

קטיגוריות של מין ומעמד בידי מס ההכנסה

מאת

אסף לחובסקי¹

מבוא

1. פרדיגמות במחקר האקדמי של דיני המס
 2. התרבות ודיני המס
 - א. קטיגוריות מגדריות: ה"פרטי" וה"עסקי"
 1. כללי
 2. הכנסות "פרטיות"
 3. הוצאות "פרטיות"
 - ב. קטיגוריות מעמדיות: הגדרת ההכנסה
 1. דואליזם היררכי בהגדרת ההכנסה
 2. הכנסות פסיביות ואקטיביות והכנסות חקלאיות
 - ג. מדוע המודעות לקיום הדיכוטומיות חשובה?
 1. הדיכוטומיות והשאלה: "מהו המשפט?"
 2. הדיכוטומיות ורפורמה של דיני המס
- סיכום

מבוא

מאמר זה מנתח היבטים מסוימים של דיני מס ההכנסה בישראל מנקודת־מבט תרבותית. המאמר מראה כיצד הדוקטרינה המשפטית בתחום מסוים (דיני מיסים) משקפת תדמיות, הנחות־מוצא ודעות קדומות, שהן תוצר של תרבות המערב במאה התשע־עשרה. באמצעות הקישור בין דוקטרינה משפטית ותדמיות תרבותיות, המאמר מדגים אופן אחד שבו המשפט קשור לחברה.

מטרת המאמר והמתודולוגיה המחקרית שלו שונות מהמטרות והמתודולוגיה של הכתיבה המקובלת בתחום דיני המס בישראל. לפיכך, בטרם אציג את התיוה של המאמר ואת מבנהו, ברצוני לסקור בקצרה את ההיסטוריה האינטלקטואלית של המחקר המשפטי בתחום דיני המס ולמקם את המאמר במסגרת היסטוריה זו. בסקירתי אתמקד במלומדות

* מרצה, הפקולטה למשפטים, אוניברסיטת תל־אביב.

1 ברצוני להודות לדפנה ברק־ארו, אייל גרוס, צילי דגן, מני מאוטנר, יורם מרגליות, אריאל פורת וחברי מערכת עיוני משפט על הערותיהם לטיוטא קודמת של המאמר.

המס בארצות-הברית, שהיא כיום המקור להשראה מחקרית לרוב העוסקים במחקר משפטי בישראל, כולל קהילת המלומדים העוסקת במחקר אקדמי של דיני המס.² לאחר הדיון הכללי בזרמים השונים של המחקר האקדמי של דיני המס, אתמקד בשלושה עניינים. ראשית, אדון בהבחנה בין הפרטי לציבורי (או בגלגולה המיסויי – ההבחנה בין ה"פרטי" לבין ה"עסקי"), ואטען שקווי-הגבול שהבחנה זו מבוססת עליהם משקפים בין השאר את קווי-הגבול בין הספירה הגברית לספירה הנשית בחברה המערבית של המאה התשע-עשרה. לאחר-מכן אבחן את המבנה של הגדרת ההכנסה בפקודת מס ההכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה),³ ואטען שהגדרה זו והקטיגוריות שהיא עושה בהן שימוש משקפים היררכיה מעמדית שאף היא תוצר של החשיבה החברתית של המאה התשע-עשרה. לבסוף אדון בשאלה כיצד מודעות לקיום הדיכוטומיות השונות שדיני מס ההכנסה בישראל מבוססים עליהן עשויה לתרום לדיון התיאורטי במהות המשפט, ומדוע מודעות כזו חשובה גם למעוניינים ברפורמה של כללי משפט ספציפיים.

1. פרדיגמות במחקר האקדמי של דיני המס

העיסוק בחקר דיני המס בארצות-הברית עובר מהפכה בשנים האחרונות. כדי להבין את רקעה ומהותה של מהפכה זו, אתאר תחילה את הפרדיגמות המחקריות ששלטו במחקר המשפטי בכלל ובדיני המס בפרט עד השנים האחרונות, ואחר-כך אציג את הפרדיגמה החדשה.⁴

2 על המעבר לפרדיגמה "אמריקאית" במחקר המשפטי הישראלי ראו מ' מאוטנר "הפקולטה למשפטים: בין האוניברסיטה, לשכת עורכי-הדין ובתי-המשפט" ספר השנה של המשפט בישראל (א' רוזן-צבי עורך, תשנ"ב-תשנ"ג) 1, 20. דוגמות לכתיבה ישראלית בתחום דיני המס המאמצת, במפורש או במשתמע, את הפרדיגמה המחקרית האמריקאית ניתן למצוא, למשל, במאמרים הבאים: Y. Hadari "The Role of Tax Incentives in Attracting Foreign Investments in Selected Developing Countries and the Desirable Policy" 24 *Int'l Law* (1990) 121; "אדרעי" "בסיס מס כולל בישראל" משפטים יב (תשמ"ג) 431; "בר" מיסוי 'מוסדות ציבורי': הדין הנוהג והדין הראוי" משפטים כד (תשנ"ד) 283; ד' גליקסברג מיסוי מוסדות ללא כוונת רווח (תשנ"ו); א' שנהב "הטבות מס (Tax Expenditures) במערכת המס בישראל – היבטים משפטיים, היבטים כלכליים וקיום לרפורמה" מיסים יב/2 (1998) א-1; צ' דגן "אינטרסים לאומיים במיסוי בינלאומי" עיוני משפט כ (תשנ"ז) 327; "מרגליות" "קצבאות הילדים ועיוותי המס בגינן: ניתוח והצעה לתיקון" הרבעון לכלכלה (טרם פורסם).

3 דמ"י 6.

4 אני שואל את המושגים "מהפכה" ו"פרדיגמה" מעבודתו של ההיסטוריון של המדע Thomas Kuhn (ראו ת' ס' קון המבנה של מהפיכות מדעיות (תשל"ז)). אולם אני משתמש במושגים אלה במובן שונה במקצת מהאופן שבו השתמש בהם Kuhn, משום שאני מניח שבתחום המחקר המשפטי, פרדיגמות מחקריות ישנות וחדשות יכולות להתקיים זו לצד זו בקרב אותה קהילת חוקרים.

במאה התשע־עשרה שלטה במחקר המשפטי בארצות־הברית פרדיגמה שהתמקדה בתיאור המשפט המצוי ובניתוח אנליטי שלו, מתוך אמונה באוטונומיה של המשפט, בלוגיקה הפנימית של כללי המשפט ובחוסר הרלוונטיות של שיקולים חברתיים לניתוח המשפט. פרדיגמה זו מכונה בדרך־כלל "פורמליזם".⁵ בתחילת המאה העשרים זנח המחקר המשפטי האמריקאי במידה רבה את הפרדיגמה הפורמליסטית ואימץ פרדיגמה לא־פורמליסטית, שהדגש הושם בה בשיקולי מדיניות (policy), קרי, בניתוח והערכה של הדין המצוי על־פי התוצאות החברתיות והכלכליות של דין זה. אולם גם בתוך הפרדיגמה הלא־פורמליסטית קיימות גישות שונות. למן שנות השבעים צמחו באקדמיה האמריקאית שתי גישות חדשות במסגרת הפרדיגמה הלא־פורמליסטית: הניתוח הכלכלי של המשפט, שהוא גרסה מודרנית של הגישה השמה דגש בשיקולי מדיניות, וה־Critical Legal Studies (CLS), אסכולה משפטית הבוחנת את המשפט מזווית־מבט ביקורתית, תוך ניסיון לגלות את האופן שבו המשפט משרת את האינטרסים של הקבוצות החזקות בחברה. הן הניתוח הכלכלי של המשפט והן אנשי ה־CLS הציגו מערך שאלות מחקריות ומתודולוגיות חדשות, וכיום, חלק ניכר מהמחקר המשפטי האקדמי בארצות־הברית מזוהה עם אחת משתי האסכולות הללו.⁶

המחקר האקדמי של דיני מס בארצות־הברית, כמו המחקר האקדמי של תחומי משפט אחרים, אינו נשלט על־ידי הפרדיגמה הפורמליסטית, אלא ממוקד בשאלות של מדיניות משפטית ראויה. הגישה הלא־פורמליסטית בתחום החקר של דיני המס מתבטאת בראש ובראשונה במסגרת גישה שניתן לכנותה "הפרדיגמה של בסיס המס הכולל". שורשיה של גישה זו מצויים בעבודתו של הכלכלן Henry Simons, אשר בספרו *Personal Income Taxation*, שיצא לאור בשנת 1938, קבע את אופי הכתיבה בתחום לשנים רבות.⁷ בספר זה הציג Simons הגדרה של המושג "הכנסה" (המכונה לרוב נוסחת Haig-Simons), לפיה ההכנסה של נישום מסוים בתקופה נתונה שווה לשווי הצריכה של אותו נישום יחד עם הגידול בעושרו ("חיסכון") באותה תקופה.⁸ דיונו של Simons בהגדרת המושג "הכנסה" התבסס על שני מאפיינים. ראשית, על ההנחה כי ייתכן דיון "מדעי", "ניטרלי",

5 על הפרדיגמה הפורמליסטית ראו, למשל, מאוטנר, לעיל הערה 2, בע' 7-17;

D. Sugarman "Legal Theory, the Common Law Mind and the Making of the Textbook Tradition" *Legal Theory and Common Law* (Oxford, W. Twining ed., 1986) 26; M.J. Horwitz *The Transformation of American Law 1870-1960* (New York, 1992) 9-31.

6 להיסטוריה אינטלקטואלית של פרדיגמות אלה, ראו, למשל: N. Duxbury *Patterns of American Jurisprudence* (New York, 1995) 301-419, 421-509.

7 H.C. Simons *Personal Income Taxation* (Chicago, 1938).

8 לפי Simons, *ibid.*, at p. 50, הכנסה היא: "The algebraic sum of (1) the market value of rights exercised in consumption and (2) the change in the value of the store of property rights between the beginning and the end of the period in question". ראו גם אדרעי, לעיל הערה 2, בע' 441.

"א-פוליטי" בדיני המס. שנית, על שימוש בכלים כלכליים להצגת הגדרה משפטית ראויה של המושג "הכנסה", הגדרה ששימשה לאחר-מכן קנה-מידה להערכה ולביקורת של הדין המצוי.⁹ מלומדי המס האמריקאיים אימצו את נוסחת Haig-Simons, וחלק גדול מהכתיבה התיאורטית בתחום דיני המס למן שנות השלושים ועד היום מבוסס על שימוש בהגדרה של Simons לבחינת הדין המצוי, תוך קריאה לרפורמה של אותם כללים של מס ההכנסה הפרדלי שאינם תואמים את ההגדרה.

אולי בשל המיקום הפריפריאלי שדיני המס תופסים באקדמיה המשפטית האמריקאית והבידוד של מלומדות המס מהשפעות מתודולוגיות חדשות,¹⁰ לא היתה לניתוח הכלכלי של המשפט ולגישות של אנשי ה-CLS השפעה רבה על מלומדות המס עד השנים האחרונות. אולם בעשור האחרון החל שלטון הפרדיגמה של בסיס המס הכולל להתערער. גורם אחד לכך היה חיצוני למחקר המשפטי – התופעה של תיאוריות כלכליות מתקדמות שהציעו מסגרות חלופיות לניתוחם של דיני המס. גורם אחר היה פנימי – מלומדות המס המבוססת על נוסחת Haig-Simons אינה תואמת את הנחות-המוצא ואת המתודולוגיה של חלק ניכר מהכתיבה המשפטית האקדמית בארצות-הברית. הנחת-היסוד של הפרדיגמה של בסיס המס הכולל בדבר האפשרות ליצור מלומדות משפטית ניטרלית אינה תואמת את ההבנה של מהות המשפט שאנשי ה-CLS מציעים, ואילו הנחות-המוצא של אנשי בסיס המס הכולל (למשל, לגבי המושג "יעילות") וסגנון הכתיבה שלהם (שאינו מבוסס על שימוש במודלים מתמטיים) אינם תואמים את הנחות-המוצא ואת סגנון הכתיבה של אנשי הניתוח הכלכלי.¹¹

דעיתתה (היחסית) של הפרדיגמה של בסיס המס הכולל מלווה, החל באמצע שנות התשעים, בהופעת גישה מתקרתית הדנה בדיני המס האמריקאיים מנקודת-מבט ביקורתית, תוך שימוש בתובנות על מהות המשפט שאנשי ה-CLS, פמיניסטיות ואנשי ה-Critical Race Theory מציעים. גישה זו (המכונה לעיתים Critical Tax Theory) נמצאת עדיין בשולי הכתיבה בתחום,¹² אך הכתיבה של חוקרים המזוהים עם הגישה הולידה כבר כמות

9 הפנייה לכלכלה כאל כלי-עזר לניתוח של כללי המשפט היא שהפכה את גישתו של Simons ללא-פורמליסטית. לדיון ביקורתי בספרו של Simons ובמשמעויותיו הפוליטיות, ראו: N.C. Staudt "The Political Economy of Taxation: A Critical Review of A Classic" 30 L. & Soc. Rev. (1996) 651.

10 על כך ראו: M.A. Livingston "Reinventing Tax Scholarship: Lawyers, Economists and the Role of the Legal Academy" 83 Cornell L. Rev. (1998) 365, 367.

11 לתיאור הפרדיגמה של בסיס המס הכולל וה"איומים" עליה כיום, ראו: Livingston *ibid.* at pp. 366, 375–385; E.J. McCaffery "Tax's Empire" 85 Geo. L. J. (1996) 71, 75–80.

12 דוגמה למקום השולי שהכתיבה הביקורתית תופסת עדיין בתודעה של מלומדי המס האמריקאי נמצאת בסקירתו של Livingston על מצבה של מלומדות המס בסוף שנות התשעים. במאמר זה, שהתפרסם בשנת 1998, Livingston טוען עדיין כי ל-CLS לא היתה השפעה גדולה על חקר דיני המס. ראו: Livingston, *ibid.* at p. 384.

גדולה יחסית של מאמרים ביקורתיים.¹³ אף-על-פי שהכתיבה הביקורתית על דיני המס חדשה יחסית, ניתן כבר לאתר בה תת-גישות אחדות. חלק מהכתיבה הביקורתית מבוסס על ניתוח מעמדי של דיני המס, תוך ניסיון להראות כיצד דיני המס בכלל או דוקטרינות ספציפיות של דיני המס משקפים מאבקי כוחות בין עניים לעשירים, בין בעלי הון לשכירים.¹⁴ חלק אחר של הכתיבה הביקורתית בוחן את דיני המס מזווית-מבט פמיניסטית. כך, למשל, מחקרים רבים מראים כיצד ההוראות העוסקות במיסוי המשפחה בארצות-הברית יוצרות תמריץ-מס לשימור המבנה המשפחתי המסורתי, שהאשה מתפקדת בו כעקרת-בית.¹⁵ סוג אחר של כתיבה פמיניסטית מנסה ליישם את התובנות של הפמיניזם התרבותי בדיני המס. פמיניסטיות תרבותיות טוענות שקיימת דרך "נשית" להתייחסות לזולת, דרך שבמרכזה עומדת תפיסה של דאגה לזולת ושל שיתוף-פעולה במקום תחרות.¹⁶ כמה מחקרים ניסו ליישם את התובנות הללו בתחום דיני המס, למשל בדיון ביחס הראוי למיסוי פרוגרסיבי, או להבחנה בין דרכים "גבריות" לדרכים "נשיות" בפרשנות של דיני המס.¹⁷

סוג נוסף של כתיבה ביקורתית אמריקאית בוחן את דיני המס האמריקאיים מנקודת-מבט של יחסים בינ-גזעיים. כך אנו מוציאים כתיבה הבודקת כיצד הטבות מס הניתנות לרוכשים בתים פרטיים (למשל, פטורים ממיסוי של רווחי הון במכירת הבית, או היכולת לנכות את הוצאות המימון על הלוואות לרכישת הבית) גורמות להנצחת המעמד הגחות של השחורים בארצות-הברית.¹⁸

כשם שיש דעות שונות בקרב הכותבים הביקורתיים ביחס לזהות הקבוצה שדיני המס

-
- 13 L. Zelenak "Taking Critical Tax Theory Seriously" ראו: 76 *N.C. L. Rev.* (1998) 1521, 1521–1527; K.B. Brown & M.L. Fellows eds., *Taxing America* (New York, 1996); "Symposium: Critical Tax Theory: Criticism and Response" 76 *N.C. L. Rev.* (1998) 1519–1888.
- 14 ראו, למשל: G.T. Handelman "Acknowledging Workers in Definitions of Consumption and Investment: The Case of Health Care" *Taxing America* (K.B. Brown & M.L. Fellows eds., New York, 1996) 19; R. Stanley *Dimensions of Law in the Service of Order* (New York, 1993).
- 15 E. McCaffery *Taxing Women* (Chicago, 1997); "Symposium: Taxing Women, Thoughts on a Gendered Economy" 6 *S. Cal. Rev. L. & Women's Studies* (1997).
- 16 ראו, למשל, ק' גיליגן בקול שונה (תשנ"ו).
- 17 ראו: M.E. Kornhauser "The Rhetoric of the Anti-Progressive Income Tax Movement: A Typical Male Reaction" 86 *Mich. L. Rev.* (1987) 465; G.T. Handelman "Sisters in Law: Gender and the Interpretation of Tax Statutes" 3 *UCLA Women's L. J.* (1993) 39.
- 18 ראו, למשל: B.I. Moran & W. Whitford "A Black Critique of the Internal Revenue Code" (1996) *Wisc. L. Rev.* 751.

מקדמים את ענייניה, כך אנו מוצאים בכתיבה הביקורתית מגוון של מתודולוגיות מחקריות. חלק מהכותבים משתמשים בפרדיגמה של בסיס המס הכולל כדי לאשש את התיזות הביקורתיות שלהם.¹⁹ חלק מהכותבים נעזרים בתיאוריות כלכליות חדשות יותר.²⁰ חלק מהכותבים בוחנים את דיני המס מנקודת-מוצא היסטורית.²¹ חלק מהכותבים מאמצים גישה תרבותית, ומתעניינים בדוקטרינה המשפטית בעיקר כהשתקפות של תפיסות חברתיות ותרבויות רחבות שאנשי המס מחילים אותן, במודע או שלא-במודע, בשעה שהם מעצבים את דיני המס.²²

לאחרונה נוצרה במחקר האקדמי של דיני המס בארצות-הברית פרדיגמה מחקרית חדשה, הבוחנת את דיני המס מנקודת-מבט ביקורתית. מה המצב בישראל? בשנים האחרונות הופיעו במחקר המשפטי הישראלי ניצנים של כתיבה ביקורתית על המשפט הישראלי ממגוון של נקודות-מבט: מעמדיות, מגדריות, אתניות. אולם לעניין במחקר ביקורתי של המשפט לא היתה עד כה כל השפעה כמעט על חקר דיני המס בישראל.²³ במחקר האקדמי של דיני המס בישראל קיים אומנם פלורליזם מסוים. לצד גישה פורמליסטית לדיני המס, קיימת גם גישה המנסה לנתח את דיני המס מנקודת-מבט של מדיניות מס ראויה.²⁴ גם גישה פורמליסטית וגם גישה המתמקדת במדיניות מס הן לגיטימיות, אך הפלורליזם המחקרי בתחום לא יהיה שלם עד שהכתיבה האקדמית על דיני המס תכלול גם כתיבה ביקורתית שתתמקד לא רק בתיאור הדין המצוי או הדין הרצוי,

19 כך, למשל, Moran & Whitford, *ibid*, מבקרים בין השאר הוראות שונות של קוד המס האמריקאי הנותנות יחס מועדף (מנקודת-מבט של גישת בסיס מס כולל) לנכסי הון מסוגים מסוימים (למשל, נכסים פיננסיים), וטוענים כי יחס מועדף זה משקף הפליה של המיעוט השחור בארצות-הברית, שבידו יש פחות יחסית נכסים מסוגים אלה.

20 למשל: McCaffery, *supra* note 15, at pp. 163–184, המבסס את דיונו ביחסם של דיני המס האמריקאיים לנשים, בין השאר, באמצעות Optimal tax theory.

21 למשל: Stanley, *supra* note 14, הדן בהיסטוריה המוקדמת של דיני מס ההכנסה האמריקאיים.

22 הגישה התרבותית לחקר דיני המס מוצאת את ביטויה, למשל, במחקרים העוסקים באופן שבו מיסוי במשפחה בארצות-הברית משקף תפיסות תרבותיות של היחס הראוי בין גברים ונשים, או באופן שבו השפיעה הדת הפרוטסטנטית על היחס של דיני המס האמריקאיים להכנסות פסיביות. ראו: C.C. Jones "Split Income and Separate Spheres: Tax Law and Gender Roles in the 1940s" 6 *L. & History Rev.* (1988) 259, 296; M.E. Kornhauser "The Morality of Money: American Attitudes Toward Wealth and the Income Tax" 70 *Indiana L. J.* (1994) 119.

23 פרט למאמר זה, המחקרים המשפטיים היחידים המוכרים לי הבוחנים את דיני המס הישראליים מנקודת-מבט ביקורתית הם מאמרה של צילי דגן "ההשלכות החלוקתיות הנסתרות בדיני מיסים" (טרם פורסם), וכן א' לפידות "הטלת המס על הכנסת האישה הנשואה" מעמד האישה בחברה ובמשפט (פ' רדאי עורכת, תשנ"ה) 117.

24 ראו לעיל טקסט להערה 2.

אלא גם בשאלה כיצד דיני המס משקפים את השסעים השונים (מעמדיים, מגדריים ואתניים) הקיימים בחברה הישראלית.

מאמר זה בוחן היבטים מסוימים של פקודת מס ההכנסה הישראלית מנקודת-מבט ביקורתית. יש מגוון של שאלות ביקורתיות שניתן לשאול על דיני המס הישראליים. אפשר, למשל, לחקור אם המבנה של מערכת הטבות המס בישראל מוטה לטובת העשירונים העליונים או לטובת המגזר היהודי. ניתן לשאול אם (וכיצד) ההוראות העוסקות במיסוי המשפחה מפלות נשים לרעה.²⁵ אך מעבר לבחינה ספציפית של הוראה זו או אחרת של דיני המס הישראליים, אפשר לבחון גם את מבני העומק של הדוקטרינה המשפטית בדיני המס. זה הנושא של מאמר זה. מטרת המאמר אינה לסקור דוקטרינה זו או אחרת של דיני המס וגם לא להציע רפורמה של כלל זה או אחר, אלא לברר אילו הנחות-יסוד על סדרו של העולם ועל סדרה של החברה עומדות בבסיסה של מערכת המשפט שלנו, וכיצד הנחות אלה באות לידי ביטוי במקרה הספציפי של דיני מס הכנסה. המאמר עוסק על-כן בכללי משפט, אך עניינו המרכזי אינו בתיאור הכללים, ואף לא בהצעה לרפורמה שלהם, אלא בחשיפתו של עולם הקטיגוריות ומבני העומק התרבותיים שמסתתרים מאחורי הכללים, חשיפה שהיא תנאי הכרחי לחשיבה מחדש על כללי המשפט.

2. התרבות ודיני המס

תרבויות שונות נבדלות זו מזו, בין השאר, באופן שבו הן מסדרות את העולם בקטיגוריות.²⁶ קטיגוריות אלה טבועות בשפתנו ומכתיבות את אורח המחשבה שלנו.

25 ראשיתו של דיון כזה מצויה אצל לפידות, לעיל הערה 23.

26 אני משתמש במונח "תרבות" במובן שבו מקובל להשתמש בו באנתרופולוגיה או בלימודי התרבות. המונח "תרבות" הוא מונח מורכב ורב-משמעות. על כמה מהמשמעויות של מושג זה ראו, למשל: R. Williams *Keywords: A Vocabulary of Culture and Society* (New York, rev. ed., 1983) 87-93; R.A. Shweder & R.A. Levine (eds.) *Culture Theory: Essays on Mind, Self and Emotion* (Cambridge, 1984) 1-24; L. Grossberg, C. Nelson & P.A. Treicher (eds.) *Cultural Studies* (New York, 1992) 1-16; וכן מ' מאוטנר "המשפט כתרבות: לקראת פרדיגמה מחקרית חדשה" רב-תרבותיות במדינה דמוקרטית ויהודית - ספר הזיכרון לאריאל רוזן-צבי ז"ל (מ' מאוטנר, א' שגיא ור' שמיר עורכים, תשנ"ח), 545, 562-564; מ' מאוטנר "שכל ישר, לגיטימציה, כפייה: על שופטים כמספרי סיפורים" פלילים 2 (תשנ"ט) 11, 17-20. דיונים בהבדלים באופן שבו תרבויות שונות מארגנות את העולם, אשר שימשו כהשראה למאמר זה, ניתן למצוא בעיקר בכתובה אנתרופולוגית וכן בסוג מסוים של היסטוריה אינטלקטואלית של הידע, ראו: M. Mauss & E. Durkheim *Primitive Classification* (Chicago, 1967); E. Leach *Rethinking Anthropology* (London, 1971); C. Levi-Straus *Structural Anthropology* (Harmondsworth, 1977); M. Douglas *Purity and*

הקטיגוריות הללו מופיעות פעמים רבות כדיכוטומיות – זוגות זוגות של קטיגוריות המצויות ביחס של "דואליזם היררכי" זו לזו, כלומר, קטיגוריה אחת בזוג נתפסת כעדיפה על האחרת. בתקופה הרלוונטית להתגבשותם של דיני מס ההכנסה בעולם האנגלו-אמריקאי – המאה התשע-עשרה – שלטה בתרבות המערב פרקטיקה של סידור העולם באמצעות שורה של קטיגוריות, קשורות זו לזו, שחלקן מופיע בטבלה הבאה:

קטיגוריה עדיפה	קטיגוריה נחותה
ציבורי	פרטי
גברי	נשי
חוץ	בית
שוק	משפחה
אקטיבי	פסיבי

ההבחנה בין הפרטי לציבורי וזיהויה עם ההבחנה בין הגברי לנשי, כמו גם הבחנות נוספות (שכל/רגש, תרבות/טבע), לא היו ייחודיות דווקא למאה התשע-עשרה.²⁷ אולם במאה התשע-עשרה חל שינוי משמעותי בקווי-התייחסות שנמתחו בין הקטיגוריות שנוכרו – בין ה"פרטי" ל"ציבורי", בין ה"גברי" ל"נשי", בין ה"בית" ל"חוץ". שינוי זה היה תוצאה של שינוי אופיו של הייצור ואופיה של חלוקת העבודה בחברה בעקבות המהפכה התעשייתית. בתקופה הטרנס-תעשייתית היה תהליך הייצור ממוקד בבית, ונשים היו שותפות פעילות בו. המהפכה התעשייתית גרמה להוצאתו של תהליך הייצור מהבית ולזיהוי הולך וגובר שלו עם פעילות גברית. עבודתן של נשים הוגבלה למלאכות הבית, והחלה נתפסת כ"לא-יצרנית".²⁸ הביטוי לתהליכים אלה ברמה האידיאולוגית היה הופעתה של תפיסה חדשה של חלוקת העבודה בחברה, תפיסה המכונה "תיאוריית הספירות הנפרדות" (separate spheres theory). לפי תיאוריה זו, החברה נחלקת לשתי

Danger (London, 1984); M. Foucault *The Order of Things: An Archaeology of the Human Sciences* (New York, 1994)

27 ראו, למשל: M.Z. Rosaldo "Women, Culture and Society: A Theoretical Overview" *Women, Culture and Society* (Stanford, ed. by M.Z. Rosaldo et al., 1974) 17–19; J.A. Nelson *Feminism, Objectivity & Economics* (London, 1996) 6–7.

28 להיסטוריה של התפיסה של עבודת הבית של נשים כעבודה לא-יצרנית, ראו: N. Folbre "The Unproductive Housewife: Her Evolution in Nineteenth-Century Economic Thought" 16 *Signs* (1991) 463. להבחנה בין עבודת נשים ממעמד הפועלים לעבודת נשים מהמעמד הבינוני בתקופה הוויקטוריאנית, ראו, למשל: A. McClintock *Imperial Leather: Race, Gender and Sexuality in the Colonial Context* (New York, 1995) 75–131.

ספירות ברורות ומובחנות – הספירה הציבורית והספירה הפרטית. הספירה הציבורית, עולם המעשה, כוללת הן את התחום הפוליטי והן את התחום הכלכלי – השוק. עולם זה הוא נחלתם הבלעדית של הגברים. מקומה הראוי של האשה הוא בספירה הפרטית – בבית, ותפקידה הראויים הם גידול הילדים ודאגה לרווחתו של הגבר. חשוב להדגיש כי תיאוריית הספירות הנפרדות לא יצרה במפורש היררכיה בין הבית והחוץ. התיאוריה הציגה את שתי הספירות, הציבורית והפרטית, כחשובות באותה מידה, אלא שמוכן שמבחינה מעשית, שימשה התיאוריה להגבלת הנשים.²⁹ תיאוריית הספירות הנפרדות אינה אוניוורסלית; היא תוצר של זמן ומקום מסוימים. היא לא היתה קיימת בחברות לא־מערביות רבות, וגם בחברה המערבית היא הופיעה רק בנסיבות ההיסטוריות הספציפיות של המהפכה התעשייתית.³⁰ לתיאוריה זו, כך אנו מבינים כיום, היו משמעויות פוליטיות. היא נתנה לגיטימציה להיררכיה בין גברים לנשים. עובדה זו אינה צריכה להפתיע אותנו. קטיגוריות תרבותיות של סידור העולם ממלאות תפקיד נכבד ביצירתם של מערכי כוחות חברתיים.

כמו מערכות תרבותיות אחרות, גם המשפט עוסק (בין השאר) בסידור העולם. כל דבר חקיקה, כל פסק־דין, כל ספר לימוד משפטי, עוסק בארגון הישויות המשפטיות (ובעקיפין גם בארגון העולם) באמצעות אוסף של קטיגוריות מפורשות ולא־מפורשות.³¹ היות שהמשפט, כמו תוצרים תרבותיים אחרים, עוסק בסידור העולם, אין פלא שחשיבה דיכוטומית שולטת גם בעולם המשפט, ולכן גם בדיני מס ההכנסה.

הפקודה ודיני המס הישראליים בכללם אינם תוצר ישראלי מקורי. דיני המס שלנו, שמקורם עוד בתקופת המנדט, הם תוצר של התרבות האנגלית של המאה התשע־עשרה, וכיאה לישות ששורשיה הרעיוניים מצויים בתקופה הוויקטוריאנית, הפקודה הישראלית של סוף המאה העשרים מבוססת במידה רבה על שורה של דיכוטומיות בנות המאה התשע־

29 N.F. Cott *The Bonds of Womanhood: 'Woman's Sphere' in New England, 1780–1835* (New Haven, 1977).

30 התשובות לשאלות אילו עיסוקים נחשבים ל"גבריים" ואילו ל"נשיים" ומהו "המקום הגברי" ו"המקום הנשי" משתנות כמובן מחברה לחברה. למשל, בחברה החרדית במדינת־ישראל עבודה "בחוץ" נתפסת כנשית משום שנשים הן המפרנסות העיקריות. אולם נראה שגם בחברה החרדית נשים נתפסות כנחותות. ראו, כללית: Rosaldo, *supra* note 27. at pp. 17–19. לחלוקת התפקידים בין המינים ביהדות מתקופת התלמוד ועד העת החדשה, ראו: D. Boyarin *Carnal Israel: Reading Sex in Talmudic Culture* (Berkeley, 1993); D. Boyarin *Unheroic Conduct: The Rise of Heterosexuality and the Invention of the Jewish Man* (Berkeley, 1997).

31 לדיון בקטיגוריות (ובמשמעותה הפוליטית) בעולם המשפט, ראו, למשל: D. Kennedy "The Structure of Blackstone's Commentaries" 28 *Buff. L. Rev.* (1979) 209, 214–216; J.M. Feinman "The Jurisprudence of Classification" 41 *Stan. L. Rev.* (1989) 661.

עשרה.³² הנה רשימה חלקית של דיכטומיות שפקודת מס ההכנסה הישראלית והפסיקה שפירשה אותה מבוססות עליהן:

קטיגוריה "עדיפה"	קטיגוריה "נחותה"
עסקי	פרטי
עבודה בחוץ	עבודה בבית
יחיד	משפחה
פירות	הון
אקטיבי	פסיבי

חלק גדול מהמיומנות הנדרשת עד היום ממשפטנים העוסקים בדיני מס ההכנסה (כמו בתחומים משפטיים רבים אחרים) היא יכולת קלסיפיקציה – היכולת לסווג נכון מקרה עובדתי נתון לתוך אחת משתי קבוצות הקטיגוריות שמופיעות בטבלה, כאשר הסיווג לקטיגוריה ה"נכונה" קובע את הקיום ו/או ההיקף של החבות במס. מובן כי בפועל קיים קושי רב בסיווג הסיטואציות העובדתיות למערכת קטיגוריות שהפקודה עושה בהן שימוש, ומשום כך נוצרה, הן באנגליה והן בארץ, פסיקה ענפה, ולא תמיד עקבית, שכל כולה

32 מקורה של פקודת מס הכנסה שלנו הוא בפקודת מס הכנסה לדוגמה (Model Income Tax Ordinance), שהוכנה על-ידי ועדה בינמשרדית אנגלית לצורך חקיקה במושבות האימפריה. הפקודה לדוגמה הונחה לפני הפרלמנט האנגלי בדצמבר 1922, ואומצה במושבות רבות במהלך שנות העשרים. נוסח ראשון של פקודת מס ההכנסה של ארץ-ישראל הוכן בשנת 1933. הפקודה עצמה נחקקה בשנת 1941. הצעת-חוק (Income Tax Bill) פורסמה ב-26 May 1941, 497, *Palestine Gazette*, והודעה על כניסת החוק לתוקף פורסמה ב-22 August 1941, 840, *Palestine Gazette*. פרט לפקודה לדוגמה, השתמש הנסח של הפקודה הארץ-ישראלית גם בחקיקה אנגלית מקורית, בחקיקה אוסטרלית וניו-זילנדית, בפקודות של קניה וקפריסין, ובמידה קטנה יותר בחקיקת מס הכנסה הודית. על חקיקת מס ההכנסה באימפריה ובארץ-ישראל, ראו: Great Britain – Inland Revenue Department *Income Taxes in the British Dominions* (London, 2nd ed., 1928); S. Moses *The Income Tax Ordinance of Palestine* (Jerusalem, 1942) 1–2; G. Eichelgrün *Palestine Income Tax Guide* (Haifa, 1945) 9–10. ראוי לציין כי ההיסטוריה של פקודת המס הישראלית לא נחקרה עד כה. בספרות הקיימת יש רק אוכורים חולפים שמתמקדים בכרונולוגיה של הפקודה. ראו, למשל, א' ויתקון ו' נאמן דיני מסים: מסי הכנסה. עזבון ושבח (תשכ"ט) 29; א' רפאל ו' מהולל מס הכנסה (כרך א, תשנ"ה) 15; א' לפידות עקרונות מס הכנסה ומס רווחי הון (תשל"א) 35; נ' ורמוס וב' צוקרמן "מס הכנסה" התפתחות המיסים בארץ ישראל: סקירה היסטורית (א' מנדל עורך, תשכ"ח) 31, 36.

עיסוק בסיווג ובסיווג מחדש של המציאות, תוך יצירת הבחנות משפטיות דקות יותר ויותר.³³

כמו קטיגוריות תרבותיות כלליות, גם לקטיגוריות שדיני המס עושים בהם שימוש יש משמעות חברתית ופוליטית. אעבור עתה לבחינה של עולם הקטיגוריות של דיני המס ושל המשמעויות הפוליטיות של קטיגוריות אלה.

א. קטיגוריות מגדריות: ה"פרטי" וה"עסקי"

1. כללי

כאמור לעיל, החשיבה המשפטית של המאה התשע-עשרה התאפיינה, בין השאר, בהבחנה חדה בין הספירה הפרטית לספירה הציבורית. הבחנה זו הופיעה בתחומי משפט רבים.³⁴ כך, לדוגמה, עשה המשפט האמריקאי שימוש בהבחנה בין הפרטי לציבורי לצורך ניתוח הדין החל על תאגידים מסויגים שונים: לפני המאה התשע-עשרה לא היתה קיימת במשפט המקובל הבחנה חדה בין הספירה הפרטית לספירה הציבורית. משום כך ארגונים שונים (חברות עסקיות, כנסיות, גילדות או רשויות מקומיות) לא סווגו כ"ציבוריים" או "פרטיים", אלא כבעלי אופי מעורב. המהות ה"מעורבת" שלהם כגופים פרטיים וציבוריים כאחד הצדיקה התערבות משפטית בפעילותם. במהלך המאה התשע-עשרה אימץ המשפט בעולם האנגלו-אמריקאי גישה שלפיה כל גוף חייב להיות מסווג או כ"פרטי" או כ"ציבורי", וגופים שנתפסו בעבר כבעלי אופי מעורב סווגו עתה כשייכים לספירה הפרטית או לספירה הציבורית, אך לא לשתיהן בו־זמנית. כך סווגו עתה חברות עסקיות כגוף "פרטי" הוכאי להסינות מפני התערבות המשפט בפעילותו, ואילו רשויות מקומיות סווגו כגוף ציבורי המקביל למדינה, ולכן כפוף להתערבות נרחבת של המשפט. לסיווג זה, כך טוענים חלק מהמלומדים, היתה מוטיווציה פוליטית. הוא נועד לקדם את

33 הדגש המושם בסיווג נכון של סיטואציות עובדתיות הוא אחד המאפיינים של הנמקה משפטית פורמליסטית. ראו מאוטנר, לעיל הערה 2, וכן מ' מאוטנר ירידת הפורמליזם ועליית הערכים במשפט הישראלי (תשנ"ג). בשנים האחרונות, כחלק מהמגמה הכללית של ירידת הפורמליזם במשפט הישראלי, החלה גם מתקפה על חשיבות הסיווג בדיני המס. עד כה הצליחה מתקפה זו באופן חלקי בלבד. על כך ראו אדרעי "בסיס מס כולל בישראל", לעיל הערה 2; י' אדרעי "התשתית העיונית למגמות חדשות בפסיקה: הגדרת הכנסה; כללי הקבלה וניכוי הוצאות וריבית; עסקה בודדת וקיוויו הפסדים; על מעמדו של הנישום השכיר" עיוני משפט כ (תשנ"ז) 283.

34 לדיונים כלליים בהבחנה, ראו, למשל: "Symposium on the Public/Private Distinction" 130 U. Pa. L. Rev. (1982) 1289; J. Williams "The Development of the Public/Private Distinction in American Law (Book Review)" 64 Texas L. Rev. (1985) 225.

האינטרסים של בעלי ההון בכך שמנע את המדינה מלהתערב בפעילות של החברות העסקיות שבאמצעותן פעלו.³⁵

היות שהסיווג של ישות מסוימת כ"פרטית" או כ"ציבורית" אינו טבעי, אלא הוא תוצר של האינטרסים של המסווג, אנו מוצאים כי ישות שסווגה לצורך מסוים כ"פרטית" סווגה לצורך אחר כ"ציבורית". כך, למשל, בהקשר של דיני המשפחה, שימשה הדיכוטומיה בין הפרטי לציבורי להבחנה בין המשפחה ה"פרטית", מחד גיסא, לבין המדינה והשוק ה"ציבוריים", מאידך גיסא. הבחנה זו שיקפה את המגמה שדיברתי עליה קודם-לכן – יציאתו של תהליך הייצור אל מחוץ לבית וזיהוי תהליך זה עם הגבר.³⁶ גם במקרה של המשפחה היתה לסיווג משמעות חברתית. סיווג המשפחה כ"פרטית" שימש כהצדקה לאי-התערבות המדינה ביחסים שבין בעלים לנשותיהם, גם אם יחסים אלה לוו ב אלימות, אונס או פגיעה בנשים בדרך אחרת.³⁷

כבר בראשית המאה העשרים, במסגרת המתקפה של אסכולת ה-Legal Realism על הפורמליזם במשפט, היווה השימוש בהבחנה בין הפרטי לציבורי מטרה לביקורת.³⁸ ביקורת זו גברה מאוד החל בשנות השבעים, ואנו מוצאים אותה הן בכתיבתם של אנשי אסכולת ה-Critical Legal Studies והן בכתיבה של מלומדות פמיניסטיות. יש גוונים שונים בביקורת. סוג אחד של ביקורת יוצא נגד עצם השימוש בהבחנה, וזאת בהתבסס, למשל, על הטענה כי לא ניתן להבחין בצורה רציונלית בין ה"פרטי" ל"ציבורי", או שאם ניתן לעשות כן, לא ניתן לגזור מהבחנה זו משמעויות משפטיות. סוג שני של ביקורת יוצא נגד הזיהוי של ישויות משפטיות או של יחידים כ"שייכים" לספירה הפרטית. לפי גישה זו, הזיהוי של נשים ושל פעילויות נשיות (כגון מלאכות הבית) עם הספירה הפרטית מדכא את הנשים ומנציח את מעמדן הנחות בחברה המודרנית. סוג זה של ביקורת אינו מכחיש כי ניתן להבחין במידה זו או אחרת בין הספירה הפרטית לספירה הציבורית, אך טוען כי

35 על ההיסטוריה של ההבחנה פרטי/ציבורי ועל השלכותיה המשפטיות, ראו, למשל: M.J. Horwitz *The Transformation of American Law 1780-1860* (Cambridge, 1977) 111–114; Horwitz *The Transformation of American Law 1870-1960*, *supra* note 5, at pp. 10–11; G.E. Frug "The City as a Legal Concept" 93 *Harv. L. Rev.* (1980) 1057, 1099–1109.

36 ראו כללית: F. Olsen "The Family and the Market: A Study of Ideology and Legal Reform" 96 *Harv. L. Rev.* (1983) 1497, 1501. לסקירה כללית ודיון בהשלכות המשפטיות של ההבחנה בין הפרטי לציבורי בהקשר המגדרי, ראו, למשל: F. Olsen "The Sex of Law" *The Politics of Law: A Progressive Critique* (New York, ed. by D. Kairys, rev. ed., 1990) 453; N. Taub & E.M. Schneider "Women's Subordination and the Role of Law", *ibid.*, at pp. 150–151.

37 ראו, למשל: S.B. Boyd "Challenging the Public/Private Divide: An Overview" *Challenging the Public/Private Divide: Feminism, Law and Public Policy* (Toronto, S.B. Boyd ed., 1997) 3, 9–10.

38 ראו: W.W. Fisher III et al. (eds.) *American Legal Realism* (New York, 1993) 98–100.

יש לשרטט מחדש את הקווים המבחינים בין שתי הספירות באופן שיתקן את הפלייתן של הנשים לרעה.³⁹

ההבחנה בין ה"פרטי" ל"ציבורי" או בין ה"משפחה" ל"שוק" תרמה לא רק לעיצובם של דיני החברות או דיני המשפחה; היא התגלגלה גם לדיני המס, ולבשה צורה של הבחנה בין ה"פרטי", מחד גיסא, וה"עסקי", מאידך גיסא. אמחיש טענה זו באמצעות שתי דוגמות – ההבחנה בין הכנסות "פרטיות" להכנסות "עסקיות" וההבחנה בין הוצאות "פרטיות" להוצאות "עסקיות".

2. הכנסות "פרטיות"

פקודת מס ההכנסה אינה כוללת הגדרה ברורה של המושג "הכנסה". הכנסה היא, לפי סעיף 1 לפקודה, "סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורטים בסעיפים 2 ו-3 בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לעניין פקודה זו". במקום הגדרה אנליטית, הפקודה מציעה אס-כך רשימה של מקורות הכנסה. רשימה זו מופיעה בסעיף 2 של הפקודה,⁴⁰ המונה שורה ארוכה ומגוונת של מקורות (ועסק, משלח-יד, עבודה, ריבית,

39 לסקירה וניתוח מפורטים של סוגי הביקורת הקיימים על ההבחנה, ראו: R. Gavison

1 "Feminism and the Public/Private Dichotomy" 45 *Stan. L. Rev.* (1992).

40 הגדרה באמצעות רשימה של מקורות אינה דבר חריג. במשפט ההשוואתי של דיני מס ההכנסה נהוג להבחין בין שני סוגים של שיטות להגדרת הכנסה. השיטה הגלובלית (global system) ושיטת הלוחות/המקורות (schedular system). השיטה הגלובלית מבוססת על הגדרה אחת, כלכלית בדרך-כלל, של המושג "הכנסה". לעומת זאת, שיטת הלוחות/המקורות אינה מציעה הגדרה אחת כוללת של הכנסה, אלא נותנת רשימה של מקורות הכנסה, שלכל אחד מהם שיעורי מס ולעיתים גם שורה של כללים מהותיים ייחודיים משלו (למשל, דיני קיזוז). למעשה, ההבחנה בין שתי השיטות היא פעמים רבות חסרת משמעות מעשית, שכן גם בשיטות שהן להלכה גלובליות נמצא אלמנטים לא-גלובליים, ולהיפך. כך, למשל, נמצא שגם שיטות גלובליות טורחות להגדיר במפורש כהכנסה (או להוציא במפורש מגדר ההגדרה) סוגים מסוימים של תקבולים, ומצד אחר, גם בשיטות המבוססות על גישת הלוחות/המקורות נמצאים פעמים רבות סעיפי עוללות (דוגמת סעיף 102) לפקודה בשיטת המס הישראלית), ההופכים את רשימת המקורות הפרטנית שקיימת בשיטות אלה מרשימה סגורה לרשימה פתוחה, דבר שמביא בפועל לידי היקף של מיסוי הכנסה דומה להיקף של שיטות גלובליות. ראו כללית: H.J. Ault *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis* (The Hague, 1997). 15 אחת הדוגמות לשיטה הנזקקת להגדרה גלובלית של הכנסה היא השיטה האמריקאית. לעומת זאת, המשפט האנגלי, והמשפט הישראלי בעקבותיו, מבוססים על גישת הלוחות/המקורות. במשפט האנגלי קיימת רשימה סגורה של "לוחות" (Schedules), שלכל אחד מהם כללים נפרדים לחישוב הכנסה, ולא כל הכנסה ניתנת לקיזוז כנגד כל

דיוורנד, הפרשי הצמדה, גמלאות, דמי שכירות, רווחים שמקורם בחקלאות ועוד). למרות הגיוון של מקורות אלה, יש לכולם מכנה משותף: כל המקורות המנויים בסעיף הם בעלי אופי "עסקי" ("עסקי" במובן של "מסחרי"/"למטרות רווח").⁴¹ כך קבע לאחרונה בית-המשפט העליון בעניין מיניץ. באותו עניין פסקה השופטת דורנר, אגב דיון בפרשנות הראויה לסעיף 2(10):

"בסעיף 2 לפקודה ההכנסות משויכות לתשעה מקורות, שהמאפיין אותם הוא היותם מקורות עסקיים, להבדיל ממקורות בעלי אופי פרטי. על-כן, אין ממסים טובת הנאה המתקבלת במישור הפרטי מחברים או מקרובים ואף מהמדינה [ואפילו על סעיף 2(10)], סעיף העוללות - א' ל'... יש להחיל את המגבלה המתבקשת מאפיון המקורות המפורטים בסעיף 2(1) עד סעיף 2(10) [צ"ל - 2(9) - א' ל'] ולהגבילו לעניינים עסקיים."⁴² [ההדגשות שלי - א' ל']

כך יוצא כי בפסיקה המפרשת את ליבה של הפקודה - הגדרת ההכנסה, מופיעה הדיכוטומיה "פרטי"/"עסקי", שהיא וריאציה של ההבחנה פרטי/ציבורי. בעזרת הדיכוטומיה פרטי/עסקי, הכנסות "פרטיות" מוצאות ממעגל ההכנסות החייבות במס. מהן בדיוק הכנסות "פרטיות" אלה? דיני המס הישראליים, בעקבות הדין האנגלי, מסווגים תקבולים מסוימים כ"לא

הכנסה אחרת. שיטת המקורות שאומצה בפקודה שלנו היא שיטה שנובעת משיטת הלוחות האנגלית, אך מפשטת אותה במידת-מה. ראו לפידות, לעיל הערה 32, בע' 74. שיטת המקורות קיימת גם בשיטות משפט אחרות שהושפעו מהמשפט האנגלי, למשל קנדה. ראו: Ault, *ibid.*, at p. 27.

41 המונח "עסק" מופיע בפקודה גם במובן מצומצם יותר. בסעיף 2(1) לפקודה מדובר על הכנסה "מעסק" כאשר ההבחנה היא בין הכנסה מעסק להכנסות "משלח-יד", מ"עבודה" או מנכסים שונים.

42 ע"א 533/89 פשמ"ג נ' זילברשטיין, פ"ד מו(3) 376, 382. על דברים אלה חזרה השופטת שטרסברג-כהן בדיון הנוסף באותו עניין, דנ"א 3962/93 מיניץ וזילברשטיין נ' פשמ"ג, פד"א כד 415. במאמר מוסגר יש להעיר כי השופטת דורנר אינה מדייקת בדבריה אלה, שכן, ראשית, רשימת המקורות של סעיף 2 כללה בעבר גם מקור שהוא "פרטי" במובהק - סעיף 2(3) לפקודה, שמיסה הכנסה וקופה מדירת מגוריו של הנישום. שנית, סעיף 2(5), הקיים בפקודה עד היום, ממסה, בין השאר, הכנסות "מלוג", שהם "תשלומים חוזרים ונשנים המתקבלים מכוח החלטה של ערכאה שיפוטית מוסמכת כגון מזונות לאישה, מזונות לילדים" וכדומה. אומנם, בפועל, תשלומים אלה פטורים ממס מכוח הוראות סעיף 9(22) לפקודה, אך ניתן לטעון כי עצם הופעתם בסעיף 2 מעיד כי הסעיף אינו עוסק בהכנסות עסקיות בלבד. מכל מקום, אין ספק שהשופטת דורנר צודקת בקביעה שכיום, התפיסה המקובלת של רשימת המקורות של סעיף 2 היא שרשימה זו כוללת בעיקרה רק מקורות "עסקיים". על סעיפים 2(3) ו-2(5) ראו, למשל, ויתקון ונאמן, לעיל הערה 32, בע' 104; רפאל ומהולל, לעיל הערה 32, בע' 124.

הכנסה".⁴³ רשימת תקבולים שאינם בגדר "הכנסה" כוללת פרסים, מלגות, מתנות, מציאות, ירושות ורווחי הימורים (של המהמר).⁴⁴ מדוע אין ממסים תקבולים אלה? התשובה המקובלת היא כי מדובר בתקבולים "חסרי מקור".⁴⁵ אומנם, אם נבחן את רשימת המקורות המצויה בסעיף 2, נתקשה למצוא מקור מפורש שיכול להצמיח את אחד התקבולים הנזכרים; אולם התשובה אינה כה פשוטה. רשימת המקורות בסעיף 2 אינה רשימה סגורה. היא כוללת גם את סעיף 10(2) – סעיף העוללות. סעיף זה קובע כי מס הכנסה יוטל גם על "השתכרות או רווח מכל מקור אחר". לפיכך נותרה בעינה השאלה: מהו מקור ומתי יש לומר כי להכנסה מסוימת אין מקור? הפסיקה הישראלית הציעה מבחנים אחדים לבדיקת מהותם של מקורות. המבחן הראשון שהוצע בפסיקה הוא מבחן המחזוריות. לפי מבחן זה, עלינו לשאול את עצמנו אם התקבול נבע מישות שהיא בעלת יכולת פוטנציאלית להצמיח הכנסה לאורך זמן. אם התשובה חיובית, אכן מדובר במקור. זו היתה גישתו של בית-המשפט המחוזי בעניין משולם. באותו עניין היה מדובר בארכיטקט שזכה בפרס במסגרת תחרות ארכיטקטים. בפסק-הדין נשאלה השאלה אם הפרס הוא בגדר הכנסה. בית-המשפט קבע: "אם קיים מקור מסוים המצמיח מדי פעם בפעם הכנסה הרי זוהי הכנסה החייבת במס; רק אם הכנסה מסוימת אינה נובעת ממקור קבוע וחוזר כנ"ל אלא מעסקה בודדת תהיה היא פטורה".⁴⁶ [ההדגשה שלי – א' ל.].

המושג "מחזוריות" מלווה לעיתים בפסיקה במושג "קביעות". כך, למשל, הסביר השופט לובנברג, כאשר דן בשאלת מיסוי של רווחים בלתי-חוקיים: "יתכן שאדם שנתפס בגניבת סכום כסף מכיסו של הזולת איננו חייב במס הכנסה

43 לסיכום השוואתי של בסיס מס ההכנסה בכמה שיטות משפט מרכזיות (אוסטרליה, קנדה, צרפת, גרמניה, יפן, הולנד, שוודיה, אנגליה וארצות-הברית), תוך פירוט התקבולים שאינם נחשבים ל"הכנסה", ראו: Ault, *supra* note 40, at pp. 202–203.

44 כך, למשל, קובץ הפרשנות לפקודת מס ההכנסה קובע ש"קיימים תקבולים שאינם חייבים במס משום שאינם נופלים בגדר הגדרת המונח 'הכנסה' ועל כן אין הוראות הפקודה חלות עליהם. למשל, מציאה חד פעמית, ירושות או קבלת מתנה בין יחידים בתום לב וללא קשר ליחסי עבודה או ליחסים מסחריים אחרים". ראו נציבות מס הכנסה ומס רכוש קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (1998) א"2. זה הדין גם לגבי פרסים, שהם "פרי גורל עיוור מתת שמים (windfall)", ראו חוזר מ"ה 21/90 "מלגות מענקים ופרסים כהכנסה". לגבי רווחי הימורים, ראו, למשל: Eichelgrün, *supra* note 32, at pp. 26–27; ויתקון ונאמן, לעיל הערה 32, בע' 78. יש לציין כי בעבר מוסו ירושות באמצעות חוק מס עיזבון, התש"ט–1949, אולם המס בוטל בשנות השמונים. ראו חוק מס עיזבון (ביטול), התשמ"א–1981, ס"ח 160; חוק מס עיזבון (ביטול) (תיקון), התשמ"ח–1987, ס"ח 14, וראו גם טקסט להערות-שוליים 113–114 להלן.

45 רפאל ומהולל, לעיל הערה 32, בע' 31.

46 עמ"ה (ת"א) 609/68 משולם נ' פ"ש ת"א, פ"מ עד 45, 50.

על כך. [אך] אם הוכח כי עסק בגניבות דרך קבע הרי הוא חייב. קביעות זו היא העשויה להצביע על משלוח-היד או המסחר שעוסק בו נישום זה.⁴⁷ [ההדגשה שלי – א' ל.].

מבחן המחזוריות/הקביעות הוא מבחן בעייתי. דוגמה פשוטה להמחשת הבעייתיות של המבחן היא מתנות יום-הולדת. הדין המצוי אינו ממסחית מתנות אלה אף-על-פי שהן בעלות אופי קבוע ומחזורי.

מבחן שני שהציעה הפסיקה לצורך קביעת קיומו של מקור הוא מבחן הצפייה. לפי מבחן זה, השאלה החשובה היא אם ציפה מקבל התקבול לקבלו. אם קיימת ציפייה – קיים מקור. מבחן זה הופיע, למשל, בעניין ליבוביץ, שבו היה מדובר בתשרים שקיבל מלצר במסעדה. בית-המשפט קבע באותו עניין שכדי ש"מענק... יחשב כהכנסה חייבת", יש צורך בציפייה של מקבל ההכנסה לקבלו. המלצר ציפה לקבל תשרים מלקוחות המסעדה, ולכן מדובר בהכנסה חייבת.⁴⁸ כך נקבע גם בעניין ברזל. באותו מקרה נידון עניינו של אדם ששימש כנאמן. בית-המשפט פסק לו שכר-טרחת תמורת עבודתו כנאמן. בפסק-הדין נשאלה השאלה אם שכר-טרחת כזה הוא בגדר הכנסה. נקבע כי נאמן מצפה לקבל שכר, ולכן שכר-הטרחת שנפסק לו הוא אכן הכנסה.⁴⁹ מבחן הצפייה, כמו מבחן המחזוריות, אינו מספק, משום שגם הוא אינו מסביר מדוע מתנות יום-הולדת (הדומות לתשרים מבהינת הצפייה לקבלן) אינן ממוסות.

מבחן שלישי שהופיע בפסיקה הוא מבחן ההקשר העסקי של התקבול. לפי מבחן זה, תקבול הוא הכנסה רק אם הוא נובע מהתקשרות חוזית או מפעילות שיש בה עניין מסחרי. כך, למשל, אמר השופט אשר בעניין משולם: "יש [שופטים] המחשיבים מעל לכל את ההתקשרות החוזית. דעתי כדעתם של האחרונים. בעיני הצד המסחרי... הוא המכריע." [ההדגשה שלי – א' ל.].⁵⁰ המבחן שהשופט אשר מציע – האופי "המסחרי" של ההכנסה – מבוסס בעצם על ההבחנה בין התחום הפרטי לתחום העסקי: הכנסות המזוהות עם פעילות ביתית/משפחתית או עם שעות הפנאי, כגון מתנות, פרסים, ירושות או רווחי הימורים, אינן נחשבות ל"הכנסה" ואינן ממוסות בדין הישראלי.⁵¹

47 עמ"ה (ת"א) 923/62 וסרמן נ' פ"ש, פ"מ לח 377, 380–381.

48 ת"פ (ת"א) 8601/84 מדינת ישראל נ' ליבוביץ, פד"א יד 153, 154.

49 ע"א 136/67 ברזל נ' פ"ש פ"ת, פ"ד כא(2) 69.

50 עניין משולם, לעיל הערה 46, בע' 49. רעיון ההתקשרות החוזית/המסחרית שהשופט אשר מזכיר בעניין משולם נרמז גם בקובץ הפרשנות לפקודת מס ההכנסה. בקובץ זה נקבע: "הכנסה על פי מהותה כוללת כל תקבול שניתנה כנגדו תמורה, בשירותים או בנכסים, או תקבול הקשור בקשר ישיר או עקיף למקור הכנסה." קובץ הפרשנות לפקודת מס ההכנסה, לעיל הערה 44, בע' א-2.

51 ברור שגם לפי המבחן האחרון, ההבחנה בין תקבולים שאינם בגדר הכנסה לתקבולים שייחשבו להכנסה קשה מאוד. כך, למשל, נשאלת השאלה: מה יהיה דינן של מתנות שקיבל נישום ממעבדיו? נראה שאם ניתנה המתנה במסגרת יחסי עובד-מעביד, יש

ההגדרה של המושג "הכנסה" בדין הישראלי אינה היחידה האפשרית. שיטות משפט זרות, כגון השיטה האמריקאית, כוללות הגדרה של המושג "הכנסה" שבה אין להבחנה בין ה"פרטי" וה"עסקי" השפעה כה חזקה, ולכן מלגות, מתנות, פרסים או רווחי הימורים אכן ממוסים.⁵² ההגדרה הקיימת בדין המצוי בישראל, המצמצמת את המושג "הכנסה" רק להכנסות בעלות אופי עסקי, היוותה גם מטרה לביקורת בספרות המחקר הישראלית. יש מלומדים שהציעו רפורמה מסוגים שונים של ההגדרה.⁵³ ניתן להתווכח אם רפורמה זו ראויה אם לא, אך זו אינה מטרת. מטרת היא רק להצביע על כך ששורש ההבחנה בין הכנסות ו"לא-הכנסות" בדיני המס שלנו מצוי בהבחנה בין הפרטי לעסקי. זאת ועוד, ברצוני לטעון שההבחנה בין הכנסה ל"לא-הכנסה" אינה רק בעלת משמעות תיאורית, אלא היא משקפת גם תפיסות תרבותיות על חלוקת העבודה בחברה ועל מעמד היחסי של גברים ונשים. כדי להמחיש טענה זו בצורה קונקרטית, אדון עתה במיסוי הכנסות זקופות.⁵⁴

הכנסה זקופה היא הכנסה הנובעת משימוש שהנישום עושה בנכס השייך לו או משירות

למסותה, בהיותה תחליף לשכר עבודה. לעומת זאת, אם נתן המעביד את המתנה באופן פרטי, אין למסותה. הפקודה התמודדה בעבר עם סוגיה מסוימת זו באמצעות סעיף 209(2), שפטר ממס מתנות שקיבל עובד במסגרת יחסי עובד-מעביד עד לסכום מסוים. סעיף 209(2) יצר בעצם חוקה שמתנות עד הסכום שנקבע בו הן לעולם פרטיות ומתנות מעל לסכום זה הן לעולם עסקיות. סעיף 209(2) בוטל בשנת 1990, אך גם כיום נציבות מס הכנסה מכירה בכך שמתנות מסוימות שמעביד נותן לעובדו יכולות להיות פרטיות (אם ניתנו במסגרת חתונה, הולדת בן/בת וכולי). ראו רפאל ומהולל, לעיל הערה 32, בע' 278-279. מכל מקום, חזקות מכל סוג שהוא לא יעזרו לנו להתמודד עם מקרי-גבול, כמו זה שנידון בעניין סלפתי. באותו עניין היה מדובר במשפחה בדוית. לאב המשפחה היה עסק של הובלות, והוא העסיק את בנו כשכיר. האב מימן את רוב הוצאות המחיה של בנו. פקיד-השומה ביקש למסות תמיכה זו של האב כהכנסת עבודה. במסגרת פסק-הדין נידונה השאלה: האם, כאשר נוצרת מערכת של יחסי עובד-מעביד, מערכת זו שולטת על כל התקבולים העוברים בין הצדדים אפילו אם חלקם יכול להיות מסווג גם כמתנות פרטיות? בית-המשפט קבע שאין למסות "כספים, מתנות, תמיכה מתמשכת וכיוצא באלה הטבות הניתנות על ידי מעביד לעובדו בלא כל קשר ליחסי העבודה שביניהם, במיוחד כשמדובר במעביד שהוא אביו של עובדו". ראו ע"א 254/87 סלפתי נ' פ"ש נצרת, פ"ד מד(1) 714, 718.

52 ראו: Ault, *supra* note 40.

53 ראו, למשל, ארעזי, לעיל הערה 2; א' אלטר "מיון מחדש של מבחני הסיווג למקורות: תמורה ליגיעה אישית, להון ותשואה פסיבית ואקטיבית" מיסים (1991) ה-3/א-15; "פלומין" על 'תורת המקור' בפקודת מס הכנסה" מיסים (1991) ה-3/א-10.

54 לדיון במושג "הכנסה זקופה" ראו ויתקין ונאמן, לעיל הערה 32, בע' 102-104. לבחינה ביקורתית של המשמעויות של אי-מיסוי הכנסה זקופה בדין המצוי, ראו גם דגן, לעיל הערה 23, סעיף ג.1.

שהוא נותן לעצמו. הכנסה זקופה אינה הכנסה "ממש" (לפחות לא לפי המושגים המקובלים בקרב הדיוטות), אלא חיסכון בהוצאה. זהו, למשל, החיסכון בהוצאה של בעל דירה המתגורר בה בעצמו במקום לשכור דירה למגוריו, או של אדם המנקה בעצמו את ביתו במקום לשכור את שירותיה של עוזרת⁵⁴ (או עוזרת) בית. למרות היותה של ההכנסה הזקופה "הכנסה" מהבחינה התיאורטית, בפועל, אין ממסים הכנסה זקופה משירותים. אשר להכנסה זקופה מבכסים, יש שיטות מס הממסות הכנסה זקופה כזו. כך, למשל, סעיף 2(3) לפקודת מס ההכנסה מיסה, בעבר, נישומים שהיו בעלי דירת מגורים והם התגוררו בה על שווי המגורים בדירה. סעיף זה בוטל בשנת 1968 בגלל הקשיים המינהלתיים שהיו כרוכים בגביית המס, אך בפקודה קיים עדיין סעיף שעוסק במיסוי הכנסה זקופה – סעיף 8(2), הממסה, בין השאר, את שווייה של תוצרת חקלאית שהחקלאי צורך בעצמו.⁵⁵

אחת הסיבות לרתיעה ממיסוי הכנסה זקופה היא ההבחנה בין ה"פרטי" ל"עסקי". הכנסה זקופה היא מעצם הגדרתה הכנסה "פרטית", שהרי זו הכנסה הנובעת לנישום לא מאינטראקציה עם העולם החיצוני, אלא ממתן שירות עצמי או משימוש בנכס עצמי. בשל אופיה ה"פרטי", גרתע הדין הישראלי מלמסותה. נכון אומנם שקיימים גם קשיים אויביקטיביים בכימות הכנסה זו ובדיוות עליה, אך ניתן בהחלט למצוא דרכים להתגבר על בעיות אלה בחלק מהמקרים. אכן, לאחרונה נשמעו בארצות הברית קולות הקוראים לחשיבה מחודשת על העיקרון של אי-מיסוי הכנסה זקופה, ובאופן ספציפי על אי-מיסוי של הכנסה זקופה מעבודות הבית. המלומדת Nancy Staudt הצביעה במאמר מנומק היטב על הקשר שקיים בין זיהוי הספירה הביתית כספירה נשית לבין אי-מיסוי הכנסות זקופות מעבודות הבית.⁵⁶ הטענה הפרדוקסלית לכאורה של Staudt היא שאי-מיסוי ההכנסה הזקופה של נשים מעבודות הבית גורם להפלייתן. לטענתה, הפליה זו באה לידי ביטוי הן בכך שנשים העובדות כעקרות בית אינן זכאיות ליהנות מדמי ביטוח לאומי (social security) שרק עובדים העובדים בעבודות "אמיתיות" "בחוף" נהנים מהם,⁵⁷ והן משום

55 רפאל ומהולל, לעיל הערה 32, בע' 140.

56 ראו: 1571 (1996) 84 Geo. L. Rev. "Taxing Housework" Nancy C. Staudt.

57 במידה מסוימת, זה המצב גם בישראל. עד לאחרונה לא היתה עקרת הבית מבוטחת בביטוח זקנה ושאיירים וביטוח נפגעי עבודה, והיא הופלתה לרעה כאשר דובר בביטוח נכות. ראו ע' שמיר "מעמדה של עקרת הבית בביטוח הלאומי" מעמד האישה בחברה ובמשפט (פ' רדאי עורכת, תשנ"ה) 148, 151. במאמרה הגיעה שמיר (בהקשר של דיני הביטוח הלאומי) למסקנות דומות מאוד לאלה של Staudt. היא ניתחה את ההוראות של חוק הביטוח הלאומי, וקבעה: "קשה להשתחרר מהתחושה שמעבר להסברים הכלכליים הצרופים עומד עניין נוסף, אשר ניתן לכנותו 'כלכלה שוביניסטית'. דהיינו, שבעיני חלק מהציבור, אשר התרגל לקבל בחינם את שירותי עקרת הבית, עבודות עקרת הבית אינן נחשבות לעבודה, ועקרת הבית אינה חלק מכוח העבודה. לפי תפיסה זו, עבודות אלה הנן חלק מתובותיה הטבעיות של האישה, חלק מתפקידיה בתא המשפחתי, ואין לעבודה זו של האישה וכלכלה ולא כלום. תפיסה זו מעוותת מבחינת התיאוריה הכלכלית, שהרי עקרת הבית מייצרת מוצר (שירותים) אשר לו ביקוש, היצע ומחיר שוק."

שאי-הכרה בעבודתן של עקרות-בית כב"עבודה אמיתית" מפחיתה מערכן של הנשים (שהן עובדתית הנושאות העיקריות בנטל עבודות הבית אפילו במקרים בהם הן עובדות במקביל גם בחוץ). Staudt מציעה במאמרה מנגנון שיאפשר בקלות יחסית לכמת ולמסות הכנסות זקופות מעבודות הבית.⁵⁸ ניתן כמובן לחלוק על העמדה ש-Staudt מציעה,⁵⁹ אך השאלה המעשית אם ראוי למסות הכנסות אלה אם לאו (ואם ראוי, באיזה אופן) אינה השאלה היחידה שניתן לשאול בהקשר זה. מעבר להתלבטות בבעיה המעשית, נושא המיסוי של ההכנסה הזקופה ממחיש גם את הקשר שבין ההבחנה פרטי/עסקי לדיכוטומיות אחרות, כגון גברי/נשי, המצויות בתרבותנו.

לסיכום, דיני מס ההכנסה הישראליים אינם ממסים הכנסות "פרטיות" מסוגים שונים. ניתן לזהות חלק מהכנסות אלה (מתנות או הכנסות זקופות מעבודות הבית) כ"משפחתיות" או "נשיות". אי-מיסוין של הכנסות אלה אינו מחויב המציאות. יש שיטות משפט הממסות מתנות, וניתן לחשוב על דרכים פשוטות יחסית למסות את ההכנסה הזקופה ממלאכות הבית. אי-מיסוין של הכנסות אלה הוא איפוא לא רק תוצאה של טעמים מעשיים, אלא גם תוצר של הרתיעה מחדירה של דיני המס אל התחום שנתפס כ"פרטי"/"משפחתי"/"נשי". רתיעה זו נשענת על ההבחנה התרבותית בין קטיגוריות הפנים-המשפחה-הבית לבין קטיגוריות החוץ-העסק-השוק. רתיעה זו קיימת לא רק בכללים המשפטיים העוסקים בסיווג הכנסות; היא משתקפת גם בדיני ההוצאות הישראליים.

3. הוצאות "פרטיות"

כפי שהגדרת ההכנסה בפקודה ובפסיקה שפירשה אותה מבוססת על ההבחנה בין הפרטי לציבורי, כך גם דיני ההוצאות נסבים סביב הבחנה זו. דיני המס הישראליים מבחינים בין הוצאות "עסקיות" והוצאות "פרטיות". סעיף 17 רישא לפקודה מתיר בניכוי רק "יצאות והוצאות שיצאו כולן ביצור הכנסתו [של הנישום]", ובסעיף 132(1) יש איסור על ניכוי "הוצאות הבית או הוצאות פרטיות". ההבחנה בין הוצאות פרטיות להוצאות עסקיות אינה ייחודית רק לדין הישראלי. היא

שמיר הציעה להשוות את מעמדה של עקרת-הבית לזה של עובדים אחרים, וכן היא דנה בדרכים לכימות של שווי העבודה וכן במקורות אפשריים למימון הביטוחים השונים של עקרת-הבית. לאחרונה שונה הדין באופן חלקי, וכיום גם עקרות-בית זכאיות לקצבת זקנה בתנאים מסוימים. ראו חוק הביטוח הלאומי (תיקון מס' 7), התשנ"ו-1996, ס"ח 127.

58 ראו: Staudt, *supra* note 56, at pp. 1619–1636.

59 לביקורת על גישתה של Staudt ולתגובה על הביקורת הזאת, ראו: L. Zelenak "Taking Critical Tax Theory Seriously" 76 *N.C. L. Rev.* (1998) 1521, 1527–1542; Nancy C. Staudt "Tax Theory and 'Mere Critique': A Reply to Professor Zelenak" 76 *N.C. L. Rev.* (1998) 1581.

קיימת בשיטות משפט רבות אחרות. כך, לדוגמה, סעיף 162 לקוד המס האמריקאי מתיר ניכוי של כל ההוצאות שהוציא הנישום "in carrying on any trade or business" (לדוגמה, דמי השכירות שבעל חנות מכולת משלם בעד שכירת הנכס שהוא מנהל בו את עסקו). במקביל, סעיף 262 לקוד אוסר על ניכוי הוצאות שהן "personal, living or family expenses" (לדוגמה, דמי השכירות שבעל חנות מכולת משלם לשכירת הדירה שהוא גר בה עם משפחתו).⁶⁰ ניכוי הוצאות "עסקיות" נתפס בספרות המחקר כזכות טבעית של הנישום, משום שהוצאות עסקיות הן הוצאות המשמשות לייצור שראוי לעודדו, ומשום שרק בעזרת ניכוי שכזה ניתן למסות את "היכולת הכלכלית האמיתית" של הנישום. לעומת זאת, ניכוי הוצאות פרטיות נתפס כהריג. אם דיני המס מאפשרים ניכוי של הוצאה פרטית כזו או אחרת, הניכוי נתפס כזכות-יתר, כהטבת מס. הוצאות פרטיות הן "צריכה", ו"צריכה" היא התנהגות שאינה תורמת לצמיחה כלכלית, ולכן לא ראוי לעודדה.⁶¹

לאחרונה נשמעו בארצות-הברית קולות הקוראים לבחינה מחודשת של הנחות-היסוד בתחום דיני ההוצאות. במאמר שהתפרסם בשנת 1996 טענה המלומדת Denise D.J. Roy כי ההבחנה הקיימת בין הוצאות פרטיות לעסקיות הינה בעייתית. באמצעות דוגמות קונקרטיות מהדין האמריקאי,⁶² המחישת Roy את הבעייתיות של קביעת קווי-הגבול בין הוצאות פרטיות לעסקיות. Roy אף טענה כי הדומיננטיות של הדיכטומיה פרטי/עסקי בדיני ההוצאות אינה מקרית. דיכטומיה זו משמשת להעברה של נטל המס מכתפיהם של בעלי ההון, הנהנים מהזכות לניכוי הוצאות עסקיות, לכתפיהם של העובדים השכירים, שרוב הוצאותיהם מסווגות כהוצאות פרטיות, ולכן אין הם יכולים ליהנות מהזכות לניכוי הוצאות.⁶³

טענות מסוג דומה העלתה מלומדת נוספת – Gwen Thayer Handelman. כמו Roy, גרסה גם Handelman כי ההבחנה בין הוצאות עסקיות והוצאות פרטיות אינה "ניטרלית", "אובייקטיבית" או "מדעית". זו הבחנה שיש לה השלכות מעמדיות, המביאה לידי העדפה

60 לסיכום הכללים לגבי הוצאות פרטיות בשיטות משפט זרות, ראו: Ault, *supra* note 40, at pp. 233–249.

61 ראו למשל: M.A. Chirelstein *Federal Income Taxation: A Law Student's Guide to the Leading Cases and Concepts* (Westbury, 8th ed., 1997) 95–96.

62 הוצאות לניקוי סביבה (environmental cleanup costs) לעומת הוצאות להתקנת מתקנים לנכים (disability access costs).

63 ראו: D.D.J. Roy "Consumption in Business/Investment at Home: Environmental Cleanup Costs versus Disability Access Costs" *Taxing America* (K.B. Brown & M.L. Fellows eds., New York, 1996) 170–193; G.T. Handelman "Acknowledging Workers in Definitions of Consumption and Investment: The Case of Health Care" *Taxing America* (K.B. Brown & M.L. Fellows eds., New York, 1996) 119–120, 128–129.

של בעלי ההון ולהפלייתו של מעמד העובדים. Handelman איששה טענה זו על-ידי השוואה בין הוצאות שבעלי ההון מוציאים לתחזוקה ותיקונים של מכונות לבין הוצאות רפואיות שעובדים מוציאים. הוצאות לתחזוקה ותיקונים של מכונות מותרות בניכוי בהיותן הוצאות עסקיות. לעומת זאת, הוצאות שעובדים מוציאים ל"תחזוקה ותיקונים" של יכולת העבודה שלהם (הוצאות רפואיות) נתפסות כצריכה פרטית ואסורות בניכוי, אלא אם הותרו כחריג מפורש לעיקרון הכללי של אי-ניכוי הוצאות פרטיות.

ומה באשר לדיני ההוצאות הישראליים? ישנם מלומדים הטוענים כי אי-התרתן של "הוצאות פרטיות" בפקודה שלנו נובעת מהגיגים של דיני המס. הכנסה (לפי נוסחת Haig-Simons) שווה ל"צריכה של הנישום + החיסכון שלו".⁶⁴ המושג "צריכה" מכון להוצאות פרטיות. לכן לא ניתן להתיר בניכוי הוצאות פרטיות, שהרי אם נתיר בניכוי, נהפוך את המס ממס על הכנסה למס על חיסכון בלבד.⁶⁵ הסבר זה הינו בעייתי משני טעמים. ראשית, זה הסבר אי-היסטורי, לפחות ככל שהוא נוגע בדין הישראלי. הנסח של הפקודה שלנו, המבוססת על מודל חקיקה משנת 1922, לא הכיר את נוסחת Haig-Simons. האיסור המפורש על ניכוי הוצאות פרטיות בסעיף 13(1) לפקודה המנדטורית (כיום סעיף 32(1)) לא נבע איפוא מהלוגיקה של הנוסחה, אלא מהדיכטומיה פרטי/עסקי שהזינה את כל דיני המס האנגליים: כפי שלא מוסו הכנסות שהתקבלו שלא במסגרת השוק (הכנסות "פרטיות"), כך לא הותרו בניכוי הוצאות שהוצאו לצרכים פרטיים. שנית, רוב הדיון בהוצאות פרטיות מניח את המבוקש: ההנחה היא שברור אילו הוצאות הן "פרטיות" ואילו הוצאות הן "עסקיות". אולם כפי שטענתי קודם, קביעת הגבול בין הפרטי לציבורי אינה חד-משמעית או טבעית. היא תוצר של הנחות-מוצא ודעות קדומות שהינן תלויות זמן ומקום. מעניין על-כן לבחון לא רק את ההיגיון של עצם האיסור על ניכוי הוצאות פרטיות, אלא גם את האופן שבו סיווג הפסיקה ושלטונות המס הישראליים, כאשר באו לפרש את הפקודה, הוצאות מסוימות כהוצאות פרטיות. לטענתי, קו-הגבול בין הוצאות עסקיות ופרטיות הוא תוצר של תפיסות תרבותיות מסוימות. אמחיש עתה טענה זו בכך שאראה כיצד המושג "הוצאה פרטית" בדין הישראלי נסמך על תפיסות המזהות את הספירה הפרטית עם נשים, ולכן מזהות הוצאות הקשורות לפעילויות "נשיות" – הוצאות לטיפול בילדים – כהוצאות פרטיות.

הפקודה אינה דנה במפורש בהוצאות לטיפול בילדים, אולם הגישה המקובלת בפסיקה היא כי אלה הוצאות פרטיות שאינן מותרות.⁶⁶ אחת ההצדקות לאי-התרת ניכוי הוצאות לטיפול בילדים היא שההוצאות הללו "מכוסות" על-ידי הענקת נקודת זיכוי לאשה עובדת בעבור כל אחד מילדיה לפי סעיף 66(ג)(3) לפקודה. זו כמובן הצדקה בעייתית. ראשית, משום שההטבה שנובעת מנקודת הזיכוי אינה מפצה תמיד על העלות האמיתית של הטיפול

64 ראו לעיל הערה 8.

65 ראו "אדרעי" על ניכוי הוצאות הון, היוון הוצאות שוטפות, ושימוש בלתי נאות בשיטות דיווח" הפרקליט לט (תש"ן) 136, 137-139; אדרעי, לעיל הערה 33.

66 ראו ע"פ 512/92 חברת שרותי נהול אשרוד בע"מ נ' מ"י, מיסים (1993) 5/1, ה-49 (הרשעה של רואה-חשבון שדיווח על שכרה של המטפלת בילדיו כהוצאה עסקית).

בילדים. שנית, משום שנשאלת השאלה מדוע הפקודה מניחה כי הוצאות אלה הן "נשיות" בלבד, ולכן מעניקה את גקודות הזיכוי רק לנשים עובדות, ולא לגברים עובדים. לאחרונה נעשה בישראל ניסיון להפוך את הוצאות הטיפול בילדים להוצאות מוכרות. במסגרת הרפורמה החלקית בנושא מיסוי המשפחה בישראל, שנעשתה בתיקון מס' 89 לפקודה, הוצע, בין השאר, לאפשר לגישומים לנכות את ההוצאות לטיפול בילדיהם מהכנסתם החייבת.⁶⁷ לפי זאב הולגדר, "הצעה זו באה בעקבות טענות של ארגוני הנשים, כי נמנע מהן כיום לצאת לעבוד כתוצאה מכך שאת רוב שכרן הן נאלצות לשלם למטפלות הדואגות לילדיהן". אולם כפי שהולגדר מדווח, "הצעה זו לא התקבלה בסופו של דבר לנוכח התנגדותה המובנת של נציבות מס הכנסה, מאחר שיש בה פריצה משמעותית של העיקרון כי אין לנכות הוצאות פרטיות כהוצאה".⁶⁸ עמדה דומה לעמדתו של הולגדר ביחס למהות ה"פרטית" של הטיפול בילדים מופיעה אצל אייל שנהב. במאמר העוסק בנושא הטבות המס, שנהב קובע כי "הוצאות טיפול בילדים הן הוצאה פרטית, והוצאה פרטית אינה ראויה לניכוי על פי שיטת מס נורמטיבית".⁶⁹

הכללים לגבי אי-ניכוי של ההוצאות לטיפול בילדים קיימים גם בארצות אחרות. זה הדין, למשל, גם בארצות-הברית. ההלכה לגבי ההוצאות לטיפול בילדים נקבעה במדינה זו עוד בשנות השלושים בעניין *Smith v. Commissioner*⁷⁰ (להלן: עניין *Smith*), שם נידון עניינם של גבר ואשה נשואים שעבדו שניהם מחוץ לבית. בנייהווג טענו כי יש להתיר להם לנכות את הוצאותיהם על מטפלת לילדם משום שגברת *Smith* לא תוכל לצאת לעבודה אלא אם תהיה לה מטפלת. בית-המשפט קבע שאין להתיר לבנייהווג לנכות את ההוצאה הזו כהוצאה עסקית משום שמדובר בהוצאה אנלוגית להוצאות למזון, מגורים, ביגוד או נופש – שלגבי כולן ניתן לטעון שהגישום צריך להוציאן על-מנת לעבוד. ההוצאות למזון, מגורים, ביגוד או נופש הן בוודאי הוצאות פרטיות. לכן אין להתיר גם ניכוי של הוצאות לטיפול בילדים. ההלכה שנקבעה בעניין *Smith* שלטת עדיין בדין האמריקאי, אם כי כמו בישראל, גם בארצות-הברית זוגות עובדים נהנים מזיכוי בסכום מוגבל על הוצאות לטיפול בילדים, ולמן שנות השמונים גם מניכוי חלקי.⁷¹ האנלוגיה שהוצעה בפסק-הדין בעניין *Smith* בין הוצאות לטיפול בילדים לבין הוצאות דוגמת ההוצאה למזון אינה משכנעת. אכילה היא צורך בסיסי שאינו קשור

67 הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 90), התשנ"ב-1992, ה"ח 224. הצעת-החוק (של חברי הכנסת שרה דורון ודוד צוקר) ביקשה להוסיף לפקודה את סעיף 17א, שהתיר לנכות מהכנסה מיגיעה אישית "הוצאות שהוציא [הגישום] בשנת המס לרכישת שירותי טיפול בילדיו". ילד הוגדר כ"ילד שגילו לא עלה על 12 בשנת המס".

68 ז' הולגדר "דיני מיסים" ספר השנה של המשפט בישראל (א' רוזנצבי עורך, תשנ"ב-תשנ"ג) 237, 245.

69 שנהב, לעיל הערה 2, בע' א-15.

70 40 B.T.A. 1038 (1939).

71 לסיכום הדין הקיים בארצות-הברית ולביקורת עליו, ראו: McCaffery, *supra* note 15, at pp. 106-136.

לתהליך של ייצור ההכנסה (שכן גם אם אין הנישום מייצר הכנסה, הוא חייב לאכול), אך הוצאות לטיפול בילדים קשורות קשר הדוק לתהליך של ייצור ההכנסה: אילו נשארה גברת Smith בביתה, היא לא היתה נזקקת למטפלת.⁷² הוצאות לטיפול בילדים אינן איפוא הוצאות פרטיות, אלא הוצאות עסקיות, וההצדקה לאי־התרת ניכוי מצויה, אם בכלל, באנלוגיה שאפשר לעשות בינה לבין הוצאות עסקיות אחרות שאינן מותרות בניכוי. אכן, ההצדקה המקובלת בספרות המחקר בארצות־הברית לאי־התרת הוצאות לטיפול בילדים אינה שמדובר בהוצאות פרטיות, אלא שהוצאות אלה אנלוגיות להוצאות עסקיות יומיומיות אחרות שעובדים מוציאים ואשר אין הן מותרות בניכוי, כגון הוצאות נסיעה לעבודה.⁷³ הצידוק לאי־התרת הוצאות נסיעה לעבודה הוא שכל אדם עובד מוציא אותן. לפיכך, התרת הוצאות אלה שווה למעשה להפחתת שיעור המס, הפחתה שתיעשה בצורה גרסית (משום שהתרת ניכוי הוצאות משתלמת יותר לנישומים שמוטל עליהם שיעור מס שולי גבוה יותר). אולם, ניתן לטעון כי הוצאות לטיפול בילדים אינן דומות להוצאות נסיעה לעבודה. רוב העובדים נוסעים לעבודה, ולכן אין להתיר את הוצאות הנסיעה, שהרי משמעות ההתרה היא למעשה הפחתת שיעור המס. לעומת זאת, הוצאות לטיפול בילדים אינן הוצאות שרוב העובדים מוציאים, אלא רק קבוצה קטנה – אותם עובדים שיש להם ילדים קטנים.⁷⁴

מכל מקום, לצד השאלה אם ראוי, מבחינת מדיניות המס, להתיר ניכוי הוצאות כאלה אם לאו, ניתן לשאול מדוע סווגו הוצאות לטיפול בילדים כהוצאות פרטיות. מדוע שלטונות המס והמלומדים מניחים כי מדובר בהוצאה פרטית? מדוע געשתה בעניין Smith האנלוגיה בין הוצאות לטיפול בילדים לבין הוצאות לרכישת מזון? מדוע האנלוגיה הראויה היא הוצאות לרכישת מזון, ולא, למשל, הוצאות לרכישת ספרות מקצועית (המותרות בניכוי)?⁷⁵ מה הופך טיפול בילדים להוצאה "פרטית" ורכישת ספרות מקצועית להוצאה "עסקית"? אין מדובר במיקום הפיסי של הוצאות לטיפול בילדים, שהרי נישום יכול להוציא הוצאות לרכישת ספרות מקצועית (למשל, מנוי של עורך־דין על העיתון "גלובס") גם אם יגיע העיתון לביתו, ומצד אחר, רוב הטיפול בילדים מתבצע כיום מחוץ לבית. דומה שאין זו גם שאלה מעשית של קושי מינהלתי לכמת או לוודא את ההוצאה, שכן לטיפול בילדים יש שווי־שוק. נראה לכן כי הסיבה האמיתית ליחס המיוחד להוצאות הטיפול בילדים הוא הזיהוי של הוצאה זו כהוצאה נשית. על הזיהוי של הטיפול בילדים עם נשים אנו למדים לא רק מהוראות סעיף 66(ג)(3) שנזכרו קודם, אלא גם מהוראת סעיף 66 לפקודה, הקובע: "הכנסתה של משפחה אומנת שנתקבלה מן המדינה או מרשות מקומית בשל טיפול בילדים שהופנו אליה, יראו שלושה רבעים ממנה כהכנסה מיגיעה

72 Chirelstein, *supra* note 61, at p. 99; McCaffery, *ibid*, at pp. 112–113.

73 ראו: B.I. Bittker "Federal Income Taxation and the Family" 27 *Stan. L. Rev.* 1389, 1434–1435 (1975).

74 McCaffery, *supra* note 15, at p. 108.

75 קובץ הפרשנות לפקודת מס ההכנסה, לעיל הערה 44, בע' ג–22; א' הילמן "ניכוי הוצאות אצל שכירים" מיסים 1/2 (1993) א–80, א–90.

האישית של האשה...". [ההדגשה שלי – א' ל'.] זיהוי זה אינו צריך להפתיע אותנו. טיפול בילדים נתפס גם היום כפעילות נשית במובהק. כפעילות נשית, הוא משויך לספירה הביתית, שהוצאותיה, כפי שכבר אמרתי, אסורות בניכוי לפי סעיף 32(1).

ב. קטיגוריות מעמדיות: הגדרת ההכנסה

1. דואליזם היררכי בהגדרת ההכנסה

פקודת מס ההכנסה בנויה כפוגה ענקית ומסובכת, שנושאים שונים מופיעים בה שוב ושוב תוך חזרה ווריאציה. נושא אחד בפוגה הוא ההבחנה בין הפרטי לעסקי, אך לצד נושא זה קיימים כמה נושאים אחרים שבהם אני רוצה לגעת עכשיו. בשל קוצר היריעה, אתמקד בבדיקת הדרך שבה הנושאים הללו מופיעים במקום אחד בפקודה – הגדרת ההכנסה. הגדרה זו נמצאת כאמור בסעיף 2 לפקודה,⁷⁶ אך כפי שכבר ראינו, המושג "הכנסה" של דיני מס ההכנסה רחב מעט יותר מן ההגדרה שבסעיף 2, שכן המושג כולל בתוכו הבחנות יצירות הפסיקה שאינן מופיעות בסעיף עצמו.

כדי להגדיר את המושג "הכנסה", סעיף 2 והפסיקה המפרשת אותו מציעים רשימה של מקורות. רשימה זו מסודרת בסדר שאינו מקרי, אלא משקף תפיסה היררכית של מקורות ההכנסה.⁷⁷ המקורות מסודרים מן הכבד אל הקל, או מן המרכז לפריפריה. הפקודה מתחילה בסעיף 1(1) רישא בהכנסה מעסק. סעיף 1(2) סיפא עוסק בהכנסה ממשלח-יד. סעיף 2(2) דן בהכנסתם של שכירים ("הכנסת עבודה"). ההכנסות מעסק, משלח-יד ועבודה מכונות לעיתים הכנסות מ"גיעה אישית". אלה הן הכנסות מפעילות ישירה של ייצור. הן עומדות במרכזם של הסעיף ושל הפקודה, והן נהנות ממעמד מועדף לצרכים

76 סעיף 2 של הפקודה היה במקור סעיף 5 של הפקודה המנדטורית (Income Tax Ordinance -- 1941). מבנה הסעיף המנדטורי דומה מאוד למבנה סעיף 2 שלנו, שצמח ממנו. יחד עם זאת, יש כמה הבדלים. החשוב מבין ההבדלים הוא העובדה שבמקום הכנסה מעסק, משלח-יד או עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, עסק סעיף 5 המנדטורי בהכנסה מן: "trade, business, profession, vocation". הבדל חשוב נוסף הוא שהנוסח המקורי של הפקודה לא כלל סעיף עוללות.

77 העובדה שמקורות מסוימים (עסק או הכנסת עבודה) מצויים בראשית הרשימה ומקורות אחרים (הכנסה מחקלאות) מצויים בסופה נובעת מהחשיבות היחסית של מקורות אלה מבחינת נסחי הפקודה. לתופעה זו יש מקבילות רבות בתרבות. דוגמה מקבילה מצויה, למשל, בעובדה שבתרבות שלנו נהוג לציין לצורך זיהוי של אדם, ראשית, את שם אביו, ורק לאחר-מכן (אם בכלל) את שם האם. לדיון בחשיבות האופן שבו חברה או קהילה מסוימת מסווגת ומסדרת בזמן נתון את העצמים בעולם, ראו, למשל: Foucault,

supra note 26

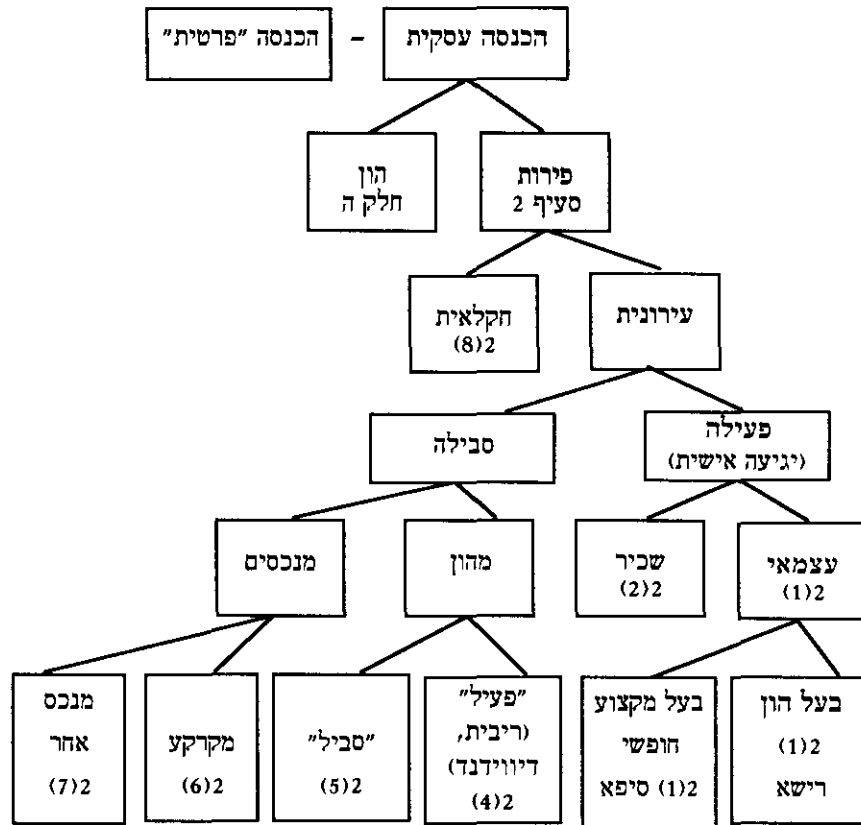
מסוימים. גם בתוך הקטיגוריה של ההכנסה האקטיבית קיימת היררכיה: הכנסה מעסק נזכרת ראשונה, ואחריה הכנסה ממשלח-יד. הכנסת עבודה (שהינה, בסוף המאה העשרים, סוג ההכנסה העיקרי של רוב הנישומים) נזכרת רק בסעיף 2(2).

לאחר פירוט הסוגים של ההכנסות האקטיביות, הפקודה מציינת שורה של הכנסות פסיביות, קרי, הכנסות שאינן נובעות באופן ישיר מפעילות יצרנית. גם הכנסות אלה מסודרות באופן היררכי. בתוך קבוצת ההכנסות הפסיביות קיימת הבחנה בין הכנסות פסיביות מהון והכנסות פסיביות מנכסים. בתוך קבוצת ההכנסות הפסיביות מהון הפקודה מבחינה בין הכנסות הקשורות בדרך-כלל ישירות לתהליך הייצור להכנסות שנוצרו אחרי תהליך הייצור. הכנסות פסיביות הקשורות ישירות לתהליך הייצור (דיווידנד, ריבית, הפרשי הצמדה) נזכרות בסעיף 2(4). הכנסות פסיביות שנוצרו אחרי שהפסיק הנישום לעבוד, או שנוצרו במסגרת הספירה הפרטית, ולא הספירה העסקית (קצבה, מלוג, אנונה), נזכרות רק בסעיף 2(5). לאחר-מכן הפקודה עוסקת בהכנסות שמקורן לא בעבודה, אלא בנכסים. גם כאן קיימת הבחנה, הפעם בין הכנסות מדמי שכירות של נכסי מקרקעין (סעיף 2(6)) והכנסות מדמי שכירות של נכסים אחרים (סעיף 2(7)). בסוף רשימת המקורות של סעיף 2 מופיעים סעיפים 2(8) ו-2(9), העוסקים בהכנסות שנתפסות כיום כ"חריגות": סעיף 2(8) דן בהכנסות חקלאיות (כולל הכנסה זקופה של חקלאים מצריכת תוצרת עצמית). סעיף 2(9), אשר הוסף לפקודה בשנת 1961, דן בהכנסה מפטנטים וזכויות יוצרים שנוצרו על-ידי ממציא או יוצר שלא בתחום עיסוקם הרגיל.⁷⁸

פרט לרשימת המקורות המנויים בסעיף 2, דיני המס שלנו משתמשים בשתי הבחנות שאינן מופיעות כלל בסעיף, אך מצויות בתשתיתה של הגדרת המושג "הכנסה" בישראל – ההבחנה בין הון ופירות וההבחנה בין הכנסות עסקיות לפרטיות. סעיף 2 אינו דן בהכנסות הוניות, אלא בהכנסות פירותיות בלבד (פרט אולי לחריג המופיע בסעיף 2(9)). הכנסות הוניות ממוסות לפי חלקה של הפקודה או על-ידי חוק מס שבה, תשכ"ג–1963. סעיף 2 גם אינו עוסק כזכור בהכנסות "פרטיות", קרי, הכנסות שאין להן מקור, כגון מתנות, פרסים או רווחי הימורים.

את הסכימה של הגדרת ההכנסה של דיני המס בישראל ניתן לסכם באמצעות התרשים הבא (בו סוגי ההכנסה שנתפסים כנורמה מסומנים בהדגשה, ואילו הכנסות "חריגות" מופיעות באות רגילה):

78 ראו רפאל ומהולל, לעיל הערה 32, בע' 141–144; ד' גליקסברג "היבטי מיסוי במכירת פטנטים וזכויות יוצרים" מחקרי משפט ז (תשמ"ט) 151; י' הררי "הערה להיבטי מיסוי במכירת פטנטים וזכויות יוצרים" מחקרי משפט ז (תשמ"ט) 331; י' אדרעי "סיווגו של קניין רוחני לצורכי מס הכנסה ומס רווח הון" מחקרי משפט יג (תשנ"ז) 487.



המבנה של הגדרת ההכנסה בפקודה אינו מקרי.⁷⁹ זהו מבנה המשחזר היררכיה חברתית מסוימת, שיש בה "מרכז" ו"שוליים" חברתיים, כאשר המרכז והשוליים נמדדים לפי השתתפותם בתהליך הייצור. נושא הייצור הוא נושא-מפתח בהגדרת ההכנסה של דיני המס, כפי שהיה מושג-מפתח בחשיבה הכלכלית של המאה התשע-עשרה.⁸⁰ מי הם הגיבורים של היררכיה זו? אלה הם:

- בעל ההון השולט באמצעי הייצור, המופיע בסעיף (1)2, והונו מופיע בסעיף (4)2.
- איש המקצוע החופשי המסייע לבעל ההון, והמופיע בסיפא של סעיף (1)2.
- הפועל השכיר, המופיע בסעיף (2)2, והונו מופיע בסעיף (5)2.
- האיכר, המופיע בסעיף (8)2.
- אנשי השוליים שנתמכים כלכלית על-ידי משפחותיהם (נשים וילדים) או שהכנסתם נובעת מעיסוקים מפקקים (כגון רווחי הימורים), שאינם ממוסים כלל.

⁷⁹ לדיון בחשיבות שיש לאופן שבו חברה נתונה מסדרת את הישויות בעולם, ראו, למשל:

Foucault, *supra* note 26.

Ibid 80

כדי ליצור את ההיררכיה הזאת, סעיף 2 מאורגן סביב שורה של דיכוטומיות: הדיכוטומיה בין עסקי לפרטי, הדיכוטומיה בין פירות להון, הדיכוטומיה בין הכנסה אקטיבית לפסיבית, הדיכוטומיה בין עיר לכפר (או בין ייצור "פרטי" לצריכה עצמית לבין ייצור מוצרים שיימכרו ב"שוק"). דיכוטומיות אלה משקפות היררכיה מעמדית מסוימת, שהיא תולדה של חברה ספציפית – החברה האנגלית של סוף המאה התשע-עשרה. כדי להמחיש טענה זו, אדון עתה באופן מפורט בשתיים מן ההבחנות הללו – ההבחנה בין הכנסה פסיבית והכנסה אקטיבית, וזו שבין הכנסות רגילות להכנסות מחקלאות.

2. הכנסות פסיביות ואקטיביות והכנסות מחקלאות

אחת ההבחנות המרכזיות שהגדרת ההכנסה בנויה סביבה היא ההבחנה בין הכנסות פסיביות (למשל ריבית, דיווידנד או דמי שכירות) להכנסות אקטיביות (למשל הכנסה מעסק או מעבודה). הכנסות אקטיביות ש"גיעה אישית" מעורבת בהן, וזכות ביחס מועדף בפקודה. כך, למשל, סעיף 9(5) קובע פטור להכנסה מיגיעה אישית של עיוור או נכה; סעיף 66(א)(1) קובע חישוב נפרד של הכנסת בני-זוג להכנסה שהיא "מיגיעה אישית בעסק או משלח יד או מעבודה"; ואילו סעיף 121(ב)(1) קובע שיעורי מס מיוחדים להכנסה מיגיעה אישית.⁸¹

ההבחנה בין הכנסות פסיביות להכנסות אקטיביות נראית לעיניים מודרניות כמובנת מאליה.⁸² אין לנו כיום ספק כי הכנסה היא בראש ובראשונה אקטיבית, והכנסה פסיבית היא החריג שנוצר "אחרי" שנוצרת הכנסה אקטיבית ועל בסיסה. כך גם לגבי המעמד החריג והשולי שהכנסה מחקלאות תופסת בפקודה.⁸³ ברור לנו כיום שהכנסה חקלאית, ובוודאי הכנסה זקופה מצריכה עצמית של תוצרת חקלאית, אינה חשובה כהכנסה ממסחר או תעשייה. אבל ההבחנות הללו בין הכנסה אקטיבית ופסיבית ובין הכנסה "רגילה" להכנסה מחקלאות אינן "טבעיות". הן תוצר של נסיבות ספציפיות של זמן ומקום. כדי להמחיש שאין מדובר בהבחנות טבעיות שנגזרות מעצם הגדרת ההכנסה, ברצוני

81 מצד אחר, דיני מס הכנסה נותנים לפעמים העדפה להכנסות פסיביות. ראו, למשל, סעיפים 169(א), 169(ב), 189 לפקודה; חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים) (הוראת שעה), התש"ן-1990, ס"ח 148.

82 אך ראו י' בר, לעיל הערה 2, בע' 300 ואילך, לביקורת על ההבחנה בין הכנסות "פסיביות" ל"אקטיביות" מנקודת-מבט כלכלית.

83 יש לציין כי ניתן למסות הכנסה מחקלאות הן באמצעות סעיף 8(2) והן באמצעות סעיף 12(1) (שהרי "עסק" מוגדר בסעיף 1 לפקודה "לרבות מסחר, מלאכה, חקלאות או תעשייה"). יחד עם זאת, עצם קיומו של תת-סעיף נפרד העוסק בהכנסה חקלאית יכול ללמד על מקומה של הכנסה זו בתפיסת-העולם של נסח הפקודה. על ההתלבטות הקיימת בפסיקה ביחס למיסוי של הכנסה חקלאית, ראו למשל ע"א 335/79 פקיד השומה כ"ס נ' אגודת ירדי האוניברסיטה העברית, פד"א יא 44, 47 (לדיון בסיווג מקביל של הכנסה כהכנסה לפי סעיפים 102 ו-8), וזאת לצורך קבלת הפטור הקבוע בסעיף 29(2).

לסקור בקצרה את המבנה של הגדרת ההכנסה בחוק האנגלי. כפי שנראה, למרות השורשים האנגליים של פקודת מס ההכנסה הישראלית, יש הבדלים גדולים בין הגדרת ההכנסה האנגלית לבין הגדרת ההכנסה בפקודה הישראלית. הבדלים אלה נובעים מכך שהגדרת ההכנסה האנגלית נוצרה בסוף המאה השמונה-עשרה, ומשקפת לכן תפיסת הכנסה של חברה אגררית טרום-קפיטליסטית, בעוד שהגדרת ההכנסה שאנו מוצאים בפקודה הישראלית נוצרה בראשית המאה העשרים, והיא תוצר של הנסיבות הכלכליות והחברתיות של תקופה זו.

מס ההכנסה המודרני נולד באנגליה בסוף המאה השמונה-עשרה.⁸⁴ בחוק שהטיל את המס הוגדרה הכנסה באמצעות רשימה של "ראשי הכנסה" (heads of income), שרובה המכריע עסק בהכנסה מקרקע. רשימה זו כללה תשעה-עשר ראשי הכנסה,⁸⁵ שארבעה-עשר מתוכם בהכנסה מ-"real property". ארבעה-עשר ראשים אלה חולקו לשתי קטגוריות: הראשונה (ראשים 1-10) עסקה בהכנסה זקופה של הנישום מסוגים שונים של קרקע ומבנים שבבעלותו ובחזקתו או סוגים שונים של קרקע ומבנים שבבעלותו ואשר הושכרו. הקטגוריה השנייה (ראשים 11-14) עסקה בהכנסה של הנישום מסוגים שונים של קרקע או מבנים שאותם שכר. רק לאחר שהחוק מנה את מגוון ההכנסות השונות היכולות לצמוח מקרקע, הוא מנה בקצרה הכנסות ממקורות אחרים. לכל יתר סוגי ההכנסה האפשריים (הכנסות מנכסים, ממסחר, ממשלה-ידי וממשכורות) הוקצו רק שני ראשים (ראשים 15 ו-16), שקיבצו יחדיו את כל סוגי ההכנסה שאינם נובעים מקרקע, קרי, הכנסה מ: "personal property and [income] from trades, professions, offices, pensions, stipends, employments and vocations" (ראש 15), וכן הכנסה מ: "annuities, interest of money and rent charge..." (ראש 16).⁸⁶ יוצא אם-כן שחוק מס ההכנסה המודרני הראשון, החוק האנגלי של 1799, לא הטיל באמת מס על "הכנסה" כפי שאנו מבינים מושג זה היום, אלא היה בעיקרו מס על קרקע (land tax), ומס ההכנסה על רוב מקורות ההכנסה ה"מודרניים" היה רק מעין הערת-שוליים על המס העיקרי על קרקע. זאת ועוד, המס שהוטל בחוק של 1799 הוטל לא רק על דמי שכירות מהשכרת הקרקע, אלא בראש ובראשונה על ההכנסה הזקופה של בעלי הקרקע מהחזקה שבקרקע והמבנים שבבעלותם. קרקע לא נתפסה על-כן רק כמקור של הכנסה, אלא גם כמדד להכנסה – תוצרת חקלאית לא מוסתת ישירות, אלא המס הוטל על "השווי השנתי" של הקרקע, שווי שהוערך על-פי דמי השכירות של הקרקע (ששיקפו את שווי התוצרת). קרקע מילאה תפקיד מרכזי גם

84 ראו כללית: E.R.A. Seligman *The Income Tax* (1911) 46-53; W. Kennedy *English Taxation* (Augustus M. Kelley Reprint, 1964) 47-49, 149, 168.

85 An Act for Granting His Majesty an Aid and Contribution for Prosecution of the War, 38 Geo. 3, ch. 16, § II, Sched. D.

86 שני ראשים נוספים (ראשים 17 ו-18) עסקו בהכנסה שצמחה מחוץ לבריטניה, וראש הכנסה אחד היה סעיף עוללות שהטיל מס על "any income not falling under the above heads".

בדיני ההוצאות שקבע החוק. לכל אחד מתשעה-עשר ראשי ההכנסה הוצמדה רשימה של הוצאות מותרות, ורשימה זו כללה בדרך-כלל רק הוצאות קשורות לקרקע.⁸⁷ חוק מס ההכנסה האנגלי של 1799 הוחלף בשנת 1803 בחוק חדש, שיצר את המודל להגדרת הכנסה הקיים עד היום במשפט האנגלי. מודל זה היה שונה במבנהו ממודל החוק של 1799, אך אותו עיקרון עמד בבסיסו: תפקיד מרכזי להכנסות מקרקע.⁸⁸ המבנה החדש של הגדרת ההכנסה כלל רשימה של חמישה "לוחות" (schedules) במקום תשעה-עשר ראשי הכנסה. אולם, חמשת הלוחות של הפקודה של 1803 היו מבוססים על תשעה-עשר ראשי ההכנסה של החוק של 1799. שני הלוחות הראשונים, לוחות A ו-B, הכילו את ארבעה-עשר הראשים שנוכרו בחוק של 1799. כך יצא שהכנסה מקרקע (בין כהכנסה זקופה ובין בצורה של דמי שכירות) המשיכה לתפוס תפקיד מרכזי בהגדרת ההכנסה. כמו הפקודה של 1799, גם הפקודה של 1803 שילבה למעשה מס על הכנסה ומס על קרקע.⁸⁹ החוק של 1803 בוטל בשנת 1816. מס ההכנסה האנגלי הוחיה מחדש רק בשנת 1842. בתקופה הוויקטוריאנית היה מס ההכנסה שונה מהמס של ראשית המאה התשע-עשרה במובנים רבים, אך ככל שהדבר נוגע במבנה של הגדרת ההכנסה, נשמר המבנה של 1803 באופן מלא כמעט. כך אנו מוצאים בחוק של 1842 ובחוקים שבאו אחריו את אותה סכימת מיון של הכנסה שהיתה קיימת בפקודה של 1803.⁹⁰ גם במאה העשרים, שעה שחקיקת מס הכנסה עם הגדרה "מודרנית" יותר של הכנסה החלה מתפשטת במושבות האימפריה הבריטית, נשמר בבריטניה גופא המבנה הארכאי של הגדרת הכנסה.⁹¹

87 כך, למשל, ראש מספר 15, שעסק כאמור בהכנסה מ: "any trade, profession, office, pension, stipend, employment or vocation" אשר על ניכוי כל הוצאה פרט למיסים ששולמו לפי חוקים אחרים, וכן: "two thirds of the rent paid by the tenants of houses, part whereof is occupied and used by such tenants as an open shop for retail trade only, or by innkeepers... or by persons keeping any school..."

88 ראו: An Act for Granting to His Majesty, until the Sixth Day of May Next after the Ratification of a Definitive Treaty of Peace, a Contribution on the Profits Arising from Property, Professions, Trades and Offices, 43 Geo. 3. ch. 122.

89 ראו: B.E.V. Sabine *A History of the Income Tax* (London, 1966) 35; לתיאור של שיטת הלוחות, ראו, למשל, לפידות, לעיל הערה 32, וכן: Note "Some Techniques of Taxation in the United Kingdom" 52 *Yale L. J.* (1943) 400; William B. Barker "A Comparative Approach to Income Tax Law in the United Kingdom and the United States" 46 *Cath. U. L. Rev.* (1997) 7, 12, 16.

90 ראו: An Act for Granting to Her Majesty Duties on Profits Arising from Property, Professions, Trades, and Offices, until the Sixth Day of April One Thousand Eight Hundred and Forty-Five, 5 & 6 Vict., ch. 34.

91 לסיכום התפוצה של חקיקת מס ההכנסה ושל המבנה של הגדרת ההכנסה באימפריה בראשית המאה העשרים, ראו: *supra* Great Britain – Inland Revenue Department, note 32, at p. 193.

במהלך המאה העשרים החלו הלוחות העוסקים בקרקע מאבדים את מקומם המרכזי בדיני המס האנגליים. כך, למשל, אירע להכנסות מעיסוק בחקלאות. הכנסות אלה מוסו באופן מסורתי לפי לוח B, ולפיכך הוטל המס עליהן לפי שווי הקרקע, ולא לפי ההכנסה בפועל מחקלאות. כבר בסוף המאה התשע-עשרה הועלתה הצעה להתייחס אל החקלאים כמו אל בעלי עסקים אחרים, ולמסות אותם לפי הכנסתם בפועל, ולא לפי שווי דמי השכירות של הקרקע שבבעלותם;⁹² אולם רק בשנות הארבעים של המאה העשרים הועברה ההכנסה מחקלאות ללוח D.⁹³ בשנות השישים הואץ תהליך הדעיכה של לוחות A ו-B, והם בוטלו בהדרגה בשנות השמונים.⁹⁴

ראינו אם-כן כי הגדרת ההכנסה הבריטית אינה תואמת את מושגיה היסודי שלנו לגבי הכנסה. במקום לתת להכנסה מיגיעה אישית מקום מרכזי במבנה של הגדרת ההכנסה ומקום שולי יחסית להכנסה פסיבית מנכסים, ההגדרה הבריטית מעניקה מקום מרכזי להכנסות מקרקע, כולל הכנסות פסיביות ואף הכנסות זקופות מקרקע. הסיבה ל"עיוות" שקיים בהגדרת ההכנסה הבריטית הוא כמובן שהגדרה זו משקפת מבנה כלכלי וחברתי טרום-תעשייתי, שבו היה העושר מרוכז בקרקע, ולא בייצור תעשייתי, והגיבור הכלכלי לא היה התעשיין היום, אלא בעל הקרקע החי מדמי השכירות של הקרקע שבבעלותו. הגדרה זו משקפת גם תורות כלכליות טרום-תעשייתיות, כאלה המזהות את הקרקע ואת החקלאות כמקור האמיתי של העושר הלאומי, ואת דמי השכירות של קרקע כמקור ההכנסה היחיד שראוי למיסוי.⁹⁵

הדגש שהושם במיסוי קרקע ודחיקת ההכנסות ממסחר ומעבודה למקום שולי בהגדרת ההכנסה הם גם תוצאה של תפיסות מעמדיות ופוליטיות של ראשית המאה התשע-עשרה. אחת החלוקות המקובלות של החברה האנגלית של סוף המאה השמונה-עשרה וראשית המאה התשע-עשרה היתה לשלושה מעמדות – בעלי הקרקע, בעלי ההון והפועלים, שכל אחד מהם זוהה עם מקור הכנסה אחר (דמי שכירות, רווח על הון ושכר עבודה). אנו מוצאים חלוקה כזו, למשל, אצל Adam Smith, שכתב את השפיעה על הנסחים של חקיקת מס ההכנסה האנגלית.⁹⁶ לחלוקה למעמדות לפי מקורות הכנסה היתה גם משמעות

92 ראו: Sabine, *supra* note 89, at p. 118.

93 Finance Act 1941, 4 & 5 Geo. 6, ch. 30, §§10–11; Finance Act 1948, 11 & 12 Geo. 6, ch. 49, §31(1); B.J. Sims et al. (eds.) *Simon's Taxes* (3rd ed., London, 1983) 263.

94 לוח A בוטל בשנת 1963. במקומו בא ראש-מס חדש, ראש VIII בלוח D, שהטיל מס על הכנסה מדמי שכירות מקרקע. לביטול לוח A, ראו: Finance Act, 1963, ch. 25, §14, 15; *Simon's Taxes, ibid.*, at p. 272. בשנת 1969 נהפך ראש-המס VIII ללוח A החדש, כך שגם כיום קיים לוח A בדיני המס האנגליים, אלא שלוח זה ממסה כיום רק הכנסות מדמי שכירות. על חידושו של לוח A, ראו: Finance Act 1963, §15; Finance Act 1969, sched. 20; *Simon's Taxes, ibid.* at p. 349, §15; 1968.

95 ראו, למשל: M. Blaug *Economic Theory in Retrospect* (London, 1962) 24–25; Foucault, *supra* note 26, at pp. 194–195, 199.

96 A. Smith *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*

פוליטית. בעלות על קרקע היתה המפתח לזכות הבחירה בבריטניה עד לסוף המאה התשע-עשרה. מי שלא היה בעלים של קרקע לא היה לרוב זכאי לזכות בחירה.⁹⁷ קיים קשר בין תשלום מס הכנסה והמושג "אזרחות" – משלמי המס היו גם אלה שנתפסו כזכאים להשפעה על הפוליטיקה.⁹⁸ קשר זה הוא אולי אחת הסיבות לכך שהכנסה משכר עבודה תפסה מקום שולי בהגדרת הכנסה, ושחלקי-הארי של מקבלי המשכורות בבריטניה (שהיו משוללי זכות בחירה) לא מוסו במס הכנסה עד ראשית המאה העשרים.⁹⁹

כפי שראינו, בניגוד לפקודות הבריטיות, הכנסה (אקטיבית או פסיבית) מקרקע בכלל ומתקלאות בפרט תופסת בישראל מקום שולי בהגדרת ההכנסה. אין פלא בכך. הפקודה הישראלית נוסחה בעידן התעשייתי, עידן שבו קו החיתוך של הסדר החברתי כבר לא היה מבוסס על רעיון הבעלות בקרקע, אלא על רעיון הייצור. מרעיון זה נובעת ההבחנה בין הכנסה פסיבית להכנסה אקטיבית. הבחנות אלה אינן "טבעיות", כאמור, אלא הן תוצר של זמן מסוים. דברי חקיקה שנוצרו קודם לזמן זה, כגון חוקי מס ההכנסה האנגליים, לא התבססו מטבע הדברים על הבחנות אלה.

ג. מדוע המודעות לקיום הדיכוטומיות חשובה?

דיני המס שלנו מבוססים על שורה של דיכוטומיות המצויות ביחס של דואליזם היררכי זו לזו. דיכוטומיות אלה, שמקורן במאה התשע-עשרה, יוצרות את השלד שדיני המס בישראל בנויים עליו. מדוע חשיפת מבנה זה חשובה? בסגנון הכתיבה המשפטית המקובל בארץ, יש שתי מטרות עיקריות לניתוח האקדמי של הדין הקיים. מטרה אחת היא הצגה (אקספוזיציה) של הדין הקיים. המטרה האחרת היא דרישה לרפורמה שלו. מטרות אלה מבוססות על ההנחה שקהל-היעד של הכתיבה המשפטית האקדמית הוא ציבור עורכי-הדין

(E. Cannan ed., New York, 1937) 52, 777; P.K. O'Brien "The Political Economy of British Taxation, 1660–1815" 41 *Econ. Hist. Rev.* (1988) 1, 8

97 הכללים העוסקים בזכות הבחירה בבריטניה לפני 1832 היו מסובכים מאוד, אך באופן כללי ניתן לומר כי זכות הבחירה הוגבלה לבעלי קרקע שדמי השכירות שלה היו מעל לשווי מסוים. בשנת 1832, ברפורמה הגדולה הראשונה של כללי זכויות הבחירה, פושטו הכללים במידה רבה, אך נשמר עדיין העיקרון שלפיו ערך הקרקע שבבעלותו או בחזקתו של הבוחר הוא אמת-המידה למתן זכות בחירה. ראו כללית: F. Austin Ogg *English Government and Politics* (2nd ed., 1947) 255–256, 264; Kennedy, *supra* note 84, at p. 92; I.G.C. Hutchinson "The Electorate and the Electoral System in Scotland, c1800–c1950" *How Did They Become Voters? The History of Franchise in Modern European Representation* (R. Romanelli ed., 1998) 415, 420

98 ראו להלן טקסט להערה 117.

99 ראו: Sabine, *supra* note 89, at p. 96; R.C. Whiting "Taxation and the Working Class" 33 *Historical J.* (1990) 895

והמשפטים הפועלים מחוץ לאקדמיה.¹⁰⁰ אין להטיל ספק בחשיבותה של כתיבה מסוג זה, אולם נראה לי כי מטרה לגיטימית נוספת של הכתיבה המשפטית האקדמית יכולה להיות ניסיון תיאורטי להבין מהו המשפט וכיצד הוא נוצר ומתפתח. יש כמובן רצף שלם של הסברים ושל מתודולוגיות שניתן להשתמש בהם להסברת ההתפתחות של המשפט. ההסבר התרבותי, התולה את אופן עיצובם של הכללים המשפטיים בהשפעות של מבני עומק על הדוקטרינה המשפטית, הוא הסבר אפשרי אחד.

נוסף על כך, מעבר לתרומה שיכולה להיות לניתוח תרבותי של דיני המס לדיון במהות המשפט, ניתוח כזה יכול להיות שלב ברפורמה של הדין הקיים. ברגע שאנו חושפים את ההיסטוריה של כלל משפטי זה או אחר ומראים כי אינו "טבעי" או "ניטרלי", אלא תוצר של הנחות ודעות קדומות שהן תלויות זמן ומקום, קל יותר לדרוש שינוי של הכלל, וקל יותר לעצב כלל חדש שיהיה תואם את הצרכים החברתיים הנוכחיים.¹⁰¹ כעת אנסה להראות כיצד הניתוח שמוצע במאמר זה הינו רלוונטי לשתי המטרות של הניתוח התרבותי שציינת.

1. הדיכוטומיות והשאלה: "מהו המשפט?"

ברצוני לדון עתה בתרומה האפשרית של דרך הניתוח שהצגתי להבנת השאלה: "מהו המשפט?" אחת הדרכים המקובלות בקרב חוקרים העוסקים ביחס שבין משפט וחברה להסברת התפתחותו של המשפט היא ניתוח מעמדי, שמקורו בחשיבה החברתית המרקסיסטית. יש וריאציות רבות של ניתוח מעמדי של המשפט. אחת הגישות הפופולריות היא הגישה המעמדית האינסטרומנטלית. לפי גישה זו, המשפט הוא מכשיר שהמעמד השליט עושה בו שימוש כדי להגן על האינטרסים הכלכליים שלו ולקדםם. המחוקקים, השופטים ועורכי הדין שייכים למעמד השליט או משרתים אותו, וכולם, במודע או שלא במודע, מעצבים את כללי המשפט באופן שיגן על האינטרסים של אותו מעמד.¹⁰² כך, לדוגמה, ניתוח אינסטרומנטלי של המשפט יטען כי השופטים האמריקאיים במאה התשע עשרה עיצבו מחדש את דיני הנזיקין של המשפט המקובל על-מנת להעביר את עלות התיעוש של ארצות הברית מכתפיהם של בעלי ההון לכתפיהם של הפועלים והאיכרים האמריקאיים.¹⁰³

דיני מס ההכנסה יוצרים קושי למי שדוגל בניתוח אינסטרומנטלי של המשפט. מס

100 מאוטנר, לעיל הערה 2, בע' 31, וראו גם א' רפאל "האם דיני המס חייבים להיות מסובכים" מיסים יב/6 (1998) א-21, א-44 (לטענה כי מטרת החינוך המשפטי האקדמי היא הכשרת עורכי דין).

101 זה התהליך של "חשיפת הזר שבמוכר". ראו א' הראל ואח' "מבוא" פלילים ז (תשנ"ט) 5, 6-7.

102 ראו, למשל: A. Hunt "Marxist Theory of Law" *A Companion to Philosophy of Law and Legal Theory* (D. Patterson ed., Oxford, 1996) 355, 356.

103 Horwitz, *supra* note 5.

הכנסה (אם הוא פרוגרסיבי) אמור להביא לידי חלוקת עושר צודקת יותר. לכאורה, חלוקה מחדש של העושר החברתי מנוגדת לאינטרסים של המעמד השליט. העובדה שכל מדינות המערב הנהיגו מס הכנסה בשלב כלשהו בהתפתחותן יוצרת קושי למאמינים בגישה האינסטרומנטלית למשפט. אולם דחיית התיוה האינסטרומנטלית אין משמעותה בהכרח ויתור על האפשרות של ניתוח מעמדי של המשפט; זאת משום שיש דרכים רבות שבהן המשפט יכול להגן על האינטרסים של המעמד השליט ולקדםם. כדי שהמשפט ישרת את האינטרסים של המעמד השליט, אין צורך שכללי המשפט יהיו תמיד מוטים לטובת בעלי ההון. המשפט יכול לשרת את האינטרסים של המעמד השליט גם על-ידי יצירת תודעה כוזבת שלפיה המבנה הפוליטי והכלכלי הקיים בחברה מסוימת הוא המבנה ההוגן והצודק ביותר האפשרי, וכי כל שינוי של הסטטוס-קוו יהיה רק לרעה.¹⁰⁴

קשה להסביר את ההיסטוריה של דיני מס ההכנסה על-ידי גישה אינסטרומנטלית למשפט.¹⁰⁵ אולם אם נניח כי המשפט יכול לשמש כמכשיר ללגיטימציה של הסטטוס-קוו הכלכלי והחברתי, נוכל למצוא תימוכין להנחה זו בהיסטוריה של דיני מס ההכנסה בארצות-הברית. כך, למשל, עשה לאחרונה ההיסטוריון האמריקאי Robert Stanley,¹⁰⁶ שחקר את ההיסטוריה של מס ההכנסה הפדרלי בסוף המאה התשע-עשרה ובראשית המאה העשרים. לטענתו, היוזמה ליצירת מס ההכנסה הפדרלי היתה דווקא של בעלי ההון ונציגיהם בקונגרס האמריקאי, שהיו אלה שעמדו להיות ממוסים על-ידי מס חדש זה. המס נחקק כאמצעי למנוע תסיסה עממית בתקופה של מתח וחוסר יציבות חברתיים, כאשר רוח של מהפכה ריחפה באוויר. תפקידו של מס ההכנסה היה להניע את ההמונים לחשוב שאין צורך במהפכה, שכן המדינה דואגת לחלוקת נטל צודקת יותר בין עניים לעשירים. המס בארצות-הברית לא היה מכשיר לשינוי חברתי, משום ששיעוריו במהלך המאה התשע-עשרה היו נמוכים ביותר (בין 2.5% ל-10% מההכנסה), ומספר החייבים בו היה זעום (בין 0.2% ל-1.3% מהאוכלוסייה).¹⁰⁷ הוא לא נועד לגיוס הכנסות למדינה ואף לא לחלוקה מחדש של העושר בחברה, אלא היה כלי רטורי וסימבולי שבו עשו בעלי ההון שימוש במסגרת המאבק בין המעמדות בארצות-הברית.¹⁰⁸ Stanley עוסק בהיסטוריה של מס ההכנסה באמריקה, אך התיוה שלו ניתנת בנקל ליישום גם לגבי מדינות אחרות, כגון בריטניה או גרמניה של המאה התשע-עשרה, שגם בהן נולד מס ההכנסה בעיתות של משבר חברתי מתוך מטרה "להוכיח" להמונים שהעשירים נושאים גם הם בנטל המס הכללי.¹⁰⁹

104 ראו למשל: J.M. Feinman & P. Gabel "Contract Law as Ideology" *The Politics of Law: A Progressive Critique* (D. Kairys ed., New York, Rev. ed., 1990) 373.

105 לסקירת הגישות השונות להיסטוריה של הופעת מס ההכנסה בארצות-הברית, ראו: W. Elliot Brownlee *Federal Income Taxation in America: A Short History* (Cambridge, 1996) 156–183.

106 ראו: Stanley, *supra* note 14.

107 ראו: Stanley, *ibid*, at pp. 40–41.

108 *Ibid*, at pp. viii, 22, 134–135, 176–177.

109 לגבי אנגליה, ראו: O'Brien, *supra* note 84, at pp. 191–194; Kennedy, *supra* note 84, at pp. 191–194.

אף-על-פי שיש בתיזה של Stanley היגיון רב, יש בה גם קושי ראשית, גלומה בה ההנחה כי חקיקה יכולה להשפיע בצורה ישירה על דעת-הקהל. ניתן להטיל ספק באפקטיביות של מעשה חקיקה כאמצעי להטיית דעת-הקהל לכיוון זה או אחר, בין השאר משום שהידע המשפטי של הדיוטות מצומצם מאוד בדרך-כלל.¹¹⁰ שנית, גם אם נקבל את ההנחה כי עצם הטלת מס ההכנסה שחררה לחץ מהפכני וחזקה את הלגיטימציה של השלטון הקיים, כיצד נסביר את תפקידן התעמולתי של דוקטרינות או הבחנות ספציפיות בדיני מס ההכנסה, דוגמת ההבחנה בין הפרטי לעסקי? אם קשה להניח שההמונים מעיינים בצורה קבועה בספר החוקים, קשה עוד יותר להניח שהם מכירים סעיפים ספציפיים בחוק או הלכות ספציפיות בפסיקה שעושות שימוש בקטיגוריות משפטיות, ואם אין להניח שההמונים מודעים לשימוש בהבחנות אלה, כיצד בדיוק שימוש זה משמר את הסטטוס-קוו המעמדי?

מכאן שהופעת הבחנות מהסוג שבו עסקתי במאמר זה אינה יכולה להיות מוסברת רק באמצעות גישה אינסטרומנטלית או גישה הרואה את תפקידו העיקרי של המשפט ביצירת לגיטימציה לסטטוס-קוו המעמדי. זוהי תראייה חלופית תתאר את הדוקטרינה המשפטית לא רק כאמצעי להשגת מטרות בעולם, אלא גם כלוח או ראי שעליו מוטבעות התבניות התרבותיות של יוצריו. הדוקטרינה המשפטית משקפת את האופן שבו העולם נתפס על-ידי מנסחיה (מחוקקים, שופטים או עורכי-דין). ניתן לנתח את המשפט לא רק כדי להבין, למשל, כיצד הקבוצות החזקות בחברה (בעלי ההון, הגברים) מנצחים את שלטונם, אלא גם כאמצעי לחשיפת האופן שבו גילדת המשפטנים ממיינת, מסווגת וממפה את החברה שהיא חיה בה. מנקודת-מבט זו, דיני המס הם לא רק כלי להשגת הכנסות למדינה או לחלוקה מחדש של עושר, ואף לא אמצעי ללגיטימציה של הסטטוס-קוו; דיני המס הם גם הצהרה של מנסחיהם על מהות החברה, על הרכבה, על המרכז והשוליים שלה. הדוקטרינות שניתחת במאמר זה הן דוגמה לאופן שבו המשפט הוא השתקפות של תפיסת הסדר החברתי אצל מנסחיו.

2. הדיכוטומיות ורפורמה של דיני מס ההכנסה

בשנים האחרונות מופיעות יותר ויותר דרישות לרפורמה של דיני מס ההכנסה. דינים אלה בארצות-הברית נהפכו בעשורים האחרונים לג'ונגל מפלצתי של חוקים ותקנות. יש

Seligman, *supra* note 84, at pp. 238, 242; לגבי גרמניה, ראו: note 96, at pp. 21–22.

110 ראו: C. Jones "Book Review" 13 *L. & Hist. Rev.* (1995) 151, 153. יחד עם זאת ניתן אולי לטעון כי ההדיוטות מודעים לקיומו של המבנה הפרוגרסיבי של מס ההכנסה, אך אין הם מודעים למערכת הענפה של הטבות המס, שהיא האמצעי העיקרי שחלוקה מחדש של העושר בחברה נמנעת בעזרתו. היות שהמבנה הפרוגרסיבי של מס ההכנסה מוכר וידוע אך המערכת המורכבת של הטבות המס סמויה מעין, דיני מס ההכנסה מצליחים להגשים את המטרה הרטרורית העומדת בבסיסם. לעניין זה ראו גם דגן, לעיל הערה 2.

הסכמה מכל קצות הקשת הפוליטית כי לא ניתן להמשיך לקיים את מס ההכנסה הפדרלי במתכונתו הנוכחית, והצעות שונות לפישוט או להחלפה של מס ההכנסה במיסים אחרים החלו מועלות מימין ומשמאל.¹¹¹ בישראל, ההצעות לרפורמה של מס ההכנסה התמקדו עד כה בתוכניות מצומצמות יותר, שעיקרן הורדת שיעורים וביטול הטבות מס, במתכונת דומה כנראה למתכונת הרפורמה של עידן Reagan בארצות-הברית, אשר במסגרתה קוצצו שיעורי מס ההכנסה הפדרלי לשיעור מרבי של 28%.¹¹²

מאמר זה נכתב ונערך בטרם פורסמה הצעת הרפורמה של ועדת בן-בסט.¹¹³ עיון בהצעת הרפורמה (שבעת כתיבתן של שורות אלה טרם גובשה לכליל הצעת-חוק) מלמד כי ההצעה אינה מבשרת מהפכה במבנה של דיני מס הכנסה. הצעת הרפורמה עוסקת בשינוי שיעורי המס וביטול הטבות מס, לא בשינוי מן השורש של מבנה הפקודה. כך היה ניתן לצפות למצער שהוועדה תציע את ביטול תורת המקור האנגלית ואת החלפתה בגישת בסיס המס הכולל המקובלת זה שנים בארצות-הברית, אך הוועדה לא עשתה כן. הצעות הוועדה לביטול חלקי של הפטורים הקיימים בשיטת המס הישראלית מקרבות אומנם את שיטת המס שלנו לשיטת המס האמריקאית, אך דומה כי בשל היעדר חשיבה מקפת על מבני העומק של הפקודה, שימרה הוועדה הטבות מס שמקורן בתורת המקור האנגלית ואשר אין שום היגיון כלכלי או חברתי לשמרן, כגון ההטבה הגלומה באי-מיסויים של רווחי הגרלות והימורים.¹¹⁴

אולם נראה כי לא ירחק היום, ודרישה לרפורמה מן השורש של דיני מס ההכנסה תופיע גם בישראל. כאשר תגיע שעתה של רפורמה מסיבית בישראל, חשוב שרפורמה זו לא תתבטא רק בשינוי שיעורי המס או בקיצוץ בהטבות המס. אין די גם ברפורמה שתהיה מבוססת על חשיבה מחודשת על התפקיד החברתי של דיני המס ועל האופן שבו ניתן להשתמש בדינים אלה לחלוקה צודקת יותר של העושר בחברה הישראלית (שהיא אחת

111 בימין הפוליטי מדובר בעיקר בווריאציות על ההצעה למס הכנסה יחסי (flat tax) שהעלו הכלכלנים Robert Hall ו-Alvin Rabushka עוד בשנות השמונים. ראו: Robert E. Hall & Alvin Rabushka *The Flat Tax* (Stanford, 1995). בשמאל הפוליטי הופיעו הצעות למס הון במתכונת מיסי ההון הקיימים באירופה. ראו: B. Ackerman "Taxation and the Constitution" 99 *Colum. L. Rev.* (1999) 1, 56; B. Ackerman & A. Alstott *The Stakeholder Society* (New Haven, 1999). לדיון בדרישה לפישוט המס בהקשר הישראלי ראו רפאל, לעיל הערה 100.

112 לסקירה של הצעות הרפורמה של העשורים האחרונים, ראו מינהל הכנסות המדינה, דו"ח שנתי 1998 (מס' 48).

113 עותק מהדו"ח מצוי באתר האינטרנט של משרד האוצר: http://www.mof.gov.il/reform/pre_basat.htm.

114 על אי-מיסוי רווחי הימורים והגרלות במשפט הישראלי, ראו הערה 44 לעיל. על-פי הדו"ח השנתי של מנהל הכנסות המדינה, לעיל הערה 112, פרק ב, שווי הטבת המס הוא כ-100 מיליון ש"ח בשנה. (יש לציין כי בתמורה לאי-מיסוי הכנסות מהימורים והגרלות, מפעל הפיס מחויב להעביר לתקציב המדינה סכום של 100 מיליון ש"ח).

החברות הלא־שוויוניות ביותר במערב).¹¹⁵ שינוי של כלל כזה או אחר בפקודה לא יהיה מספק. יש לחתור לקודיפיקציה מקיפה של דיני המס בכלל ושל מס ההכנסה בפרט. במסגרת קודיפיקציה כזו, יהיה צורך בחשיבה מפורשת על מערך הדיכטומיות שירשנו מדיני המס האנגליים של המאה התשע־עשרה. כך, למשל, ניתן לשאול אם ראוי לשמור על ההבחנה בין הפרטי לעסקי בהגדרת ההכנסה או בדיני ההוצאות, ואם כן, האם קו־הגבול הקיים בדין המצוי בין ה"פרטי" וה"עסקי" או בין הכנסה אקטיבית ופסיבית מתאים לנסיבות התברתיות של המאה העשרים ואחת?

ייתכן שחשיבה מחודשת כזו תוליך לרפורמה של כללים מסוימים (למשל, אימוץ מפורש של בסיס המס הכולל או הכרה בהוצאות לטיפול בילדים כבהוצאות עסקיות), אך לא של אחרים (למשל, לא נראה סביר שההצעות למיסוי הכנסה זקופה מעבודות הבית יאומוצו אי פעם בישראל בשל הבעיות המינהלתיות הכרוכות במיסוי הכנסה כזו). אך מעבר לדיון בשאלות הספציפיות, חשוב גם שתיווצר מודעות למבני העומק של הפקודה, מבנים שנתפסים על־ידי רוב העוסקים בדיני המס כאקסיומטיים.

שאלה נוספת המתעוררת בהקשר זה היא: איזו עמדה לגבי רפורמה של הקטיגוריות של דיני המס צריכים נציגים של קבוצות חברתיות חלשות (כגון נשים) לאמץ? לכאורה, קבוצות שמערך הקטיגוריות הנוכחי של דיני מס ההכנסה מסווג את הכנסתן כ"שולית" נהנות מיתרון. אף נישומה או נישום אינם אוהבים לשלם מיסים, ולאיש/ה לא צריכה להיות סיבה לטענה אם הדין הקיים מתעלם מהכנסותיו. על טענה זו ניתן להשיב שגם אם שימוש בהבחנות בין הפרטי לעסקי נותן יתרון לקבוצות חלשות, כגון נשים,¹¹⁶ הרי מדובר רק בנשים מסוג מסוים – נשים התואמות את תיאוריית הספירות הנפרדות, שלפיה מקומה של האשה הוא בבית ותפקידה הוא לעסוק במלאכות הבית. ניתן לומר שבאי־מיסוי הכנסות זקופות מעבודות הבית (עבודות שמחקרים אמפיריים שנעשו בחוץ־לארץ מוכיחים שהן נעשות לרוב על־ידי נשים, גם כאשר הן עובדות בחוץ), דיני המס שלנו נותנים תמריץ לנשים להישאר בבית; ונשאלת השאלה: האם אנו סבורים כיום שתמריץ כזה הינו ראוי? זאת ועוד, נשים החייבות לעבוד או נשים הרוצות לצאת לעבודה מסיבות אחרות מוצאות עצמן ניצבות מול דיני מס המציבים מכשולים על היציאה לעבודה, כגון דיני ההוצאות, שאינם מכירים בהוצאות לטיפול בילדים כהוצאות מותרות בניכוי.

יתר על־כן, גם אם ל"שוליות" מבחינת מס ההכנסה יש יתרונות במישור הכלכלי, יש לה גם חסרונות במישור הסימבולי. כמו חובות פוליטיות אחרות (למשל, שירות צבאי), מס ההכנסה אינו עונש שהמדינה מטילה על אזרחיה, אלא גם (בין השאר) אמצעי לשיוך וליצירת זהות. אנו, כישראלים, מודעים בוודאי יותר מעמים אחרים לכך שחובות אזרחיות, כגון השירות הצבאי, הן אמצעי ליצירת מעגלים של שייכות וזרות בחברה. תופעה דומה היתה קיימת בחברות רבות גם ביחס לדיני המס. מי ששילם את מיסיו נתפס

115 ראו לעניין זה את הנתונים המופיעים בפרסום של מינהל הכנסות המדינה, דו"ח שנתי 1998 (מס' 48), פרק ז.

116 לטענה דומה על היתרונות התלקיים הגלומים בתיאוריית הספירות הנפרדות, ראו: Olsen, *supra* note 36, at pp. 1499–1501.

כשייך לחברה וכזכאי ליטול חלק בתהליכים הפוליטיים שלה; מי שלא נדרש לשלם מיסים גם לא נחשב לזכאי להשתתף בחיים הפוליטיים והחברתיים. יש דוגמות רבות לקשר ההדוק שבין מיסוי לבין המושג "אזרחות". במקומות שונים במערב – צרפת של המאה השמונה-עשרה, פרוסיה או ארצות-הברית של המאה התשע-עשרה – ניתן למצוא זיהוי מפורש בין מיסוי ואזרחות.¹¹⁷ זו היתה אולי אחת הסיבות לכך שדיני מס ההכנסה עוצבו באמצעות הבחנות שגרמו לכך שתקבולים והוצאות שהיו מזוהים עם קבוצות חלשות ושוליות מבהינה פוליטית, כגון פועלים במאה התשע-עשרה או עקרות-בית במאה התשע-עשרה, והעשרים, לא מוסו. אי-מיסוין של קבוצות אלה נבע, בין השאר, מהרצון המפורש או הלא-מפורש לא להכיר בהן כשותפות שוות בחיים הפוליטיים. מודעות להשלכות הסימבוליות של דיני המס היא תנאי הכרחי לעיצובם מחדש.¹¹⁸

סיכום

מטרתו של מאמר זה היתה לבחון את דיני מס ההכנסה הישראליים מנקודת-מבט ביקורתית. נקודת-מבט כזו מניחה שדיני המס, כמו כל תחום משפטי אחר, משקפים מאבקים בין קבוצות חברתיות שונות. למאבקים אלה יכולים להיות ביטויים ישירים, למשל במסגרת נסיונות לעצב הוראות כאלה או אחרות של דיני המס לטובת הקבוצות הדומיננטיות בחברה. אך המאבקים בין קבוצות חברתיות שונות יכולים לבוא גם לידי ביטוי עקיף, שעה שמבני עומק וקטיגוריות של סדר חברתי שמקורם בתרבות הכללית מתגלגלים לדוקטרינות משפטיות בתחום דיני המס.

המאמר התמקד בשתי דוגמות לתהליך של השפעה תרבותית כזו. ראשית, נידונה ההבחנה בין ה"פרטי" ל"עסקי" בדיני המס הישראליים. הבחנה זו מצויה הן בכללים העוסקים בשאלה אילו הכנסות ראויות להיות ממוסות והן בכללים העוסקים בשאלה אילו הוצאות ניתן לנכות מהכנסתו של הנישום. קו-הגבול בין הכנסות "פרטיות" להכנסות "עסקיות", כמו גם קו-הגבול בין הוצאות "פרטיות" להוצאות "עסקיות", משקף, בין השאר, את התיחום שהיה מקובל במאה התשע-עשרה בין פעילויות המזוהות כגבריות לבין כאלה המזוהות כנשיות.

שנית, נידונה הגדרת ההכנסה של דיני המס הישראליים. הגדרה זו יוצרת היררכיה של סוגי הכנסה שמשקפת תפיסה מעמדית של מבנה החברה. במרכז ההגדרה עומדים

117 ראו, למשל: Foucault, *supra* note 26, at p. 200; Seligman, *supra* note 84, at p. 234; *Elk v. Wilkins* 112 U.S. 94 (1884); Stanley, *supra* note 14, at p. 75; L.K. Kerber *No Constitutional Right to be Ladies: Women and the Obligations of Citizenship* (New York, 1998) 95–97.

118 טענה מסוג זה מופיעה ב: N.C. Staudt, *supra* note 56, at pp. 1573, 1586; "The Hidden Costs of the Progressivity Debate" 50 *Vand. L. Rev.* (1997) 919, 922. לביקורת ראו: Zelenak, *supra* note 59, at pp. 1528–1529.

שני השותפים המרכזיים בתהליך הייצור התעשייתי, בעל ההון והפועל השכיר שלו, ובפריפריה של ההגדרה מצויות הכנסות המזוהות עם גורמי שוליים בתהליך הייצור התעשייתי (גמלאים, חקלאים, בני משפחה לא-יצרניים). גם הריכוזיות הספציפיות שההגדרה עושה בהן שימוש הן תוצר של תפיסה ספציפית של חיי הכלכלה שנולדה במאה התשע-עשרה. ניתן להמחיש זאת על-ידי עיון בהיסטוריה של ההבחנה בין הכנסות פסיביות לאקטיביות, הבחנה שלא היתה קיימת בחוקי מס ההכנסה המקוריים שנוצרו באנגליה בראשית המאה התשע-עשרה, אך נהפכה לדומיננטית יותר ויותר בדין האנגלי במהלך המאה התשע-עשרה וראשית המאה העשרים, וכך יובאה לארץ-ישראל.

הכרה ברקען התרבותי של הדוקטרינות המשפטיות תאפשר לנו להגיע להבנה תיאורטית טובה יותר של התפקיד החברתי של המשפט, אך יש לה גם השלכות מעשיות: היא תאפשר רפורמה מושכלת יותר של דיני מס ההכנסה בישראל, אם וכאשר תתרחש רפורמה כזו.