



תוכן עניינים

2..... תזכיר חוק

2..... א. שם החוק המוצע

2..... ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו, עיקרי הוראותיו והשפעתו על הדין הקיים

2..... ג. השפעת תזכיר החוק המוצע על התקציב ועל התקן המנהלי של המשרד היוזם, משרדים אחרים ורשויות אחרות.

3..... ד. להלן נוסח תזכיר החוק המוצע ודברי הסבר

3..... תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס'...)(מקום מושבו של יחיד), התשפ"ה-2025

3..... 1. תיקון סעיף 1

5..... 2. תיקון סעיף 131

6..... 3. תחולה

6..... דברי הסבר

תזכיר חוק

א. שם החוק המוצע

חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס'...) (מקום מושבו של יחיד), התשפ"ה-2025

ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו, עיקרי הוראותיו והשפעתו על הדין הקיים

כיום, בהתאם להגדרות "תושב", או "תושב ישראל" ו-"תושב חוץ" שבסעיף 1 לפקודת מס הכנסה (להלן- הפקודה), נקבעת תושבותו של יחיד בהתאם למבחן איכותי אשר במסגרתו יש לבחון על בסיס אינדיבידואלי את מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים של היחיד, תוך הסתייעות במספר חזקות הניתנות לסתירה. מבחן מרכז החיים, לצד החזקות הניתנות לסתירה, כולל מידה מסוימת, גם אם מוגבלת, של אי ודאות. אי ודאות זו מביאה למורכבות ביישום המבחן, פוגעת בוודאות הנדרשת בדיני המס, גורמת לחיכוך מוגבר בין הנישומים לפקידי השומה, ומייצרת סיכון שבדיווח העצמי של הנישומים הם ינקטו בעמדות מס אגרסיביות בהתאם ליתרון המס הגלום בעמדה. על כן מוצע לקבוע מספר חזקות חלוטות המתבססות על ימי השהייה של היחיד ומשפחתו בישראל, אשר בהתקיימן יראה היחיד כתושב ישראל או כתושב חוץ, לפי העניין. חזקות אלה יביאו להגברת הוודאות, ביחס למצב הקיים היום, ולצמצום הסיכונים שצוינו לעיל.

בהתאם למוצע, ייקבעו שני סוגים של חזקות חלוטות - הסוג הראשון, חזקות אשר בהתקיימן יראו יחיד כתושב ישראל, והסוג השני, חזקות חלוטות אשר בהתקיימן יראו יחיד כתושב חוץ (להלן - החזקות החלוטות). חזקות אלה יחולו רק במקרים בהם היחיד, או בן או בת זוגו של היחיד, שהו מספר ימים רב בישראל בתוך תקופה של מספר שנים (ואז יראו את היחיד כתושב ישראל) או אם שהו מספר מועט של ימים בישראל במשך מספר שנים (ואז יראו את היחיד כתושב חוץ). מקרים אלה הם מקרים מובהקים שבהם די בספירת ימי השהייה לצורך קביעת תושבות, ואין בהם צורך לבחון את כלל המרכיבים האחרים במבחן מרכז החיים כדי לקבוע כי היחיד היה באותה שנה תושב ישראל או תושב חוץ, לפי העניין. במקרים האחרים, שאינם נופלים בגדר המקרים המובהקים כאמור, ימשיך לחול הדין הקיים, אשר לא מוצע לשנותו, הכולל את מבחן מרכז החיים, כפי שהוא פורש על ידי בתי המשפט.

יצוין, שביום 24 ביולי 2023 פורסם להערות הציבור תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס'...) (מקום מושבו של יחיד), התשפ"ג-2023 (להלן - התזכיר הקודם), אשר במסגרתו הוצעו תיקונים שונים שנועדו להגשים את אותן תכליות המוצעות בתיקון המוצע באמצעות קביעת חזקות חלוטות כאמור. החזקות אותן הוצע לקבוע בתזכיר הקודם, היו עיגון חקיקתי של הסכמות אליהן הגיעו נציגי רשות המסים, מינהל הכנסות המדינה ונציגי ארגונים המייצגים נישומים, במסגרת ועדה שדנה בהמלצות לתיקונים בתחום המיסוי הבינלאומי. כעת, בעקבות בחינה מחודשת של הנושא, ובין השאר בעקבות הערות ציבור שהתקבלו על התזכיר הקודם, מוצע לקבוע חזקות שונות במעט מהחזקות שהוצעו בתזכיר הקודם כפי שיפורטו להלן. החזקות שמוצע לקבוע כעת מגדילות את הוודאות ביחס לחזקות בתזכיר הקודם, ומותירות מספר קטן יותר של מקרים שבהם יהיה צורך לבחון את מבחן מרכז החיים.

ג. השפעת תזכיר החוק המוצע על התקציב ועל התקן המנהלי של המשרד היוזם, משרדים אחרים ורשויות אחרות.

קביעת החזקות החלוטות צפויה להביא להגדלת הכנסות המדינה ממסים. עם זאת, בשל מחסור בנתונים יש קושי בהערכה מדויקת של היקף הגדלת ההכנסות.

ד. להלן נוסח תזכיר החוק המוצע ודברי הסבר

תזכיר חוק מטעם משרד האוצר:

תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס'...)(מקום מושבו של יחיד), התשפ"ה-2025

תיקון סעיף 1 .1 בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה¹ -

(1) בהגדרה "תושב ישראל" או "תושב" –

(א) בפסקה (א) –

(1) בפסקה (1) אחרי פסקת משנה (ה) יבוא:

"(ו) מספר ימי השהייה של היחיד בשנת המס ובשנות המס הקודמות והעוקבות לה"

(2) פסקאות (2) ו-(3) - יימחקו.

(3) בפסקה (4) –

(א) ברישה, במקום "שאינו תושב ישראל לפי פסקאות (1) ו-(2)" יבוא "שאינו תושב ישראל לפי פסקאות (1) ו-(1א) או שהוא תושב חוץ לפי פסקאות (א) או (ב) להגדרת "תושב חוץ"."

(ב) בסיפה, במקום "לפי פסקאות (1) או (2)" יבוא "לפי פסקאות (1) או (1א)".

(ב) אחרי פסקה (א) יבוא:

"(1א) נוסף על האמור בפסקה (א), ואף אם לא התקיימו בו התנאים האמורים באותה פסקה, אם התקיימו ביחיד אחד או יותר מאלה, יראו אותו כתושב ישראל בשנת המס:

¹ דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120

(1) אם שהה בישראל בשנת המס 75 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל באחת מתקופות שלוש השנים, היא לפחות 183 ימי שהייה משוקללים המחושבים בהתאם להוראות פסקה (ג)(2);

(2) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל באחת מתקופות שלוש השנים, היא לפחות 140 ימי שהייה משוקללים המחושבים בהתאם להוראות פסקה (ג)(2), ובן זוגו, לרבות מי שידוע בציבור כבן זוגו, הוא תושב ישראל בהתאם לפסקת משנה (1).".

(ג) אחרי פסקה (ב) יבוא :

"(ג) לעניין הגדרה זו והגדרת "תושב חוץ" –

(1) "תקופות שלוש השנים" – כל אחת מאלה :

(א) שנת המס, ושתי שנות המס שלפניה ;

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

(ג) שנת המס, ושתי שנות המס שאחריה ;

(2) "ימי שהייה משוקללים" בשנת מס יחושבו כמפורט להלן :

(א) יספרו כל יום בשנת המס כיום מלא ;

(ב) יספרו כל יום בשנת המס שלפני שנת המס (בפסקה זו – שנת המס הקודמת) או בשנת המס שלאחרי שנת המס (בפסקה זו – שנת המס העוקבת) – כשליש יום ;

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

(3) יראו יום שבו יחיד שהה חלק מיום בישראל כיום שבו שהה בישראל ;

(4) על אף האמור בפסקה (א1), או בפסקאות (א) ו-(ב) להגדרת תושב חוץ –

(א) בשנת המס הראשונה שבה יחיד הפך לתושב ישראל יראו אותו כתושב ישראל רק בחלק משנת המס, וזאת החל מהיום הראשון בשנת המס שבו שהה בישראל; אולם אם שהה היחיד בישראל בביקור בשנת המס לא יילקחו בחשבון ימי שהייה בתקופת הביקור לעניין קביעת היום הראשון, ובלבד שמתחילת שנת המס ועד סוף תקופת הביקור שהה היחיד בישראל 21 ימים או פחות בסך הכל;

(ב) בשנת המס האחרונה שבה יחיד היה תושב ישראל, יראו אותו כתושב ישראל רק בחלק משנת המס, וזאת עד היום האחרון באותה שנת מס שבה שהה בישראל; אולם אם שהה היחיד בישראל בביקור בשנת המס לא יילקחו בחשבון ימי שהייה בתקופת הביקור לעניין קביעת היום האחרון, ובלבד שמתחילת תקופת הביקור ועד סוף שנת המס שהה היחיד בישראל 21 ימים או פחות בסך הכל;

(ג) לעניין פסקאות משנה (א) ו-(ב), "ביקור" – תקופה רצופה של שהייה בישראל של 21 ימים או פחות."

(2) במקום ההגדרה "תושב חוץ" יבוא:

"תושב חוץ" – מי שאינו תושב ישראל וכן יחיד שהתקיים בו בשנת המס אחד מאלה, וזאת אף אם מרכז חייו היה בישראל באותה שנה, לפי פסקה (א)(1) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב" –

(א) הוא שהה בישראל בשנת המס 74 ימים או פחות, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בכל אחת מתקופות שלוש השנים, היא לכל היותר 110 ימי שהייה משוקללים המחושבים בהתאם להוראות פסקה (ג)(2) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב";

(ב) הוא ובן זוגו, לרבות מי שידוע בציבור כבן זוגו, שהו בישראל בשנת המס 90 ימים או פחות, וסך כל תקופת שהיית כל אחד מהם בישראל בכל אחת מתקופות שלוש השנים המפורטות, היא לכל היותר 125 ימי שהייה משוקללים המחושבים בהתאם להוראות פסקה (ג)(2) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב".

האמור בפסקה (ג) בהגדרה "תושב" או "תושב ישראל" יחול גם לעניין הגדרה זו."

חוק זה יחול לגבי קביעת תושבותו של יחיד בשנת המס שלאחר שנת המס שבה חל יום התחילה ובשנות המס שלאחר מכן.

דברי הסבר

מאז חקיקתו של החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002, נהוגה בישראל, כמו במדינות רבות אחרות בעולם, שיטת מיסוי משולבת – טריטוריאלית ופרסונאלית. בהתאם לשיטה זו, תושבי ישראל נדרשים לשלם מס הכנסה בישראל על כלל הכנסותיהם העולמיות, בין אם הופקו בישראל ובין אם הופקו מחוץ לישראל (חבות פרסונאלית). לעומת זאת, מי שאינם תושבי ישראל (להלן – תושבי חוץ), נדרשים לשלם מס בישראל רק על הכנסות שרואים את מקום הפקתן בישראל לפי חלק ב, פרק שני, לפקודת מס הכנסה (להלן – הפקודה) (חבות טריטוריאלית).

בהתחשב בכך, הקביעה כי אדם הוא תושב ישראל היא משמעותית מאוד, מכיוון שהיא מובילה לכך שתחול עליו חבות פרסונאלית לתשלום מסים בישראל על כלל הכנסותיו העולמיות. מעבר לאמור, לשאלת תושבותו של אדם ישנן השלכות נוספות לעניין חישוב חבות המס שלו, מכיוון שבמקרים רבים, דיני המס מבחינים בין תושבי ישראל לתושבי חוץ, לעניין שיעורי המס שבהם יחויבו, נקודות הזיכוי שלהן הם זכאים, וכללי מיסוי נוספים החלים עליהם.

כיום, לפי הגדרת "תושב" או "תושב ישראל" בסעיף 1 לפקודה, יחיד נחשב לתושב ישראל אם מרכז חייו בישראל. בבחינת מקום מרכז החיים של יחיד, נבחנים מאפיינים שונים, לרבות מקום בית הקבע שלו, מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו, מקום עיסוקו הרגיל או מקום העסקתו הרגיל, מרכז האינטרסים הכלכליים שלו ומקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים (להלן – מבחן מרכז החיים).

בנוסף למבחן האיכותי הבוחן את המאפיינים המפורטים לעיל, וכדי להקל על קביעת מרכז חייו של יחיד, נקבעו בהגדרה האמורה חזקות הניתנות לסתירה, אשר בהתקיימן, וככל 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 בישראל 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 – חזקות הימים הניתנות לסתירה). יודגש, כי חזקות הימים הניתנות לסתירה הן, ובכך, ניתנות לסתירה, לכן לכאורה גם בהתקיימותן, ייתכנו נסיבות חריגות שבהן יוכל היחיד לסתור את החזקות ולהוכיח שמרכז חייו איננו בישראל לפי הקריטריונים האיכותיים המהווים חלק ממבחן מרכז החיים.

בהתאם לכך, ומכיוון שמדובר, בסופו של יום, במבחן איכותי שבמסגרתו יש לבחון על בסיס אינדיבידואלי את מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים של היחיד, מבחן מרכז החיים, לצד החזקות הניתנות לסתירה, כולל מידה מסוימת, גם אם מוגבלת, של אי ודאות. חוסר הוודאות בהקשר זה מביא למורכבות ביישום המבחן, פוגע בוודאות הנדרשת בדיני המס, גורם לחיכוך מוגבר בין הנישומים לפקידי השומה, ומייצר סיכון שבדיווח העצמי של הנישומים הם ינקטו בעמדות מס אגרסיביות בהתאם

ליתרון המס הגלום בעמדה.

על כן מוצע לקבוע מספר חזקות חלוטות המתבססות על ימי השהייה של היחיד ובני משפחתו בישראל, שבהתקיימן יראו ביחיד כתושב ישראל או כתושב חוץ, לפי העניין. חזקות אלה יביאו להגברת הוודאות, ביחס למצב הקיים היום, ולצמצום הסיכונים אשר צוינו לעיל.

בהתאם למוצע, ייקבעו שני סוגים של חזקות חלוטות: הסוג הראשון, חזקות חלוטות אשר בהתקיימן יראו יחיד כתושב ישראל, והסוג השני, חזקות חלוטות אשר בהתקיימן יראו יחיד כתושב חוץ (להלן – החזקות החלוטות). חזקות אלה יחולו רק במקרים בהם היחיד, או בן או בת זוגו של היחיד, שהו מספר ימים רב בישראל בתוך תקופה של מספר שנים (שאו יראו את היחיד כתושב ישראל) או אם שהו מספר מועט של ימים בישראל במשך מספר שנים (שאו יראו את היחיד כתושב חוץ). מקרים אלה הם מקרים מובהקים שבהם די בספירת ימי השהייה לצורך קביעת תושבות, ואין בהם צורך לבחון את כלל המרכיבים האחרים במבחן מרכז החיים כדי לקבוע כי היחיד היה באותה שנה תושב ישראל או תושב חוץ, לפי העניין. במקרים האחרים, שאינם נופלים בגדר המקרים המובהקים כאמור, ימשיך לחול הדין הקיים, אשר לא מוצע לשנותו, הכולל את מבחן מרכז החיים, ובהתאם לפרשנותו על ידי בתי המשפט. במקביל, ומכיוון שמוצע לקבוע חזקות חלוטות המתבססות על ימי השהייה של היחיד בישראל, מוצע לבטל את החזקות הניתנות לסתירה המתבססות גם הן על ימי השהייה בישראל.

כלומר, ככל שאחת החזקות החלוטות חלה, יראו ביחיד כתושב ישראל או כתושב חוץ בלא צורך לבחון את מבחן מרכז החיים. אבל, אם אף אחת מהחזקות החלוטות אינה חלה, יש ליישם את מבחן מרכז החיים, תוך התחשבות בימי השהייה של היחיד אבל בלא שימוש בחזקות הניתנות לסתירה הקיימות. יצוין כי חזקות חלוטות המתבססות, בין השאר, על ימי השהייה, הן השיטה המקובלת במדינות אחרות לקביעת תושבות באותה המדינה וכי מדינות רבות נקטו בחזקות נוקשות יותר מאלה המוצעות לקבוע בחוק זה. עם זאת המודל המוצע בהצעה זו – לקבוע חזקות חלוטות אשר בהתקיימן יראו יחיד כתושב חוץ בשל מספר ימים מועט בישראל – הוא מודל ייחודי, אשר, ככלל, אינו מקובל בעולם. כמו כן, יובהר, כי אין בחקיקה המוצעת כדי לפגוע בהסכמים בין לאומיים להקלה ממסי כפל שניתן לגביהם צו על פי סעיף 196 לפקודה (להלן – הסכם בין לאומי). לפי סעיף 196 האמור, הסכם בין לאומי הוא בר תוקף על אף האמור בכל חיקוק. קרי, להסכם בין לאומי למניעת כפל מס יש עדיפות על פני הדין הפנימי, ועל כן, הוראות הקבועות בהסכם בין לאומי יגברו על החזקות החלוטות המוצעות לעניין הקביעה כי יחיד הוא תושב ישראל. כך, שכלל שלפי ההוראות שבהסכם בין לאומי שעליו חתומה ישראל רואים את היחיד כתושב של מדינה גומלת בשל קשריו עם אותה מדינה, הוא ייראה כתושב של המדינה הגומלת לצורך מתן ההקלות הקבועות באמנה, אף אם חלות לגביו החזקות החלוטות המוצעות.

כמו כן, יצוין, כי לפי פסקה (א)(4) להגדרת "תושב ישראל" או "תושב" שבפקודה נתונה סמכות לשר האוצר, באישור וועדת הכספים של הכנסת, לקבוע בתקנות, מקרים חריגים שבהם יראו יחיד כתושב ישראל או כתושב חוץ, על אף ההוראות שנקבעו בפקודה. מכוח סמכות זאת, התקין שר האוצר את תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), התשס"ו-2006 (להלן – תקנות התושבות). תקנות אלה חלות על מקרים שונים שבהם על אף שהות ממושכת במדינת ישראל או במדינת חוץ, אין לראות ביחידים שהתקנות חלות עליהם, מבחינה מהותית, כתושבי המדינה שבה הם שוהים. תקנות אלה מתגברות על מבחן מרכז החיים הקיים היום בחקיקה, והן

יתגברו גם על החזקות החלוטות המוצעות.

לסעיף 1

לפסקה (1)

לפסקת משנה (א)

בפסקאות משנה (1) ו-(2) מוצע לבטל את החזקות הניתנות לסתירה, ובמקביל מוצע להוסיף התייחסות לימי השהייה במסגרת השיקולים המובאים בחשבון בבחינת מבחן מרכז החיים.

כפי שנוכח לעיל ויפורט להלן, מוצע להוסיף מספר חזקות חלוטות אשר ייקבעו כי יחיד אשר שהה בישראל מספר ימים מסוים בשנת המס ייחשב כתושב ישראל. בשל ההצעה לקבוע חזקות חלוטות המבוססות על מספר ימי שהייה מוגדרים, מוצע לבטל את החזקות הניתנות לסתירה, אשר לאחר קביעת החזקות החלוטות יהפכו במידה רבה לבלתי אפקטיביות ודורשות ממילא בחינה מהותית של מרכז החיים.

עם זאת, במקרים שאינם נופלים בגדר החזקות החלוטות, יוסיף מבחן מרכז החיים להיות הכלי המרכזי לקביעת תושבות. במסגרת זו, מוצע לעגן במפורש את השימוש בימי השהייה כאחד השיקולים אשר יובאו בחשבון לשם קביעת מקום מרכז חייו של היחיד, וזאת ללא התייחסות לחזקה פורמלית נוספת.

ההתייחסות למספר ימי השהייה במבחן מרכז החיים משקפת את הפרקטיקה לבחינת מבחן זה בפסיקה, ברשות המסים ובקרב ציבור המייצגים. היא מהווה תחליף ראוי לביטול החזקות הניתנות לסתירה, ומבהירה שהביטול של החזקות הניתנות לסתירה לא נועד למנוע את השימוש במספר ימי השהייה כחלק ממבחן מרכז החיים. היא אף תורמת להגברת הוודאות במקרים שאינם כלולים בחזקה החלוטה, ומשתלבת עם החשיבות המוגברת הניתנת לימי שהייה בהצעה זו לקביעת תושבות לצורכי מס. בפסקת משנה (3) מוצע להבהיר, שכפי שתקנות התושבות מתגברות על מבחן מרכז החיים, הן יתגברו גם על החזקות החלוטות לקביעה כי אדם הוא תושב ישראל ועל החזקות החלוטות לקביעה כי אדם הוא תושב חוץ, המוצעות בהצעה זו.

לפסקת משנה (ב)

מוצע להוסיף את פסקה (1א) המוצעת, אשר בה, כמוסבר בחלק הכללי של דברי ההסבר, ייקבעו חזקות חלוטות שבהתקיימן יראו ביחיד כתושב ישראל, בלא צורך לבחון את מרכז חייו. בקביעת החזקות החלוטות נלקח בחשבון שבעידן הנוכחי של נידוד ההון האנושי מישראל למדינות זרות, וממדינות זרות לישראל, שינוי מקום המושב של יחיד הוא תהליך שלעיתים יכול להתמשך מעבר לשנת מס אחת. על כן, מוצע לקבוע מבחנים שיבחנו את זיקת היחיד לישראל על פני מספר שנות מס תוך יישום מבחן רב שנתי. בנוסף, מוצע להתחשב במיקום שאר חברי התא המשפחתי של היחיד הנבחן כפרמטר מרכזי לקביעת מקום המושב של היחיד.

לצורך כך, מוצע, תוך קבלת השראה מהדין בארצות הברית, לקבוע מנגנון של שקלול ימי שהייה לצורך קביעת חזקה חלוטה בדבר תושבותו של יחיד. מנגנון זה יתבסס לא רק על מספר ימי השהייה של היחיד בישראל בשנת המס הנבחנת, אלא גם על ימי שהייתו בשנתיים שקדמו לשנה זו ובשנתיים שלאחריה כפי שיפורט להלן.

עם זאת, מוצע לייחס משקל שונה לימי השהייה בהתאם לקרבתם או לריחוקם משנת המס הנבחנת. כך, ימי שהייה בשנת המס הנבחנת ייזקפו במלואם, בעוד שימי השהייה בשנת המס שלפניה ובשנת המס שלאחריה ייזקפו במשקל של שליש בלבד. ימי שהייה בשנתיים המרוחקות יותר – קרי, בשנה השנייה

שלפני השנה הנבחרת ובשנה השנייה שלאחריה – ייזקפו במשקל של שישית בלבד.

מוצע לכנות את ימי השהייה שלגביהם הופעלו מקדמי שקלול כאמור לעיל בשם "ימי שהייה משוקללים".

הצעה זו נועדה לשקף את התובנה שלפיה ככל שימי השהייה רחוקים יותר בזמן משנת המס הנבחרת, כך קטן המשקל שיש לייחס להם לצורך קביעת תושבות בשנת המס הנבחרת. לאור כל אלה, מוצע לקבוע את החזקות החלוטות הבאות, שקיומה של אחת מהן יקבע באופן חלוט שהיחיד הוא תושב ישראל:

1. יחיד ששהה בישראל 75 ימים או יותר בשנת המס, ייחשב תושב ישראל באותה שנה

אם התקיים אחד מאלה:

א. באותה שנת מס ובשתי שנות המס שלפניה שהה בישראל באופן מצטבר תקופה של

183 "ימי שהייה משוקללים" או יותר.

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

בישראל באופן מצטבר תקופה של 183 "ימי שהייה משוקללים" או יותר.

ג. בשנת המס, ובשתי שנות המס שלאחריה שהה בישראל באופן מצטבר תקופה של

183 "ימי שהייה משוקללים" או יותר.

2. יחיד ששהה בישראל 30 ימים או יותר בשנת המס, ייחשב תושב ישראל באותה שנה

אם, בן זוגו, לרבות מי שידוע בציבור כבן זוגו, הוא תושב ישראל לפי אחת או יותר מהחזקות החלוטות, והתקיים אחד מאלה:

א. באותה שנת מס ובשתי שנות המס שלפניה שהה בישראל באופן מצטבר תקופה

של 140 "ימי שהייה משוקללים".

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

בישראל באופן מצטבר תקופה של 140 "ימי שהייה משוקללים".

ג. בשנת המס, ובשתי שנות המס שלאחריה שהה בישראל באופן מצטבר תקופה של

140 "ימי שהייה משוקללים".

לפסקת משנה (ג)

מוצע להוסיף את פסקה (ג) להגדרה "תושב" או "תושב ישראל" ובה מספר הבהרות פרשניות לעניין האופן שבו יש לקבוע אם יחיד הוא תושב ישראל בשנת המס. הבהרות אלה יחולו גם לעניין קביעה שיחיד הוא תושב חוץ לפי ההגדרה "תושב חוץ".

בפסקת משנה (1) המוצעת, מוצע להגדיר את תקופות שלוש השנים שייבחנו לצורך בחינה אם אדם

הוא תושב ישראל בשנת המס. בפסקת משנה (2) מוצע לפרט את אופן חישוב ימי השהייה המשוקללים.

בפסקת משנה (3) מוצע לקבוע שיראו יום שבו יחיד שהה חלק מיום בישראל כיום שבו שהה בישראל.

כלל זה מחיל את הכלל הקיים כיום, לפיו רואים שהות של חלק מיום בישראל כשהות באותו היום בישראל, לעניין החזקות החלוטות אשר מוצע להוסיף בהצעה זו. כלומר, כאשר באים לבחון אם יום מסוים

ייחשב כיום שבו הנישום שהה בישראל לצורך ספירת ימי השהייה בישראל, יש למנות כל יום שבו הוא שהה בישראל אפילו באופן חלקי כיום שבו שהה בישראל, והיתרה של הימים באותה שנה תיוחס למספר ימי השהייה מחוץ לישראל.

בפסקת משנה (4) מוצע להבהיר, שבדומה לדין הקיים כיום לעניין מבחן מרכז החיים והחזקות שאינן חלוטות, מועד תחילת התושבות או ניתוקה עשוי להתרחש במהלך שנת המס, ואף אם באותה שנה מתקיימת אחת מהחזקות החלוטות. על מנת לקבוע מועד ודאי שממנו ייחשב היחיד כתושב ישראל, ולהפחית את מרחב הפרשנות והמחלוקת בעניין זה, מוצע לקבוע כלל שיסדיר את המועד כאמור.

לפי ההצעה, 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, קיימים מקרים שבהם יחיד המתעתד להפוך לתושב ישראל שוהה בישראל לביקור קצר טרם המעבר בפועל, מטעמים חברתיים או כהכנה לקראת המעבר. כן קיימים מקרים שבהם יחיד שחדל מלהיות תושב ישראל שב לביקור לאחר הניתוק, לצרכים אישיים או לשם סיום סידורים. ביקורים אלה, כשלעצמם, אינם מעידים בהכרח על המועד שבו מרכז החיים הפך להיות בישראל, ועל כן אין לראות בהם כשיקול מכריע בקביעת מועד תחילת התושבות או ניתוקה.

לשם הגברת הוודאות והאחידות בפרשנות, מוצע לקבוע כי שהייה בישראל לפרק זמן שאינו עולה על 21 ימים רצופים לא תובא בחשבון במסגרת בחינת מועד תחילת התושבות או ניתוקה. עם זאת, כדי להתמודד עם תרחישים שבהם היחיד שוהה בישראל שהיות קצרות ורצופות, מוצע כי הכלל יחול רק כל עוד סך כל ימי השהייה בישראל אינו עולה, במצטבר, על 21 ימים במהלך שנת המס לפני או אחרי הביקור, לפי העניין.

יובהר כי ימי הביקור לא יילקחו בחשבון לצורך קביעת מועד תחילת התושבות או מועד הניתוק, אבל כן יילקחו בחשבון לצורך מניין ימי השהייה לעניין החזקות החלוטות וקביעת מבחן מרכז החיים.

לפסקה (2)

מוצע להחליף את ההגדרה "תושב חוץ".

ראשית, מובהר בהגדרה המוצעת שבדומה למצב החוקי כיום, ההגדרה "תושב חוץ" היא הגדרה שיורית. קרי, כל מי שאינו מוגדר כתושב ישראל בהתאם להגדרה "תושב" או "תושב ישראל" יוגדר כתושב חוץ לצורכי הפקודה.

שנית, מוצע לקבוע את החזקות הבאות, שקיומה של אחת מהן יקבע באופן חלוט שהיחיד הוא תושב חוץ:

1. יחיד ששהה בישראל 74 ימים או פחות בשנת המס, ייחשב תושב חוץ באותה שנה אם

התקיימו כל אלה:

א. באותה שנת מס ובשתי שנות המס שלפניה שהה בישראל באופן מצטבר תקופה של

110 "ימי שהייה משוקללים" או פחות.

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

בישראל באופן מצטבר תקופה של 110 "ימי שהייה משוקללים" או פחות.

ג. בשנת המס, ובשתי שנות המס שלאחריה שהה בישראל באופן מצטבר תקופה של 110 "ימי שהייה משוקללים" או פחות.

2. יחיד, שהוא ובן זוגו, שהו בישראל 90 ימים או פחות בשנת המס, ייחשב תושב חוץ באותה שנה אם התקיימו כל אלה:

א. באותה שנת מס ובשתי שנות המס שלפניה שהו, הוא ובן זוגו בישראל, באופן מצטבר תקופה של 125 "ימי שהייה משוקללים" או פחות.

ב. בשנת המס, בשנת המס הקודמת לה ובשנת המס העוקבת לשנת המס שהו, הוא ובן זוגו, בישראל, באופן מצטבר תקופה של 125 "ימי שהייה משוקללים" או פחות.

ג. בשנת המס, ובשתי שנות המס שלאחריה שהו, הוא ובן זוגו, בישראל, באופן מצטבר תקופה של 125 "ימי שהייה משוקללים" או פחות.

בסיפה של ההגדרה המוצעת מוצע לקבוע שהמוצע בפסקה (ג) להגדרה "תושב" או "תושב ישראל" יחול גם לעניין הגדרה זו. כמפורט בדברי ההסבר לאותה פסקה, מדובר בהוראות הקובעות את ההגדרה של "תקופת שלוש השנים", כיצד לחשב ימי שהייה משוקללים, שיראו יום שבו שהה היחיד בישראל (אף אם שהה גם בישראל באותו יום) כיום ששהה בישראל וקביעת הכלל לעניין מועד תחילת תושבות ומועד ניתוק תושבות החלים במהלך שנת המס. וזה נוסח ההגדרה "תושב חוץ" אשר מוצע להחליף:

"תושב חוץ" - מי שאינו תושב ישראל וכן יחיד שהתקיימו בו כל אלה:

(א) הוא שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בכל שנה, בשנת המס ובשנת המס שלאחריה;

(ב) מרכז חייו לא היה בישראל, כאמור בפסקה (א)(1) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב",

בשתי שנות המס שלאחר שנות המס האמורות בפסקת משנה (א);

לסעיף 2

פסקה (ה) בסעיף 131(א) לפקודת מס הכנסה מחייבת יחיד שמתקיימת לגביו החזקה הניתנת לסתירה הקבועה בהגדרת "תושב ישראל", והחזקה נסתרת לטענתו, להגיש דוח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת

מכיוון שהחזקה האמורה מבוטלת במסגרת תיקון זה, אין עוד מקום להחיל חובת דיווח המבוססת עליה. לפיכך, מוצע למחוק את הפסקה האמורה.

לסעיף 3

מוצע לקבוע שחוק זה יחול לגבי קביעת תושבותו של יחיד בשנת המס שלאחר שנת המס שבה יחול יום התחילה ואילך. יובהר, כי אפילו אם חלק מהתנאים העובדתיים לקביעת התושבות התקיימו בשנת המס שבה חל יום התחילה או בשנת מס הקודמת לשנה זו, ניתן להתחשב בהם לצורך קביעת תושבות של יחיד בשנה שלאחר השנה שבה חל יום התחילה – זאת, הן לעניין הגדרתו כתושב חוץ והן לעניין הגדרתו כתושב ישראל. במקרים כאלה שבהם החזקה תחול, היא תחול לגבי שנת המס שלאחר שנת המס שבה חל יום התחילה (ויראו אותו באותה שנה באופן חלוט כתושב ישראל או כתושב חוץ, לפי העניין), אבל לא תחול לגבי שנות מס הקודמות לשנה זו (שלגביהן יהיה צורך לבחון את מבחן מרכז החיים לפי הדין הקיים).

