

## תושבות לצרכי מס

(עמ"ה 5048/97 אריה גונן נ' פ"ש חיפה)

בית המשפט המחוזי בחיפה פסק לאחרונה מפי כבוד השופט דן ביין, בסוגיית קביעת התושבות לעניין מס הכנסה של יחיד אשר שהה מספר שנים בארה"ב.

השאלה שבנדון

פסק הדין עוסק בשאלת חבותו במס הכנסה ישראלי של מר אריה גונן, מהנדס במקצועו, אשר שהה בארה"ב במשך מספר שנים (בשנים 1988-1992), לגבי תקבולים אשר קיבל בארה"ב. השאלה המרכזית בפני בית המשפט היתה האם היה המערער "תושב ישראלי" לצרכי מס בשנים 1990-1991.

החלטת בית המשפט

לאחר שבחן את מכלול העובדות אשר הוצגו בפניו, הגיע כבוד השופט ביין למסקנה כי הנישום אמנם היה תושב ישראל בשנים הרלוונטיות על פי דיני המס של מדינת ישראל.

מן הראוי לשים לב במיוחד אל הנקודות הבאות העולות מפסק דינו של כבוד השופט ביין:

- בהקשר של תושבות המס לעניין סעיף 15(1) לפקודה, הנטל לשכנע את בית המשפט בנכונות עמדתו בשאלת התושבות מונח על כתפיו של פקיד השומה, ולא של הנישום. לעומת זאת, כאשר הנישום טוען כי הינו תושב ישראל (למשל, כדי לזכות בזיכויים שונים הנתונים לתושבי ישראל) - עליו נטל ההוכחה.
- פסק הדין אימץ את מבחן מרכז החיים של אדם, לצורך קביעת תושבות המס שלו.
- בבדיקה היכן מצוי מרכז חייו של אדם יש להביא בחשבון שני קריטריונים, האחד פיזי: היכן מצויות מירב הזיקות של אדם, והשני סובייקטיבי: מה היתה כוונתו של אדם והיכן הוא רואה את מרכז חייו.
- בדיקת תושבותו של אדם מתייחסת לכל שנת מס בנפרד, ולפיכך יש להתמקד בשנות המס שבדיון. אך לצורך ראיית התמונה בכללותה, ובעיקר כדי לעמוד על האלמנט הסובייקטיבי

שבמבחן מרכז החיים, ניתן לבחון את השנים שקדמו לשנות המס נשוא המחלוקת ואף שנים מאוחרות יותר, שמא נתקיים הכלל הראייתי של "סוף מעשה במחשבה תחילה". צריך לזכור, ששינוי מעמד התושבות אינו בהכרח אקט "חד", אלא תהליך הנבנה על רצף מסוים.

• במקרה הנדון, לדעת השופט ביין המערער ואישתו אמנם התחילו בתהליך של שינוי תושבות, אך תהליך זה לא הושלם מעולם. בטרם הושלם, החלה מגמה הפוכה של כוונה לראות בישראל את מרכז החיים. כאינדיקציות לכך שתהליך זה לא הושלם, מציין כב' השופט את העובדות הבאות:

- נשמר בית בישראל, בו השתמשו המערער ואשתו כשביקרו בישראל;
- המערער ואישתו נרשמו בקונסוליה הישראלית בבוסטון;
- אשת המערער נשארה במעמד של "חופשה ללא תשלום", ומעולם לא התפטרה מעבודתה בישראל;
- המערער מעולם לא חיסל את החברות הישראליות שבבעלותו;
- המערער שמר חשבונות בנק בישראל;
- המערער ואשתו המשיכו בתשלומי הביטוח הלאומי;
- לא נעשתה כל פעולה לרכישת "גרין קארד" או אזרחות אמריקאית.

נוסף על האמור, מוצא כבוד השופט סימנים לכך שמגמת הפיכתו של המערער לתושב ארה"ב התהפכה:

- הפסקת פעילותה של החברה האמריקאית שבבעלות המערער בספטמבר 1991, והעובדה שהמערער הפסיק לקבל ממנה משכורת;
- העובדה שאשת המערער חזרה לארץ באוגוסט 1991;
- עליה במספר ימי השהייה של המערער בארץ בשנים 1991-1992 לעומת השנים שקדמו לכך.

## סיכום

פסק דין זה מחדד את העקרונות הנבחנים בהקשר של תהליך שינוי תושבות לצרכי מס על ידי תושב ישראל. לצורך בחינת תושבות המס, תיבחנה כלל הנסיבות והעובדות הרלוונטיות, על מנת להסיק את המסקנה ביחס לתמונה בכללותה.

פסק הדין מחדד את ההנחה כי בעת בחינת תושבות המס של הנישום, יש להביא בחשבון כל עובדה אשר יש בה כדי ללמד על זיקתו של הנישום למדינת ישראל, כגון - שמירת בית בישראל, המשך תשלום דמי ביטוח לאומי, שמירת חשבונות בנק במדינת ישראל, וכיוצא באלו. מעניין לציין כי במסגרת תהליך בחינת התושבות, בית המשפט אף מייחס חשיבות ראייתית לכך שהמערער ואישתו נרשמו בקונסוליה הישראלית בבוסטון, על אף שרישום זה נעשה אך ורק למטרת קשירת קשרים חברתיים בעת השהות בבוסטון.

פסק הדין אף מחדד את המסקנה העקרונית כי תושב ישראל המבקש לשנות את תושבותו ולהפסיק להיחשב תושב ישראלי לצורכי מס, נדרש לבצע כמה שיותר פעולות בעלות ביטוי חיצוני אשר יש בהן כדי ללמד על כוונתו לשנות את תושבותו.

עוד יצויין כי פסק הדין שבנדון עוסק בשנים אשר בהן לא היתה האמנה למניעת כפל מס שבין ישראל לבין ארצות הברית בתוקף. כאשר בוחנים את תושבות המס בהתייחס לשנים אשר לאחר כניסת האמנה לתוקף, תיחתך שאלת התושבות על פי מבחני האמנה: על פי האמנה, תחילה בוחנים שאלת תושבות המס של יחיד על פי דיני המס הפנימיים של המדינות המעורבות. מקום שנמצא כי אותו אדם הינו תושב מס של שתי המדינות על פי דיניהן הפנימיים, נחתכת שאלת התושבות על פי מבחני "שובר שוויון" בעלי חשיבות בסדר היררכי יורד: המבחן הראשון הינו מבחן "בית הקבע", דהיינו - רואים את היחיד כתושב של אותה מדינה בה מצוי בית הקבע שלו. במידה ולרשות הנישום עומד בית קבע בשתי הארצות, או שאין לרשותו בית קבע באף אחת מן הארצות - רואים אותו כתושב אותה מדינה אשר בה נמצא "מרכז האינטרסים החיוניים" שלו. מבחן זה הינו דומה במהותו למבחן "מרכז החיים" אשר הינו המבחן הקובע בדין הישראלי, ואשר יושם על ידי כבי' השופט ביין בעניינו של מר גונן.