

חברים יקרים:

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

המניות בעת שהיה "תושב חוץ"; התנאי השני - הנישום מכר את המניות כאשר נחשב ל"תושב חוזר ותיק" בישראל.

בהתאם לאמור על מנת ליהנות מהפטור היה על המערער להוכיח כי הפך לתושב ישראל אחרי שנת 2007, שכן המניות התקבלו בידיו בשנת 2006 והמעמד של "תושב חוזר ותיק" נוסף לפקודה החל מיום 1 לינואר 2007.

עובדות פסק הדין

פסק הדין בעניין לדרמן ניתן ביום 24 במרץ 2021 בבית המשפט המחוזי על ידי כבוד השופט קירש (ע"מ 41182-01-19). פסק הדין עסק בשאלת מועד חזרתו של הנישום על רקע חזרת בת זוגו שנים לפני כן לישראל.

המערער הינו דירקטור ויועץ מצליח לחברות בתחום ההייטק. הוא נולד בארצות הברית והינו בעל אזרחות אמריקאית וישראלית. בגיל 12 הוא עלה לישראל עם משפחתו. בשנת 1990 שב לארצות הברית לטובת לימודי תואר שני במנהל עסקים בסטנפורד. במהלך תקופת לימודיו פגש את בת זוגו, גם היא ישראלית לשעבר ונישא לה בשנת 1993. המערער ובת זוגו התקשו להיכנס להריון ובשנות ה-90 עברו טיפולי פוריות רבים שנכשלו, בארצות הברית ובישראל. כאשר בשנת 1999 הצליחה בת הזוג להיכנס בדרך נס להריון, היא החליטה לעבור את תקופת הריונה בישראל, בין היתר על רקע קשיים בנישואיה

עניין לדרמן כבבואה ליישום ראוי של מבחן מרכז החיים על רקע של פיצול תא משפחתי ומועד שובו של תושב חוזר ותיק לישראל

לאחרונה ניתנו שני פסקי חשובים ביחס לשאלת תושבותו הזרה של יחיד, על רקע מגוריה של משפחתו הקרובה בישראל ועל רקע שאלת זכאותו לסטטוס של תושב חוזר ותיק עם שובו לישראל. בפסק הדין בעניין לדרמן (ע"מ 41182-01-19) עליו נדון במסגרת רשומון זה בית המשפט קיבל את הערעור של היחיד וקבע כי היחיד נותר תושב חוץ ובהתאמה עם שובו לישראל כשבע שנים לאחר חזרת משפחתו הקרובה הוא זכאי לסטטוס של תושב חוזר ותיק. בעניין בבחנוב (ע"מ 61908-01-19), עליו נדון במסגרת רשומון המס הבא, מסקנת בית המשפט הייתה הפוכה.

הרקע לפסק הדין

הרקע לערעור הייתה מחלוקת בין המערער לפקיד השומה בנוגע לתחולתו של הפטור הקבוע בהוראות סעיף 97(ב3) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") על רווח ההון בסך של מעל 10.5 מיליון ש"ח שנוצר למערער בגין מכירת מניותיו בחברת וויקס הישראלית בשנת 2014, עת שכבר אין חולק שהיה תושב ישראל.

סעיף 97(ב3) לפקודה קובע שני תנאים מצטברים לתחולת הפטור על רווח הון של נישום ממכירת מניות בחברה ישראלית: התנאי הראשון - הנישום רכש את

השנייה (חזקת 425 הימים) חלה בעניינו בשנות המס 2003-2006.

למרות התקיימות החזקות, ולאחר שהציג סקירה מפורטת של עמדת הפסיקה בכל הנוגע לתושבות המערער, על רקע פיצול תא משפחתי ובחן לעומק את הנסיבות בעניינו של המערער, הכריע כבוד השופט **הרי קירש** בפסק דין ארוך ומנומק כדבעי לטובתו של המערער.

ניתוח של נימוקי פסק הדין

בפתח פסק דינו הבהיר כבוד השופט **קירש** כי על מנת לקבוע מתי שב המערער לישראל יש לאתר את נקודת המפנה לאחריה ניתן לזהות שינוי מהותי בחייו של הנישום, באספקטים השונים הנוגעים למרכז חייו ומפורטים במסגרת מבחני התושבות ובלשונו: **"ההכרעה בערעור כרוכה אפוא בבירור עוצמת השתייכותו של המערער לישראל בתקופה הנדונה. יש לאתר את "נקודת המפנה", שלאחריה מירב זיקותיו נמצאו בישראל. וזאת, תוך כדי יישום הקריטריונים המוכרים לקביעת תושבות לצורכי מס"**.

נזכיר כי חוזר **1/2011** של רשות המסים דן בין היתר במועד החזרה לישראל של תושב חוזר ותיק וקובע כי יראו מועד זה כמוקדם מבין המועד שנקבע בתעודת תושב חוזר במשרד הקליטה לבין המועד שבו עומד לו או למשפחתו בית זמין בישראל. פסק הדין מכפיף הלכה למעשה ובצדק בעינינו את המבחנים הקבועים בחוזר **1/2011** למבחן מרכז החיים הרחב ובפרט

למערער. לאחר מכן, במשך מספר שנים חיו בני הזוג, כך נטען בערעור, בנפרד, כאשר בת הזוג ושני ילדיהם (בנם השני של בני הזוג נולד בישראל בשנת 2002) חיים רוב הזמן בישראל ואילו המערער המשיך להתגורר בארצות הברית לצרכי עבודתו בחברות הייטק אמריקאיות וכיועץ והזרוע האמריקאית של חברת וויקס הישראלית, בתחילה בקליפורניה ולאחר מכן בטקסס. בני הזוג העידו כי חלק מהתקופה היו למעשה פרודים וכאשר המערער היה מגיע לבקר את ילדיו בישראל, כלל לא התגורר יחד עם בת הזוג באותו הבית.

לטענת המערער הוא שב לישראל להתגורר יחד עם משפחתו רק בשנת 2009. פקיד השומה מנגד טען שהמערער שב ארצה כבר בשנת 2002, יחד עם אשתו וילדיו. עיקר הדין בפסק הדין עסק בשאלת התושבות של המערער על רקע הפיצול הנטען בתא המשפחתי שלו בינו לבין אשתו וילדיו שחיו מרבית השנים, רוב ימות השנה, בישראל.

ימי השהייה של המערער בישראל על פני השנים היו כלהלן: שנת 2000 – 111, שנת 2001 – 157, שנת 2002 – 193, שנת 2003 – 115, שנת 2004 – 184, שנת 2005 – 161, שנת 2006 – 154, שנת 2007 – 108, שנת 2008 – 162, שנת 2009 – 254. סך הכל כ- 150 ימים בממוצע רב שנתי (לא כולל 2009).

עיננו הרואות אפוא כי החזקה הראשונה למרכז החיים (חזקת 183 ימים) חלה בעניינו של המערער ביחס לשנות המס 2002 ושנת המס 2004. החזקה

התנהלות המשפחה - ביחס לטענות המערער כי הוא ובת הזוג היו פרודים, קבע השופט קירש כי אומנם יש ראיות למתיחות ביניהם, אך לא היה שום ביטוי פורמאלי להחלטתם להיפרד. הם לא התגרשו וניכר שהמשיכו לשמור על מסגרת משפחתית מסוימת שהתבטאה, בין היתר בחופשות משפחתיות משותפות בחוץ לארץ, בהתנהלותם כאשר המערער הגיע לבקר את ילדיו בישראל, בהגשת הדוחות המשותפים לרשויות המס בארצות הברית ובישראל ובכך שבשום מקום רשמי ופורמאלי לא ציינו כי הם חיים בנפרד ברמה המהותית, אלא ברמה הגיאוגרפית בלבד. עם זאת, בדומה לעניין **ספיר** (עמ"ה 1072/07 וע"א 4862/13 בית המשפט לא ראה בכך שנותרו בני זוג, אינדיקציה מכריעה למקום מרכז החיים של המערער ובלשונו: "**ממצאים אלה, לבדם, אינם מחזקים את התזה הכללית של המערער בנוגע ל"הפרדה של מרכזי החיים", אך גם אינם שוללים אותה. אמנם ניתוק מוחלט בין המערער לנגה (אשתו של המערער) עשוי היה לתמוך בגרסתו, אך ההיפך אינו נכון בהכרח. הרי יתכנו נסיבות שבהן בני זוג ינהלו מערכת יחסים טובה "בשלט רחוק", כך שלמרות הקרבה האישית ביניהם, מקום מרכז חייהם יהיה נפרד.**"

לעניין **בית הקבע** של המערער, קבע כבוד השופט קירש כי למערער היו בתי קבע לאורך התקופה במקביל בישראל (דירות שכורות, דירה משותפת ודירה בבניין בו התגוררו בת הזוג והילדים) ובארצות

לאפשרות של פיצול תא משפחתי, המאפשר דחייה של שנים בחזרת בן המשפחה לישראל.

על רקע האמור רואה לנכון בית המשפט להדגיש את העובדה שעל אף שרעייתו של המערער עברה להתגורר בישראל כבר בשנת 1999, פקיד השומה קבע כי הוא תושב ישראל רק משנת 2002 וכי נראה שקביעה זו התבססה רק בשל התקיימות החזקה הראשונה בעניינו של המערער באותה השנה ומגורי אשתו וילדיו בישראל שיצרו, לטענת פקיד השומה, בית קבע ומקום מגורים למערער בישראל. זאת מבלי שפקיד השומה יתן דעתו ויתייחס לשאר המבחנים שנקבעו בפקודה ובפסיקה לקביעת מרכז חייו של אדם ולאיתור נקודת המפנה, לאחריה העביר בחזרה את מרכז חייו לישראל.

בחינת ימי השהייה – בחיפוש אחר נקודת המפנה הדגיש בית המשפט את הקפיצה המשמעותית בימי השהייה של המערער בישראל החל משנת 2009 בהשוואה לשנות המס הקודמות. כן ציין השופט את ביקוריו התכופים, רובם לפרקי זמן קצרים, של המערער בישראל, בעיקר בחגים וסביב ימי ההולדת של בניו, המצביעים על כך שמדובר היה בביקורים מתוכננים לצרכים ספציפיים. עמדה זו חזרה גם בפסקי הדין בעניין **סולר** (עמ"ה 7038/03) ועניין **אמית** (ע"מ 13-03-19898) שם ציינו בתי המשפט כי ביקורים משפחתיים קצרים בישראל, במובחן משהיות ארוכות, אינם מאפשרים ככלל ליצור שגרת חיים בישראל ומהווים אינדיקציה דווקא למרכז חיים מחוץ לישראל.

לעניין מבחן מרכז האינטרסים הכלכליים ציין השופט קירש כי בשנים שבדיון מרבית נכסיו של המערער בישראל, למעט מניות וויקס (אשר נבעו מהשקעה של 35 אלף ₪ בלבד), היוו רכוש אישי משפחתי ולא עסקי, בעוד בארצות הברית החזיק המערער במספר נכסים מסחריים.

עוד הצביע השופט על כך שלאחר שנת 2009 חלה תפנית במצב האמור וניתן לראות שהמערער מכר נכסים ורכוש בארצות הברית (בית מגורים בטקסס), צמצם את פעילותו העסקית, החל לבצע השקעות עסקיות בישראל ופנה לחידוש תושבתו סבמוסד לביטוח לאומי.

במישור הסובייקטיבי קיבל השופט את עדות המערער בנוגע לכך שהחלטתו לשוב ארצה לחיק משפחתו בשנת 2009 נבעה מנסיבות חיצוניות שהשפיעו על תפיסת חייו והתנהלותו. בין היתר ציין השופט את ההפסדים הכלכליים הקשים שספג המערער כתוצאה מהמשבר הכלכלי בארצות הברית ואת סופת ההוריקן שפגעה והרסה את ביתו במהלך שנת 2008 ואת נסיעתם המשותפת של בני הזוג לברלין בחודש נובמבר 2008, שהיוותה לטענת המערער מעין פתיחת "דף חדש" ביחסים בין בני הזוג.

על רקע האמור ולאחר ניתוח מדוקדק של מבחני המשנה של מרכז החיים פרש בית המשפט את התמונה בכללותה שהתגלתה בפניו, כדלקמן: **"המערער נולד וגדל בארה"ב עד תחילת שנות העשרה לחייו. המערער עזב את ישראל, כשהיה**

הברית (בסן פרנסיסקו וטקסס) ועל כן לא ייחס למבחן זה חשיבות רבה בפסיקתו. קרי, בדומה לעניין **רפאלי** (ע"מ 6418-02-16), בית המשפט מאמץ את הקביעה העקרונית כי כאשר ליחיד בתי קבע הן בישראל והן מחוץ לישראל, מבחן משנה זה מאבד מניה וביה מחשיבותו לצורך הכרעה בדבר מקום מרכז החיים של היחיד.

בנסיבות אלה בית המשפט אף קבע כי אין לייחס משקל רב **למקום מגורי המשפחה**. לדידו של בית המשפט בת הזוג של המערער היא זו שבחרה להתגורר בישראל עם ילדיהם הקטינים, ולפיכך מדובר בזיקה לישראל שנכפתה על המערער. השופט הדגיש כי לטעמו יש לייחס את מירב המשמעות לבחירות שעשה המערער בעצמו, שכן אלו הזיקות הרלוונטיות ביותר לזיהוי מרכז חייו.

בהתאמה, ניתן בפסק הדין משקל רב **למבחן מקום העיסוק**, שכן עלה בברור מהעדויות ומהתנהלות המערער כי הוא בחר לייחס לקריירה שלו עדיפות ראשונה בחייו ולמעט חברת וויקס הישראלית, שגם עבורה עבד מארצות הברית, כלל עבודתו של הנישום נעשתה עבור חברות אמריקאיות בארצות הברית. בנוסף, הודגש בפסק הדין כי המערער לא היה מחויב לעבוד דווקא מארצות הברית. עבודתו כיועץ ויזם, לפחות בחלק מהשנים נושא הערעור, אפשרה גמישות מבחינת מיקום. אי לכך, העובדה שבכל זאת בחר להתגורר בארצות הברית מרבית זמנו ולעבוד משם, יש כדי להעיד על בחירה והעדפה של ארצות הברית כמקום מגוריו העיקרי.

שהובילו אותו "לחישוב מסלול מחדש. נקודת התפנית בחיי המערער התבטאה בצעדים מעשיים שנקט (שאינם שנויים במחלוקת), ביניהם: מכירת בית מגוריו בטקסס (ששימש באותה עת כבית הקבע בטקסס); צמצום חלק מעיסוקיו בארה"ב, ומנגד הגברת הפעילות הקשורה לישראל (כאמור, זולת וויקס לא הייתה למערער זיקה עסקית כלשהי לישראל); וכן הצטרפותו לקופת חולים. בשנת 2009 יש גם עלייה ניכרת בזמן שהות המערער בישראל. בתקופה שקדמה לכך, היו למערער כמה "נקודות יציאה" שבהן יכול היה לנתב את מהלך חייו לישראל (למשל, לאחר סיום עבודתו ב-Aduva בשנת 2006), אך הוא בחר אחרת. לפי דעתי, בנסיבות המתוארות, אין מקום לייחס משקל גבוה מדי לכך שנגה וילדיו הקטינים של המערער שבו לגור בישראל. בעיני המשיב, כמוסבר, היה זה שיקול מרכזי."

משמע, בית המשפט המחוזי קיבל כאמור את עמדת המערער וקבע כי שב והפך להיות תושב ישראל רק בתחילת שנת 2009, על אף שזוגתו וילדיו התגוררו בישראל משנת המס 2002 ולמערער נוצרו זיקות עסקיות וכלכליות לישראל במהלך השנים.

סיכום, דגשים ותהיות נוספות

פסק הדין של בית המשפט המחוזי בעניין לדרמן מהווה אפוא חוליה נוספת בשרשרת של פסקי דין אשר קבעו כי למרות התקיימות חזקות הימים בעניינם של המערערים, מרכז חייהם של אותם יחידים נותר מחוץ לישראל. בעיקר מאשש וחוזר פסק הדין על קביעות בית המשפט המחוזי והעליון בעניין

כבן שלושים, לטובת לימודי מנהל עסקים בארה"ב. לאחר מכן השתלב בתחום העסקים והיזמות בארה"ב. הידע והקשרים שהוא רכש בשוק האמריקאי הם פרי לימודיו ועיסוקיו במשך מעל עשר שנים בהן התגורר, לדעת שני הצדדים, מחוץ לישראל (והם גם אלה שהובילו להתעניינות מצד מייסדי וויקס בגיוס המערער מלכתחילה). בתקופת שהותו בארה"ב, המערער צבר נכסים ורכוש, כגון: השקעות בתאגידים אמריקאים שבהם היה פעיל, ונכסי נדל"ן. להוציא וויקס, זיקותיו העסקיות והכלכליות היו לארה"ב. אפשר לומר שעיסוקו והשקעתו בוויקס, שעל מאפייניהם עמדתי בהרחבה מעלה, כמעט ולא שינו מצב זה. מבחינה אישית-משפחתית, המערער היה רווק כשעזב לארה"ב. הוא הכיר את נגה שם, התחתן, ולאחר ניסיונות ממושכים - הפך לאב. לאחר לידת הבנים, כל אחד מבני הזוג משך לכיוון אחר: המערער רצה להמשיך בעשייתו בארה"ב, ונגה העדיפה לחיות עם הילדים בישראל. כך נוצרה הפרדה, לפחות גיאוגרפית, בקרב המשפחה. המערער נכח בישראל לפרקי זמן משמעותיים, והשתדל לשהות במחיצת המשפחה בחגים ובמועדים. לאורך השנים הוא דאג לכלכלת המשפחה, אך מסתמן שלא היה מעורה בשגרת היום-יום. למערער היו בתי קבע בארה"ב ובישראל, והם שימשו למגוריו בפועל. כאזרח אמריקאי, המערער הגיש במשך השנים דיווחים לשלטונות המס בארה"ב. שגרת חייו של המערער נותרה בעינה, פחות או יותר, עד לשנת 2008. אז חווה לדבריו מספר קשיים

ובכלל מספר הימים אותם שהה הנישום בישראל לאורך שנות המס הרלוונטיות (כ- 150 בממוצע רב שנתי), דומה למספר הימים אותם שהה הנישום בישראל בעניין ספיר (161 ימים בממוצע) וגבוה לאין ערוך ממכסת הימים שרשות המסים אפשרה לפיצול תא משפחתי בנסיבות של חזרה לישראל במסגרת סעיף 2.4 לחוזר 1/2012 שדן בקביעת מועד חזרתו של יחיד לישראל על רקע של פיצול תא משפחתי. סעיף זה שמתאר נסיבות אשר מזכירות את עניינו של המערער בעניין לדרמן, מאפשר את דחיית מועד חזרתו לישראל של המבקש ואת הפיכתו לתושב חוזר ותיק על רקע מגוריה של משפחתו בישראל ושהייה של כ- 55 ימים בלבד בממוצע לשנה בתשע שנות המס שקדמו לחזרתו לישראל.

סיכומו של דבר, פסק הדין בעניין לדרמן מהווה נקודת ציון נוספת בפסיקה העוסקת במצבים של פיצול תא משפחתי ומהווה פסק תקדימי וחשוב ביחס לשילוב מצב זה עם מועד חזרתו של היחיד לישראל על רקע המשך מגורי משפחתו בישראל, סוגיה פרקטית אשר מאפיינת משפחות רבות אשר חוזרות לישראל או עולות לישראל. השאלה אם פסק הדין יהווה גם נקודת מפנה למדיניות מכילה יותר מצד רשות המסים בקשר לפיצול תא משפחתי ובפרט פיצול על רקע של חזרה של חלק מן המשפחה לישראל. ימים יגידו.

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

ספיר כי מקום מגוריה של משפחתו של הנישום בישראל מהווה אומנם מבחן משנה חשוב בקביעת מרכז החיים של היחיד, אך בשום פנים ואופן אינו מהווה מבחן קונקלוסיבי. דהיינו, יש לשקללו לצד מבחני המשנה האחרים, המרכיבים את מבחן מרכז החיים, ורק בסופו של דבר להגיע למסקנה אם נסיבות המקרה הספציפי מאפשרות קיומו של "פיצול תא משפחתי" לצרכי מס בין הנישום לבין בני משפחתו הקרובה והגם שבני הזוג שמרו על זוגיות ולא נפרדו. למסקנה אחרת בנסיבות דומות הגיעו בתי המשפט בעניין אברהם כהן (ע"א 2704/13), פלוני (ע"א 3328/15) ולאחרונה גם בעניין בבחנב.

פסק הדין גם מדגיש לעניין זה את ההבחנה הראויה שצריך לעשות בין הנישום לבין בני משפחתו גם בבחינת זיקותיו של הנישום לישראל וליתן משמעות רק לזיקות אשר תלויות בנישום ובבחירותיו ולא לזקוף לחובתו זיקות אשר נכפו עליו ומשמשות בעיקר את בני משפחתו, אשר מתגוררים בישראל.

חשיבות רבה קיימת לפסק הדין בהקשר של משפחות אשר חוזרות לישראל, אך אחד מבני הזוג ממשיך את אורחות חייו מחוץ לישראל משיקולים עסקיים כלכליים תוך שהוא מגיע לביקורים תדירים של משפחתו בישראל. פסק הדין נותן רוח גבית לכך שבמקרים אלו תגדל הנטייה לראות באותם יחידים כתושבי חוץ, למרות שהמשפחה שלהם חזרה לישראל ונותן חשיבות רבה ביחס לכך ל"נקודת המפנה", קרי הנקודה שלאחריה, מירב הזיקות של היחיד עברו לישראל. מובן שמסקנות אלו יפות בשינויים המחויבים גם לתושבי ישראל לראשונה (עולים חדשים).

28 ביוני 2021

רשומון מס מס' 153

עמוד 7

AMPELi
משרד עריכת דין מיסים

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.