

## חברים יקרים:

הריני מתכבד לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

### רשומון מס בנושא מיסוי בינלאומי:

#### "מה בין תושבות יחיד לצרכי הפקודה ותושבות לצרכי אמנה, בעקבות פסק דין האחים דויטש והחלטת מיסוי חדשה של רשות המסים"

#### פתח דבר

סוגית התושבות של יחיד לצרכי מס, הינה סוגיה רבת משמעות מבחינה מיסויית, לכל מי שמבקש לעזוב את ישראל, באופן זמני או באופן קבוע, ולחילופין לשהות בה באופן זמני או לשוב אליה באופן פרמננטי. סוגיה זו גוזרת ככלל את חבות המס וחובת הדיווח בישראל ומחוצה לה. סוגיית התושבות לצרכי פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") ויש האומרים גם לצרכי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, מוכרעת ככלל באמצעות מבחן מרכז החיים. סוגיית התושבות לצרכי מיסוי בינלאומי ובפרט לצרכי אמנות מס, מוכרעת על ידי מבחני שובר השוויון הקיימים באמנות למניעת כפל מס.

לאחרונה התפרסם עניין **האחים דויטש** (ע"מ 1071/04), אשר לראשונה מזה שנים רבות עסק בתושבותו של יחיד לצרכי מס. כמו כן, התפרסמה **החלטת מיסוי 9857/12**, אשר ביקשה להבהיר לגבי התנאים הנדרשים על מנת להיחשב כתושב ישראל לצרכי אמנות מס. ספק אם הצליחה. בכך תעסוק רשימה זו.

### תושב ישראל לצרכי מס

הגדרת תושב ישראל בהקשרו של יחיד קובעת ברישא הדברים, כי יחיד ייחשב כתושב ישראל אם מרכז חייו בישראל. בהמשך ההגדרה נקבע, כי לשם בירור מרכז החיים של היחיד יש לשקול את מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים של הנישום, דוגמת מקום בית הקבע, מקום המגורים של היחיד ובני משפחתו, מקום עיסוקו, מקום האינטרסים הכלכליים ומקום פעילותו בארגונים שונים (להלן: "מבחני המשנה"). בנוסף לסממנים המהותיים שמסייעים לנו בקביעה היכן מרכז חייו של אדם, נקבעו חזקות אובייקטיביות טכניות ולפיהן נישום יחיד הינו בחזקת תושב ישראל באם שהה בישראל בשנת מס מסוימת 183 ימים או יותר (להלן: "החזקה הראשונה"), או אם שהה בישראל בשנת מס מסוימת 30 ימים או יותר וביחד עם השנתיים שקדמו לשנת המס שהה בישראל לפחות 425 ימים בישראל (להלן: "החזקה השנייה" וביחד עם החזקה הראשונה: "החזקות"). החזקות 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 של הנישום נמצא מחוץ לישראל. בנוסף, מדובר בחזקות חיוביות וחד כיווניות. כלומר, בהתקיימן יראו את היחיד כ"תושב ישראל", ואולם באי התקיימותן לא יראו את היחיד כמי שאינו "תושב ישראל".

המאפיינים הרלוונטיים לעניין זה ניתן לבחון גם את זמן השהייה בישראל בשנת המס הרלוונטית, אך זאת בצד מאפיינים חשובים נוספים ובהם: דבר קיומם של נכסים בישראל, המקום בו מתגורר הנישום, המקום בו מתגוררת משפחתו, אופי המגורים, מוצאו של הנישום, מקום לידתו ומצגים של הנישום עצמו אשר יש בהם כדי ללמד על כוונותיו. היטיב לסכם זאת בית-משפט קמא באומרו כי בעיקרו של דבר יש להביא בחשבון לעניין זה הן את ההיבט האובייקטיבי, דהיינו - היכן פיסית מצויות מירב הזיקות של הנישום, והן את ההיבט הסובייקטיבי, דהיינו - מה היתה כוונתו של הנישום והיכן הוא רואה את מרכז חייו." עניינו רואות אפוא, כי יש לבחון את מבחן "מרכז החיים" הן בפן האובייקטיבי, קרי היכן מצויות מרבית הזיקות של היחיד והן בפן הסובייקטיבי, דהיינו, היכן ראה הנישום הלכה למעשה את מרכז חייו. פסק הדין בעניין דויטש דן במתח הקיים בין שני מישורים אלו. המישור האובייקטיבי והמישור הסובייקטיבי.

#### עניין האחים דויטש

פסק הדין בעניין אחים דויטש, אשר ניתן בחודש ספטמבר 2012 בבית המשפט המחוזי מפי כב' השופט מגן אלטוביה, עסק, בין היתר, בניית תושבותו של נישום יחיד בין השנים 1998 ועד 2002, לפי הוראות הפקודה עובר לתיקון 132. על פי נסיבות פסק הדין חברת אחים (להלן: "החברה") עסקה בצביעת בדי קטיפה ושיווקם מחוץ

יצוין, כי עד שנת 2003 (טרם תיקון 132 לפקודה) הוגדר תושב ישראל בהקשר של יחיד כ"יחיד היושב בישראל, ואינו נעדר ממנה אלא העדר ארעי שהם לדעת פקיד השומה סבירים ואין בהם לסתור טענת אותו יחיד כי הוא יושב בישראל" (להלן: "ההגדרה הישנה").

בתי המשפט שנדרשו לדון בהגדרה הישנה הסתמכו גם הם על מבחן מרכז החיים, כפי שפורש על ידם. למעשה ניתן לומר, כי כל פסקי הדין שניתנו עד כה ביחס לתושבותו של יחיד לצרכי מס ניתנו בהקשר של ההגדרה הישנה, לרבות פסק הדין בעניין האחים דויטש, שנפרט בעניינו להלן. פסקי דין אלו היוו את התשתית להגדרת תושב ישראל לאחר תיקון 132.

#### מבחן מרכז החיים

מבחן מרכז החיים כשמו כן הוא. מטרתו לבחון היכן מרכז החיים של היחיד. לצורך כך הנחו בתי המשפט לערוך בדיקה כפולה. האחת, בדיקה אובייקטיבית- פיזית, קרי היכן מצויות מירב הזיקות של היחיד. השנייה סובייקטיבית, קרי מהי כוונת היחיד והיכן הוא רואה את מרכז חייו. יפים בהקשר זה דבריו של בית המשפט העליון בעניין גוגן (ע"א 477/02): "המבחן שאומץ לעניין התושבות הפיסקאלית על-ידי שלטונות המס במועדים הרלוונטיים לענייננו היה מבחן מהותי - מבחן מרכז חייו של היחיד... יישום מבחן מהותי זה מצריך בדיקה ובחינה של מכלול הנתונים המאפיינים כל נישום באופן ספציפי. בין

המגיעות לתושבי ישראל, הוא ובני משפחתו משוחחים בעיקר בשפה האנגלית, זכויותיו הפנסיוניות מצויות בקרנות חסכון אמריקאיות, מחזיק בבית קבוע בקרבת ניו-יורק בו הוא מתגורר כאשר הוא נמצא תדיר בארצות הברית, עיקר רכושו נמצא בארצות הברית, עיקר הקשרים החברתיים הינם בקהילת חב"ד בארצות הברית בה הוא חבר מוכר ופעיל מרכזי (סעיף 16).

המשיב טען מנגד, כי מרכז חייו של המערער היה בישראל החל ממועד הגעתו לישראל.

בהתבסס על מבחן מרכז החיים ועל פסיקת בית המשפט בעניין גונן, קבע בית המשפט המחוזי, כי המערער היה תושב ישראל לצרכי מס בהתאם להגדרה הישנה שחלה באותה עת.

בית המשפט ייחס בהקשר לכך, חשיבות רבה לתשובותיו של המערער במסגרת ההליך המשפטי שנוהל בפניו. מפאת חשיבותן נביאן במלואן:

"ש. שאתה בניו יורק אתה מתגורר בבית בבעלותך אבל בשאר ימות השנה שאתה לא בתערוכות או בפגישות אתה מתגורר בקרית מלאכי עם המשפחה.

ת. מה לעשות. זה המקום שהרבי שלח אותי אליו....

ש. רוב ימות השנה אתה ישן בבית של המשפחה בקרית מלאכי?

ת. כן.

ש. ככה כבר הרבה שנים.

ת. כן.

ש. גם בשנים 2002-98.

לישראל, ואושרה כ- "מפעל מאושר" על פי חוק עידוד השקעות הון – התשי"ט 1959 (להלן: "חוק עידוד השקעות הון"). כמו כן, לאור דיווחיה כ- "חברת משקיעי חוץ", שילמה החברה שיעור מס מופחת של 10% על הכנסותיה החייבות.

בשנת 1998 חולק הון המניות המונפק של החברה בין יחידים תושבי ישראל לבין מאיר זיילר ורעייתו (להלן: "המערער"), אשר החזיקו בהתאמה ב- 80% ו- 20% מהון המניות של החברה הראשונה.

מאוחר יותר, בסמוך לשנת 1999, רכש המערער את מלוא השליטה בחברה ובחברה נוספת, באופן שהחברה הראשונה החזיקה במלוא הון המניות של החברה הנוספת.

בין יתר הסוגיות שנדונו בפסק הדין, עמדה להכרעה השאלה, האם יש לראות במערער "תושב ישראל" לצרכי מס, לאור פעילותו במסגרת החברות. הכרעה זו השפיעה באופן ישיר על שיעור המס של החברות.

המערער טען, כי אין לראותו כ- "תושב ישראל" לצרכי מס. לדבריו, כאזרח אמריקאי חבר קהילת חב"ד בניו יורק, הוא הגיע לישראל בשליחות ובמצוות מורו ורבו, הרבי מילובביץ' ז"ל, ולא מרצונו החופשי, כפי שציין בית המשפט, כדלקמן:

"בהמשך תצהירו מצוין מר זיילר כי הינו אזרח ארצות-הברית בעל דרכון אמריקאי ו- Social Security Card, נישום בארה"ב, לא פתח בהליכי עלייה לישראל או בהליכים לקבלת אזרחות ישראלית, לא תבע הטבות הניתנות לעולים חדשים, אינו נהנה מנקודות זיכוי ממס

ת.כן.

ש. הייתה פגישה בינך לבין פקיד השומה בינואר 2007. אמרת שבערך שני שלישי מהשנה אתה בישראל, נכון?

ת. ייתכן שזה מה שאת אומרת כי זה הדבר.

ש. 6 מהילדים שלך נולדו בישראל...

ש. אתה סבור שאתה לא תושב ישראל מפני שהיית רוצה לחיות במקום אחר?

ת. אני יודע שאינני רואה את עצמי כתושב ישראלי או מי ממשפחתי כי הסיבה היחידה שמשפחתי נמצאת כאן זה בגללי. הסיבה היחידה שאני נמצא כאן, כי אם הרבי היה מורה לי לעשות איקס הייתי עושה איקס. הוא הורה לי להיות בקריית מלאכי וכך עשיתי...

ש. אתה משלם קופת חולים?

ת. בקופת חולים מאוחדת אני משלם תעריף גבוה יותר כתייר. זה היה רק במאוחדת אפשרות. זה בשנים האחרונות. יש לי ביטוח רפואי מקיף בארה"ב.

...

ש. אתה משלם ביטוח לאומי פה?

ת. אין לי זכות. אני לא מושך משכורת...

ש. מה קורה עם אותם בתים (בתים בארה"ב – מ.א)

ת. חלק מהם נמכרו ויש לי עדיין בית אחד שלא מוזכר. אני עם הבן שלי בניו יורק.

ש. האם אתה משלם מיסים עירוניים ומיסי מדינה.

ת. אני משלם כאן. אני לא זוכר אם אני משלם מס למדינת ניו יורק. אינני זוכר אם מיסי מדינת ניו יורק משולמים על ידי או על ידי בני." לאור האמור, הכריע בית המשפט, כאמור, כי יש לראות במערער כתושב ישראל לצרכי מס בשנים הרלוונטיות, ובלשונו:

"עדות זו של מר זיילר מלמדת שמתקיימים בו מירב הזיקות האובייקטיביות המנויות בהגדרת תושב ישראל המפורטת לעיל ואף מתקיימת בו החזקה הקבועה בסעיף 2(א) להגדרה האמורה... אני אף מוכן להניח לטובת מר זיילר שהגעתו לישראל נבעה משליחות שקיבל על עצמו לפי מצוות הרבי מילובביץ'. אולם נוכח המסה הקריטית של הזיקות הרלבנטיות לישראל אין בכל אלה כדי לשנות מהמסקנה שמרכז חייו של מר זיילר בישראל, וכך נקבע."

עינינו הרואות, כי מרכז הכובד בפסק הדין בעניין אחים דויטש היה בפער המהותי בין הנסיבות האובייקטיביות שפורטו לעיל וקשרו את המערער לישראל, לבין כוונותיו של המערער (המבחן הסובייקטיבי), כפי שהוצהר על ידו.

דהיינו, בעוד שהמערער העיד, כי לא הגיע לישראל מרצונו החופשי, וכי הימצאותו בישראל לאורך השנים הייתה במצוות ובשליחות הרבי מילובביץ בלבד, הרי שהנסיבות האובייקטיביות מעידות דווקא על היפוכו של דבר: המערער נמצא מרבית ימי השנה יחד עם משפחתו בביתו בקריית מלאכי בישראל, ילדיו נולדו בישראל, וכן הוא מנהל אורח חיים שגרתי ויוזימי בישראל, במשך שנים, לרבות

**העובדות:** המבקשים באותו עניין הם בני זוג הנחשבים לתושבי מדינה זרה, אשר חתמה עם ישראל על אמנה למניעת כפל מס (מדינה גומלת). בבעלות בני הזוג עסק בעל מרכזי ייצור ושיווק במספר מדינות בעולם. בתור שכך המבקשים שוהים חלק ניכר מזמנם בנסיעות בין מוקדי העסק ברחבי העולם.

בכוונת בני הזוג להעביר את מרכז חייהם לישראל במהלך מחצית השנה השנייה של שנת ההגעה (להלן: "שנת המס הראשונה") ובכך להפוך לתושבי ישראל לראשונה ("עולים חדשים").

בבעלות בני הזוג דירה בישראל, אשר נכון למועד החלטת המיסוי טרם שימשה למגוריהם.

**הבקשה:** במסגרת החלטת המיסוי התבקשה רשות המסים לקבוע עבור המבקשים תנאים אשר בהתקיימם יחשבו המבקשים לתושבי ישראל לעניין האמנה עם המדינה הזרה ולקבל לכך אישור מאת רשות המסים.

**החלטה:** בהחלטת רשות המסים בבקשה, נקבע, כי בני הזוג ייחשבו לתושבי ישראל לצרכי הפקודה החל מיום העברת מרכז חייהם לישראל ("יום ההגעה לישראל"), ובלבד שישובו בישראל תקופה מהותית מיום הגעתם.

כן נקבע, כי החל מתום שנת המס השלישית ליום ההגעה לישראל, ובתום כל שנת מס שלאחר מכן, ינפיק פקיד השומה לכל אחד מבני הזוג אישור בדבר היותו תושב ישראל לעניין האמנה עם המדינה הזרה. האישור יחול באופן רטרואקטיבי ובלבד

תשלומים לקופת חולים ותשלומי מס למוסדות המדינה.

בנסיבות אלו ולמרות זיקות שונות שהיו למערער מחוץ לישראל, סבר כאמור בית המשפט, כי מירב הזיקות האובייקטיביות, קושרות את הנישום לישראל, ולכן, יש לראות בו עקרונית כ-"תושב ישראל" לצרכי מס. יחד עם זאת, בית המשפט ראה לבסוף לפסוק, כי המערער ייחשב כתושב ישראל רק מיום 1.1.2003 ולא באופן רטרואקטיבי. בית המשפט נימק קביעה זו בהסתמכות המערער (עקרון ההסתמכות) על כך שמעמדו היה כתושב חוץ לצרכי חוק עידוד השקעות הון בשנות המס הרלוונטיות (1998-2002). בית המשפט הדגיש לעניין זה, כי למרות שבפני המשיב היו בנמצא זה זמן רב כל העובדות הרלוונטיות, הוא מצא לנכון לתקוף את מעמדו של המערער כתושב חוץ, רק כשלושים שנה לאחר שהמשיב עלה לישראל.

### החלטת מיסוי 9857/12

בהמשך לחוזר 1/2012 שפורסם בתחילת שנת 2012 בעניין "קביעת מועד ניתוק תושבות של תושב ישראל ומועד בו הפך תושב חוץ לתושב ישראל" פורסמה לאחרונה החלטת מיסוי חדשה מס' 9857/12 (להלן: "החלטת המיסוי"). במסגרת החלטת המיסוי הציגה רשות המסים את עמדתה ביחס לתנאים הדרושים על מנת שיחיד ייחשב לתושב ישראל לצרכי אמנת מס.

זאת, רשות המסים הבהירה בהחלטתה, כי אין באי קיום התנאים המזכים או חלקם כדי למנוע מפקיד השומה לטעון, כי מרכז חייו של כל אחד מבני הזוג מצוי בישראל באותה שנת מס וכי הוא נחשב לתושב ישראל.

ניתן לומר, אפוא, כי בדומה לחוזר 1/2012 רשות המסים בוחנת כמותית את ימי השהייה של הנישום בישראל, ותקופת היותו של הנישום תושב חוץ, בבואה לקבוע את מועד הפיכתו של תושב חוץ לתושב ישראל. דומה, כי נקודת השקפתה של רשות המסים הינה, כי שהייה ממושכת בישראל מהווה אינדיקציה חשובה להקדמת מועד הפיכתו של תושב חוץ לתושב ישראל. ולהיפך. שהייה מועטת בישראל לאורך פרק זמן ארוך, על רקע היותו של הנישום תושב חוץ, דוחה ככלל את הפיכתו של תושב החוץ לתושב ישראל.

#### סיכום, מחשבות וביקורת

ברשימה זו, ראינו, כי מבחן מרכז החיים חל הן לגבי הגדרת תושב ישראל לפני תיקון 132 (ההגדרה הישנה) והן לעניין ההגדרה לאחר תיקון 132. בשתייהן מבקש מבחן מרכז החיים לאתר את מקום הימצאותם של מרבית הזיקות של היחיד (המבחן האובייקטיבי) לצד בחינת כוונותיו (המבחן הסובייקטיבי). פעמים המבחן האובייקטיבי והמבחן הסובייקטיבי הולכים יד ביד. בית המשפט בעניין דויטש דן במצב כאמור בו מתגלה סתירה בין כוונותיו של היחיד ובין מעשיו בפועל. בחזקת "כוונת לחוד ומעשים לחוד". במצב זה של דברים הבהיר

שיתקיימו כל התנאים הבאים ובלשונה של רשות המסים, "התנאים המזכים":

- (1) בני הזוג יהיה בית קבע בישראל.
  - (2) החל מיום ההגעה לישראל ועד לתום שנת המס הראשונה ישהו בני הזוג בישראל מעל ל- 100 ימים ולא פחות משליש מכמות ימי השהייה מיום ההגעה ועד לתום שנת המס הראשונה.
  - (3) בשנת המס השנייה ישהו בני הזוג בישראל מעל 133 ימים.
  - (4) בשנת המס השלישית למועד הגעתם ישהו בני הזוג בישראל מעל 143 ימים.
  - (5) בעת הגשת הבקשה לאישור תושבות בתום שנת המס השלישית, כאמור ובהתקיים התנאים שפורטו לעיל, ייתנו בני הזוג הצהרה, כי בכוונתם להמשיך ולשהות בישראל תקופה שלא תפחת מ- 143 ימים בכל שנה לגבי שתי שנות המס הבאות (דהיינו, שנת המס הרביעית והחמישית).
  - (6) בכל שנת מס עבודה יונפק אישור תושבות, ישהו בני הזוג, בכל אחת משאר המדינות האחרות, מספר ימים הקטן ממספר ימי שהייתם בישראל באותה שנה.
  - (7) בני הזוג נדרשו להציג חוות דעת של רואה חשבון מהמדינה הזרה, לפיה הם אינם נחשבים כתושבי המדינה הזרה לצרכי מס לאחר יום ההגעה לישראל ואילך.
- הצדדים להחלטה הסכימו בנוסף, כי בהתקיימם של התנאים המזכים, יראו את בני הזוג כמי שנחשבים כתושבי ישראל הן לצרכי הפקודה והן לצרכי אמנת המס, החל מיום ההגעה לישראל ואילך. יחד עם

צריך להיות מבחן מרכז החיים לצרכי הפקודה, כפי שפורט לעיל ברשימה זו. לאמור, כל מי שנמצא, כי מרכז חייו מצוי בישראל ראוי, כי ייחשב גם כתושב ישראל לצרכי אמנת המס, לבטח כל עוד לא התקבלה כל השגה מן המדינה הגומלת. מלאכותיותה של האבחנה בין סוגי התושבויות באה לידי ביטוי לדעתנו בשלל התנאים המפורטים בהחלטת המיסוי, שאין להם כל אחיזה בלשון הפקודה. בנוסף, לא ברורה לטעמנו עמדת רשות המסים לפיה, אי עמידה בתנאים המזכים לא ימנע מבעדה לטעון, כי בני הזוג הינם תושבי ישראל לצרכי הפקודה. טוב תעשה רשות המסים, אם תוציא חוזר אשר, יסדיר את האבחנה בין סוגי התושבויות ותבהיר את עמדתה בסוגיה. מכל מקום, החלטת המיסוי רלוונטית לכל מי שמבקש לשוב לישראל בשלבים. לפחות בכל הקשור להכרת עמדת רשות המסים בסוגיה ולקבלת אישור, כי היחיד הינו תושב ישראל לצרכי אמנה.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד (חשבונאות) מוטי ברק ועו"ד נדב גופר.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד [www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il) 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.

בית המשפט, כי ידו של מבחן האובייקטיבי תהא על העליונה. לבטח בנסיבות בהן קיימים ליחיד בית קבע, פעילות עסקית ומשפחתו של היחיד מצויה בישראל.

באופן פרקטי לפסיקה זו יכולה להיות חשיבות לגבי יחיד תושב זר, אשר מגיע לשהות בישראל מספר שנים ושווה בה על ויזה של תייר. במקרה זה יקשה עליו לטעון, בשלב מסוים, כי אינו הפך לתושב ישראל לצרכי מס. מובן, כי במקרים המתאימים ניתן להשתמש בתקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), התשס"ו-2006.

מכל מקום, לאור חשיבותו הרבה של המבחן האובייקטיבי, אשר קיבלה משנה תוקף בפסק הדין בעניין **האחים דויטש**, מומלץ לשקול במקרים המתאימים לבצע צעדים שונים בעולם המעשה, עד לתום שנת המס הקרבה עלינו לטובה, על מנת שיתמכו בהצהרת כוונותיו של היחיד. זאת, לרבות יציאה מחוץ לישראל על מנת שלא ליפול בחזקות למי שמבקש לנתק את תושבותו מישראל (וראו גם הגדרת תושב חוץ לצרכי מס בפקודה).

אשר להחלטת המיסוי, מצינו, כי רשות המסים דורשת בהחלטת המיסוי שלל תנאים על מנת שבני הזוג באותו עניין ייחשבו לתושבי ישראל לצרכי אמנת המס הרלוונטית. בעיננו החלטת המס מבליטה ביתר שאת את חוסר הבהירות הקיים ביחס לאבחנה שעורכת רשות המסים בין תושב ישראל לצרכי הפקודה ובין תושב ישראל לצרכי אמנה. לדעתנו, מדובר באבחנה מלאכותית, כאשר הבסיס