

חברים יקרים:

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

קיצור תולדות הזמן - על תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מקום מושבו של יחיד), התשפ"ג-2023

פתח דבר

בחודש נובמבר 2021 פורסם דוח הוועדה לרפורמה במיסוי בינלאומי. הדוח 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 תאגידים**, 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**. על בסיס דוח הוועדה והמלצותיה פרסם שר האוצר ביום 24 ביולי 2023 תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה "מקום מושבו של יחיד", אשר מטרתו להסדיר שני סוגים של חזקות חלוטות לקביעת מקום מושבו של היחיד בהתבסס על מספר ימי שהייתו בישראל (להלן: "תזכיר החוק"). ברשימה זו נסקור בקצרה את תזכיר החוק בהתבסס על המלצות הוועדה לגבי "תושב חוץ" ו- "תושב ישראל" שעו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי ממשרדנו היה נציג לשכת רואי החשבון בה ונצרף כנספח תרשים זרימה מסכם ואת נוסח החקיקה המוצע.

חשוב להדגיש כי מדובר בתזכיר חוק בלבד, שצפוי לעבור שינויים בועדת הכספים ובכנסת עד לנוסח הסופי, ככל שיאושר ולכן מומלץ להמתין לנוסח החקיקה הסופי. כמו כן, יש לקרוא את התזכיר יחד עם תזכיר החוק ביחס לסעיף 100א לפקודה ("מס יציאה").

תושב ישראל – (א) חזקות חלוטות להגדרת תושבתו של יחיד:

(1) יחיד ששהה בישראל בשתי שנות מס רצופות 183 ימים או יותר בכל שנת מס.

(2) יחיד ששהה בישראל בשנת מס מסוימת 100 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 450 ימים או יותר.

חזקה זו לא תתקיים, ככל שהיחיד שהה בכל אותן שנות מס 183 ימים או יותר ב"מדינה גומלת".

*"מדינה גומלת" – מדינה איתה מדינת ישראל מקיימת אמנת מס (סעיף 196 (א) לפקודה), עוד מצוין בפסקה (3) לתזכיר כי "יראו יחיד כתושב של מדינה גומלת בשנת מס מסוימת, רק אם יש בידו אישור תושבות לצרכי הסכם בין לאומי עם מדינת ישראל משלטונות המס באותה מדינה גומלת לגבי אותה שנה". ברם, כמצוין בדברי ההסבר לתזכיר לא חלה על היחיד חובה להגיש את האישור לרשויות המס

בישראל באופן יזום, אלא מוצע להשאיר את הבחינה לפקיד השומה אשר רשאי לדרוש ממנו להעביר לו מסמכים כגון אלה בהתאם לסמכויות הנתונות.

ברמה הפרקטית לסעיף קטן זה עלול להיווצר קושי אמיתי בהוכחת מספר ימי השעייה במדינה הגומלת.
כמו כן, **נשאלת השאלה מה לגבי יחיד שעבר במהלך התקופה הנבחנת למדינת אמנה אחרת ומספק משתי המדינות אישור תושבות?**

(3) יחיד ששהה בישראל 100 ימים או יותר בשנה, ובן זוגו, לרבות "ידוע בציבור", הוא "תושב ישראל" לפי מבחן מרכז החיים.

יש לבחון מיהו "ידוע בציבור" לפי הדין הכללי (ראו למשל עניין עליזה לבנון¹)?

דגשים פרקטיים ביחס לחזקה החלוטה לתושב ישראל:

1. ניתן לנתק תושבות או לשוב לישראל במהלך שנת המס, בכפוף למבחן "מרכז החיים".
2. הוראות אמנת מס גוברות על החזקות החלוטות, כך שגם אם יחיד ייחשב לתושב ישראל, עדיין הוא יהיה זכאי להטבות אמנת המס הפרטנית כתושב המדינה הזרה - אם לפי מבחני שוברי השוויון הוא ייחשב כתושב המדינה הזרה לצרכי אמנת המס (מצריך בחינה פרטנית).

תושב חוץ - (ג) (1) חזקות חלוטות להגדרת תושבתו של יחיד:

"תושב חוץ" יחשב אף מי ש"מרכז חייו" היה בישראל באותה השנה אם:

(1) יחיד ששהה בישראל פחות מ- 30 יום בכל שנת מס במשך ארבע שנות מס ברציפות, יחשב לתושב חוץ החל משנת המס הראשונה לשהותו.

ספיח – החזקה החלוטה לא תחול "אם בתוך 30 הימים הראשונים של שנת המס הראשונה מבין שנות המס הנבחנות או בתוך 30 הימים האחרונים של שנת המס האחרונה מבין שנות המס הנבחנות, שהה בישראל 15 ימים או יותר;"

(2) יחיד ששהה בישראל פחות מ- 30 יום בכל שנת מס במשך שלוש שנות מס ברציפות, יחשב לתושב חוץ החל משנת המס השנייה לשהותו.

¹ ע"א 2622/01 מנהל מס שבח מקרקעין נ' עליזה לבנון, נח (5) 309 (2003).

ספיח – החזקה החלוטה לא תחול "אם בתוך 30 הימים הראשונים של שנת המס הראשונה מבין שנות המס הנבחנות או בתוך 30 הימים האחרונים של שנת המס האחרונה מבין שנות המס הנבחנות, שהה בישראל 15 ימים או יותר";

(3) יחיד וכן או בת זוג, לרבות ידוע/ה בציבור, ששהו בישראל פחות מ - 60 יום בכל שנת מס, במשך ארבע שנות מס ברציפות, יחשבו לתושבי חוץ החל משנת המס הראשונה לשהותם.

ספיח – החזקה החלוטה לא תחול "אם בתוך 60 הימים הראשונים של שנת המס הראשונה מבין שנות המס הנבחנות או בתוך 60 הימים האחרונים של שנת המס האחרונה מבין שנות המס הנבחנות, אחד מבני הזוג שהה בישראל 30 ימים או יותר";

(4) יחיד וכן או בת זוג, לרבות ידוע/ה בציבור, ששהו בישראל פחות מ - 60 יום בכל שנת מס, במשך שלוש שנות מס ברציפות, יחשבו לתושבי חוץ החל מהשנה השנייה לשהותם.

ספיח – החזקה החלוטה לא תחול "אם בתוך 60 הימים הראשונים של שנת המס הראשונה מבין שנות המס הנבחנות או בתוך 60 הימים האחרונים של שנת המס האחרונה מבין שנות המס הנבחנות, אחד מבני הזוג שהה בישראל 30 ימים או יותר";

(5) יחיד וכן או בת זוג, לרבות ידוע/ה בציבור, ששהו בישראל פחות מ - 100 ימים בכל שנת מס, במשך ארבע שנות מס ברציפות, יחשבו לתושבי חוץ החל משנת המס הראשונה לשהותם.

בתנאי כי שהו ב"מדינה גומלת" (מדינה איתה קיימת אמנת מס) בכל אחת משנות המס 183 ימים או יותר ולהם אישור תושבות לצרכי מס

ספיח – החזקה החלוטה לא תחול "אם בתוך 100 הימים הראשונים של שנת המס הראשונה מבין שנות המס הנבחנות או בתוך 100 הימים האחרונים של שנת המס האחרונה מבין שנות המס הנבחנות, אחד מבני הזוג שהה בישראל 50 ימים או יותר";

יחיד וכן או בת זוג, לרבות ידוע/ה בציבור, ששהו בישראל פחות מ - 100 ימים בכל שנת מס, במשך שלוש שנות מס ברציפות, יחשבו לתושבי חוץ החל משנת המס השנייה לשהותם, בתנאי ששהו ב"מדינה גומלת" (מדינה איתה קיימת אמנת מס) בכל אחת משנות המס 183 ימים או יותר ולהם אישור תושבות לצרכי מס*

ספיח – החזקה החלוטה לא תחול "אם בתוך 100 הימים הראשונים של שנת המס הראשונה מבין שנות המס הנבחנות או בתוך 100 הימים האחרונים של שנת המס האחרונה מבין שנות המס הנבחנות, אחד מבני הזוג שהה בישראל 50 ימים או יותר";

דגשים פרקטיים ביחס לחזקות החלוטות של תושב חוץ

- יש להכיר את דרישות הספיח, אשר עלולות בחלק מהמקרים למנוע את תחולת החזקה החלוטה לתושב חוץ. כך למשל, החזקה החלוטה בסעיף קטן (2) לא תחול אם בני זוג עזבו לקפריסין (שאינה מדינה גומלת) ביום 1 בינואר 2024 שהו בשנות המס 2024 ו-2025 פחות מ-60 ימים בשנת מס וחזרו לישראל ביום 20 בנובמבר 2026.
- עלול להיווצר **קושי אמיתי** בהוכחת מספר ימי השהייה במדינה הגומלת (למשל מדינה ששייכת לאיחוד האירופי).
- כל אימת שהחזקות החלוטות אינן מתקיימות, תיבחן התושבות לפי מבחן מרכז החיים לפי הדין דהיום, כפי שהתגבש בפסיקת בתי המשפט בעשורים האחרונים.

הערות תחולה והוראות מעבר

סעיף 2(א) לתיקון – הנוסח המוצע בתזכיר החוק קובע כדלקמן: "**חוק זה יחול לגבי קביעת תושבותו של יחיד בשנת המס שלאחר שנת המס שבה חל יום התחילה ובשנות המס שלאחר מכן**".

משמע, הוראות התחולה בתזכיר החוק קובעות כי החוק יחול לגבי קביעת תושבותו של יחיד בשנת המס שלאחר שנת המס שבה חל יום התחילה ואילך. למשל, אם תזכיר החוק יאושר כחוק עד תום שנת המס לרבות יום התחילה, הרי שתוקף החזקות החלוטות הן בהגדרת תושב ישראל המוצעת והן בהגדרת תושב חוץ המוצעת, תיכנסנה לתוקף בתחילת שנת 2024. יחד עם זאת, לפי תזכיר החוק, יש להתחשב בימי השהייה בישראל גם בשנים שקדמו למועד התחילה. לפי אותה הנחה, תזכיר החוק מביא את הדוגמא הבאה: אם יחיד שהה בישראל פחות מ-30 ימים בשנת 2023 (שנת המס שבו חל יום התחילה) ובשנת 2022, וגם ישהה פחות מ-30 ימים בישראל בשנת 2024, תחול לגביו החזקה הקבועה של תושב חוץ כאמור בסעיף קטן (1). במקרה זה, החזקה תחול לגבי שנת 2024 (ויראו אותו באותה שנה באופן חלוט כתושב חוץ), אבל לא תחול לגבי שנות המס 2022 - 2023 (שלגביהן יהיה צורך לבחון את מבחן מרכז החיים לפי הדין הקיים).

באופן דומה, אם יחיד שהה בישראל 183 ימים בשנת המס שחל בו יום התחילה, וגם שהה בישראל 183 ימים בשנת המס שבה חל יום התחילה, תחול לגביו החזקה הקבועה בפסקת משנה א(1) המוצעת

להגדרה "תושב ישראל" בשנת המס שלאחר שנת המס שבה חל יום התחילה והוא יחשב כתושב ישראל באופן חלוט בשנה זו. אם תזכיר החוק יאושר כחוק עד תום שנת 2023, משמעות הדברים היא שיחיד ששהה בישראל 183 ימים או יותר בשנת המס 2023 ו- 2024 ייחשב כתושב ישראל באופן חלוט בשנת 2024.

היות שכלל הוא כי תיקון חקיקה אינו חל למפרע באופן רטרואקטיבי, אלא רק באופן פרוספקטיבי, קרי מכאן להבא (ראו למשל דנ"א 3993/07, פקיד שומה ירושלים 3 ואח' נ' איקאפוד בע"מ. מיסים כה/4 ה-88, ה-97 (2011)), מוצע כי תזכיר החקיקה לא יפגע ביחידים שעזבו את ישראל טרם יום התחילה. בהתאמה יש לקבוע כי בחינת החזקות החלוטות תחלנה רק בשנת המס שלאחר שנת המס שבה חל יום התחילה. כך, בדוגמה מעלה, על אף שהיחיד שהה בישראל 183 ימים או יותר בשנת המס 2023, לא תקום חזקה חלוטה בשנת המס 2024, אף אם ישהה בישראל באותה שנת מס 183 ימים או יותר. לפני יום התחילה היחיד לא היה מודע להשלכות שיש לשהייתו בישראל בשנת 2023 גם על שנת 2024, כתוצאה משינוי חקיקה מאוחר בזמן. לפיכך, מוצע כי החזקה החלוטה תיבחן אפוא בהקשר לכך משנת 2024 ואילך ותחול אם היחיד ישהה 183 או יותר בשנת 2025.

באופן דומה יש לאפשר ליחידים שעזבו את ישראל לפני יום התחילה להחיל לגביהם את החלופה השנייה לתושב חוץ בנוסחה דהיום, עד תום 4 השנים משנת עזיבתם ולראות בהם כתושבי חוץ ממועד העזיבה, אף אם אינם עומדים בתנאים של החזקות החלוטות לתושב חוץ. החלופה השנייה קובעת כי לתושב חוץ ייחשב יחיד שהתקיימו בו כל אלה:

"(א) הוא שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בכל שנה, בשנת המס ובשנת המס שלאחריה;
(ב) מרכז חייו לא היה בישראל, כאמור בפסקה (א)(1) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", בשתי
שנות המס שלאחר שנות המס האמורות בפסקת משנה (א);"

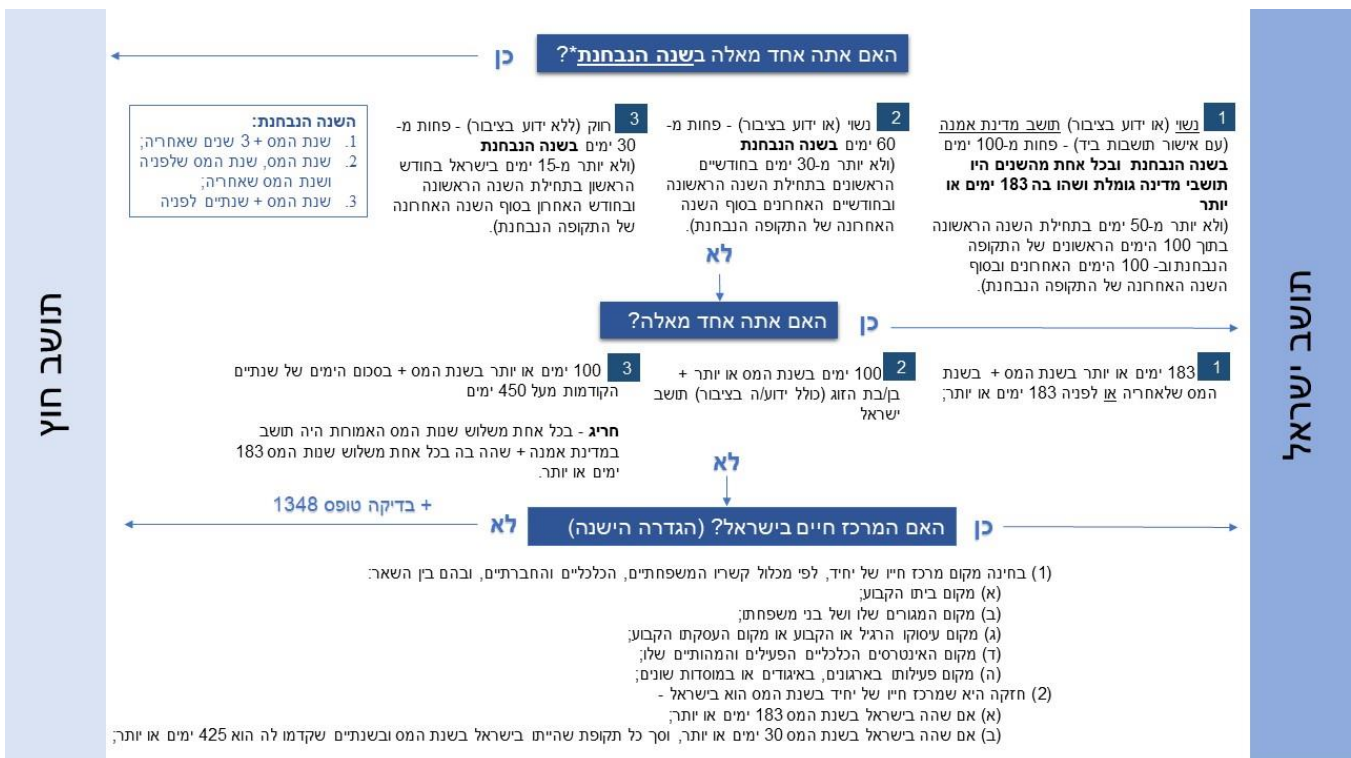
לסיכום

ככל שהוראות תזכיר החוק יהפכו לחקיקה סופית, יהיה בהן כדי להגביר את הודאות של הנישומים אשר יוכלו לכלכל את צעדיהם מראש. יחד עם זאת, היות שמדובר במבחנים צופי פני עתיד, אשר נוקשים מבחינת מכסות הימים ומכילים כאמור חריגים (ספיחי ימים) ביחס לחזקות החלוטות של "תושב חוץ", הודאות לניתוק תושבות תמשיך להתקבל שלוש או ארבע שנים בלבד לאחר עזיבת ישראל. לפיכך עדיין חשוב יהיה לתכנן את העזיבה מבעוד מועד ולהיות מוכן לסיטואציה במסגרתה ימשיך לחול מבחן מרכז החיים בדין הקיים. כמו כן, החקיקה המוצעת אינה מונעת כאמור שימוש בפטור אמנה, ככל שהיחיד נחשב לתושב מדינה גומלת למרות שמבחינת החזקות החלוטות הוא נחשב כתושב ישראל. כן יהיה נכון לעקוב אחר דרישות הדיווח החדשות שיחולו לאחר

עזיבת ישראל וצפויות להתפרסם בתזכיר החקיקה הנוסף שיעסוק בשדרוג הוראות סעיף 100א לפקודה ("מס יציאה"). לבסוף, יודגש כי הוראות התחולה בתזכיר החוק קובעות כי החוק יחול לגבי קביעת תושבותו של יחיד בשנת המס שלאחר שנת המס שבה חל יום התחילה ואילך, קרי אם החוק יאושר עד תום שנת המס לרבות יום התחילה, הרי שתוקף החזקות החלוטות הן בהגדרת תושב ישראל המוצעת והן בהגדרת תושב חוץ המוצעת, תיכנסנה לתוקף בתחילת שנת 2024. יחד עם זאת, לפי תזכיר החוק, יש להתחשב בימי השהייה בישראל גם בשנים שקדמו למועד התחילה. אנו סבורים כאמור כי מצב זה אינו תקין ורצוי כי החזקות יחולו משנת המס שלאחר שנת המס שבה חל יום התחילה ואילך, ללא כל נפקות לימי השהייה של היחיד בישראל עד לאותה שנה.

צוות המשרד ישמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות. 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.

נספח – תרשים זרימה ונוסח החקיקה המוצע



"תושב ישראל" או "תושב" -

(א) לגבי יחיד - מי שמרכז חייו בישראל; ולענין זה יחולו הוראות אלה:

(1) לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין השאר:

(א) מקום ביתו הקבוע;

(ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;

(ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע;

(ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו;

(ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים;

(2) חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל -

(א) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר;

(ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים

שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר;

לענין פסקה זו, "יום" - לרבות חלק מיום;

(3) החזקה שבפסקה (2) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד השומה;

(4) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים ולפיהם יראו יחיד שהוא תושב חוץ לפי פסקה

(א)(1) להגדרת "תושב חוץ" כתושב ישראל, ובלבד שהתקיים בו אחד מאלה:

(א) הוא עובד מדינת ישראל;

(ב) הוא עובד רשות מקומית בישראל;

(ג) הוא עובד הסוכנות היהודית בארץ ישראל;

(ד) הוא עובד הקרן הקיימת לישראל, קרן היסוד - המגבית המאוחדת לישראל;

(ה) הוא עובד חברה ממשלתית;

(ו) הוא עובד רשות ממשלתית או תאגיד שהוקם לפי חוק,

וכן רשאי הוא לקבוע כאמור כי סוגי יחידים שרואים אותם כתושבי ישראל לפי פסקאות (1), (2) או (א1), לא יראו אותם

ככאלה, והכל בתנאים שיקבע.

(1א) נוסף על האמור בפסקה (א), ואף אם לא התקיימו בו התנאים האמורים באותה פסקה, אם התקיימו ביחיד בשנת המס אחד

מאלה, יראו אותו כתושב ישראל בכל אותה שנת מס:

(1) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר, וכן שהה בישראל בשנת המס שלאחריה 183 ימים או יותר;

(2) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר, וכן שהה בישראל בשנת המס שלפניה 183 ימים או יותר;

(3) אם שהה בישראל בשנת המס 100 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשתי שנות המס שקדמו

לה הוא 450 ימים או יותר, אלא אם בכל אחת משלוש שנות המס האמורות היה תושב במדינה גומלת מסוימת, ששהה בה

במשך כל אחת משלוש שנות המס האמורות 183 ימים או יותר.

(4) אם שהה בישראל בשנת המס 100 ימים או יותר, ובן זוגו, לרבות מי שידוע בציבור כבן זוגו, הוא תושב ישראל בהתאם

לכל פסקה בהגדרה זו, למעט פסקת משנה זו."

(ב) לגבי חבר בני אדם - חבר בני אדם שהתקיים בו אחד מאלה:

(1) הוא התאגד בישראל;

(2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל, למעט חבר בני אדם שהשליטה על עסקיו וניהולם כאמור מופעלים בישראל בידי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או שהיה לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), וטרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור, או בידי מי מטעמו, ובלבד שאותו חבר בני אדם לא היה תושב ישראל גם אם השליטה על עסקיו וניהולם לא היו מופעלים בידי יחיד כאמור או בידי מי מטעמו, אלא אם כן חבר בני האדם ביקש אחרת;

(ג) לעניין הגדרה זו –

(1) יראו יחיד כתושב של מדינה גומלת בשנת מס מסוימת, רק אם יש בידו אישור תושבות לצרכי הסכם בין לאומי עם מדינת ישראל משלטונות המס באותה מדינה גומלת לגבי אותה שנה;
(2) יראו יום שבו יחיד שהה חלק מיום בישראל כיום שבו שהה בישראל;
(3) אין באמור בפסקה (א), או בפסקה (1) להגדרת תושב חוץ, כדי לגרוע מהאפשרות לקבוע לגבי שנת המס הראשונה שבה הפך יחיד להיות תושב ישראל או לגבי שנת המס הראשונה שבה חדל להיות תושב ישראל, כי היחיד הוא תושב ישראל רק בחלק משנת המס כאמור.

***"תושב חוץ" –

(א) מי שהתקיים בו אחד משני אלה:

(1) יחיד שהתקיים בו בשנת המס אחד מאלה, וזאת אף אם מרכז חייו היה בישראל באותה שנה, לפי פסקה (א)(1) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב" –

(1) בכל אחת משנות המס הנבחנות הוא שהה בישראל פחות מ-30 ימים, אלא אם בתוך 30 הימים הראשונים של שנת המס הראשונה מבין שנות המס הנבחנות או בתוך 30 הימים האחרונים של שנת המס האחרונה מבין שנות המס הנבחנות, שהה בישראל 15 ימים או יותר;

(2) בכל אחת משנות המס הנבחנות הוא ובן זוגו, לרבות מי שידוע בציבור כבן זוגו, שהו בישראל פחות מ-60 ימים. אלא אם בתוך 60 הימים הראשונים של שנת המס הראשונה מבין שנות המס הנבחנות או בתוך 60 הימים האחרונים של שנת המס האחרונה מבין שנות המס הנבחנות, אחד מבני הזוג שהה בישראל 30 ימים או יותר;

(3) בכל אחת משנות המס הנבחנות הוא ובן זוגו, לרבות מי שידוע בציבור כבן זוגו, שהו בישראל פחות מ-100 ימים, ובכל אותן שנים שהו במדינה גומלת מסוימת, שהיו תושבים בה באותה שנת מס, 183 ימים או יותר. אלא אם בתוך 100 הימים הראשונים של שנת המס הראשונה מבין שנות המס הנבחנות או בתוך 100 הימים האחרונים של שנת המס האחרונה מבין שנות המס הנבחנות, אחד מבני הזוג שהה בישראל 50 ימים או יותר;

בפסקה זו –

"שנות המס הנבחנות" – אחד מאלה:

- (1) שנת המס ושלוש שנות המס שלאחר שנת המס;
- (2) שנת המס, שנת המס שלפניה ושנת המס שאחריה;
- (3) שנת המס, ושתי שנות המס שלפניה.

(2) הוא אינו תושב ישראל."

(2) האמור בפסקה (ג) בהגדרה "תושב" או "תושב ישראל" יחול גם לעניין הגדרה זו.