הרב אריה ויזל

תושבות מס: מבחן מרכז החיים או מבחן השהייה?

הקדמה

שיטת המיסוי הנהוגה בישראל היא שיטת מיסוי משולבת - טריטוריאלית ופרסונלית. בהתאם לשיטה זו, תושבי ישראל נדרשים לשלם מס הכנסה בישראל על כלל הכנסותיהם, בין אם הופקו בישראל ובין אם הופקו מחוץ לישראל (חבות פרסונלית). לעומת זאת, מי שאינם תושבי ישראל, נדרשים לשלם מס בישראל רק על הכנסות שרואים את מקום הפקתן בישראל (חבות טריטוריאלית). קביעה כי אדם הוא תושב ישראל היא בעלת השלכות מיסוי משמעותיות.[1] כיום, 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 או מקום העסקתו הרגילים, מרכז האינטרסים הכלכליים שלו ומקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים (להלן - מבחן מרכז החיים). מבחן נוסף לקביעת התושבות הוא מבחן שמבוסס על מספר ימי השהייה בישראל (להלן - מבחן ימי השהייה). למבחן זה פרמטרים רבים ומשתנים, אך ככלל הוא קובע שאם יחיד ישהה בישראל לפחות 183 בשנת מס מסוימת הוא ייחשב תושב ישראל. במקרה של סתירה בין מבחן מרכז החיים לבין מבחן ימי השהייה, מבחן מרכז החיים הוא הקובע.[2] כך לדוגמה, בנוגע לשנת מס מסוימת, חייב בית המשפט העליון (ע"א 476/17) רווק שהכנסותיו הופקו בחו"ל במיסוי, למרות שלמעשה הוא עצמו שהה בישראל רק שלושים יום. הנימוק להכרעה זו היה בשל הונו (נכסיו הנדל"ניים וכספו בחשבון הבנק) ומשפחתו שהיו בישראל, וכן לאור עובדת ימי שהייתו בישראל בשנים שקדמו לשנת המס שנדונה עכשיו. מכיוון שמבחן מרכז החיים גורם במידה לא מעטה לאי-ודאות, בתזכיר חוק שפורסם להערות הציבור (ו' מנחם-אב תשפ"ג, 24.07.23), מבקש משרד האוצר לקבוע שבמקרים מסוימים מבחן ימי השהייה יהווה חזקה חלוטה, כך שבמקרים אלה לא יהיה צורך להתחשב במבחן מרכז החיים.[3]

1. לא זו בלבד שקביעה זו תוביל לכך שתחול עליו חבות פרסונלית לתשלום מסים בישראל על כלל הכנסותיו העולמיות, יש בכך גם השלכה לעניין חישוב חבות המס שלו. זאת 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.
2. האמור מבוסס על דברי הסבר לתזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מקום מושבו של יחיד), התשפ"ג-2023.
3. דברי הסבר שם. הרחבה על עיקרי ההצעה והתייחסות אליה, ראה להלן פרק ה.

שאלתנו היא כיצד נכון לקבוע את מקום מושבו של היחיד, מבחינה הלכתית - האם יש להתחשב בעצם השהייה של יחיד במקום מסוים, או שיש להתחשב במאפיינים של מרכז החיים. זאת ועוד; גם אם יש להתחשב בשניהם, במקרה של סתירה ביניהם יש לברר מה מהם הוא הקריטריון הקובע. יודגש כי מכיוון שנקודת המוצא שלנו היא שבאופן כללי יש לחוקי המדינה תוקף הלכתי,[4] לכן איננו עוסקים בשאלת תוקפו ההלכתי של החוק אלא רק בשאלה כיצד נכון לחוקק אותו.[5] גם אם לא ניתן להחיל באופן מלא את פרטי ההלכה - כמות שהם - במציאות העכשווית, ניישם את כללי תושבות המס לפחות לפי עקרונות ההלכה.[6]

א. שהיית י"ב חודש

בנוגע להיטלי שמירה קובעת המשנה (בבא בתרא פ"א מ"ה): 'כמה יהא בעיר ויהא כאנשי העיר - י"ב חודש', וכך נפסק ב'שלחן ערוך'.[7] מכך עולה שכדי להיחשב כתושב העיר - למצער לעניין זה - יש לשהות בה י"ב חודש.[8] ראשונים ופוסקים נקטו ששהות זו מחילה לא רק את היטלי השמירה אלא אף את כלל מיסי העיר,[9] ויש שכתבו שאף החובה לנהוג

4. מאסף לפוסקים אלו ראה ר"ב שנדרופי, 'תוקפן ההלכתי של תקנות לשעת חירום בתקופת הקורונה', בתוך מכת מדינה - הלכות מדינה במשבר מגיפת הקורונה, מרכז תורה ומדינה (ניצן תשפ"א), עמ' 84-83.
5. יש להוסיף שאיננו עוסקים בשאלת 'כפל מס' - מצב של גביית מס על ידי שתי מדינות שונות - שכן כיום שאלה זו מתייתרת, לרוב בשל אמנות המס, וכן משום שרוב הפוסקים אימצו את עמדת שו"ת הרשב"א, ח"א סי' תרסד, שלא ניתן לחייב אדם בכפל מס.
6. על כיוצא בזה כתב תרומת הדשן, ח"א סי' שמב: 'דבענייני מסים... ראוי ונכון לדקדק היטב אם נוכל להשוות כל המנהגים לדין תורה אף אם לא לגמרי, מכל מקום עדיף שנמצאו סעד וסמך מדברי חכמים ולאוקמינהו בטעם וסברא'. וכן במשא מלך, דיני מיסים ומנהגים (מהד' יד הרב נסים), עמ' רנה: 'אך צריך שהמנהג שיעשוהו יהיה קרוב לדין'. ראה יישום עיקרון זה בנוגע למיסי מדינת ישראל: רכ"פ טכורש, 'מערכת המסים לאור התורה', התורה והמדינה, ח"ה-ח"ו, עמ' רנב.
7. שו"ע, חו"מ סי' קסג סעי' ב.
8. הגמרא בבא בתרא ח ע"א מבהירה ששהיית י"ב חודש נועדה להחיל את מעמד 'תושב העיר', אך דין 'בן עיר' לגבי עיר הנידחת חל עליו כבר לאחר שלושים יום. הגמרא מוסיפה שחיובי צדקה (תמחוי, קופה, כסות, קבורה) מוטלים אף אם שהה פרקי זמן קצרים מי"ב חודש. יש להעיר שאמנם הגמרא פסחים נא ע"א אומרת שאם אדם עובר ממקום למקום הוא חייב לנהוג כחומרות מקומו החדש, ובלבד שאין בדעתו לחזור למקומו הקודם (ואם דעתו לחזור חייב לנהוג כחומרות מקומו הקודם, עיין תוס' שם ד"ה רבה). ברם, דברים אלו אינם מסייעים לפשוט את שאלתנו, משום שלדעת רבים מהפוסקים, הדברים לא נאמרו אלא לגבי איסורים, ו'ממונא מאיסורא לא ילפינן' - ראה שו"ת רבינו אליהו מזרחי, סי' יג; שו"ת מהר"י בן לב, ח"ג סי' א; שו"ת מהרשד"ם, חו"מ סי' שסט; פסח מעובין, אות סה. ועיין שו"ת אבני נזר, חו"מ סי' מו.
9. יד רמ"ה, בבא בתרא ח ע"א אות פה: כל חיובי מיסים וארנוניות שנותנין למלך מהווים מעין מיסי שמירה; מרדכי, בבא בתרא רמז תעז על פי ירושלמי בבא בתרא פ"א ה"ד; ריטב"א, בבא בתרא ח ע"א ד"ה כי; חידושי הר"ן, שם ד"ה כי; נימוקי יוסף, ה ע"ב בדפי הרי"ף ד"ה מתני'; ריב"ש, סי' קלב וסי' תעה; שו"ת מהר"י בירב, סי' כב ד"ה תשובה; שו"ת המבי"ט, ח"א סי' עז; שו"ת מהרשד"ם, חו"מ סי' שסט; ר"י פורמון, הובא בשו"ת מהרש"ך, ח"א סי' קפב; משא מלך, דיני מיסים ומנהגים (מהד' יד הרב נסים), עמ' מו ואילך. ברם, לדעתו של שו"ת מהר"ם אלשיך, סי' סה, שהיית י"ב חודש מחילה רק את היטלי השמירה, וראה שו"ת דרכי נועם, סי' כא.

בהתאם לתקנות העיר תלויה בשהות של יב חודש.[10] הדעות חלוקות בשאלה אם שהייה היא מדד בלעדי או שיש גם לבחון אם השהייה נועדה להיות קבועה או זמנית. לדעת הר"ן בחידושיו[11] וכן דעת הנימוקי יוסף (בבא בתרא ה ע"ב בדפי הרי"ף ד"ה מתני') שהיית י"ב חודש היא מדד בלעדי. לכן כתב: 'כשלא עמד שם י"ב חדש, אפילו ירד להשתקע, לא הוי כאנשי העיר', וכן להיפך: 'דאפילו לא ירד להשתקע אלא לגור, כיון שעמד שם י"ב חדש הרי הוא כאנשי העיר'.[12] כך גם נקט הריב"ש,[13] וכך הכריעו פוסקים נוספים.[14] ברם, לדעת רבנו ברוך,[15] התנאי של יב חודש אינו אמור אלא רק באדם שעובר ממקום למקום ואין בדעתו להשתקע במקום החדש. אך אם דעתו להשתקע, הוא חייב מיידית. הדבר דומה לקונה בית, שמתחייב מייד (ראה להלן). כך הכריעו גם פוסקים נוספים.[16] יש שהוסיפו כי לדעה זו, התנאי של הקביעות מעכב, ואם אין דעתו להשתקע, אינו חייב אפילו לאחר יב חודש.[17] עם זאת, רבים סוברים שגם רבנו ברוך וסיעתו מסכימים, שלאחר י"ב חודש הוא חייב גם אם אין דעתו להשתקע.[18] מכך עולה שמבחן השהייה - י"ב חודש, מהווה משקל מרכזי בקביעת מקום מושבו של היחיד. נראה שלא רק הפוסקים שהשהייה היא השיקול הבלעדי סוברים כן, אלא גם אותם פוסקים שמתחשבים בשאלה אם השהייה נועדה להיות קבועה, מסכימים לכך. העובדה שהם מסתמכים על כך שהשהייה נועדה להיות קבועה, אינה סותרת את עצם השהייה אלא משלימה אותו. לדידם, כדי לקבוע את מקום מושבו של היחיד ניתן להסתפק בכך שהשהייה עתידה להיות ואין צורך שהיא תתבצע בפועל.[19] ההשלכה שעולה מהדברים היא, שכדי לקבוע את מקום היחיד, יש להתחשב רק במאפיינים ששייכים למבחן

10. עיין שו"ת מהר"י בן לב, ח"ג סי' קכ; עיין שו"ת הרמ"ז, יו"ד סי' יב; עיין משא מלך, שם עמ' נא. ברם, עיין שו"ת מהרש"ך, ח"א סי' קכב.
11. ר"ן, בבא בתרא ח ע"א ד"ה מתני' וד"ה גמ'.
12. נימוקי יוסף, בבא בתרא ה ע"ב בדפי הרי"ף ד"ה מתני'.
13. ריב"ש, סי' קלב. וראה פרק ב להלן.
14. שו"ת המבי"ט, ח"א סי' עז ושם סי' פא; שו"ת מהר"י בן לב, ח"ב סי' פז ושם, ח"ג סי' א, סי' צה, סי' קכ; שו"ת בני שמואל (חיון), סי' ט; שו"ת הון רב, ח"ב סי' כב.
15. רבנו ברוך, מובא במרדכי בבא בתרא רמז תעז.
16. שו"ת זכרון יהודה לבן הרא"ש, סי' סד; שו"ת מהר"י וייל, סי' קו ועיין שם סי' לח; עיין שו"ת רבינו אליהו מזרחי, סוף סי' יג; ר"י פורמון, הובא בשו"ת מהרש"ך, ח"א סי' קפב. ועיין שו"ת כרם שלמה (אמראילו), סי' פא.
17. ר"י פורמון שם; עיין שו"ת מהר"ם גלנטי, סי' נט (ראה שו"ת ירך אברהם [אישטרושא], חו"מ ח"ב סי' נח ד"ה ואיברא). וראה פסקי ריא"ז, בבא בתרא פ"א ה"א אות א, שכתב ששהיית י"ב חודש מותנית בהשתקעות (ועיין פסקי רי"ד, בבא בתרא ח ע"א ד"ה ויש), אך לא כתב גם את הצד השני, שההשתקעות קובעת בפני עצמה.
18. עיין שו"ת זכרון יהודה, סי' סד; עיין שו"ת מהרשד"ם, חו"מ סי' שסט וסי' שצט וסי' ת, ועיין שם יו"ד סי' קכו ומילי דעזרא, סי' מא; שו"ת מהר"י באסאן, סי' צו ד"ה ואחר; שו"ת פני יהושע, ח"ב סי' צו; עיין שו"ת דרכי נועם, סי כא ד"ה עוד כתב; משכנות הרועים (אלחאייך), מערכת אות הא אות קיב ד"ה זאת, קד ע"א. ועיין שו"ת מהר"י בירב, סי' כב ד"ה תשובה ושו"ת אגרות משה, חו"מ ח"א סי' מ ד"ה ובדבר בני - ד"ה ואף.
19. הדברים מתאימים בעיקר לסוברים, בהערה הקודמת, שלאחר י"ב חודש מתחייבים במס גם אם השהייה נועדה להיות זמנית. אם לדידם שהייה שנועדה להיות קבועה מחייבת במס גם בלי י"ב חודש רק משום שהקביעות היא תנאי מעכב ולא משלים למדד השהייה, כיצד לאחר י"ב חודש מתחייב במס גם אם השהייה נועדה להיות זמנית!

השהייה, שעל פיו נקבעה ההלכה. עם זאת, הקביעה שאין לקחת בחשבון את מבחן מרכז החיים, באה לשלול את מובנו הרחב, אך יש להתחשב בו באופנים מסוימים, כדלקמן.

ב. קניית דירה

המשנה (בבא בתרא פ"א מ"ה) מוסיפה גורם נוסף לקביעת מקום המושב: 'קנה בה בית דירה הרי הוא כאנשי העיר מיד', וכך נפסק ב'שלחן ערוך'.[20] האם מכאן ישנה ראיה שאף בכוחה של בעלות על נכסים לקבוע את מקום המושב? לשון אחר: האם מכאן שניתן לשקלל גם מאפיינים של מרכז החיים? כדי לענות על כך, נעלה שאלה נוספת: האם אין בדין זה כדי להוכיח שבמעבר למקום חדש כדי להשתקע, אין צורך בשהיית י"ב חודש, שלא כדעת הנימוקי יוסף וסיעתו, שאם לא כן, כיצד הועילה קניית בית דירה ללא השהייה הנדרשת? מהר"י בן לב[21] יישב את דעתם בעורכו הבחנה בין מקרה בו לא עשה המהגר צעדים שמורים על כוונתו, ובין קניית בית דירה 'דעביד פועל רושם', ו'מעשיו מוכיחין עליו'. כאשר לא עשה צעדים, אין בהצהרתו לבדה כדי לקבוע את מקום מושבו, בעוד שאם עשאם, הכול מסכימים שאין צורך בשהייה בפועל של י"ב חודש. הרב יהושע מקראקא,[22] הרב מרדכי הלוי,[23] הרב אהרן אמריליו[24] והרב חיים אברהם אישטרושא[25] העמיקו בביאור ההבחנה: כאשר לא עשה מעשה, 'לא מפיו אנו חיים... דילמא לא אתדר ליה',[26] אך כאשר קנה בית דירה, 'גמר בדעתו, אף אם לא מתדר ליה מחמת שום דוחק מזונות ופרנסה מכל מקום ידור כאן'.[27] עיקרי הדברים כבר נמצאים בדברי הריב"ש,[28] לאור זאת הם מיישבים את שיטת הריב"ש בכללה, שכן הוא כותב בתשובה אחרת,[29] שאם דעתו להשתקע נקבע מקום תושבותו באופן מיידי, וכדי ליישב דברים אלו עם מה שכתב בתשובתו הקודמת ביארו אותם פוסקים שדבריו האחרונים לא נאמרו באופן כוללני, והם נכונים במקרה הנדון שם - חזן שהשכיר את עצמו לפרק זמן של שנה ומעלה. במקרה זה קיים סיכוי סביר למדי שאכן החזן יישאר לגור במקום לפחות י"ב חודש. משמעות הדברים היא, שאין בכוחה של בעלות בדירה לבדה לקבוע את מקום התושבות, אלא היא רק אינדיקציה לשהייה פרק זמן משמעותי. הדברים תואמים לדברי הראשונים, שקונה הבית נחשב כ'אנשי העיר' רק אם הוא מתגורר בו, אך אם אינו מתגורר בו אינו נחשב כאנשי העיר.[30] טעמו של דבר הוא שרק כאשר אדם קונה בית ומתחיל

20. שו"ע, חו"מ סי' קסג סעי' ב. על השאלה אם דין שכירות דירה לי"ב חדש זהה לקנייה, ראה ב"י, חו"מ סי' קסג וברמ"א שם.
21. שו"ת מהר"י בן לב, ח"ג סי' א וסי' קכו.
22. שו"ת פני יהושע, סי' צו.
23. שו"ת דרכי נועם, סי' כא.
24. שו"ת פני אהרן, חו"מ סי' יז ד"ה איברא.
25. שו"ת ירך אברהם, חו"מ ח"ב סי' נד.
26. שו"ת ירך אברהם, שם ד"ה ואחשבה.
27. שו"ת פני יהושע, סי' צו ד"ה אבל.
28. שו"ת ריב"ש, סי' קלב.
29. שו"ת ריב"ש, סי' תעה.
30. ר"ן, בבא בתרא ח ע"א ד"ה ואם (ועיין שו"ת הר"ן, סי' יא ומשא מלך, דיני מיסים ומנהגים, עמ' מא); נימוקי יוסף, בבא בתרא ה ע"ב ד"ה ואם; ריב"ש, סי' קלב.

לדור בו ניתן להניח שהוא אכן עתיד לשהות בו לאורך השנה הקרובה.[31] מסתבר שאף אותם ראשונים הסוברים שאף בדעתו להשתקע חייב מיד, מסכימים שקניית דירה אינה עומדת בפני עצמה, שהרי גם הם עצמם כתבו שיש צורך שיגורו בה בפועל, או לפחות שהקנייה נועדה לשם מגוריהם.[32] לעיקרי הדברים ניתן לצרף את דברי ה'מאירי',[33] שאין בכוחה של קניית קרקע, שאינה משמשת למגורים, בכדי לקבוע את מקום התושבות.

ג. מדדי קביעת התושבות

העולה מהדברים הוא, שכדי לקבוע את מקום התושבות, אין לבחון רק את ימי השהייה בפועל, אלא יש לשקלל גם מכלול תנאים ומאפיינים נוספים, ובלבד שהם יכולים להוות אינדיקציה לעצם השהייה במקום הנקבע.[34] כך לדוגמה, פסק הרב יעקב קאשטרו (ערך לחם, חו"מ סי' קסג סעי' ב ד"ה בסופו):

> נשא אישה בעיר אחרת... ואם קיבל עליו שלא להוליכה לעירו הרי הוא כאנשי העיר מיד, וכ"ש אם נשבע שלא להוציאה משם דעדיף מקנה דירה.[35]

וכן הסיק הרב חיים אברהם אישטרושה,[36] שאם פלוני נשא אישה במקום החדש, הביא לשם את אימו ואחותו ומכר את ביתו ומטלטליו מהמקום הקודם, שמקומו נקבע עוד בטרם שעברו י"ב חודש, משום 'אין לך פועל גדול רשום מזה'.[37] כעין זה מצאנו בפוסקים נוספים.[38] לשון אחר: מכלול התנאים שנלקחים בחשבון הם רק כאלו שקשורים למקום השהות בעתיד הקרוב - שנה הקרובה, אך לא כאלו ששייכים לעתיד רחוק.[39] גם מאפיינים שיכולים להוות סימן לשהייה, נלקחים בחשבון רק אם הם באים לתמוך בקביעת התושבות באותו מקום שבו הוא נמצא כיום (כאשר עדיין לא שהה בו י"ב חודש). אך כאשר מחד גיסא יש מאפיינים שתומכים בכך שמקומו הקודם הוא מקום תושבתו, ומאידך גיסא מאפיינים אחרים - או שהיית י"ב חודש - תומכים בכך שהמקום בו הוא נמצא כעת הוא מקום תושבתו, שאז אין מתחשבים במאפיינים של המקום

31. עיין ריב"ש שם; עיין שו"ת דרכי נועם, סי' כא ד"ה וראיתי.
32. פסקי רי"ד, בבא בתרא ח ע"א; פסקי ריא"ז, בבא בתרא פ"א ה"א אות א; שו"ת זכרון יהודה, סי' סד; שו"ת מהר"י וייל, סי' קו. ראה לעיל הע' 16-17 (בכך נדחה ספקו של כנסת הגדולה, חו"מ סי' קסג הגהות בית יוסף אות ו).
33. מאירי, בבא בתרא יא ע"א ד"ה כבר ביארנו במשנה.
34. שו"ת ירך אברהם, חו"מ ח"ב סי' נד ד"ה המורם.
35. וכן פסק בכנסת הגדולה, חו"מ סי' קסג הגהות בית יוסף אות לו.
36. שו"ת ירך אברהם, חו"מ ח"ב סי' נד ד"ה האמור.
37. למעשה מופיעה שם אינדיקציה נוספת שאינה ברורה דיו.
38. שו"ת מהרי"ק, שורש יז: הוצאת חוקים - כנראה אישור מגורים - זהה לקניית דירה (עיין שו"ת חיים ברצונו, חו"מ סי' ע ד"ה ולו); משא מלך, דיני מיסים ומנהגים, עמ' מד ד"ה הדין השישי; שו"ת חיים ברצונו, שם ד"ה היוצא: הוצאת רישיון עסק וכן השקעה כספית בעסק שעלותם מרובות שקולות לקניית דירה. הדעות חלוקות אם נשיאת אישה כשלעצמה שקולה לקניית בית דירה. על כך ראה: שו"ת הר"ן, סי' יא; שו"ת הרדב"ז, ח"ו סי' ב' אלפים רצו; שו"ת פני אהרן, חו"מ סי' יז ד"ה איברא; שו"ת יד ימין, חו"מ סי' כו ד"ה בענין ראובן.
39. על דברי הנימוקי יוסף וסיעתו, מוסיף הרב יהושע מקראקא, שו"ת פני יהושע, סי' צו ד"ה וגם, שעוד לפני שהייה של י"ב חודש, אם יש אינדיקציה למגורים בעתיד הקרוב, היא מועילה לקבוע תושבות, גם אם ברור שלאחר י"ב חודש הוא עתיד לעקור את מקום המגורים.

הקודם. לכן תושבות נקבעת רק בהתאם לתנאי מקומו כעת, זאת משום שפשט המשנה הוא שקניית בית דירה או שהיית י"ב חודש אינם מותנים בכך שכלל לא תהיה דירה בבעלותו במקום הקודם. ואכן מצאנו שהפוסקים התחשבו רק בתנאי מקומו כעת, גם אם נותרו לו במקום הקודם בתי מגורים או עסקים נושאי רווח.[40]

ד. השפעת תא משפחתי על קביעת התושבות

יש פוסקים שסוברים ששהיית י"ב חודש וקניית בית דירה קובעים את מקום התושבות, גם אם בני משפחתו של אדם נשארו במקום הקודם והוא עבר בגפו למקום החדש.[41] המבי"ט (ח"א סי' עז) חולק על כך. לדעתו, אם אדם עבר בגפו, אין הוא נחשב תושב, וכן כתב:

> פשיטא דלא מיקרי כאנשי העיר, כיון שאין אשתו ובניו עמו ככל אנשי העיר, דאף שכוונתו ודעתו להביאם ולדור ולהשתקע כאן, כל שלא הביאם לא הוי' כאנשי העיר דאין אדם דר במקום אחד ואשתו ובניו במקום אחר אלא דרך עראי.[42]

כבר ה'מאירי'[43] פסק כן, למצער בנוגע לקניית בית דירה. נראה שגם אותם שמתחשבים בכך שבני הבית נותרו במקום הקודם, אינם מתכוונים לומר שהתושבות נקבעת לפי מבחן מרכז החיים במובנו הרחב, אלא ששהייה במקום מסוים בלי בני המשפחה אינה נחשבת כשהייה, ומסיבה זו תושבתו אינה יכולה להיקבע במקום החדש.

ה. קביעת התושבות במדינת ישראל לאור עקרונות ההלכה

כאמור, שהיית י"ב חודש או אינדיקציות לשהייה משמעותית עתידית, כדוגמת קניית דירה, מהווים מדדים הלכתיים לקביעת תושבות. ברי שבעידן המודרני, עקב התפתחות קשרי תעופה ומסחר וניהוג דיני מיסוי שונים מבעבר, קריטריונים אלו אינם נכונים כמות שהם, לפחות לא במלואם. עם זאת, הדעת נותנת שניתן להסיק מהם עקרונות הנכונים

40. עיין שו"ת מהר"י בירב, סי' כב; שו"ת יפה נוף (מזיא), סי' לה ד"ה ונראה ע"פ שו"ת הרשב"א, ח"א סי' תרסד (וכדבריו משמע בשו"ת מהרשד"ם, חו"מ סי' ת), ועיין שם סי' לו ד"ה תשובה; שו"ת דבר משה (אמריליו), ח"ב סי' מח. ועיין שו"ת בעי חיי, ח"ב חו"מ סי' עה.
41. עיין שו"ת מהרשד"ם, יו"ד סי' קסח; שו"ת מהר"ם גלנטי, סי' נט; עיין שו"ת לחם רב, סי' ריא; עיין בני שמואל (חיון), סי' ט ד"ה עוד; שו"ת דרכי נועם, סי' כא ד"ה כתב עוד; שו"ת כרם שלמה, סי' פא ד"ה ואגב וד"ה ויש וסי' פג ד"ה באופן וד"ה מכל הני. ועיין נימוקי מנחם מירזבורק, דין טו ושו"ת הרמ"ז, יו"ד סי' יב ודברי מרדכי, גדולת מרדכי סי' יט ד"ה גם, קסא ע"א - ד"ה זאת, קסא ע"ב. ועיין גם שלחן ערוך הרב, או"ח סי' תצו סעי' יא, ברם, עיין לעיל הע' 8, שאין להסיק מדיני איסורים לחובת ההשתתפות בעלות צרכי הציבור.
42. בהמשך כותב המבי"ט שדבריו אמורים לא רק לפי הסיעה הסוברת שיש להתחשב בשאלה אם השהייה קבועה או זמנית, אלא גם לפי הנימוקי יוסף וסיעתו שאין להתחשב בשאלה זו. עיין ערוך השלחן, יו"ד סי' רנו סעי' טו שפסק כמבי"ט לפחות בנוגע לחיובי צדקה (ראה לעיל הע' 8).
43. מאירי, בבא בתרא יא ע"א.

לזמננו.[44] זאת ייעשה להלן תוך התייחסות להצעה החדשה של משרד האוצר, שהוזכרה בפתח הדברים. אלו הם עיקרי ההצעה החדשה של משרד האוצר:[45] א) קביעת שתי חזקות חלוטות - אם נישום ישהה בישראל ימים רבים למשך תקופה של מספר שנים, ייחשב לתושב ישראל. לדוגמה בשתי שנות מס רצופות שהייה של לפחות 183 יום לכל שנה; אם ישהה מעט ימים למשך תקופה של מספר שנים ייחשב לתושב חוץ. לדוגמה בשלוש או ארבע שנות מס רצופות שהייה של פחות מ-30 יום לכל שנה. ב) הבחנה בין מעמד התושבות של רווק למעמד התושבות של תא משפחתי. אם יחיד ישהה בישראל רק 100 יום ייחשב לתושב ישראל אם בן זוגו נחשב לתושב ישראל (בעוד שכאמור רווק רק אם ישהה 183 יום ייחשב לתושב ישראל); אם הוא ובן זוגו ישהו פחות מ-60 יום בישראל ייחשבו לתושבי חוץ (בעוד שכאמור רווק צריך לשהות פחות מ-30 כדי להיחשב לתושב חוץ). ג) ההתחשבות במבחן מרכז החיים באה לידי ביטוי רק במקרים בהם החזקות החלוטות אינן מתקיימות. לאור האמור, נברר כיצד תתייחס ההלכה להצעה זו. גם אם קיים שוני בין מבחן ימי השהייה (לפחות 183 יום בשנה) ובין שהיית י"ב חודש, אין זה שוני מהותי. נראה ששהיית י"ב חודש בעבר ביטאה שהייה משמעותית.[46] מסתבר שגם מבחן ימי השהייה עונה על היבט זה, שכן סך ימים זה משקף בעולם העכשווי שהייה של רוב שנה.[47] אמנם נראה ששיעור שהייה גבוה יותר, יתאים בצורה טובה יותר לשהיית י"ב חודש. זאת ועוד; לפי הצעת משרד האוצר, שהייה של 183 יום בשנה אינה קובעת תושבות אלא אם היא התקיימה ברצף של לפחות שנתיים (שהייה של 183 יום בכל אחת מהשנים). העולה מכך הוא, שגם אם באופן עקרוני מספר ימי השהייה שונה

44. המרכיב הפרסונלי בשיטת המיסוי בישראל, שמאפשר גביית מס הכנסה אף על הכנסה שמופקת בחו"ל, אינו גורם לכך שאין טעם להחיל את עקרונות י"ב חודש וקניית בית דירה, שבעיקרם מייצגים היבט טריטוריאלי. המרכיב הפרסונלי רק גורם לעילה לחייב מס על הכנסה שמופקת בחו"ל, שכן בלעדיו מעיקר הדין לא היה ניתן לחייב זאת, עיין כנסת הגדולה, חו"מ סי' קסג הגהות הטור אות כו. גם הוא אינו מייתר את השאלה, אם הנישום הוא תושב ישראל או תושב חוץ, שכן אדם לא יתחייב במס אם אינו תושב ישראל. לכן תחולתם שייכת גם כיום, ובפרט שגם השיטה הנהוגה כיום עושה שימוש מסוים במבחן השהייה.

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

46. עיין נחלת שבעה, סי' כז אותיות יג-יד: לדין י"ב חודש אין סמך מן התורה, אלא הוא מבוסס על אומדן דעת של חכמים.

47. עיין כנסת הגדולה, חו"מ סי' קסג הגהות הטור אות כ, שייתכן שכבר בעבר לא היה צורך ברצף של י"ב חודש אלא גם כש'יוצא ובא לפרקים' קובע את מקום התושבות (ובלבד שהתקופה כולה תהיה י"ב חודש). וראה שו"ת דבר משה, ח"ב סי' מח ד"ה ונראה: הכל מודים שבמקרה שפלוני עבר יחד עם אשתו וכל רכושם למקום חדש, ולפחות אשתו ורכושו שהו שם י"ב חודש, נקבע מקומם במקום החדש, גם אם הבעל יצא וחזר ושהייתו לא הייתה רצופה. תימוכין לכך ששהיית י"ב חודש עשויה להשתנות ניתן להביא מחובת תשלום עבור מעות חטים לעניים. ראה ירושלמי, בבא בתרא פ"א ה"ד ושו"ע, או"ח סי' תכט סעי' א שחובה זו אינה מוטלת אלא על מי שגר בעיר י"ב חודש. עם זאת, הסמ"ק, סי' רמח, פסק שבזמן הגלות חובה זו מוטלת כבר לאחר שהיית ל' יום. המגן אברהם, או"ח סי' תכט ס"ק ב והמשנה ברורה שם ס"ק ה הביאו את דבריו להלכה (עיין רמ"א, יו"ד סי' רנו סעי' ה שפסק כן לגבי חובות תמחוי וכסות, וראה חידושי הרי"ם, יו"ד סי' רנו, שכתב שכיוון שבגלות אנשים משנים את מקומם בתדירות גבוהה, גם ל' יום נחשבים לקביעות, שאם לא כן תתמעט גבייתם). הדברים מהווים ראיה לדברינו, בפרט לדעת המקור חיים, או"ח סי' תכט אות ג, האומר שחובת מעות חטים אינה נובעת מהל' צדקה אלא היא מס המוטל על הציבור (כך משתמע מדברי האור זרוע, ח"ב סי' רנה ובשו"ע הרב, או"ח סי' תכט שהעתיק את דבריו, וראה שו"ת משנת יעבץ, או"ח סי' ז אות א).

מי"ב חודש, הרי שלמעשה קביעת התושבות אינה נקבעת אלא לאחר י"ב חודש, שהרי סך ימי השהייה הכולל עולה על שיעור י"ב חודש. עם זאת, לא ניתן לקבל את ההבחנה בין מספר הימים הקובע באופן חלוט שאדם נחשב לתושב ישראל, ובין מספר הימים הקובע באופן חלוט שאדם נחשב לתושב חוץ. לכן, אם שהות של 183 יום בישראל מספקת לקביעת התושבות בישראל, שהות זהה במדינה אחרת בחו"ל מספקת לקבוע שאדם נחשב לתושב חוץ, שהרי הוא לא שהה פרק זמן משמעותי בישראל (ולא כמוצע שרק שהות של פחות מ-30 יום בישראל תקבע את מעמדו כתושב חוץ). זאת ועוד; אם אין בכוחה של שהייה של לפחות 183 יום בחו"ל לקבוע מצד עצמה את המעמד כתושב חוץ, אין כלל מדד אחר שיעזור לקביעת המעמד, שהרי כאמור אין לקחת בחשבון מאפיינים של מרכז החיים, לפחות לא לפי מובנו הרחב. כפי שהובא לעיל, גם לעיקר השני, שמבקש להבחין בין מעמד תושבות של רווק לבין מעמד תושבות של תא משפחתי, יש ביסוס הלכתי. כאמור, מעשים שמצביעים על אינדיקציה של שהייה משמעותית בפרק זמן הקרוב, יש בכוחם לקבוע תושבות. בהתאמה לעידן המודרני, נראה שקניית דירה ומגורים בה, וכן הקמת חברה בהשקעה כספית גבוהה,[48] מהווים אינדיקציה לשהייה קרובה. עם זאת, הדעת נוטה שאין לשקלל הון המצוי בחשבון בנק עובר ושב וקרנות השקעה, ובוודאי שאין לקחת בחשבון פיקדונות בנק, קרנות פנסיה וגמל, ונכסי נדל"ן שאינם משמשים את הנישום למגורים. זאת משום שמקום 'הימצאותם' אינו מצביע בהכרח על מקום המגורים הקרוב, שהרי אנשים רבים מחזיקים בהון במקומות שהם כלל לא מתגוררים בהם. גם עבודה כשכיר במדינה אחרת - דבר שמצוי כיום בתחום ההייטק, לדוגמה, אינה מעידה בהכרח על מגורים לתקופה משמעותית, שהרי רבים חוזרים לארץ מוקדם מן הצפוי.[49] מאותה סיבה נראה שגם עלויות כספיות שנובעות מהליכי בירוקרטיה למיניהם, כדוגמת עלות הנפקת אישור הגעה לארצות הברית (ויזה), אינם מעידים בהכרח על כך שאכן ישהה במקום, ובפרט שעלותם יחסית אינה כה גבוהה.[50]

ו. שהייה באונס

ישנם מקרים בהם שהייה אינה מועילה לקבוע תושבות, גם אם היא נמשכה י"ב חודש ומעלה. מהר"י וייל (שו"ת סי' קו) התייחס למקרה שבו אישה נאלצה להישאר במקום שלא התכוונה להשתקע בו, מחמת מחלתה, וקבע שאינה חייבת במיסי העיר, וכן נימק את דבריו:

> דהא דתנן פ"ק דב"ב כמה יהא בעיר... הני מילי דשהא בעיר י"ב חדש שלא מחמת אונס. אבל מחמת אונס כגון בעובדא דידן, אפילו נשתהא בעיר כמה שנים אינה כאנשי העיר.[51]

48. עיין שו"ת חיים ברצונו, חו"מ סי' ע.
49. בשנת 2016 למשל, ההערכה היא שלפחות חמישית מעובדי ההייטק שיצאו ל'רילוקיישן' חזרו מוקדם מהצפוי. על כך ראה: https://www.themarker.com/career/2016-03-24/ty-article/0000017f-f58c-d318-afff-f7efdaed0000.
50. זאת כנראה בשונה מהסיטואציה שעליה נסובים דברי המהרי"ק, שורש יז, שהובאו לעיל הערה 38.
51. הפוסקים חלוקים בשאלה אם אף במקרה שברח ממקומו מחמת אונס ולטענתו עתיד לשוב למקומו,

דבריו נפסקו על ידי הרמ"א.[52] בהתאם, מסתבר שגם כיום אין בכוחה של שהייה לקבוע תושבות אם היא נועדה לצורכי רפואה או לסעוד קרוב משפחה מדרגה ראשונה.[53]

סיכום

תושבות נקבעת לפי שהייה בפועל פרק זמן משמעותי, או גם שהייה קצרה ובלבד שיש אינדיקציות שהשהייה עתידה להיות משמעותית. מאפיינים ונתונים משתנים נלקחים בחשבון רק אם הם מורים על שהייה קרובה, ואין לשקלל את כל מאפייני חיי הנישום. בהתאם לכך, למעשה יש לנהוג לפי מבחן מרכז החיים רק באופן מצומצם ולא באופן רחב. לאור זאת נראה שתזכיר החוק שמבקש לתת למבחן ימי השהייה תוקף של חזקה חלוטה ולהעדיפו על פני מבחן מרכז החיים, מבטא מגמה נכונה מבחינה הלכתית, אם כי הוא טעון מעט שינויים. ראוי לציין, כי לא זו בלבד שהעקרונות המוצעים מבוססים על דברי פוסקים וספרות שו"ת, אלא שגם יש בהם תחשיבים מוגדרים וברורים שיגרמו ליעילות ולוודאות, שאינם קיימים בנוהל המוצע, ועל אחת כמה וכמה שאינם קיימים בנוהל הנהוג כיום.[54]



אינו מתחייב במקום שהותו החדש גם אם שהה בו למעלה מי"ב חודש - ראה כנסת הגדולה, חו"מ סי' קסג הגהות בית יוסף אות ח (וראה גם שם אות ט).

52. רמ"א, חו"מ סי' קסג סעי' ב. וראה דברי נימוקי ר"מ מירזבורק, חו"מ אות כט, שנפסקו בסמ"ע שם ס"ק י: אישה אינה יכולה לטעון ששהתה במקום מסוים רק בגלל שהייתה מעוברת ולא יכלה לשוב למקומה משום, 'דלפעמים נשים שהם בחודש ז' או ח' רוכבות והולכות בדרך'.

53. בכך ניתן מענה לאחת ההתייחסויות שניתנו להצעת משרד האוצר לעיל, ראה: https://www.globes.co.il/news/article.aspx?did=1001453258.

54. הגמרא בבא בתרא כא ע"ב אומרת שבני עיר יכולים למנוע מבן עיר אחרת להשתכר בעירם. אמנם הגמרא מסייגת זאת - 'ואי שייך בכרגא דהכא לא מצי לעכב' ('שנותן מס גולגלתו למושל העיר הזאת' - רש"י שם). לרוב הדעות, דברי הגמרא אמורים במקרה שבן העיר האחרת עדיין לא שהה בעיר י"ב חודש או שלא קנה בית דירה (ראה חקרי לב, חו"מ בתרא סי' טז, להלכות נזקי שכנים סי' קטו). מדברי הפוסקים עולה שבן העיר האחרת מקבל מעין מעמד ביניים לעניין מס. מצד אחד, העובדה שפלוני 'שייך בכרגא', אינה מועילה אלא לכך שבני העיר לא יוכלו לעכבו מלהשתכר, אך היא אינה מהווה עילה לקביעת התושבות בעיר, שכן זו נקבעת רק לפי העקרונות הנ"ל. טעמו של דבר הוא, שתועלותיו מהעיר אינן שקולות לתועלות שאר בני העיר. לכן הוא אינו חייב בכלל מיסי העיר - עיין לדוגמא, תשובת רבי יוסף חיים, בן דורו של המהרי"ק שהובאה בפליטת סופרים, ח"א, עמ' כה-כו. מצד שני הוא אינו פטור ממס בלא כלום. לדעת פוסקים רבים מוטל עליו לשלם מס מסוים בהתאם לרווחיו, ראה משא מלך, עמ' נג ד"ה ונראה; שו"ת בית שלמה (חסון), חו"מ סי' לא קכד ע"ב - קכו ע"א; מצרף לכסף, אלף כסף חו"מ סי' מ. נראה שגם אם מס הכנסה מוטל בהתאם לרווחי נישום, אין במעמד ביניים זה בכדי לסתור את הנחת היסוד של האמור כאן, ולקבוע שתושבות אינה נקבעת לפי י"ב חודש וקניית בית דירה. זאת מכמה סיבות עיקריות: א) מעמד זה רק יוצר עילה לתשלום מס אך אינו קובע תושבות (בדומה למרכיב הפרסונלי, לעיל הע' 44). ב) הדעת נותנת שמס הכנסה בימינו שקול לכלל מיסי העיר ולא למס מיוחד זה, גם אם מס הכנסה מוטל בהתאם לרווחי נישום. מס הכנסה נועד לממן את כלל הוצאות המדינה, ויש לו חלק משמעותי בהכנסות המדינה ממיסים. לשון אחר: מס הכנסה מהווה תחליף לכלל מיסי העיר שנהגו בעבר, ואין לדמותו למס נקודתי. בהתאם, גם כיום קביעת התושבות בנוגע למס הכנסה, צריכה להיות לפי אותם המדדים שקבעו בעבר את כלל מיסי העיר.