

3. מבנה המיסוי הבינלאומי של ישראל קודם לרפורמה

3.1 שיטת שעטנז: שיטה טריטוריאלית עם חריגים פרסונליים

בשיטת המס, שהייתה נהוגה בישראל עד הרפורמה, ניתן היה למצוא פרצות וחורים רבים שאפשרו לישראלים לבצע תכנוני מס פשוטים למדי במטרה להקטין את חבות המס בישראל. שיטה זו כונתה על-ידי וועדת בן-בסט שיטת "שעטנז"⁸⁵ ובוקרה גם על-ידי וועדת רבינוביץ'⁸⁶. אומנם, לגבי מיסוי רווחי ההון קבע דין המס בישראל במפורש, כי קיימת תחולה בינלאומית כוללת על בסיס פרסונלי של תושבות, דהיינו - ללא קשר למיקום הנכס, בישראל או בחו"ל⁸⁷, אך לגבי מיסוי הכנסות רגילות התשתית בישראל הייתה התחולה הטריטוריאלית. ישראל הטילה מס על הכנסות רגילות שנצמחו, שהופקו או שנתקבלו בישראל. כלל זה מצא את ביטויו בסעיף 2 לפקודה.

3.2 סעיף 2 לפקודה: השיטה הטריטוריאלית

3.2.1 שתי דרישות מצטברות: מקור חיוב ומקור גיאוגרפי

⁸⁴ להרחבה על כך ראו הדיון להלן, בפרק 19.

⁸⁵ ראו וועדת בן-בסט (לעיל, הערה 9), 127-128.

⁸⁶ ראו דו"ח הוועדה לרפורמה במס הכנסה (יוני, 2002) (להלן: וועדת רבינוביץ'), 11, וכך נאמר שם:

"היקף הפטורים הנרחב לגבי הכנסות מהון ואי מיסוי בפועל של הכנסות מחו"ל, פוגע בהכנסות המדינה וכתוצאה מכך תורם, בעקיפין, להעלאת שיעורי המס על הכנסות מיגיעה אישית. עיקר ההון מרוכז בידי בעלי ההכנסות הגבוהות, והם אלו שנהנים בעיקר מהיקף הפטורים הנרחב על הכנסות מהון ואי מיסוי הכנסות מחו"ל. מציאות זו מגדילה את הפער בנטל המס האפקטיבי בו נושאות שכבות הביניים לעומת נטל המס על בעלי ההכנסות הגבוהות, ויוצרת תחושה של חוסר צדק."

⁸⁷ ראו סעיף 89(ב1) לפקודה, כנוסחו קודם לתיקון 132. הסעיף הטיל מס על כל רווח הון שהופק בידי תושב ישראלי, בין שהמכירה נעשתה בישראל ובין שנעשתה מחוץ לישראל. דהיינו - המס הוטל הן על רווח הון שמופק ממקורות בתוך ישראל והן על רווח הון שמופק ממקורות מחוץ לישראל, ללא קשר למיקום הנכס או לקבלת הרווח בישראל. בד בבד, סעיף 89(ב2) לפקודה הטיל מס רווחי הון על תושבי חוץ על בסיס טריטוריאלית. על-פי כלל המקור שנקבע בסעיף המס הוטל על תושבי חוץ המפיקים רווח הון ממכירת נכס הנמצא בישראל או ממכירת נכס הנמצא מחוץ לישראל, ככלל שהוא מהווה זכות, במישרין או בעקיפין, לנכס הנמצא בישראל. ראו גם דוד גליקסברג, "כללי התחולה הבינלאומית של מיסוי רווחי ההון והסעיף 97(ב) לפקודה", הרבעון הישראלי למיסים יט (תשנ"א), 35.

סעיף 2 רישא לפקודת מס הכנסה יוצר את בסיס המס בישראל. קודם לתיקון 132 לפקודה קבע הסעיף כדלקמן:

"מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם שנצמחה, שהופקה, או שנתקבלה בישראל ממקורות אלה:"

העיקרון שהופנם בסעיף זה היווה את הבסיס להיקף התחולה הטריטוריאלית-גיאוגרפית של שיטת המס הישראלית. זאת, הן ביחס לתושבי חוץ והן ביחס לתושבי ישראל, אשר הכנסותיהם האקס-טריטוריאליות אינן נכללות בגדר סעיפים 4, 5 או 89(ב)(1) לפקודת מס הכנסה⁸⁸.

התנאים היסודיים לחיוב הכנסה במס בישראל הושתתו על-פי הסעיף על שתי דרישות מצטברות: האחת, שהכנסה היא מאחד המקורות המנויים בפקודה; השנייה, שההכנסה נצמחה, הופקה או נתקבלה בישראל⁸⁹. בראשיתה, העמידה הפקודה את מבחן המיקום של ההכנסה על שני מבחנים חלופיים בלתי-תלויים: האחד, שמקום המקור הגיאוגרפי של ההכנסה יימצא בישראל⁹⁰, כנגזר מן הביטוי "הכנסה שנצמחה ושהופקה..."; השני, שההכנסה תתקבל בישראל, כמתבקש מן הביטוי "הכנסה... שנתקבלה בישראל"⁹¹.

3.2.2 הכנסה שנצמחה או שהופקה בישראל

⁸⁸ השוו, למשל, ישעיהו זילבר, **מיסוי בינלאומי, דין ותכנון מס בישראל** (חושן למשפט, תש"ף), 94 (להלן: זילבר).
⁸⁹ הדרישה כי הכנסה תצמח, תופק או תתקבל בישראל, בצד הדרישה כי להכנסה יהיה מקור חיוב, היוו שתי דרישות קומולטיביות, החייבות להתקיים במקביל. לראשית הפסיקה בנושא זה, ראו ע"א 319/58 **פקיד שומה נתניה נ' גרוס**, פד"י יד 688 (להלן: עניין **גרוס**); ע"א 36/69 **אורון נ' פקיד שומה**, פד"י כג (2) 295 (להלן: עניין **אורון**); ע"א 289/68 **פקיד שומה נ' גודיק** פד"י כג(1) 36 (להלן: עניין **גודיק**). ראו גם אמנון רפאל וירון מהולל, **מס הכנסה** (כרך ד, שוקן, תשנ"ו), 61 (להלן: רפאל ומהולל).
⁹⁰ שאלת החלת פקודת מס הכנסה גם על רמת הגולן נדונה בבג"ץ 502/82 **סלימן קנגו אבו צאלח ואח' נ' שר הפנים ואח'**, פ"ד לז 718.

⁹¹ ראו אריה לפידות, "סמכות פרסונאלית וסמכות טריטוריאלית בהטלת מיסים", **רואה החשבון** יח (תשכ"ח) 504, עמ' 505; יוסף מ. אדרעי, **מיסוי פעילות בינלאומית** (פפירוס, תשנ"ב), 59. מגמה זו הסתמנה בעקבות פסק הדין בעניין **גרוס** (לעיל, הערה 89) ומצאה את ביטוייה בהמשך בפסקי דין רבים, כדוגמת פסקי הדין בעניין **אורון** (לעיל, הערה 89), בעניין **גודיק** (לעיל, הערה 89), בעניין **חברת החשמל** (לעיל, הערה 34); ויותר מאוחר גם בת"פ 55/96 **מדינת ישראל נ' פרומדיקו ואח'**, מיסים יג/1 (תשנ"ט) ה-45, וכן בע"פ 1182/99 **פרומדיקו בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל**, מיסים יד/5 (תשס"א), ה-76.

אשר למבחן הראשון, נשאלה השאלה: אימתי ייחשבו המקורות הנזכרים בסעיף 2 לפקודה כמופקים או כנצמחים בישראל, ועל-פי אלו קריטריונים ניתן יהיה לקבוע, אם מקורה הגיאוגרפי של ההכנסה נמצא בישראל. פקודת מס הכנסה לא כללה רשימה סדורה של כללי מקור. רק לגבי חלק קטן מפריטי הכנסה נקבעו הוראות שעניינן בכללי מקור, כדוגמת סעיפים 5(2) ו-4 לפקודה לגבי הכנסות רגילות מסוימות, וסעיף 89(ב2) לגבי רווחי הון המופקים בידי תושבי חוץ. לגבי יתר ההכנסות, הדבר הושאר לפרשנות בתי המשפט על דרך של חקיקה שיפוטית תוך קליטת הלכות מאנגליה. משום שכך, היו קיימים סימני שאלה רבים ביחס לכללי המקור של פרטי ההכנסה השונים אשר הביאו למחלוקות עקרוניות.⁹²

3.2.3 הכנסה שנתקבלה בישראל

אשר למבחן השני, גם כאן הוראות הפקודה לא קבעו כל קריטריון ביחס לקביעה אימתי תיחשב הכנסה כהכנסה ש"נתקבלה בישראל" במשמעות סעיף 2 לפקודה, כנוסחו קודם לתיקון 132. לנוכח זאת, התעוררה השאלה באיזה שלב מסתיים תהליך קבלת ההכנסה על-ידי הנישום - בעת שמשלם ההכנסה מוציאה מידי (האפשרות הראשונה); בעת שההכנסה הגיעה לידי של הנישום (האפשרות השנייה); או שמא רק בעת שהנישום מממש את ההכנסה, קרי - בעת שהוא משתמש בה (האפשרות השלישית). בהיעדר כל הוראה בפקודה, הושארה קביעה זו לבתי המשפט. בעניין זה ניתנו עד כה שלושה פסקי דין: רזין,⁹³ אבניאל⁹⁴ וברונפמן⁹⁵, כאשר ההלכה כיום, הלכת ברונפמן⁹⁶, משקפת את האפשרות השנייה שהוצגה לעיל. לפי הלכה זו הכנסה המתקבלת לראשונה בחשבון בנק בחו"ל לא תיחשב כהכנסה המתקבלת בישראל לצורכי סעיף 2 לפקודה. העברת חלק מההכנסה לישראל, לאחר קבלתה בחו"ל, אין בה, כשלעצמה, כדי ליצור חיוב במס

⁹² לביקורת על המצב החקיקתי הלוקה בחסר ראו למשל אהרון יורן, "התיקונים בפקודת מס הכנסה בשנת המס 1974 - המצוי והחסר", הפרקליט כ"ט (תשל"ד) 639, עמ' 644. ראו גם יהושע רוזנצוויג וגרי אגרון, "היבטים בקביעת מקום מקור ההכנסה", מיסים 4/ג (יולי 1989), א-33 (להלן: רוזנצוויג ואגרון); רפאל ומהולל (לעיל, הערה 89), 104. לדיון מפורט ראו להלן, פרק 6.

⁹³ עמ"ה 878/65 רזין נ' פ"ש גוש-דן, קפ"ד ה (5) 26, פ"מ נ"ב 107 (להלן: עניין רזין).

⁹⁴ עמ"ה 176/68 אבניאל נ' פ"ש חיפה, פד"א ב 494. (להלן: עניין אבניאל).

⁹⁵ עמ"ה 114/89 ברונפמן נ' פ"ש נתניה, פד"א כ 41 (להלן: עניין ברונפמן).

⁹⁶ שם, שם.

בישראל⁹⁷. עם זאת, על מנת להסיר כל ספק ולהימנע ממחלוקות אפשריות עם רשויות המס בישראל, נהוג היה להפקיד את ההכנסה בחיסכון כלשהו בבנק בחו"ל או לעשות בה כל שימוש אחר, טרם העברתה לישראל. זאת, כנגד טענה אפשרית לפיה הכנסה שנתקבלה בחו"ל והועברה כמות שהיא לארץ מהווה למעשה הכנסה שנתקבלה לראשונה בישראל⁹⁸.

3.3 סעיף 5 לפקודה: חריג פרסונלי לשיטה הטריטוריאלית

באמצעות קביעת מספר פיקציות סטטוטוריות בסעיף 5 לפקודה⁹⁹, החדיר המחוקק הישראלי את העיקרון הפרסונלי, בנוסף לרווחי הון, גם לגבי הכנסות רגילות מסוימות: הכנסות של עסק בחו"ל, שהשליטה עליו

⁹⁷ למעשה, הלכה זו נקבעה לראשונה בעניין רזין (לעיל, הערה 93). שם נתן בית המשפט פירוש צר לתיבה "נתקבלה בישראל" ובחר באפשרות השנייה. בהתאם לכך, נקבע בנסיבות העניין כי תהליך קבלת ההכנסה הושלם מחוץ לישראל, ואילו העברת ההכנסה ארצה הייתה דבר שבשימוש בהכנסה, אך לא בקבלתה. בניגוד לעניין רזין, בעניין אבניאל (לעיל, הערה 94) נתן בית המשפט המחוזי בחיפה פירוש רחב למונח "נתקבלה בישראל". השופט א. שאל פסק שם, כי מונח זה כולל כל הכנסה שבפועל הגיעה לישראל, ואופייה כ"הכנסה" לא אבד לה בתהליך ההעברה לישראל. ערעורו של הנישום על החלטה זו התקבל על-ידי נציבות מס הכנסה (ראו אצל אדרעי (לעיל, הערה 91) 62, הערה 19). המחבר מפנה למכתב למערכת כתב העת רבעון לענייני מיסים 22 (תש"ל) 173. שם דווח כי נציבות מס הכנסה הסכימה לקבל את ערעורו של הנישום. אולם לא היה בכך כדי ללמד על שינוי עקרוני בעמדת הנציבות. לאחר יותר מ-10 שנים חזרה הנציבות על העמדה שהביע השופט א. שאל בעניין אבניאל וביקשה להסתמך על כך בעניין ברונפמן (לעיל, הערה 95). אלא שטענה זו נדחתה על-ידי בית המשפט. השופט א. פלפל העדיף את הפרשנות שניתנה למונח "נתקבלה" בעניין רזין. הצרה וצמצום גדולים ביותר למונח הכנסה שנתקבלה נפלה בעניין ע"פ מדינת ישראל נ' פרומדיקו (לעיל, הערה 91), כאשר שם נקבע כי גם אם נתקבלו עמלות של סוכן זר בישראל בחשבון מעבר, אין זו הכנסה שנתקבלה. מדוע? מכיוון שהיא צריכה להתקבל בישראל בידי הנישום עצמו, ולא על-ידי גורם אחר. על גישה זו ניתן ללמוד כבר מפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין חברת החשמל (לעיל, הערה 34). עמד על כך פרופ' יורן במאמרו⁹⁷:

"כלל נוסף הנרמז בפסק דינו של ביהמ"ש העליון בעניין חברת החשמל הוא שבהעברת כסף לחו"ל באמצעות בנק ישראלי לא יראו קבלת הכסף בישראל ע"י מקבל התשלום."

⁹⁸ השוו גם אהרון יורן, "אימתי רואים הכנסה כמתקבלת בישראל", רואה החשבון כג (תשל"ג) 88, עמ' 90:

"כאשר מתהווה הכנסה בחו"ל על פני תקופה ממשית והיא משולמת בחו"ל לא יהיה הסכום המועבר ארצה הכנסה שנתקבלה בישראל אלא חיסכון מהכנסה שהופקדה ונתקבלה בחו"ל..."

כך עולה גם מקובץ הפרשנות לפקודת מס-הכנסה, נציבות מס הכנסה ומס רכוש, (רוני, תשנ"ח) (להלן: החב"ק), ב-3:

"הכנסה נתקבלה בישראל כאשר ניטלה לראשונה בישראל, אולם כאשר ניטלה כולה בחו"ל והועברה לישראל, אין לומר שהכנסה זו נתקבלה בישראל."

עמדה זו מצאה את ביטוייה המפורש גם בועדת בן-בסט (לעיל, הערה 9), 127-128:

"הכנסה שהופקה בחו"ל ומתקבלת בישראל (בדרך כלל הכנסה פסיבית כריבית, שכר דירה, דיבידנדים ותמלוגים) חייבת במס ישראלי רק עם קבלתה בישראל. ואולם, אם ההכנסה התקבלה בחו"ל ולאחר מכן "יובאה" ארצה, קבלתה בישראל אינה אירוע מס."

⁹⁹ סעיף זה נותוסף לפקודה בשנת 1946. מטרתו הייתה להוסיף מבחני זיקה נוספים, אשר ישייכו הכנסה לישראל. בעוד שקודם לכן הצטמצמה הזיקה ליסוד הטריטוריאלי של ההכנסה, נוצרה באמצעות סעיף 5 האמור התשתית ליצירת מבחנים נוספים ששילבו

וניהולו מופעלים מישראל¹⁰⁰; הכנסותיו של יחיד, אשר עוסק בחו"ל באותו משלח-יד אשר עוסק הוא דרך קבע בישראל¹⁰¹; והכנסת עבודה של שכיר המועסק אצל מעביד ישראלי בחו"ל¹⁰².

במשך השנים, שכירים שהועסקו בחו"ל אצל מעביד זר ולא ישראלי, טענו שחלופת סעיף (1)5 לפקודה אינה מאפשרת את חיובם במס גם אם הם עוסקים באותו משלח-יד שהם נוהגים לעסוק בו בישראל. הסיבה לכך הייתה, שהכנסה מ"משלח-יד" לצורך דיני המס, נחשבת כהכנסה של עצמאי מכוח סעיף (1)2 לפקודה - כשהכנסת עבודה של שכיר מכוח סעיף (2)2 אינה מסווגת כהכנסה ממשלח-יד. רשויות המס רצו להרחיב את אפשרות הטלת המס על שכירים המועסקים בחו"ל באותו מקצוע בו הם נוהגים לעסוק בישראל. מכיוון שכך, וכדי להתמודד עם הטיעון שסעיף (1)5 אינו חל על הכנסת עבודה, כי אם רק על הכנסתו של עצמאי, ביקשו לתקן את סעיף (1)5 לפקודה.

ואומנם, בתיקון 59 לפקודה משנת 1984, תוקן סעיף (1)5 והוספו לו שלושה סעיפי משנה. סעיפים אלו קבעו, בין היתר, את הדבר הבא: הדיבר "משלח-יד", שבסעיף (1)5 הישן, מתייחס הן לשכירים והן לעצמאיים. בכך נפתחה, על פניו, הדלת להטיל מס על שכירים תושבי ישראל המועסקים בחו"ל אצל מעסיקים זרים ולא רק ישראלים, וזאת בשל "זהות משלח-היד". כמו כן נקבע, כי יראו נישום כ"עוסק בדרך כלל במשלח יד בישראל" אם עסק בו מתישהו בעבר בישראל, וזאת אפילו שאינו עוסק במשלח-יד זה כעת. החל מקבלת תיקון זה, שכירים רבים תושבי ישראל החלו לשלם מס בישראל על הכנסתם ממעסיק זר מחוץ לישראל, וזאת בשל כך בלבד, שמועסקים הם בחו"ל במשלח-יד שעסקו בו בעבר בישראל.

גם אלמנט פרסונלי ביצירת הקשר בין בעל ההכנסה לבין שיטת המס הישראלית. יש לציין כי במשך השנים, גם ההלכה הפסוקה החלה בפיתוח נסיבות שונות היוצרות חבות במס על יסוד זיקה פרסונלית לרשת המס הישראלית. ההלכה העיקרית והמנחה בעניין הרחבת מרחב ההסתכלות על מיקום ההכנסה מעבר לזיקה הטריטוריאלית ניתנה בעניין **חברת החשמל** (לעיל, הערה 34). שם, נדונה עסקה שבה רכשה חברת החשמל הישראלית ציוד מיצרנים גרמניים באשראי והביאה אותו לישראל. החברה נדרשה על-ידי רשויות המס הישראליות לנכות מס במקור מתשלומי ריבית שהעבירה ליצרנים במסגרת פרעון האשראי. בית המשפט בעניין זה בודד את עסקת האשראי מההיבט הכולל של עסקיה של החברה הישראלית, ובחן האם אותה עסקה בודדת ומבודדת נושאת עמה את מירב הזיקות לישראל או לחו"ל. להרחבה, ראו גם דב נייגר, "סוגיות מיוחדות בהיבט הטריטוריאלי של שיטת המס בישראל", **מיסים** א/1 (תשמ"ז) א-16; אדרעי (לעיל, הערה 91), עמ' 29-30. כן ראו את הדיון להלן, פסקה 6.4.5.

¹⁰⁰ סעיף (1)5 לפקודה (קודם לתיקון 132 לפקודה). יישום כללים אלו נעשה על-ידי התקנת תקנות מכוח סעיף 67 ביחס לעובד מקומי ישראלי (להלן: עמ"י) וקביעה בהוראות מעבר של התקנות הללו, שאותן תקנות עמ"י יחולו בשינויים מחויבים גם לעניין תיקון 59 ותחולתו על עובד שלא נשלח לחו"ל, אלא שעבד אצל מעביד זר בחו"ל. לא הותקנו כללים מפורשים מעבר להפניה לתקנות מכוח סעיף 67.

¹⁰¹ שם, שם.

¹⁰² סעיף (3)5 לפקודה.

ואולם, הוראות המעבר בתיקון האמור התלו את כניסתו לתוקף בהתקנת כללים, לעניין האמור בו, לפי סעיף 67 לפקודה¹⁰³. כללים כאלה מעולם לא הותקנו באופן עצמאי ונפרד, כך שהשינויים שהוכנסו בסעיף 5(1) לפקודה בתיקון 59 מעולם לא נכנסו לתוקף¹⁰⁴. כך, פסקה זה מקרוב השופטת ברכה אופיר-תום באופן מפורש בפסקי הדין בעניין **טאומן**¹⁰⁵, **ובזה**¹⁰⁶, ולא רק באמרת אגב כפי שנעשה כ-9 שנים לפני כן בעניין **ברונפמן**¹⁰⁷. לפיכך, יצא למעשה כי שכירים שעבדו אצל מעביד זר, אף הם היו פטורים ממס בישראל. והוא הדין לגבי מי שעבד בחו"ל כעצמאי ובארץ כשכיר, ולהפך¹⁰⁸.

3.4 הפרצות על-פי השיטה שנהגה קודם לרפורמה

לבד מסעיף 89(ב1), שחל על רווחי הון, והפיקציות הסטטוטוריות שנקבעו בסעיפים 5(1) ו-3 לפקודה לגבי הכנסות מסוימות, לא הייתה בפקודה הוראות תחולה פרסונלית גורפת, הקובעת כי כל הכנסת תושב ישראל

¹⁰³ ראו סעיף 18(ב) לחוק המתקן. יישום כללים אלו נעשה על-ידי תיקון תקנות מכוח סעיף 67 ביחס לעמ"י וקביעה בהוראות מעבר של התקנות הללו, שאותן תקנות עמ"י יחולו בשינויים מחויבים גם לעניין תיקון 59, ותחולתו על עובד שלא נשלח לחו"ל אלא עבד אצל מעביד זר בחו"ל. לא הותקנו כללים מפורשים מעבר להפניה לתקנות מכוח סעיף 67א.

¹⁰⁴ גישה זו פסלה לחלוטין יציאת ידי מחוקק משנה מחובה שבחוק להתקנת תקנות על-ידי הפניה לתקנות קיימות במקום התקנה של תקנות חדשות.

¹⁰⁵ עמ"ה 1131/00 **טאומן נ' פקיד שומה ת"א 5** (טרם פורסם) (להלן: עניין **טאומן**).

¹⁰⁶ עמ"ה 1233/00 **בזה נ' פ"ש ת"א 5** (טרם פורסם). ניתן לדעתנו להגיש תיקון דו"חות לפי הפסיקה בעליון לשכירים עד 6 או 5 שנים אחורה, על-פי סעיף 147 או 150 לפקודת מס הכנסה (ראו גם הלכת **טמפו** ביחס לתיקון עצמו של שומות 00), ולבקש החזרי מס הנובעים מהילכות **ברונפמן**, **בזה** ו**טאומן**.

¹⁰⁷ לעיל, הערה 95. וכלשונה של כבוד השופטת בפסק דינה המנומק בעניין **טאומן** (לעיל, הערה 105):

"...בנסיבות העניין כתיאורן עד כאן, ובאין כללים כמבואר, אין לי אלא לקבל הערעור, ולקבוע כי כל עוד לא נתקנו אלה כמתחייב מסעיף 18(ב) לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 59) לא יוכל להיות תוקף לסעיף 2 לחוק זה, אף לא לסעיף 5(1) לפקודה, כניסוחו על-פי התיקון..."

השופטת ברכה אופיר-תום דחתה את עמדת מס הכנסה וקבעה שכללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ) תשמ"ב-1982, ק"ת 1322, אשר הותקנו עוד לפני תיקון 59, עוסקים אך ורק במיסוי שכירים העובדים בחו"ל אצל מעסיקים ישראלים, והחייבים במס מכוח סעיף 3(5) לפקודה בלבד. בתיקון כללים אלה, קבעה השופטת, לא ניתן לראות בהתקנת כללים לעניין סעיף 5(1), כדרישת תיקון 159.

¹⁰⁸ מסקנה זו מתבססת על רציונל הפסיקה, לפיה לפני תיקון 59 חל הסעיף רק על עצמאים שעסקו בחו"ל באותו משלח-יד. יש לשים לב לתחולה מפורשת של סעיף 3(5) על שכירים בחו"ל של מעביד ישראלי. אלו עדיין חייבי מס גם לאחר הלכת **טאומן** (לעיל, הערה 105).

על בסיס כלל עולמי (Worldwide Basis) כפופה למשטר מיסוי ההכנסות השוטפות בישראל¹⁰⁹. כתוצאה מכך, ניתן היה לחמוק בצורה אלגנטית וחוקית ממיסוי הכנסות רגילות, שלא נפלו לגדר סעיף 5 לפקודה. עד הרפורמה (ה-1.03.1) הכנסות אלה לא היו כפופות למס בישראל, אם הופקו ונתקבלו בחו"ל ורק לאחר מכן הועברו ארצה.

הדוגמאות הבולטות לכך היו הכנסות פסיביות, כגון: ריבית, שכר דירה, דיבידנדים ותמלוגים, שהופקו בחו"ל. בנוסף לכך, גם הכנסה אקטיבית מעסק, בין של יחיד ובין של חברה, שהופקה מחוץ לישראל, לא הייתה חייבת במס בישראל, ככל שאותו עסק נשלט ונוהל מחוץ לישראל¹¹⁰. כך הם פני הדברים, למשל, לגבי מספר עסקים המצויים בידי חברה תושבת ישראל, שאחד מהם נשלט ומנוהל מחוץ לישראל, וכך גם לגבי עסקת אקראי המתבצעת לגבי נכסים בחו"ל. הכנסות אלה לא נכללו תחת סעיף 15(1) לפקודה ולכן היו פטורות ממס בישראל. באופן דומה, הכנסה של יחיד תושב ישראל, שהופקה ממשלח-יד שבדרך כלל הוא אינו עוסק בו בישראל, לא נפלה לגדר סעיף 15(1) ועל-כן לא הייתה כפופה למס בישראל. יתרה מזו: לאחרונה נפסק - כאמור, בעניין **טאומן**¹¹¹ ו**בזה**¹¹², כי גם שכירים שעבדו אצל מעביד זר היו פטורים ממס בישראל¹¹³. זאת ועוד, גם חברות זרות, שעסקן נשלט ונוהל על-ידי תושבי ישראל מחוץ לישראל, לא היו חייבות במס בישראל בגין הכנסותיהן שמקורן מחוץ לישראל¹¹⁴.

כתוצאה ממאפייניה של שיטת מיסוי זו, תושבי ישראל - יחידים וחברות - יכלו להשקיע ולפעול בחו"ל דרך חברות זרות, ולמשוך הכנסות פסיביות ללא חבות במס בישראל. לא חל חיוב במס בישראל על הכנסותיהן של חברות זרות מדמי שכירות או ממכירת הנכס בחו"ל. גם חלוקת הדיבידנד לבעל המניות הישראלי לא

¹⁰⁹ תחולה כזו קיימת כיום במרבית המדינות המודרניות. נציין כי בארה"ב חל מיסוי פרסונלי על תושבי ו/או אזרחי ארה"ב או תאגידים שהתאגדו בהתאם לחוקי ארה"ב.

¹¹⁰ ראו גם וועדת רבינוביץ (לעיל, הערה 86), 81.

¹¹¹ שם, שם.

¹¹² שם, שם.

¹¹³ היות שתיקון סעיף 15(1) (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 59), תשמ"ד-1984, ס"ח 56) מעולם לא נכנס לתוקף.

¹¹⁴ שיטה זו, של הקמת חברות זרות שירתה יפה אף בעלי מקצועות חופשיים (מהנדסים, אדריכלים), שעבדו בחו"ל מול קליינטים בחו"ל דרך חברות זרות שהופעלו רק עת הם שהו בחו"ל. אותן חברות היו פטורות ממס בישראל, וחילקו דיבידנדים שאף הם היו פטורי מס בישראל.

מיסוי בינלאומי

אלתר, כליף

התחייבה במס בישראל, כאשר הכספים התקבלו לראשונה בחו"ל והופקדו בחשבון בנק בחו"ל קודם להעברתם לישראל.