



תיקון פקודת מס הכנסה (מקום מושבו של יחיד)

לקוחות יקרים,

נבקש לעדכנכם כי פורסם תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מקום מושבו של יחיד), התש"ג-2023, אשר עוסק בהצעה לשינוי ההגדרות הקבועות בפקודה לסיווגו של יחיד כ"תושב ישראל" או כ"תושב חוץ", ואשר יש בו לשנות באופן דרמטי את התייחסות דיני המס בישראל לסוגיית מקום התושבות לצרכי מס.

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 מופקות בישראל ובין אם מופקות מחוץ לישראל.

בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה 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 הקרוב, 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 החיים" שלו בישראל: האחת - במידה והיחיד השוהה מעל 183 ימים בישראל; השנייה - במידה והיחיד שוהה מעל 30 ימים בישראל בשנת המס ועל פני שלוש שנות המס האחרונות, מעל 425 ימים בישראל. 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.

לפי הצעת החוק, מוצע לשנות את הגדרת "תושב ישראל" ו"תושב חוץ", כך שבנוסף להגדרות ולמבחנים הקבועים כיום בהוראות הפקודה, תתווספנה "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 (מבלי שניתן יהיה לסתור חזקות אלו).

בכל הקשור להגדרת תושב ישראל - החזקות החלוטות אותן מוצע להוסיף להוראות הפקודה הן כדלקמן:

- יחיד ששהה בישראל בשתי שנות מס רצופות, 183 ימים בכל שנה - ייחשב כתושב ישראל בשנים אלו.
- יחיד ששהה בישראל בשנת מס 100 ימים או יותר, ובסה"כ על פני 3 שנים 450 ימים - ייחשב כתושב ישראל (אלא אם היחיד שהה 183 ימים בשנה במדינה שיש לישראל עמה אמנה למניעת כפל מס).
- יחיד ששהה בישראל 100 ימים בשנת המס, ובן / בת הזוג שלו/ה הם תושבי ישראל.

לאמור, בכל אחד מהמקרים הנ"ל - היחיד ייחשב כתושב ישראל (וזאת בלא קשר לשאלת מקום "מרכז החיים" שלו).

בכל הקשור להגדרת "תושב חוץ" - החזקות החלוטות אותן מוצע להוסיף להוראות הפקודה הן כדלקמן:

- יחיד ששוהה פחות מ- 30 ימים בישראל בשנה במשך 4 שנים רצופות - ייחשב תושב חוץ החל משנת המס הראשונה.
- יחיד ששוהה בישראל פחות מ- 30 ימים בשנה במשך 3 שנים רצופות - ייחשב תושב חוץ החל מהשנה השנייה.

- יחיד ובן / בת זוגו השוהים פחות מ- 60 ימים בישראל במשך 4 שנים רצופות - ייחשבו תושבי חוץ החל מהשנה הראשונה.
- יחיד ובן / בת זוגו השוהים בישראל פחות מ- 60 ימים בשנה, במשך 3 שנים רצופות - יחשבו תושבי חוץ החל מהשנה השנייה.
- יחיד ובן / בת זוגו השוהים בישראל פחות מ- 100 ימים בשנה, במשך 4 שנים רצופות - יחשבו תושבי חוץ החל מהשנה הראשונה, אם שהו לפחות 183 ימים בשנה במדינה עמה לישראל יש אמנה למניעת כפל מס, ויש בידם אישור תושבות מאותה מדינה.
- יחיד ובן / בת זוגו השוהים בישראל פחות מ- 100 ימים בשנה, במשך 3 שנים רצופות - יחשבו תושבי חוץ החל מהשנה השנייה, אם שהו לפחות 183 ימים בשנה במדינה עמה לישראל יש אמנה למניעת כפל מס, ויש בידם אישור תושבות מאותה מדינה.

תיקון החקיקה המוצע יקשה במקרים רבים על האפשרות העומדת כיום בפני יחידים לטעון ל"ניתוק תושבותם" הישראלית; אך מאידך - תיקון זה יגביר את הוודאות ביחס למקרים הנזכרים לעיל, באשר לשאלת הסיווג של יחיד כ"תושב ישראלי" או כ"תושב חוץ".

יחד עם זאת, יש לשים לב כי לפי נוסח התיקון המוצע - עדיין יהיו מקרים רבים בהם לא מתקיימת אף אחת מחזקות הימים החלוטות; שאז, ימשיכו לחול הכללים הרגילים החלים כיום - קרי על מנת לקבוע את מקום התושבות של היחיד, יהיה צורך לפנות למבחן "מרכז החיים" הנזכר לעיל.

למחלקת המיסים של משרדנו ניסיון רב בסיוע בהיבטי המס הקשורים בסוגיית התושבות, לרבות בדיונים מול רשות המסים וייצוג משפטי בעניין.

מצורף קישור [לתזכיר החוק](#).

בברכה,

פישר (FBC & Co.)

אנו עומדות לרשתכם בכל שאלה או הבהרה ונשמח לסייע ככל הנדרש.

ashavit@fbclawyers.com

עו"ד ענת שביט

nlev@fbclawyers.com

עו"ד (רו"ח) נועה לב גולדשטיין

הכלול באגרת מידע זו הוא מידע כללי בלבד, הוא אינו חוות דעת משפטית או ייעוץ משפטי ואין להסתמך עליו. כל הזכויות שמורות לפישר (FBC & Co.). להירשם למייל זה או להסרה מרשימת התפוצה: news@fbclawyers.com