

חזקות חלוטות לקביעת תושבות

אירית משה, רו"ח

אבידור אבני משה ושו"ת, רו"ח

כללי

נושא התושבות חשוב לגבי היחיד אבל לא רק לגביו.
תושבות של עובד במדינה מסוימת עשויה ליצור מוסד קבע במדינה גם לחברה המעסיקה אותו.

המצב היום

החזקה המתבססת על מניין הימים כיום הינה:

שהות של 183 יום או יותר בשנת המס

או

30 יום או יותר בשנת המס וסך שהיה בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה 425 יום

חזקה זו ניתנת לסתירה היום הן על ידי הנישום והן על ידי פקיד השומה.

בעניין מיכאל ספיר קבע בית המשפט העליון שספיר היה בשנים מסוימות תושב חוץ

בשל מבחן מרכז החיים, אף ששהייתו בישראל בשנת המס עלתה על 30 יום

וסך ימי השהיה בשנה השוטפת ובשנתיים שקדמו לה עלו על 425 יום.

יש לשים לב שעל מי שמתקיימת בו אחת מהחזקות של התושבות ולטעמו הוא לא היה תושב

בשנת המס קימת חובת הגשת דוח בשנת המס המפרט את העובדות עליו מבוססת טענתו

שאינו תושב. לדוח יש לצרף מסמכים התומכים בטענתו.

בחישוב מנין הימים נספרים גם ימי הכניסה והיציאה. כתוצאה התפתחה אצל מי שמנין הימים

רלוונטי פרקטיקה שבמידה ושעת ההגעה סמוכה לשעת חצות, החתמת הדרכון או הוצאת

האישור באוטומט נעשית לאחר חצות. (זה ההסבר לצפיפות בחצות ודקה).

שינויי החקיקה אמור לתת לנישום וודאות גבוהה בהתקיימן של חזקות חלוטות

המתבססות על מספר ימי השהיה.

חזקת מרכז החיים אמורה לחול באותם מקרים בהם לא חלות החזקות החלוטות.

חזקות חלוטות מוצעות לקביעת תושבות ישראל

1. שהייה של 183 יום בשנה בישראל בכל שנת מס במשך שנתיים רצופות.
2. היחיד שהה בישראל 100 ימים בשנת המס וסך ימי שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לשנת המס הוא 450 יום או יותר.
חזקה זו לא תתקיים במידה שהיחיד שהה בשנת המס 183 יום או יותר במדינה החתומה על אמנת מס עם ישראל והוא המציא אישור תושבות לצורכי מס לשנות המס הנבחנות.
3. היחיד שהה בשנת המס בישראל 100 ימים או יותר ובן / בת הזוג או מי שעמו הוא מנהל משק בית משותף הוא תושב ישראל.

חזקות תושב חוץ

המצב כיום

שהיה מחוץ לישראל 183 יום בשנה לפחות במשך שנתיים רצופות ומרכז חייו היה מחוץ לישראל במשך שנתיים נוספות.

התיקון המוצע

1. יחיד ששהה בישראל פחות מ 30 יום בשנה במשך ארבע שנים רצופות יחשב כתושב חוץ בכל אחת מארבע השנים
 2. יחיד ששהה בישראל פחות מ 30 יום בשנה במשך שלש שנים רצופות יחשב כתושב חוץ מהשנה השניה לשהותו כאמור
- חזקות אלה יחולו בתנאי שהיחיד לא שהה בישראל 15 ימים או יותר בחודש הראשון של שנת המס הראשונה, בה שהה פחות מ 30 יום או בחודש האחרון לשנת המס האחרונה, בה שהה פחות מ-30 יום.

המשך חזקות תושב חוץ:

3. חזקות לגבי בני זוג

- 3.1 היחיד ובת/בן זוגו (מי שהוא נשוי לו ומקיים משק בית משותף) ששהו בישראל פחות מ- 60 יום בשנה ברציפות במשך ארבע שנות מס, יחשבו כתושבי חוץ החל מהשנה הראשונה לשהותם כאמור
- 3.2 היחיד ובן זוגו שהו בישראל פחות מ 60 יום בכל שנת מס, במשך שלש שנות מס רצופות, יחשבו כתושבי חוץ החל משנת המס השניה לשהותם כאמור. חזקות תושב החוץ לגבי בני זוג תתקיים במידה שבני הזוג לא שהו בישראל 30 יום או יותר בחודשיים הראשונים של שנת המס הראשונה בה שהו פחות מ 60 יום או בחודשיים האחרונים של שנת המס.
- 3.3 היחיד ובן/בת הזוג שהו בישראל פחות מ 100 ימים בכל שנת מס במשך ארבע שנות מס רצופות ובכל אחת מהשנים שהו 183 ימים או יותר במדינת אמנה והומצא אישור תושבות ממדינת האמנה. יחשבו תושבי חוץ במשך ארבע השנים.
- משמעות הסעיף היא שבמקרה זה רשות המיסים לא תטען לתושבות ישראל גם באותן אמנות בהן לא קיימים תנאי שוברי השוויון.
- 3.4 היחיד ובן/בת הזוג שהו בישראל פחות מ-100 ימים בכל שנת מס במשך שלש שנים רצופות, ובאותן שנים שהו 183 יום או יותר במדינת אמנה והמציאו אישור תושבות מס ממדינת האמנה. היחיד ובן זוגו יחשבו תושבי חוץ מהשנה השניה לשהותם כאמור.

המשך חזקות תושבות חוץ:

החזקות החלוטות במקרים 3.3 ו- 3.4 יחולו בתנאי שהיחיד ובן זוגו לא שהו בישראל 50 יום או יותר במהלך 100 הימים הראשונים של שנת המס הראשונה, בה שהו פחות מ 100 ימים או במהלך 100 הימים האחרונים של שנת המס האחרונה .

החזקות מגבילות לכאורה את השהות ב"חופשות המולדת" של מי שעזב את ישראל.
עם זאת, מאחר שברוב מוחלט של המקרים מדובר במעבר למדינות אמנה, תקבע התושבות לפי הכללים שוברי השוויון שנקבעו באמנה.

מבחן מרכז החיים:

מתבקשת הבהרה לפיה מבחן מרכז החיים יתקיים רק באותם מקרים בהם לא חלות החזקות החלוטות.

מס יציאה

החלופות:

1. תשלום במועד העזיבה
2. במועד מימוש הנכסים

מסלול תשלום מס מיידית-הרחבת חובת הדיווח

חובת תשלום מס יציאה הוטלה בתיקון 132 לפקודה ותחולת התיקון על מי שעזב משנת 2003 ואילך.

חובת תשלום המס אינה ייחודית לישראל וחבות תשלום מיסי יציאה מקובלים גם בגרמניה ובמדינות אחרות.

במשך השנים עלו קשיים בגביית מס היציאה ומטרת התיקון לאפשר את גביית המס.

על מנת לאפשר את הגביה מתבקשת חובת דיווח מחד ואמצעי אכיפה מאידך.

חובות הדיווח המוצעות :

על תושב שיעזוב את ישראל תחול חובת דיווח תוך 30 יום ממועד העזיבה ודיווח על מצבת נכסיו תוך 90 יום מהמועד הנטען לעזיבה.

הדיווח לא יחול על נכסים שמכירתם בעתיד חיבת במס בישראל (נכסי מקרקעין בישראל).

מי ששהה 183 יום או יותר מחוץ לישראל בשנת המס ולטענתו הוא לא נתק את התושבות יהיה רשאי לדווח על מצבת נכסיו בתום שנת המס (כנראה תוך 90 יום מתום שנת המס). הדיווח יאפשר לו לטעון במועד מאוחר כי עזיבתו חלה בשנה זו. בהעדר דיווח לא ניתן יהיה בעתיד לטעון כי העזיבה חלה בשנה זו.

ערובה במסלול התשלום המיידית:

יהיו מקרים בהם תידרש ערובה לתשלום מס נוסף במידה שיחול. במקרים אלה, יידרש פקיד השומה להוציא שומה או שומה חלקית תוך 9 חודשים.

מסלול הדחיה

מי ששווי נכסיו הכפופים למס יציאה אינו עולה על 3 מיליוני ₪ יוכל לדחות את מועד תשלום המס עד למועד המימוש בכפוף לדיווח.

דיווח

על מנת לאפשר מעקב על מימוש הנכסים מידי כל שנה עד מועד מלוא תשלום תהיה חובת דיווח על מצבת הנכסים .

בעל מניות מהותי בחברה ידווח במסגרת הדיווח השנתי גם על חלוקות דיבידנד.

קטגוריות נכסים

הנכסים הכפופים למס יציאה יחולקו למספר קטגוריות:

- ❖ ני"ע סחירים
- ❖ מקרקעין בחו"ל
- ❖ נכסים אחרים

מועדי תשלום המס

מס רווח ההון על תיק ני"ע הסחירים ישולם במועד העזיבה (ני"ע סחירים המוחזקים ע"י בעלי מניות מהותיים יסווגו כנכסים אחרים).

נכסי מקרקעין בחו"ל - יראו את נכסי המקרקעין כנמכרים ביום הניתוק אבל בכפוף לדיווח ומתן ערבות תתאפשר דחית תשלום המס במועד המימוש בפועל. חישוב רווח ההון יהיה בשיטה הליניארית (כפי החוק כיום).

מתן הערבות יידרש באותם מקרים בהם שווי כלל הנכסים הכפופים למס יציאה יהיה גבוה מ- 3 מיליוני ₪

המשך מסלול הדחיה:

נכסים אחרים:

תשלום מס היציאה על נכסים אחרים יתאפשר בדומה לשטה הקיימת היום. תתוסף חובת הצהרה וחובת דיווח תוך 30 יום ממועד העזיבה והמצאת מסמכים, כנראה תוך 90 יום.

מי שבחר בדחיית תשלום המס למועד המימוש, ידווח מידי שנה על מצבת הנכסים הכפופים למס היציאה והשינויים שחלו בהם. תופקד בידי נאמן תושב ישראל, ערובה להבטחת תשלום המס. מי שהינו בעל מניות מהותי בחברה פרטית תושבת חוץ, יצהיר מידי שנה על דיבידנדים, שהתקבלו מהחברות הכפופות למס היציאה שתשלום המס בשלהן נדחה.

החריג:

החישוב הליניארי לא יחול בארבע השנים שלאחר העזיבה במידה שבמועד המכירה העוזב אינו תושב מדינת אמנה.

החישוב הליניארי לא יחול על נכס ישראלי . לכשמדובר בנכס ישראלי הוראת סעיף 97 (ב3) תחול כנראה רק במידה ששולם המס במועד העזיבה והעזיבה הינה למדינת אמנה.

אופציות 102 ו-3(ט)

הנושא עדיין לא סגור.

מוסכם שזכויות שנצברו במועד התושבות בישראל תמוסינה בישראל ולא יחול עליהם פטור.

המס לא יחול על מי שחזר לישראל תוך חמש שנים במידה שהנכסים הכפופים למס היציאה לא נמכרו

מי ששלם את מס היציאה וחזר יהיה זכאי להחזר המס

מיסוי דיבידנדים שחולקו בתקופת החיוב ע"י חברה תושבת חוץ

במקרה שהנישום בחר במסלול הדחיה כל חלוקת דיבידנד תהווה מימוש חלקי של המניות החיוב במועד חלוקת הדיבידנד יחול על בעל מניות המחזיק שעור העולה על 5%, יהיה מנגנון התחשבות במס הזר.

חלוקת דיבידנד בחברה זרה לגביה התבקשה דחיית תשלום מס היציאה למועד המימוש

במידה שבתקופת הדחיה חילקה החברה הזרה דיבידנד, יראו בחלוקה כמימוש חלקי של מניות החברה. חישוב הרווח שנוצר במימוש החלקי יהיה כדלקמן:

התמורה = דיבידנד

יתרת המחיר המקורי החלקי =:

המחיר המקורי X סכום הדיבידנד
שווי המניות עליו הוצהר במועד העזיבה

הפער בין סכום הדיבידנד שחולק ויתרת המחיר המקורי יהווה את הרווח מהמימוש החלקי. על הרווח תופעל הנוסחה הליניארית.

יקבע מנגנון התחשבות לזיכויי המס ששולם על הדיבידנד מתבקשת השלמה לפיה במועד המכירה יוטל המס בחישוב הליניארי רק על חלק הרווח שטרם חוייב במס.



תודה על ההקשבה