

07 ביולי 2025

## תזכיר חוק לקביעת מקום התושבות של יחיד לצרכי מס הכנסה חוזר מיסים 8.25

לאחרונה פורסם תזכיר חוק לתיקון לפקודת מס הכנסה הקובע חזקות חלוטות לקביעת מקום התושבות של יחידים לצרכי מס. התזכיר מציע לקבוע את מקום התושבות לצרכי מס של יחידים בהתבסס על "חזקות חלוטות" שימדדו באופן כמותי על בסיס "מבחן הימים" ויצמצמו משמעותית את השימוש במבחנים האיכותיים הקיימים כיום בפקודה ובעיקר את השימוש במבחן "מרכז החיים". ככל ותזכיר החוק יאושר, מחד הוא עתיד להעניק וודאות בכל הקשור לנושא ה"תושבות" לצרכי מס ומאידך הוא יצמצם משמעותית את היכולת לבחון את מקום התושבות על בסיס מבחנים איכותיים (מבחן "מרכז החיים").

### רקע כללי

ב- 2 ליולי 2025 פורסם תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מקום מושבו של יחיד), התשפ"ה-2025 (להלן: "התזכיר"). כיום, הגדרת "תושב ישראל" לצרכי מס מתבססת על מבחן "מרכז החיים" אשר בוחן באופן איכותי את הקשר של היחיד לישראל. מבחן "מרכז החיים" בוחן, בין היתר, את מקום מגוריו הקבוע של היחיד ובני משפחתו, מקום מרכז האינטרסים הכלכליים, מקום העיסוק, מקום מרכז הקשרים החברתיים וכיו"ב. בנוסף, קיימות בחוק כיום גם "חזקות כמותיות" שניתנות לסתירה על ידי הקריטריונים האיכותיים כמוזכר לעיל. "תושב חוץ" מוגדר על דרך השלילה (מי שאינו "תושב ישראל") וכן מי ששהה בישראל פחות מ- 183 יום בשנת המס ובשנת המס שלאחריה, ומרכז חייו לא היה בישראל בשתי שנות המס העוקבות לשנת המס ולזו שאחריה.

### עיקרי התזכיר

התזכיר מציע לקבוע שתי "חזקות חלוטות" אשר במידה והן מתקיימות יראו יחיד כ"תושב ישראל" לצרכי מס (או לחילופין, על דרך השלילה כ"תושב חוץ"). החזקות מתבססות על ימי שהייה בישראל כך שהן יצמצמו משמעותית את הצורך ביישום "מבחן מרכז החיים" ויעניקו וודאות הן לנישום והן לרשויות המס בכל הקשור לנושא התושבות לצרכי מס.

מעבר להגדרת "יום" המוכרת גם כיום תחת החזקות הכמותיות הקיימות, התזכיר מציע הגדרה חדשה העונה לשם "ימי שהייה משוקללים". בהתאם לתזכיר "ימי שהייה משוקללים" יחושבו כדלקמן:

**בשנת המס** - כל יום שהייה ייספר כיום מלא.

**בשנת המס הקודמת/העוקבת** – כל יום שהייה ייספר כ- 1/3 יום.

**בשנת המס שלפני שנת המס הקודמת/אחרי שנת המס העוקבת** – כל יום שהייה ייספר כ- 1/6 יום.

התזכיר מציע שתי חלופות לבחינת החזקות הכמותיות; הראשונה, ללא התייחסות לימי השהייה של בן הזוג (לרבות ידוע בציבור), והשנייה עם התייחסות כאמור.

בחלופה הראשונה (ללא התייחסות לימי השהייה של בן הזוג), מוצע כי יחיד ייחשב ל"תושב ישראל" לצרכי מס במידה ושהה מעל 75 ימים בשנת מס מסוימת בישראל וכן במצטבר יש לו מעל 183 יימי שהייה משוקללים" במשך 3 שנות מס (ראה לעיל אופן ספירת ימי שהייה משוקללים).

החלופה השנייה (עם התייחסות לימי השהייה של בן הזוג), מציעה כי יחיד ייחשב כ"תושב ישראל" לצרכי מס אם שהה מעל 30 ימים בשנת מס מסוימת בישראל וכן במצטבר יש לו מעל 140 יימי שהייה משוקללים" במשך 3 שנות מס ובתנאי שב/בת הזוג של היחיד הינו "תושב ישראל" בהתאם לחלופה הראשונה.

בשתי החלופות, ימי השהייה המשוקללים ב- 3 שנות המס יבחנו על פי כל אחת מ-3 החלופות להלן:  
שנת המס האמורה + שתי שנות המס שקדמו לה.  
שנת המס האמורה + שתי שנות המס שלאחריה.  
שנת המס האמורה + שנת המס הקודמת ושנת המס שלאחריה.

לגבי "תושב חוץ" התזכיר מציע שתי חלופות חלוטות לקביעת יחיד כ"תושב חוץ" לצרכי מס; החלופה הראשונה, ללא התייחסות לבן הזוג, דורשת שהייה של 74 ימים או פחות בשנת מס מסוימת וכן שהייה מצטברת של פחות מ-110 יימי שהייה משוקללים" במשך 3 שנות מס (תחת אותן 3 חלופות). בחלופה השנייה, הכוללת התייחסות לב/בת הזוג נדרשת שהייה של פחות מ-90 ימים בשנת מס מסוימת בישראל וכן פחות מ-140 יימי שהייה משוקללים" במשך 3 שנות מס.

**בהתאם לתזכיר, ככל ואחת החזקות מתקיימת, יראו ביחיד כ"תושב ישראל" ו/או "תושב חוץ" בלא צורך לבחון את מבחן "מרכז החיים". רק במידה ואף אחת מן החזקות אינה חלה ייושם מבחן "מרכז החיים" תוך התחשבות בין היתר במספר "ימי השהייה" של היחיד, כ"תת מבחן" נוסף.**

כמו כן, התזכיר מצייין כי החזקות החלוטות אינן גוברות על הוראות האמנות למניעת כפל מס אשר קובעות גם הן קריטריונים לקביעת "תושבות" בין מדינות.

#### תחילה

התיקונים לעיל בדבר אופן קביעת התושבות, ככל ויאושרו בהליך חקיקה מלא צפויים לחול בקביעת תושבות של יחיד החל משנת המס שלאחר שנת המס שבה יחול יום התחילה לחוק המוצע.

יחידים אשר השינויים לעיל עשויים להיות רלוונטיים לגביהם (עולים חדשים פוטנציאלים ו/או תושבי חוץ אשר "גבוליים" לגבי סטטוס המיסוי שלהם) נדרשים לבחון את השלכות התזכיר ולהיערך לכך.

לצפייה בתזכיר החוק לחץ כאן

אנו עומדים לרשותכם לכל מידע נוסף, ככל שיידרש.

קנובל בלצר סוראיה ושות'  
רואי חשבון

חוזר זה נועד למסירת מידע כללי בלבד. אין לראות בחומר המתפרסם בחוזר זה משום ייעוץ או חוות דעת כלשהיא. לפני נקיטת צעדים כלשהם אנו ממליצים על קבלת ייעוץ מקצועי.

הודעה זו נשלחה אליך מתפוצת הדואר של קנובל בלצר סוראיה ושות', רואי חשבון. אם אינך מעוניין לקבל הודעות נוספות מהתפוצה נא לחץ כאן. לכל בעיה או שאלה נא לפנות ל- [info@mgi-israel.co.il](mailto:info@mgi-israel.co.il) או בטלפון +972.3.600.7822