובליקה הפדרלית של גרמניה (מערב גרמניה) לא חלו אוטומטית על הטריטוריה של הרפובליקה הדמוקרטית של גרמניה (מזרח גרמניה), למרות שזו הצטרפה לרפובליקה הפדרלית ביום 3 באוקטובר 1990. הן חלו מאוחר יותר, בעת שחוקי המס של מערב גרמניה הוחלו על מזרח גרמניה לשעבר, ביום 1 בפברואר 1991³⁰⁴⁶.

36.5.2.3 סיפוח הונג קונג לסין - 1997

במקרים שבהם חל שינוי משמעותי בשיטת המס או ביחסי הסחר ובזרימת ההשקעות בין שתי המדינות שעשויות להוות צד לאמנה, מן הראוי שהאמנה לא תחול לגבי הטריטוריה החדשה³⁰⁴⁷. אמנות המס של הרפובליקה העממית של סין אינן חלות על הונג קונג, אשר סופחה לסין ביום 30 ביוני 1997. זאת, בין השאר, לנוכח ההתחייבות שנתנה ממשלת סין לממשלת אנגליה בשנת 1984, בה סין התחייבה כי לאחר שהיא תקבל ריבונות מלאה על הונג קונג, היא תותיר את שיטת המס הנפרדת והשונה של הונג קונג על כנה³⁰⁴⁸. ואכן,

תחולת אמנות קיימות בעת החלפת ריבונות

מספר מדינות הבהירו, כי האמנות שנחתמו בעבר בינן לבין סין אינן חלות על הונג-קונג. כך למשל, עשו שלטונות המס באוסטרליה³⁰⁴⁹ ובארצות-הברית³⁰⁵⁰. וכפי שיוסבר להלן, זוהי העמדה גם ביחס לאמנה בין ישראל לסין.

36.5.3 סעיף 3: פתרון בהגדרת המדינות המתקשרות

התשובה לשאלה, אם אמנה פלונית חלה על טריטוריה חדשה שנוספה למדינה אלמונית, תימצא לעיתים בעצם ההגדרה של המדינות המתקשרות באמנה. האמנה בין אנגליה לרפובליקה הפדרלית של גרמניה משנת 1964 מגדירה בסעיף 2(1)(b) את הרפובליקה הפדרלית ('Federal Republic') כטריטוריה שבה החוק הבסיסי של גרמניה הפדרלית חל. לאמור:

"The territory in which the Basic Law of the Federal Republic of Germany is in force..."³⁰⁵¹

התוצאה הינה, כי האמנה חלה על מזרח גרמניה מהרגע בה הוחלו לגביה חוקי מס זהים, בתחילת 1991. בדומה לכך, האמנה בין ישראל לסין משנת 1995 מגדירה בסעיף 3(א) את 'סין' כך:

"כל שטח ארצה של הרפובליקה העממית של סין, לרבות הים הטריטוריאלי שלה, שלגביו חלים חוקי סין המתייחסים למיסוי, וכל שטח שמעבר לים הטריטוריאלי, שבו יש לרפובליקה העממית של סין זכויות ריבוניות לחיפוש ולניצול משאבים בקרקעית הים ובתת הקרקע ומשאבים במים שמעליהם בהתאם לדין הבינלאומי";

המונח 'מס סיני' מוגדר בסעיף 2(3)(א) לאמנה ככולל:

- (1) "מס הכנסה על יחידים;
- (2) מס הכנסה על מיזמים בהשקעת חוץ ומיזמים תושבי חוץ;
- (3) מס הכנסה מקומי";

התוצאה היא, כי אמנת המס עם סין איננה חלה על הונג-קונג, שכן שם קיימת שיטת מס בסיסית שונה מזו שקיימת בסין.

באופן דומה, האמנה בין אנגליה לסין, למשל, מגדירה את סין ככל השטח שבו החוקים הנוגעים למס סיני חלים. לאמור:

"All the territory in which the laws relating Chinese tax are in force..."

המונח 'מס סיני' מוגדר ככולל רק את המיסים שחלים בתוך סין עצמה, או כפי שביטא זאת Baker³⁰⁵²: 'in the Mainland'. לאור ניתוח זה ניתן להגיע אפוא למסקנה, כי האמנה בין אנגליה לסין אינה חלה על הטריטוריות של הונג-קונג (Hong-Kong), מקאו (Macao),

וטיוואן (Taiwan), אלא רק לגבי סין עצמה³⁰⁵³, וזאת כאמור בשל השוני הבסיסי בחוקי המס שבטריטוריות הנקובות לעיל.

36.5.4 תחולת אמנות המס של ישראל

האם אמנות המס של ישראל חלות על שטחי יהודה, שומרון, חבל עזה, השטחים הכלולים בתחום השיפוט הטריטוריאלי של הרשות הפלסטינית, מזרח ירושלים ורמת-הגולן?³⁰⁵⁴ שאלה זו חורגת מהמסגרת כאן והיא ראויה לדיון נפרד³⁰⁵⁵. עם זאת, ומבלי להיכנס לעומקו של דיון, נאמר כאן רק שהתשובה לשאלה זו תלויה בהגדרה של 'מדינת ישראל' באמנה הרלוונטית, בדין הפנימי הישראלי, ובמשפט הבינלאומי. לדוגמה, באמנה בין ישראל להונגריה הוגדרה 'ישראל' בסעיף 3(1)(ב) לפי משמעותה הגיאוגרפית - "השטח שבו יכולה ממשלת מדינת ישראל לאכוף את גביית המיסים המוטלים על-פי החוק הבינלאומי וחוקי מדינת ישראל". ככלל, לפי הגדרה זו, מכיוון שרמת-הגולן ומזרח ירושלים סופחו לישראל³⁰⁵⁶, נראה שהאמנות יחולו גם על שטחים אלה. לנוכח הגדרת המונח 'ישראל' באמנות המס בין ישראל לאנגליה ובין ישראל לפולין, נראה כי גם ביחס לשתי האמנות הללו יש להסיק אותה מסקנה. לגבי שטחי יהודה, שומרון, חבל עזה, והשטחים הכלולים בתחום השיפוט הטריטוריאלי של הרשות הפלסטינית, ככל הנראה לא תהיה לאמנה תחולה, מאחר ששטחים אלה לא סופחו לישראל ומאחר שישראל לא מטילה שם מס על-בסיס טריטוריאלי.

36.5.5 השלכות החזרת רמת-הגולן לסוריה

שאלה אחרת של החלפת ריבונות עשויה להתעורר, אם ישראל תחזיר בעתיד את רמת-הגולן לסוריה: האם אמנות המס שחתמה סוריה עד אז תחולנה גם על רמת-הגולן? ובכן, בהתאם לעקרון שהוסבר לעיל, נראה שהתשובה לכך, צריכה להיות חיובית. אולם, זאת בכפוף לכך, שהמיסים שיוטלו על-ידי סוריה ברמת-הגולן יהיו דומים ביסודם לאלו שאמנות המס של סוריה חלות עליהם כיום.

תחולת אמנות קיימות בעת החלפת ריבונות