



סיווגו של יחיד כ"תושב ישראל" - תזכיר חוק חדש

לקוחות ועמיתים יקרים,

נבקשם לעדכןכם כי ביום 2 ביולי, 2025, פירסם משרד האוצר את טיוטת תזכיר החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס'...) (מקום מושבו של יחיד), התשפ"ה-2025 (להלן: "**תזכיר החוק**") בנושא קביעת מקום מושבו של יחיד לצרכי מס. התיקון המוצע בתזכיר החוק עוסק בהצעה לשינוי ההגדרות הקבועות בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**") לסיווגו של יחיד כ"תושב ישראל" או כ"תושב חוץ" והוא מבקש להגביר את הוודאות בקביעת תושבותו של היחיד לצרכי מס באמצעות קביעת חזקות חלוטות המבוססות על ימי שהייתו של היחיד בישראל. יצוין, כי פרסומו של תזכיר החוק מגיע בהמשך לפרסומו של תזכיר החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס'...) (מקום מושבו של יחיד), התשפ"ה-2023, ביום 24 ביולי, 2023.

הדין הקיים

בהתאם לדיני המס בישראל, לסיווגו של יחיד כ"תושב ישראל" או כ"תושב חוץ" - ישנה חשיבות רבה: שכן בעוד יחיד המסווג כ"תושב חוץ" חייב במס רק על הכנסות שמקום הפקתן הוא ישראל; יחיד המסווג כ"תושב ישראל" - חייב במס על כלל הכנסותיו, בין אם הן מופקות בישראל ובין אם הן מופקות מחוץ לישראל. בהתאם להוראות הפקודה, כנוסחן היום, קביעת מקום התושבות של היחיד מבוצעת בהתאם למבחן "מרכז החיים", כך שרואים את היחיד כתושב המדינה בה מצויים עיקר האינטרסים המהותיים בחייו (לרבות מקום בית הקבע שלו, מקום המגורים של משפחתו הקרובה, מקום המצאן של הזיקות הכלכליות והחברתיות המהותיות בחייו וכיו"ב). כמו כן, כיום קיימות בהוראות הפקודה שתי חזקות, אשר בהתקיימן יראו את היחיד כמי ש"מרכז חייו" מצוי בישראל: האחת - במקרה והיחיד שוהה מעל 183 ימים בישראל בשנת המס; השנייה - במקרה והיחיד שוהה מעל 30 ימים בישראל בשנת המס וביחד עם שתי שנות המס שקדמו לה סך תקופת שהייתו בישראל היא מעל 425 ימים. יחד עם זאת, חזקות אלו ניתנות לסתירה - כלומר, היחיד או פקיד השומה, רשאים להוכיח שעל אף התקיימות אחת מחזקות אלו בדבר ימי השהייה בישראל - מרכז חייו של היחיד מצוי מחוץ לישראל.

תזכיר החוק החדש - עקרונות התיקון המוצע

תזכיר החוק החדש מבקש לשנות באופן יסודי את הגדרת המונחים "תושב ישראל" ו-"תושב חוץ" ואת אופן קביעת תושבותו של יחיד לצורכי מס בישראל, כך, שבנוסף להגדרות ולמבחנים הקבועים כיום בהוראות הפקודה, תתווספה "חזקות חלוטות" להגדרת כל אחד מהמונחים הנ"ל, אשר בהתקיימן, כלל לא יהיה צורך לבדוק את מבחן "מרכז החיים" לצורך קביעת מקום התושבות, אלא, היחיד ייחשב כ"תושב ישראל" או כ"תושב חוץ" לפי העניין (ומבלי שניתן יהיה לסתור חזקות אלו).

למעשה הוראות תזכיר החוק מציעות כי בחינתן של החזקות החלוטות תעשה על בסיס זיקתו של היחיד לישראל על פני מספר שנות מס תוך יישום מבחן רב שנתי המייחס משקל שונה לימי שהייה בישראל, בהתאם לקרבתם או לריחוקם משנת המס הנבחנת (בדומה למבחן השהייה המהותי הקבוע בדיני המס של ארה"ב). בנוסף, מוצע להתחשב במיקום שאר חברי התא המשפחתי של היחיד הנבחן, כפרמטר מרכזי לקביעת מקום מושבו של היחיד.

החלופות לקביעת תושבותו של היחיד - החזקות החלוטות

מיהו תושב ישראל?

תזכיר החוק המוצע מגדיר שתי חלופות עיקריות שבהתקיימן ייחשב היחיד כ"תושב ישראל" באופן חלוט שאינו ניתן לסתירה:

1. היחיד שהה בישראל בשנת המס 75 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל באחת מתקופות שלוש השנים (כהגדרתה להלן), היא לפחות 183 ימי שהייה משוקללים;
2. היחיד שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל באחת מתקופות שלוש השנים, היא לפחות 140 ימי שהייה משוקללים, ובן זוגו, לרבות מי שידוע בציבור כבן זוגו הוא תושב ישראל בהתאם לחלופה לעיל.

תזכיר החוק מגדיר מחדש את תקופות הבחינה, השנים הנבחנות ומשקלן של ימי שהייה בכל שנת מס, כדקלמן:

"תקופות שלוש השנים" - כל אחת מאלה:

(א) שנת המס, ושתי שנות המס שלפניה;

(ב) שנת המס, שנת המס שלפניה ושנת המס שאחריה;

(ג) שנת המס, ושתי שנות המס שלאחריה.

"ימי שהייה משוקללים" בשנת המס ייחשבו כמפורט להלן:

(א) יספרו כל יום בשנת המס כיום מלא;

(ב) יספרו כל יום בשנת המס שלפני שנת המס או בשנת המס שלאחרי שנת המס - כשליש יום;

(ג) יספרו כל יום בשנת המס שלפני שנת המס הקודמת או בשנת המס שלאחרי שנת המס העוקבת - כשישית יום.

יודגש, כי בדומה לדין היום, יראו יום שבו יחיד שהה חלק מיום בישראל כיום שבו שהה בישראל.

מיהו תושב חוץ?

תזכיר החוק מבהיר כי בדומה למצב היום, הגדרת "תושב חוץ" היא הגדרה שירית. בנוסף, מוצע לקבוע שתי חלופות, אשר בקיומה של אחת מהן יקבע באופן חלוט שהיחיד הוא "תושב חוץ":

1. היחיד שהה בישראל 74 ימים או פחות בשנת מס, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בכל אחת מתקופות שלוש השנים, היא 110 ימי שהייה משוקללים או פחות;
2. היחיד ובן זוגו שהו בישראל 90 ימים או פחות בשנת מס, וסך כל תקופת שהייתם בישראל בכל אחת מתקופות שלוש השנים היא 125 ימי שהייה משוקללים או פחות.

מועד קביעת התושבות או ניתוקה

תזכיר החוק מציע כי בדומה לדין הקיים כיום, מועד תחילת התושבות או ניתוקה עשוי להתרחש במהלך שנת המס, אף אם באותה שנה מתקיימת אחת מהחזקות החלוטות. כמו כן, על מנת לקבוע מועד ודאי שממנו ייחשב היחיד כתושב ישראל, ועל מנת לצמצם את מרחב הפרשנות והמחלוקת בעניין זה, מוצע לקבוע כלל שיסדיר את המועד כדלקמן:

1. **מועד תחילת התושבות** - בשנת המס הראשונה שבה הפך היחיד לתושב ישראל, הוא ייחשב כתושב רק בחלק משנת המס - החל ביום הראשון באותה שנה שבו שהה בישראל;
2. **מועד ניתוק התושבות** - בשנת המס האחרונה שבה היה היחיד תושב ישראל, הוא ייחשב כתושב עד ליום האחרון באותה שנה שבו שהה בישראל.

יצוין, כי שהייה בישראל לפרק זמן של עד 21 ימים רצופים לא תובא בחשבון במסגרת בחינת מועד תחילת התושבות או ניתוקה.

דגשים והבהרות

1. במקרים אחרים, אשר אינם נופלים בגדר החזקות החלוטות כאמור, ימשיך לחול הדין הקיים, אשר לא מוצע לשנותו, הכולל את מבחן מרכז החיים, ובהתאם לפרשנותו על ידי בתי המשפט.
2. אין בתזכיר החוק המוצע כדי לפגוע בהסכמים בין לאומיים להקלה ממסי כפל שניתן לגביהם צו על פי סעיף 196 לפקודה (להלן - הסכם בין לאומי). קרי, כוחן של הוראותיו של הסכם בין לאומי למניעת כפל מס יש עדיפות על פני הדין הפנימי, ועל כן, הוראותיו יגברו על החזקות החלוטות המוצעות לעניין הקביעה כי יחיד הוא תושב ישראל.
3. תזכיר החוק מציע לקבוע כי תחולתו לגבי קביעת תושבותו של היחיד בשנת המס שלאחר שנת המס שבה יחול יום התחילה ואילך.

לסיכום, התיקון המוצע לפקודה, כפי שפורט במזכר זה, צפוי לשנות באופן ניכר את אופן **הגדרת תושבות המס של יחיד**. השינוי המרכזי נוגע למספר ימי **השהייה הנדרשים להקמת חזקת התושבות**, כשהבשורה העיקרית היא הפיכת חזקה זו **לחלוטה במקרים מסוימים**, מה שיצמצם משמעותית את שיקול הדעת ויגביר את **הוודאות המשפטית** בקביעת מקום מושבו של היחיד, אך בו בעת עשוי להכניס נישומים רבים יותר ל"רשת המס הישראלית".

אנו במחלקת המיסים במשרדנו עוקבים מקרוב אחר ההתפתחויות בחקיקה ומנתחים את השלכותיה הפוטנציאליות על לקוחותינו. אנו ממליצים לכל מי שעלול להיות מושפע מהשינויים לבחון את מצבו האישי לעומק – אנו לרשותכם, ונשמח לעזור ולספק ייעוץ פרטני המותאם לנסיבותיכם, על מנת לוודא עמידה מלאה בדרישות החוק ולצמצם חשיפות מס עתידיות.

נשמח לעמוד לרשותכם בכל שאלה בעניין.

**בברכה,
משרד פישר (FBC & Co.)**

nlev@fbclawyers.com

ypeled@fbclawyers.com

akadesh@fbclawyers.com

ובטלפון: 03-7428708

עו"ד (רו"ח) נועה לב גולדשטיין

עו"ד (רו"ח) יובל פלד

עו"ד אדם קדש