



## תוכן עניינים

2	.....	תזכיר חוק	2
2	.....	א. שם החוק המוצע	2
2	.....	ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו, עיקרי הוראותיו והשפעתו על הדין הקיים	2
2	.....	ג. השפעת תזכיר החוק המוצע על התקן המנהלי של המשרד היוזם, משרדים אחרים ורשויות אחרות.	2
2	.....	ד. להלן נוסח תזכיר החוק המוצע ודברי הסבר	2
3	.....	תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס'...)(מקום מושבו של יחיד), התשפ"ג-2023	3
3	.....	1. תיקון סעיף 1	3
5	.....	2. תחולה	5
5	.....	דברי הסבר	5

## תזכיר חוק

### א. שם החוק המוצע

חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס'...)(מקום מושבו של יחיד), התשפ"ג-2023

### ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו, עיקרי הוראותיו והשפעתו על הדין הקיים

כיום, בהתאם להגדרות "תושב", או "תושב ישראל" ו-"תושב חוץ" שבסעיף 1 לפקודת מס הכנסה, נקבעת תושבותו של יחיד בהתאם למבחן איכותי אשר במסגרתו יש לבחון על בסיס אינדיבידואלי את מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים של היחיד, ובהסתייע במספר חזקות הניתנות לסתירה. מבחן מרכז החיים, לצד החזקות הניתנות לסתירה, כולל מידה מסוימת, גם אם מוגבלת, של אי ודאות, אשר מביא למורכבות ביישום המבחן, פוגע בוודאות הנדרשת בדיני המס, גורם לחיכוך מוגבר בין הנישומים לפקידי השומה, ומייצר סיכון לכך שבדיווח העצמי של הנישומים הם ינקטו בעמדות מס אגרסיביות בהתאם ליתרון המס הגלום בעמדה. על כן מוצע לקבוע מספר חזקות חלוטות המתבססות על ימי השהייה של היחיד ומשפחתו בישראל, אשר בהתקיימן יראו ביחיד כתושב ישראל או כתושב חוץ, לפי העניין. חזקות אלה יביאו להגברת הוודאות, ביחס למצב הקיים היום, וצמצום הסיכונים אשר צוינו לעיל.

בהתאם למוצע, ייקבעו שני סוגים של חזקות חלוטות - הסוג הראשון, חזקות אשר בהתקיימן יראו יחיד כתושב ישראל, והסוג השני, חזקות חלוטות אשר בהתקיימן יראו יחיד כתושב חוץ (להלן – החזקות החלוטות). חזקות אלה יחולו רק במקרים בהם היחיד, או בן או בת זוגו של היחיד, שהו מספר ימים רב בישראל בתוך תקופה של מספר שנים (ואז יראו את היחיד כתושב ישראל) או אם שהו מספר ימים מועט מאוד בישראל במשך מספר שנים (ואז יראו את היחיד כתושב חוץ). מקרים אלה הם מקרים מובהקים שבהם די בספירת ימי השהייה לצורך קביעת תושבות, ובהם אין צורך לבחון את כלל המרכיבים האחרים במבחן מרכז החיים כדי לקבוע כי היחיד היה באותה שנה תושב ישראל או תושב חוץ, לפי העניין. במקרים האחרים, שאינם נופלים בגדר המקרים המובהקים כאמור, ימשיך לחול הדין הקיים, אשר לא מוצע לשנות אותו, הכולל את מבחן מרכז החיים והחזקות הניתנות לסתירה, כפי שאלה פורשו על ידי בתי המשפט.

יצוין, שהחזקות אותן מוצע לקבוע כאמור, הן פרי הסכמות אליהן הגיעו נציגי רשות המסים, מינהל הכנסות המדינה ונציגי ארגונים המייצגים נישומים, במסגרת ועדה אשר דנה בהמלצות לתיקונים בתחום המיסוי הבינלאומי. תזכירים נוספים, המיישמים המלצות נוספות של הוועדה האמורה, יופצו במהלך השבועות הקרובים.

### ג. השפעת תזכיר החוק המוצע על התקציב ועל התקן המנהלי של המשרד היוזם, משרדים

#### אחרים ורשויות אחרות.

קביעת החזקות החלוטות צפויות להביא לתוספת מס. עם זאת, בשל חוסר בנתונים יש קושי בהערכה מדויקת של תוספת הכנסות המדינה ממסים כתוצאה מתזכיר זה.

### ד. להלן נוסח תזכיר החוק המוצע ודברי הסבר

**תזכיר חוק מטעם משרד האוצר:**

**תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס'...)(מקום מושבו של יחיד), התשפ"ג-2023**

תיקון סעיף 1 .1 בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה -

(1) בהגדרה "תושב ישראלי" או "תושב" –

(א) בפסקה (א) –

(1) בפסקה (2) המילים "לענין פסקה זו, "יום" - לרבות חלק מיום" – יימחקו.

(2) בפסקה (4) במקום "שאינו תושב ישראל לפי פסקאות (1) ו-(2)" יבוא "שהוא תושב חוץ לפי פסקה (א)(1) להגדרת "תושב חוץ", ובמקום "(1) או (2)" יבוא "(1), (2) או (א)(1)".

(ב) אחרי פסקה (א) יבוא:

"(א) נוסף על האמור בפסקה (א), ואף אם לא התקיימו בו התנאים האמורים באותה פסקה, אם התקיימו ביחיד בשנת המס אחד מאלה, יראו אותו כתושב ישראל בכל אותה שנת מס:

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

(ב) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר, וכן שהה בישראל בשנת המס שלפניה 183 ימים או יותר;

(ג) אם שהה בישראל בשנת המס 100 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשתי שנות המס שקדמו לה הוא 450 ימים או יותר, אלא אם בכל אחת משלוש שנות המס האמורות היה תושב במדינה גומלת מסוימת, ששהה בה במשך כל אחת משלוש שנות המס האמורות 183 ימים או יותר.

(ד) אם שהה בישראל בשנת המס 100 ימים או יותר, ובן זוגו, לרבות מי שידוע בציבור כבן זוגו, הוא תושב ישראל בהתאם לכל פסקה בהגדרה זו, למעט פסקת משנה זו." ;

(ג) אחרי פסקה (ב) יבוא :

"(ג) לעניין הגדרה זו –

(1) יראו יחיד כתושב של מדינה גומלת בשנת מס מסוימת, רק אם יש בידו אישור תושבות לצרכי הסכם בין לאומי עם מדינת ישראל משלטונות המס באותה מדינה גומלת לגבי אותה שנה ;

(2) יראו יום שבו יחיד שהה חלק מיום בישראל כיום שבו שהה בישראל ;

(3) אין באמור בפסקה (א1), או בפסקה (1) להגדרת תושב חוץ, כדי לגרוע מהאפשרות לקבוע לגבי שנת המס הראשונה שבה הפך יחיד להיות תושב ישראל או לגבי שנת המס הראשונה שבה חדל להיות תושב ישראל, כי היחיד הוא תושב ישראל רק בחלק משנת המס כאמור".

(2) במקום ההגדרה "תושב חוץ" יבוא :

"תושב חוץ" –

(א) מי שהתקיים בו אחד משני אלה :

(1) יחיד שהתקיים בו בשנת המס אחד מאלה, וזאת אף אם מרכז חייו היה בישראל באותה שנה, לפי פסקה (א1) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב"-

(א) בכל אחת משנות המס הנבחנות הוא שהה בישראל פחות מ-30 ימים, אלא אם בתוך 30 הימים הראשונים של שנת המס הראשונה מבין שנות המס הנבחנות או בתוך 30 הימים האחרונים של שנת המס האחרונה מבין שנות המס הנבחנות, שהה בישראל 15 ימים או יותר ;

(ב) בכל אחת משנות המס הנבחרות הוא ובן זוגו, לרבות מי שידוע בציבור כבן זוגו, שהו בישראל פחות מ-60 ימים. אלא אם בתוך 60 הימים הראשונים של שנת המס הראשונה מבין שנות המס הנבחרות או בתוך 60 הימים האחרונים של שנת המס האחרונה מבין שנות המס הנבחרות, אחד מבני הזוג שהו בישראל 30 ימים או יותר;

(ג) בכל אחת משנות המס הנבחרות הוא ובן זוגו, לרבות מי שידוע בציבור כבן זוגו, שהו בישראל פחות מ-100 ימים, ובכל אותן שנים שהו במדינה גומלת מסוימת, שהיו תושבים בה באותה שנת מס, 183 ימים או יותר. אלא אם בתוך 100 הימים הראשונים של שנת המס הראשונה מבין שנות המס הנבחרות או בתוך 100 הימים האחרונים של שנת המס האחרונה מבין שנות המס הנבחרות, אחד מבני הזוג שהו בישראל 50 ימים או יותר;

בפסקה זו –

”שנות המס הנבחרות” – אחד מאלה:

(1) שנת המס ושלוש שנות המס שלאחר שנת המס;

(2) שנת המס, שנת המס שלפניה ושנת המס שאחריה;

(3) שנת המס, ושתי שנות המס שלפניה.

(2) הוא אינו תושב ישראל.”

(ב) האמור בפסקה (ג) בהגדרה ”תושב” או ”תושב ישראל” יחול גם לעניין הגדרה זו.”

תחולה 2. חוק זה יחול לגבי קביעת תושבותו של יחיד בשנת המס שלאחר שנת המס שבה חל יום התחילה ובשנות המס שלאחר מכן.

## ד ב ר י ה ס ב ר

מאז חקיקתו של החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002, נהוגה בישראל, כמו במדינות רבות אחרות בעולם, שיטת מיסוי משולבת – טריטוריאלית ופרסונאלית. בהתאם לשיטה זו, תושבי ישראל נדרשים לשלם מס הכנסה בישראל על כלל הכנסותיהם העולמיות, בין אם הופקו בישראל ובין אם הופקו

מחוץ לישראל (חבות פרסונאלית). לעומת זאת, מי שאינם תושבי ישראל (להלן – תושבי חוץ), נדרשים לשלם מס בישראל רק על הכנסות שרואים את מקום הפקתן בישראל לפי חלק ב, פרק שני, לפקודת מס הכנסה (להלן – הפקודה) (חבות טריטוריאלית).

בהתחשב בכך, הקביעה כי אדם הוא תושב ישראל היא משמעותית מאוד, מכיוון שתוביל לכך שתחול עליו חבות פרסונאלית לתשלום מסים בישראל על כלל הכנסותיו העולמיות. מעבר לאמור, לשאלת תושבות של אדם השלכות נוספות לעניין חישוב חבות המס שלו, מכיוון שבמקרים רבים, דיני המס מבחינים בין תושבי ישראל לתושבי חוץ, לעניין שיעורי המס אשר יחויבו בהם, נקודות הזיכוי אשר הם זכאים להם, וכללי מיסוי נוספים אשר חלים עליהם.

כיום, לפי הגדרת "תושב" או "תושב ישראל" בסעיף 1 לפקודה, יחיד נחשב לתושב ישראל אם מרכז החיים שלו הוא בישראל. בבחינת מקום מרכז החיים של יחיד, נבחנים מאפיינים שונים, לרבות מקום בית הקבע שלו, מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו, מקום עיסוקו הרגיל או מקום העסקתו הרגיל, מרכז האינטרסים הכלכליים שלו ומקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים (להלן – מבחן מרכז החיים).

בנוסף למבחן האיכותי הבוחן את המאפיינים המפורטים לעיל, וכדי להקל על קביעת מרכז חייו של יחיד, נקבעו בהגדרה האמורה חזקות ניתנות לסתירה אשר בהתקיימן, וככל שלא נסתרו, רואים את מרכז החיים של אותו יחיד בישראל. חזקות אלה קובעות שאם יחיד שהה בישראל 183 ימים או יותר בשנת מס מסוימת, או אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים, יראו את מרכז החיים שלו בישראל בשנת המס (להלן – חזקות הימים הניתנות לסתירה). יודגש, כי חזקות הימים הניתנות לסתירה הן, ובכך, ניתנות לסתירה, לכן לכאורה גם בהתקיימותן, ייתכנו נסיבות חריגות שבהן יוכל היחיד לסתור את החזקות ולהוכיח שמרכז חייו איננו בישראל לפי הקריטריונים האיכותיים המהווים חלק ממבחן מרכז החיים.

בהתאם לכך, ומכיוון שמדובר, בסופו של יום, במבחן איכותי אשר במסגרתו יש לבחון על בסיס אינדיבידואלי את מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים של היחיד, מבחן מרכז החיים, לצד החזקות הניתנות לסתירה, כולל מידה מסוימת, גם אם מוגבלת, של אי ודאות. חוסר הוודאות בהקשר זה מביא למורכבות ביישום המבחן, פוגע בוודאות הנדרשת בדיני המס, גורם לחיכוך מוגבר בין הנישומים לפקידי השומה, ומייצר סיכון לכך שבדיווח העצמי של הנישומים הם ינקטו בעמדות מס אגרסיביות בהתאם ליתרון המס הגלום בעמדה. על כן מוצע לקבוע מספר חזקות חלוטות המתבססות על ימי שהייה של היחיד ומשפחתו בישראל, אשר בהתקיימן יראו ביחיד כתושב ישראל או כתושב חוץ, לפי העניין. חזקות אלה יביאו להגברת הוודאות, ביחס למצב הקיים היום, וצמצום הסיכונים אשר צוינו לעיל. יצוין כי חזקה חלוטה היא השיטה המקובלת במדינות אחרות לקביעת תושבות וכי מדינות רבות נקטו בחזקות נוקשות יותר מאלו אשר מוצע לקבוע בחוק זה.

בהתאם למוצע, ייקבעו שני סוגים של חזקות חלוטות - הסוג הראשון, חזקות חלוטות אשר בהתקיימן יראו יחיד כתושב ישראל, והסוג השני, חזקות חלוטות אשר בהתקיימן יראו יחיד כתושב חוץ (להלן – החזקות החלוטות). חזקות אלה יחולו רק במקרים בהם היחיד, או בן או בת זוגו של היחיד, שהו מספר ימים רב בישראל בתוך תקופה של מספר שנים (ואז יראו את היחיד כתושב ישראל) או אם שהו מספר ימים מועט מאוד בישראל במשך מספר שנים (ואז יראו את היחיד כתושב חוץ). מקרים אלה הם מקרים

מובהקים שבהם די בספירת ימי השהייה לצורך קביעת תושבות, ובהם אין צורך לבחון את כלל המרכיבים האחרים במבחן מרכז החיים כדי לקבוע כי היחיד היה באותה שנה תושב ישראל או תושב חוץ, לפי העניין. במקרים האחרים, שאינם נופלים בגדר המקרים המובהקים כאמור, ימשיך לחול הדין הקיים, אשר לא מוצע לשנות אותו, הכולל את מבחן מרכז החיים והחזקות הניתנות לסתירה, כפי שאלה פורשו על ידי בתי המשפט.

כלומר, ככל שאחת החזקות החלוטות חלה, יראו ביחיד כתושב ישראל או כתושב חוץ בלא צורך לבחון את מבחן מרכז החיים או את החזקות הניתנות לסתירה. אבל, אם אף אחת מהחזקות החלוטות איננה חלה, יש ליישם את מבחן מרכז החיים, תוך שימוש בחזקות הניתנות לסתירה, באם הן מתקיימות. יובהר, כי אין בחקיקה המוצעת לפגוע בהסכמים בין לאומיים להקלה ממסי כפל שניתן לגביהם צו לפי סעיף 196 לפקודה (להלן – הסכם בין לאומי). לפי סעיף 196 האמור, הסכם בין לאומי הוא בר תוקף על אף האמור בכל חיקוק. קרי, להסכם בין לאומי למניעת כפל מס יש עדיפות על פני הדין הפנימי, ועל כן, הוראות הקבועות בהסכם בין לאומי יגברו על החזקות החלוטות המוצעות לעניין הקביעה כי יחיד הוא תושב ישראל. כך, שככל שלפי ההוראות שבהסכם בין לאומי שישאל חתומה עליו רואים את היחיד כתושב של מדינה גומלת בשל קשריו עם אותה מדינה, יראו אותו כמי שהוא תושב של המדינה הגומלת לצורך מתן ההקלות הקבועות באמנה, אף אם חלים לגבי החזקות החלוטות המוצעות.

כמו כן, יצוין, כי לפי פסקה (א)4 להגדרת "תושב ישראל" או "תושב" יש סמכות לשר האוצר, באישור וועדת הכספים של הכנסת, לקבוע בתקנות, מקרים חריגים שבהם יראו יחיד כתושב ישראל או כתושב חוץ, על אף ההוראות שנקבעו בפקודה. מכוח סמכות זאת, התקין שר האוצר את תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), התשס"ו-2006 (להלן – תקנות התושבות). תקנות אלה חלות על מקרים שונים שבהם על אף שהות ממושכת במדינת ישראל או במדינת חוץ, אין לראות ביחידים שהתקנות חלות עליהם, מבחינה מהותית, כתושבי המדינה ששוהים בה. תקנות אלה מתגברות על מבחן מרכז החיים הקיים היום בחקיקה, והן גם יתגברו על החזקות החלוטות המוצעות.

## **לסעיף 1**

### **לפסקה (1)**

#### **לפסקת משנה (א)**

בפסקת משנה (1) מוצע למחוק את הכלל לפיו יראו חלק מיום כיום לעניין פסקה (א) להגדרת "תושב ישראל" או "תושב", וזאת בשל ההצעה להוסיף כלל דומה לעניין זה בפסקה (ג) אשר יחול לגבי כלל הפסקאות שבהגדרה, כפי שיוסבר בדברי ההסבר להלן.

בפסקת משנה (2) מוצע להבהיר, שכפי שתקנות התושבות מתגברות על מבחן מרכז החיים, הן גם יתגברו על החזקות החלוטות לקביעה כי אדם הוא תושב ישראל ועל החזקות החלוטות לקביעה כי אדם הוא תושב חוץ, אשר מוצע להוסיף בהצעה זו.

#### **לפסקת משנה (ב)**

מוצע להוסיף את פסקה (1א) המוצעת, אשר בה, כמוסבר בחלק הכללי של דברי ההסבר, ייקבעו חזקות חלוטות שבהתקיימן יראו ביחיד כתושב ישראל, בלא צורך לבחון את מרכז חייו. בקביעת החזקות החלוטות נלקח בחשבון שבעידן הנוכחי של ניווד ההון האנושי מישראל למדינות זרות, וממדינות זרות

לישראל, שינוי מקום המושב של יחיד הוא תהליך שלעתיים יכול שיתמשך מעבר לשנת מס אחת. על כן, מוצע לקבוע מבחנים שיבחנו את הזיקה של היחיד לישראל על פני מספר שנות מס תוך יישום מבחן רב שנתי. בנוסף, מוצע להתחשב במיקום שאר חברי התא המשפחתי של היחיד הנבחן כפרמטר מרכזי לקביעת מקום המושב של היחיד. לבסוף, בנסיבות מסוימות כבר בעת קביעת התושבות לפי הדין הפנימי, מוצע להתחשב בזיקה של היחיד למדינות אחרות החתומות עם ישראל על הסכמים בין לאומיים. לאור כל אלה, מוצע לקבוע את החזקות הבאות שקיומה של אחת מהן יקבע באופן חלוט שהיחיד הוא תושב ישראל:

1. יחיד ששהה בישראל בשתי שנות מס רצופות 183 ימים או יותר בכל שנת מס, יחשב תושב ישראל בכל אחת משנות המס האמורות.
2. יחיד ששהה בישראל בשנת מס מסוימת 100 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 450 ימים או יותר, יחשב תושב ישראל בשנת המס המסוימת. חזקה זו לא תתקיים, ככל שהיחיד שהה בכל אותן שנות מס 183 ימים או יותר במדינה מסוימת החתומה עם ישראל על הסכם בין לאומי.
3. יחיד ששהה בישראל בשנת המס 100 ימים או יותר ויש לו בן או בת זוג, תושב ישראל לפי כל אחת מהפסקאות האחרות – קרי, לפי מבחן מרכזי החיים, לפי אחת החזקות החלוטות או לפי תקנות התושבות, והכל בהתחשב בהסכם הבין לאומי הרלוונטי לגביו.

### **לפסקת משנה (ג)**

מוצע להוסיף את פסקה (ג) להגדרה "תושב" או "תושב ישראלי" ובה מספר הבהרות לעניין האופן שבו יש לקבוע אם יחיד הוא תושב ישראל בשנת המס.

לפי פסקת משנה (1) המוצעת, כדי שיראו יחיד כתושב של מדינה שחתומה עם ישראל על הסכם בין לאומי, חייב להיות בידו אישור תושבות מאותה מדינה. מכיוון שייכתן שהמדינה הזרה קובעת את התושבות של יחידים בה בצורה שונה לעניינים שונים, מובהר כי האישור שיידרש הוא אישור הרלוונטי לעניין ההסכם הבין לאומי עם מדינת ישראל, שלפיו לצורך הסכם זה המדינה הגומלת רואה אותו כתושב בה באותה שנת מס. מדובר בתנאי מהותי, אשר אם לא מתקיים, אין רואים את אותו יחיד כתושב של אותה מדינה גומלת. לפי ההגדרה, לא חלה על היחיד חובה להגיש את האישור לרשויות המס בישראל באופן יזום, אלא מוצע להשאיר את הבחינה לפקיד השומה אשר רשאי לדרוש ממנו להעביר לו מסמכים כגון אלה בהתאם לסמכויות הנתונות לו לפי פרק שני בחלק ח' לפקודה. מכיוון שנדרש שיהיה ברשותו אישור כאמור, הציפייה היא שהיחיד יוכל להעביר את האישור לפקיד השומה באופן מידי ככל שפקיד השומה ידרוש זאת ממנו.

בפסקת משנה (2) מוצע לקבוע שיראו יום שבו יחיד שהה חלק מיום בישראל כיום שבו שהה בישראל. כלל זה מחיל את הכלל הקיים כיום, לפיו רואים שהות של חלק מיום בישראל כשהות באותו היום בישראל, גם לעניין החזקות החלוטות אשר מוצע להוסיף בהצעה זו. כלומר, כאשר באים לבחון אם יום מסוים יחשב כיום שבו הנישום שהה בישראל לצורך ספירת ימי שהייה בישראל, יש למנות כל יום שבו הוא שהה בישראל אפילו באופן חלקי כיום שבו שהה בישראל, והשארית של הימים באותה שנה תיוחס למספר ימי שהייה מחוץ לישראל.



בפסקת משנה (3) מוצע להבהיר, שבדומה לדין הקיים היום ביחס למבחן מרכז החיים והחזקות שאינן חלוטות, מועד תחילת תושבות ומועד ניתוק תושבות עשויים להתרחש גם במהלך השנה ואפילו אם חלות באותה שנה אחת החזקות החלוטות.

## לפסקה (2)

מוצע להחליף את ההגדרה תושב חוץ, ולקבוע בה חזקות חלוטות כפי שהוסבר בחלק הכללי של דברי ההסבר.

המשמעות של החזקות החלוטות שמוצע לקבוע היא כדלהלן:

1. יחיד ששהה בישראל פחות מ-30 יום בכל שנת מס במשך ארבע שנות מס ברציפות, יחשב לתושב חוץ החל משנת המס הראשונה לשהותו כאמור.

2. יחיד ששהה בישראל פחות מ-30 יום בכל שנת מס במשך שלוש שנות מס ברציפות, יחשב לתושב חוץ החל משנת המס השנייה לשהותו כאמור.

3. יחיד ובן או בת זוגו ששהו בישראל פחות מ-60 יום בכל שנת מס, במשך ארבע שנות מס ברציפות, יחשבו לתושבי חוץ החל משנת המס הראשונה לשהותם כאמור.

4. יחיד ובן או בת זוגו ששהו בישראל פחות מ-60 יום בכל שנת מס, במשך שלוש שנות מס ברציפות, יחשבו לתושבי חוץ החל מהשנה השנייה לשהותם כאמור.

5. יחיד ובן או בת זוגו ששהו בישראל פחות מ-100 ימים בכל שנת מס, במשך ארבע שנות מס ברציפות, יחשבו לתושבי חוץ החל משנת המס הראשונה לשהותם כאמור, ובלבד שהם שהו במדינה גומלת בכל אחת מאותן שנות מס, 183 ימים או יותר, והמציאו אישור תושבות לצרכי מס לכל אותן שנות מס מאותה מדינה גומלת.

6. יחיד ובן או בת זוגו ששהו בישראל פחות מ-100 ימים בכל שנת מס, במשך שלוש שנות מס ברציפות, יחשבו לתושבי חוץ החל משנת המס השנייה לשהותם כאמור, ובלבד שהם שהו באותה מדינה גומלת בכל אחת מאותן שנות מס, 183 ימים או יותר והמציאו אישור תושבות לצרכי מס לכל אותן שנות מס מאותה מדינה גומלת.

בכל המקרים המפורטים, לא תחול החזקה החלוטה אם תקופת השהייה בישראל הייתה בתחילת התקופה או בסופה, בהתאם לתנאים הקבועים בנוסח הסעיף.

בפסקת משנה (א)(2) להגדרה המוצעת, מוצע להגדיר, בדומה למצב החוקי היום, שההגדרה "תושב חוץ" היא הגדרה שיורית. קרי, כל מי שלא מוגדר כתושב ישראל בהתאם להגדרה "תושב" או "תושב ישראלי" יוגדר כתושב חוץ לצרכי הפקודה.

בפסקה (ב) של ההגדרה המוצעת מוצע לקבוע שהמוצע בפסקה (ג) להגדרה "תושב" או "תושב ישראלי" יחול גם לעניין הגדרה זו. כמפורט בדברי ההסבר לאותה פסקה, מדובר בהוראות הקובעות כי כדי להיות מוגדר כתושב מדינה גומלת יש צורך שיהיה בידי היחיד אישור תושבות מאותה מדינה, שיראו יום שבו שהה היחיד בישראל ומחוץ לישראל כיום ששהה בישראל ושמועד תחילת תושבות ומועד ניתוק תושבות עשויים לחול גם במהלך השנה.

וזה נוסח ההגדרה "תושב חוץ" אשר מוצע להחליף:

"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 ישראלי" או "תושב", בשתי שנות המס שלאחר שנות המס האמורות בפסקת משנה (א);

## לסעיף 2

מוצע לקבוע שחוק זה יחול לגבי קביעת תושבותו של יחיד בשנת המס שלאחר שנת המס שבה חל יום התחילה ואילך. ויובהר, כי אפילו אם חלק מהתנאים העובדתיים לקביעת התושבות התקיימו בשנת המס שבה חל יום התחילה או בשנת מס הקודמת לשנה זו, ניתן להתחשב בהם לצורך קביעת תושבות של יחיד בשנה שלאחר השנה שבה חל יום התחילה – זאת, הן לעניין הגדרתו כתושב חוץ והן לעניין הגדרתו כתושב ישראל. כך לדוגמא, אם יחיד שהה בישראל פחות מ-30 ימים בשנת המס שבה חל יום התחילה ובשנת המס הקודמת לשנה זו, וגם שהה פחות מ-30 ימים בישראל בשנת המס לאחר שנת המס שבו חל יום התחילה, תחול לגביו החזקה הקבועה בפסקת משנה (א)(1)(א) להגדרה "תושב חוץ", בהתבסס על חלופה (3) להגדרה "שנות המס הנבחנות" שבאותה פסקה. במקרה המתואר בדוגמא, החזקה תחול לגבי שנת המס שלאחר שנת המס שבה חל יום התחילה (ויראו אותו באותה שנה באופן חלוט כתושב חוץ), אבל לא תחול לגבי שנות מס הקודמות לשנה זו (שלגביהן יהיה צורך לבחון את מבחן מרכז החיים לפי הדין הקיים).

באופן דומה, אם יחיד שהה בישראל 183 ימים בשנת המס שחל בו יום התחילה, וגם שהה בישראל 183 ימים בשנת המס שלאחר שנת המס שבה חל יום התחילה, תחול לגביו החזקה הקבועה בפסקת משנה (א)(1)(א) המוצעת להגדרה "תושב ישראלי" בשנת המס שלאחר שנת המס שבה חל יום התחילה, והוא יחשב כתושב ישראל באופן חלוט בשנה זו. לצורך קביעת תושבות בשנת המס שבה חל יום התחילה (שבה גם שהה 183 ימים בישראל) יהיה צורך לבחון את מבחן מרכז החיים בהתאם לחקיקה כפי שהייתה לפני התיקון.