

תזכיר חוק חדש מבקש לקבוע חזקות חלוטות לתושבות מס של יחידים

עדכוני לקוחות

ביום 2.7.2025 פורסם תזכיר חוק להערות הציבור, אשר עוסק בתיקון הגדרות "תושב ישראל" ו"תושב חוץ" בפקודת מס הכנסה. כידוע, כיום, תושבותו של יחיד נקבעת בהתאם למבחן איכותי אשר במסגרתו יש לבחון על בסיס אינדיבידואלי את מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים של היחיד, תוך הסתייעות במספר חזקות הניתנות לסתירה.

הדין הקיים מורכב ליישום ואינו יוצר את הודאות הנדרשת בדיני המס, ובשל כך נגרם חיכוך מוגבר בין נישומים ורשות המסים, ולדידי רשות המס יש חשש לנקיטת עמדות מס אגרסיביות על-ידי נישומים. בשל כך, מוצע בתזכיר החוק לאמץ חזקות מספריות חלוטות, המבוססות על ימי השהייה של היחיד ובן/בת זוגו בישראל, מתוך מטרה להגביר את הודאות ולצמצם את הסיכונים האמורים.

בהתאם למוצע בתזכיר, ייקבעו שני סוגים של חזקות חלוטות: חזקות אשר בהתקיימן יראו יחיד כתושב ישראל (כאשר היחיד שהה מספר ימים משמעותי בישראל בתקופה מסוימת, בשים לב לשאלת תושבות בן/בת הזוג), וחזקות חלוטות אשר בהתקיימן יראו יחיד כתושב חוץ (כאשר שהו מספר מועט של ימים בישראל). ככל שאחת החזקות החלוטות חלה, יראו ביחיד כתושב ישראל או כתושב חוץ, בלא צורך לבחון את מבחן מרכז החיים. ברם, אם אף אחת מהחזקות החלוטות אינה חלה, יש ליישם את מבחן מרכז החיים כפי שהוא קיים היום וכפי שהתפרש בפסיקת בתי המשפט בישראל. מכיוון שמוצע לקבוע חזקות חלוטות המתבססות על ימי השהייה של היחיד בישראל, בתזכיר מוצע לבטל את החזקות הניתנות לסתירה הקיימות, המתבססות גם הן על ימי השהייה בישראל. יחד עם זאת, ימי השהייה בישראל יהוו סממן שיש לבחון ביישום מבחן מרכז החיים המהותי.

בהקשר זה, צוין בתזכיר שתקנות התושבות הקיימות, הקובעות שבהתקיים נסיבות מסוימות, על אף שהות ממושכת במדינת ישראל או במדינת חוץ, אין לראות ביחידים שהתקנות חלות עליהם כתושבי המדינה שבה הם שוהים - ימשיכו לחול, והן יגברו על החזקות החלוטות המוצעות.

כמו כן מובהר בתזכיר החוק, שמכיוון שאמנות למניעת כפל מס גוברות על הדין הפנימי, אזי שכל שלפי ההוראות שבאמנת מס רלוונטית רואים את היחיד כתושב של מדינת האמנה בשל קשריו עם אותה מדינה, הוא ייראה כתושב של מדינת האמנה לצורך מתן ההקלות הקבועות באמנה, אף אם חלות לגביו החזקות החלוטות המוצעות אשר לפיהן הוא תושב ישראל.

להשלמת התמונה יצוין, שב-24.7.2023 פורסם להערות הציבור תזכיר חוק דומה, שהתבסס על המלצות הוועדה לרפורמה במיסוי בינלאומי מנובמבר 2021. במסגרת אותו תזכיר חוק הוצעו תיקונים שנועדו להגשים את אותן תכליות, אך בעקבות בחינה מחודשת של הנושא פורסם תזכיר חוק חדש זה, הקובע הוראות שונות, במטרה לצמצם את מספר המקרים שבהם יהיה צורך לבחון את מבחן מרכז החיים המהותי.

החזקות החלוטות המוצעות מבוססות על כמה עקרונות: **ראשית**, מכיוון שבעידן הנוכחי של נידוד הון אנושי ברחבי העולם, שינוי מקום תושבות של יחיד עשוי להתמשך מעבר לשנת מס אחת, ימי שהייה נבחרים על פני מספר שנות מס תוך יישום מבחן רב שנתי. **שנית**, מקום המושב של בן/בת הזוג נלקח בחשבון כפרמטר מרכזי בקביעת מקום המושב של היחיד. **שלישית**, ככל שימי שהייה בישראל רחוקים יותר בזמן משנת המס הנבחרת, כך קטן המשקל שיש לייחס להם לצורך קביעת תושבות בשנת המס הנבחרת; **רביעית**, שהייה של חלק מיום בישראל תיחשב ליום שלם בישראל, ויתרת הימים באותה שנה תיוחס לשהייה מחוץ לישראל.

החזקות החלוטות שמבקש התזכיר לקבוע בפקודת מס הכנסה, הינן כדלקמן:

חזקות חלוטות – תושב ישראל לצרכי מס

במקרה של התקיימות כל אחד מהמצבים הבאים, ייחשב היחיד לתושב ישראל:

א. היחיד שהה בישראל 75 ימים או יותר בשנת המס ו-183 ימי שהייה משוקללים מצטברים באחת מתקופות שלוש השנים.

ב. אם בן/בת הזוג של היחיד, לרבות ידוע/ה בציבור ("בן/בת זוג"), הוא תושב ישראל – והיחיד שהה בישראל 30 ימים או יותר בשנת המס ו-140 ימי שהייה משוקללים מצטברים באחת מתקופות שלוש השנים.

חזקות חלוטות - תושב חוץ לצרכי מס

א. היחיד שהה בישראל 74 ימים או פחות בשנת המס, ולא יותר מ-110 ימי **שהייה משוקללים**¹ מצטברים בכל אחת מתקופות **שלוש השנים**².

ב. היחיד ובן/בת זוגו שהו בישראל בשנת המס 90 ימים או פחות, וסך כל תקופת שהיית כל אחד מהם בישראל בכל אחת מתקופות שלוש השנים, היא לכל היותר 125 ימי שהייה משוקללים.

מכיוון שמועד תחילת התושבות או ניתוקה עשוי להתרחש במהלך שנת המס (אפילו אם באותה שנה מתקיימת אחת מהחזקות החלוטות), נקבעו כללים להסדיר מועד זה: בשנת המס הראשונה שבה הפך היחיד לתושב ישראל, הוא ייחשב כתושב רק בחלק משנת המס - החל ביום הראשון באותה שנה שבו שהה בישראל; בשנת המס האחרונה שבה היה היחיד תושב ישראל, הוא ייחשב כתושב עד ליום האחרון באותה שנה שבו שהה בישראל.

יחד עם זאת, במקרה שבו יחיד המתעתד להפוך לתושב ישראל ישהה בישראל לביקור קצר טרם המעבר בפועל, מטעמים חברתיים או כהכנה לקראת המעבר, או במקרה שבו יחיד שחדל מלהיות תושב ישראל ישוב לביקור לאחר הניתוק, לצרכים אישיים או לשם סיום סידורים, בתזכיר החוק מוצע כי שהייה בישראל לפרק זמן שאינו עולה על 21 ימים רצופים לא תובא בחשבון במסגרת בחינת מועד תחילת התושבות או ניתוקה, ובלבד שסך כל ימי שהייה בישראל אינו עולה במצטבר על 21 ימים במהלך שנת המס לפני או אחרי הביקור, לפי העניין.

מוצע בתזכיר כי תיקון החקיקה יחול לגבי קביעת תושבותו של יחיד בשנת המס שלאחר שנת המס שבה יחול יום

התחילה ואילך, אולם ביישום החזקות החלטות בשנת המס האמורה, ניתן להתחשב בתנאים העובדתיים שהתקיימו בשנת המס שבה חל יום התחילה או בשנת מס הקודמת לשנה זו.

מובהר, כי מדובר רק בתזכיר חוק שפורסם להערות הציבור, כך שההוראות שתוארו לעיל עדיין יכולות להשתנות במסגרת הליך החקיקה (אם יושלם).

¹ "ימי שהייה משוקללים" מחושבים לפי המנגנון הבא:

ימים בשנת המס הנבדקת – כל יום (לרבות חלק מיום) נספר כיום מלא;

ימים בשנה סמוכה (לפני או אחרי שנת המס) – כל יום (לרבות חלק מיום) נספר כשליש (1/3) יום;

בשנה השנייה לפני או אחרי שנת המס – כל יום (לרבות חלק מיום) נספר כשישית (1/6) יום.

² "תקופת שלוש השנים" מוגדרת בתזכיר כאחת מהאפשרויות הבאות:

(א) שנת המס ושתי שנות המס שלפניה;

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

(ג) שנת המס ושתי שנות המס שלאחריה.

אנשי קשר



עדי חיה רבן
שותפה, מגשרת



דניאל פטרמן
ראש תחום מסים