



אם אינך רואה מייל זה לחץ כאן



שינוי חקיקה משמעותי צפוי במבחן לקביעת יחיד כ"תושב ישראל" לצורך מס הכנסה

יולי, 2025

For this newsletter in English, [click here](#)

לקוחות יקרים,

ב- 2 ביולי, 2025 פורסם תזכיר חוק לתיקון לפקודת מס הכנסה (להלן: "**תזכיר החוק**" ו-"**הפקודה**" בהתאמה), אשר אם יתקבל, יקבע קריטריונים חדשים לסיווג יחיד כ"תושב ישראל" או "תושב חוץ" לצרכי מס הכנסה. החידוש בתזכיר החוק הוא קביעת חזקות חלוטות למקרים מובהקים בהם הסיווג כתושב ישראל או כתושב חוץ יקבע בהתבסס על מספר ימי השהות בישראל בלבד, ללא צורך בבחינת מקום "מרכז החיים" כפי שקיים כיום. לגבי המקרים שאינם נופלים לגדר החזקות החלוטות, תמשיך תושבות היחיד להיקבע לפי מבחן מרכז החיים, כנהוג כיום.

תזכיר החוק פורסם להערות הציבור בלבד. ככל שתזכיר החוק יתקבל כלשוננו, יהיה בכך תיקון משמעותי למבחן התושבות של יחיד במסגרת הפקודה. עם זאת, כמקובל במקרים דומים, ייתכן מאוד שבמהלך הליך החקיקה לרבות הדיונים בוועדת הכספים יחולו שינויים מהצעת החוק המקורית.

רקע - מבחן התושבות כיום

שיטת המיסוי הנהוגה בישראל משנת 2003, כמו במדינות רבות אחרות בעולם, היא שיטת מיסוי משולבת - טריטוריאלית ופרסונלית. בהתאם לשיטה זו, תושבי ישראל נדרשים לשלם מס הכנסה בישראל על כלל הכנסותיהם בעולם (בין אם ההכנסה הופקה בישראל ובין אם מחוץ לישראל). לעומת זאת, תושבי חוץ נדרשים לשלם מס הכנסה בישראל רק על הכנסות שמקום הפקתן הוא בישראל. לאור האמור, ברי כי קביעה כי אדם הוא "תושב ישראל" לצרכי מס היא משמעותית ביותר.

כיום, בהתאם להגדרות "תושב" או "תושב ישראל" ו-"תושב חוץ" בסעיף 1 לפקודה נקבעת תושבותו של יחיד הן בהתאם למבחן מרכז החיים והן בהתאם לחזקות כמותיות הניתנות לסתירה.

"תושב ישראל" הוא מי שמרכז חייו הוא בישראל.

- מבחן מרכז החיים הינו מבחן איכותני, הבוחן, בין היתר, את מקום בית הקבע של הנישום, מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו, מקום עיסוקו הקבוע או מקום העסקתו הקבוע, מרכז האינטרסים

הכלכליים שלו ומקום פעילותו בארגונים ומוסדות שונים וכיוצ"ב (להלן: "מבחן מרכז החיים").

- בנוסף, נקבעו בפקודה חזקות כמותיות הניתנות לסתירה הן ע"י פקיד השומה והן ע"י הנישום, אשר בהתקיימן ככל שלא נסתרו, רואים את מרכז החיים של אותו יחיד בישראל. חזקות אלה קובעות שאם יחיד שהה בישראל 183 ימים או יותר בשנת מס מסוימת, או אם שהה בשנת המס 30 ימים או יותר וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר, יראו את מרכז החיים שלו בישראל באותה שנת מס (להלן: "החזקות הניתנות לסתירה").

מבחן מרכז החיים (לצד החזקות הניתנות לסתירה) יוצר אי וודאות מסוימת המובילה למורכבות וחיכוך מול רשות המיסים לגבי אופן יישומו. תזכיר החוק נועד, בין היתר, להגביר את הוודאות לגבי קביעת התושבות; צמצום החיכוך והמחלוקות בין הנישומים לבין פקידי השומה; ובראיית רשות המיסים - צמצום הפגיעה בקופת המדינה כתוצאה מתכנוני מס של נישומים.

השינויים המוצעים במסגרת תזכיר החוק – קביעת תושבות לפי חזקות שאינן ניתנות לסתירה המתבססות על מספר ימי שהייה בישראל בלבד

במסגרת תזכיר החוק מוצע לקבוע שני סוגים של חזקות חלוטות (שאינן ניתנות לסתירה), כאשר החזקה הראשונה בוחנת את ימי שהייה של היחיד בלבד והחזקה השנייה בוחנת את ימי שהייה של היחיד וכן/בת זוגו (לרבות ידועים בציבור) כאשר בהתקיימן יראו את היחיד כתושב ישראל או תושב חוץ, לפי העניין. כלומר, אם יהיו מספר רב של ימים בישראל (כפי שיפורט להלן) בתוך תקופה של מספר שנים יראו את היחיד כ"תושב ישראל"; או לחילופין, אם יהיו מספר מועט של ימים בישראל במשך מספר שנים, יראו את היחיד כ"תושב חוץ", וזאת ללא צורך בבחינת מבחן מרכז החיים.

ימי שהייה משוקללים. במסגרת תזכיר החוק מוצע, בהשראת הדין הנהוג בארה"ב, לייחס משקל שונה לימי שהייה בהתאם לקרבתם או לריחוקם משנת המס הנבחנת. ימי שהייה בשנת המס הנבחנת יספרו במלואם, בעוד שלימי שהייה בשנת המס שלפניה ובשנת המס שלאחריה ייוחס משקל של 1/3 בלבד. לימי שהייה בשנה מרוחקת יותר (קרי, בשנה שהיא השנה השנייה לפני או אחרי השנה הנבחנת) - ייוחס משקל של 1/6 בלבד (להלן: "ימי שהייה משוקללים"). יצוין, כי עדיין יחול הכלל הקיים לצורך ספירת הימים במסגרתו יראו שהות של חלק מיום בישראל כשהות של יום מלא בישראל.

תזכיר החוק מעדכן את הקריטריונים המפורטים במבחן מרכז החיים (על אף שלא מדובר ברשימה סגורה) כך שיקללו במפורש גם את ימי שהייה כקריטריון שיש להתחשב בו.

• החזקות החלוטות שבקיומן ייקבע כי מדובר בתושב ישראל ללא קשר למבחן מרכז החיים:

1. **ימי שהייה של היחיד בלבד:** יחיד ששהה בישראל 75 ימים או יותר בשנת המס, ובנוסף שהה בישראל באופן מצטבר תקופה של 183 ימי שהייה משוקללים או יותר בשנת המס ובאחת מהתקופות הבאות:

א. בשתי שנות המס שלפניה.

ב. בשנת המס הקודמת ובשנת המס העוקבת לשנת המס.

ג. בשתי שנות המס שלאחריה.

2. **ימי שהייה של היחיד וכן/בת זוגו (לרבות ידועים בציבור):** יחיד ששהה בישראל 30 ימים או יותר בשנת המס, ובנוסף בן זוגו (לרבות ידוע בציבור) נחשב תושב ישראל לפי החזקה החלוטה הקודמת **ובנוסף** היחיד שהה בישראל באופן מצטבר תקופה של 140 ימי שהייה משוקללים או יותר בשנת המס ובאחת מהתקופות הבאות:

א. בשתי שנות המס שלפניה.

ב. בשנת המס הקודמת ובשנת המס העוקבת לשנת המס.

ג. בשתי שנות המס שלאחריה.

• החזקות החלוטות שבקיומן ייקבע כי מדובר בתושב חוץ ללא קשר למבחן מרכז החיים:

1. **ימי שהייה של היחיד בלבד:** יחיד ששהה בישראל 74 ימים או פחות בשנת המס ובנוסף שהה בישראל באופן מצטבר תקופה של 110 ימי שהייה משוקללים או פחות בשנת המס ובכל אחת מהתקופות הבאות:

א. בשתי שנות המס שלפניה.

ב. בשנת המס הקודמת לה ובשנת המס העוקבת לשנת המס.

ג. בשתי שנות המס שלאחריה.

2. **ימי שהייה של היחיד ובן/בת זוגו (לרבות ידועים בציבור):** יחיד, שהוא ובן זוגו, שהו בישראל 90 ימים או פחות בשנת המס ובנוסף הוא ובן זוגו (כל אחד מהם בנפרד) שהו בישראל באופן מצטבר תקופה של 125 ימי שהייה משוקללים או פחות בשנת המס ובכל אחת מהתקופות הבאות:

א. בשתי שנות המס שלפניה.

ב. בשנת המס הקודמת לה ובשנת המס העוקבת לשנת המס.

ג. בשתי שנות המס שלאחריה.

לעמדת רשות המיסים, **המקרים המפורטים לעיל הם מקרים מובהקים שבהם די בספירת ימי שהייה לצורך קביעת תושבות ישראלית או זרה וזאת ללא צורך בבחינת מבחן מרכז החיים.**

מאחר שמדובר בחזקות חלוטות, לא ניתן יהיה לסתור אותן אפילו אם קיימות נסיבות המעידות כי מרכז חייו של אדם הוא במדינה אחרת. הדרך היחידה במקרה כזה תהיה להסתמך על אמנות מס או על הקלות שיחוקקו, אם תהיינה כאלה.

במקרים בהם אף אחת מהחזקות החלוטות לא תחול, ימשיך לחול הדין הקיים על פיו קביעת תושבות תהיה על פי מבחן מרכז החיים. ביישום מבחן מרכז החיים יתחשבו בימי השהייה כקריטריון, אך ללא שימוש בחזקות הניתנות לסתירה הקיימות כיום אשר מוצע לבטלן.

יודגש, כי במקרה שקיימת אמנה למניעת כפל מס בין ישראל למדינה מסוימת הרי שאדם הנחשב תושב של אותה מדינה יוכל עדיין להשתמש בכללי "שובר השוויון" של אותה אמנה לצורך החלת האמנה. כללים אלה קובעים כי תושבותו של אדם הנחשב תושב של אותה מדינה על פי דיני המס הפנימיים שלה ובנוסף נחשב תושב ישראל לפי דיני המס של ישראל, תקבע לפי כללי "שובר השוויון" הקבועים באמנה. כללים אלו ימשיכו לחול גם לגבי מי שנחשב תושב ישראל בשל התקיימותה של חזקה חלוטה.

בעוד תזכיר החוק מבהיר כי מבחני תושבות הקבועים באמנות מס עליהן ישראל חתומה יגברו על החזקות החלוטות המוצעות, הרי שבמקרה של אדם המתגורר במדינה שאין לה אמנת מס עם ישראל (קפריסין למשל) ומתקיימת לגבי אחת מהחזקות בדבר תושבות ישראלית, לא ניתן יהיה לסתור חזקה זו, אפילו אם אותו אדם יוכיח כי מרכז חייו נמצא בה. למשל אם יוכיח כי הוא מתגורר באותה מדינה, יחד עם משפחתו ובבית מגורים שלהם, או זיקות נוספות.

כמו כן, עדיין יחולו המקרים הספציפיים המפורטים בתקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), התשס"ו-2006 והחזקות החלוטות לעיל לא יחולו לגביהם לצורך קביעת תושבות.

בנוסף, קובע תזכיר החוק הוראות לגבי אופן קביעת התושבות בשנות השינוי בהן יחיד עוזב את ישראל או חוזר אליה, ומעגן בחקיקה את עיקרון שנת המס המפוצלת, אשר הוכר בעבר בפסיקה. לפי ההצעה בתזכיר החוק, 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. כן הוצע לקבוע כי שהייה בישראל של ביקורים לפרק זמן שאינו עולה על 21 ימים רצופים לא תובא בחשבון במסגרת בחינת מועד תחילת התושבות או ניתוקה (אך ימי הביקור כן יילקחו בחשבון לצורך מניין ימי השהייה לעניין החזקות החלוטות ומבחן מרכז החיים). כלל זה יחול בתנאי שסך ימי השהייה בישראל אינו עולה במצטבר על 21 ימים במהלך שנת המס לפני או אחרי הביקור, לפי העניין.

משמעויות עיקריות של השינוי המוצע

תזכיר החוק הנוכחי הוא למעשה השתלשלות של תזכיר חוק קודם בנושא זה מיום 24.7.2023 שפורסם להערות הציבור ולא הבשיל לכדי חקיקה, ושניהם פרי המלצות ועדה לרפורמה במיסוי בין-לאומי שדנה בהיבטים אלה בשנת 2021.

החזקות המוצעות במסגרת תזכיר החוק הנוכחי שונות, לעומת התזכיר הקודם, הן לצורך הקביעה אם מדובר בתושב ישראל והן לצורך הקביעה אם מדובר בתושב חוץ.

קביעת החזקות החלוטות כאמור תגביר את הוודאות האם נישום מסוים ייחשב תושב ישראל או תושב חוץ ותצמצם את החיכוך מול רשות המיסים בנושא זה, שכן גם רשות המיסים תהיה מנועה מלסתור חזקה חלוטה. היא תותיר מספר מצומצם יותר של מקרים שבהם יהיה צורך לבחון את מבחן מרכז החיים. צמצום זה מאפשר תכנון סוגיית התושבות באופן חד יותר על ידי שימוש במספר ימי השהייה, אך שולל את מרחב התכנון (למעט לצרכי אמנה) על ידי הפרמטרים השונים של מרכז החיים, מקום בו מספר ימי השהייה מביא לתחולת החזקות החלוטות.

השינוי בחוק ישפיע לא רק על מעמדם של יחידים אלא גם על מעמדן של נאמנויות, שאופן מיסוין וסיווגן מושפע מן השאלה אם לנאמנות יש יוצרים או נהנים שהם תושבי ישראל, ולכך עשויה להיות משמעות ניכרת.

על פי תזכיר החוק, השינויים יחולו לצורך קביעת תושבות של יחיד בשנת המס שלאחר שנת המס שבה יחול יום התחילה ואילך, אף אם חלק מהתנאים העובדתיים לקביעת התושבות התקיימו בשנת המס שבה חל יום התחילה או בשנת מס הקודמת לשנה זו. עם זאת, ניתן לשער כי ככל שתזכיר החוק יהפוך לחוק, עקרונותיו יחולו כקריטריון מנחה אף ביחס לשנות מס מוקדמות יותר.

למשרדנו ניסיון רב בייצוג יחידים, נאמנויות וחברות בסוגיות שונות של מיסוי בינלאומי לרבות קביעת התושבות, ובכלל זה תכנון מס ליחידים ולמשפחות לפני מעבר לישראל או לפני "ניתוק תושבות" מישראל. נשמח לעמוד לשירותכם על מנת לבחון ביחד עמכם את המשמעויות הספציפיות לגביכם של תזכיר החוק ולהיערך בהתאם לשינויי החקיקה הצפויים.

מובהר, כי האמור לעיל הינו מידע כללי, אין בו התייחסות לנסיבות ועובדות ספציפיות ואין לראות בו משום חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי לעניין קונקרטי.

אנו עומדים לרשותכם בכל שאלה ו/או הבהרה ונשמח לסייע בכל עניין.

בברכה,
מחלקת מיסים

פרטי קשר



מאיר אקוניס, שותף
מחלקת מיסים
03-6103186
makunis@meitar.com



אלדר בן רובי, שותף
מחלקת מיסים
03-6103615
eldarb@meitar.com



שאול גרוסמן, שותף
מחלקת מסים
03-6103199
sgrossman@meitar.com



קרנא אלון, עו"ד
מחלקת מסים
03-6103931
kerena@meitar.com

למידע נוסף אודות מחלקת המסים במשרדנו, לחצו [כאן](#).

מובהר, כי האמור לעיל הינו מידע כללי, אין בו התייחסות לנסיבות ועובדות ספציפיות ואין לראות בו משום חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי ו/או ייעוץ מס לעניין קונקרטי



להצטרפות לעדכוני לקוחות לחץ כאן

מיתר | עורכי דין
דרך אבא הילל סילבר 16, רמת גן, 5250608, ישראל | 03-6103100

[הסר](#) | [דווח כספאם](#)