

















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 חסכוניהם 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.

2.6.1.9 להלן פירוט ימי השהייה של כל אחד מבני הזוג בישראל, במהלך השנים:

שנת המס	מס' ימים בישראל - בן זוג	מס' 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 שאינה עולה

### 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 תקופה שהותו במדינת האמנה, וטרם התהווה 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 הייתה זמינה להם למגורים.
- 2.8.1.3 במדינת 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 שהייתה 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 במדינת 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, למדינת הזרה - לבעלה, שכאמור היה ונותר במדינת הזרה.
- 2.8.1.9 במהלך תקופה זו (בין השנים 2000 - 2004) נשאר היחיד במדינת הזרה, בבית שהיה בבעלות בני המשפחה.
- 2.8.1.10 היחיד נחשב לתושב המדינת הזרה לצרכי מס במשך כל שנות שהותו במדינת 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 במדינת 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	מס' ימים בישראל – בן זוג	מס' ימים בישראל – בת זוג
מ1991 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	מס' ימים בישראל – בן זוג	מס' 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 2011 (להלן: "מועד החזרה").

2.10.1.8 בני המשפחה המעיטו לבקר בישראל, ולהלן פירוט ימי השהייה של בני הזוג בישראל במהלך השנים :

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

### 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 בנסיבות 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. כמן 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	מס' 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)(א) להגדרת "תושב ישראלי" שבסעיף 1 לפקודה. יוער כי לגבי שנות מס 2010 - 2009 עומד היחיד בחזקה הכמותית שבסעיף (א)(2)(ב) להגדרת "תושב ישראלי", 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 השלישית 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 תושבות 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.

**בברכה,**

**רשות המסים בישראל**