

# רילוקיישן ויציאה מישראל מלכודות מס ותכנוני מס מרצה: מאורי עמפלי, עו"ד (רו"ח) פברואר 2016

אין באמור במצגת 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 מצגת זו.

## נושאי המצגת

- תושב ישראל
- תושב חוץ
- ניתוק תושבות לצרכי מס
- דוגמאות מן הפסיקה
- היבטים פרוצדורליים של ניתוק תושבות
- סעיף 100א לפקודה
- תושבות לצרכי ביטוח לאומי
- דוגמאות לתקלות מס בעת עזיבת ישראל
- מכירה ורכישה של דירת מגורים בישראל לאחר העזיבה.

# תושב ישראל לצרכי מס הכנסה

## מיהו "תושב ישראל" לצרכי מס?

מישור איכותי – אובייקטיבי (זיקות) - מוגדר בפקודת מס הכנסה,

### כדלקמן:

מי שמרכז חייו בישראל; ולעניין 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;

# תושב ישראל לצרכי מס הכנסה

## מיהו תושב ישראל לצרכי מס (המשך)?

### מבחן כמותי:

(2) חזקה היא שמרכז חיוו 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.

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

### מבחן סובייקטיבי:

היכן הנישום רואה את מרכז חיוו.

# תושב ישראל לצרכי מס הכנסה

## מיהו תושב ישראל לצרכי מס (המשך)?

### מבחן כמותי:

(2) חזקה היא שמרכז חיון 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.

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

### מבחן סובייקטיבי:

היכן הנישום רואה את מרכז חיון.

# תושב ישראל לצרכי מס הכנסה

- (4) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים ולפיהם יראו יחיד שאינו תושב ישראל לפי פסקאות (1) ו-(2) 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 ממלכתית או תאגיד שהוקם לפי חוק,

# תושב ישראל לצרכי מס הכנסה

- תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), תשס"ו-2006
- יראו כתושב ישראל יחיד שאינו תושב ישראל כאמור בפסקה (א)(4) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב" שבסעיף 1 לפקודה (להלן – ההגדרה), בכל אחד מאלה:
    - (1) אם הוא עובד מדינת ישראל – אם יחסי עובד מעביד בינו לבין מדינת ישראל החלו כאשר היה אותו יחיד תושב ישראל;
    - (2) אם הוא עובד של מעביד אחר המפורט בפסקה (א)(4) להגדרה – אם יחסי עובד מעביד בינו לבין אותו מעביד החלו כאשר היה היחיד תושב ישראל, ובלבד שלא חלפו חמש שנים מיום שהחל היחיד לעבוד אצל אותו מעביד מחוץ לישראל, והכל אלא אם כן הוכיח אחרת להנחת דעתו של פקיד השומה.

# תושב חוץ לצרכי מס הכנסה

**תושב חוץ - הגדרה:**

**חלופה ראשונה:**

**מי שאינו תושב ישראל**

**חלופה שנייה (אם מתקיימים כל אלה):**

**(א) היחיד שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בכל שנה, בשנת המס ובשנת המס שלאחריה;**

**(ב) מרכז חייו לא היה בישראל, בשתי שנות המס שלאחר שנות המס בפסקה א.**

**כלומר – מבחן ארבע שנותי**



# תושב ישראל לצרכי מס - השלכות

## חובות:

- חובת תשלום מס על הכנסה כלל עולמית (כפוף לזיכוי מס זר).
- חובת דיווח כללית (כפוף לפטורים).
- חובת תשלום ביטוח לאומי (מבחנים דומים).

## סנקציות:

- עבירה פלילית.
- עוולה אזרחית.
- קנסות.
- ריביות והצמדה.

# מועד ניתוק התושבות לפי החלופה הראשונה לתושב חוץ

חוזר 1/2012 שכותרתו "קביעת מועד ניתוק תושבות של תושב ישראל ומועד בו הפך תושב חוץ לתושב ישראל" מציין לעניין זה, 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:

# מועד ניתוק התושבות לפי החלופה הראשונה לתושב

## חוץ

### חוזר 1/2012 – המשך:

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

# מועד ניתוק התושבות לפי החלופה הראשונה לתושב

## חוץ

עניין יעל צור (ע"מ 12-01-19466):

- "קביעת מיקום מרכז חייו של נישום הינה משימה מורכבת שמחייבת קביעת עובדות ביחס לזיקות השונות. כך גם קיים קושי באיתור הזיקה הסובייקטיבית. מטבע הדברים, זיקה סובייקטיבית זו תוסק מתוך הראיות החיצוניות ולא רק מדבריו של הנישום עצמו.
- משימה מורכבת עוד יותר הינה איתור נקודת הזמן שבה השתנה מקום התושבות של הנישום - מועד העתקת התושבות ממדינה אחת לאחרת. שינוי הזיקות אינו נעשה בהכרח במעשה חד פעמי "באבחת חרב" אחת, אלא בדרך כלל נעשה באופן מדורג, בתהליך שמתחיל במקום תושבות אחד ומסתיים במקום תושבות אחר... בהעדר מבחן טכני למועד השינוי, אין מנוס אלא לנסות ולאתר את המועד בו השתנו מירב הזיקות ממקום אחד לאחר."

# מועד ניתוק התושבות לפי החלופה השנייה לתושב חוץ

**בחוזר 1/2011, כי במקרים בהם היחיד עזב את ישראל במהלך שנת המס, יש לבחון את התקיימות החזקות בשנות מס קלנדריות, ובלשון החוזר:**

- "אם בשנת המס, שבה עזב היחיד את ישראל, הוא שהה מחוץ לישראל פחות מ-183 ימים הרי שמניין ארבע השנים (המתחיל בשנה הראשונה למבחן הכמותי) יחל לפחות מהשנה העוקבת וכך גם יום ניתוק התושבות.
- לעומת זאת, אם בשנת המס, שבה עזב היחיד את ישראל, הוא שהה מחוץ לישראל מעל 183 ימים הרי שמניין ארבע השנים יחל כאמור לעיל בשנת העזיבה, ואולם יום ניתוק התושבות ייקבע ליום בו עזב את ישראל ולא לתחילת שנת המס בה שהה מחוץ לישראל מעל 183 ימים."

# מועד ניתוק התושבות לפי החלופה השנייה לתושב חוץ

בעניין קניג (ע"מ 31489-01-13), נקבע בין היתר על ידי השופט:

- "אם תיושם הגדרה זו (ההגדרה השנייה ל-"תושב חוץ" בישראל – מ.ע.) כאן לגבי שנת 2007, הרי בשנה זו שהה המערער כ- 293 ימים בחו"ל ואילו בשנת 2008 כ- 288 ימים בחו"ל. מרכז חיון בשנים 2009 ו- 2010 היה מחוץ לישראל. כך שלפי ההגדרה הנ"ל המערער עשוי להיות מוחזק דווקא כתושב חוץ (הדגש במקור- מ.ע.) בשנת 2007."
- משמע, אליבא דבית המשפט יש להחיל את ניתוק התושבות שמקורו בחלופה השנייה להגדרת "תושב חוץ" על השנה הראשונה בכללותה בה שהה היחיד למעלה מ-183 ימים מחוץ לישראל.

# תושבות וניתוק תושבות – פסיקה

## תושב ישראל – ע"א 4862-13 עניין ספיר (2013,2014)

- היחיד החל בעבודתו כשכיר בשנת 1991 בחברה ישראלית.
- כעובד החברה, הוא נסע עם אשתו ובנותיו להתגורר בסינגפור בשנת 1994.
- סמוך לסיום עבודתו של היחיד בחברה, הוא ומשפחתו שבו לישראל בשנת 1998.
- בסמוך לשנת 2001 היחיד קיבל הצעה לשמש כיועץ בסינגפור.
- ביום 1 ביוני 2001 עבר להתגורר בסינגפור והחל לשמש כיועץ שם. המעבר לסינגפור לא כלל את אשתו ואת שתי בנותיו.
- ביחס לשנות המס 2002-2005 היחיד שהה בישראל **148** ימים בשנת 2002, **166** ימים בשנת 2003, ו-**185** ימים בשנת 2005. לגבי שנת 2004, נראה, כי היחיד שהה לא פחות מ-**145** ימים בישראל. קל לראות, אם כן, כי החזקות מורות, כי מרכז חייו של היחיד היה בישראל באותן שנות מס.

# תושבות וניתוק תושבות – פסיקה

## תושב ישראל – ע"א 4862-13 עניין ספיר – המשך:

- "מכל אלה, עולה כי רוב זיקות התושבות התלויות במערער מצויות בסינגפור ואילו זיקות התושבות שאינן תלויות בו בלבד כגון מקום מגורי אשתו ובנותיו, הרכבים שבשימוש המשפחה, הדירות שבבעלות משותפת למערער ולאשתו, חשבון הבנק המשמש את אשתו ובו מתקבלת גמלתו מהצבא, מצויות בישראל. המערער העיד כי בחר לחיות בסינגפור והעובדה שהוא מתגורר בדירת קבע בסינגפור מזה למעלה מ-10 שנים ולאחר סיום התקשרותו עם הגורם בסינגפור בשנת 2001 המשיך לעבוד בסינגפור תוך התערות בחיי המסחר, החברה והקהילה היהודית בסינגפור, מלמדת כי למרות החלטתה של אשתו לקבוע את מרכז חייה בישראל, בחר המערער לקבוע את מרכז חייו בסינגפור ואף פעל להגשמת בחירתו זו במשך תקופה ארוכה מאד."



# מועד ניתוק התושבות

ע"מ 19466-01-12 עניין יעל צור (21.10.14)

- המערערת, עזבה את ישראל יחד עם משפחתה בחודש ינואר 2006 מתוך כוונה לשהות פרק זמן ארוך במקום עבודתה החדש בהונג-קונג.
- השכירה את ביתה בישראל לטווח ארוך, שהתה את עיקר זמנה מחוץ לישראל והעתיקה באופן כללי את מרכז חייה מחוץ לישראל.
- בעלה התפטר ממקום עבודתו בישראל וילדיה השתלבו בבתי ספר בהונג קונג.
- חברת צים העסיקה את המערערת טרם מועד עזיבת ישראל ושילמה את משכורתה בזמן שהותה מחוץ לישראל.
- לאחר שעבודתה הופסקה במפתיע בחודש אוגוסט 2008 עקב התחלפות מנכ"ל החברה בהונג קונג, שבה המערערת עם משפחתה לישראל במטרה לעבוד בחברת צים.
- המערערת דרשה קבלת החזר המס שנוכה לה במקור בישראל בידי חברת צים בגין שנות המס 2006 ו-2007, בטענה, כי בשנים אלו נחשבה כתושבת חוץ לצרכי מס בישראל. המשיב סרב.

# מועד ניתוק התושבות

## ע"מ 19466-01-12 עניין יעל צור (21.10.14) – הערעור התקבל

- החזקה הכמותית השנייה (קרי 425 ימים או יותר בישראל על פני שלוש שנים) מאבדת מחשיבותה, כאשר מועד ניתוק התושבות הנטען חל בשנת העזיבה.
- העובדה, כי נישום המשנה את מרכז חייו מותיר מאחוריו נכסים אינה שוללת את ניתוק התושבות. בעולם הגלובלי של ימינו נהוג להחזיק בנכסים במדינות שונות.
- בית המושכר לתקופה ארוכה ואינו זמין ליחיד ולבני משפחתו אינו יכול להיכלל במסגרת בית הקבע של היחיד.
- רצונו של נישום לשוב לישראל תוך תקופה מוגדרת אינו שולל את מסקנת הניתוק ובלבד שלא מדובר בשינוי ארעי.
- מבחן מרכז החיים מחייב בחינה ב"זמן אמת", בשנות המס הרלוונטיות, ולא בדיעבד, אלא אם כן, ההתנהגות המאוחרת מעידה על כוונה קודמת.
- בית המשפט נאות להכיר בניתוק תושבות גם בשהייה קצרה יחסית מחוץ לישראל, אשר הוסברה על ידי המערערת בשינוי נסיבות פתאומי.
- **מסקנה:** בכפוף לבחינת כל מקרה לגופו ניתן לנתק תושבות במועד העזיבה ללא צורך בשהייה ארוכת שנים בחו"ל.

# מועד ניתוק התושבות

## ע"מ 31489-01-13 עניין דוד קניג (27.8.15)

- בשנת 1995 נסע המערער עם רעייתו דאז, טל, ובנותיהם, לניו יורק, לצרכי עסקיו של המערער בתחום פיתוח תוכנות. בשנת 1997 נפרדו בני הזוג ובת הזוג חזרה לישראל עם הבנות, בעוד המערער נשאר בארה"ב, ונשא שם אישה אחרת, שמה שרון. בהסכם הגירושין של המערער משנת 1999 נקבע כי בנותיהם תהיינה במשמורת משותפת, ומרכז חייהן יהיה בישראל. החל משנת 1999 עלה באופן משמעותי מספר הימים בהם שהה המערער בישראל.
- בשנת 2005 עזבה בת הזוג לשעבר את ישראל עם בנותיה, ועברה איתן לארה"ב ואחר כך למקסיקו, והחל משנה זו חזר וירד מספר הימים בהם שהה המערער בישראל.
- מחודש נובמבר 2002 ועד חודש נובמבר 2003 עמד בתוקף כנגד המערער צו עיכוב יציאה מישראל, בגין סכסוך מזונות עם בת הזוג לשעבר. בנוסף, מחודש מאי עד חודש דצמבר 2006 היה בתוקף צו עיכוב יציאה נוסף, הפעם בגין חוב כספי של המערער לבנק הפועלים.

## מועד ניתוק התושבות

### ע"מ 13-01-31489 עניין דוד קניג (27.8.15) - המשך:

- לאורך השנים, שילם המערער דמי ביטוח לאומי מינימליים על מנת לשמור על זכויותיו.
- לטענת המערער, בכל התקופה משנת 1995 ועד שנת 2012, לא היה תושב ישראל, מאחר שמרכז חייו היה בארה"ב.
- בית המשפט פתח בספירת הימים בהם שהה המערער בישראל בין השנים 1999 ו- 2008: 1999 – 262 ימים; 2000 – 250 ימים; 2001 – 257 ימים; 2002 – 294 ימים; 2003 – 360 ימים; 2004 – 236 ימים; 2005 – 83 ימים; 2006 – 212 ימים; 2007 – 72 ימים; 2008 – 78 ימים.
- מחודש נובמבר 2002 ועד חודש נובמבר 2003 עמד בתוקף כנגד המערער צו עיכוב יציאה מישראל, בגין סכסוך מזונות עם בת הזוג לשעבר. בנוסף, מחודש מאי עד חודש דצמבר 2006 היה בתוקף צו עיכוב יציאה נוסף, הפעם בגין חוב כספי של המערער לבנק הפועלים.

## מועד ניתוק התושבות

ע"מ 31489-01-13 עניין דוד קניג (27.8.15) - המשך:

- "אינני סבור כי המערער הצליח לסתור את חזקת התושבות לגבי השנים 1999 עד 2004. להבנתי נוכחותו בישראל באותה התקופה לא הייתה מקרית, מזדמנת או חולפת אלא מדובר בפרק לא קצר בחייו. אמנם הוא היה נשוי אז לשרון והיא התגוררה ברגיל בניו יורק (לפחות על פי דברי המערער). אולם בפועל המערער נכח בישראל רוב הזמן, לעתים יחד עם שרון ולעתים בלעדיה... נראה כי פרק זה הגיע לקצו בעקבות ובשל עזיבתה של טל לחו"ל עם הבנות במהלך שנת 2005."
- "התמונה המצטיירת מעדותו של המערער (וגם מעיון ברישום ימי השהייה שלו בישראל) היא של פתיחת פרק חדש בחייו במהלך שנת 2005... בשנת 2005 גרושתו ובנותיו עזבו את הארץ והוא התחיל, לפי דבריו, עיסוקים חדשים בניו יורק..."

## מועד ניתוק התושבות

ע"מ 31489-01-13 עניין דוד קניג (27.8.15) – המשך:

- "מן הטעמים שפורטו לעיל הייתי קובע כי המערער חדל להיות תושב ישראל במועד מוקדם יותר... הוא יצא ביום 24.5.2005 ולא שב לישראל במהלך שנה שלמה... על כן הייתי קובע כי תושבותו של המערער (אשר חודשה בשנת 1999) הופסקה שוב ביום 24.5.2005 (מועד הסמוך לעזיבת גרושתו ובנותיו)."
- משמע, בית המשפט הסכין להכיר במועד העזיבה של הנישום לפרק זמן ארוך כמועד העזיבה גם לצרכי מס, דהיינו ביום מסוים במהלך שנת המס.
- יצוין לעניין זה, כי פקיד השומה הגדיל וציין בנימוקיו, כי מועד העזיבה של היחיד היה ביום 18.12.2006.

# מעבר של תושב ישראל לחו"ל (סיכום ביניים)

## ברירת המחדל לאחר עזיבת ישראל:

• היחיד נשאר תושב ישראל.

## גישת רשות המיסים:

- ניתוק התושבות הינו תהליך הנמשך על פני זמן (חוזר 1/12 לפחות שלוש שנים ממועד העזיבה).
- מועד העלייה על המטוס אינו מועד העזיבה לצרכי מס.
- הפיכה לתושב מדינת אמנה לצורך מס אינה מנתקת את התושבות ישראלית.
- פטור מתשלום מס מכוח אמנת מס אינו מהווה פטור מדיווח.

# ניתוק תושבות לצורכי מס הכנסה בישראל (סיכום ביניים)

## ניתוק תושבות:

- ניתוק התושבות הינו תהליך העברת מרכז החיים מישראל לחו"ל.
- ניתוק הזיקות הקושרות את היחיד לישראל ויצירת זיקות הקושרות את היחיד לחו"ל.
- ישנם מצבים בהם ניתן לנתק תושבות במועד העלייה על המטוס (פסקי דין צור, סולר). הליך הניתוק החל זמן מה לפני המעבר והסתיים בסמוך למעבר (פסק דין ספיר), או במועד ספציפי (פסק דין קניג).
- כללים לניתוק תושבות.

## יתרונות:

- אי השלמת חבות מס בישראל (חיסכון של עשרות אלפי ₪ בשנה – בכפוף לבדיקה ספציפית).
- אי דיווח בישראל וחיסכון בעלויות דיווח.
- אי חבות בדמי ביטוח לאומי (כ- 60 אלף ₪ בשנה).



# ניתוק תושבות לצורכי מס הכנסה בישראל

## בחינת אופן ומועד ניתוק התושבות:

אין דרך רשמית לקבלת וודאות לגבי סטטוס התושבות בסמוך למועד העזיבה:

- פנייה לרשות המיסים (רולינג).

- הגשת דוח מס בישראל תוך כדי לקיחת פוזיציה – "לא תושב".

- קבלת חוות דעת משפטית - אשר ניתנת על סמך ניתוח חקיקה ופסיקה רלוונטית תוך כדי יישום העובדות הספציפיות וקביעה משפטית, כי הנישום אינו תושב ישראל לצרכי מס.

# יתרונות חוות הדעת המשפטית

## חוות דעת משפטית

### יתרונות

- נטרול החשיפה הפלילית בישראל.
- ניתן שלא להגיש דוחות מס בישראל (עבור שכירים בכפוף לשינוי בחקיקה הישראלית).
- הפסקת הדיווח על הכנסות מחוץ לישראל בשנת העזיבה (עבור עצמאים).
- חיזוק העמדה מול רשות המסים, באם יתקיים דיון אזרחי עתידי.
- מאפשרת פנייה מוקדמת לקבלת החזרי מס בישראל על מיסוי כפול של רווחי הון.
- מאפשרת פנייה מוקדמת לטיפול בכפל מס בענייני אופציות לעובדים.
- חובת דיווח על חוות דעת?

# שיטות לניתוק תושבות לצרכי מס – יתרונות וחסרונות

## פנייה לרשות המיסים (רולינג):

### יתרון

- וודאות מלאה לניתוק התושבות.

### חסרון

- סיכוי אפסי לקבל בסמוך למועד העזיבה (אפשרי רק לאחר כ- 4 שנים).

## הגשת דוח מס בישראל בפוזיציה – "לא תושב" / פטור אמנה:

### יתרון

- הקטנת החשיפה הפלילית.

### חסרון

- עלייה על רדאר רשות המיסים וסיכוי מוגבר לביקורת ושומה.

## אי דיווח חד צדדי (רלוונטי רק לשכירים):

### יתרון

- חיסכון בעלויות.

### חסרון

- חשיפה פלילית ועמדת נחיתות במישור האזרחי.

# שיטות לניתוק תושבות לצרכי מס – יתרונות וחסרונות

## הצעת חוק להעמקת גביית המסים ולהגברת האכיפה (תיקוני חקיקה), התשע"ו - 2015:

- החלת חובת הגשת דוחות מס על "יחיד שמתקיימת בו החזקה הקבועה בפסקה (א)(2) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב" שבסעיף 1 (חזקות הימים – מ.ע.) והחזקה נסתרת לטענת היחיד כאמור בפסקה (א)(3) לאותה הגדרה, למעט יחיד שמתקיים לגביו האמור בסיפא של פסקה (א) (4) להגדרה האמורה ולמעט עובד זר כהגדרתו בסעיף 48 א".
- דברי ההסבר: "מוצע לקבוע כי מי שמתקיימת לגבי חזקת הימים אך החזקה נסתרת לטענתו, יפרט בדוח שהוא מגיש לפי סעיף 131(א)(5) לפקודה, כנוסחו המוצע, את העובדות שעליהן מבוססת טענתו לסתירת החזקה ויצרף את המסמכים התומכים בכך. יובהר כי אין בהוראה המוצעת כדי לגרוע מחובת הדיווח החלה על היחיד לפי סעיף קטן (א)(4) אם הייתה לו הכנסה חייבת בשנת המס. כלומר, גם אם היחיד טוען כי הוא תושב חוץ, הוא יהיה חייב בהגשת דוח לגבי הכנסתו החייבת".

# מס הגירה – סעיף 100א

- "נכס של אדם תושב ישראל שחדל להיות תושב ישראל, ייחשב כנמכר ביום שלפני היום שבו חדל להיות תושב ישראל. (ב) אדם כאמור בסעיף קטן (א) שלא שילם את המס במועד שבו חדל להיות תושב ישראל, יראו אותו כאילו ביקש לדחות את תשלום המס למועד מימוש הנכס, ובמועד המימוש ישלם את המס החל בשל מכירת הנכס במועד שבו חדל להיות תושב ישראל, בסכום השווה לסכום המס החל על חלק הרווח החייב;"
- סעיף זה מאפשר ככלל למסות במס ריווחי הון בישראל, תושבי ישראל לשעבר, בגין מכירת נכסים, בישראל ומחוצה לה, שהיו ברשותם לפני מועד העזיבה.
- הסעיף עומד לכאורה בסתירה לרוב אמנות המס של ישראל ובתור שכך נראה, כי הוא עלול לגרום למצב בלתי נסבל של כפל מס עם מדינת התושבות החדשה של הנישום.
- בחלק קטן מן אמנות המס של ישראל, בעיקר החדשות בהן, ישנה הוראה ספציפית, אשר מאפשרת לישראל (ולמדינה הגומלת) בתנאים מסוימים להחיל מס עזיבה גם לאחר עזיבת הנישום את ישראל. ראו למשל באמנות המס עם קנדה, מלטה ודנמרק.

# מס הגירה – סעיף 100א

## **התייחסות בית המשפט בעניין קניג (ע"מ 13-01-31489):**

- במקרה של המערער אין כל חשש שעזיבתו את ישראל, טרם המכירה נעשתה משיקולי מס.
- נקודת המוצא של רשות המסים בפרשנותה לסעיף 100א, לפיה רק בעת עזיבת ישראל הופך הנישום לתושב מדינת החוץ מופרכת במקרה שלפניו. המערער היה ככל הנראה גם תושב אמריקאי לצרכי מס בשנים שקדמו למכירה משום שהחזיק בגרין קארד.
- דרישות תום הלב ונקיון הכפיים בכלל, והצורך למנוע ניצול לרעה של אמנות מס בפרט, עשויים לחייב את המסקנה כי אין מקום לשעות לטענת פטור המבוססת על הוראות האמנה אם הנישום לא קיים כראוי את חובות הדיווח במדינה השנייה.

# תושבות לצרכי ביטוח לאומי

- חוק הביטוח הלאומי אינו מגדיר מיהו תושב ישראל (מרכז חיים).
- תושב ישראל לצרכי מס הכנסה אינו בהכרח תושב ישראל לצרכי ביטוח לאומי והפוך.
- תושב ישראל ששהה בחו"ל שנתיים רצופות או יותר ולא שילם דמי ביטוח בריאות תקופה של 12 חודשים לפחות, וכן מי ששהה בחו"ל במשך כחמש שנים, יהיו זכאים לשירותי בריאות בארץ רק לאחר תקופת המתנה (מקסימום 6 חודשים)/ תשלום מיוחד.
- אין אינטרס ברור לניתוק התושבות (כיסוי ביטוחי מול חיזוק הניתוק לצרכי מס הכנסה).
- תושב ישראלי הנמצא בחו"ל/ניתוק תושבות לצרכי ביטוח לאומי (בל/627).
- בחינת שאלת קיומה והוראות אמנת הביטוח הרלוונטי.

# מלכודות מס - תושב ארה"ב לצרכי מס

## תושב ארה"ב לצרכי מס

1. אזרחות אמריקאית
2. גרין קארד (חריג: סעיף 3 לאמנה)
3. מבחן כמותי – שני תנאים מצטברים:  
(א) אם שהה בארה"ב לפחות 31 יום בשנת המס הנוכחית  
(ב) אם שהה במהלך שלוש שנים אחרונות 183 ימים או יותר - מבחן תלת שנתי:

כל הימים בשנת המס (2016)

+

1/3 מהימים בשנה הקודמת (2015)

+

1/6 מהימים בשנה שקדמה לשנה הקודמת (2014)

## חריגים למבחן הכמותי:

1. ויזה J-1 ו- F-1 (Form 8843)
2. מבחן הזיקות (Closer Connection to a foreign country – Form 8840)



# מלכודות מס - דיווח מס בארצות הברית/קליפורניה

## הגשת דו"ח מס ראשון בארצות הברית

- תושב ארה"ב בכל שנת המס
- תושב ארה"ב מיום ההגעה
- לא תושב ארה"ב (Nonresident)

## חשוב שהדיווח בארה"ב יהיה קוהרנטי עם הדיווח/העמדה בישראל.

## תושב קליפורניה

- תושבות מיום ההגעה.
- כל ההכנסות טרם ההגעה נכללות בחישוב מדרגת המס אך אינן ממוסות
- אין אמנת כפל מס עם ישראל – אין זיכוי מס (בקליפורניה)!

## דגשים:

- משיכת אפיקים פטורים ממס בישראל (קרן השתלמות).
- מכירת נכסים הוניים ו/או בעלי שיעורי מס נמוכים.
- מיסוי אפיקים פנסיונים בישראל.

# מיסוי אופציות/RSU'S

## שיטת המיסוי בישראל

- אופציות במסלול ריווח הון – חברות פרטיות (25%).
- אופציות במסלול ריווח הון – חברות ציבוריות (שילוב מס שולי ו-25%).
- תנאים – תקופת חסימה (שנתיים) אצל נאמן במסגרת תוכנית מאושרת על ידי פקיד שומה.
- עמידה בתנאים: הקצאה – לא אירוע מס/ מימוש אופציה למניה – לא אירוע מס. מכירה/הוצאה מידי נאמן – אירוע מס. הפרת תנאים – מס פירותי+ ביטוח לאומי.
- אופציות ללא נאמן – מס פירותי + ביטוח לאומי.
- RSU'S – אותם כללים בכפוף לקבלת אישור.

# מיסוי אופציות/RSU'S

## שיטת המיסוי בארצות הברית

- הקצאה – אין אירוע מס (חריג: Section 83(b))
- מימוש אופציות/הבשלה של RSU (Vesting) - מס פירותי (Ordinary).
- מכירה – רווח הון בשיעור מס שולי, אא"כ המכירה נעשתה לאחר יותר משנה מיום המימוש של האופציה או ההבשלה של RSU. מס בשיעור 15% או 18.8% או 23.8%.

# מיסוי אופציות/RSU'S

## תקלות מס

- מימוש אופציות/ הבשלת RSU's לאחר מועד העזיבה.
- מיסוי אמריקאי על המרכיב ההוני הישראלי.
- כפל מס בגין מימוש אופציות (Sale to Cover).

## פתרונות אפשריים

- מימוש מוקדם (טרם עזיבת ישראל).
- רולינג מרשות המסים בישראל.
- ביטול אופציות/יחידות לא מובשלות.
- בקשה לקבלת החזר מס (תוך שנתיים ממועד העזיבה).

# עזיבה לאנגליה

- סטטוס של Resident but not domiciled.
- בהתאם לסטטוס היחיד חייב במס על הכנסה שמופקת באנגליה ועל הכנסה מחוץ לאנגליה שמובאת לאנגליה.
- חריג: Clean Capital, משמע, סכומים שהצטברו לטובת היחיד לפני הפיכתו לתושב אנגליה לצרכי מס.
- דגש: לא לערבב בין הסכומים הישנים לסכומים חדשים בחשבון הבנק.

# הגדרת "תושב ישראל" לעניין מס רכישה

על מנת ליהנות ממדרגות מס רכישה מופחתים על המוכר להיחשב כ"תושב ישראל" והדירה הנרכשת צריכה להיות דירתו היחידה:

"תושב ישראל" לעניין מס רכישה (סעיף 9(ג1) (4)) מוגדר כך:

**"תושב ישראל" – לרבות מי שבתוך שנתיים מיום רכישת**

**הדירה היה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר**

**ותיק, כמשמעותם בסעיף 14(א) לפקודה (מה לגבי תושב**

**חוזר?)**.

- רשויות מיסוי מקרקעין פרסמו טופס 7912 "הצהרת רוכש דירת מגורים יחידה" / טופס 7000.

# שינוי שיטת מיסוי דירות מגורים בישראל עבור תושבי

## חוץ

### עיקרי תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין ביחס לתושבי חוץ:

- דה פקטו - ביטול הפטור עבור דירה יחידה לתושבי חוץ – בשל הדרישה להוכחת דירה יחידה בעולם בדמות אישור רשמי מרשות המס המקומית.
- החלת חיוב מס מופחת (חישוב מס לינארי) בגין מכירה של דירה נוספת/מכירה בידי תושב חוץ (מוגבל ל-2 עסקאות בלבד בתקופה הקובעת, כאשר החיוב המופחת השני מוגבל בתנאים) החל מיום 1.1.14 ועד ליום 31.12.17.
- **במסגרת תיקון 82 לחוק (אוקטובר 2015) נקבע, כי הפיצול הלינארי יחול במכירה בין קרובים אם מדובר בחלוקת נכסי עיזבון בין יורשים, כמשמעותה בסעיף 5(ג)(4) לחוק מיסוי מקרקעין, שבמסגרתה ניתנה תמורה בכסף, או בשווה כסף שאינו נכס הנמנה עם נכסי העיזבון;**
- ביטול הפטור ממס שבח בגין דירה שהתקבלה בירושה ביחס לתושבי חוץ (סעיף 49ב(5)). עמדת רשות המסים: הפטור יחול אם המוריש היה תושב ישראל.

# שינוי שיטת מיסוי הנדל"ן בישראל עבור תושבי חוץ והשלכות בארה"ב

- מכירת הבית בישראל – מס בארה"ב:  
פטור ממס עד גובה של \$500,000 מהשבח לזוג, התנאים לקבלת הפטור:
- הבית הנמכר שימש למגורים שנתיים מתוך חמש השנים האחרונות.
- תקופה של עד 3 שנים מיום המעבר לארה"ב.
- לא נמכר בית אחר בפטור במהלך התקופה הזאת.



שאלות ?  
תודה !

054-2651516

0722-405100

meori@ampeli-tax.co.il

<http://www.ampeli-tax.co.il/>