



## קביעת מועד ניתוק תושבות של תושב ישראל ומועד בו הפך מתושב חוץ לתושב ישראל

במידה ויש לך שאלות הנוגעות לנושאים הנידונים במסמך זה, אנא צור/צרי קשר עם עורכי הדין הרשומים מטה או עם איש הקשר שלך במשרד

### מאיר אקוניס

טל. 03 610 3186  
פקס. 03 610 3753  
[makunis@meitar.com](mailto:makunis@meitar.com)

### שאול גרוסמן

טל. 03 610 3199  
פקס. 03 610 3878  
[sgrossman@meitar.com](mailto:sgrossman@meitar.com)

### יהודה וויין

טל. 03 610 3100  
פקס. 03 610 3669  
[joelw@meitar.com](mailto:joelw@meitar.com)

### קרן שרית

טל. 03 610 3890  
פקס. 03 610 3638  
[kerens@meitar.com](mailto:kerens@meitar.com)

לקוחות יקרים,

ברצוננו להביא לידיעתכם את עיקרי חוזר מס הכנסה מס' 1/2012 בנושא קביעת מועד ניתוק התושבות של יחיד תושב ישראל והמועד בו הפך מתושב חוץ לתושב ישראל (להלן: "החוזר"). בחוזר מפורטים מספר מקרים וסיטואציות, שנבחנו במסגרת החלטות מיסוי ו/או הסכמי השומה, בהם הוצגה עמדת רשות המיסים באשר לקביעת המועד בו ניתק יחיד, תושב ישראל, את תושבותו הישראלית והפך להיות תושב חוץ לצרכי מס, ומנגד, המועד בו הפך מתושב חוץ לתושב ישראל. החוזר נועד לשמש הן את עובדי רשות המיסים והן את קהל המשתמשים האחרים, באותם המקרים בהם קיימת זהות בין התשתית העובדתית במקרה הרלוונטי, לבין המקרים המפורטים בחוזר, כך שהלכה למעשה החוזר מקנה אבני בוחן לטיפול במקרים דומים. עם זאת, יש לזכור כי החוזר איננו בגדר תקדים מחייב ובתי המשפט עשויים להכריע אחרת, באופן שיהיה מקל או מחמיר יותר בהשוואה לעמדות שהובעו בחוזר.

לקביעת תושבותו של יחיד לצרכי מס נודעת חשיבות רבה, שכן לקביעה זו השלכות מס משמעותיות הן מבחינת שאלת תחולת משטר המס בישראל או בחו"ל, והן לגבי הטבות המס להן יהיה זכאי היחיד לכשיחזור לישראל במעמד של "תושב חוזר רגיל" או "תושב חוזר וותיק", כהגדרת המונחים בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").

תחילה נעמוד על המקור החוקי להגדרת תושבותו של יחיד ולאחר מכן נסקור את עיקרי אמות המידה לקביעת המועד בו ניתק יחיד את תושבותו או המועד בו הפך מתושב חוץ לתושב ישראל, כפי שעולה מהוראות החוזר.

### א. המקור החוקי להגדרת תושבות

1. סעיף 1 לפקודה מגדיר, בין השאר, את המונחים "תושב ישראל" או "תושב".
2. במסגרת תיקון 132 לפקודה ולצורך קביעת מקום התושבות של יחיד אומץ אל תוך הגדרת המונחים האמורים לעיל מבחן "מרכז החיים". במסגרת מבחן זה נקבע, כי יש להביא בחשבון את מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים של היחיד ובהם בין השאר: (א) מקום ביתו הקבוע; (ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו; (ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע; (ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו; ו-(ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים. כמו כן, נוספה להגדרה חזקה כמותית, הניתנת לסתירה הן על ידי הנישום והן על ידי פקיד השומה, לעניין קביעת מקום מרכז חייו של אדם בישראל. חזקה זו חלה כאשר היחיד שהה בשנת המס בישראל 183 או יותר, או אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה היא 425 ימים או יותר.
3. מכאן, שמבחן מרכז החיים, המשמש לצורך קביעת תושבותו של יחיד, כולל שני מבחנים עיקריים: האחד, מבחן מהותי, הבוחן את מרכז החיים לפי מבחני משנה שונים ו-השני, מבחן טכני-כמותי, הבוחן את מספר ימי שהותו של היחיד בישראל.

### ב. עיקרי העובדות המשפיעות על קביעת מועד ניתוק תושבותו הישראלית של יחיד או הפיכתו מתושב חוץ לתושב ישראל

4. בחוזר מפורטות תמציות של מספר החלטות של רשות המסים, שניתנו בקשר עם קביעת המועד בו ניתן יחיד את תושבותו הישראלית או המועד בו הפך מתושב חוץ לתושב ישראל. להלן נציג את עיקרי העובדות בגינן ניתנו ההחלטות ונראה כיצד השפיעו עובדות אלה על קביעת המועדים כאמור.

#### 5. מספר הימים בהם שהה היחיד במדינה הזרה

רשות המסים סירבה להכיר ביחיד תושב ישראל, אשר עבר להתגורר במדינה זרה לתקופה שאינה עולה על 3 שנים, כיחיד אשר ניתן את תושבותו הישראלית. עם זאת, אין זה מן ההכרח, כי יחיד השוהה במדינה זרה מעל 3 שנים נחשב אוטומטית כיחיד, אשר ניתן את תושבותו הישראלית מהיום בו עזב את ישראל. בהקשר זה נציין, כי גם במקום בו שהה היחיד מעל שלוש שנים מחוץ לישראל, מועד ניתוק התושבות הישראלית נקבע כעבור תקופה מינימאלית של חצי שנה לאחר מועד העזיבה את ישראל. עוד נציין, כי במקרים בהם עובדים ביצעו Relocation לתקופה הקצרה משלוש שנים, הוחלט כי המעבר למדינה הזרה היה לצורך עבודה בלבד ולא לצורך מגורי קבע ולכן לא נותקה תושבותם.

#### 6. מספר הימים בהם שהה היחיד בישראל

רשות המסים סירבה להכיר בניתוק התושבות של יחיד, שעבר להתגורר במדינה זרה מאחר והיחיד הרבה לבקר בישראל בתקופה האמורה. לעניין זה נציין, כי כאשר מתקיימת לגבי יחיד החזקה הכמותית הקבועה בהגדרת "תושב ישראל" בסעיף 1 לפקודה (קרי, שהייה בישראל מעל 183 ימים בשנת המס), רשות המסים לא רואה בתושבותו כאילו נותקה.

#### 7. פיצול התא המשפחתי

נושא פיצול התא המשפחתי עשוי להתעורר במספר סיטואציות, כאשר השכיחות שבהן: (א) יחיד העוזב את ישראל ומשפחתו ממשיכה להתגורר בישראל ומצטרפת אליו לאחר מכן, או (ב) כאשר משפחת היחיד חוזרת לישראל בעוד היחיד ממשיך לעבוד בחו"ל ומבצע ביקורים בישראל. בחוזר מפורטים מקרים בהם רשות המסים הכירה בכך שיחיד יכול לנתק תושבותו בנסיבות בהן משפחתו עדיין שוהה בישראל. אולם, ניתוק התושבות של יחיד בנפרד ממשפחתו הוכר רק במקרים קיצוניים של ביקורים מעטים בישראל ושל נסיבות מיוחדות (למשל, מחלה של הילדים אשר הצריכה הגעת בני המשפחה לישראל, חזרת אחד ההורים בשל שירות הילדים בצה"ל, ביקורים קצרים בשל אירועים משפחתיים בארץ).

#### 8. קיומו/אי קיומו של בית קבע בישראל

קיומו של בית קבע בישראל בידי היחיד מחזק את הקביעה, כי אין מדובר בניתוק תושבות (ולחילופין, אי קיומו של בית קבע בישראל מחזק את הקביעה כי מדובר בניתוק תושבות), אולם אין לבסס את ההחלטה לעניין מקום התושבות על מקום בית הקבע. במרבית המקרים המפורטים בחוזר, קיומו של בית קבע בישראל יחד עם ימי שהייה ממושכים בישראל היו לגורם מכריע בקביעת רשות המסים את מועד ניתוק התושבות ו/או החזרה לישראל.

#### 9. ניתוק תושבות לצרכי ביטוח לאומי

מעמד של תושב חוץ לעניין תשלום ביטוח לאומי ומס בריאות מחזק את הקביעה, כי אכן נותקה התושבות, אולם עסקינן באינדיקציה אחת מני רבות. בחלק מהמקרים המפורטים בחוזר, היחיד נחשב לתושב חוץ לעניין ביטוח לאומי, אך רשות המסים סירבה להכיר בו כתושב חוץ, לאור נסיבות אחרות שביססו את תושבותו הישראלית (למשל, בית קבע בישראל, היות משפחת היחיד בישראל ו/או ביקורים תכופים של היחיד בישראל).

#### 10. אישור תושבות לצרכי מס של המדינה הזרה

אישור תושבות לצרכי מס של המדינה הזרה מסייע בקביעה, כי היחיד ניתן את תושבותו הישראלית, אולם גם כאן זו אינדיקציה אחת מני רבות. בחלק מהמקרים המפורטים בחוזר, היחיד החזיק באישור תושבות לצרכי מס של המדינה הזרה בה התגורר, אך רשות המסים סירבה להכיר בו כתושב חוץ, לאור נסיבות אחרות שביססו את תושבותו הישראלית.

#### 11. הגעה לישראל על מנת לסעוד בני משפחה

באחד מן המקרים אשר הוצגו בחוזר, בני משפחה הגיעו לארץ על מנת לסעוד קרוב משפחה. רשות המסים קבעה, כי בני המשפחה לא ניתקו תושבותם בתקופה זו ונקבע, כי הגעת נישום לסעוד בני משפחה מהווה נוכחות ארעית והיא כשלעצמה לא תיצור לו מרכז חיים בישראל.

### ג. סיכום

12. כפי שהובהר בחוזר, מטרתו היא להקנות אבני בוחן לעובדי רשות המסים, לנישומים ומייצגים באותם מקרים בהם קיימת זהות לתשתיות העובדתיות המפורטות בחוזר. מניתוח המקרים המתוארים בחוזר והעובדות שבבסיס ההחלטות לעניין מועד ניתוק התושבות הישראלית וקביעת המועד בו הפך היחיד שוב לתושב ישראל עולות ההבחנות העיקריות הבאות:

12.1. רשות המסים מכירה בתושבות זרה של יחיד כאשר הוא גר בנפרד מבני משפחתו, רק במקרים חריגים ובנסיבות מיוחדות אשר חייבו את פיצולו של התא המשפחתי.

12.2. רשות המסים מבחינה בין Relocation של עובד לתקופה העולה על 3 שנים ובין Relocation של עובד לתקופה

12.3. גם כאשר מגיעה רשות המסים לכדי החלטה, כי יחיד ניתק תושבותו, אין היא מכירה בניתוק תושבות מידי, אלא קובעת את מועד הניתוק כשישה חודשים לפחות לאחר עזיבת הנישום את ישראל. במאמר מוסגר, נציין כי מדובר בסטנדרט כפול, שכן תושבים "חדשים" בישראל נחשבים לרוב "תושבי ישראל" כבר מיום עלייתם ארצה וכי רשות המסים הינה בבחינת "מחזיקה את החבל בשני קצותיו".

12.4. סיווג תושבותו של יחיד לעניין ביטוח לאומי כ"תושב חוץ" אינו קריטריון מכריע לקביעת ניתוק תושבותו של היחיד, אך עדיין נישום המעוניין להיחשב כ"תושב חוץ" לצרכי מס הכנסה, עליו להיות מוגדר בביטוח לאומי כ"תושב חוץ".

12.5. קבלת אישור תושבות מהמדינה הזרה בה מתגורר הנישום, אינה קריטריון מכריע מבחינת מס הכנסה לניתוק תושבותו של היחיד.

12.6. הקביעה, כי תושבותו של יחיד נותקה, נגזרת משני מבחנים **מצטברים** (המהותי והכמותי), קרי משהייה מעל 183 ימים מחוץ לישראל בשנת המס, וממיקום מרכז החיים מחוץ לישראל.

13. היות הקביעה של מועד ניתוק תושבותו הישראלית של יחיד ושל מועד הפיכתו מתושב חוץ לתושב ישראל מורכבת ונגזרת מקריטריונים רבים ומשקלולם, כמו גם בעלת השלכות מס רחבות היקף על הנישום, מחזקת את המלצתנו לנישומים השוקלים לעבור לחו"ל או לחזור/לעלות לישראל לפנות לייעוץ מקצועי טרם קבלת ההחלטה על המעבר אל מחוץ לישראל או אל תוכה.

**מטרת המזכר הינה להביא לידיעתכם מידע מעודכן בנושא קביעת מועד ניתוק תושבות של יחיד תושב ישראל והמועד בו הפך מתושב חוץ לתושב ישראל.**  
**המזכר אינו מהווה יעוץ משפטי ועל כן אין ליישם את האמור בו מבלי להיוועץ בגורם המקצועי המתאים לכך במשרדנו.**

מובהר כי האמור לעיל הינו מידע כללי, אין בו התייחסות לנסיבות ועובדות ספציפיות ואין לראות בו מתן חוות דעת ו/או יעוץ משפטי.