

משרד 1581
פברואר 2012

אדונים נכבדים,

הנדון: קביעת מועד ניתוק תושבות של תושב ישראל ומועד בו הפך תושב חוץ לתושב ישראל

במהלך קביעת המועד בו ניתק יחיד, תושב ישראל, את תושבותו הישראלית והפך להיות לתושב חוץ לצרכי מס, ומנגד - המועד בו הפך מתושב חוץ לתושב ישראל, מתעוררות שאלות בנוגע למידת השפעתם של גורמים שונים ועובדות שונות על המועדים האמורים לעיל.

רשות המיסים פרסמה את החוזר שבנדון (להלן: "החוזר"), שמטרתו להצביע על מקרים מאפיינים שנבחנו הן במסגרת המוסד להחלטות מיסוי והן בהסכמי השומה והתמודדו עם שאלות אלו, ומהווים אבני דרך לטיפול במקרים עתידיים.

מפאת חשיבות החוזר מובא להנ"ל החוזר כלשונו.

1. רקע כללי

במהלך קביעת המועד בו ניתק יחיד, תושב ישראל, את תושבותו הישראלית והפך להיות לתושב חוץ לצרכי מס, ומנגד – המועד בו הפך מתושב חוץ לתושב ישראל, מתעוררות שאלות בנוגע למידת השפעתם של גורמים שונים ועובדות שונות על המועדים האמורים לעיל, וביניהם:

- מספר הימים בהם שהה היחיד בישראל או במדינה הזרה/מדינות זרות במהלך התקופה הנבדקת;
- קיומו/אי קיומו של בית קבע בישראל/בחו"ל;
- הצטרפותם של בני משפחתו של היחיד אליו;
- המשקל שיש ליחס לעובדה שנשלח לעבוד במדינה זרה מטעם מעבידו הישראלי (Relocation);
- תשלום ביטוח לאומי, מס בריאות וכד';
- החזקה באישור תושבות לצורכי מס מהמדינה הזרה בידי היחיד;
- קבלת מעמד עולה חדש/תושב חוזר, שקיבל יחיד ממשרד הקליטה, לעניין קביעת המועד בו הפך היחיד להיות תושב ישראל לצורכי מס;

מטרת חוזר זה, היא להצביע על מקרים מאפיינים שנבחנו הן במסגרת המוסד להחלטות מיסוי והן בהסכמי השומה והתמודדו עם שאלות אלו, ומהווים אבני דרך לטיפול במקרים עתידיים.

.2

תיאור עיקרי המקרים והחלטות שנתנו בהם**2.1 קביעת תושבות של יחיד בנסיבות של מגורי המשפחה בישראל וימי שהייה רבים של היחיד בישראל****2.1.1 העובדות:**

- 2.1.1.1 היחיד, אזרח ישראלי, יליד שנות ה-60, נשוי ואב לילדים קטינים ובגירים. בשנת 1992 עבר להתגורר יחד עם משפחתו במדינה זרה (להלן: "המדינה הזרה"), שם קיבל תפקיד בכיר בחברה תושבת המקום.
- 2.1.1.2 בשנת 2000 בת הזוג והילדים עברו להתגורר באופן קבוע בישראל, ואילו היחיד נותר במדינה הזרה להמשך ביצוע תפקידו שם. לבני הזוג בית בישראל וליחיד בית קבע ומקום מגורים במדינה הזרה.
- 2.1.1.3 היחיד רשום כחבר גם באגודת המהנדסים במדינה הזרה, וגם באגודת המהנדסים בישראל.
- 2.1.1.4 היחיד משלם תשלומים למוסד לביטוח לאומי ולקופת החולים בישראל, על מנת לשמור על זכויותיו.
- 2.1.1.5 החל משנת 2000, היחיד נוהג לבקר בישראל כ-125 יום במוצע בשנה (כ-20 כניסות ויציאות מישראל בשנה).

2.1.2 הבקשה:

היחיד מבקש להמשיך להיחשב כתושב חוץ לאחר מעבר בת הזוג והילדים לישראל בשנת 2000.

2.1.3 החלטה:

הבקשה נדחתה והוחלט כי יש לראות ביחיד כתושב ישראל החל משנת 2000, בין היתר, מהטעם שאין לאפשר במקרה זה פיצול של התא המשפחתי, במיוחד לאור העובדה כי היחיד מרבה להתגורר בישראל עם משפחתו (מעל ל-125 ימים במוצע בשנה בכל אחת מהשנים, החל משנת 2000).

2.2 קביעת תושבות של בני זוג בנסיבות בהן בני זוג ממשיכים להחזיק במשרותיהם בחו"ל בלבד**2.2.2 העובדות:**

- 2.2.1.1 בני זוג תושבי ואזרחי ישראל עברו להתגורר במדינה זרה החל משנת 1999, יחד עם ילדיהם הקטינים.
- 2.2.1.2 בני הזוג וילדיהם קיבלו אזרחות במדינה הזרה.
- 2.2.1.3 בחודש יוני 2004 הגיעו בני המשפחה לישראל בעקבות פטירת אביו של בן הזוג והתדרדרות מצבה הבריאותי של אמו.
- 2.2.1.4 לאחר הגעת המשפחה לישראל שכרו דירה בישראל ולא עבדו בישראל.
- 2.2.1.5 בת הזוג המשיכה להחזיק במשרתה באירופה כמנכ"ל חברה זרה במשרה מלאה, וגם בן הזוג המשיך להחזיק במשרתו באותה מדינה, דבר שהצריך נסיעות רבות של בני הזוג לחו"ל.

2.2.1.6 להלן פירוט ימי השהייה של בני הזוג בישראל:

שנת המס	מס' ימים בישראל – בן זוג	מספר ימים בישראל – בת זוג
2000	55	50
2001	48	64
2002	50	40
2003	65	55
2004	180	195
2005	195	270
2006	193	241
2007	195	277
2008	210	332

2.2.2 **הבקשה:**

בני המשפחה מבקשים להיחשב כתושבי ישראל החל משנת 2008 ולהינות מהקלות עפ"י תיקון 168 לפקודה.

2.2.3 **החלטה:**

יש לראות את בני הזוג כמי שהפכו לתושבי ישראל החל מחודש יוני 2004, בין היתר, מהטעם שלבני המשפחה בית קבע בישראל, בו הם מתגוררים במרבית ימות השנה, ימי השהייה הממושכים בישראל. כן, מתקיימת לגבי בני הזוג החזקה הכמותית הקבועה בסעיף 1 לפקודה, לפיה נחשבים הם כתושבי ישראל כבר ממועד חזרת המשפחה ארצה בחודש יוני 2004 בהתאם למבחן הכמותי.

יצוין, כי במקרה זה תקנה 3 (7) לתקנות מ"ה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם תושבי ישראל), התשס"ו-2006 אינה חלה, בין היתר מהסיבה שאין תחולה רטרואקטיבית ומן הטעם שהתקנה חלה על הנישום המאושפז ולא על בני משפחה. יחד זאת, נציין כי הגעת הנישומים לסעוד בני משפחה (כפי שהתרחש במקרה האמור) מהווה נוכחות ארעית בישראל, לצורך כך בלבד, והיא לכשעצמה לא תיצור לנישום מרכז חיים או תושבות בישראל.

2.3 **קביעת תושבות ישראלית של יחיד לצורך מס הכנסה במקרה בו נותקה תושבות ישראלית לצורך ביטוח לאומי, ובנסיבות שהמשפחה שוהה בישראל**2.3.1 **העובדות:**

- 2.3.1.1 בשנת 1985 עזב יחיד את ישראל למדינה זרה (להלן: "המדינה הזרה").
- 2.3.1.2 החל משנת 1995 ועד היום מתגורר היחיד במדינה זרה אחרת (להלן: "המדינה הזרה האחרת").
- 2.3.1.3 אשתו וילדיו של היחיד לא עזבו מעולם את ישראל והמשיכו כל העת להתגורר בישראל בבית שכור.
- 2.3.1.4 בשנת 1999 פנה היחיד למוסד לביטוח לאומי בבקשה לראותו כתושב חוץ. המוסד לביטוח לאומי קבע את מעמדו של היחיד כתושב חוץ החל משנת 2000, ומאז חדל לשלם תשלומי ביטוח לאומי ומס בריאות.

- 2.3.1.5 ליחיד חברות בבעלותו במדינה הזרה האחרת.
- 2.3.1.6 היחיד מתגורר בבית שכור במדינה הזרה האחרת, ובבעלותו מבנים במדינה הזרה האחרת המשמשים לצורכי עסקים.
- 2.3.1.7 ליחיד מעורבות חברתית במדינה הזרה האחרת, הכוללת קשרים עסקיים פוליטיים וחברתיים אחרים.
- 2.3.1.8 ליחיד אין נכסים בישראל מלבד חשבון בנק במשותף עם אשתו, המשמש להעברת כספים לבנותיו ואשתו.
- 2.3.1.9 ליחיד דרכון ישראלי.
- 2.3.1.10 להלן פירוט ימי השהייה של היחיד בישראל:

שנת המס	מספר ימים בישראל
2000	130
2001	90
2002	125
2003	150
2004	120
2005	110
2006	140
2007	150
2008	130

2.3.2 הבקשה:

היחיד מבקש שלא להיחשב כתושב ישראל החל משנת 2000 ועד היום. לפיכך, להיות זכאי למעמד של תושב חוזר ותיק עת שובו ארצה.

2.3.3 החלטה:

עפ"י העובדות המתוארות נקבע כי ליחיד מרכז חיים בישראל בשנים שקדמו לשנת 2007, דהיינו נחשב כתושב ישראל כבר לפני יום 1.1.2007, ולפיכך נקבע כי לא יוכל להיחשב כתושב חוזר וותיק, בין היתר, מהטעם שליחיד בית קבע בישראל, בו מתגוררים בקביעות אשתו וילדיו ובו מתגורר אף הוא למשך פרקי זמן ממושכים הנעים בין 3-5 חודשים מדי שנה, וכל זאת אף על פי שלצרכי ביטוח לאומי חדל להיחשב כתושב ישראל החל משנת 2000.

2.4 קביעת תושבות של יחיד בנסיבות של פיצול תא משפחתי, על רקע מספר מועט של ימי שהיית היחיד בישראל והחזקתו באישור תושבות לצרכי מס של המדינה הזרה

2.4.1 העובדות:

- 2.4.1.1 היחיד נולד בישראל ובעל אזרחות ישראלית.
- 2.4.1.2 בשנת 1975 נישא היחיד לאשתו, אזרחית ישראלית, נולדו להם 3 ילדים, כאשר הצעיר שבהם נולד בתחילת שנת 1991.
- 2.4.1.3 במהלך שנות ה-80 שהה היחיד במדינה זרה (להלן: "המדינה הזרה"), יחד עם אשתו. בסוף שנות ה-80 חזרו בני הזוג לישראל לקראת לידת ילדם השני ובעקבות סגירת פעילותה של החברה בה עבד היחיד במדינה הזרה.
- 2.4.1.4 בשנת 1991, לאחר לידת בנם השלישי, החליטו בני הזוג לעזוב את הארץ ולהשתקע עם ילדיהם במדינה הזרה. בפועל, בתחילת חודש מרץ 1991 עזב רק היחיד את ישראל ומאז הוא מתגורר ועובד במדינה הזרה ומגיע לביקורים קצרים בארץ, כפי שיפורט בהמשך.
- 2.4.1.5 אשתו של היחיד וילדיו, התכוונו כאמור, להצטרף ליחיד בחו"ל. עקב בעיה רפואית קשה שהתגלתה אצל בנם הצעיר, אשר הצריכה בדיקות

- וטיפולים רבים שלא ניתן היה לבצעם במדינה הזרה, החליטה האישה להמשיך ולהתגורר בישראל יחד עם ילדיהם.
- 2.4.1.6 היחיד שכיר בחברה זרה, בעל חשבון בנק בחו"ל ומתגורר בשכירות ארוכת טווח בחו"ל.
- 2.4.1.7 לבני הזוג דירה בישראל, הרשומה על שם האישה.
- 2.4.1.8 החל משנת 2003 היחיד מוגדר כתושב חוץ לעניין ביטוח לאומי, לפיכך אינו משלם דמי ביטוח לאומי ואינו מבוטח בביטוח לאומי.

2.4.1.9 להלן פירוט ימי השהייה של היחיד בישראל:

שנת המס	מספר ימים בישראל
2000	55
2001	40
2002	40
2003	70
2004	60
2005	60
2006	65
2007	50
2008	60

2.4.1.10 בכל אותם שנים החל משנת 1991 ליחיד יש אישור תושבות של המדינה הזרה, ויזה לכל החיים וכן מגיש דוחות על הכנסתו לרשות המס שם.

2.4.2 הבקשה:

היחיד מבקש להיחשב לתושב חוץ בשנים שקדמו לשנת 2009, ועם חזרתו דרך קבע לישראל בשנת 2009, מבקש להיחשב לתושב חוזר וותיק.

2.4.3 החלטה:

2.4.3.1 היחיד יחשב כתושב חוץ בשנים שקדמו לשנת 2009, על אף שמשפחתו מתגוררת דרך קבע בישראל. לפי החלטה, ימי השהייה המעטים של בן הזוג בישראל בשנים 2004-2008, העובדה שעזב את ישראל בשנת 1991 והוא מתגורר מחוץ לישראל כמעט שני עשורי שנים, הנסיבות המיוחדות שהובילו את בת הזוג להמשיך להתגורר בישראל, ועובדת היותו מחזיק באישור תושבות לצרכי מס של המדינה הזרה, מלמדים כי בנסיבות חריגות אלו, ה"תא משפחתי" שיש ליחיד בישראל, אין בו כדי ליצור ליחיד מרכז חיים בישראל בשנים אלו. לפיכך עם חזרתו דרך קבע לישראל בשנת 2009 יחשב לתושב חוזר ותיק.

2.4.3.2 ההתכנסות אשר ייהנו מהפטורים הקבועים בסעיפים 14 ו-97 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), יהיו רק אותן הכנסות להם זכאי היחיד עפ"י כל דין ובלבד שאותן הכנסות נבעו מנכסים בבעלותו המשפטית והכלכלית של היחיד בלבד. חלקה של בת הזוג בהכנסות שהופקו בחו"ל, לא יהיה זכאי לפטורים האמורים.

2.5 קביעת תושבות של יחיד בנסיבות של היעדר זיקות מהותיות לישראל, לרבות בית קבע

2.5.1 העובדות:

- 2.5.1.1 היחיד, אזרח ישראלי, נשוי בפעם השנייה.
- 2.5.1.2 מנישואיו הראשונים יש לו 3 ילדים ילידי השנים 87-85. מנישואיו השניים יש לו ילד אחד שנולד בשנת 98.
- 2.5.1.3 בשנת 99 עזב היחיד את ישראל ועבר לחיות במדינה זרה יחד עם אשתו השנייה וילדים (להלן: "המדינה הזרה").
- 2.5.1.4 בשנת 2004 התגרש מאשתו השנייה והיא חזרה לישראל יחד עם ילדם.
- 2.5.1.5 אחד מילדיו מנישואיו הראשונים עבר להתגורר עם היחיד במדינה הזרה.
- 2.5.1.6 אין בבעלות היחיד בית בישראל. במהלך ביקוריו בארץ התגורר בבתי מלון בלבד.
- 2.5.1.7 בכל אותם שנים בהם התגורר בחו"ל לא היו ליחיד עסקים או נכסים כלשהם בישראל, במישרין או בעקיפין. ליחיד היו עסקים בחו"ל.
- 2.5.1.8 היחיד לא הוגדר כתושב ישראל לעניין ביטוח לאומי בכל השנים 2009-2000 ועד למועד חזרתו בשנת 2010.
- 2.5.1.9 ביום 25.12.2010 עבר היחיד להתגורר באופן קבוע בישראל.
- 2.5.1.10 להלן פירוט ימי השהיה של היחיד בישראל במהלך השנים:

שנת המס	מספר ימים בישראל
2000-2005	0
2006	40
2007	60
2008	60
2009	80
2010 (*)	60

(* עיקר ימי השהיה בשנת 2010 היו במחצית השנייה של שנת 2010.)

2.5.2 הבקשה:

להכיר ביחיד כתושב חוזר ותיק החל מיום 25.12.2010.

2.5.3 החלטה:

הבקשה התקבלה. קרי, היחיד ייחשב תושב ישראל החל מיום 25.12.2010, וזכאי למעמד של תושב חוזר ותיק מהטעם ששהה שהות מועטה בישראל במשך 10 השנים אשר קדמו לחזרתו, והיעדר בית קבע בישראל.

2.6 קביעת תושבות של יחיד בנסיבות של Relocation למדינת אמנה לתקופה העולה על 3 שנים

2.6.1 העובדות:

- 2.6.1.1 היחיד, אזרח ישראלי, עזב את ישראל למדינה זרה שהיא מדינת אמנה, יחד עם אשתו ובתו הקטינה ביום 25.12.2007 (להלן: "מדינת האמנה").
- 2.6.1.2 עד יום עזיבתו עבד היחיד בחברה ישראלית המוחזקת באופן מלא ע"י חברת האם תושבת מדינת האמנה. עם עזיבתו למדינת האמנה החל לעבוד בחברת האם.
- 2.6.1.3 ליחיד ולמשפחתו אין בית בישראל (לא בבעלות ולא בשכירות). מנגד היחיד שכר דירה לכל תקופת שהותו במדינת האמנה, בה הוא התגורר עם משפחתו.

- 2.6.1.4 היחיד נחשב כתושב מדינת האמנה לצורכי מס ומחזיק באישור תושבות בה, החל מיום 1.1.2008.
- 2.6.1.5 בשנים 2008 ו-2010 נולדו ליחיד 2 ילדים במדינת האמנה.
- 2.6.1.6 בני הזוג לא קיבלו מענק לידה מביטוח לאומי בישראל.
- 2.6.1.7 היחיד ואשתו העבירו את כל חסכוניותיהם למדינת האמנה, והשאירו בישראל חשבון בנק בו נותר סכום זניח של כסף בלבד.
- 2.6.1.8 היחיד ומשפחתו חזרו לישראל בשנת 2010, בתום 36 חודשים מיום עזיבתם בשנת 2007.
- 2.6.19 להלן פירוט ימי השהייה של כל אחד מבני הזוג בישראל, במהלך השנים:

שנת המס	מספר ימים בישראל – בן זוג	מספר ימים בישראל – בת זוג
2008	35	25
2009	40	30
2010	40	40

2.6.2 הבקשה:

לקבוע כי היחיד הפך תושב חוץ לעניין אמנה החל מיום עזיבת המשפחה את ישראל עד למועד חזרתו ארצה.

2.6.3 החלטה:

נקבע כי מאחר שהיחיד ובני משפחתו מתגוררים דרך קבע במדינת האמנה כ-3 שנים, ניתן לקבוע כי במדינת האמנה התגבש ביתם הקבוע לכל המוקדם, חצי שנה מיום עזיבתם את ישראל, ולפיכך נקבע כי החל מיום 1.7.2008 יש לראותם כתושבי מדינת האמנה לצורכי אמנה.

יובהר כי קביעה זו הינה לצורכי אמנה בלבד ולא לצורך הדין הפנימי בישראל, ולפיכך אין בניתוק התושבות בכדי להקנות ליחיד ובני משפחתו בעת שהותם בחו"ל ו/או בעת חזרתם לישראל הטבות מכוח סעיפים 14 ו-97 לפקודה.

2.7 קביעת תושבות של יחיד בנסיבות של Relocation למדינת אמנה לתקופה העולה על 3 שנים

2.7.1 העובדות:

- 2.7.1.1 היחיד, אזרח ישראלי, עזב את ישראל למדינת אמנה (להלן: "מדינת האמנה") יחד עם אשתו ושני ילדיו הקטינים בחודש דצמבר 2008.
- 2.7.1.2 עד יום עזיבתו, עבד היחיד בחברה ישראלית המוחזקת באופן מלא ע"י חברת האם תושבת מדינת האמנה. עם עזיבתו למדינת האמנה, החל לעבוד בחברת האם.
- 2.7.1.3 בבעלותם של היחיד ובני משפחתו בית בישראל, אותו השכירו למשך כל תקופת שהייתם מחוץ לישראל. מנגד היחיד שכר דירה בה הוא התגורר עם משפחתו, לכל תקופת שהותו במדינת האמנה.
- 2.7.1.4 היחיד נחשב כתושב מדינת האמנה לצורכי מס (עפ"י הדין הזר) ומחזיק באישור תושבות בה החל מיום 1.1.2009.
- 2.7.1.5 בני הזוג המשיכו להיות מוגדרים כתושבי ישראל לעניין ביטוח לאומי.
- 2.7.1.6 בשנים 2009 ו-2010 כלל לא שהו בני הזוג בישראל.
- 2.7.1.7 עם סיום משרתו של היחיד בחברת האם הזרה בתחילת חודש מרץ 2011, חזרו בני הזוג לישראל.

2.7.2 הבקשה:

לקבוע כי היחיד ובת זוגתו נחשבים לתושבי חוץ לעניין אמנה החל מיום עזיבת המשפחה את ישראל ועד יום חזרתם.

2.7.3 החלטה:

מאחר והיחיד ובני משפחתו התגוררו במדינת האמנה תקופה הקצרה מ-3 שנים (שנתיים ו-3 חודשים) ומכלול העובדות, נקבע כי המעבר למדינת האמנה חל לצורך עבודה בלבד ולא לצורך מגורי קבע. לכן, מרכז האינטרסים החיוניים של היחיד ובני משפחתו נותר בישראל בכל תקופת שהותו במדינת האמנה, וטרם התווה להם בית קבע מחוץ לישראל. לפיכך, אין לראות ביחיד כתושב חוץ, הן לעניין הדין הפנימי בישראל, והן לעניין האמנה.

2.8 קביעת תושבות של יחיד בנסיבות של פיצול תא משפחתי ואיחודו מחדש, כאשר ליחיד אישור תושבות לצורך מס של המדינה הזרה**2.8.1 העובדות:**

- 2.8.1.1 היחיד ובת זוגתו התגוררו בישראל ונחשבו לתושבי ישראל עד לחודש אוגוסט 1990 (להלן: "מועד המעבר").
- 2.8.1.2 במועד המעבר מכרו הנישומים את דירתם בישראל ועברו עם שני ילדיהם להתגורר במדינת אמנה (להלן "המדינה הזרה"). יחד עם זאת, לבני הזוג דירה נוספת, בבעלותם, בישראל, אשר היתה זמינה להם למגורים.
- 2.8.1.3 במדינה הזרה הקים היחיד שותפות עסקית בה הוא פעיל.
- 2.8.1.4 בת הזוג עבדה כשכירה עבור חברה מקומית במדינה הזרה.
- 2.8.1.5 במהלך השנים גרו בני המשפחה, במדינה הזרה, בדירה שהיתה בבעלותם.
- 2.8.1.6 בשנת 1999 נולד לבני הזוג במדינת הזרה, ילד נוסף.
- 2.8.1.7 בשנת 2000 סיימה הבת הבכורה את לימודיה במדינה הזרה ובחרה לשוב לישראל על מנת לשרת בצה"ל. כתוצאה מכך עברו בת הזוג והילדים להתגורר זמנית בישראל, עד לאוגוסט 2004. במהלך תקופה זו עבדה בת הזוג כשכירה בישראל.
- 2.8.1.8 באוגוסט 2004 חזרה בת הזוג יחד עם הבת הצעירה, למדינה הזרה – לבעלה, שכאמור היה ונותר במדינה הזרה.
- 2.8.1.9 במהלך תקופה זו (בין השנים 2000 – 2004) נשאר היחיד במדינה הזרה, בבית שהיה בבעלות בני המשפחה.
- 2.8.1.10 היחיד נחשב לתושב המדינה הזרה לצרכי מס במשך כל שנות שהותו במדינה הזרה.
- 2.8.1.11 היחיד סווג ע"י המוסד לביטוח לאומי כתושב חוץ.
- 2.8.1.12 היחיד ובת זוגתו אינם בעלי מניות בחברה ישראלית כלשהי, ואינם מכהנים כמנהלים בחברה ישראלית.
- 2.8.1.13 ליחיד ובת זוגתו אין תכניות פנסיה בישראל, והינם בעלי תכניות פנסיה במדינה הזרה.
- 2.8.1.14 כן, לבני המשפחה חשבון בנק בישראל המנוהל על ידי חברת השקעות ישראלית.
- 2.8.1.15 בני המשפחה חזרו לישראל במהלך חודש נובמבר 2009 (להלן: "מועד החזרה").

2.8.1.16 להלן טבלת ימי שהייה של בני הזוג בישראל:

שנת המס	מספר ימים בישראל – בן זוג	מספר ימים בישראל – בת זוג
מ-1991 ועד 1999	זניח	זניח
2000	80	280
2001	115	325
2002	100	320
2003	90	290
2004	75	195
2005	35	60
2006	43	50
2007	26	30
2008	25	30
2009 עד החזרה	40	40

2.8.2 **הבקשה:**

החל ממועד החזרה, היחיד ייחשב לתושב חוזר ותיק ויהא זכאי להקלות ממס הקבועות להקלות המס הקבועות בפקודה.

2.8.3 **החלטה:**

נקבע כי מאחר והיחיד שהה בישראל בין השנים 2003 ו-2004, פחות מ-183 ימים באופן משמעותי, וכי החל משנת 2005 ועד מועד חזרתה של משפחתו לישראל, מרכז חייו לא היה בישראל, ייחשב היחיד לתושב חוזר ותיק החל ממועד החזרה (נובמבר 2009). באשר לבת הזוג, נקבע כי היא תיחשב כתושב חוזר רגיל כהגדרת מונח זה בסעיף 14 לפקודה, ולא תיחשב ל"תושב חוזר ותיק".

2.9 **קביעת תושבות של יחיד בנסיבות של ביקורים קצרים בישראל לאור אירועים משפחתיים**2.9.1 **העובדות:**

- 2.9.1.1 היחיד, אזרח ישראלי, יליד שנות ה-50, נשוי ואב לשני ילדים בגירים תושבי ישראל.
- 2.9.1.2 עד שנת 1999 כיהן היחיד כמנכ"ל חברה תושבת ישראל.
- 2.9.1.3 במהלך שנת 2000 עזב היחיד את ישראל יחד עם בת זוגתו, ועבר להתגורר דרך קבע בבית קבע במדינה תושבת חוץ (להלן: "המדינה הזרה").
- 2.9.1.4 בת הזוג פרשה מעבודתה בישראל והצטרפה אל היחיד במדינה הזרה.
- 2.9.1.5 החל משנת 2000, החל היחיד בפעילות עסקית ענפה. עם הזמן, מונה למנהל תפעול ראשי בחברה מקומית במדינה הזרה ולימים למנכ"ל שלה. החברה הינה חברה ציבורית שנרשמה למסחר בבורסה המקומית בשנת 2001.
- 2.9.1.6 החל מספטמבר 2006, החל לכהן כנשיא ומנכ"ל של חברה פרטית זרה אחרת.
- 2.9.1.7 לבני הזוג בית קבע בישראל.
- 2.9.1.8 במהלך השנים פקדו בני הזוג את ישראל, בין היתר, בשל אירועים משפחתיים בהם חתונות שני ילדיהם, ובשל אירועים לרגל הולדת שני נכדיהם בישראל.

- 2.9.1.9 המוסד לביטוח לאומי קבע את מעמדם כתושבי חוץ החל מתאריך 9.9.2000.
- 2.9.1.10 בני הזוג חזרו לגור בישראל דרך קבע החל מיום 24.11.2009 (להלן "מועד החזרה").
- 2.9.1.11 להלן טבלת ימי שהייה של בני הזוג בישראל:

שנת המס	מספר ימים בישראל – בן זוג	מספר ימים בישראל – בת זוג
2001	140	200
2002	100	160
2003	70	110
2004	55	80
2005	80	120
2006	70	120
2007	75	110
2008	60	80
2009	130	130

2.9.2 הבקשה:

החל ממועד החזרה, היחיד ייחשב לתושב חוזר ותיק, ויהא זכאי להקלות המס הקבועות בפקודה.

2.9.3 החלטה:

נקבע כי, היחיד ייחשב לתושב חוץ עד מועד החזרה ולפיכך ייחשב לתושב חוזר ותיק, זאת מאחר וזיקתה של בת הזוג לישראל, עפ"י מספר ימי שהייה שלה בישראל בשנים שקדמו לחזרה ארצה, אין בה כדי ליצור ליחיד מרכז חיים בישראל. כמו כן, בבחינת תושבותו של היחיד, הובאו בחשבון גם הנסיבות המשפחתיות שבשלן ביקר היחיד בישראל בשנים האחרונות.

2.10 קביעת תושבות של יחיד בנסיבות של ביקורים קצרים בישראל

2.10.1 העובדות:

- 2.10.1.1 היחיד נשוי ולו שלושה ילדים קטינים (להלן: "היחיד ובני משפחתו").
- 2.10.1.2 היחיד ובני משפחתו התגוררו בישראל עד לחודש אוגוסט 2006, אז עברו להתגורר במדינה זרה (להלן: "מועד המעבר").
- 2.10.1.3 החל ממועד המעבר, השכירו בני הזוג את דירתם בישראל לתקופה ארוכה למשך חמש שנים. במהלך שהותם במדינה הזרה, גרו בני הזוג בדירה שכורה.
- 2.10.1.4 לבני הזוג לא נותרו נכסים בישראל בעת שהותם בחו"ל (מלבד כאמור הדירה שהשכירו).
- 2.10.1.5 בעת שהותו במדינה הזרה, עבד היחיד בחברה זרה שאינה קשורה לחברה בישראל (בה עבד עד מועד המעבר).
- 2.10.1.6 בעת שהותם במדינה הזרה, למדו ילדיהם של בני הזוג בבתי ספר מקומיים.
- 2.10.1.7 בני המשפחה שבו לישראל בחודש יולי 2001, (להלן: "מועד החזרה").
- 2.10.1.8 בני המשפחה המעיטו לבקר בישראל, ולהלן פירוט ימי שהייה של בני הזוג בישראל במהלך השנים:

מספר ימים בישראל – בת זוג	מספר ימים בישראל – בן זוג	שנת המס
18	18	2006 (החל מחודש אוגוסט)
50	25	2007
55	30	2008
75	50	2009
65	60	2010
10	10	2011 (עד חודש יוני)

2.10.2 הבקשה:

החל ממועד החזרה, היחיד ייחשב לתושב חוזר רגיל כהגדרתו בסעיף 14(ג) לפקודה, ויהא זכאי להקלות המס הקבועות בפקודה.

2.10.3 החלטה:

נקבע כי, לאור העובדות המתוארות, מרכז חייהם של היחיד ובני משפחתו היה מחוץ לישראל במשך תקופה שאינה קצרה משלוש שנים אשר קדמו למועד חזרתם לישראל, ומשכך ייחשב היחיד ל"תושב חוזר" רגיל כהגדרת מונח זה בסעיף 14(ג) לפקודה.

2.11 בקשה של יחיד לניתוק תושבותו בניסבות של פיתוח עסקים בחו"ל במקביל להמשך שהייה מהותית בישראל

2.11.1 העובדות:

- 2.11.1.1 היחיד נולד בחו"ל באמצע שנות ה-40 במדינת אמנה (להלן: "מדינה זרה א'") והינו בעל אזרחות, תעודת זהות ודרכון של מדינה זרה א'. היחיד עלה לישראל כילד בתחילת שנות ה-50, ובבעלותו גם דרכון ואזרחות ישראלים.
- 2.11.1.2 היחיד הינו גרוש ואב ל-3 ילדים בגירים, אשר שניים מהם מתגוררים בישראל והשלישי בחו"ל.
- 2.11.1.3 ליחיד תיק המתנהל באחד ממשרדי השומה בישראל, והוא מגיש דוחות על ההכנסות בתיקו.
- 2.11.1.4 בבעלות היחיד חברה ישראלית אשר מעסיקה מספר עובדים ופועלת בתחום היזמות בישראל. היחיד שכיר בחברה הישראלית.
- 2.11.1.5 בבעלות היחיד שתי חברות תושבות מדינה זרה א', וכן הוא שותף בשותפות שהתאגדה במדינה זרה אחרת (להלן: "מדינה זרה ב'"), באמצעותם הוא פועל בחו"ל בתחום התעשייה, וכן ייצוג חברות זרות במדינה זרה א' וייצוג חברות תושבות מדינה זרה א' במדינות אחרות בחו"ל.
- 2.11.1.6 החל משנת 2009 מחזיק היחיד החזקה מהותית בחברה ציבורית תושבת מדינה זרה ב' בה הוא משמש כמנכ"ל.
- 2.11.1.7 בעת שהותו במדינה זרה א' מתגורר היחיד בדירה שכורה, אותה הוא שוכר מאז שנת 2004 בחוזה שכירות לשנה, המתחדש מדי שנה. כמו כן, בבעלות היחיד בית קבע בישראל.
- 2.11.1.8 בבעלות היחיד נכס נדל"ן מניב בחו"ל אשר עבר אליו בירושה. כן, בבעלות היחיד נכסי נדל"ן בישראל.
- 2.11.1.9 היחיד משלם מסים לרשויות המס במדינה זרה א', לרבות ביטוח לאומי, וכן רכש שם ביטוח בריאות מלא. כמו כן, משלם היחיד ביטוח לאומי בישראל.
- 2.11.1.10 בשנת 2009 הונפק ליחיד אישור מטעם רשויות המס במדינה זרה א' על היותו תושב מדינה זרה א' לצורך אמנת המס בין ישראל לבין מדינה זרה א'.

- 2.11.1.11 ליחיד שני חשבונות בנק פעילים בישראל וכן מספר חשבונות בבנקים בחו"ל.
- 2.11.1.12 ליחיד קשרים חברתיים ותרבותיים במדינה זרה א'.
- 2.11.1.13 להלן פירוט של ימי השהייה בישראל של היחיד, במהלך השנים:

שנת המס	מספר ימים בישראל
2001	347
2002	339
2003	329
2004	337
2005	256
2006	254
2007	221
2008	209
2009	145
2010	155

2.11.2 הבקשה:

לקבוע כי היות ומרכז חייו של היחיד הינו במדינה זרה א', הוא יחדל מלהיחשב תושב ישראל החל משנת המס 2007.

2.11.3 החלטה:

בקשתו של היחיד נדחתה, בין היתר, מהסיבה שהיחיד עומד בשנת מס 2007 (וגם בשנת מס 2008) בחזקה הכמותית של 183 הימים שבסעיף (א)(2) להגדרת "תושב ישראל" שבסעיף 1 לפקודה. יוער כי לגבי שנות מס 2010 – 2009 עומד היחיד בחזקה הכמותית שבסעיף (א)(2) להגדרת "תושב ישראל", לפיכך חזקה שהוא תושב ישראל גם בשנים אלו.

עם זאת, היות והיחיד שהה מחוץ לישראל מעל 183 ימים בכל אחת מהשנים 2009 – 2010, הרי שעפ"י הגדרת "תושב חוץ" החדשה (שנוספה במסגרת תיקון מס' 168 לפקודה), הוא יוכל, לעניין הדין הפנימי בישראל בלבד, להיחשב כתושב חוץ מיום עזיבתו במהלך שנת המס 2009, אך זאת רק אם יקיים את התנאי הנוסף הקבוע בהגדרת תושב חוץ לפיו "מרכז חייו" אינו בישראל בשנות המס השלישי והרביעית לעזיבתו, קרי, שנות המס 2011 – 2012.

[הערה: החלטה זו לא עסקה בסוגיית ניתוק תושבותו של היחיד החל משנת 2009 עפ"י האמנה למניעת מיסי כפל בין ישראל לבין מדינה זרה א' (כללי שובר שוויון). כאמור, היחיד קיבל לדבריו אישור תושבותו של מדינה זרה א' לשנת 2009].

3. יישום החוזר

יובהר כי חוזר זה, נועד לשמש את עובדי רשות המסים וקהל המשתמשים האחרים (נישומים ו/או מייצגים). קרי, באותם המקרים בהם קיימת זהות בין התשתית העובדתית במקרה הרלוונטי, לבין האמור במקרים המפורטים בחוזר זה, ניתן יהיה להכריע בהתאם להחלטות המפורטות בחוזר זה. במקרים בהם לא מתקיימת זהות כאמור, יוכלו הנישומים לפנות למחלקה למיסוי בינ"ל, לצורך קבלת ודאות בעניין.

בכבוד רב,

קרלמן רואי חשבון