

The logo for Ampeli Tax Law Offices features the word "AMPELI" in a bold, dark blue, sans-serif font. The letter "A" is stylized with a horizontal line through its middle. Below the word "AMPELI" is a thin horizontal line, and underneath that, the words "TAX LAW OFFICES" are written in a smaller, dark blue, all-caps, sans-serif font.

# AMPELI

TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

[meori@ampeli-tax.co.il](mailto:meori@ampeli-tax.co.il)

[www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il)

# עקרונות במיסוי בינלאומי – לשכת המתכננים הפיננסיים מצגת חלק א'

עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי

17 ביוני 2024

אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.

# תוכן עניינים – סוגיות במיסוי בינלאומי

## חלק א – מיסוי בינלאומי – יחידים וניתוק תושבות

### מיסוי בינלאומי – עקרונות בסיסיים במיסוי יחידים

- מבוא למיסוי בינלאומי, תושבות, שיטת מיסוי פרסונלית לעומת טריטוריאלית, כללי מקום מקור הפקת ההכנסה ורווח הון
- תושבות יחיד - תושב ישראל לעומת תושב חוץ

### השלכות מס של ניתוק תושבות

- עזיבת ישראלים - ניתוק תושבות לצרכי מס הכנסה, פיצול תא משפחתי, נוודים דיגיטליים
  - המשך דיווח בישראל לאחר עזיבת ישראל
  - מס יציאה
  - יחסי גומלין מוסד לביטוח לאומי
  - חזרה לישראל
  - תושב חוזר, תושב חוזר ותיק ועולה חדש: הטבות, חשיפות מס וביטול הפטור מדיווח החל משנת 2026
- ### מיסוי בינלאומי במישור ההון המשפחתי והפרטי
- מיסוי מתנות וירושות
  - רווח הון במישור המיסוי הבינלאומי, מיסוי השקעות ופעילות עסקית במישור הבינלאומי
  - מיסוי פעילות בחו"ל באמצעות תאגידים: תושבות חברה לצרכי מס בישראל על פי מבחן השליטה והניהול

# מבוא – מיסוי בינלאומי תושבות

# בסיס המס בישראל - תושבות

עד תיקון 132 – מיסוי הכנסות לפי שיטה טריטוריאלית, תוך מיסוי הכנסות מסוימות שהופקו על ידי תושבי ישראל מחוץ לישראל.

החל מיום 1 בינואר 2003 – במסגרת תיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002 – **מעבר למיסוי הכנסות על בסיס פרסונאלי:**

- יחיד תושב ישראל או חברה תושבת ישראל יחויבו במס הכנסה על כלל הכנסותיהם, בין שהופקו או נצמחו בישראל ובין שהופקו או נצמחו מחוצה לה,
- תושב חוץ יתחייב במס הכנסה בישראל, רק בגין הכנסות שנצמחו או הופקו בישראל.
- סעיף 2 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א - 1961 (להלן: "הפקודה"): "מס הכנסה יהא משתלם.....על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או נצמחה בישראל או מחוצה לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל ממקורות אלה: .....".

# בסיס המס בישראל - תושבות

"תפקידו של המושג "תושב" הוא להבדיל בין מי שחייב במס ישראלי על כלל הכנסותיו בעולם לבין מי שחייב במס ישראלי רק על הכנסות שמקורן בישראל ואף זאת בכפוף להוראות האמנות למניעת מסי כפל. בבסיס אבחנה זו מונחת התפיסה כי מי שבאופן רגיל צורך את השירותים הציבוריים המסופקים על ידי המדינה (כגון בטחון, שיטור, בריאות, חינוך, תחבורה, תקשורת והגנה על הסביבה) חייב להשתתף במימון עלות השירותים האמורים באמצעות מערכת המס. לא די בהיעדרות קצרה מן המדינה על מנת להסיר חובה זו, כשם שלא די בנוכחות מזדמנת של אדם זר במדינה כדי לחייבו להשתתף בנשיאה בעול."

ע"מ 31489-01-13 דוד קניג נ' פקיד שומה תל אביב 3

# בסיס המס בישראל – תושבות – מבחן מרכז החיים

במסגרת תיקון מס' 132 לפקודה, מבחן "מרכז החיים" לעניין שאלת תושבתו של יחיד, אומץ על ידי המחוקק במסגרת הגדרת "תושב ישראל" בסעיף 1 לפקודה.

מבחן זה עוצב על ידי פסיקת בתי המשפט עובר לתיקון 132, וקבע כי לשם בירור מרכז החיים של הנישום יש לשקול את **מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים**, דוגמת מקום בית הקבע, מקום המגורים של הנישום ובני משפחתו, מקום עיסוקו, מקום האינטרסים הכלכליים ומקום פעילותו בארגונים שונים ("מבחני המשנה"). מבחני המשנה אינם מהווים רשימה סגורה ובהחלט ייתכנו סממנים נוספים שיובאו בחשבון בקביעת התושבות.

ובעניין 10-10-36696-א.כ. נ' פקיד שומה ת"א 3 ציין בית המשפט הדברים הבאים לעניין הגדרת תושב: **"מקובל להניח, כי התיקון בהגדרת "תושב" (תיקון 132) קלט לתוכו את הנחיות הפסיקה שניתנו עד אותה עת לקביעת התושבות, כך שמצד אחד, ניתן להיעזר באמות המידה שנקבעו לאחר התיקון כדי לקבוע תושבות נישום על פי הדין הקודם, ומצד שני ניתן להתחשב בפסיקה הקודמת בעניין ובאמות המידה שנקבעו בה."**

# בסיס המס בישראל - תושבות – מבחן אובייקטיבי איכותי

מיהו תושב ישראל?

תושבות לצרכי מס בישראל נקבעת על פי מבחן מרכז החיים.

הגדרת "תושב ישראל" בסעיף 1 לפקודה:

"לגבי יחיד – מי שמרכז חייו בישראל; ולעניין זה יחולו הוראות אלה:

(1) לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו

המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין היתר:

(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;

(ה) מקום פעילותו באירגונים, איגודים או במוסדות שונים;"



# בסיס המס בישראל - תושבות – מבחן כמותי

המשך הגדרת "תושב ישראל" בסעיף 1 לפקודה – חזקות ימי השהייה:

"(2) חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל –

(א) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר;

(ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס

ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר;

לעניין פסקה זו, "יום" – לרבות חלק מיום;

(3) החזקה שבפסקה (2) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד השומה;"

- חזקות חיוביות בלבד – אי התקיימות החזקה לא מקימה חזקה שמדובר בתושב חוץ;
- ניתנות לסתירה על ידי הנישום ועל ידי פקיד השומה: "נישום המצוי בישראל בשנת המס מספר ימים העולה או אינו נופל משמעותית ממספר הימים שהוא שוהה באיזו מדינה אחרת, נישום שמגיע לישראל לעיתים מוזמנות וכן שוהה בה פרקי זמן משמעותיים, תהא הנטייה לראות בו כ"תושב ישראל" גם אם מספר ימי השהייה הכולל שלו באותה שנת מס אינו עונה על מבחן חזקת הימים. כן יש להביא בחשבון, לפחות במידה מסוימת, את תקופות השנה שבהן הוא שהה בישראל, כגון האם בתקופת חגים, אירועים משפחתיים, חופשות וכיוצ"ב;" (ע"מ 6418-02-16 רפאלי נ' פקיד שומה כפר סבא). ביקורים קצרים לעומת ביקורים ארוכים (עמ"ה 7038/03, 8017/04 סולר גיורא נגד פקיד שומה ירושלים 3).

## בסיס המס בישראל - תושבות – מבחן סובייקטיבי

- "ההיבט הסובייקטיבי - מתעניין בזיקות הנפשיות הקושרות בין האדם למקום: היכן הוא רואה את מרכז חייו, כוונה לעזוב מקום מגורים או לחזור אליו בעתיד, הסיבה להימצאות במקום מסוים או להיעדרות ממנו; הרגשת שייכות למקום וכן הלאה" (ע"א 477/02).
- "מקובל עלי כי תחושותיו של נישום עשויות לשמש, במידה מסוימת, אינדיקציה לזיקתו למקום מסוים, אולם חוששני שאין לראות בהן אלא מבחן משנה למבחן האובייקטיבי." (ע"א 8234/11).

## הגדרת תושב חוץ

- עד לתיקון 168 לפקודה הוגדר "תושב חוץ" בפקודה בהגדרה השיורית "מי שאינו תושב ישראל". כלומר, מי שנמצא, כי "מרכז חייו" אינו בישראל ממועד מסוים ובהתאמה אינו נחשב עוד כ- "תושב ישראל", ייחשב כ"תושב חוץ" לצרכי הפקודה (להלן: "החלופה הראשונה").
- במסגרת תיקון 168 הורחבה הגדרת "תושב חוץ" בסעיף 1 לפקודה, כדלקמן:  
"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);"
- לפי החלופה שהוספה להגדרת "תושב חוץ" יראו ביחיד אשר שהה מחוץ לישראל במשך 4 שנים רצופות, כאשר בשנתיים האחרונות מתוך 4 השנים "מרכז חייו" לא היה בישראל, כ"תושב חוץ", ובלבד שבמהלך כל אחת מהשנתיים הראשונות שהה למעלה מ- 183 ימים מחוץ לישראל (להלן: "החלופה השנייה").

# כללי קביעת מקום הפקת ההכנסה בפקודת מס הכנסה

# מקום הפקת ההכנסה – סעיף 4א

4א. (א) המקום שבו הופקה או נצמחה הכנסה, השתכרות או רווח מכל אחד מהמקורות המפורטים להלן יהיה –

מקום הפקת ההכנסה - הכנסות אקטיביות:

- (1) לגבי הכנסה מעסק - המקום שבו מתקיימת הפעילות העסקית מניבת ההכנסה;
- (2) לגבי הכנסה מעסקה/ מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי - המקום שבו מתבצעים העסקה או העסק;
- (3) לגבי הכנסה ממשלח יד - מקום ביצוע השירות;
- (4) לגבי הכנסה מעבודה - מקום ביצוע העבודה;
- (9) לגבי הכנסה מחקלאות - מקום הנכס מניב ההכנסה;

# מקום הפקת ההכנסה – סעיף 4א

## מקום הפקת ההכנסה – הכנסות פאסיביות:

(5) לגבי ריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה - מקום מושבו של המשלם;

(6) לגבי דמי שכירות או דמי שימוש בנכס - מקום השימוש בנכס;

(7) לגבי השתכרות או רווח, לרבות תמלוגים, שמקורם בנכס לא מוחשי - מקום מושבו של המשלם;

(8) לגבי קצבה, מלוג ואנונה - מקום מושבו של המשלם;

(10) לגבי דיבידנד - מקום מושבו של חבר בני האדם משלם הדיבידנד;

(11) לגבי השתכרות או רווח מהימורים, מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים, כאמור בסעיף

2א – מקום מושבו של משלם ההשתכרות או הרווח כאמור.

# מקום הפקת ההכנסה – סעיף 4א

## חריגים למקום הפקת ההכנסה :

**4א. (ב) (1) על אף האמור בפסקאות (4) ו-(8) של סעיף קטן (א), יראו את מקום הפקת ההכנסה, לפי הפסקאות האמורות, בישראל, אם המעביד הוא אחד הגופים המפורטים בפסקה (א)(4) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב" בסעיף 1, ובתנאי שיחסי העבודה עם מעביד כאמור החלו כאשר העובד היה תושב ישראל.**

**(2) על אף האמור בפסקאות (5), (7) ו-(8) של סעיף קטן (א), יראו את מקום הפקת ההכנסה לפי אלה:**

**(א) בישראל, גם כאשר המשלם הוא תושב חוץ - אם התשלום מהווה הוצאה של מפעל הקבע של תושב החוץ בישראל;**

**(ב) מחוץ לישראל, גם כאשר המשלם הוא תושב ישראל - אם התשלום מהווה הוצאה של מפעל הקבע של תושב ישראל מחוץ לישראל.**

# מקום הפקת ההכנסה – סעיף 4א – עמדות חייבות בדיווח

**עמדה חייבת בדיווח 26/2016 - חישוב הכנסה חייבת של תושב חוץ בישראל לפי דיני המס בישראל**  
חישוב ההכנסה החייבת של מוסד קבע בישראל או חישוב ההכנסה החייבת של תושב חוץ, שאינו תושב מדינת אמנה, המקיים פעילות מניבת הכנסה בישראל כמשמעותה בסעיף 4א(א)(1) לפקודה, יבוצע בהתאם להוראות דיני המס בישראל.

**עמדה מספר 27/2016 - הכנסות זרות של תושב ישראל יחושבו לפי הוראות פקודת מס הכנסה**  
חישוב ההכנסה החייבת בגין הכנסה שהופקה מחוץ לישראל על-ידי תושב ישראל, יעשה לפי הוראות פקודת מס הכנסה (כלומר, בהתאם לדיני המס בישראל).



# מקום הפקת ההכנסה – סעיף 4א – עמדות חייבות בדיווח

**עמדה חייבת בדיווח 54/2018 - הכנסת עבודה שמתקבלת בידי תושב חוץ בגין עבודתו בישראל**

הכנסת עבודה של יחיד, לרבות בונוסים, פדיון ימי חופשה, מחלה והפרשי שכר אחרים, מענק פרישה או פיצויי פיטורין, תשלום מבוסס מניות או אופציות וכיוצא בזה, בגין עבודתו בישראל, חייבת במס בישראל גם אם במועד קבלת התשלום היה היחיד תושב חוץ, וזאת על בסיס מקום הפקת ההכנסה ובהתאם להוראות סעיפים 2 רישא ו-4א לפקודה והכל בכפוף להוראות אמנת המס הרלבנטית ככל שחלה (קרי, הייתה קיימת עילת חיוב בישראל לפי הוראות האמנה במידה והתשלום היה מתקבל במהלך שהותו בישראל). היה וחלק מההכנסה הופק בישראל וחלק מחוץ לישראל, חבות המס בישראל תהיה בהתאם לתקופת עבודתו בישראל ביחס לסך תקופת ההעסקה.

**בניגוד להחלטות מיסוי 2873/16 ו- 9089/18 - מיסוי שכיר על בסיס מזומן**

## מקום הפקת ההכנסה - רווח הון – סעיף 89

"89. (א) דין תמורה כדין הכנסה לפי סעיף 2 ודין ריווח הון כדין הכנסה חייבת, והכל בשינויים המחוייבים לפי הענין ובאין פירוש אחר מפורש או משתמע מהוראות חלק זה או חלק ה1.  
89. (ב)

(1) תושב ישראל חייב במס על רווח הון שנצמח או שהופק בישראל או מחוץ לישראל; לענין זה, "תושב ישראל" – לרבות אזרח ישראלי כמשמעותו בפסקאות (1), (3) ו-(4) להגדרה "אזרח ישראלי" בסעיף 3א, שהוא תושב אזור כהגדרתו בסעיף האמור;  
(2) תושב חוץ חייב במס על רווח הון שנצמח או שהופק בישראל;

## מקום הפקת ההכנסה – רווח הון – סעיף 89

89. (ב)(3) מקום הפקתו או צמיחתו של רווח הון יהיה בישראל באחד מאלה:

(א) הנכס הנמכר נמצא בישראל;

(ב) הנכס הנמכר נמצא מחוץ לישראל והוא בעיקרו זכות, במישרין או בעקיפין, לנכס, או למלאי או שהוא זכות בעקיפין לזכות במקרקעין או לנכס באיגוד מקרקעין הנמצא בישראל (בסעיף זה - הרכוש), לענין חלק התמורה הנובע מהרכוש הנמצא בישראל;

(ג) מניה או זכות למניה בחבר בני אדם תושב ישראל;

(ד) זכות בחבר בני אדם תושב חוץ, שהוא בעיקרו בעל זכות, במישרין או בעקיפין, לרכוש הנמצא בישראל - לענין חלק מהתמורה הנובע מהרכוש הנמצא בישראל.

# רווח הון במישור הבינלאומי – פטור במכירת מניות חברה פרטית על ידי תושב חוץ

סעיף 97(ב3) מקנה פטור ממס רווח הון לתושב חוץ במכירת מניות חברה פרטית תושבת ישראל:

97 (ב3) (1) תושב חוץ פטור ממס על רווח הון שהיה לו במכירת נייר ערך של חברה תושבת ישראל, או במכירת זכות בחבר-בני-אדם תושב חוץ שעיקר נכסיו הם זכויות, במישרין או בעקיפין, בנכסים הנמצאים בישראל, אם התקיימו כל אלה:

(א) רווח ההון אינו במפעל קבע שלו בישראל;

(ב) (נמחקה);

(ג) הרכישה של נייר הערך לא היתה מקרוב ולא חלו לגביה הוראות חלק ה2, או הוראות סעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין;

(ד) (נמחקה);

(ה) (נמחקה);

(ו) נייר הערך לא נסחר בבורסה בישראל במועד המכירה.

# רווח הון במישור הבינלאומי – פטור במכירת מניות חברה פרטית על ידי תושב חוץ

המשך סעיף 97(ב3):

- (2) הוראת פסקה (1) לא תחול על רווח הון במכירת נייר ערך של חברה שביום רכישתו ובשנתיים שקדמו למכירתו, עיקר שווים של הנכסים שהיא מחזיקה, במישרין או בעקיפין, מקורו באחד או יותר מאלה:
- (א) זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין כהגדרתן בסעיף 1 ולרבות כל זכות אחרת במקרקעין כמשמעותה בחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969;
- (ב) זכות שימוש במקרקעין או בכל נכס המחובר למקרקעין בישראל;
- (ג) זכות לניצול משאבי טבע בישראל;
- (ד) זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל.
- (3) הוראות סעיף קטן זה יחולו, בשינויים המחויבים, גם על יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או שהיה לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), ובלבד שבמועד רכישתו של נייר הערך היה תושב חוץ, ויחולו לענין רווח ההון הוראות סעיף קטן (ב) כאילו נייר הערך היה נכס שהיה לו מחוץ לישראל לפני היותו לתושב ישראל כאמור.

# עזיבת ישראל

# ניתוק תושבות

# ניתוק תושבות ישראלית לצרכי מס

## ניתוק תושבות:

ניתוק התושבות הינו תהליך העברת מרכז החיים מישראל לחו"ל.  
ניתוק הזיקות הקושרות את היחיד לישראל ויצירת זיקות הקושרות את היחיד לחו"ל.

## מועד ניתוק התושבות

- ישנם מצבים בהם ניתן לנתק תושבות במועד העלייה על המטוס (פסקי דין צור, סולר).
- במקרים אחרים – ניתוק התושבות מתרחש בהדרגה - הליך הניתוק החל זמן מה לפני המעבר והסתיים בסמוך למעבר (פסק דין ספיר), או במועד ספציפי (פסק דין קניג).

## יתרונות:

- אי השלמת חבות מס בישראל (חיסכון של עשרות אלפי ₪ בשנה – בכפוף לבדיקה ספציפית).
- אי דיווח בישראל וחיסכון בעלויות דיווח.
- אי חבות בדמי ביטוח לאומי (כ- 70 אלף ₪ בשנה).



# ניתוק תושבות ישראלית לצרכי מס

## **בחינת אופן ומועד ניתוק התושבות:**

אין דרך רשמית לקבלת וודאות לגבי סטטוס התושבות בסמוך למועד העזיבה:

- פנייה לרשות המיסים (רולינג).
- הגשת דוח מס ודוח מפרט לפי תיקון 223 (במידת הצורך) בישראל תוך כדי לקיחת פוזיציה – "לא תושב".
- קבלת חוות דעת משפטית - אשר ניתנת על סמך ניתוח חקיקה ופסיקה רלוונטית תוך כדי יישום העובדות הספציפיות וקביעה משפטית, כי הנישום אינו תושב ישראל לצרכי מס.

# דגשים לניתוק תושבות

- ניתוק כל זיקה שאינה הכרחית מישראל
- תיעוד זיקות למדינת החוץ
- אי חיבור זיקות לישראל במהלך השהייה מחוץ לישראל
- שהייה מינימאלית בישראל (רצוי לא להגיע לישראל בשנת העזיבה, לשהות פחות מ- 30 ימים בשנה שלאחר מכן ולא לעבור 60 ימים בשנה בשנים הבאות)
- עזיבה לתקופה העולה על שלוש שנים
- קבלת סיוע משפטי- מקצועי

# תיקון מס' 223 לפקודה וחובת הדיווח

ביום 6 באפריל, 2016 התפרסם תיקון לפקודת מס הכנסה (מס' 223), התשע"ו-2016 (להלן: "תיקון 223"), במסגרתו נוספו פסקאות 5ה ו- 5 בסעיף 131 לפקודה כלהלן:

"(ה5) יחיד שמתקיימת בו החזקה הקבועה בפסקה (א)(2) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", שבסעיף 1, והחזקה נסתרת לטענת היחיד כאמור בפסקה (א)(3) לאותה הגדרה – דוח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת טענתו בלבד, שאליו יצרף את המסמכים התומכים בטענתו, אם ישנם כאלה, ואולם אין בהוראות פסקת משנה זו כדי לגרוע מחובת הדיווח החלה על יחיד לפי סעיף קטן (א)(4), אם היתה לו הכנסה חייבת בשנת המס; הוראות פסקה זו לא יחולו על אלה:

(א) בן זוגו וילדיו של יחיד כאמור;

(ב) יחיד שמתקיים לגביו האמור בסיפה של פסקה (א)(4) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", שבסעיף 1;

(ג) עובד זר כהגדרתו בסעיף 48א;

# תיקון מס' 223 לפקודה וחובת הדיווח

דוח שנתי 2017  
1348

נספח לדוח השנתי ליחיד (טופס 1301)



## הצהרת תושבות לשנת המס

דוח המפרט את העובדות בשל טענתי כי אינני תושב ישראל  
כאמור בסעיף 131(א)(5) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א - 1961

שם מלא	מספר זהות	מספר תיק	מספר דרכון

לידעתי, בהתאם להוראות סעיף 1 לפקודת מס הכנסה, לעניין הגדרת "תושב ישראל", "יום" - הוא לרבות חלק מיום.  
מספר ימי שהייה שלי בישראל: \_\_\_\_\_ בשנת המס. בשנה שקדמה לשנת המס \_\_\_\_\_ בשנתיים שקדמו לשנת המס \_\_\_\_\_.  
בשנת המס אני תושב/ת לצרכי מס במדינה \_\_\_\_\_ (יש לצרף אישור תושבות לשנת המס).

### השאלות הבאות מתייחסות לשנת המס (ניתן לסמן ✓ ביותר מריבוע אחד, אם יש צורך)

הערות	לא רלוונטי	במדינה אחרת	במדינת התושבות	בישראל	(יש לצרף אסמכתאות רלוונטיות, אם יש)
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	בבעלותי ו/או בבעלות בן/בת זוגי דירת מגורים
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	דירת המגורים שבעלותי הושכרה (יש לציין תקופת השכירות)
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	שכרתי דירה למגורים
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	בית הקבע שלי נמצא
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	בן/בת זוגי התגוררו
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	ילדי הקטינים מתגוררים
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	ילדי מתחנכים במוסדות חינוך
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	הורי ו/או אחי התגוררו
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	מקום עסקי הרגיל או הקבוע
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	עבדתי אצל מעסיק, אשר מקום תושבותו
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	הגשתי דוח על הכנסותי כתושב לצרכי מס
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	שלמתי מס על הכנסות
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	ברשותי אזרחות ו/או דרכון (נא לציין מספר דרכון)
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	ברשותי ביטוח דמואי
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	אני חבר/ה בקופת חולים
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	בבעלותי פיקדונות ו/או תכניות חסכון ו/או חסכון פנסיוני
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	הפקדתי כספים בגין שנת המס בפיקדונות ו/או תכניות חסכון ו/או חסכון פנסיוני
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	אני בעל/ת מניות בחבר בני אדם
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	קיבלתי קצבאות (ידיים ו/או תמלוגים ו/או מענקים מביטוח לאומי ו/או פנסיה)
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	בבעלותי חשבון בנק פעיל
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	בגין שנת המס שלמתי תשלומי ביטוח לאומי (אם מלאת שאלון תושבות לביטוח הלאומי בישראל, יש לצרף אותו)
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	אני חבר/ה בארגונים חברתיים
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	בבעלותי ו/או בבעלות בן/בת זוגי כלי רכב
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	אני בעל/ת ממעמד של "עולה"/"תושב חוזר"/"תושב חוזר ותיק"
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	ביקשתי "שנת הסתגלות" לשנה זו
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	קיבלתי אישור תושבות לשנה זו

הסבר מילולי להצהרת התושבות (יש לצרף אסמכתאות)


ע"י מחשבים

# דגשים פרקטיים גל עזיבה שנת 2023 ואילך

## מאפייני גל העזיבה -

- עצמאים, יזמים ובעלי עסקים – עוזבים עם משפחות
- נוודים דיגיטליים

## תכנון מוקדם -

- מועד המעבר מחוץ לישראל
- כיצד להמשיך את הפעילות העסקית בישראל לאחר מועד המעבר, אם בכלל?
- חשיפה לטענה של מכירת/ העברת פעילות מחוץ לישראל
- מחירי העברה (סעיף 85א לפקודה)
- סעיף 100א לפקודה
- בחינת זכאות להטבת אמנת מס במדינת היעד
- ביטוח לאומי – תשלום מינימאלי כנגד ניתוק תושבות

# ניתוק תושבות על רקע פיצול תא משפחתי

# ניתוק תושבות על רקע פיצול התא המשפחתי

- אכן מקום המגורים של התא המשפחתי מהווה אינדיקציה בעלת משקל בשאלה היכן מרכז חייו שלנישום ואין זה שכיח שבני זוג מחליטים להתנהל תוך הפרדה של מקום המגורים. אולם אין לשלול התנהלות כזו, אם וככל שיוכח שבשנים 2002-2005 התגורר המערער דרך קבע בסינגפור ומירב הזיקות המצביעות כי מרכז חייו היה בסינגפור.
- על פי הנתונים שהוצגו ההיבט המרכזי אשר יש בו ללמד על זיקתו של המשיב לישראל בשנים הרלוונטיות מתמקד בעובדה שאשתו ושתי בנותיו הבגירות חיות בישראל. נתון זה, שהינו ככל הנראה הסיבה לביקוריו התכופים של המשיב בישראל, יש לו אכן משמעות רבה משום שבדרך כלל מרכז חייו של אדם ובית הקבע שלו הוא במקום שבו מתגוררת וחיה משפחתו. אך המציאות מלמדת כי יש משפחות אשר בוחרות לחיות אחרת ועל כן אף שמדובר בנתון משמעותי הנושא משקל ממשי לצורך ההכרעה בסוגיית התושבות, הוא לבדו אינו יכול להכריע את הכף.

**ע"א 4862-13 עניין ספיר (2014)**

**ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון (2017)**

**ע"מ 41182-01-19 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5 (2021)**

# שאלת התושבות הזרה כתנאי לניתוק תושבות ומיסוי נוודים דיגיטליים



# שאלת התושבות הזרה כתנאי לניתוק תושבות

## ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון

"למערער אין מעמד כאזרח או כתושב באף מדינה אחרת, והוא אף מסרב להצהיר כי הוא משלם מס במדינה אחרת. השאלה מהי משמעות אי-תשלום מס הכנסה באף מדינה היא שאלה מורכבת, המחייבת לצלול לעומקן של הגדרות דיני המיסוי הבינלאומי... אכן, יש לפרש את סעיף 2 לפקודה כחלק ממארג דינים הכולל אמנות למניעת כפל מס והסדרי זיכוי. כפי שראוי שמארג דינים זה יתייחס לטענת נישום כי המס האפקטיבי שהוא משלם הוא בבחינת כפל מס ולכן אינו הוגן; כך ראוי להתייחס גם לטענה הפוכה. אמנם לא בכל מקרה אי תשלום המס ילמד בהכרח על תושבות של הנישום (בפרט כאשר ההגדרה המשפטית של "תושבות" עשויה להשתנות ממקום למקום); ואולם - וכך קורה לדידי בענייננו - אי תשלום המס באף מדינה אחרת עשוי, במקרים מסוימים, לשמש כאינדיקציה נוספת המחלישה את טענתו של הנישום כי הוא מקיים מרכז חיים מחוץ לארץ."

## קשיים בניתוק תושבות לנווד דיגיטלי

ע"א 476/17, אמית אמשיקשוילי רפי נ' פקיד שומה ת"א 4 (2018):

- מצאתי לנכון לציין סוגיה עקרונית שהתעוררה במהלך הדיון, והיא האם בכלל קיים מצב של אדם שאינו תושב של אף מדינה לצרכי מס. בענייננו המערער לא הוכר כתושב מדינה אחרת לעניין חבות המס, ולטענתו בשנת המס 2007 הוא לא היה תושב של אף מדינה. אכן במישור התיאורטי מעניין יהא להציף מקרה בו למשל אדם חיי על ספינה בלב ים, ופוקד לעיתים ערי נמל שונות - האם ניתן לקבל מצב בו הוא אינו תושב של אף מדינה לצרכי מס?
- תשומת הלב מופנית לכך שהפקודה אינה קובעת שאדם חייב להיות תושב במדינה כלשהי. אלא הזרקור מופנה כלפי השאלה האם הוא תושב ישראל.
- נכון להוסיף כי בשעה שאדם מצביע על תושבותו במדינה אחרת לצרכי מס, הדבר עשוי לתמוך במידה מסוימת בכך שמרכז חיו אינו בישראל. רוצה לומר, הפניה למדינה אחרת בה הנישום טוען שהיה תושב בשנת המס הינה מאפיין רלוונטי במסגרת הבחינה הכוללת של מרכז חיו. זאת כאמור לא עשה המערער בעניינו.

## קשיים בניתוק תושבות לנווד דיגיטלי

ע"א 476/17, אמית אמשיקשוילי רפי נ' פקיד שומה ת"א 4 (2018): כב' השופט מזוז -

• מי שהוא אזרח ותושב ישראל - ובמיוחד מי שנולד וגדל בישראל - ויוצא לחו"ל, נקודת המוצא היא שהוא נותר תושב ישראל, אף אם הוא שוהה פרקי זמן ממושכים מחוץ לישראל, וזאת כל עוד אין אינדיקציות ברורות לכוונתו לנתק את זיקת התושבות לישראל ולקבוע לעצמו מקום מושב אחר, כגון על ידי ויתור על אזרחות, מכירת ביתו ונכסיו בישראל, הקמת בית ומשפחה וכן מקום עיסוק במדינה אחרת, תוך ניתוק זיקותיו אלה מישראל.

• **עצם השהות לפרקי זמן ממושכים מידי שנה מחוץ לישראל אינה מצביעה בהכרח על ניתוק זיקת התושבות לישראל.** במציאות הגלובלית העכשווית רווחת התופעה של שהות ממושכת מחוץ למדינה לצרכים שונים, כגון לצרכי לימודים אקדמיים, לצרכי עבודה (בדרך כלל בחברות בינלאומיות), לצרכי שליחות ממלכתית או נציגות מסחרית, לצרכי השתתפות בטורנירים של ספורט או עיסוק באומנות בתחומים השונים, ועוד. שהות כאמור בחו"ל אינה מצביעה בהכרח על כוונה לנתק את קשר התושבות לישראל בהעדר אינדיקציה ברורה לעשות כן כאמור.

# קשיים בניתוק תושבות לנווד דיגיטלי

## אמית עליון – המשך:

האמור לעיל נכון במיוחד במקרה כגון דנן בו המערער נולד וגדל בישראל, כאן מצויים בני משפחתו, ואין לו בית קבע במדינה אחרת. המערער לא הקים בית ומשפחה ולא היכה שורשים במדינה אחרת אלא שהה פרקי זמן במדינות שונות לצרכי עיסוקו המקצועי. העותר נסע עם דרכון ישראלי למדינות השונות ובהן קיבל ויזת שהיה כישראלי. המערער לא רכש אזרחות של מדינה אחרת ולא הוכר כתושב, ולא פתח תיק מס באף מדינה אחרת, ולא דיווח על הכנסותיו לשלטונות המס של אף מדינה זרה. מאידך גיסא, המערער שמר על זיקותיו לישראל, בה מצויים בני משפחתו, שהה בממוצע (רב-שנתי) כ-5 חודשים בשנה בישראל, וכן העביר כספים שהשתכר בחו"ל לישראל.

# קשיים בניתוק תושבות לנווד דיגיטלי

פסק הדין בעניין בר רפאלי (ע"מ 6418-02-16) (2019) -

"סבורני כי עניינה של המערערת רחוק כרחק מזרח ממערב ממצבו של אדם המעביר את ימיו ולילותיו על סיפונה של יאכטה ואין לו כל בסיס קבוע אלא הוא נע ונד ממקום למקום שט על פני ימים ואוקיינוסים ועוגן פעם בנמל זה ופעם באחר...סבורני כי נמל בית זה מצוי (בעניינה של המערערת – הוספת הח"מ) בישראל ולא במקום אחר... בסופו של יום, המקום שבו עגנה ועוגנת היאכטה הוא בישראל ושם היא צורכת את השירותים הציבוריים שמעניקה המדינה לאזרחיה ולתושביה".

## דגשים

- סגירת תיקים במע"מ וביטוח לאומי.
- המלצות הרפורמה במיסוי בינלאומי – חזקה חלוטה לתושב חוץ.

# המשך דיווח בישראל

## עובדי מדינה

- הגדרת "תושב" בפקודה סעיף (א)(4) להגדרה "שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים ולפיהם יראו יחיד שאינו תושב ישראל לפי פסקאות (1) ו-(2) כתושב ישראל, ובלבד שהתקיים בו אחד מאלה:
  - (א) הוא עובד מדינת ישראל;
  - (ב) הוא עובד רשות מקומית בישראל;
  - (ג) הוא עובד הסוכנות היהודית בארץ ישראל;
  - (ד) הוא עובד הקרן הקיימת לישראל, קרן היסוד - המגבית המאוחדת לישראל;
  - (ה) הוא עובד חברה ממשלתית;
  - (ו) הוא עובד רשות ממלכתית או תאגיד שהוקם לפי חוק,"

## עובדי מדינה

- תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), התשס"ו-2006 (להלן: "תקנות היחידים")  
" יראו כתושב ישראל יחיד שאינו תושב ישראל כאמור בפסקה (א)(4) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב" שבסעיף 1 לפקודה (להלן - ההגדרה), בכל אחד מאלה:  
(1) אם הוא עובד מדינת ישראל - אם יחסי עובד מעביד בינו לבין מדינת ישראל החלו כאשר היה אותו יחיד תושב ישראל;  
(2) אם הוא עובד של מעביד אחר המפורט בפסקה (א)(4) להגדרה - אם יחסי עובד מעביד בינו לבין אותו מעביד החלו כאשר היה היחיד תושב ישראל, ובלבד שלא חלפו חמש שנים מיום שהחל היחיד לעבוד אצל אותו מעביד מחוץ לישראל, והכל אלא אם כן הוכיח אחרת להנחת דעתו של פקיד השומה."

מה דין בן/בת הזוג?



# עובדי מדינה

כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב - 1982  
"עובד" - כל אחד מאלה:

- (1) יחיד תושב ישראל, שנשלח למדינת חוץ לשם ביצוע עבודה בשביל מעביד, במשך תקופה רצופה העולה על שמונה חודשים או תקופה רצופה קצרה ממנה, שאישר לו המנהל מטעמים ביטחוניים בהתייעצות עם מנכ"ל משרד הביטחון או מנכ"ל משרד ראש הממשלה, לפי העניין; לענין זה, מי שביצע עבודה תקופה רצופה כאמור, יראוהו כעובד מהיום שבו החל בביצוע העבודה;
- (2) יחיד תושב ישראל, המבצע עבודה בשביל מעביד במדינת חוץ, במשך תקופה רצופה העולה על שמונה חודשים (17), ואינו עובד כמשמעותו בפסקה (1) (להלן - עובד מקומי ישראלי); לענין זה, מי שביצע עבודה תקופה רצופה כאמור, יראוהו כעובד מהיום שבו החל בביצוע העבודה;
- "מעביד" - מעביד שהוא תושב ישראל, מדינת ישראל, רשות מקומית בישראל, הסוכנות היהודית לארץ ישראל, הקרן הקיימת לישראל או קרן היסוד - המגבית המאוחדת לישראל;
- "משכורת חוץ" - משכורת כמשמעותה בתקנות מס הכנסה (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה), התשנ"ג-1993 (להלן - תקנות ניכוי ממשכורת), המופקת במדינת חוץ, לרבות כל תוספת המשתלמת בשל עבודה במדינת חוץ ולרבות כיסוי הוצאות, או תשלומים בכל צורה שהיא;

# סעיף 31 לפקודה

• סעיף 31 לפקודה המעניק לשר האוצר סמכות רחבה להתקין תקנות קובע כי:

"שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להתקין תקנות - בין דרך כלל ובין לסוגים של נישומים - בדבר הגבלתו או אי-התרתו של ניכוי הוצאות מסויימות לפי סעיפים 17 עד 27, ובמיוחד בדבר -

- (1) שיטת החישוב או האומד של הוצאות;
- (2) סכומי הוצאות שיותר בניכוי, או שיעוריהן;
- (3) התנאים להתרת הוצאות;
- (4) דרכי הוכחת הוצאות."

## תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972

הגדרות -

**"עיסוק" - עסק - לרבות עיסקה בודדת - משלח-יד וכל מקור הכנסה אחר כמפורט בסעיף 2 לפקודה וכן פעילותו של חבר-בני-אדם שחל עליו סעיף 3(ז) לפקודה;**  
**"מקום עיסוק" - מקום שבו מנהל הנישום, דרך קבע, את עיסוקו;**  
**"הוצאה" - הוצאה המותרת לניכוי לפי סעיפים 17 עד 27 ו-30 לפקודה, לרבות החזר הוצאה, וכן הוצאה מסוג ההוצאות הנזכרות בתקנות אלה שהוציא חבר-בני-אדם שחל עליו סעיף 3(ז) לפקודה, והכל בין אם הוצאה על ידי הנישום ובין אם על ידי אדם אחר מטעמו, לרבות עובד של הנישום.**

דגש: אין הגבלה על עובד

# תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972

## הוצאות לחו"ל – כרטיס טיסה

"(2) הוצאות שהוצאו בקשר לנסיעה לחוץ-לארץ אם הנסיעה לחוץ-לארץ והשהייה שם היו הכרחיים לייצור ההכנסה, ובחבר-בני-אדם שחל עליו סעיף 3(ז) לפקודה - אם היו הכרחיים לפעילותו, כמפורט להלן:

(א) הסכום שיותר בשל הוצאות לרכישת כרטיס טיסה –

(1) **בטיסה במחלקת תיירים - 100% ממחיר הכרטיס;**

(2) **בטיסה במחלקת עסקים או במחלקה ראשונה - 100% ממחיר כרטיס במחלקת עסקים**

באותה טיסה."

# תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972

## הוצאות לחו"ל – הוצאות לינה

הסכום שיותר בשל הוצאות לינה –

(1) **בנסיעה אשר כללה לא יותר מתשעים לינות –**

(א) **עבור שבע הלינות הראשונות - כל הוצאות הלינה המוכרות;**

(ב) **עבור שאר הלינות (מהלינה השמינית ואילך) –**

(1) **לגבי לינה שעלותה נמוכה מ-152 דולר - כל הוצאות הלינה המוכרות;**

(2) **לגבי לינה שעלותה גבוהה מ-152 דולר - 75% מהוצאות הלינה המוכרות [259.5\$] אך לא פחות 152 דולר ללינה.**

(2) **בנסיעה אשר כללה יותר מתשעים לינות - הוצאות הלינה המוכרות אך לא יותר 152 דולר ללינה (4,560 דולר ל- 30 לילות).**

**לענין זה - שתי נסיעות או יותר שלא היתה ביניהן שהייה רצופה בישראל של ארבעה עשר יום לפחות, ייחשבו כנסיעה אחת.**

(3) **"הוצאות לינה מוכרות" - הוצאות הלינה בפועל המוכחות בהתאם לתקנה 6, או 346 דולר ללינה, הנמוך ביניהם."**

# תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972

## הוצאות לחו"ל – הוצאות אחרות

הסכום שיותר בשל הוצאות אחרות –

- (1) אם נדרשו הוצאות בשל לינה - לא יותר מ-97 דולר לכל יום שהייה בחוץ לארץ ;
- (2) אם לא נדרשו הוצאות בשל לינה - לא יותר מ-162 דולר לכל יום שהייה בחוץ לארץ.

- עובדי רילוקיישן?
- נודים דיגיטליים?

# תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972

## הוצאות לחו"ל – הוצאות אחרות

עמ"ה 9048/05, גריידי אלונה ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 1 (2012) – שכיר נשלח לחו"ל לצורך שחיטה כשרה.

**"תקנה 2(2)(ב)(3) לתקנות הוצאות מיוחדות מאפשרת לנישום לנכות סכום קבוע שאינו מוכח בהתאם לתקנה 6 - זאת ביחס להוצאות הלינה. סייג זה אינו מתאפשר ביחס ל"הוצאות אחרות", על פי תקנה 2(2)(ג) לתקנות. מאחר ובענייננו לא הצהיר המערער על הוצאות שהוציא בפועל - לא ניתן לסווג את הוצאותיו ולהתאימן לאחד משני הכללים השונים, זה של הוצאות הלינה או זה של הוצאות אחרות. מכל מקום, בענייננו אין נפקות לסיווג ההוצאות מאחר והמערער טען בפה מלא כי לא הוציא כלל הוצאות במהלך ימי החול-ולפיכך, כפי שהוסבר לעיל, אינו זכאי לניכוי ההוצאות, בין אם הוצאו לצורך לינה או לכל צורך אחר. ודוק, גם הסייג לפיו ניתן לנכות הוצאות לינה ללא הוכחת ההוצאות אין משמעו פטור גורף ממס בגובה התקרה אלא הניכוי מתאפשר על סמך הצהרת הנישום כי הוציא את ההוצאות בפועל."**

# תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972

## הוצאות לחו"ל – שכירת רכב

(ד) הסכום שיותר בשל הוצאות שכירת רכב בחוץ לארץ, לא יעלה על הוצאות השכירות בפועל או על 76 דולר ליום, לפי הנמוך.

## הוצאות חינוך ילדים

"שהה הנישום בחוץ-לארץ תקופה רצופה העולה על 10 חדשים, יותרו לו הוצאות חינוך בשל חינוך ילדיו שטרם מלאו להם 18 שנים בשנת המס, בסכום שלא יעלה על 866 דולר לחודש לכל ילד כאמור; עלו הוצאות החינוך שהוציא הנישום מעל לסכום האמור, רשאי הנציב להתיר לו בניכוי את עודף הוצאות החינוך שהוציא, כולו או מקצתו בהתחשב במקום המגורים ובתנאי הלימוד."

מה קורה בשנת ההגעה?



# תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972

הוצאות לחו"ל – מקומות עם ניכוי מוגבר

הסכום שיותר בשל הוצאות אחרות –

(ה) על אף האמור בפסקה זו הנציב רשאי לקבוע רשימת מקומות בהם יותרו לניכוי בתקופה שיקבע עד 125% מסכומי ההוצאות המותרים לניכוי כולן או חלקן. קביעה כאמור תפורסם ברשומות

# קביעת מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות) (רשימת מקומות לעניין ניכוי הוצאות בחו"ל), התשס"ו-2005

ניכוי הוצאות בחו"ל:

רשימת המקומות שבהם יותרו בניכוי 125% מסכומי הוצאות המותרות בניכוי לפי תקנה 2(2)(ב) ו-(ג) לתקנות, היא הארצות המפורטות להלן:

אוסטרליה	דנמרק	ספרד
אוסטריה	הולנד	עומאן
איטליה	הונג קונג	פינלנד
איסלנד	הממלכה המאוחדת (בריטניה)	צרפת
אירלנד	טייואן	קאטר
אנגולה	יוון	קוריאה
בלגיה	יפן	קמרון
גרמניה	לוקסמבורג	קנדה
דובאי	נורווגיה	שבדיה
		שוויץ

# תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972

תקנה 6 – דרכי הוכחה –

"לא יותרו לניכוי ההוצאות המפורטות בתקנות אלה, אלא אם הגיש הנישום מסמכים או קבלות לאימות ההוצאות להנחת דעתו של פקיד השומה וכן הוכחות אחרות כפי שיקבע הנציב."

# סעיף 100א – מס יציאה

## סעיף 100א לפקודה – מס יציאה

**100א (א) נכס של אדם תושב ישראל שחדל להיות תושב ישראל, ייחשב כנמכר ביום שלפני היום שבו חדל להיות תושב ישראל.**

**(ב) אדם כאמור בסעיף קטן (א) שלא שילם את המס במועד שבו חדל להיות תושב ישראל, יראו אותו כאילו ביקש לדחות את תשלום המס למועד מימוש הנכס, ובמועד המימוש ישלם את המס החל בשל מכירת הנכס במועד שבו חדל להיות תושב ישראל, בסכום השווה לסכום המס החל על חלק הרווח החייב; ואולם, הפרשי הצמדה וריבית, כהגדרתם בסעיף 159א ייווספו רק החל במועד המימוש ועד לתשלום המס בפועל**

**(ג) על אף האמור בסעיף קטן (ב), היתה מכירת הנכס חייבת בתשלום מס בישראל במועד המימוש, ישולם המס המתחייב בשל רווח ההון במועד המימוש, במקום המס על פי הוראות סעיף קטן (ב)...".**

# סעיף 100א לפקודה – מס יציאה

- **חלופה ראשונה:** סעיף 100א לפקודה קובע, כי נישום תושב ישראל שחדל להיות תושב ישראל, רואים אותו כאילו מכר את נכסיו (מכירה רעיונית) **ביום שלפני היום שבו חדל להיות תושב ישראל**. אירוע המס חל לכאורה ביום בו חדל הנישום להיות תושב ישראל, וככלל הנישום יחויב בתשלום המס לפי שווי השוק של הנכסים באותו המועד.
- **חלופה שנייה:** סעיף 100א לפקודה, ממשיך וקובע חלופה נוספת המהווה את **ברירת המחדל**, לפיה נישום שלא שילם את המס במועד שבו חדל להיות תושב ישראל, רואים אותו כאילו ביקש לדחות את תשלום המס למועד מכירת הנכס בפועל. במועד מכירת הנכס, ישלם המוכר את המס החל בשל מכירת הנכס במועד שחדל להיות תושב ישראל, בסכום השווה לסכום המס החל על "חלק הרווח החייב". **דהיינו, במועד המכירה יתחייב המוכר במס ישראלי, רק בגין חלק רווח ההון שנצמח בתקופת תושבותו בישראל.**
- לעניין זה יחול ייחוס ליניארי של הרווח על פני הזמן ממועד רכישת הנכס ועד מועד המכירה, כאשר רק על החלק המיוחס עד למועד ניתוק התושבות ישולם מס ישראלי.

## דגשים פרקטיים

- סוגי הנכסים
- פוטנציאל לכפל מס (אמנות מס חריגות - קנדה, מלטה, דנמרק, אוסטרליה, גרמניה)
- תכנון אפשרי: פעילות באמצעות חברת החזקות זרה וחלוקת דיבידנד לאחר מועד העזיבה
- רפורמה מוצעת במיסוי בינלאומי

# סעיף 100א לפקודה – מס יציאה

מס הגירה בצורתיו השונות, מקובל במדינות רבות ובניהן ארצות הברית, קנדה וספרד.

- בעיה מרכזית - כפל מס עם מדינת התושבות החדשה כתוצאה ממס היציאה. גם מדינת התושבות החדשה של היחיד עשויה לבקש להטיל מס על רווח ההון ממכירת הנכס, גם אם אותו יחיד היה תושב המדינה האחרת בחלק מהתקופה בה נצמח רווח ההון. פתרון אפשרי ניתן למצוא באמנות בילטרליות למניעת כפל מס והימנעות ממס.
- במרבית אמנות המס של ישראל, כמו גם באמנת המודל של ארגון ה-OECD נקבע, לעניין מכירה של נכס (אשר אינו מקרקעין או חברה שמחזיקה במקרקעין), כי מקום בו תושב מדינה אחת, מוכר בריווח מניות של חברה תושבת המדינה האחרת, אזי מדינת התושבות מקבלת זכות מיסוי בלעדית בגין מיסוי ריווח ההון. משמע, רווח זה יהיה כפוף למיסוי במדינת התושבות של מוכר המניות בלבד ופטור מחבות במס במדינת התושבות של החברה שמניותיה נמכרו (מדינת היעד).
- סעיף 100א לפקודה מתיר כאמור לכאורה לרשות המסים בישראל לגבות מס בגין הרווח שנצמח בתקופת התושבות בישראל, גם לאחר ניתוק התושבות של הנישום, באם הנישום לא שילם מס הגירה במועד שבו חדל להיות תושב ישראל.

# יחסי הגומלין בין מס הכנסה לבין המוסד לביטוח לאומי



# תושבות לצורך ביטוח לאומי

- תושב ישראל חייב בדמי ביטוח לאומי וזכאי לרשת הביטוח הנפרסת בחוק.
- המונח תושב ישראל מופיע בהקשרים שונים 59 פעמים בחוק הביטוח הלאומי.
- בכל זאת, חוק הביטוח הלאומי אינו מגדיר את המונח "תושב" או "תושב ישראל" ואף אינו מאמץ לתוכו את ההגדרה הקיימת בפקודת מס הכנסה.

## תושבות לצורך ביטוח לאומי

- בתי הדין לעבודה הם אלו שיצקו תוכן למונח "תושבות" - תושב ישראל הוא אדם שמרכז חייו בישראל ושהיעדרותו ממנה היא היעדרות ארעית בלבד.
- במקביל, המוסד לביטוח לאומי קבע כללים מעשיים על בסיס מבחן מרכז החיים (מירב הזיקות), לפיהם בהתקיים תנאים מסוימים, אדם מוחזק כמי שאינו תושב ישראל.
- בעוד כללי המוסד דנים בניתוק תושבות מישראל והפסקת החבות בדמי ביטוח, פסקי הדין עוסקים גם בשאלה מתי אדם נחשב תושב ישראל, הזכאי לגמלה מהמוסד לביטוח לאומי.
- על פי פרק יא' לחוק הביטוח הלאומי "תושב ישראל" חייב בתשלום דמי ביטוח ומס בריאות גם בתקופות שהותו בחו"ל.

## חלופות הסיווג השונות בעקבות עזיבת ישראל

- באופן כללי, ניתוק תושבות לצרכי ביטוח לאומי מחזק את ניתוק התושבות לצרכי מס הכנסה, אך הוא עלול לגרום לאובדן זכויות בישראל, לרבות חברות בקופות החולים וכן לעלויות נוספות בעת השיבה לישראל.
- חשוב להבין את היתרונות והחסרונות של אופציית הניתוק ואת יחסי הגומלין שבין רשות המסים לבין המוסד לביטוח לאומי בטרם קבלת החלטה בסוגיה.
- דרכים פרקטיות לניתוק תושבות לצרכי חוק הביטוח הלאומי:
  - באמצעות בל/627
  - אי תשלום דמי ביטוח לאומי במשך שנתיים (הקפאת תושבות).
- חלופת תשלום דמי ביטוח מינימאליים (203 ₪ בחודש) פעם ברבעון – סטטוס לעל"ע (עד חמש שנים).
- שימוש באמנה לביטחון סוציאלי ככל שקיים עם מדינת התושבות החדשה.

# יחסי הגומלין בין תושבות לצרכי מס לבין תושבות לצרכי ביטוח לאומי

בתי המשפט בישראל נדרשו פעמים רבות להכריע בשאלה – האם משך תושבותו של יחיד לצרכי ביטוח לאומי אינו מעלה או מוריד לצורך קביעת תושבותו לצרכי מס של היחיד לפי פקודת מס הכנסה.

בעניין **גונן (ע"א 477/02)**, המערער עבד בארה"ב במסגרת חברה שהקים. במהלך שהותו מחוץ לישראל החזיק דירה בישראל, הגיש דוחות מס בישראל ושילם דמי ביטוח לאומי בישראל.

ביישום מבחן מרכז החיים בית המשפט העליון קבע כי השארת נקודות אחיזה מסויימות בישראל כגון בית ותשלום דמי ביטוח לאומי אין בהם בכדי לשלול את ניתוק תושבותו לצרכי מס של יחיד ובזו הלשון:  
**"העובדה שהמערער הותיר אחריו בארץ נקודות אחיזה מסויימות אף היא אין בה כדי לשלול את המסקנה שאליה הגעתי, וזאת נוכח האינדיקציות הרבות שפורטו המלמדות על העתקת מרכז חיו של המערער לארצות-הברית לפני המועד הקובע לענייננו."**

# יחסי הגומלין בין תושבות לצרכי מס לבין תושבות לצרכי ביטוח לאומי

בעניין סולר (עמ"ה 7083) המערער עזב בגפו את ישראל לארצות הברית לצרכי עבודה. בישראל נותרה למערער דירה שבה התגוררו אישתו וילדיו, כמו כן המערער המשיך לשלם דמי ביטוח לאומי בישראל. בית המשפט המחוזי קבע הן על פי מבחן מרכז החיים והן על פי כוונתו הסבייקטיבית של המערער, כי הינו תושב חוץ לצרכי מס. בית המשפט המחוזי הדגיש כי רצונו של המערער לשמור על רצף זכויותיו למקרה שיפוטר או לתקופת הפנסיה מעידים על רצונו העתידי של המערער ולא על תושבותו הנמשכת בישראל ובזו הלשון:

**"כפי שגם על כך העיד המערער, ואין בכך להעיד על תושבות המערער עצמו. גם המשך תשלום דמי ביטוח הלאומי ודמי החבר בקופת חולים זכו להסבר מספק מהמערער, לפיו ביקש לשמור על רצף זכויותיו למקרה שיפוטר (כפי שאכן אירע) או לתקופת הפנסיה. מעשים אלה מעידים על צפיית העתיד ולא דווקא על תושבות נמשכת."**

# יחסי הגומלין בין תושבות לצרכי מס לבין תושבות לצרכי ביטוח לאומי

- בעניין רפי אמית (ע"א 476/17) – המערער טען כי אינו תושב ישראל לצורך מס בשנת המס 2007. המערער ביסס את טענתו בהחלטת המוסד לביטוח לאומי לפיה הוא אינו תושב ישראל לצרכי ביטוח לאומי מאותה שנה. על אף החלטת המוסד לביטוח לאומי נקבע בהמשך כי המערער עדיין ממשיך להיות תושב ישראל לצורך מס ואין בהחלטת המוסד כדי לנתק את תושבותו.

מכאן ניתן להסיק כי אף ביישום מבחני מרכז החיים על ידי בתי המשפט, עצם היותו של יחיד מבוטח במוסד לביטוח לאומי בוודאי שאינה מכריעה את הכף להיותו תושב ישראל לצרכי מס.

**דיווחים צולבים:**

- בל/627
- טופס 1348

# מועד החזרה

# נקודות ציון בעת חזרה לישראל

חזרה לאחר 4 שנים – חלופה שנייה של תושב חוץ –  
הגדרת "תושב חוץ" בסעיף 1 לפקודה, כדלקמן:

"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);".

- חזרה לישראל לאחר לפחות 6 שנים – תושב חוזר
- חזרה לישראל לאחר לפחות 10 שנים – תושב חוזר ותיק
- הגעה לישראל לראשונה – תושב ישראל לראשונה ("עולה חדש") – אין הגדרה ממצה דגש – בחינה עובדתית החיים של ניתוק תושבות על רקע מרכז לאורך התקופה נדרשת



# מועד עלייה/חזרה לישראל – לצרכי מס

## מהו מועד העלייה/ חזרה לישראל לצרכי מס?

אין הוראה ברורה בפקודה. דבר משפיע ישירות על עצם הזכאות להטבות מס (2007) ועל מועד תחילת הטבות המס וסיומן.

עמדת רשות המסים בחוזר 1/2011 שכותרתו "קביעת מועד ניתוק תושבות של תושב ישראל ומועד בו הפך תושב חוץ לתושב ישראל":

על מנת ליצור **וודאות ובהירות** בשאלות הנוגעות למועד שבו הפך יחיד לתושב ישראל (לעניין ההגדרה המהותית), להלן יפורטו התנאים שבהתקיימם יש לראות את היחיד **כמי שהעביר את מרכז חייו לישראל**. המועד יהיה **המוקדם** מבין המועדים המפורטים בחלופות להלן:

**חלופה ראשונה: לגבי יחיד שאינו בעל משפחה שיש לו בית בישראל, בין אם הוא בבעלותו ובין אם שכור על ידו או שיש לו רשות להשתמש בו (להלן: "בית קבע")**, **החל מהמועד בו הבית משמש למגוריו**. לעניין זה, יש לראות ביום בו החלה תקופת מגורים מהותית, כמועד בו החל בית הקבע לשמש למגורי היחיד. יצוין, כי תקופת מגורים מהותית יכולה להיות גם תקופה הקצרה (גם אם באופן משמעותי) **מ-183 ימים בשנת מס** אם למשל היא מתקיימת במשך מספר שנים ברציפות.

## מועד עלייה/חזרה לישראל – לצרכי מס

### עמדת רשות המסים בחוזר 2011/1 (המשך):

- חלופה שנייה - לגבי יחיד בעל משפחה שיש, לו או למשפחתו, בית קבע בישראל הזמין לשימוש האישי, והמשפחה נמצאת עם היחיד בישראל החל מהמועד בו הבית משמש למגוריהם הקבועים של מי מבני המשפחה.
- חלופה שלישית - יום סיווגו כעולה חדש או כתושב חוזר, בהתאם למבחני משרד הקליטה וכפי שמופיע בתעודת עולה חדש או בתעודת תושב חוזר, שהונפקו על ידי משרד הקליטה...
- תיתכנה נסיבות הקושרות את היחיד לישראל מלבד בית קבע ו/או מקום מגורי המשפחה וכן האמור בפסקה 2(א) אותה הגדרה (ההגדרה הכמותית), ויהיה בהן ללמד כי ליחיד/או למשפחתו מרכז חיים בישראל, ובמועד מוקדם יותר, גם אם החלופות מפורטות בסעיפים 1.4.3 ו-2.4.3 יצביעו על תוצאה שונה". יישום מבחן מרכז החיים בנסיבות העניין.

## "דחיית מועד ההגעה לישראל" - תקנות היחידים

- הגדרת "תושב ישראל" בפקודה מאפשרת לשר האוצר לקבוע, כי יחידים אשר מרכז החיים מצוי בישראל לא ייחשבו כתושבי ישראל לצרכי מס ולהפך, בהתאמה עשה שר האוצר שימוש בסמכותו והתקין כאמור את תקנות היחידים. תקנה 3 לתקנות היחידים קובעת, כדלקמן:  
**"3. יראו יחיד שאינו עולה חדש ושרואים אותו כתושב ישראל כאמור בפסקה (א)(1) ו-(2) להגדרה, כתושב חוץ, אם בחמש שנות המס הקודמות לשנת המס היה תושב חוץ והוא אחד מאלה:**
  - (1) נציג דיפלומטי ...**
  - (2) חייל בצבא מדינה זרה...**
  - (3) יחיד שהגיע לישראל לשם שירות בצבא הגנה לישראל - עד לסיום שירותו הצבאי, אם ביקש שלא להיחשב תושב ישראל;**

# "דחיית מועד ההגעה לישראל" - תקנות היחידים

(המשך)

(4) סטודנט הלומד בהיקף של חצי תכנית לימודים לפחות - בשלוש השנים הראשונות לשהייתו, בישראל, אם ביקש שלא להיחשב תושב ישראל;

(5) מורה, מרצה או איש מחקר השוהה בישראל במוסד להשכלה גבוהה או במוסד הוראה אחר ומשמש בתפקיד בעבור אותו מוסד - בשלוש השנים הראשונות לשהייתו בישראל;

(6) איש דת ...

(7) חולה המאושפז בבית חולים ...

(8) עיתונאי חוץ וספורטאי חוץ - בחמש השנים הראשונות לשהותם בישראל. "עולה חדש" מוגדר בתקנות כ"עולה כהגדרתו בסעיף 35(ד) לפקודה";

• "עולה" כהגדרתו בסעיף 35 (ד) לפקודה

• מלכודת המס של תוכנית "מסע", קבלת תעודת "עולה" במהלך השירות הצבאי או הלימודים וכו'.

# "דחיית מועד ההגעה לישראל" - תקנות היחידים – החלטת מיסוי 3331/24

## החלטת מיסוי 3331/24 – דחיית מועד החזרה לישראל

- יחיד עזב את ישראל לפני מספר שנים לארצות הברית ושימש שם כחבר סגל קבוע בתחום המדעים המדויקים באוניברסיטה מובילה.
- היחיד יצא לשנת שבתון מהאוניברסיטה האמריקאית. במהלך שנת השבתון ולפני שחלפו 10 שנים מהמועד שבו עזב היחיד את ישראל, הוא התקבל לשמש כחוקר אורח במוסד מחקר ישראלי, ולשם כך עבר לישראל עם משפחתו. לאחר תום תקופת השבתון חזר היחיד עם בני משפחתו לארצות הברית והמשיך שם במשרתו באוניברסיטה האמריקאית.
- מספר חודשים לאחר ששב לארצות הברית קיבל היחיד הצעה לתפקיד קבוע במוסד המחקר הישראלי.
- היחיד נענה בחיוב להצעה ושב עם משפחתו לישראל, וזאת בחלוף למעלה מ-10 שנים מהמועד שבו עזב היחיד את ישראל.

רשות המסים אישרה כי בהתאם לעמידת היחיד בהוראות תקנה 3(5) לתקנות היחידים, יראו אותו כמי שהיה תושב חוץ גם במהלך תקופת השבתון, וזאת גם לעניין קביעת המעמד של "תושב חוזר ותיק".

# תושב חוזר, תושב חוזר ותיק ותושב ישראל לראשונה

## הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: - סעיף 14 (א) לפקודה

תכלית חקיקת תיקון 168:

עידוד עלייה לישראל והשבת ישראלים החיים בחו"ל, תוך הסרת חסמי מס משמעותיים.

14(א). יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק יהיו פטורים ממס במשך עשר שנים מהמועד שהיו לתושבי ישראל כאמור, על הכנסותיהם מכל המקורות המנויים בסעיפים 2, 2א ו-3, שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל, אלא אם כן ביקשו אחרת לעניין ההכנסות, כולן או חלקן;

"תושב חוזר ותיק" – יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך עשר שנים רצופות לפחות.

- חלופת מקום הפקת ההכנסה - על פי רוב הכנסה אקטיבית
- חלופת מקום הנכס המניב – על פי רוב הכנסה פאסיבית

# הטבות מס – תושב חוזר: - סעיף 14 (ג) לפקודה

תכלית חקיקת תיקון 168:

עידוד עלייה לישראל והשבת ישראלים החיים בחו"ל, תוך הסרת חסמי מס משמעותיים.

14(ג). תושב חוזר יהיה פטור ממס במשך חמש שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל, על הכנסות שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל, שאינן הכנסות מעסק, כמפורט להלן, אלא אם כן ביקש אחרת, לעניין ההכנסות, כולן או חלקן:

- (1) הכנסות מקצבה, מתמלוגים, מדמי שכירות, מריבית ומדיבידנד, שמקורן בנכסים מחוץ לישראל שרכש התושב החוזר בתקופת שהותו מחוץ לישראל לאחר שחדל להיות תושב ישראל;
- (2) הכנסות מריבית ומדיבידנד שמקורן בנכסים מחוץ לישראל שהם ניירות ערך מוטבים;

"תושב חוזר" – יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך שש שנים רצופות לפחות.



## הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: סעיף 97(ב)(1) לפקודה

פטור ממס ריווח הון (סעיף 97(ב)(1) לפקודה) -

"יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), פטור ממס על רווח הון ממכירת נכס שהיה לו מחוץ לישראל, אם מכרו בתוך עשר שנים מהיום שהיה לתושב ישראל. לעניין זה, "נכס" - למעט נכס שהגיע לידי היחיד בפטור ממס לפי סעיף קטן (א)(5) החל ביום י"א בטבת התשס"ז (1 בינואר 2007)."

תיקון 168 הרחיב את הפטור, ביחס לתושב חוזר ותיק, גם לנכסים מחוץ לישראל, אשר נרכשו לאחר מועד ההגעה/החזרה לישראל של העולה החדש/ התושב החוזר הוותיק, בהתאמה.

הפטור יחול גם על מכירת מניה של חברה פרטית תושבת ישראל, אשר נרכשה לפני החזרה/ ההגעה לישראל, בכפוף לתנאים של סעיף 97(ב)(3) לפקודה (ראו גם החלטת מיסוי 2545/11).

## הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: סעיף 97(ב)(1) לפקודה

סעיף 1 לפקודה – הגדרת תושב ישראל לגבי חבר בני אדם - חבר בני אדם שהתקיים בו אחד מאלה:

(1) הוא התאגד בישראל;

(2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל, למעט חבר בני אדם שהשליטה על עסקיו וניהולם כאמור מופעלים בישראל בידי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או שהיה לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), וטרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור, או בידי מי מטעמו, ובלבד שאותו חבר בני אדם לא היה תושב ישראל גם אם השליטה על עסקיו וניהולם לא היו מופעלים בידי יחיד כאמור או בידי מי מטעמו, אלא אם כן חבר בני האדם ביקש אחרת;

# הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק - סעיף 134ב לפקודה – עד תיקון 272 לפקודה

פטור מדיווח ומהגשת הצהרת הון (סעיף 134ב לפקודה) -

"על אף הוראות סעיף 131, יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), לא יהא חייב בהגשת דוח כאמור בסעיף 131, לגבי כל הכנסותיו שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל, במשך עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור; הוראות סעיף זה לא יחולו על הכנסות שלגביהן ביקש היחיד, לפי הוראות סעיף קטן (א) של סעיף 14, כי לא יחולו הוראות הסעיף הקטן האמור, ולגבי הכנסות שמקורן בנכס שהגיע לידי היחיד בפטור ממס לפי סעיף 97(א)(5) - החל מיום 1 בינואר 2007."

בהתאמה, סעיף 135(ב) לפקודה קובע, כי עולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים יהיו פטורים מהגשת הצהרת הון על נכסיהם והונם מחוץ לישראל, במשך 10 שנים מיום הפיכתם לתושבי ישראל.

הוראה זו חלה ביחס למי שנהיה לתושב חוזר ותיק / עולה חדש לפני יום 1 בינואר 2026 – תיקון 272 לפקודה

# תיקון 272 לפקודה – ביטול הפטור מדיווח

- ביטול סעיף 134ב – פטור מדיווח – ביחס למי שנהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק מיום 1 בינואר 2026 ואילך.
- ביטול הפטור שבסעיף 135(ב) מחובת הגשת הצהרת הון ביחס לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק.
- הוספת חובת דיווח ספציפית בסעיף 135א1 לפקודה, ביחס לחבר בני אדם תושב חוץ אשר השליטה והניהול על עסקיו מופעלים מישראל על ידי תושב ישראל לראשונה / תושב חוזר ותיק ואשר אינו נחשב לתושב ישראל בהתאם להחרגתו מהגדרת תושב ישראל הקבועה בסעיף 1 לפקודה ביחס לתאגיד.
- בנוסף הרחבת חובות הדיווח החלות על נאמנויות, ועוד.

# הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: כרסום ראשון – "פעילות מעורבת"

בהתאם לעמדת רשות המסים בחוזר 1/2011 לא יינתן פטור מלא ממס על הכנסות מפעילות מעורבת.

**"פעילות מעורבת" - במקרים בהם עולה חדש או תושב חוזר ותיק הפיק הכנסות מיגיעה אישית, והכנסות אלו נבעו מפעילות מעורבת שחלקה בוצע בישראל וחלקה מחוץ לישראל (להלן: "פעילות מעורבת"), חלק ההכנסה שהופק בישראל אינו זכאי לפטור הקבוע בסעיף 14(א) לפקודה שכן ההכנסה הופקה בישראל."**

**"לשם קבלת הפטור על ההכנסות שהופקו מחוץ לישראל, רשאי היחיד לפצל את ההכנסות שנבעו מהפעילות המעורבת לפי יחס מספר ימי עסקים בהם שהה היחיד במהלך השנה מחוץ לישראל ביחס לכלל ימי העסקים בשנה."**

החלטות מיסוי 4528/15 ו- 2316/18 – ביחס לשכירים.

# הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: כרסום שני – עמדות חייבות בדיווח

עמדה מס' 13/2016 - יצירת מוסד קבע (לתושב חוץ שהוא תושב מדינה גומלת) או פעילות מניבת הכנסה בישראל (לתושב חוץ שאינו תושב מדינה גומלת) ע"י תושב חוזר ותיק או עולה חדש

א) הכללים ליצירת מוסד קבע לתאגיד זר, תושב מדינת אמנה, וייחוס רווחים בגין מוסד הקבע לגבי הכנסות שהופקו בישראל, יחולו באופן דומה לגבי פעילות התאגיד הזר בישראל בין אם הפעילות מבוצעת על ידי תושב חוץ ובין אם היא מבוצעת על ידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק בהתאם להוראות סעיף 14 לפקודה.

ב) הכללים לייחוס רווחים של תאגיד זר, שאינו תושב מדינת אמנה, יחולו באופן דומה לגבי פעילות התאגיד הזר בישראל בין אם הפעילות מבוצעת על ידי תושב חוץ ובין אם היא מבוצעת על ידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק בהתאם להוראות סעיף 14 לפקודה.

# הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: "מוסד קבע" - עמדות חייבות בדיווח

**עמדה מס' 13/2016 - המשך:**

"העובדה כי המחוקק **מיעט** מגדרי חברה תושבת ישראל בסעיף 1 לפקודה, חברה שנשלטת ומנוהלת מישראל בידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או בידי תושב חוזר ותיק בתקופת ההטבות, אינה גורעת מן האפשרות למסות פעילות שהתבצעה בישראל והכנסות שהופקו בישראל בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק עבור החברה הזרה כאמור".

**סעיף 131ה' לפקודה:**

"**עמדה חייבת בדיווח**" - עמדה שמתקיימים בה כל אלה: (1) היא **עומדת בניגוד** לעמדה שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס שלגביה מוגש הדוח; (2) **יתרון המס** הנובע ממנה עולה על **5 מיליון** ₪ באותה שנת מס או על **10 מיליון** ₪, במהלך ארבע שנות מס לכל היותר.

חריג: הכנסת הנישום בשנת המס, למעט רווח הון, אינה עולה על **3 מיליון** ₪ והוא הפיק רווח הון, אשר אינו עולה על **1.5 מיליון** ₪.

## החלטת מיסוי 9001/20

**הנושא: קביעת מועד תושבות בישראל לראשונה ליחיד וזכאות להטבות בשל כך, ומיסוי שירותים שהעניק היחיד לחברה זרה שבשליטתו לאחר מועד העלייה - החלטת מיסוי בהסכם העובדות העיקריות**

- המבקש הינו רווק, נולד בחו"ל בסוף שנות ה-80.
- המבקש הגיע לישראל במהלך חודש אוגוסט 2019 (להלן: "מועד העלייה").
- החל ממועד העלייה, קיים למבקש בית קבע בישראל, הוא שוהה כדרך קבע בישראל, ומרכז חייו בישראל.
- המבקש הינו בעל שליטה בחברה זרה שהוקמה לפני מועד העלייה העוסקת בתחום הטכנולוגיה הדיגיטלית. לטענת היחיד, עד למועד העלייה המבקש עבד בחברה הזרה אולם לא תוגמל בפועל, ולא היו לו הכנסות כלשהן מהחברה מיום הקמתה. מיום העלייה המשיך המבקש להעניק שירותים לחברה הזרה ללא תגמול.
- בשנים 2015-2017 ביקר היחיד בישראל לעיתים תכופות יותר מאחר והיה בקשר זוגי עם תושבת ישראל. בעת ביקוריו של היחיד בישראל הוא שהה בעיקר בבתי מלון ו/או התארח בבתים של חברים.



## החלטת מיסוי 9001/20 - המשך

- בשנת 2015 המבקש שהה 85 ימים, בשנת 2016 המבקש שהה 110 ימים בשנת 2017 המבקש שהה 93 ימים.
  - בשנת 2019 המבקש שהה 46 ימים בישראל עד למועד העלייה ו- 97 ימים לאחר מכן. בשנת 2020 המבקש שהה 231 ימים עד למועד מתן ההחלטה.
- עיקרי ההחלטה:**
- הבקשה לקביעת מעמד היחיד כ"תושב ישראל לראשונה" ממועד העלייה ולקבלת הטבות שנקבעו במסגרת תיקון 168 לפקודה **התקבלה**.
  - אם היחיד יפסיק את תושבותו במהלך תקופת ההטבות קבלת ההטבות תינתן עד למועד ניתוק התושבות.
  - **שווי השירותים אותם העניק היחיד לחברה הזרה החל ממועד העלייה הינם הכנסה של היחיד שהופקה ונצמחה בישראל. ככל שהיחיד יעניק שירותים לחברות זרות שבשליטתו, במישרין או בעקיפין, הם יינתנו במחיר שוק בהתאם לסעיף 85א לפקודה.**
  - לא נבחן קיומו של מוסד קבע של החברה הזרה הנובע מפעולותיו של היחיד.

# הטבות מס לתושב חוזר ותיק ותושב ישראל לראשונה – פסיקה רלוונטית

# הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: - "פעילות מעורבת"

עניין תלמי (ע"מ 24557-02-15) (2018)

עובדות:

- המערער נולד בישראל בשנת 1953 ועזב לטובת אנגליה בשנת 1987 בגיל 34. עד לשנת 2004 עסק המערער בפיתוח של מוצרים ונכסים במסגרת עבודתו בקבוצת EMC הבינלאומית.
- הנכסים כללו לטענתו שיטות מימון לרכישת מוצרי החברה באמצעות הסכמי ליסינג, כמו גם שיווק מחדש של אותם מוצרים בתום תקופת הליסינג.
- בשנת 2004 הוגדר תפקידו של המערער כמשווק ומפתח של המודל השיווקי הכלול ב"נכסים" למדינות עם שווקים מתעוררים. בהתאם להסכם שנחתם עם הקבוצה, קיבל המערער, לטענתו, תמורה מהחברה, כנגזרת של ה"נכסים" שפיתח.
- בשנת 2007 חזר לישראל ושימש באותו תפקיד בחמש מדינות ים תיכוניות, כולל ישראל.

# הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: - "פעילות מעורבת"

עניין תלמי (ע"מ 24557-02-15) (2018)

טענת המערער:

- טענתו המרכזית של המערער הייתה כי התמורה אותה קיבל מהחברה החל מיום 1.7.2004 ואילך, מהווה נגזרת של ה"נכסים" שפיתח במהלך התקופה בה חי באנגליה. לדבריו, במסגרת תפקידו הרב לאומי אין זיקה בין זמן שהותו בכל אחת מן הטריטוריות עליהן הוא מופקד לתמורה המשולמת לו מהחברה.
- יש להחיל לגביו את מלוא הפטור לתושב חוזר ותיק שבסעיף 14(א) לפקודה לפי שתי החלופות המצויות בו: לפי חלופת מקום הנכס - שכן מקור הכנסותיו מהחברה הוא בנכסים שפיתח המערער עבור החברה בתקופה בה חי מחוץ לישראל, בהיותו תושב אנגליה; לפי חלופת מקום הפקת וצמיחת ההכנסה - הכנסותיו מהחברה בתקופות הרלוונטיות לא היו תלויות בשהותו בטריטוריות השונות.
- לחילופין, ביקש המערער לקבוע את חבות המס על בסיס הייחוס לטריטוריות השונות בהתאם לימי עבודה בישראל.

## הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: - "פעילות מעורבת"

(עניין תלמי (ע"מ 15-02-24557) (2018))

- בית המשפט המחוזי דחה את הערעור בסוגיה זו וקבע כי בהעדר ראיות מתאימות, המערער לא הוכיח קיומו של "נכס" מחוץ לישראל.
- המערער חתם עם הקבוצה על **חוזי עבודה סטנדרטיים**, בהם מעוגנים תנאי עבודה מקובלים: גובה השכר, מקום ביצוע העבודה, זכויות נלוות כגון השתתפות באחזקת רכב, כפיפות לבעל תפקיד בחברה וכדומה.
- גם ביחס לחלופת מקום הפקת וצמיחת ההכנסה נמצא כי מרבית השנה בישראל, המערער עובד ממשרדי החברה הישראלית מול לקוחות ישראליים, וכי פעילותו בחו"ל הסתכמה בפגישות עם נציגי הקבוצה בחו"ל, השתלמויות בכנסים וכיוצא בכך.
- **"בהעדר ראיות מצדו של המערער בכל הנוגע לאופן שבו יש לפצל את ההכנסה, בין זו שהופקה מעבודתו בישראל ובין זו שהופקה מעבודתו בחו"ל, איני רואה מקום שלא לאמץ את ה"מפתח האובייקטיבי" בו עשה המשיב שימוש.** המדובר במפתח המתבסס על חלוקת ימי העסקים בהם שהה המערער בחו"ל מתוך סך ימי העסקים בשנות המס נשוא הערעור, כאמור בחוזר מס הכנסה 1/2011".

## הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: - "פעילות מעורבת"

עניין תלמי (ע"מ 15-02-24557) (2018)

"לגישתי, את ההוראה בסעיף 14(א) לפקודה, המתייחסת להכנסות "שמקורן בנכסים מחוץ לישראל" ראוי לפרש באופן רחב, כך שהיא חלה הן על הכנסות פסיביות, והן על הכנסות פירותיות שמקורן בנכסים כאמור. על כן, שיטות עבודה, שיטות מכירה, מוצרים פיננסיים, מנגנונים שונים וכדומה, שפותחו על ידי תושב חוזר בתקופה בה היה בחו"ל, עשויים להיחשב כ"נכסים" לצורך קבלת הפטור לפי סעיף 14(א) לפקודה, ככל ש"נכסים" אלו הינם בבעלות התושב החוזר, או ככל שההכנסה משולמת בזיקה ממשית אליהם. כך, אם מדובר ב"נכס" השייך למעסיק, אשר פותח על ידי התושב החוזר כחלק מעבודתו ותפקידו אצל המעסיק, וזה האחרון מצא לנכון לתת לו תגמול בשל כך, הרי שתגמול זה, ככל שהוא ממשיך להשתלם לידיו של התושב החוזר גם לאחר שובו לישראל, עשוי להיחשב כהכנסה שמקורה בנכס המצוי בחו"ל. הוא הדין במקרה שבו לשם הפקת ההכנסה מ"הנכס", נדרש הנישום לפעילות נוספת לאחר הגיעו לישראל. בנסיבות אלה, אין לומר כי אין כלל ועיקר בידי הנישום "נכס" בחו"ל, אלא כי התוצאה האפשרית היא שיש לפצל את ההכנסה בין זו שמקורה בנכס גופו, ובין זו המופקת בשל הפעילות הנעשית בישראל, באותה מידה שהמשיב עצמו נוהג לפצל את ההכנסה לזו שהופקה בישראל ולזו שהופקה בחו"ל, כגון על בסיס ימי השהייה."

## הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: - "פעילות מעורבת"

### עניין תלמי (ע"א 1779/18) (2020) – הערעור לעליון נדחה

• בערעור שהגיש המערער לבית המשפט העליון הוא טען כי יש לראות בחברה כ"נכס" על פי פרשנות סעיף 14(א) לפקודה ולכן על פי חלופת מקום הנכס המניב, הואיל והכנסתו שולמה על ידי החברה, שפעילותה ובסיסה באנגליה, ואשר העסיקה אותו גם לפני שובו לישראל, יש לראות בהכנסה ככזו אשר נובעת מנכס בחו"ל.

• את סעיף 14(א) לפקודת מס הכנסה, כנוסחו לאחר תיקון 168, יש לקרוא בשים לב ל"תורת המקור", על פיה מסווגות הכנסות לעניין פקודת מס הכנסה. על כן נדרש, בשלב ראשון, לקבוע מהו המקור אליו יש ליחס הכנסה מסוימת, ולאחר מכן לבחון לאור הכללים החלים ביחס למקור זה האם ההכנסות מכוחו הופקו מחוץ לישראל (עניין אליו מתייחס סעיף 4א לפקודה) או שמקורן בנכס שמחוץ לישראל (עניין אותו יש לבחון לפי טיב מקור ההכנסה בו עסקינן).

## הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: - "פעילות מעורבת"

### עניין תלמי (ע"א 1779/18) (2020) – הערעור לעליון נדחה

• מבחינה מעשית, משמעות מבחן זה הוא שהכנסות אקטיביות, אשר המקור להן הוא מאמץ מתמשך של הנישום (כגון הכנסה מעבודה או מעסק), אינן מהוות כלל הכנסות "שמקורן בנכסים", וממילא חלופת מקום הנכס המניב אינה רלוונטית לגביהן. לעומת זאת, הכנסות פסיביות, הנובעות מרכושו של הנישום ולא ממאמציו, יהיו לרוב כאלה "שמקורן בנכסים", ולפיכך הפטור בגינן יכול להינתן לא רק לפי מקום הפקת ההכנסה, אלא גם לפי מקום הימצא הנכס המניב.

• תכליתו של תיקון 168, ושל הפטור בסעיף 14(א) לפקודה בפרט, היא להשיג את המטרה של 'ניטרליות המעבר', דהיינו למנוע חיוב מס שנוצר רק מהטעם היחיד שהנישום בחר לעלות או לשוב לישראל, כך שההחלטה האם לעבור לישראל או לאו, תהא נטולה השפעות מיסוייות...אין מדובר בהקטנת חבות המס שחלה על הנישום עובר לעלייתו לישראל, ועל כן אין מקום להחיל את הפטור על הכנסה שממילא היה משולם בגינה מס לרשויות בישראל גם אלמלא המעבר.



# עניין ירון מאיר – יישום הטבות מס תושב חוזר

עניין מאיר (ע"מ 20-01-21579) (2022)

## עובדות

- באותו עניין, עזב המערער את ישראל בחודש מאי 2007 לטובת קניה, וחתם על חוזה עבודה מול חברת Balton CP Limited אשר הינה חברה זרה תושבת בריטניה. בהמשך, בשנת 2008 העתיק המערער את מרכז חיו לטנזניה ועבר לעבוד עבור חברת Tansat (T) LTD. בשנת 2009, התקשר המערער עם שלושה שותפים, תושבים זרים, בעסקה על בסיס זיכיון של אחד השותפים, להפצה באפריקה של סמן כימי לצביעת דלק (להלן: "הסמן").
- לשם הפצת הסמן הקימו המערער והשותפים חברה זרה תושבת BVI בשם GFI Global Projects LTD (להלן: "GGP"), כאשר חלקו של המערער בהון המניות היה 16.33%. כפי שהוסכם בין בעלי המניות, מאז הקמתה, GGP מחלקת את רווחיה כדיבידנד לבעלי מניותיה בהתאם לחלקם היחסי בהון המניות.

# עניין ירון מאיר - עניין ירון מאיר – יישום הטבות מס תושב חוזר

עניין מאיר (ע"מ 20-01-21579) (המשך)

## עובדות

- בחודש מאי 2010 הקימה GGP חברת בת בטנזניה בשם Global Fluids International (T) LTD (להלן: "GFI (T)"). בהמשך, GFI(T) חתמה על הסכם מול ממשלת טנזניה, לסימון דלקים באמצעות הסמן למשך שלוש שנים.
- המערער כיהן כמנכ"ל GFI (T) בתקופה שבין חודש יולי 2010 לבין חודש דצמבר 2011 בתמורה לשכר חודשי של 5,000 דולר. על הכנסותיו ממשכורת כמנכ"ל GFI (T) שילם המערער מס ודמי ביטוח לאומי בטנזניה, כדין תושב טנזניה. בתום שנת 2011, כשנתיים וחצי לפני חזרתו לישראל, סיים המערער את תפקידו כמנכ"ל GFI (T) והחברה העסיקה מנכ"ל מקצועי שאינו מבעלי מניות GGP. לצד עבודתו כמנכ"ל GFI (T), הועסק המערער כעובד שכיר בחברת GGP, במטלות ניהול ואדמיניסטרציה שונות, לרבות ניהול כספים.

# עניין מאיר - יישום הטבות מס תושב חוזר

עניין מאיר (ע"מ 20-01-21579) (המשך)

עובדות

- מאז חזרתו של המערער לארץ ביום 1 ביולי 2013 הגיש המערער לפקיד השומה דיווחים על הכנסותיו, אשר היו בעיקרן הכנסות מדיבידנד שקיבל מחברת GGP, ושעליהן ביקש פטור ממס לפי סעיף 14(ג)(1) בפקודת מס הכנסה. בנוסף, בשנים 2015-2016 דיווח המערער על הכנסה ממשכורת בגין עבודה אותה ביצע מביתו עבור חברת GFI AFRICA LTD. מול הכנסה זו ביקש המערער לנכות חלק מהוצאות אחזקת הבית.

# עניין מאיר – יישום הטבות מס תושב חוזר

## עניין מאיר (ע"מ 20-01-21579) (המשך) עיקרי המחלוקת – סיווג שונה של הכנסות המערער

- פקיד השומה חשד בדיווחי המערער נוכח הדיווחים על הכנסה מדיבידנד פטור ממס, המסתכמת למספר מיליוני שקלים בכל אחת משנות המס, לעומת הכנסה זעומה ממשכורת, שממנה ביקש המערער לנכות חלק מהוצאות הבית.
- בשנת 2016 חקרה היחידה הארצית לשומה את אמיתות דיווחיו של המערער ושלחו לו שאלון בדבר הכנסותיו בארץ ובחו"ל. המערער הגיש את המסמכים הנדרשים וחומר חשבונאי רב ליחידה הארצית לשומה, אך זו נמנעה מלקבוע שומה לפי מיטב השפיטה ומנגד לא אישרה את דוחותיו של המערער.

# עניין מאיר – יישום הטבות מס תושב חוזר

עניין מאיר (ע"מ 20-01-21579) (המשך)  
פסק הדין (הערעור התקבל):

- כבוד השופטת יעל ייטב בחנה את טענת הסיווג השונה של ההכנסה מדיבידנד אותה ערך המשיב וציינה כי: "סיווג התשלומים כדיבידנד על פי הדין הכללי, נלמד מכלל הראיות שהציג המערער, המעידות בראש ובראשונה על כך ש GGP-חילקה לבעלי מניותיה את רווחיה, פרו רטה, וגם על כך שהמערער לא נתן ל-GGP בשנות המס נושא הערעור, שרות כלשהו שבעדו שולמה לו תמורה" [ההדגשה במקור].

## עניין מאיר – יישום הטבות מס תושב חוזר

ע"מ 20-01-21579 ירון מאיר נ' פקיד שומה אילת (המשך)

### נפסק

**משכורת לצד דיבידנד** - בית המשפט סבור אף כי ייתכנו מצבים במסגרתם בעלי המניות לא יקבלו שכר דירקטורים או דמי ניהול, חרף תפקידם כדירקטורים, ויסתפקו בחלוקת רווחיה של החברה כדיבידנד בלבד בכובעם כבעלי מניות. ובכלל לדידו, מבחינת הדין הכללי אין כל מניעה שחברה תשלם לבעלי המניות בה תשלום בעד יגיעה אישית לצד תשלומי דיבידנד, ואין בתשלום מסוג אחד כדי לפסול את התשלום מהסוג השני ובלשונו:

**"עצם העובדה שלבעל המניות הכנסה מהחברה על פי סעיפים (1)2 או סעיף (2)2 בפקודה, אינה מונעת את האפשרות שיחולק לו דיבידנד, אשר יחוב במס לפי סעיף (4)2 בפקודה. דומה כי בעניין היחס בין סעיפי המקור האמורים, לא תחול "החזקה" שלפיה יסווגו תשלומי דיבידנד לבעלי מניות, שלהם משולמת גם הכנסה לפי סעיפים (1)2 או (2)2 כהכנסה לפי סעיף (2)2 דווקא (או (1)2 לפי העניין), במקום כהכנסה לפי סעיף (4)2 בפקודה.2**

# עניין מאיר – יישום הטבות מס תושב חוזר

עניין מאיר (ע"מ 20-01-21579) (המשך)

התנהלותה של רשות המיסים

- היות והמערער דיווח על הכנסה ממשכורת בגין עבודה המתבצעת בביתו, המפקחת שטיפלה בשומה של א' וכן רכז החולייה ההתייצבו בביתו הפרטי של המערער, מבלי לתאם את בואם מראש, בטענה שהגיעו לביקורת בעסק. כבוד השופטת ייטב סברה כי אין לקבל התנהלות זו של רשות המיסים אשר לא עולה בקנה אחד עם תכליות הפטור:

**"קשה להימנע מהרושם שתכליתו של הפטור ממס לא נשקלה בענייננו על ידי פקיד השומה, בשעה שננקטו הליכי שומה קיצוניים ושנויים במחלוקת, כגון ביקורת בלתי מתואמת בבית מגוריו [ההדגשה במקור] של המערער, תוך חריגה מסמכות, בניגוד להוראות הפנימיות שבגדרן פועל פקיד השומה"**

# מיסוי בינלאומי במישור המשפחתי



# מתנה

"מתנה" מוגדרת בחוק המתנה, תשכ"ח-1968 כדלקמן:  
"מהות המתנה

1. (א) מתנה היא הקניית נכס שלא בתמורה.

(ב) דבר-המתנה יכול שיהיה מקרקעין, מטלטלין או זכויות.

(ג) מתנה יכול שתהיה בויתורו של הנותן על זכות כלפי המקבל או במחילתו של הנותן על חיוב המקבל כלפיו."

## מתנה

סעיף 97(א)(5) לפקודה מקנה פטור ממס ריווח הון על מתן מתנה:

**"מתנה לקרוב וכן מתנה ליחיד אחר אם שוכנע פקיד השומה כי המתנה ניתנה בתום לב ובלבד שמקבל המתנה אינו תושב חוץ";**

**מהי מתנה לצרכי מס?**

**"כשלעצמי סבורני, כי תפקידנו בפרשנות חקיקה הוא "לקיים הרמוניה חקיקתית בתוך מערכת החקיקה, באופן שהפירוש שיינתן לדבר חקיקה ישזר נאמנה עם רקמת החקיקה, ויהא לגוף אחד, שלם עמה" ... עקרון זה חל גם בפרשנות חוקי המס, שכן אלה "מתפרשים על פי אותם כללי פרשנות החלים בפירושם של חוקים בדרך כלל" (א. ברק, "פרשנות דיני המסים", מסים י"א/4 (1997), א-1)."** (ע"א 8763/06)

# מתנה

דגשים –

- מתנה לקרוב/ יחיד אחר בתום לב.

- הפטור ניתן לנותן המתנה:

- "מכירה" מוגדרת בסעיף 88 לפקודה על דרך הריבוי "מכירה" – לרבות חליפין, ויתור, הסבה, העברה, הענקה, מתנה, פדיון, וכן כל פעולה או אירוע אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך כל שהיא מרשותו של אדם, והכל בין במישרין ובין בעקיפין, אך למעט הורשה;

- פטור ממס אצל מקבל המתנה (תנאי סף שהמתנה לא ניתנה עבור שירות או נכס).

- חשיבות לתצהיר/ הסכם מתנה.

- מתנה לתושב חוץ לא תהא פטורה ממס ונותן המתנה יהיה חייב במס במועד מתן המתנה (עמדה חייבת בדיווח מס 96/2021).

## מתנה

סעיף 62 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) תשכ"ג- 1963 מעניק פטור ממס שבח להעברת דירה במתנה לקרוב:

**62. (א) מכירת זכות במקרקעין והקניית זכות באיגוד ללא תמורה מיחיד לקרובו – יהיו פטורים ממס; לעניין זה, "קרוב" – קרוב כאמור בפסקאות (1) ו-(2) להגדרה "קרוב" שבסעיף 1, וכן אח או אחות, לגבי זכות שקיבלו מהורה או מהורי הורה בלא תמורה או בירושה.**

סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר קרוב פסקאות (1) ו-(2) להגדרת "קרוב" כדלקמן:  
**"קרוב" לאדם פלוני –**

(1) **בן-זוג;**

(2) **הורה, הורי הורה, צאצא, צאצאי בן-זוג ובני-זוגם של כל אחד מאלה;**

• **אין הגבלה על קרוב "תושב חוץ"**

## מתנה

תקנה 20 - 22 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), תשל"ה-1974 (להלן: "התקנות") מסדירות את ההקלות במס רכישה במכירת דירה ללא תמורה לקרובים:

• **20. במכירת זכות במקרקעין ללא תמורה מיחיד לקרובו, יהיה מס הרכישה שליש ממס הרכישה הרגיל.** (מה לגבי איגוד מקרקעין? - פשרה בבית המשפט העליון בו"ע 1298/01 רוגובין נ' מנהל מס שבח).

• **21. על אף האמור בתקנה 20 מכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים ללא תמורה לבן-זוג המתגורר יחד אתו בדירה, פטורה ממס רכישה (ו"ע 13755-04-23 קרולין אן בולג נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב).** בני זוג תושבי שוויץ שבן הזוג העביר במתנה את זכויותיו לבת הזוג.

• **22. מכירת זכות במקרקעין שהיא ויתור על זכות במקרקעין שנתקבלו בירושה לטובת בן-זוגו של המוריש, פטורה ממס רכישה.**

• תקנה 1 לתקנות:

"קרוב" - בן-זוג, לרבות מי שהיה בן-זוג במשך ששה חדשים שקדמו למכירת זכות במקרקעין, הורה, צאצא, בן-זוגו של צאצא, אח ואחות.

# עקרון רציפות המס במישור המיסוי הבינלאומי

## עלות מקורית ו-Step Up

סעיף 88 לפקודה כולל הגדרה של "המחיר המקורי" של נכס אשר הגיע לידי נישום במתנה או בירושה, לעניין חישוב רווח הון בידי הנישום:

לגבי נכס שניתן במתנה מקרוב – "יתרת המחיר המקורי של הנכס בעת שניתן במתנה על ידי הרוכש האחרון שרכשו שלא במתנה פטורה ממס"; "

לגבי נכס שהתקבל בירושה לאחר 1981 – "יהיה השווי השווי שהיה נקבע אילו מכר המוריש את הנכס"; "

• הכלל - עקרון רציפות המס

# רווח הון במישור הבינלאומי – עלות מקורית ו-Step Up

## עקרון רציפות המס

**עמדה מספר 109/2021 - קביעת מחיר מקורי ויום רכישה בנכס שהתקבל במתנה או**

**בהורשה מאת תושב ישראל לראשונה/תושב חוזר ותיק/תושב חוזר**

נכס שהתקבל במתנה או בהורשה בידי תושב ישראל מאת תושב ישראל לראשונה / תושב חוזר ותיק / תושב חוזר בתקופת ההטבות, לא יוצר בסיס עלות חדש ולא יוצר מועד רכישה חדש. בהתאם לכך לא יראו במועד פטירת המוריש או ביום מתן המתנה לפי העניין, כיום רכישת הנכס בידי תושב ישראל היורש או מקבל המתנה, לפי העניין. כמו כן, המחיר המקורי של הנכס בעת מכירה עתידית יהיה המחיר המקורי שהיה בידי המוריש או נותן המתנה, לפי העניין, ולא יקבע בהתאם לשווי השוק של הנכס ביום הפטירה או ביום המתנה, לפי העניין.

הדיווח על עמדה זו יבוצע ע"י היורש או מקבל המתנה בשנה בה נוצר חיסכון במס כתוצאה מנקיטת העמדה המנוגדת כגון בעת מכירת הנכס לאחר מכן על ידי היורש/מקבל המתנה, בעת ניכוי הוצאות פחת שלא בהתאם לקבוע בעמדה וכיוצ"ב.

# הורשה

- ירושה אינה נחשבת כאירוע מס לצרכי הפקודה (סעיף 88) ולצרכי חוק מיסוי מקרקעין (סעיף 4).

## סוגיות פרקטיות

- מוריש תושב ישראל – יורש תושב חוץ (הורשה לתושב חוץ) – לא ממוסה (אין מנגנון Step out).
- מוריש תושב חוץ - יורש תושב ישראל (הורשה לתושב ישראל) - לכאורה עליית הערך של הנכס מהיום שנרכש מחוץ לישראל על ידי המוריש ועד שהגיע לנישום, חייבת במס ישראלי.
- מנגנון Step in –

- טופס (905) - "קביעת מחיר מקורי ויום רכישה בעת קבלת נכס בחו"ל (Step UP)". החלטת מיסוי בהסכם ב"מסלול ירוק" המאשרת לקבוע כי תאריך פטירת המוריש יחשב כיום רכישת הנכס בידי היורש ואילו המחיר המקורי של הנכס לעניין רווח הון בעת מכירה עתידית על ידי היורש, יקבע בהתאם לשווי השוק של הנכס ביום הפטירה בין אם שולם מס עיזבון ובין אם לא.



# רווח הון במישור הבינלאומי – עלות מקורית ו-Step Up

- **חריג לכלל רציפות המס: Step Up**  
רשות המסים מאפשרת לנישומים אשר קיבלו בירושה או במתנה "נכס חו"ל" מידי תושב חוץ לקבל במסגרת של החלטת מיסוי פרטנית מאת רשות המסים אישור בדבר שווי ומועד הרכישה של הזכויות בנכס חו"ל, לפיהם ייקבע רווח ההון בידי היורש / המקבל, במכירה עתידית של הזכויות בנכס שהתקבל.
- **"נכס חו"ל" – נכס שאינו מהווה זכויות במישרין או בעקיפין לנכסים שנמצאים בישראל.**
- לעניין רווח הון בגין נכס חו"ל בידי מקבל תושב ישראל, המחיר המקורי ויום הרכישה יהיו שווי הנכס במועד פטירת המוריש או במועד מתן המתנה, בהתאמה.
- תשלום מסי עיזבון / ירושה – תנאי? ניתנים לקיזוז כנגד רווח הון במכירה?
- אפשרות לזיכוי מס רווח הון אשר שולם בגין מכירת הנכס בחו"ל
- **דגש:** יש לבחון במקרה הפרטני לאור הגבלות מובנות במסגרת הטופס (כמו למשל קיזוז הפסדים, אי ניכוי פחת וכו').

# רווח הון במישור הבינלאומי – עלות מקורית ו-Step Up

פנייה לקבלת החלטת מיסוי על Step up יכולה להיעשות ב"מסלול ירוק":

דף 1 מתוך 2 905

יש למלא את הטופס ב - 3 העתקים
לשימוש המשרד מספר בקשה
<input type="text"/>



בקשה להחלטת מיסוי בהסכם  
ב"מסלול ירוק"

בנושא: קביעת מחיר מקורי ויום רכישה בעת קבלת נכס חו"ל  
**Step Up**

(סמך/י ✓ במשבצת המתאימה)

1. פרטים אישיים

מדינת תושבות המוריש/המעניק(2)		מספר מזהה(1)		שם המוריש/המעניק
מספר תיק ניכויים		מספר תיק במס הכנסה	מספר זהות היורש/המקבל	שם היורש/המקבל
9				

# רווח הון במישור הבינלאומי – עלות מקורית ו-Step Up

פנייה לקבלת החלטת מיסוי על Step up יכולה להיעשות ב"מסלול ירוק":

## 2. העובדות

תיאור הנכס המועבר בירושה או ניתן במתנה					
2.1 הנכס התקבל <input type="checkbox"/> בירושה <sup>(3)</sup> <input type="checkbox"/> במתנה <sup>(4)</sup>					
2.2 סוג הנכס <input type="checkbox"/> נדל"ן <sup>(5)</sup> <input type="checkbox"/> ניירות ערך <input type="checkbox"/> סחירים <sup>(6)</sup> <input type="checkbox"/> אחר <sup>(7)</sup>					
2.3 הנכס המועבר אינו זכות מישרין או בעקיפין לרכוש הנמצא בישראל.					
2.4					
מדינה בה מצוי הנכס	זיהוי הנכס	תאריך פטירת המוריש או תאריך מתן המתנה	שווי הנכס לעניין מס העיזבון או לעניין מס המתנות (אם הוטל) <sup>(8)</sup>	סכום מס העיזבון או מס המתנות (אם הוטל) <sup>(8)</sup>	שווי הנכס בתאריך הפטירה או בתאריך מתן המתנה <sup>(9)</sup>
		/ /			

## 3. הבקשה

קביעת "מחיר מקורי" ו"יום הרכישה" של נכסי הירושה או המתנה לצורכי מס בישראל.

ע"י החטיבה

## הורשה

**"עמדה חייבת בדיווח מס' 8/2016 - הזכאות לפטורים אינה ניתנת להעברה לאחר הזכאות לפטור ממס, מלא או חלקי, אינה ניתנת להעברה לאחר בדרך כלשהי לרבות בדרך של הורשה. כך למשל, בעת מכירת נכסים בידי יורשים שקיבלו בירושה נכסים מתוך עיזבון של מוריש, כאמור המוריש היה זכאי להטבת מס טרם פטירתו (כגון: הטבות לפי סעיף 14, 97(ב), או 9(5) לפקודה), היורשים לא יוכלו לנצל את ההטבה שהיה זכאי לה המוריש.**

## יורש תושב חוץ - המתח שבין סעיף 49א(א) לסעיף 49(ב)(5)

- סעיף 49א(א) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי על מנת להיות זכאי לפטור ממס שבח בעת מכירת דירת מגורים מזכה לפי הפרק, על המוכר להיות:

**"תושב ישראל או תושב חוץ שאין לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב"**

בהמשך מוסיף הסעיף וקובע כי:

**"יראו תושב חוץ כמי שיש לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, כל עוד לא המציא אישור משלטונות המס באותה מדינה כי אין לו דירה כאמור"**

**בהוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 5/2013 הובהר כי לעניין היעדר דירת מגורים במדינת התושבות, אין להסתפק בתצהיר או מסמך אחר אלא אישור רשמי משלטונות המס במדינה.**

## יורש תושב חוץ - המתח שבין סעיף 49א(א) לסעיף 49(ב)(5)

בתוספת מס' 2 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 5\2013 בנושא "חלופות להוכחת העדר דירת מגורים במדינת התושבות של מוכר שאינו תושב ישראל לצורך זכאות לפטור לפי פרק חמישי 1" נקבע "נוהל דרכי הוכחה בהעדר אפשרות להמציא אישור שלטונות המס".

הנוהל מאפשר לתושב חוץ שרשויות המס במדינת התושבות שלו לא מנפיקות אישור כנדרש, להוכיח כי אין בבעלותו דירת מגורים נוספת, בדרך חלופית, שבמסגרתה תושב החוץ יידרש להמציא את המסמכים הבאים:

- להראות במסמכים ובראיות היכן מקום מגוריו הקבוע ומה טיב זכויותיו בבית שבו הוא מתגורר, על פי הסכם שכירות, אישורים מוניציפליים על תשלום כ"מחזיק" להבדיל מבעלים.

- לספק אישור מרשות המס במדינת התושבות על כך שלא דיווח על הכנסות מדמי שכירות בגין דירה.

- להמציא תצהיר ערוך לפי פקודת הראיות שבו הצהרת תושב החוץ על כך שאין לו דירת מגורים נוספת במדינת התושבות, לתמיכה באישורים.

# יורש תושב חוץ - המתח שבין סעיף 49א(א) לסעיף 49(ב)(5)

סעיף 49(ב)(5) לחוק מיסוי מקרקעין מקנה פטור ליורש של דירת מגורים מזכה, בהתקיים התנאים הבאים:

- (5) המכירה היא של דירת מגורים מזכה שקיבל המוכר בירושה, ובלבד שהתקיימו כל אלה:
  - (א) המוכר הוא בן זוגו של המוריש, או צאצא של המוריש, או בן זוגו של צאצא של המוריש;
  - (ב) לפני פטירתו היה המוריש בעלה של דירת מגורים אחת בלבד;
  - (ג) אילו היה המוריש עדיין בחיים ומוכר את דירת המגורים, היה פטור ממס בשל המכירה.

## יורש תושב חוץ - המתח שבין סעיף 49א(א) לסעיף 49(ב)(5)

- במתח שבין הוראת סעיף 49א לחוק מיסוי מקרקעין, אשר דורשת המצאת אישור העדר דירת מגורים במדינת התושבות, לבין הוראות הפטור שבסעיף 49(ב)(5) לחוק מיסוי מקרקעין, עוסקת החלטת מיסוי (שלא בהסכם) 7701/21 אשר פורסמה בדצמבר 2021:

### החלטת מיסוי 7701/21

#### עובדות

- מבקש ההחלטה הינו תושב חוץ (להלן: "המוכר") אשר ירש חלק מדירת המגורים היחידה של אביו (להלן: "המוריש") וביקש למוכרה. המוריש היה תושב ישראל במועד פטירתו ואילו היה עדיין בחיים במועד המכירה, היה זכאי לפטור ממס.
- קרי, תנאי הפטור התקיימו במלואם.
- המוכר לא הוכיח כי אינו בעל דירת מגורים במדינת תושבותו.



# יורש תושב חוץ - המתח שבין סעיף 49א(א) לסעיף 49ב(5) לחוק מיסוי מקרקעין

החלטת מיסוי 7701/21

הבקשה

- להכיר בפטור דירה ירושה בגין עסקת המכר של דירת המגורים, גם ביחס לחלקו של המוכר.

החלטת המיסוי

- רשות המיסים קבעה כי המוכר אינו זכאי לפטור מוריש על אף התקיימות תנאי הפטור, זאת משום שסעיף 49ב(5) לחוק קובע כי הפרק יחול ביחס ל"מוכר" המוגדר בסעיף 49א(א) כתושב ישראל או כתושב חוץ, שהוכיח כי אין בבעלותו דירת מגורים במדינת תושבותו, באמצעות אישור משלטונות המס באותה מדינה או באמצעות הכללים הקבועים בתוספת מס' 2. לעמדת הרשות, ללא הוכחה כאמור, חלה מכח סעיף 49א(א) לחוק חזקה כי למוכר קיימת דירת מגורים במדינת מגוריו ועל כן אינו זכאי לפטור דירת ירושה.

# מיסוי פעילות עסקית/ השקעה במישור המיסוי הבינלאומי

## פתח דבר – משוכות מיסויות

### משוכות מיסויות שחשוב להכיר בפעילות בינלאומית:

- תושבות חברה ומבחן השליטה והניהול (סעיף 1 לפקודה);
- חברה נשלטת זרה (סעיף 75ב לפקודה);
- חברת משלח יד מיוחד (סעיף 75ב1 לפקודה);
- מוסד קבע;
- מחירי העברה (סעיף 85א לפקודה)

# תושבות חברה לצרכי הפקודה מבחן השליטה והניהול

# תושבות חברה לצרכי הפקודה

חברה תושבת ישראל חייבת בהגשת דו"חות ותשלום מס על כל הכנסותיה הכלל עולמיות (בכפוף להוראות אמנות ספציפיות למניעת כפל מס ובכפוף לקבלת זיכוי על מס ששולם מחוץ לישראל).

**"חבר בני אדם" מוגדר בסעיף 1 לפקודה, כדלקמן:  
" " תושב ישראל " או " תושב " -**

...

**(ב) לגבי חבר בני אדם - חבר בני אדם שהתקיים בו אחד מאלה:**

**(1) הוא התאגד בישראל**

**(2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים מישראל... "**

- חבר בני אדם ייחשב כ- "תושב ישראל" אם התאגד על פי חוקי מדינת ישראל (מבחן ההתאגדות"), או אם השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים מישראל ("מבחן השליטה והניהול").
- מבחן השליטה והניהול בוחן שורה של זיקות לפיהן נקבע האם קיימת שליטה וניהול בישראל.

# מבחן השליטה והניהול

**פס"ד ניאגו (עמ"ה 1029/00) (שנה 2012)**

רקע: דיבידנד שהתקבל מחוץ לישראל בשנת 1993 מחברה שנרשמה בא"י הבהמאס. החברה מא"י בהאמה שימשה כמתווכת בין קניינים זרים, בעיקר בארצות הברית, אשר רכשו מוצרי טקסטיל מיצרנים ישראלים, אשר טופלו על ידי חברה קשורה תושבת ישראל.

**נקבע:**

• **מקום הניהול בפועל** - נראה כי **הפעילות העיסקית** העיקרית של החברה, קרי קבלת הזמנות מלקוחות בארה"ב, העברת ההזמנות ליצרנים ואספקת הסחורה נעשו באמצעות מנדלר (הזכ"ן האמריקאי – מ.ע.) והחברה הישראלית ללא מעורבות של מנהלי החברה ועובדיה, וכך אף ביחס לקביעת העמלות שקיבל כל אחד מהגורמים העסקיים המעורבים בפעילות האמורה".

• **"עסקיה של החברה נוהלו בשפה (העברית – מ.ע.) שאינה שגורה בפי מנהליה ו/או עובדיה, ובפועל היו תלויים מנהלי החברה ועובדיה במידע עסקי שהעבירו או לא העבירו להם החברה הישראלית ו/או דורון...**

# מבחן השליטה והניהול

פס"ד ניאגו (עמ"ה 1029/00) (שנה 2012) - המשך:

• מקום קבלת ההחלטות האסטרטגיות –

"אין ספק שהמדיניות העסקית וההחלטות האסטרטגיות ובכלל בכל הקשור לעסקי שיווק הטכסטיל בארה"ב ובחוץ לארץ ובוודאי ביחס לאשראי שניתן ליצרנים הישראליים, התקבלו על ידי המערערים ו/או דורון ואליהו בישראל ובפועל הפלטפורמה התאגידית שהקימו המערערים באיי הבהאמס ו/או בג'נבה לא השפיעה באופן מהותי על העסקים שלכאורה ניהלה החברה".

• אי דיותם של סממנים צורניים –

"אין במנגנון התאגידי הכולל דירקטוריון, משרדים, חשבון בנק ועוד, עליו הצביעו המערערים, כדי ללמד על קיום ממשי של ישות תאגידית עצמאית ונפרדת מהחברה הישראלית ו/או מהמערערים אלא על פלטפורמה תאגידית מלאכותית שהוקמה בשנת 1990 על ידי המערערים לצורך הפרדה מלאכותית של החלק העיקרי בעסקי החברה הישראלית הנוגע לשיווק טכסטיל בארה"ב ובחוץ לארץ"

# מבחן השליטה והניהול

**פס"ד ניאגו (עמ"ה 1029/00) (שנה 2012) - המשך:**

• **מבחן הנחיצות** – בית המשפט אינו מסתפק בבחינת המקום בו מופעל הניהול האסטרטגי והניהול היומיומי, אלא פונה בראש ובראשונה לבחון את עצם הנחיצות בהקמת החברה מאיי בהאמה. לדידו, למרות שהחברה מאיי הבהאמה שימשה כמתווכת פורמאלית בין חברת הטקסטיל הישראלית לבין קנייניה הזרים, למעשה לא היה בה כל צורך אמיתי, וכדבריו:

**"ממילא לא היה לחברה צורך להחזיק מפעלים או עובדים ובהתחשב בדרכי התקשורת המודרניים (אינטרנט, פקס, טלפון ואמצעי תקשורת אחרים) לא היה צורך ממשי במקום פיזי לריכוז הפעילות העסקית של החברה וזו יכולה הייתה להתבצע בכל מקום בו מצוי אמצעי תקשורת מתאים. בנסיבות אלה, נראה שהפעילות העסקית הכרוכה בתיווך בין יצרני טכסטיל ישראליים לבין לקוחות בחוץ לארץ, לא הייתה נפגעת באופן מהותי אילו לא הייתה קמה החברה."**



# מבחן השליטה והניהול

פס"ד ניאגו (ע"א 3102/12) (שנת 2014) – ערעור לעליון - נדחה:

"טענות המערערים נשענות, למעשה, על מספר הערות של בית המשפט המחוזי במסגרת פסק דינו (ראו: פסקות 6 ו-15 בפסק הדין) שלפיהן הקימו המערערים תאגיד מלאכותי לצורך חיסכון במס, אשר לא היה לו קיום משמעותי. אבהיר: אין חולק כי לנישום יש זכות לבחור בצורת ההתאגדות שתוביל לנטל המס הקטן ביותר. בית המשפט המחוזי לא קבע אחרת. יש להבין את דבריו של בית המשפט המחוזי בהקשרם - קרי ביחס לניתוח מבחן הניהול והשליטה בעניינה של החברה הזרה. אילו היו מקימים המערערים חברה זרה בעלת קיום אמיתי, שאכן ניהול עסקיה והשליטה עליהם היו מבוצעים מחוץ לישראל, הרי שאז הדיבידנד שחילקה החברה הזרה לא היה חייב במס כפועל יוצא מסעיף (1)5 הנ"ל. אולם, המערערים ניסו לתפוס את המקל משני קצותיו: גם להקים חברה בחו"ל; וגם להמשיך לנהל אותה מישראל על-ידי תושבי ישראל. בכך, נכנס עניינם לגדרי סעיף (1)5 בהיותה של החברה הזרה נשלטת ומנוהלת מישראל.

# מבחן השליטה והניהול

פס"ד ינקו וייס (ע"מ 1090-06) (2013):

• בית המשפט חזר בתחילה על קביעתו בעניין ניאגו, לפיה מקום שהמדיניות העסקית וההחלטות האסטרטגיות של חברה מתקבלות בפועל בישראל, וההחלטות המהותיות הנוגעות לניהול עסקי החברה השוטפים מתקבלות אף הן בישראל, אזי ניתן לקבוע שמדובר בחברה שהשליטה והניהול בה מופעלים בישראל.

• בהמשך, ציין בית המשפט מהו רף ההוכחה לניהול מחוץ לישראל - רף העולה פלאים בעידן בו האמצעים הטכנולוגיים מאפשרים קשר בינלאומי בקלות: "דומה כי קיומו של מערך ניהולי קבוע ורציף מחוץ לישראל הן ברמת היום יום והן ברמת קביעת המדיניות יכול להוביל למסקנה כי אין המדובר בניהול מישראל אף אם חלק מהמנהלים הם תושבי ישראל. מנהל השוהה שהיה של ממש, שהיה המאפשרת ניהול, במובדל מגיחה מזדמנת, במפעל או עסק בבעלות חברה בחו"ל ומנהל אותו שם, העובדה שהוא תושב ישראל יכול ולא תוביל בהכרח למסקנה כי היא מנוהלת מישראל. ואין הדברים פשוטים בעידן זה שבו באמצעים הטכנולוגיים במרחק יד ניתן להיות בקשר רציף גם ממרחק של אלפי קילומטרים."

# מבחן השליטה והניהול

**פס"ד ינקו וייס (ע"מ 1090-06) (2013) - המשך:**

- יכולות אילו מעלות את רף נטל ההוכחה כשמדובר במי שהוא תושב ישראל ומבקש להוכיח כי לא ניהל ממנה את החברה בחו"ל מישראל. על הנישום יהיה לגבור על עמדה אפשרית של המשיב כי גיחותיו מחוץ לישראל נועדו להסוות ניהול מישראל. עם זאת, מנהל היוצא מישראל לשיבות דירקטוריון מחוץ לישראל, ישיבות שהן בעלות תוכן של ממש, מתקיימות ברציפות בתוך ובצמידות למערך ניהולי שלם המצוי בחו"ל ולא מנוהלות למראית עין בעוד הפעילות הניהולית נעשית ולו חלקה מישראל, יכול ואף מצב זה יעיד כי אין ניהול מישראל. אולם לא כך הם פני הדברים כאן.

# מבחן השליטה והניהול

**פס"ד ינקו וייס (ע"מ 1090-06) (2013):**

המערערת טענה כי היא חברה תושבת בלגיה, והתבססה על הנימוקים הבאים:

- **קיום ישיבות דירקטוריון בפועל** - לא הוכח שהתקיימו ישיבות דירקטוריון בבלגיה, כנטען על ידי המערערת, ומכל מקום, הדירקטורים הבלגים מונו לתפקידם זה רק בדצמבר 2000.
- **קבלת החלטות בדבר נכסי הנדל"ן של החברה** - בחקירתו של אחד הדירקטורים הבלגים, עלה שתפקידו הסתכם לתיווך וניהול אחזקת נכסי המערערת בלבד, וההחלטות הנוגעות לרכישת הנכסים ולקביעת שכר הדירה בגינם לא התקבלו על ידו, אלא על ידי בעלי המניות של המערערת בישראל.
- **קבלת החלטות בדבר מימוש האופציה למכירת מניות החברה המוחזקת** - בחקירת הדירקטור הבלגי השני, עלה כי ההחלטה על מימוש האופציה למכירת החברה המוחזקת התקבלה בידי בעלי המניות בישראל.

# מבחן השליטה והניהול

**פס"ד ינקו וייס (ע"מ 1090-06) (2013) (המשך):**

- **סמכויות למשוך כספים ולשלם הוצאות** – הדירקטורים הבלגים נזקקו לאישורם של בעלי המניות לכל הוצאה העולה על סך של 50,000 פרנק – **סכום זניח ביחס להיקף עסקיה של המערערת**; בעלי המניות הישראלים שמרו לעצמם זכות חתימה בחשבון הבנק של המערערת בבלגיה, זאת נוסף על חשבון הבנק של המערערת אותו ניהלו בישראל.
- **היקף ותנאי העבודה של הדירקטורים** – היקף עבודתו של אחד הדירקטורים הבלגים התמצה **ביום עבודה בשבוע** – לא סביר עבור בעל תפקיד כה בכיר בחברה בסדר גודל של המערערת; נמצא כי שימש כ"דירקטור להשכרה" במספר חברות, וכי משרדו שימש ככתובת רשומה של מספר חברות; וכי שכרם של הדירקטורים **עמד על 250 יורו בחודש**, סכום אשר אינו הולם שכר של מנהלים המחזיקים בידם שליטה וניהול של עסקי המערערת.

אחרית דבר: החברה הנישומה הגישה ערעור על פסק הדין המחוזי, ובית המשפט העליון קיבל את ערעורה. יחד עם זאת, הכרעת בית המשפט העליון לא דנה בשליטה וניהול, וכלל לא נדרשה להתערב במסקנות בית המשפט המחוזי בסוגיה זו. ערעורה של החברה התקבל על ידי בית המשפט העליון מטעמי התיישנות.

# מבחן השליטה והניהול

חברת שי צמרות (ע"מ 13-05-32172):

**הרקע:** חיוב במע"מ בגין מכירת מקרקעין באזור (יישוב אורנית) על ידי חברה מהאזור המוחזקת על ידי חברה פנמית שכל מניותיה הוחזקו על ידי תושב ואזרח ארצות הברית (קמל) ונוהלה על ידי מנהל ישראלי (גיטליס).

• אזרח ישראלי – "חבר-בני-אדם שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל";

• "תנאי לכך שמופעלת שליטה וניהול מישראל הוא כי "מרכז העניינים" של החברה, או "מרכז העצבים" שלה הוא בישראל; "מרכז העצבים" פירושו המקום שבו מתקבלות ההחלטות המהותיות, הבסיסיות, העיקריות והחשובות של החברה ואשר הן מ"נשמת אפה".

• נראה כי מבחן "השליטה והניהול" אינו בוחן בידי מי השליטה והניהול בכוח, אלא בידי מי היא בפועל.

# מבחן השליטה והניהול

**חברת שי צמרות (ע"מ 13-05-32172):**

**"לעניין ניהול החברה - נקבע כי מי שביצע את הניהול בפועל של המערערת בהקשר של מכירת החלקות העודפות היה למעשה גיטליס בהיותו מנכ"ל המערערת. גיטליס העיד כי פעל בשם החברה וחתם על הסכמים בשמה. בהסכם העבודה של גיטליס עם החברה מפנמה נקבע, בין היתר, כי הוא יהיה אחראי לבחור את החלקות (במסגרת ההליך שנקבע בהסדר הנושים), למוכרם לצדדים שלישיים ולגביית תשלומים. דומה אפוא שגיטליס ריכז את עיקר הפעילות העיסוקית של המערערת בנוגע לחלקות....";**

**לעניין השליטה בחברה – נמצא כי לקמל שישב בארצות הברית, לא היה תפקיד ממשי בחברה, כי משקלו בפעילות הנוגעת למגרשים העודפים היה זניח וכי הוא אף לא היה בקיא בתחום שבו המערערת עוסקת. עוד נקבע, כי לקמל לא הייתה ידיעה ממשית על הפעילות העסקית של החברה. אכן, קמל הוא שהחליט להיכנס לפרויקט ואף סיפק לו מימון. עם זאת, חוסר היכרותו של קמל עם החברה ועיסוקיה גרמו לו להזדקק למומחה לתחום עיסוקיה של המערערת. למעשה, גם אם גיטליס דיווח על הנעשה במערערת לקמל והמליץ על אופן הפעולה, המלצותיו אומצו על-ידי קמל באופן כמעט אוטומטי.**

# מבחן השליטה והניהול

חברת שי צמרות (ע"מ 13-05-32172) - המשך:

"לצורך יישום מבחן "השליטה והניהול" יש לתת את הדעת גם לסוג והיקף הפעילות שבה מדובר, לרבות מורכבות הפעילות, רמת ההחלטות הנדרשת ותדירותן;

- יש ומדובר בחברה המבצעת פעילות מורכבת, הדורשת מעורבות גבוהה, תדירה ואינטנסיבית של "ניהול ושליטה", דהיינו כי ההחלטות האסטרטגיות והמהותיות מתקבלות באופן שוטף.
- יש ומדובר בחברה המבצעת פעילות פשוטה יחסית, שאינה דורשת מעורבות מהסוג האמור, כאשר ההחלטות המהותיות מתקבלות לעתים רחוקות. ניתן אף לתאר חברות שבהן נדרשה החלטה מהותית אחת ויחידה (או צבר החלטות מהותיות) שהתקבלה בראשית דרכה, והחלטה זו היא שגזרה את דינה של החברה לאותה פעילות שאינה מורכבת. אין זאת אלא, כי אין מניעה שהחלטה מהותית, המכריעה בשאלת השליטה והניהול, תהא החלטה יחידה ופשוטה; פשטות הפעילות גוזרת, אפוא, את פשוטות ההחלטות".
- דגש: פעילות אינטרנטית (חנויות באמאזון וכיו"ב).
- דגש: שליטה וניהול ביחס לחברות החזקת נכסים מחוץ לישראל (קפריסין, ארצות הברית וכו').



# מבחן השליטה והניהול

## חברת שי צמרות (עליון):

- "לגישתי, מן התכליות הנ"ל עולה כי אין להסתפק במבחן "שליטה" פורמלי-צר, שבגינו כל מי שאוחז באמצעי שליטה ייחשב אוטומטית כמי שמפעיל "שליטה" בחברה לעניין חוק מע"מ. פרשנות שכזו תוביל לכך ששינוי בעל שליטה לבדו עלול לשנות באופן מיידי את המסקנה מהיכן מופעלים "שליטה וניהול" בחברה.
- בחינת השאלה אם פלוני מפעיל שליטה בחברה צריכה להיעשות איפוא באופן מהותי. כך, יש לבחון את קיומה של יכולתו האפקטיבית לתת הוראות, להשפיע ולהחליט בנוגע למדיניות המקרו של החברה. כמו כן, יש לבחון היכן נהוג להחליט בפועל על המדיניות העסקית הכללית של החברה והיכן מוכרעות ההחלטות האסטרטגיות בה.
- דגש: השלכות פסק הדין – תמונת ראי.

# דגשים בשליטה וניהול

## דגשים והמלצות להקטנת החשיפה כי יטען שהשליטה והניהול מופעלים בישראל:

- ניתוח מקדמי של פעילות החברה הזרה והיקף עסקיה;
- ההחלטות האסטרטגיות והמהותיות יתקבלו (בישיבות דירקטוריון/אנשי מפתח) מחוץ לישראל ויתועדו בהתאם;
- תהליך קבלת ההחלטות האסטרטגיות והמהותיות, לרבות - בחינת הצורך, בדיקת האלטרנטיבות, עבודות ההכנה המהוות בסיס לקבלת ההחלטה וההתייעצות עם גורמים מקצועיים - **יתבצע מחוץ לישראל.**
- **החלטות אסטרטגיות לעניין זה הינן:** החלטות עסקיות בהיקף כספי מהותי, ביצוע עסקאות בעלות השפעה מכרעת (למשל: מיזוג); מימון הפעילות השוטפת או מימון עסקה ספציפית ובפרט כשנדרשת החלטה בדבר ערבויות; השקעות מהותיות או במגזרי פעילות חדשים וכיו"ב.
- דירקטוריון החברה הזרה ירכב מתושבי חוץ פעילים ו/או מתושבי ישראל השוהים זמן ניכר מחוץ לישראל לפעילות החברה ויתכנס באופן תדיר מחוץ לישראל על מנת לאשר את מדיניות החברה.

חוזר מס הכנסה 04/2002 + תוספת מאוגוסט 2016

# דגשים בשליטה וניהול

**דגשים והמלצות להקטנת החשיפה כי יטען שהשליטה והניהול מופעלים בישראל:**

- חתימת החוזים המהותיים ותהליך קבלת ההחלטות בגינם מתבצעת מחוץ לישראל.
- מורשי החתימה הם תושבי חוץ ו/או תושבי ישראל השוהים זמן ניכר מחוץ לישראל.
- הניהול השוטף יתבצע ככל הניתן מחוץ לישראל על ידי תושבי חוץ, אנשי מקצוע בתחומם.
- נושאי המשרה בחברה הזרה צריכים להיות מתוגמלים בהתאם למשרתם.
- הלקוחות, הספקים וקבלני משנה תושבי חוץ וההתקשרות איתם תעשה מחוץ לישראל.
- נותני שירותים ובכללם עורכי דין, רואי חשבון, הנהלת חשבונות וכו' יהיו תושבי חוץ וההתקשרות איתם תעשה מחוץ לישראל.
- אתרי האינטרנט של החברה הזרה יישבו על שרת מחוץ לישראל ויעלה בשפה זרה בלבד.
- חשבונות הבנק ומשרדי החברה הזרה מחוץ לישראל.

# AMPELI

TAX LAW OFFICES

**תודה לכולם!**

## שאלות?

**צוות המשרד עומד לשירותכם:**

0722-405100

054-2651516

[meori@ampeli-tax.co.il](mailto:meori@ampeli-tax.co.il)

[www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il)

מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן