

חברים יקרים:

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

**הרהורים והסברים נוספים לגבי המלצות דו"ח
 הוועדה לרפורמה במיסוי בין-לאומי, בכל הקשור
 לתושבות היחיד ולניתוק תושבות מישראל**

פתח דבר

בשנים האחרונות התכנסה ופעלה בשיתוף פעולה חסר תקדים עם הלשכות המקצועיות, הוועדה לרפורמה במיסוי בינלאומי, אשר הוקמה על ידי רשות המסים, במטרה לבחון דרכים להתמודדות עם אתגרי המיסוי הבינלאומי של העת הנוכחית בשלל נושאים של מיסוי הבינלאומי. בין חברי הוועדה היה עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, כנציג לשכת רואי חשבון.

הוועדה הגישה את המלצותיה במסגרת דו"ח הוועדה לרפורמה במיסוי בין-לאומי למנהל רשות המסים ביום 21 בנובמבר 2021 (להלן: "ההמלצות"). עם זאת, ועל אף שההמלצות הוגשו בהסכמה של הלשכות המקצועיות, הדרך עד להבשלת חקיקה מחייבת ארוכה (ככל הנראה לא לפני תחילת 2023) ומצריכה בין היתר לעבור את אישור מנהל רשות המסים, גיבוש תזכיר חקיקה, דיונים בוועדת הכספים ושלוש הצבעות בכנסת.

על רקע האמור, נדגיש, כי הכרת עיקרי ההמלצות והבנת הגישה של רשות המסים הינן חיוניות, אך לדעתנו מוקדם מדי לתכנן צעדים ולקבל החלטות משמעותיות על סמך ההמלצות בלבד.

דוח הוועדה מורכב מעשרה פרקים (ופרק נספחים). על רגל אחת, ניתן לחלקם לשלושה נושאים עיקריים. הנושא הראשון – מיסוי בינלאומי של יחידים. בהקשר לכך ניתן למנות את הפרקים העוסקים בתושבות יחיד, מס יציאה ומיסוי עולים חדשים ותושבים חוזרים. הנושא השני – מיסוי בינלאומי של תאגידיים, אשר כולל זיכוי מס זר כולל מיסוי עקיף, תיקון של משטר החברה הנשלטת הזרה והתייחסות למס סניף ואי התאמות היברידיות. הנושא השלישי – הגברת חובות הדיווח בעיקר על החזקה בישויות תושבות חוץ. במסגרת רשומון זה נסקור את עיקרי המסקנות בנושא הראשון – תושבות היחיד.

עיקרי המלצות הוועדה ביחס לנושא השני ולנושא השלישי, ירוכזו במצגת משלימה לרשומון זה.

המלצות הוועדה - תושבות מס של יחיד

כידוע, בהתאם לרישא סעיף 2 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה"), תושב ישראל חייב ככלל במס ודיווח על הכנסותיו הכלל עולמיות בישראל, בעוד תושב חוץ חייב במס בישראל רק על הכנסה שהופקה או נצמחה בישראל. תושבות לצרכי מס בישראל נבחנת מאז תיקון 132 שנכנס לתוקף בתחילת שנת 2003 ואף לפניו באמצעות מבחן "מרכז החיים" על הרובד האובייקטיבי (בית קבע, מקום משפחה קרובה, אינטרסים כלכליים, אינטרסים עסקיים, אינטרסים

בכל שלוש שנות המס הנבחרות באותה מדינת תושבות ואותה מדינת חתומה על אמנה למניעת כפל מס עם ישראל (להלן: "מדינת אמנה"). על היחיד להמציא אישור תושבות לצרכי מס מאותה מדינת אמנה.

לדעתנו גם במקרה בו היחיד עבר במהלך התקופה הנבחרת למדינת אמנה אחרת ומספק מאותה מדינה אישור תושבות, היה צריך לחול החריג לחזקה החלוטה.

3. יחיד ששהה בישראל **100** ימים או יותר בשנה ובן או בת הזוג שלו הינו תושב ישראל. יודגש כי הדוח גם ממליץ להרחיב את התחולה של החזקה לא רק על בן/בת זוג נשוי/נשואה תושב ישראל, אלא גם על ידוע/ ידועה בציבור, קרי "מי שמנהל/ת עמו/ה משק בית משותף הוא/ היא תושב ישראל".

ללא ספק מדובר על החמרה לעומת פסיקת בית המשפט העליון בעניין ספיר (ע"א 4862/13) ופסיקת בית המשפט המחוזי בעניין לדרמן (ע"מ 41182-01-19). בשני המקרים הכירו בתי המשפט בנסיבות העניין במצב של פיצול תא משפחתי, במסגרתו המערערים הוכרו כתושבי חוץ לצרכי מס, הגם ששהו בישראל הרבה מעל 100 ימים בשנת מס בתקופה הרלוונטית לצורך ביקור זוגותיהם וילדיהם שנותרו להתגורר בישראל. יחד עם זאת, גם בתיקון המוצע יוכל היחיד לטעון לתושבות זרה לצרכי אמנת מס

חברתיים), הכמותי (חזקות הימים בדבר 183 ימים בשנת מס קלנדרית ו/או 425 ימים על פני שלוש שנים) והסובייקטיבי(כוונת הנישום), המרכיבים אותו. הגדרת תושב חוץ כוללת חלופה, הנפרסת על ארבע שנות מס מחוץ לישראל, כאשר בשנתיים הראשונות היחיד צריך לשהות לפחות 183 ימים מחוץ לישראל בכל שנה ובשנתיים שלאחר מכן מרכז החיים צריך להיות מחוץ לישראל.

במסגרת ההמלצות, הוועדה מצביעה על הקושי ביישום מבחן "מרכז החיים" הקיים, בין היתר, לאור הפרשנויות השונות הניתנות למונח "מרכז החיים" ומקרים בהן מתעוררת סתירה בין ההגדרה "תושב ישראל" לבין "תושב חוץ", אשר בתורה מביאה להתנהלות ודיונים רבים בנושא בין רשות המסים לבין הנישומים. לפיכך, ממליצה הוועדה לקבוע מקרים בהם תהיינה חזקות חלוטות במסגרתן ייקבע כי יחיד הינו "תושב ישראל" או "תושב חוץ", בהתאם לנסיבות העניין.

חזקות חלוטות להכרעת מיהו "תושב ישראל" יהיו כלהלן:

1. יחיד ששהה בישראל מעל ל-**183** יום במשך שנתיים ברצף, ייחשב כתושב ישראל מהשנה הראשונה.
2. יחיד ששהה בישראל בשנת המס **100** ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הינו **450** ימים או יותר. קיום חזקה זו לא תגרום לקביעת תושבות בישראל ככל שהיחיד/ה שהה **183** ימים או יותר

הספּיח שחוזרות בשינויים המחויבים גם בחזקות החלוטות הנוספות לתושב חוץ, מיותרות לחלוטין וגם בהתקיימן הן לא אמורות למנוע טענה חזקה ומוצקה של יחידים לניתוק תושבות בשנת העזיבה או בשנת החזרה. בכל מקרה היתרון של החלופה המוצעת, ככל שתתקבל, יחול בעיקר לגבי "נוודים דיגיטליים" ויקנה להם ודאות בניתוק תושבות, גם במידה שאין להם תושבות מס ומרכז חיים מסודר במדינה אחרת.

2. בני הזוג ששהו בישראל פחות מ- 60 יום בכל שנת מס, במשך ארבע שנות מס ברציפות, יחשבו לתושבי חוץ החל משנת המס הראשונה לשהותם כאמור.

בני הזוג ששהו בישראל פחות מ- 60 יום בכל שנת מס, במשך שלוש שנות מס ברציפות, יחשבו לתושבי חוץ החל מהשנה השנייה לשהותם כאמור.

החזקות החלוטות לעיל, יחולו בתנאי שהיחיד ובן/בת זוג לא שהו בישראל 30 ימים או יותר בחודשים הראשונים של שנת המס הראשונה או בחודשיים האחרונים של שנת המס האחרונה.

שוב, לעניות דעתנו גם במקרה זה דרישות הספּיח מיותרות ומסרבולות את הודאות שהחזקות החלוטות מבקשות לספק. בכל מקרה, גם בני זוג אשר טסו לשלוש שנים יוכלו לטעון לגבי השנה הראשונה במסגרתה עזבו את ישראל, לניתוק תושבות בהתאם לנסיבות

ולהיות פטור בישראל על הכנסותיו מחוץ לישראל במקרים המתאימים.

בנוסף, אם ההמלצה תתקבל, אזי לראשונה תחיל הפקודה התייחסות גם לידועים בציבור ולא רק לבני זוג נשואים (בדומה לחוק מיסוי מקרקעין ופסק הדין בעניין **עליזה לבנון** (ע"א 2622/01)). ככל שהמלצה זו תתקבל רצוי יהיה להחיל אותה גם לגבי החזקות החלוטות לתושב חוץ אשר יסוקרו להלן.

חזקות חלוטות להכרעת מיהו "תושב חוץ" יהיו כלהלן:

1. יחיד ששהו בישראל פחות מ- 30 יום בכל שנת מס במשך ארבע שנות מס ברציפות, יחשב לתושב חוץ החל משנת המס הראשונה לשהותו כאמור. יחיד ששהו בישראל פחות מ- 30 יום בכל שנת מס במשך שלוש שנות מס ברציפות, יחשב לתושב חוץ החל משנת המס השנייה לשהותו כאמור.

החזקות החלוטות לעיל, יחולו בתנאי שהיחיד לא שהה בישראל 15 ימים או יותר בחודש הראשון של שנת המס הראשונה או בחודש האחרון של שנת המס האחרונה (להלן: "**דרישות הספּיח**").

יש לזכור שגם אם היחיד שהה בישראל 15 ימים בשנת המס של העזיבה, קרי עזב את ישראל רחמנא ליצלן ב- 15 בינואר של שנת העזיבה ואף מאוחר יותר המלצות הועדה מאפשרות ניתוק תושבות במועד העזיבה (Day 1), בכפוף לנסיבות המקרה. בכל מקרה לדעתנו דרישות

כך למשל, בימים כתיקונם, משפחות יוכלו להגיע לחופשות קיץ ארוכות בישראל מבלי שהדבר ישפיע על שאלת ניתוק התושבות.

לצד החזקות החלוטות, הוועדה ממליצה להמשיך ולהישען על מבחן מרכז החיים לרבות על המבחן הכמותי הקיים (כחזקות הניתנות לסתירה), לצורך קביעת מקום המושב של יחיד, במקרים בהם החזקות החלוטות אינן חלות וכן מאפשרת בשורה של דוגמאות, ניתוק תושבות מישראל וחזרה לישראל במהלך שנת המס ולא רק בסופה או תחילתה.

לגישתנו, הגם שהרפורמה תגביר במקרי קצה את הודאות של רשות המסים מחד ושל הנישומים מאידך, הדין הקיים לגבי תושבות יחיד ושאלת ניתוק התושבות, אשר התגבש בפסיקה של שני העשורים האחרונים, בהחלט מספק ודאות טובה בסוגיות אלו וספק בעינינו אם יש הצדקה לתיקון המוצע במסגרת הרפורמה. למעלה מזאת, חלק מן המקרים שהגיעו לפתחו של בית המשפט בסוגית התושבות אינם מכוסים במסגרת החזקות החלוטות וצפויים להגיע לדיונים על בסיס מבחן מרכז החיים גם אם וככל שהמלצות הוועדה יהפכו לחקיקה מחייבת (ראו לדוגמא את עניין צור (ע"מ 12-01-19466), קניג (ע"מ 13-01-31489)). כן הרפורמה המוצעת אינה מונעת כאמור שימוש בפטור אמנה, ככל שהיחיד נחשב לתושב מדינה גומלת למרות שמבחינת החזקות החלוטות הוא נחשב כתושב ישראל.

המקרה ולפטור ממס בישראל בגין הכנסות אשר הופקו מחוץ לישראל, אם הפכו להיות תושבי מדינת אמנה.

3. בני הזוג שהו בישראל פחות מ – 100 ימים בכל שנת מס, במשך ארבע שנות מס ברציפות, יחשבו לתושבי חוץ החל משנת המס הראשונה לשהותם כאמור, ובלבד שבני הזוג שהו במדינת אמנה בכל אחת מאותן שנות מס, 183 ימים או יותר, והמציאו אישור תושבות לצרכי מס לכל אותן שנות מס מאותה מדינת אמנה.

בני הזוג שהו בישראל פחות מ – 100 ימים בכל שנת מס, במשך שלוש שנות מס ברציפות, יחשבו לתושבי חוץ החל משנת המס השנייה לשהותם כאמור, ובלבד שבני הזוג שהו במדינת אמנה בכל אחת מאותן שנות מס, 183 ימים או יותר והמציאו אישור תושבות לצרכי מס לכל אותן שנות מס מאותה מדינת אמנה.

דרישות הספיח קובעות כי החזקות החלוטות הנ"ל, יחולו בתנאי שבני הזוג לא שהו בישראל 50 ימים או יותר במהלך 100 הימים הראשונים של שנת המס הראשונה או במהלך 100 הימים האחרונים של שנת המס האחרונה.

נראה כי מדובר בבשורה של ממש לעובדי רילוקיישן אשר עוזבים למדינת אמנה יחד עם משפחותיהם (ואחרי הכל מדובר על מרבית המשפחות אשר יוצאות לרילוקיישן) ושיפור משמעותי לעומת החלטות המיסוי שניתנו בסוגיה (השוו למשל להחלטת מיסוי 2569/17).

שהיה נוצר ממכירתם הרעיונית. הדיווח יבוצע לא יאוחר מ – **90 יום** מיום ניתוק התושבות. כמו כן, הועדה מבקשת לקבוע חובת הצהרת הון על מצבת הנכסים וההתחייבויות ליום החיוב במס יציאה על כלל נכסיו של היחיד אשר חל עליהם מס היציאה.

מסלול תשלום המס – במסגרתו על היחיד לדווח תוך **90 ימים** ממועד העזיבה ולשלם את מס היציאה החל על המכירה הרעיונית של נכסים, בהתאם לשווי השוק במועד החיוב (קרי במועד הניתוק).

מסלול דחיית המס – מסלול זה מאפשר לדחות את מועד תשלום המס בהתאם לשווי הנכסים החייבים במס יציאה:

שווי נכסים נמוך משלושה מיליון ש"ח

אם שווי הנכסים החייבים במס היציאה נמוך מ 3 מיליון ש"ח - יחול הדין הקיים, בתוספת התאמות במסגרתן יחול הדיווח על הנכסים בעת היציאה, ותהיה חובת הגשת הצהרת הון ודו"חות שנתיים כל שנה ושנה לגבי אותם נכסים עד תשלום המס.

שווי נכסים שלושה מיליון ש"ח או יותר

אם שווי הנכסים הכולל עולה על 3 מיליון ש"ח - יחול **הדין החדש**, במסגרתו יסווגו הנכסים הכפופים למס יציאה לשלוש קטגוריות, כלהלן:

קטגוריה ראשונה - ניירות ערך סחירים - תשלום ודיווח בהתאם למסלול תשלום המס.

קטגוריה שנייה - מקרקעין בחו"ל - בדיקת חבות המס האפקטיבית בישראל (תוך התחשבות בזיכוי תיאורטי בגין מס זר) בהתאם לשווי הנכסים.

המלצות הוועדה - מס יציאה (תיקון סעיף 100א לפקודה)

סעיף 100א לפקודה מחייב את מי שחדל להיות תושב ישראל לשלם מס רווח הון על נכסיו, תוך שהוא קובע אירוע מס "רעיוני" לפיו יראו את הנכסים כנמכרים ביום שקדם ליום הניתוק, לפי שווי השוק של הנכסים לאותו היום. בהמשך, מאפשרת ההוראה לדחות את תשלום המס ליום שבו ימכור היחיד את הנכס בפועל, לפי נוסחת ימים הקבועה במסגרת הסעיף. מנגנון דחייה זה גורם לעמדת הרשות לכך שמס היציאה "כנוסחו היום אינו מיושם באופן אופטימלי כך, שבמקרים מסוימים יקשה לאוכפו ובאמצעות תכנון מס פשוט ניתן אף למנוע את אירוע המס שנקבע בו" (למשל על ידי חלוקות דיבידנד חלף מכירה של המניות).

על רקע האמור, מוצע לקבוע כי הערכת השווי ממנה ייגזר סכום המס יהיה במועד שבו הנישום עבר לחו"ל, משמע מועד ניתוק התושבות, ולא המועד בו היחיד מכר את הנכס בפועל. הועדה ממליצה לקבוע שני מסלולים לבחירת היחיד, אך קובעת לעניין זה כי נישום הטוען שהוא חדל להיות תושב ישראל באופן רטרואקטיבי, לאחר שמכר את נכסיו הכפופים למס יציאה, לא יהא זכאי לבחור בין שני המסלולים שפורטו לעיל וחבות המס שלו תקבע בהתאם למסלול בו חבות המס הינה הגבוהה יותר.

בשני המסלולים הועדה ממליצה על חובת ההצהרה וחובת הדיווח, באמצעותן יצהיר הנישום על כלל נכסיו, אשר חל עליהם מס היציאה ודיווח על הרווח

דיבידנד כאל מימוש חלקי של המניות על ידי הנישום, כך שהרווח הנוצר מהמימוש החלקי כתוצאה מחלוקת דיבידנדים במהלך תקופת החיוב יחויב במס בהתאם לשיטה הליניארית.

כמו כן, הועדה ממליצה כי הזכויות בהתאם לסעיפים 3(ט) ו-102 לפקודה יהיו מוחרגים מסעיף 100א, ויקבע לגביהן הוראות חלוקת רווח התואמות את שיטת ההבשלה (Vesting).

כמו כן, הועדה ממליצה בלחץ רשות המסים כי פקיד השומה יהא רשאי לבדוק את דיווחיו והצהרותיו של הנישום, וככל שימצא כי לא הופקדו ערובות כנדרש, יהיה רשאי לדרוש ערובות/הגדלת ערובות כנדרש. במצב דברים זה על פקיד השומה לבצע שומה חלקית לעניין מס היציאה, זאת תוך פרק זמן מוגדר של 9 חודשים, מהמועד שבו הוגשו כלל האסמכתאות הנדרשות לשם ביסוס השומה.

ללא ספק מדובר באחד מהפרקים המורכבים בדוח של הועדה. ספק אם כך יראה נוסחו הסופי, ככל שהוראותיו יהפכו לחקיקה מחייבת. אומנם המלצות הועדה יכלו להחיל חובת תשלום מס קטגורית על כל מי שניתק תושבותו מישראל במועד הניתוק ללא דחייה של תשלום המס. עם זאת, פרק זמן של 90 ימים על מנת לקבע ניתוק תושבות לצרכי מס, במציאות של עזיבת ישראל ומעבר למדינה זרה, על כל הקשיים והמורכבויות הכרוכים בכך, עשוי להקשות מאד על נישומים לנתק תושבות במועד העזיבה. המלצות הועדה ככל שתאומצנה, יצריכו אותם להערכות מיסויית – כלכלית שונה מזו של הדין

אם חבות המס האפקטיבית מתחת ל 1.5 מיליון ש"ח תתאפשר דחייה של תשלום המס לפי השיטה הליניארית לרבות דיווחים שוטפים; אם חבות המס האפקטיבית גבוהה מ- 1.5 מיליון ש"ח, תתאפשר דחייה לפי השיטה הליניארית לרבות דיווחים שוטפים, אך הדחייה תותנה בהפקדת ערבות / שעבוד כלל נכסי הנדל"ן אצל נאמן ישראלי.

קטגוריה שלישית, נכסים אחרים (כגון מניות של חברות פרטיות, קניין בלתי מוחשי, טובין אחרים) ככל שהם לא נכנסים תחת ההגדרה "מיטלטלין לשימוש אישי" (תתאפשר דחייה של תשלום המס לפי השיטה הליניארית תוך חובת דיווח והעמדת ערובות או שיעבוד במידת הצורך ובהתאם לשיקול דעתו של פקיד השומה.

על מנת למנוע תכנון מס בדיעבד, הועדה ממליצה כי חובות הדיווח וההצהרה שלעיל יחולו גם בתום כל שנת מס שבה שהה תושב ישראל, הטוען כי טרם ניתק את תושבותו, 183 יום לפחות מחוץ לישראל, ככל שירצה לשמר לעצמו את האפשרות לטעון בעתיד כי יש להחשיבו כתושב חוץ בשנת המס האמורה. נישום שלא הגיש דיווח והצהרה כאמור, לא יוכל בעתיד לטעון לעניין זה כי ניתק את תושבותו בשנה זו. קרי, חובות הדיווח ימשיכו לחול כל שנה במסגרתה טוען היחיד שטרם ניתק את תושבותו מישראל למרות ששהה את מרבית ימי השנה מחוץ לישראל.

כן הועדה ממליצה למסות דיבידנדים שיחולקו על ידי חברות זרות פרטיות עד מכירת מניותיהן בפועל במסלול דחיית המס באופן יש להתייחס לכל חלוקת

הקיים ולתכנן מוקדם גם במישור המיסוי כלכלי על מנת להיות ערוכים ומוכנים לעמידה בנטל הדיווח ותשלום המס בהתאם להמלצות הועדה ובהתאם לחזקות אשר פורטו בחלק הקודם של הרשומון. במידת הצורך, על רקע האמור טוב יעשו נישומים בעלי נכסים, המבקשים לצאת את ישראל למטרות רילוקיישן, אם ישקלו לעזוב את ישראל עד לתום שנת המס 2022 ובכך יצאו ככל הנראה מתחולת ההמלצות.

אותם כתושבי ישראל), תשס"ו-2006. על רקע האמור, מוקדם עוד לאמץ צעדים אופרטיביים לאורן של ההמלצות, ואולם, לאור ההקשחה הצפויה בהוראות סעיף 100א לפקודה, לרבות דרישת הערכת השווי והעמדת ערובות או שיעבוד, יש לשקול, במקרים המתאימים, להקדים את עזיבת ישראל עד תום שנת המס 2022. לבטח צריך להישאר עם היד על הדופק ולעקוב אחר תהליך החקיקה ככל שיתקדם.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד דנה הלר, עו"ד אנה צברי, עו"ד שלומי שלו, ועו"ד (רו"ח) ניב בלכר. הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.

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.

סיכום

דוח הועדה לרפורמה במיסוי בין-לאומי מציע אם כן מהפכה של ממש בכל הקשור לניתוק תושבות מישראל ותשלום מס יציאה (סעיף 100א לפקודה). הדרך לחקיקה עוד ארוכה ובהחלט יתכן שהנוסח הסופי יהיה שונה מהמלצות הועדה. עם זאת, שיתוף הפעולה בין רשות המסים לבין הלשכות המקצועיות מגדיל את הסיכויים לאימוץ המלצות הועדה.

ברשומון זה סקרנו את עיקרי ההמלצות כמו גם את השינויים והדגשים העולים מהן. הגם שהרפורמה תגביר במקרי קצה את הודאות של רשות המסים (למשל במקרה של פיצול תא משפחתי) מחד ושל הנישומים (למשל נוודים דיגיטליים), מאידך, אנו סבורים כי מבחן מרכז החיים ימשיך להוות כר פורה לוויכוחים בין רשות המסים לבין יחידים. כן יעלה הצורך להתאים את החזקות החלוטות של תושב ישראל ותושב חוץ לתקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו