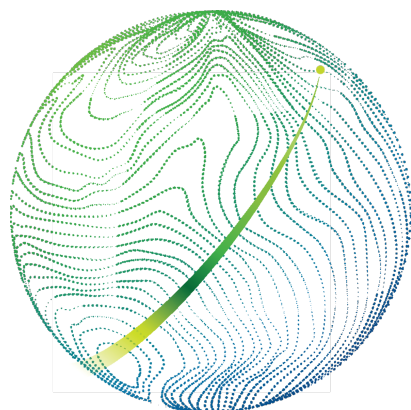




## חוזר מסים 20.2025

### תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מקום מושבו של יחיד), התשפ"ה- 2025

שלום לכולם.],

ביום 2 ביולי 2025 **פורסם תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מקום מושבו של יחיד), התשפ"ה- 2025**, במסגרתו הוצע לשנות את האופן בו מוגדרים בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 המונחים "תושב ישראל" ו"תושב חוץ". זאת, במטרה להגדיל את הוודאות המשפטית ביחס לחזקות הקיימות כיום, לצמצם מחלוקות בין נישומים לרשות המיסים ולהפחית תכנוני מס אגרסיביים.

#### עיקרי התוספות והתיקונים המוצעים בחוק

במסגרת התיקון, בהשראת הדין האמריקאי, מוצע לאמץ מנגנון של שקלול ימי שהייה בפרק זמן של שלוש שנים לצורך קביעת תושבות. מנגנון זה מתבסס לא רק על מספר ימי שהייה של היחיד בישראל בשנת המס הנבחנת, אלא גם על ימי שהייתו בשנתיים שקדמו לה, אובשנתיים שלאחריה, כפי שיפורט להלן. מוצע לקבוע שני סוגים של חזקות חלוטות, אשר בהתקיימן ייחשב היחיד כ"תושב ישראל" או "תושב חוץ" לצורכי מס, וזאת בהתאם למספר **ימי השהייה** שלו בישראל (לפירוט המלא, לרבות דוגמאות להמחשה- ראו בחוזר המלא):

• **תושב ישראל:**

- שהייה של 75 ימים או יותר בשנה, ובמשך שלוש שנים משוקללות לפחות 183 ימים.
- שהייה של 30 ימים או יותר בשנה, ובמשך שלוש שנים משוקללות לפחות 140 ימים, כאשר בן/בת הזוג תושב ישראל.

• **תושב חוץ:**

- שהייה של 74 ימים או פחות בשנה, ובמשך שלוש שנים משוקללות לכל היותר 110 ימים.
- שהייה של 90 ימים או פחות בשנה (ליחיד ובן/בת זוג), ובמשך שלוש שנים משוקללות לכל היותר 125 ימים.

ככל שאחת החזקות החלוטות חלה, יראו ביחיד כ"תושב ישראל" או כ"תושב חוץ" בלא צורך לבחון את מבחן מרכז החיים.

**אם אף אחת מהחזקות החלוטות אינה חלה, יש ליישם את מבחן מרכז החיים, תוך התחשבות בימי השהייה של היחיד ללא החזקות הניתנות לסתירה הקיימות.**

**מאחר שמדובר בתזכיר חוק בלבד, ככל שהוא יעבור להליכי חקיקה יתכן שיחולו שינויים בניסוחו הסופי. לדעתנו, ראוי לקבוע הוראות מעבר שימנעו יישום רטרואקטיבי של החקיקה, כך שהחזקות החדשות לא יחולו על שנות מס שקדמו למועד תחולת החוק.**

**לצפייה בחוזר המלא – לחצו כאן**

**לצפייה בתזכיר החוק - לחצו כאן**

**למידע ופרטים נוספים:**

רו"ח ומשפטן (LL.B, M.B.T) **כפיר אילני**, שותף וראש אשכול

Deloitte Private Tax, חטיבת המס, טלפון: 052-2661665, או בדוא"ל:

[kilani@deloitte.co.il](mailto:kilani@deloitte.co.il)

**גבי ויסמן**, רו"ח, שותף בחטיבת המס, Deloitte, טלפון: 03-6085556 או בדוא"ל:

[gwaisman@deloitte.co.il](mailto:gwaisman@deloitte.co.il)

רו"ח ועו"ד **דני גבאי**, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית, חטיבת המס, Deloitte,

טל: 03-6085532, [dgabbay@deloitte.co.il](mailto:dgabbay@deloitte.co.il)

אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה, שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

© כל הזכויות שמורות.



[www.deloitte.co.il](http://www.deloitte.co.il)

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte Israel & Co. is a firm in Deloitte Global Network. Deloitte Israel Group a leading professional services firms, providing a wide range of world-class audit, tax, consulting, financial advisory and trust services. The firm serves domestic and international clients, public institutions and promising fast-growth companies whose shares are traded on the Israeli, US, European and foreign capital markets.

© 2025 Deloitte Israel & Co.