

## חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

לשקול בראש ובראשונה שיקולי מס בעת עזיבתן את ישראל. יחד עם זאת, אנו סבורים, כי התיקון טומן בחובו גם יתרונות וקבלת וודאות. על כך ועוד נדון להלן:

### מבחן מרכז החיים על קצה המזלג

כידוע, תושב ישראל חייב בדיווח וחייב במס על הכנסותיו מכל מקור ומכל מקום, בין שהופקו בישראל ובין שהופקו מחוץ לישראל. זאת, בכפוף לפטורים הניתנים לפי הדין הפנימי (וראו למשל תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין-וחשבון), התשמ"ח-1988) ומכוח אמנות למניעת כפל מס עליהן חתומה ישראל. לעומת זאת, תושב חוץ חייב במס וחייב בדיווח בישראל רק על הכנסות שהופקו או נצמחו בישראל, ובכפוף לפטורים רלוונטיים בדין הפנימי ולהוראות אמנות מס. הקביעה מיהו "תושב ישראל" ומיהו "תושב חוץ" לצרכי מס הכנסה נקבעת ככלל לפי מבחן מרכז החיים, אשר מעוגן בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") ובפסיקה רלוונטית. ככלל מבחן מרכז החיים מבוסס על שלושה מישורים. המישור האובייקטיבי, המישור הכמותי והמישור הסובייקטיבי. אשר למישור האובייקטיבי, אשר בוחן היכן מרבית הזיקות של היחיד, סעיף 1 לפקודה מנחה, כי יש לבחון את מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים של היחיד, דוגמת מקום בית הקבע, מקום המגורים של היחיד ובני משפחתו,

### מיסוי בינלאומי: רשמים ראשונים והמלצות ביחס לחובת דיווח בעת עזיבת ישראל (רילוקיישן)

#### פתח דבר

ביום 6 באפריל, 2016 התפרסם תיקון לפקודת מס הכנסה (מס' 223), התשע"ו-2016 (להלן: "התיקון"), שהינו בעל השלכות רבות לכל יחיד שעוזב את ישראל ומבקש לנתק את תושבותו לצרכי מס. התיקון קובע, כי מעתה ואילך, במקרה בו יחיד שנחשב על פי חזקות ימי השהייה כמי שמרכז חייו בישראל ומבקש לסתור את החזקה ולטעון שניתק את התושבות הישראלית שלו לצורכי מס, יהיה חייב להגיש דוח מס בישראל החל משנת המס 2016, המפרט את העובדות שעליהן מבוססת טענתו כי אינו תושב ישראל. לדוח יש לצרף מסמכים התומכים בטענתו, ככל הניתן.

התיקון, אשר נועד במקור לחייב בדיווח ישראלים, אשר שוהים תקופות ניכרות בישראל אך עובדים מחוץ לישראל ומחזיקים בעמדה שאינם תושבי ישראל, התרחב וחל כיום על כל מי שמתכוון לעזוב את ישראל – עובדי רילוקיישן, מהגרים וכו'.

התיקון הינו חלק מהמאמצים של רשות המסים להילחם בתופעת ההון השחור ולהגביר את חובות הדיווח בישראל. לדעתנו, בנוסחו הקיים, מדובר בתיקון רחב מדי, אשר יגביר דווקא את החיכוך בין נישומים לבין רשויות המס שלא לצורך וחייב משפחות שלמות, המבקשות לעזוב את ישראל,

שנים אחדות נקבע, כי יחיד ייחשב ל"תושב חוץ" אם שהה מחוץ לישראל במשך 4 שנים רצופות, כאשר בשנתיים האחרונות מתוך 4 השנים "מרכז חייו" לא היה בישראל, ובמהלך השנתיים הראשונות שהה למעלה מ-183 ימים מחוץ לישראל.

משמעות ניתוק התושבות, היא שמהמועד שבו נקבע הניתוק, כלומר, מהמועד שבו היחיד הפך להיות תושב חוץ לצרכי מס, הוא אינו נדרש עוד לדווח ולשלם מס כלל על הכנסותיו מחוץ לישראל. אם לא נותקה התושבות, על היחיד לדווח בישראל על כלל הכנסותיו ברחבי העולם, ומנגד הוא יהיה זכאי להטבות מס על הכנסה שהופקה וצמחה מחוץ לישראל, וכן לזיכוי ממס זר, ככל ששולמו מיסים על ההכנסה מחוץ לישראל.

על מנת לבסס את חלופת ניתוק התושבות, הפסיקה דורשת ככלל תהליך אשר מראה, כי במועד ניתוק התושבות היחיד ובני משפחתו גמרו אומר לנתק את תושבותם. במסגרת חוזר 1/2012, שכותרתו "קביעת מועד ניתוק תושבות של תושב ישראל ומועד בו הפך תושב חוץ לתושב ישראל" (להלן: "חוזר 2012"), פרסמה רשות המיסים פרמטרים שונים בבחינת מועד הניתוק, כדלקמן:

**"במהלך קביעת המועד בו ניתק יחיד, תושב ישראל, את תושבותו הישראלית והפך להיות לתושב חוץ לצרכי מס, ומנגד - המועד בו הפך מתושב חוץ לתושב ישראל, מתעוררות שאלות בנוגע למידת השפעתם של גורמים שונים ועובדות שונות על המועדים האמורים לעיל, וביניהם:**

- מספר הימים בהם שהה היחיד בישראל או במדינה הזרה/מדינות זרות במהלך התקופה הנבדקת;

מקום עיסוקו, מקום האינטרסים הכלכליים ומקום פעילותו בארגונים שונים. לצד הזיקות המהותיות המסייעות בקביעה היכן מצוי מרכז חייו של אדם, נקבעו במסגרת סעיף 1 חזקות כמותיות טכניות ולפיהן, יחיד הינו בחזקת מי שמרכז חייו בישראל בקורת אחד מאלה: אם שהה בישראל בשנת מס מסוימת 183 ימים (להלן: "החזקה הראשונה") או יותר ו/או אם שהה בישראל בשנת מס מסוימת 30 ימים או יותר וביחד עם השנתיים שקדמו לשנת המס הרלוונטית שהה בישראל לפחות 425 ימים בישראל (להלן: "החזקה השנייה") (ביחד: "החזקות הכמותיות"). בהמשך, קובע סעיף (א)(3) להגדרה "תושב ישראל", כי החזקות הכמותיות ניתנות לסתירה על ידי הנישום ועל ידי פקיד השומה. דהיינו, הן הנישום והן פקיד השומה יכולים להוכיח, כי למרות שהחזקות מתקיימות בעניינו של הנישום הספציפי, עדיין מרכז חייו נמצא מחוץ לישראל. הוכחה זו יכולה להתבצע על ידי בחינת הזיקות המהותיות, אך גם להצהרת כוונותיו של היחיד (המישור הסובייקטיבי) יש משקל, בעיקר כאשר כוונה זו נתמכת בראיות חיצוניות ועולה בקנה אחד עם הסממנים המהותיים.

**משמעות ניתוק התושבות והחידוש בתיקון**

עיון בפקודה מגלה, כי הפקודה חסרה התייחסות למועד בו תושב ישראל הופך לתושב חוץ ולהיפך. רמזים למועד האמור נמצאים בהגדרת "תושב חוץ". תושב חוץ מוגדר בפקודה באופן כללי, כמי שאינו תושב ישראל. במסגרת תיקון 168 לפקודה מלפני

התושבות כבר בתקופה הראשונה שלאחר מועד העזיבה ובכך "מעז ייצא מתוק".

### רשמים, תהיות והמלצות ראשונות

התיקון מהווה כאמור נקודת מפנה ביחס לקהל השכירים ובני משפחותיהם, אשר עוזבים את ישראל לצרכי עבודה (רילוקיישן). לבטח ביחס לשנת העזיבה, ובפרט, אם מועד עזיבת ישראל נעשה לאחר יום 29 בינואר של השנה הרלוונטית (שאז שהה היחיד בישראל 30 ימים לפחות בשנת המס). בהקשר לכך, התיקון יחול גם על מי שעזב את ישראל לפני שנת 2016 אך נופל בחזקה השנייה בשנת מס 02. התיקון גם יוצר חובת דיווח לישראלים, אשר עובדים מחוץ לישראל ואינם מדווחים בישראל למרות שהייה ניכרת בישראל. הישענות התיקון על החזקות הכמותיות מחייבת את היחידים לספירה מדוקדקת של מספר הימים בישראל וכן לבחינת מכלול הזיקות האובייקטיביות והסובייקטיביות בשנת העזיבה ולאחריה.

יודגש, כי גם טרם התיקון, חלופת ניתוק התושבות חייבה את היחיד ובני משפחתו לפעול לניתוק כל זיקה שאינה הכרחית בישראל וכן להימנע מחידוש זיקות לישראל לאחר העזיבה. כן הייתה קיימת חשיבות רבה לשהייה של מספר שנים מחוץ לישראל (רצוי יותר מארבע שנים) ובאופן פרטני לשהות בישראל פחות מ- 30 ימים בישראל בשנת העזיבה ופחות מ- 60 ימים בשנות המס שלאחר מכן. לאחר התיקון סביר להניח, כי הדבר יבחן על

• קיומו/אי קיומו של בית קבע בישראל/בחו"ל;  
 • הצטרפותם של בני משפחתו של היחיד אליו;  
 • המשקל שיש ליחס לעובדה שנשלח לעבוד במדינה זרה מטעם מעבידו הישראלי (Relocation);

• תשלום ביטוח לאומי, מס בריאות וכד';  
 • החזקה באישור תושבות לצורכי מס מהמדינה הזרה בידי היחיד;

• קבלת מעמד עולה חדש/תושב חוזר, שקיבל יחיד ממשרד הקליטה, לעניין קביעת המועד בו הפך היחיד להיות תושב ישראל לצורכי מס".

המעניין הוא, כי לצד אי הודאות בקביעת מועד הניתוק, אין כל פרוצדורה ברורה אשר מאפשרת לפנות לרשות המסים ולקבוע בהסכמה את מועד ניתוק התושבות בסמוך למועד העזיבה של ישראל. זאת למשל בניגוד לביטוח לאומי, שהתנהלות נכונה ומילוי טופס בל/627, מאפשרים לרוב לקבל את הסכמת המוסד לביטוח לאומי לניתוק התושבות.

החידוש בתיקון הוא בכך שלראשונה, נדרש כל מי שנחשב לפי החזקות הכמותיות כמי שמרכז חייו בישראל, ובוחר בחלופת ניתוק התושבות, להגיש דוח מס בישראל ולפרט את הטעמים לכך שאינו תושב ישראל לצרכי מס גם לאחר עזיבת ישראל, במסגרת נספח לדוח.

משמע, אם עד לתיקון, רשות המסים הייתה מודעת לניתוק התושבות רק מצד מי שהגיש דוחות מס בישראל עד למועד העזיבה (בעלי שליטה בחברות, עצמאיים וכו'), בעקבות התיקון נכנסים לרשת הדיווח גם עובדים שכירים, אשר היו פטורים מהגשת דוחות מס בישראל עד למועד עזיבת ישראל. ספק אם יש לכך תרומה למאבק בהון השחור, אך ייתכן, כי בהתנהלות נכונה מול פקיד השומה ניתן יהיה לקבל ודאות לגבי מועד ניתוק

ידי פקיד השומה והדגשים הנ"ל יקבלו משנה חשיבות. בהקשר לכך יש לזכור, כי רשות המסים קובעת בחוזר 2012, כי במסגרת שלוש השנים הראשונות להגירה לצרכי עבודה, כלל לא מבשיל ניתוק תושבות ולמעשה ניתוק התושבות צריך להיבחן בדיעבד עם השלמת ארבע שנים מחוץ לישראל, בהתאם לחלופה השנייה של הגדרת "תושב חוץ". רשות המסים בפרסומיה גם מחזיקה בדעה, כי החלופה השנייה להגדרה הנ"ל חלה רק אם בשנת העזיבה שהה היחיד פחות מ-183 ימים בישראל. בהתאם לפרשנות זו, יחיד אשר עזב את ישראל בחודש ספטמבר 2016 (ושהה למעלה מ-183 ימים בישראל בשנת המס) ייחשב כתושב חוץ רק בחודש ינואר 2021.

אנו סבורים אחרת. לדעתנו, ודעה זו נתמכת בפסיקה מן השנים האחרונות, ניתן לנתק תושבות לצרכי מס מישראל כבר במועד העזיבה של ישראל, וגם אם שוהים בשנת העזיבה למעלה מ-183 ימים בשנת העזיבה. רק לאחרונה, במסגרת עניין קניג (ע"מ 13-01-31489) קבע בית המשפט כי מועד העזיבה של הנישום חל ביום מסוים במהלך שנת המס (24.5.2005) ופקיד השומה אף ציין בנימוקיו, כי מועד העזיבה של היחיד היה ביום 18.12.2006. עמדתו של פקיד השומה נדחתה על ידי בית המשפט ומועד העזיבה הוקדם כאמור בשנה וחצי, אך הדבר מעיד, כי ניתן לנתק תושבות בכל עת במהלך שנת המס, ובלבד שמועד הניתוק נתמך על ידי מבחן מרכז החיים. בפסק דין צור (ע"מ 19466-

ונותרו זיקות משמעותיות לישראל. בכל מקרה, טרם הבחירה בחלופת ניתוק התושבות, יש לשקול התחלת/המשך דיווח בישראל כתושב ישראל, בפרט במקרים בהם מתוכננת שהייה קצרה מחוץ לישראל ו/או ששכר החוץ אינו גבוה ו/או ששיעור המס במדינה הזרה דומה לזה של ישראל. מובן, כי לאימוץ חלופת ניתוק התושבות השלכות גם בתחומים אחרים. כך חלופת ניתוק התושבות, פוגעת בזכויות היחיד למשל בהטבות מס הקשורות לרכישה ולמכירה של דירת מגורים בישראל. מאידך גיסא, דיווח בישראל חושף את היחיד לחבויות בדמי ביטוח לאומי בישראל וכו'. חלופת ניתוק התושבות צריכה להיבחן גם באמצעות אמנת המס הרלוונטית. לצורך כך, רצוי להצטייד באישור תושבות של המדינה הזרה.

כולנו תקווה שרשות המסים תנקוט בפרשנות ליברלית ביחס ליחידים ובני משפחותיהם אשר עוזבים את ישראל ותתמקד, כפי שהוצהר בעבר על ידה, ביחידים, אשר שוהים תקופות ארוכות בישראל

ידי פקיד השומה והדגשים הנ"ל יקבלו משנה חשיבות.

בהקשר לכך יש לזכור, כי רשות המסים קובעת בחוזר 2012, כי במסגרת שלוש השנים הראשונות להגירה לצרכי עבודה, כלל לא מבשיל ניתוק תושבות ולמעשה ניתוק התושבות צריך להיבחן בדיעבד עם השלמת ארבע שנים מחוץ לישראל, בהתאם לחלופה השנייה של הגדרת "תושב חוץ". רשות המסים בפרסומיה גם מחזיקה בדעה, כי החלופה השנייה להגדרה הנ"ל חלה רק אם בשנת העזיבה שהה היחיד פחות מ-183 ימים בישראל. בהתאם לפרשנות זו, יחיד אשר עזב את ישראל בחודש ספטמבר 2016 (ושהה למעלה מ-183 ימים בישראל בשנת המס) ייחשב כתושב חוץ רק בחודש ינואר 2021.

אנו סבורים אחרת. לדעתנו, ודעה זו נתמכת בפסיקה מן השנים האחרונות, ניתן לנתק תושבות לצרכי מס מישראל כבר במועד העזיבה של ישראל, וגם אם שוהים בשנת העזיבה למעלה מ-183 ימים בשנת העזיבה. רק לאחרונה, במסגרת עניין קניג (ע"מ 13-01-31489) קבע בית המשפט כי מועד העזיבה של הנישום חל ביום מסוים במהלך שנת המס (24.5.2005) ופקיד השומה אף ציין בנימוקיו, כי מועד העזיבה של היחיד היה ביום 18.12.2006. עמדתו של פקיד השומה נדחתה על ידי בית המשפט ומועד העזיבה הוקדם כאמור בשנה וחצי, אך הדבר מעיד, כי ניתן לנתק תושבות בכל עת במהלך שנת המס, ובלבד שמועד הניתוק נתמך על ידי מבחן מרכז החיים. בפסק דין צור (ע"מ 19466-

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.

אך לא מדווחים לצרכי מס. ברור, כי גם לאלו יכולות להיות טענות טובות לכך שעצם השהייה בישראל אינו מעיד על מרכז חייהם ואינו הופך אותם לתושבי ישראל לצרכי מס. שהרי, כל מקרה נבחן לגופו.

יצוין, כי התיקון פוטר מדיווח את הבאים: בן הזוג ואת הילדים של אותו יחיד; יחיד אשר נחשב כתושב חוץ לפי תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי חוץ וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), התשס"ו-2006; וכן עובדים זרים בישראל. התיקון גם מקים חובת דיווח ליחיד תושב ישראל שהעביר, במהלך 12 חודשים, כספים אל מחוץ לישראל בסכום כולל של 500,000 שקלים חדשים או יותר.

בכל מקרה, התיקון מחדד את הצורך בתהליך סדור ומבוקר של עזיבת ישראל לצרכי מס, תוך הבנת מכלול ההשלכות, השיקולים והצעדים הדרושים לניתוק התושבות. החל מקבלת ייעוץ מתאים לפני מועד העזיבה ושקילת החלופות השונות לדיווח לאחר עזיבת ישראל, המשך בהגשת דוח מס ומסמך המגבש את הטעמים לניתוק התושבות וכלה בהתנהלות נכונה מול פקידי המס לאחר העזיבה לצד הסתייעות במסמך משפטי המגבה את מועד העזיבה לצרכי מס.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד שי ארז, עו"ד (יועצת מס) ימית טבקארו ועו"ד אנה צברי.  
 הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.