

רילוקיישן ופיצול התא המשפחתי לצרכי מס

עו"ד ורו"ח מוטי סבן, שותף, מחלקת מסים, ש. הורוביץ ושות'
כנס מסים ועסקים 2020



מיסוי פרסונאלי אל מול מיסוי טריטוריאלי

• סעיף 2 לפקודת מס הכנסה:

"מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל, ממקורות אלה..."

מיהו יחיד תושב ישראל?

מבחן "מרכז החיים"

• הגדרת "תושב ישראל" בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה:

"תושב ישראל" או 'תושב' -

(א) 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 השאר:

(א) מקום ביתו הקבוע;

(ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;

(ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע;

(ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו;

(ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים;"

מיהו יחיד תושב ישראל? – המשך

החזקות הכמותיות

- **סעיף (א)(2) להגדרת "תושב ישראל" בפקודת מס הכנסה:**

"(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;"

- **סעיף א(3) להגדרת "תושב ישראל" בפקודת מס הכנסה:**

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

מיהו תושב חוץ?

• **תיקון 168 לפקודה, הגדרת "תושב חוץ":**

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

(א) הוא ששה 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);"

• **מועד ניתוק התושבות לצרכי מס בהתאם לחלופה זו:**

• יחיד ששהה בישראל פחות מ-183 ימים בשנת העזיבה – מועד העזיבה

• יחיד ששהה בישראל יותר מ-183 ימים בשנת העזיבה – תחילת השנה העוקבת

מיהו תושב חוץ? - המשך

• ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון (ניתן ביום 22.2.2017):

"הגדרת המונח 'תושב חוץ'... לא באה לסתור את חזקת הימים הקבועה בהגדרת 'תושב ישראל', וכי לא קיימת 'תחרות משפטית' בין ההגדרות. מי שעונה על הגדרת 'תושב ישראל' יוגדר ככזה באופן קטגורי, והוא לא יוכר כ'תושב חוץ' אף אם יש בפיו טענה כי לכאורה הוא מקיים את כל התנאים הקיימים בהגדרת 'תושב חוץ'"

מועד ניתוק התושבות

- מועד ניתוק התושבות הוא המועד שבו מרכז חיו של היחיד הועתק אל מחוץ לגבולותיה

הטריטוריאליים של מדינת ישראל (פרשת סולר, יעל צור)

- **עמדת רשות המיסים:**

- מעבר למדינת אמנה – לפחות 6 חודשים ממועד העזיבה

- מעבר למדינה אחרת – לפחות 12 חודשים ממועד העזיבה

מועד ניתוק התושבות – עובדי Relocation

• החלטת מיסוי 2519/17:

• עובדות הבקשה:

- חברה תושבת ישראל שולחת חלק מעובדיה לעבוד בחברות קשורות בחו"ל;
- העובדים עוזבים את הארץ כשהם מלווים בבני משפחתם;
- העובדים נשלחים לתקופה בת 36 חודשים לפחות;
- העובדים מגיעים לישראל לביקורים קצרים בלבד;
- העובדים מחזיקים בבית קבע במדינת היעד;
- העובדים נחשבים לתושבים לצרכי מס במדינת היעד;
- מדינת היעד היא מדינת אמנה;

מועד ניתוק התושבות – עובדי Relocation – המשך

• ההחלטה:

1. במצב בו אין לעובד בית קבע בישראל – יום הניתוק יהיה המאוחר מבין יום המעבר

למדינת היעד, יום המעבר של בני המשפחה למדינת היעד, היום בו החל להיחשב

העובד כתושב המדינה הזרה לצרכי מס, תום 6 חודשים מהיום בו החל העובד

להתגורר בבית הקבע במדינת היעד

מועד ניתוק התושבות – עובדי Relocation – המשך

2. במצב בו יש לעובד בית קבע בישראל – יום הניתוק יהיה המאוחר מבין תום 12

חודשים ממועד העזיבה של העובד, תום 12 חודשים ממועד העזיבה של בני

משפחתו, תום 12 חודשים מהיום שבו החל להתגורר בבית הקבע במדינת היעד,

היום בו החל העובד להיחשב כתושב במדינה הזרה לצרכי מס

מועד ניתוק התושבות – עובדי Relocation – המשך

3. במצב בו אין לעובד בית קבע בישראל וכן אין לו בית קבע במדינת היעד – מועד

הניתוק יהיה בתחילת שנת המס העוקבת לשנת המעבר למדינת היעד, ובלבד

שהעובד שהה במדינת היעד או במדינת אמנה אחרת מספר גדול יותר של ימים

לעומת מספר ימי השהייה שלו בישראל, ובלבד שהעובד נחשב לתושב מדינת היעד

לצרכי מס

תיקון 223 לפקודת מס הכנסה – הודעה בדבר ניתוק התושבות

- **סעיף 131(א)(5) לפקודה -** יחיד תושב ישראל שירד מהארץ וטוען שאין לראותו משום תושב ישראל בשנת המס, על אף שלפחות אחת מחזקות השהות מתקיימת לגביו באותה שנה, חייב בהגשת דו"ח בישראל, בצירוף הצהרת תושבות ודו"ח המפרט את העובדות עליהן מבוססת טענתו, בצירוף האסמכתאות הרלוונטיות
- **הגשת הדו"ח ככלי לביסוס טענת התיישנות?**

פיצול התא המשפחתי לצרכי מס

- **קריטריון מגורי המשפחה כסממן לאיתור מרכז החיים של הנישום - הנחת**

היסוד היא שככלל, נישום בעל משפחה ישאף למקם את מרכז חייו במדינה בה מתגוררים בני משפחתו

- **חשיבות סממן מגורי המשפחה בעניין בר רפאלי**

- **עמדת רשות המסים - פיצול התא המשפחתי לצרכי מס אפשרי רק במקרים חריגים**

ונדירים במיוחד (חוזר מ"ה 1/2012)

פיצול התא המשפחתי לצרכי מס – המשך

• **אפשרות פיצול התא המשפחתי בראי בתי המשפט בישראל:**

• **פרשת חזן (28.11.95):**

"דומני שבימינו תש כוחה של ההנחה ש'ביתו זו אשתו' (בפרפרזה על הדברים במסכת גיטין נ"ב, ע"א) ואין לייחס לה עוד את המשקל שהיה לה ... לפני יותר מארבעים שנה. ... בתקופתנו מתרבות והולכות המשפחות שבהן חיים בני הזוג בשני מקומות שונים באותה מדינה, ואף במדינות שונות, מקיימים למעשה משקי בית נפרדים ונפגשים לעתים מזומנות באחד משני מקומות מגורים של המשפחה. **הבית, במשמעותו עתיקת היומין, איננו עוד הבית שהיה, על כל המשתמע מכך"**

פיצול התא המשפחתי לצרכי מס – המשך

• פרשת צייגר (30.03.2005):

"יש ותתקיימנה נסיבות בהם מקום 'מרכז החיים' של פלוני - לאמור, מקום מגורי הקבע שלו, יהיה שונה ממקום מרכז החיים של אשתו וילדיו - וזאת כאשר 'מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים' של אותו פלוני מצביעים על פיצול 'מרכז החיים' ומקום מגורי הקבע בין אותו פלוני לבין בני משפחתו"

פיצול התא המשפחתי לצרכי מס – המשך

• פרשת ספיר בבית המשפט העליון (20.05.2014):

"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**"

המלצות הוועדה לתיקוני חקיקה במיסוי בינלאומי

- **תכלית הועדה** - גיבוש רפורמה מהפכנית בתחום המיסוי הבינלאומי ושינוי כללי המשחק בסוגיית הרילוקיישן וניתוק התושבות הישראלית לצרכי מס
- **חזקות כמותיות חלוטות** - יחיד ששהה בישראל במשך 183 ימים בשנת המס, או ששהה 60 ימים בישראל בשנת המס ו-425 ימים סך הכל בשנת המס ובשתי שנות המס שקדמו לה, ייחשב לתושב ישראל לצרכי מס, בין אם מרכז חייו היה בישראל ובין אם לאו.
- השפעה על מועד ניתוק התושבות
- חזקה הפוכה?

המלצות הועדה לתיקוני חקיקה במיסוי בינלאומי - המשך

• **פיצול התא המשפחתי** - יחיד שעזב את ישראל, בעוד שבת/בן זוגו נותרו בישראל, ייחשב לתושב ישראל, וזאת ככל שהוא שהה בישראל במשך 90 ימים לפחות בשנת המס

• ומה עם הלכת ספיר?

• חזקה הפוכה?

• **שינוי הגדרת המונח "תושב חוץ" בסעיף 1 לפקודה** - נישום יחיד ייחשב לתושב חוץ לצרכי מס ככל שימי שהייתו בישראל במשך שלוש שנות מס רצופות לא עלו על 60 ימים בשנה, ובלבד שבשנה הרביעית היה מרכז חייו מחוץ לישראל.

המלצות הועדה לתיקוני חקיקה במיסוי בינלאומי - המשך

- **אכיפת תשלום מס יציאה -**

- **המצב המשפטי כיום -** סעיף 100א לפקודת מס הכנסה

- **קשיי אכיפה ו"תופעת היען"**

- **פתרונות אפשריים -** הצהרת הון במועד העזיבה? העברת הנכסים בחו"ל

- לנאמנות? הפקדת ערבות בנקאית? יישום סלקטיבי כתלות בהיקף הנכסים במועד היציאה?

ש. הורוביץ ושות'

רח' אחד העם 31

תל אביב 6520204

טלפון: 03 567 0700

פקס: 03 566 0974

s-horowitz.com

תודה רבה על ההקשבה

