



Institute  
of Certified  
Public Accountants  
in Israel

ל ש כ ת  
רואי חשבון  
ב י ש ר א ל



יום עיון

# מיסוי בינלאומי - דוחות חו"ל ותושבות

תושבות

יחידים מוטבים

גדי אלימי, רו"ח ועו"ד

26/12/2023

# תושבות של יחיד – מצב קיים

- יחיד ייחשב לתושב ישראל אם "מרכז חייו" בישראל:
  - בית קבע ומגורי משפחה;
  - קשרים כלכליים (מקום עיסוק או עבודה, מיקום השקעות פאסיביות);...
- חזקות מספריות הניתנות לסתירה על ידי הנישום או על ידי פקיד השומה:
  - שהייה של 183 ימים או יותר בשנת המס- חזקה לתושבות ישראלית;
  - שהייה של 30 ימים בשנת המס ושל 425 ימים או יותר בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה- חזקה לתושבות ישראלית בשנת המס;
  - החזקות הנן חזקות לקביעת התושבות (חיוביות) – אי קיומם אומר כי לא נקיימה החזקה, אך אין זה אומר שהתקיימה החזקה כי היחיד אינו תושב ישראל (שלילית).

# תושבות יחיד - מסקנות עיקריות מהפסיקה

- הישארותם של בני משפחה בישראל ופיצול תא משפחתי (**ספיר**);
- כרסום במשקל שניתן לגורם הסובייקטיבי (כל פסקי הדין);
- משקל רב יותר לזיקות התלויות ביחיד לעומת זיקות שאינן תלויות בו (**ספיר**);
- בית הקבע כמבחן פונקציונאלי (**אמית**);
- חשיבות לניצול זכויות שמעניקה המדינה, עם זאת המשך תשלום לביטוח הלאומי אינו מהווה גורם מכריע (**אמית, פלוני**);
- חשיבות מכרעת לרכישת תושבות במדינת החוץ (**רפאלי, אמית, פלוני**);
- השפעת המבחן הכמותי הטכני על מבחן מרכז החיים המהותי (**פלוני**);
- יום = לרבות חלק מיום (**פלוני**).

# מועד "ניתוק התושבות" הישראלית

מתי תושב ישראל "מאבד תושבותו" והופך לתושב חוץ ?

תוספת להגדרת תושב חוץ:

1. היחיד שהה תקופה של 183 יום מחוץ לישראל לפחות, בכל אחת משתי שנות המס הראשונות לעזיבתו.
2. מרכז חייו של היחיד אינו בישראל בשתי שנות מס שלאחריהן. ובסה"כ תקופה של כ- 4 שנים לפחות.

במידה ומתקיימים התנאים, יחשב האדם תושב חוץ מתחילת התקופה (ניתוק ב- Day One).

- הוראות הפקודה: מתחילת שנת המס בה התקיימו התנאים.
- חוזר מ"ה: מעת ניתוק התושבות אם התקיימו התנאים באותה שנה או מתחילת שנת המס שלאחריה.

# הגדרת "תושב" לגבי יחיד: שוברי השוויון באמנות המס

## סדר שוברי השוויון (במרבית האמנות)

- בית קבע;
  - מרכז אינטרסים חיוניים - היכן קרוב יותר;
  - נוהג לגור (טכני);
  - אזרחות;
  - הליכי הסכמה הדדית.
- יש לבחון את שוברי השוויון רק במקרה של כפל תושבות על פי הדינים הפנימיים - תושב וחייב במס מלא.
- אין לעבור למבחן הבא בתור, אלא אם כן לא ניתן להכריע במבחן הקודם.

# מלחמת חרבות ברזל – חזרה ארעית לישראל בשל שירות מילואים ושירות סדיר בתקופת המלחמה

- תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל);
- יראו כתושב חוץ יחיד שהגיע לישראל לשם שירות בצה"ל, עד לסיום שירותו הצבאי, ובלבד שהתקיימו 3 תנאים:
  - הוא אינו עולה חדש,
  - הוא היה תושב חוץ ב- 5 השנים שקדמו לשנת המס,
  - הוא ביקש שלא להיחשב כתושב ישראל.
- רשות המסים פרסמה הקלה ליחידים תושבי חוץ המגיעים לישראל לטובת שירות בצה"ל מכוח סעיף 8 לחוק שירות המילואים (צו 8): התקנה תחול, ויחיד שמבקש להחיל על עצמו את התקנה, יוכל להגיש את הודעתו לרשות המסים על רצונו בכך, גם במועד מאוחר יותר;
- תושב חוץ שהגיע לשירות סדיר או למילואים על פי צו 8 ואשר אינם עומדים בכל התנאים הקבועים בתקנה כאמור, הנסיבות המיוחדות של המצב המלחמתי יילקחו בחשבון בעת מניין ימי השהייה בארץ לעניין קביעת מקום התושבות.

# תושבות של יחיד – מתווה החקיקה הצפוי



- החזקות החלוטות לתושבות ישראליות **עדיין כפופות למבחני שובר שוויון באמנה** במצב של כפל תושבות
- קביעת מועד ניתוק ומועד חזרה- גם במהלך השנה
- כל מי שלא "נופל" באחת מהחזקות החלוטות- תושבותו תמשיך להיבחן על פי מבחן "מרכז החיים"

# תושבות ישראלית של יחיד – שינוי חקיקה צפוי

## חזקות חלוטות לפיהן היחיד הוא תושב ישראל

מעבר לחזקות חלוטות במקום חזקות ניתנות לסתירה:

- שהייה בישראל של 183 ימים או יותר במהלך שנתיים רצופות;
- שהייה בישראל בשנת המס של 100 ימים או יותר, ושהייה בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה של 450 ימים או יותר
- למעט אם נחשב לתושב מדינת אמנה במשך אותן 3 שנים ושהה בה לפחות 183 ימים בכל שנה;
- שהייה בישראל בשנת המס של 100 ימים או יותר, ובן\בת זוגו (לרבות ידוע בציבור) הוא תושב ישראל.



# תושבות חוץ של יחיד – שינוי חקיקה צפוי

## חזקות חלוטות לפיהן היחיד הוא תושב חוץ

### חזקה חלוטה: מבחן שהייה משולב

מס' שנים	מקס' שנתי	מי?
4	100	יחיד + בן זוג
3	100	יחיד + בן זוג
אישור תושבות במדינת אמנה		תנאי 1 (מצטבר)
שהייה של 183 ימים או יותר במדינת האמנה		תנאי 2 (מצטבר)

### חזקה חלוטה: מבחן שהייה אבסולוטי

מס' שנים	מקס' שנתי	מי?
4	30	יחיד
3	30	יחיד
4	60	יחיד + בן זוג
3	60	יחיד + בן זוג

חל גם על יחיד ללא בן זוג

בשל סבירות גבוהה לתחולת החוק החדש לא לפני 2025, לדעתנו יש עדיין תחולה לכלל ה-2+2, אף אם התנאים הקבועים בו יחולו עובר לחוק. לכן חשוב לספור ימים (183) גם בשנים 2023 ו-2024.

# הרחבת חובת הדיווח כלפי יחידים משנת 2016 טופס 1348 (הצהרה בעניין תושבות)

דוח שנתי 2022 דף 1 מתוך 4 1301

- 1 -



חותמת המשרד

תאריך הגשת הדוח

## טופס 1301 - דוח ליחיד דין וחשבון על ההכנסות בארץ ובחול בשנת המס 2022

השנה המתחילה ב- 1.1.2022 והמסתיימת ב- 31.12.2022

עפ"י סעיף 131 לפקודת מס הכנסה, רשאי פקיד השומה לראות מי שהגיש דוח שלא מולא כראוי או שלא צורפו אליו המסמכים המתאימים, כמי שלא הגיש דוח.

אל: משרד השומה

א. פרטים כלליים סמן X במשבצת המתאימה

- הדוח הוא על:  הכנסותי והכנסות בן/בת זוגי  הכנסותי בלבד  אני מגיש דוח לשנת מס זו למרות שאיני חייב - בקשה להחזר מס  בן/בת זוגי מגיש דוח נפרד - מצ"ב הדוח/הצהרה של בן/בת זוגי  אין הכנסה לבן/בת זוגי  בן/בת זוגי עזר לי בהשגת ההכנסה "מקור הכנסה משותף" לבני הזוג:  לא  אם כן:  עמדתי בתנאי סעיף 66(ד) לפקודה  לא עמדתי בתנאי סעיף 66(ד) לפקודה  אני/בן זוגי  עולה חדש  תושב חוזר ותיק  תושב חוזר וחלות על הכנסותי מחו"ל הקלות במס  בשנת המס היו לי, לבן/בת זוגי או לילדיי שטרם מלאו להם 18, נכסים בחו"ל בשווי של 2,018,000 ש"ח או יותר  בשנת המס היתה לי או לבן/בת זוגי הכנסה חייבת כהגדרתה בסעיף 121(ה) לפקודה העולה על 663,240 ש"ח  בשנת המס היה לי, או לבן/בת זוגי מחזור מכירות מניירות ערך הנסחרים בבורסה שאינו פטור ממס העולה על 2,719,000 ש"ח  בשנת המס היו לי הכנסות מפעילות באינטרנט (מסחר, שיווק, פרסום וכד')  בשנת המס היו לי הכנסות בהתאם לחוק אנרגיות מתחדשות (1)  אחד מבני הזוג עיוור או נכה לפי סעיף 9(5) לפקודה בשנת המס  אחד מבני הזוג עיוור או נכה לפי סעיף 9(5) לפקודה ומקבל גמלה ממשרד הביטחון / פעולות איבה  העברתי במשך 12 חודשים כספים אל מחוץ לישראל בסכום כולל של 500,000 ₪ או יותר  מצ"ב נספח לחישוב ההכנסה בגין תשלומים עודפים של מעביד לקרן השתלמות וקופ"ג (טופס 134). מבקש/ת פריסת דמי לידה לשנה הבאה  כן  לא  אינני תושב ישראל אך מתקיימת לגבי "חזקת ימי שהייה בישראל" הנסתרת על-ידי ואני חייב בהגשת דוח לפי סעיף 131(ה5) לפקודה. מצ"ב טופס 1348.  הנני יוצר/נהנה בנאמנות, בר-שומה ובר-חיוב. דוח זה כולל את הכנסותי ואת הכנסות הנאמנות. מצ"ב טופס 151 ח' לשנת המס. מצ"ב גם טופס 148 בשנת המס הראשונה בה מוגש דו"ח על הכנסות הנאמנות.  הנני נהנה בנאמנות שהכנסות שחולקו לי מהנאמנות כלולות בדוח זה (מצ"ב העתק טופס 142)

# הרחבת חובת הדיווח כלפי יחידים משנת 2016 טופס 1348 (הצהרה בעניין תושבות)



נספח לדוח השנתי ליחיד (טופס 1301)

## הצהרת תושבות לשנת המס

דוח המפרט את העובדות בשל טענתי כי אינני תושב ישראל  
כאמור בסעיף 131(א)(ה5) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א - 1961

דוח שנתי 2018  
1348

שם מלא	מספר זהות	מספר תיק	מספר דרכון

פרטי הנישום

לידיעתך, בהתאם להוראות סעיף 1 לפקודת מס הכנסה, לעניין הגדרת "תושב ישראל", "יום" - הוא לרבות חלק מיום.

מספר ימי שהייה שלי בישראל: בשנת המס . בשנה שקדמה לשנת המס . בשנתיים שקדמו לשנת המס .  
בשנת המס אני תושב/ת לצרכי מס במדינה . (יש לצרף אישור תושבות לשנת המס).

השאלות הבאות מתייחסות לשנת המס (ניתן לסמן ✓ ביותר מריבוע אחד, אם יש צורך)

הערות	לא רלוונטי	במדינה אחרת	במדינת התושבות	בישראל	(יש לצרף אסמכתאות רלוונטיות, אם יש)
בבעלותי ו/או בבעלות בן/בת זוגי דירת מגורים	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	בבעלותי ו/או בבעלות בן/בת זוגי דירת מגורים
דירת המגורים שבעלותי הושכרה (יש לציין תקופת השכירות)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	דירת המגורים שבעלותי הושכרה (יש לציין תקופת השכירות)
שכרתי דירה למגורים	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	שכרתי דירה למגורים
בית הקבע שלי נמצא	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	בית הקבע שלי נמצא
בן/בת זוגי התגוררו	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	בן/בת זוגי התגוררו
ילדי הקטינים מתגוררים	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	ילדי הקטינים מתגוררים
ילדי מתחנכים במוסדות חינוך	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	ילדי מתחנכים במוסדות חינוך
הורי ו/או אחי מתגוררים	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	הורי ו/או אחי מתגוררים
מקום עסוקי הרגיל או הקבוע	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	מקום עסוקי הרגיל או הקבוע
עבדתי אצל מעסיק, אשר מקום תושבותו	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	עבדתי אצל מעסיק, אשר מקום תושבותו
הגשתי דוח על הכנסותי כתושב לצרכי מס	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	הגשתי דוח על הכנסותי כתושב לצרכי מס
שלמתי מס על הכנסותי	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	שלמתי מס על הכנסותי
ברשותי אזרחות ו/או דרכון (נא לציין מספר דרכון)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	ברשותי אזרחות ו/או דרכון (נא לציין מספר דרכון)
ברשותי ביטוח רפואי	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	ברשותי ביטוח רפואי
אני חבר/ה בקופת חולים	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	אני חבר/ה בקופת חולים

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	בבעלותי פיקדונות ו/או תכניות חסכון ו/או חסכון פנסיוני
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	הפקדתי כספים בגין שנת המס בפיקדונות ו/או תכניות חסכון ו/או חסכון פנסיוני
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	אני בעל/ת מניות בחבר בני אדם
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	קיבלתי קצבאות (ילדים ו/או תמלוגים ו/או מענקים מביטוח לאומי ו/או פנסיה)
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	בבעלותי חשבון בנק פעיל
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	בגין שנת המס שילמתי תשלומי ביטוח לאומי (אם מלאת שאלון תושבות לביטוח הלאומי בישראל, יש לצרף אותו)
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	אני חבר/ה בארגונים חברתיים
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	בבעלותי ו/או בבעלות בן/בת זוגי כלי רכב
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	אני בעל/ת מעמד של "עולה"/"תושב חוזר"/"תושב חוזר ותיק"
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	ביקשתי "שנת הסתגלות" לשנה זו
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	קיבלתי אישור תושבות לשנה זו

הסבר מילולי להצהרת התושבות (יש לצרף אסמכתאות)


# מס יציאה – מצב קיים

- מי שניתק תושבותו- ייחשב כמי שמכר את נכסיו במועד הניתוק ונדרש לשלם מס רווחי הון בהתאם- **מסלול התשלום המיידית**;
- מי שלא שילם במועד הניתוק מס רווח הון על מכירה רעיונית של נכסיו- ייחשב כמי שביקש לדחות את תשלום המס למועד מכירת הנכס בפועל (+ חלוקה ליניארית של רווח ההון בתנאים הנדרשים)- **מסלול התשלום הנדחה**;
- לא נקבעו הוראות של מעקב על מי שניתק תושבות לעניין יישום סעיף 100א לעיל, ולא נקבעו הוראות של הבטחת תשלום המס (ערבויות) על ידי מי שניתק תושבות, ולפיכך בפועל- בהרבה מקרים, לא משולם מס רווח הון על מכירת נכסים בפועל לאחר מועד ניתוק התושבות;

# מס יציאה – שינוי חקיקה צפוי

- שני המסלולים נמשכים- מסלול התשלום המיידני והמסלול הנדחה;
- הגברת חובות הדיווח- מעקב של רשות המסים למי שניתק תושבות באמצעות הגשת דוחות שנתיים עם פירוט נכסים כפי שיוסדר
- נדרשת הודעה על ניתוק תושבות (ככל הנראה בתוך 90 ימים)
- לגבי מסלול הדחייה:
- קביעת רף כספי, מי שעובר אותו יידרש במתן ערבויות לפקיד השומה להבטחת תשלום המס
- לגבי תיק ניירות ערך סחירים- ככל הנראה יידרש תשלום מס מיידני (הדחייה לא תחול);
- לגבי נכסים מסוימים (בד"כ מקרקעין)- אם תשלום המס הצפוי בישראל (לאחר זיכוי מסי חוץ) יהיה נמוך מרף שייקבע- לא תידרשנה ערבויות;
- סגירת עיוותים ומחלוקות:
- תחולה גם בעת ניתוק תושבות עפ"י אמנה בלבד
- אופציות ומניות לעובדים- לא ייכללו במסגרת סעיף 100א, והרווח הישראלי בגינן יתבסס על תקופת Vesting (ולא תקופת החזקה);
- יישום סעיף מס היציאה גם על חלוקת דיבידנדים מחברה זרה לאחר היציאה;

# מושגי יסוד ועקרונות כלליים

- עולה חדש- מי שהיה לתושב ישראל לראשונה.
- תושב חוזר ותיק- מי שחזר לישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך 10 שנים לפחות (5 שנים לפחות אם חזר ב- 2007 עד 2009).
- לעולה חדש ותושב חוזר ותיק (יחיד מוטב) פטורים ממס ומדיווח על נכסים והכנסות מחוץ לישראל במשך 10 שנים ממועד העלייה או החזרה.
- סכנה – לא לזגזג.
- ה"מ החלטת מיסוי 9001/20: קביעת מועד תושבות בישראל לראשונה ליחיד וזכאות להטבות בשל כך, ומיסוי שירותים שהעניק היחיד לחברה זרה שבשליטתו לאחר מועד העלייה –
- "הזכאות להטבות כאמור לעיל תחול כל עוד מרכז חיו של היחיד ימשיך להתקיים ברציפות בישראל לאחר מועד העלייה במשך תקופת ההטבות. יודגש, כי ככל שהיחיד יפסיק את תושבותו במהלך תקופת ההטבות קבלת ההטבות תינתן עד למועד ניתוק התושבות."

# שנת הסתגלות

- יש להגיש את הבקשה בתוך 90 יום מההגעה לישראל.
- העיקרון: היחיד לא ייחשב לתושב ישראל כם יעזוב את ישראל בתוך 12 חודשים מהגעתו.
- בשנת ההסתגלות, היחיד מסווג כתושב חוץ – לטוב (למשל: פטור ממס בגין ני"ע נסחרים בבורסה, סיווג כתושב חוץ לעניין חוקי העידוד) ולרע (למשל: העדר אישור תושבות ישראלית).

# תיקון 168 לפקודה: הטבות לעולה חדש ולתושב חוזר ותיק

תיקון 168	הדין הקודם		סוג הטבה
	תושב חוזר	עולה חדש	סטאטוס
עולה חדש ותושב חוזר ותיק			
10 שנים	5 שנים	5 שנים	פטור ממס על הכנסות פאסיביות
10 שנים	10 שנים	10 שנים	פטור ממס על רווחי הון
10 שנים	x	4 שנים	פטור ממס על הכנסות מעסק
10 שנים	x	x	פטור ממס על הכנסות ממשלח יד ומעבודה
✓	x	x	תחולה גם לגבי נכסים או פעילויות חדשות
✓	x	x	מסלול התאקלמות
✓	x	x	הקלה במבחן "השליטה והניהול"
✓	x	x	פטור מחובת גילוי ודיווח
✓	x	x	הקלות בנושא חנ"ז וחמ"ז?



# מועד "ניתוק התושבות" הישראלית

פרשנות מקילה של רשות המסים בנוגע לתחולת חזקת ה- 2+2 בשנות המס שקדמו לשנת 2007:

- חוזר מ"ה: "ההגדרה החדשה של תושב חוץ תחול על מי שעזב את ישראל ביום התחילה ואילך ולא על מי שעזב את ישראל לפני יום התחילה, גם אם חזר לישראל ביום התחילה ואילך. ברם, לעניין מי שהגיע לישראל כתושב חוזר וותיק או כעולה חדש, גם אם עזב לפני יום התחילה ובלבד שחזר ביום התחילה ואילך".
- לא ניתן להחיל את החזקה קודם ליום התחילה אם רק בשל החלטה מתגבשים התנאים הנדרשים להיות הנישום תושב חוזר וותיק!

# תום תקופת הטבות המס לעולים חדשים (משנת 2007) ולתושבים חוזרים ותיקים

- השינוי עשוי לחול באמצע שנת המס.
- חלוקת דיבידנדים ערב תום תקופת ההטבות.
- במקרים רלבנטיים שבהם ניתן לשקול הגירה לחו"ל, יישום הגדרת "תושב חוץ" ליחידים מוטבים השוהים זמן רב בחו"ל.
- "קיפול מבנים" כדי למנוע מצב שבו בעת מכירת חברה\נכס, ההכנסה תתקבל בדרך של דיבידנד חייב חלף רווח הון פטור בחלקו.
- בחירה בין שימור פטור יחסי מרווח הון לבין ביצוע "סטפ אפ" (מימוש רווחים ערב תום תקופת ההטבות).
- חיזוק השליטה והניהול.
- זהירות! תחולת חנ"ז וחמי"ז (גם על שותפיו של היחיד המוטב)



Institute  
of Certified  
Public Accountants  
in Israel

ל ש כ ת  
רואי חשבון  
בישראל



תודה על ההקשבה