

יום עיון לשכת רואי חשבון הטבות מס לעולה חדש ולתושב חוזר/ותיק והערכות לתום תקופת ההטבות

אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות
הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים
משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.

מרצה: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי

פברואר 2017

נושאי המצגת

- תושב ישראל/תושב חוץ
- תושב חוזר ותיק
- שנת הסתגלות ושאלת מועד ההגעה/עלייה לישראל
- סקירת הטבות המס ומגמת הכרסום – פעילות מעורבת/מוסד קבע/חמ"ז + החלטות מיסוי ועמדות חייבות בדיווח מיסוי נאמנויות ביחס ליחידים מוטבים
- הטבות מס נוספות + הוראת ביצוע 2/2013 ו"המסלול הירוק"
- צעדים לקראת תום תקופת ההטבות
- תושב חוזר
- סוגיות במס רכישה

תושב ישראל

הגדרות – "תושב ישראל" ו"תושב חוץ"

- **תושב ישראל** מוגדר בפקודה, כדלקמן:
לגבי יחיד - מי שמרכז חייו בישראל; ולענין זה יחולו הוראות אלה:
(1) לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין השאר:
(א) מקום ביתו הקבוע;
(ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;
(ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע;
(ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו;
(ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים;

תושבות

תושב ישראל:

מבחן כמותי –

(2) חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל -

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

(ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר.

(3) החזקה שבפסקה (3) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד השומה.

תושבות

תושב ישראל:

מבחן סובייקטיבי-

- "ההיבט הסובייקטיבי - מתעניין בזיקות הנפשיות הקושרות בין האדם למקום: היכן הוא רואה את מרכז חייו, כוונה לעזוב מקום מגורים או לחזור אליו בעתיד, הסיבה להימצאות במקום מסוים או להיעדרות ממנו; הרגשת שייכות למקום וכן הלאה" (ע"א 477/02).
- "מקובל עלי כי תחושותיו של נישום עשויות לשמש, במידה מסוימת, אינדיקציה לזיקתו למקום מסוים, אולם חוששני שאין לראות בהן אלא מבחן משנה למבחן האובייקטיבי." (ע"א 8234/11).

תקנות יחידים

- הגדרת "תושב ישראל" בפקודה מאפשרת לשר האוצר לקבוע, כי יחידים אשר מרכז החיים מצוי בישראל לא ייחשבו כתושבי ישראל לצרכי מס ולהפך, בהתאמה עשה שר האוצר שימוש בסמכותו והתקין את תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), התשס"ו – 2006 ("תקנות היחידים").
- תקנה 3 לתקנות אלו קובעת, כדלקמן:

"3. יראו יחיד שאינו עולה חדש ושרואים אותו כתושב ישראל כאמור בפסקה (א)(1) ו-(2) להגדרה, כתושב חוץ, אם בחמש שנות המס הקודמות לשנת המס היה תושב חוץ והוא אחד מאלה:

 - (1) נציג דיפלומטי או פקיד קונסולרי בשירות סדיר ובתפקיד רשמי של מדינה זרה וכן בן זוגו וילדיו של כל אחד מהם, המתגוררים עמו;**
 - (2) חייל בצבא מדינה זרה או בשירות האומות המאוחדות;**
 - (3) יחיד שהגיע לישראל לשם שירות בצבא הגנה לישראל - עד לסיום שירותו הצבאי, אם ביקש שלא להיחשב תושב ישראל;**

תקנות יחידים

(4) סטודנט הלומד בהיקף של חצי תכנית לימודים לפחות - בשלוש השנים הראשונות לשהייתו, בישראל, אם ביקש שלא להיחשב תושב ישראלי;

(5) מורה, מרצה או איש מחקר השוהה בישראל במוסד להשכלה גבוהה או במוסד הוראה אחר ומשמש בתפקיד בעבור אותו מוסד - בשלוש השנים הראשונות לשהייתו בישראל;

(6) איש דת הממלא תפקיד דתי במוסד דת בישראל על פי הזמנת אותו מוסד - בשלוש השנים הראשונות לשהייתו בישראל;

(7) חולה המאושפז בבית חולים או במוסד שיקומי שהגיע לישראל לצורך אשפוז או שחלה בעת שהותו בישראל ואשר אילולא תקופת אשפוזו לא היו חלות לגביו הוראות פסקת משנה (א)(2) בהגדרה;

(8) עיתונאי חוץ וספורטאי חוץ - בחמש השנים הראשונות לשהותם בישראל. "עולה חדש" מוגדר בתקנות כ"עולה כהגדרתו בסעיף 35(ד) לפקודה";

תושב חוץ

תושב חוץ

- תיקון 168 תיקון, בין היתר, את הגדרת "תושב חוץ", לצרכי הפקודה. רוצה לומר, עד לתיקון 168 הוגדר "תושב חוץ" בפקודה בהגדרה השיורית "מי שאינו תושב ישראל". כלומר, מי שנמצא, כי "מרכז חייו" אינו בישראל ממועד מסוים ובהתאמה אינו נחשב עוד כ- "תושב ישראל", ייחשב כ"תושב חוץ" לצרכי הפקודה (להלן: "החלופה הראשונה").
- במסגרת תיקון 168 הורחבה הגדרת "תושב חוץ" בסעיף 1 לפקודה, כדלקמן:
- **"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 ישראל" או "תושב", בשתי שנות המס שלאחר שנות המס האמורות בפסקת משנה (א);".

תושב ישראל לראשונה/ תושב חוזר ותיק

תושב חוזר/ תושב חוזר ותיק

- "**תושב חוזר ותיק**" - יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך עשר שנים רצופות לפחות.
- **הוראת שעה** - כתמריץ לשיבה ארצה במסגרת שנת ה-60 למדינת ישראל, נקבע כי יחיד ייחשב כתושב חוזר ותיק ששב והיה לתושב ישראל בשנות המס 2007, 2008 ו-2009 גם אם היה תושב חוץ במשך חמש שנים רצופות בלבד (במקום עשר שנים).

שנת הסתגלות

שנת הסתגלות

- במסגרת תיקון 168 נקבע, כי תינתן שנה אחת לעולה חדש ולתושב חוזר ותיק להתגורר בישראל **מבלי להיחשב כתושב ישראל לצרכי מס**. באם יבחר העולה החדש והתושב חוזר ותיק להישאר בישראל כתושב, תיחשב שנת הסתגלות זו במניין שנות ההטבה על פי התיקון. בחירת שנת ההטבה תהיה תוך 90 ימים ממועד העלייה או החזרה לארץ ותופנה בטופס רשמי של רשות המיסים (טופס 1130).
- "14. (ב)(1) על אף האמור בפסקה (א) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", לא יראו יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כתושב ישראל, במשך שנה אחת מהמועד שבו עלה או שב לישראל, לפי העניין (בסעיף קטן זה – שנת ההסתגלות), ובלבד שהיחיד הודיע, בתוך 90 ימים מיום הגעתו לישראל כאמור, בטופס שקבע המנהל, על בחירתו בהחלת הוראות סעיף קטן זה..."
- (2) על אף הוראות פסקה (1), הודיע יחיד על בחירתו בשנת ההסתגלות, כאמור באותה פסקה, תבוא שנת ההסתגלות במניין לעניין התקופות המפורטות..."

שנת הסתגלות

- **עמדה מס' 12/2016 - שנת הסתגלות לעניין קביעת מעמד של תושב חוזר ותיק:**
- "שנת ההסתגלות" כמשמעותה בסעיף 14 לפקודה, לא תבוא במניין עשר השנים הנדרשות לצורך בחינת זכאותו של הנישום למעמד של "תושב חוזר ותיק". כך למשל, יחיד ששב לישראל לאחר 9 שנים כתושב חוץ, לא יוכל לבחור בשנת הסתגלות על מנת להשלים את התקופה המינימאלית הנדרשת (10 שנים) לצורך עמידה בהגדרת "תושב חוזר ותיק".
- **תושב חוזר ותיק: "יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך עשר שנים רצופות לפחות".**

מועד העלייה/ חזרה לישראל

מועד העלייה/חזרה לישראל

מהו מועד העלייה/ חזרה לישראל לצרכי מס?

- אין הוראה ברורה בפקודה.

- הדבר משפיע ישירות על עצם הזכאות להטבות מס (2007) ועל מועד תחילת הטבות המס וסיומן.

עמדת רשות המסים בחוזר 1/2011:

- על מנת ליצור וודאות ובהירות בשאלות הנוגעות למועד שבו הפך יחיד לתושב ישראל (לעניין ההגדרה המהותית), להלן יפורטו התנאים שבהתקיימם יש לראות את היחיד כמי שהעביר את מרכז חייו לישראל. המועד יהיה המוקדם מבין המועדים המפורטים בחלופות להלן:

- חלופה ראשונה: לגבי יחיד שאינו בעל משפחה שיש לו בית בישראל, בין אם הוא בבעלותו ובין אם שכור על ידו או שיש לו רשות להשתמש בו (להלן: "בית קבע"), החל מהמועד בו הבית משמש למגוריו.

- לעניין זה, יש לראות ביום בו החלה תקופת מגורים מהותית, כמועד בו החל בית הקבע לשמש למגורי היחיד. יצוין, כי תקופת מגורים מהותית יכולה להיות גם תקופה הקצרה (גם אם באופן משמעותי) מ-183 ימים בשנת מס אם למשל היא מתקיימת במשך מספר שנים ברציפות.

מועד העלייה/חזרה לישראל

עמדת רשות המסים בחוזר 1/2011 (המשך):

- **חלופה שנייה - לגבי יחיד בעל משפחה שיש, לו או למשפחתו, בית קבע בישראל הזמין לשימוש האישי, והמשפחה נמצאת עם היחיד בישראל החל מהמועד בו הבית משמש למגוריהם הקבועים של מי מבני המשפחה.**
- **חלופה שלישית - יום סיווגו כעולה חדש או כתושב חוזר, בהתאם למבחני משרד הקליטה וכפי שמופיע בתעודת עולה חדש או בתעודת תושב חוזר, שהונפקו על ידי משרד הקליטה...**
- **תיתכנה נסיבות... [הקושרות את היחיד לישראל מלבד בית קבע ו/או מקום מגורי המשפחה] וכן האמור בפסקה (א)(2) אותה הגדרה (ההגדרה הכמותית), ויהיה בהן ללמד כי ליחיד /או למשפחתו מרכז חיים בישראל, ובמועד מוקדם יותר, גם אם החלופות מפורטות בסעיפים 3.4.1 ו- 3.4.2 יצביעו על תוצאה שונה". יישום מבחן מרכז החיים בנסיבות העניין.**

מועד העלייה/חזרה לישראל

החלטת מיסוי 4968/16 – לא בהסכם: שלילת זכאות לעולה חדש לאחר תיקון 168 בשל שהייה מוקדמת בישראל

עובדות הבקשה:

- היחיד התגורר במדינה זרה עד לשנת 2004.
- במהלך שנת 2004 ביקר היחיד בישראל כחלק מתוכנית אולפן בקיבוץ ושהה בישראל 180 ימים.
- בסופו של חודש אפריל 2005 הגיע היחיד שוב לישראל, קיבל תעודת עולה ממשרד הפנים, למד עברית ופתח חשבון בנק בישראל. באותה שנה, שהה היחיד בישראל 138 ימים.
- בחודש אוגוסט 2006 התגייס היחיד כחייל לצה"ל וכתוצאה מכך, בשנים 2006, 2007 ו-2008 שהה בישראל כמעט כל השנה.
- בתחילת שנת 2009 סיים היחיד את השירות הצבאי ומיד לאחר שחרורו חזר למדינה הזרה.
- בחודש יולי 2009 שב היחיד לישראל במטרה להשתקע בה ובשנה זו שהה היחיד בישראל 174 ימים.

מועד העלייה/חזרה לישראל

החלטת מיסוי 4968/16 – המשך:

הבקשה:

היחיד ביקש להיות מוגדר כ"תושב ישראל לראשונה" החל מאוקטובר 2009.

הקביעה:

- הבקשה נדחתה בנימוק כי "על פי הנתונים המפורטים בבקשה "נראה" כי היחיד עשוי להיחשב כתושב ישראל לראשונה במועד מוקדם יותר, ולכל המאוחר בשנת 2005".
- נקבע גם כי, תקנה 3(3) לתקנות היחידים אינה חלה על היחיד שכן היחיד הגיע לישראל טרם כניסתן לתוקף של תקנות היחידים (1.1.2006), ולמעלה משנה קודם למועד תחילת שירותו בצה"ל. בכל מקרה מציינת ההחלטה, כי ההקלה בתקנות הנוגעת לשירות בצה"ל, לא מתקיימת בעניינו של היחיד, שכן היחיד **קיבל תעודת עולה חדש** בחודש 4.2005.

מועד העלייה/חזרה לישראל

החלטת מיסוי 2983/16 - בהסכם - מועד תחילת התושבות במקרה של העברת מרכז החיים לישראל שלא בסמוך למועד קבלת תעודת עולה ממשרד הקליטה

עובדות הבקשה:

- המבקשים, בני זוג אזרחי ותושבי מדינת אמנה, הורים לשלושה ילדים קטינים. **בחדש ספטמבר 2010** הגיע הבעל לישראל ובמועד זה, קיבל תעודת עולה ותעודת זהות. עם זאת, בני הזוג החליטו שלא לעלות לישראל בשנת 2010.
- **בשנת 2013** בני הזוג רכשו דירה בישראל. ביום **1 לאוגוסט 2014** הודיע הבעל למדינה הזרה כי הוא ומשפחתו עוזבים את המדינה הזרה ועולים לישראל. עובר להגעתם לישראל מכרו בני הזוג את דירתם במדינה הזרה.
- **ביום 3 לאוגוסט 2014** העבירו בני הזוג את מרכז החיים מהמדינה הזרה ובין היתר, רשמו את ילדיהם ללימודים בישראל.

מועד העלייה/חזרה לישראל

החלטת מיסוי 2983/16 - המשך:

הבקשה:

- מועד העלייה לישראל לראשונה יקבע ליום 3 לאוגוסט 2014.

ההחלטה:

- הבקשה התקבלה. נקבע, כי לאור העובדה, שהבעל לא העביר את מרכז חייו בפועל לישראל בשנת 2010, הוא לא יחשב לתושב ישראל לראשונה ממועד קבלת תעודת העולה. יצוין, כי החל משנת 2005 ועד לשנת המס 2013 הבעל שהה בישראל כ- 17 ימים בממוצע לשנה ולא יותר מ- 53 ימים בשנת מס אחת.

מועד העלייה/חזרה לישראל

החלטת מיסוי 2873/16 - תושב חוזר - לא בהסכם:

- בעקבות הצעת העבודה, העתיקו היחיד ומשפחתו (אשתו וילדיו הקטינים באותה עת) במהלך שנת 2006 את מרכז חייהם לארה"ב.
- היחיד שהה בישראל **162** ימים בשנת 2006, ופחות מ-30 ימים בשנות המס 2007, 2008, 2009, 55 ימים בשנת 2010 ו- 272 ימים בשנת 2011 (שנת החזרה).
- באופן בלתי צפוי, היחיד קיבל הצעת עבודה, במסגרתה נדרש למלא תפקיד ניהולי בכיר בחברה הישראלית מיום 1.1.2011.
- בת זוגו של היחיד וילדיו לא שבו עמו לישראל והמשיכו להתגורר בארה"ב.
- החל מיום החזרה התגורר היחיד בדירה שכורה ובחודש ספטמבר 2012 עבר להתגורר בדירה חדשה שרכש בחודש מאי 2011.
- נקבע כי היחיד יחשב ל"**תושב חוץ**" מיום 1.1.2007 ועד היום שקדם ליום החזרה (31.12.2010). החל מיום החזרה יחשב היחיד ל"**תושב ישראל**" ול"**תושב חוזר**", ותחל תקופת ההטבות הנדרשת לעניין סעיפים 14 ו-97 לפקודה.

מועד העלייה/חזרה לישראל

החלטת מיסוי 2856/17 – לא בהסכם

עובדות הבקשה:

- היחיד נולד בחו"ל והגיע עם הוריו לישראל בשנת **2001**, בהיותו קטין, ושהה בה עד שנת **2005**, דרך קבע במשך של כ 4 וחצי שנים. בשנים אלו התגורר היחיד באיזור המרכז ולמד בתיכון.
- היחיד עזב את ישראל בשנת **2005** לאחר סיום הלימודים בהיותו בגיר.
- היחיד אינו חולק על כך שהוא היה תושב ישראל לצרכי מס בשנים הראשונות בישראל.
- היחיד התחתן בשנת **2010** ובחודש אפריל 2011 הגיע היחיד לישראל, יחד עם אשתו, והעביר את מרכז חייו לישראל. ליחיד ולאשתו נולדו שני ילדים בישראל.

הבקשה:

היחיד ביקש לקבוע כי הוא נחשב ל"תושב ישראל לראשונה" לפי סעיף 14 לפקודה, החל ממועד ההגעה, מפני שהוא עונה על הגדרת "עולה" שבסעיף 35(ד) לפקודה והכללים שנקבעו מכוחו.

מועד העלייה/חזרה לישראל

החלטת מיסוי 2856/17 – המשך

ההחלטה:

הבקשה נדחתה. במסגרת החלטת המיסוי נקבע כי היחיד לא יחשב ל"תושב ישראל לראשונה", מהנימוקים הבאים:

- היחיד שהה **שהות קבע בישראל** קודם למועד ההגעה.
- הגדרת המונח "עולה" בסעיף 35(ד) והכללים שנקבעו מכוחו **רלבנטית רק לצרכי אותו סעיף, ולשם קביעת הזכאות למתן נקודות זיכוי בלבד.**
- היחיד גם אינו זכאי לקבל נקודות זיכוי כ"עולה" לפי סעיף 35(ד) והכללים שנקבעו מכוחו, שכן היחיד לא עזב את ישראל כקטין.
- בסעיף זה "עולה" - מי שבידו אשרת עולה או תעודת עולה לפי חוק השבות...או מי שזכאי לאשרה או לתעודה כאמור ובידו אשרה או רישיון לישיבת ארעי לפי חוק הכניסה לישראל...".

**הטבות מס לאחר תיקון 168- תושב חוזר
ותיק ותושב ישראל לראשונה (עולה חדש)
ומגמת הכרסום מצד רשות המסים**

הטבות מס לעולה חדש ותושב חוזר ותיק

תכלית חקיקת תיקון 168:

עידוד עלייה לישראל והשבת ישראלים החיים בחו"ל, תוך הסרת חסמי מס משמעותיים.

פטור ממס על הכנסה (סעיף 14(א) לפקודה):

- **"יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק יהיו פטורים ממס במשך עשר שנים מהמועד שהיו לתושבי ישראל כאמור, על הכנסותיהם מכל המקורות המנויים בסעיפים 2, 2א ו-3, שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל, אלא אם כן ביקשו אחרת לעניין ההכנסות, כולן או חלקן".**
- **מדובר בפטור גורף שחל הן על הכנסות אקטיביות מעסק והכנסת עבודה והן על הכנסות פאסיביות מדיבידנד וריבית, ובלבד כאמור שההכנסה הופקה או נצמחה מחוץ לישראל.**

הטבות מס לעולה חדש ותושב חוזר ותיק

פטור ממס ריווח הון (סעיף 97(ב)(1) לפקודה) -

- **"יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), פטור ממס על רווח הון ממכירת נכס שהיה לו מחוץ לישראל, אם מכרו בתוך עשר שנים מהיום שהיה לתושב ישראל. לעניין זה, "נכס" - למעט נכס שהגיע לידי היחיד בפטור ממס לפי סעיף קטן (א)(5) החל ביום י"א בטבת התשס"ז (1 בינואר 2007)."**
- **תיקון 168 הרחיב את הפטור, ביחס לתושב חוזר ותיק, גם לנכסים מחוץ לישראל, אשר נרכשו לאחר מועד ההגעה/החזרה לישראל של העולה החדש/ התושב החוזר הוותיק, בהתאמה.**
- **הפטור יחול גם על מכירת מניה של חברה פרטית תושבת ישראל, אשר נרכשה לפני החזרה/ ההגעה לישראל, בכפוף לתנאים של סעיף 97(ב)(3) לפקודה.**

שלילת פטור מריווח הון - החלטת מיסוי 3635/12

החלטת מיסוי לא בהסכם - סיווג הכנסותיו של תושב חוזר ותיק, המתקבלות ממעביד, כהכנסות שאינן רווח הון ממקור חוץ

עובדות המקרה:

- יחיד תושב חוזר ותיק הינו מומחה המחזיק בידע ייחודי, אשר נצבר על ידו במהלך שנות פעילותו כתושב חוץ במדינה זרה. לקראת חזרתו לישראל קיבל היחיד הצעת עבודה מתאגיד תושב ישראל, במסגרתה ביקש התאגיד מהיחיד לרכוש את זכויותיו בקניין הרוחני. הצעת העבודה כללה את הפרטים הבאים:
 - התמורה עבור הקניין הרוחני נקבעה כסכום אחיד ואינה מותנית בעבודה ו/או מתן שירותים מכל סוג שהוא ע"י היחיד.
 - זכותו של היחיד להמשיך ולעשות שימוש בקניין הרוחני תהיה בכפוף לזכויות התאגיד בקניין הרוחני.
 - לא תוגבל זכותו של היחיד להמשיך ולעסוק בכל עיסוק שבו עסק במסגרת פעילותו בתאגיד, או לפני העסקתו בו, אם וכאשר תופסק העסקתו.

שלילת פטור מריווח הון - החלטת מיסוי 3635/12

הבקשה:

- רשות המיסים נתבקשה לקבוע כי התמורה הנובעת מהעסקה כאמור, מהווה תמורה מרווח הון ממכירת נכס מחוץ לישראל על ידי תושב חוזר ותיק, ולפיכך פטורה ממס.

ההחלטה:

- רשות המיסים החליטה כי העסקה המתוארת אינה מהווה אירוע מס הוני. לפיכך, אין לראות את התמורה המתקבלת מהעסקה כתמורה בעד רווח הון הפטור ממס בידי תושב חוזר ותיק. זאת מאחר, ועל פי פרטי העסקה היחיד לא נפרד לחלוטין מזכויותיו בקניין הרוחני ולכן לא מתקיימת "מכירה" כהגדרתה בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה הנדרשת לצורך התהוותו של אירוע מס הוני.

הטבות מס לעולה חדש ותושב חוזר ותיק

- פטור מדיווח ומהגשת הצהרת הון (סעיף 134ב לפקודה) -
 - "על אף הוראות סעיף 131, יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), לא יהא חייב בהגשת דוח כאמור בסעיף 131, לגבי כל הכנסותיו שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל, במשך עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור; הוראות סעיף זה לא יחולו על הכנסות שלגביהן ביקש היחיד, לפי הוראות סעיף קטן (א) של סעיף 14, כי לא יחולו הוראות הסעיף הקטן האמור, ולגבי הכנסות שמקורן בנכס שהגיע לידי היחיד בפטור ממס לפי סעיף 97(א)(5) - החל מיום 1 בינואר 2007."
- בהתאמה, סעיף 135(ב) לפקודה קובע, כי עולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים יהיו פטורים מהגשת הצהרת הון על נכסיהם והונם מחוץ לישראל, במשך 10 שנים מיום הפיכתם לתושבי ישראל.

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק – כרסום ראשון – "פעילות מעורבת"

פטור ממס על הכנסה (המשך) – כרסום ראשון:

- בהתאם לעמדת רשות המסים, כמבואר בחוזר 1/2011 לא יינתן פטור מלא מדיווח ומחבות מס להכנסות מפעילות מעורבת.
- **"פעילות מעורבת" - במקרים בהם עולה חדש או תושב חוזר ותיק הפיק הכנסות מיגיעה אישית, והכנסות אלו נבעו מפעילות מעורבת שחלקה בוצע בישראל וחלקה מחוץ לישראל (להלן: "פעילות מעורבת"), חלק ההכנסה שהופק בישראל אינו זכאי לפטור הקבוע בסעיף 14(א) לפקודה שכן ההכנסה הופקה בישראל."**
- **"לשם קבלת הפטור על ההכנסות שהופקו מחוץ לישראל, רשאי היחיד לפצל את ההכנסות שנבעו מהפעילות המעורבת לפי יחס מספר ימי עסקים בהם שהה היחיד במהלך השנה מחוץ לישראל ביחס לכלל ימי העסקים בשנה".**

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק – כרסום ראשון – "פעילות מעורבת"

פטור ממס על הכנסה (המשך):

- "מאחר שעולה חדש או תושב חוזר ותיק פטור בישראל מהגשת דוח לגבי הכנסותיו מחוץ לישראל עליהן הוא לא חייב במס בישראל (זאת בהתאם להוראות ס' 134ב לפקודה), ונוכח העובדה שהוא חייב במס ובדיווח בגין הכנסה מעורבת, יהא עליו לדווח כי חלוקת ההכנסה המעורבת ותוצאותיה בוצעו בהתאם לאמור בהנחיה זו וכן להגיש את פירוט החישוב, אם יידרש לכך".
- ליחיד שמורה האפשרות לפצל את ההכנסה באופן אחר ולהוכיח לפקיד השומה תוצאה אחרת, ובלבד שנטל ההוכחה לגבי סכום ההכנסה מהפעילות המעורבת יחול על היחיד במקרה זה.

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק – כרסום ראשון – "פעילות מעורבת"

פטור ממס על הכנסה (המשך): דוגמאות -

- "גיל נחשב לעולה חדש החל מיום 1 בינואר 2008. גיל עוסק בייעוץ ותווך בסיוע אתר אינטרנט שהקים. בשנת 2008 נמנו 280 ימי עסקים, מתוכם שהה בחוץ לארץ, למטרות עבודתו במשך 80 ימים ו-40 ימים נוספים שהה בחו"ל בחופשה משפחתית".
- חבות המס וחובת הדיווח: "מספר ימי העסקים שיילקחו בחשבון הינו 240 (280 - 40 ימי חופשה). שליש מההכנסה שהופקה ממשלח יד בשנת 2008 תיחשב להכנסה שהופקה מחוץ לישראל ותהא פטורה ממס מכוח סעיף 14 לפקודה."

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק – כרסום ראשון – "פעילות מעורבת"

פטור ממס על הכנסה (המשך): דוגמאות -

- "ליהי נחשבת לתושב חוזר ותיק החל מיום 1 בינואר 2008. ליהי, יועצת ארגונית במקצועה, החלה לעבוד ביום 1 לינואר 2010 עבור חברת "MP", העוסקת בהדרכות של חברות ישראליות בתחום כוח אדם. העבודה בפועל מבוצעת על ידי ליהי בישראל בלבד. ההכנסות מחברת "MP", עבורה עובדת ליהי, מתקבלות על ידי חברה זרה בבעלותה המלאה של ליהי. ליהי מושכת מדי שנה את כל רווחי החברה הזרה שבבעלותה כדיבידנד".
- חבות המס וחובת הדיווח: "יש לראות בהכנסתה של ליהי מדיבידנד המתקבל מאת החברה הזרה שבבעלותה, כהכנסה שהופקה בישראל ובשל כך כחייבת במס בישראל (זאת מעבר לחיובה של החברה הזרה מההכנסות המתקבלות בידה)".
- דגש: ההוראה לא שולבה במסגרת תיקון 197 לפקודה.
- מנוגדת לכלל המקור הקבוע בסעיף 4א לפקודה – "מקום מושבו של חבר בני האדם משלם הדיבידנד".

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק -

כרסום שני – "מוסד קבע"

אי תחולת הגדרת "תושב ישראל" לגבי חבר בני אדם

- חברה תהא תושבת ישראל כהגדרתה בפקודה אם-
 - היא התאגדה בישראל;
 - השליטה והניהול מופעלים בישראל.
- במסגרת תיקון 168 תוקנה הגדרה של חברה במסגרת החלופה השנייה ונקבע - "למעט חבר בני אדם שהשליטה על עסקיו וניהולם כאמור מופעלים בישראל בידי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או שהיה לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), וטרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור, או בידי מי מטעמו, ובלבד שאותו חבר בני אדם לא היה תושב ישראל גם אם השליטה על עסקיו וניהולם לא היו מופעלים בידי יחיד כאמור או בידי מי מטעמו, אלא אם כן חבר בני האדם ביקש אחרת;"
- רוצה לומר, חברה זרה לא תיחשב כחברה תושבת ישראל על פי מבחן השליטה והניהול רק בשל עלייתו ארצה של בעל מניותיה.

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק – כרסום שני – "מוסד קבע"

החלטת מיסוי 1303/15

עובדות המקרה:

- ההחלטה דנה ביחיד שהינו תושב חוזר ותיק, אשר חזר עם משפחתו לישראל ב-1 בינואר 2014.
- לפני חזרתו לישראל, התגורר היחיד יחד עם משפחתו במדינה זרה שאינה מדינה גומלת. מספר שנים לפני חזרתו לישראל, הקים היחיד תאגיד שמקום התאגדותו במדינה הזרה ("התאגיד הזר"), אשר הוקם לצורך השקעה ומסחר בניירות ערך זרים. היחיד מגייס באמצעות התאגיד הזר כספי משקיעים תושבי חוץ ומנהל את כספיהם באמצעותו.
- היחיד צפוי לנהל באמצעות התאגיד הזר את כספיו וכספי משפחתו.
- התאגיד הזר מנוהל באמצעות חברת ניהול שבבעלותו המלאה של היחיד, אף היא תושבת המדינה הזרה, ומשרדיה ממוקמים שם ("חברת הניהול").
- בתמורה לשירותי הניהול, מקבלת או תקבל חברת הניהול דמי ניהול, ובמקרים מסוימים עשויה לקבל דמי הצלחה.

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק – כרסום שני – "מוסד קבע"

החלטת מיסוי 1303/15 - המשך

- הפונקציות של חברת הניהול המצויות מחוץ לישראל: שירותי ניהול השקעות; גיוס כספים, שיווק וקשרי משקיעים; מחלקה משפטית ורגולציה; ניהול משאבי אנוש; בקרת מוצר; כספים ומיסוי; תפעול וכו'.
- היחיד משמש כמנהל תיק וכמנהל השקעות ראשי בחברת הניהול. במסגרת זו קובע היחיד ומאשר את הקווים המנחים לביצוע ההשקעות ולניהול הסיכונים. תפקיד זה כולל, בין היתר, פיקוח וניהול של צוות האנליסטים והסוחרים, קבלה ואישור של החלטות השקעה ולעיתים ביצוע של החלטות אלה. עבור פועלו זה, צפוי היחיד לקבל משכורת.
- תוקם חברה תושבת ישראל שתיתן שירותים לחברת הניהול, אשר יבוצעו ממשרדים מישראל ("**חברת השירותים**"). הפונקציות המבוצעות מחוץ לישראל ע"י חברת השירותים - בעיקר ביצוע פעולות מסחר וניתוח אנליסטי עבור חברת הניהול.
- לצורך ביצוע פעולותיה תעסיק חברת השירותים בישראל סוחרים ו/או אנליסטים ומזכירה.

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק – כרסום שני – "מוסד קבע"

החלטת מיסוי 1303/15 – המשך

הבקשה:

- היחיד ביקש להסדיר את חבות המס בגין פעילותו של היחיד בישראל ובגין פעילות חברת השירותים, חברת הניהול, התאגיד הזר והמשקיעים בו כתוצאה מחזרתו של היחיד לישראל והפעילות הצפויה בישראל.

ההחלטה:

- פעילותו של היחיד מישראל, תיצור לחברת הניהול מוסד קבע בישראל.
- פעילותו של היחיד מישראל ופעילות חברת השירותים וחברת הניהול ייצרו לתאגיד הזר מוסד קבע בישראל.
- הכנסות מדיבידנד שיחולק ליחיד מחברת הניהול ושמקורן בהכנסות מוסד הקבע של חברת הניהול יחשבו כהכנסות שמקורן בישראל, ולפיכך לא יחולו עליהן הטבות המס הנתונות לתושב חוזר ותיק.
- הכנסותיה של חברת השירותים יקבעו בהתאם לכללי מחירי העברה.
- הכנסת המשכורת של היחיד מחברת הניהול תיקבע בהתאם לכללי מחירי העברה, ותהא חייבת במס בישראל ככל שהופקה בישראל (בהתאם ליחס בין ימי העבודה בהם היחיד ישהה בישראל לסך כל ימי העבודה בשנה).

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק – כרסום שני – "מוסד קבע" – עמדות חייבות בדיווח

עמדה מס' 13/2016 - יצירת מוסד קבע (לתושב חוץ שהוא תושב מדינה גומלת) או פעילות מניבת הכנסה בישראל (לתושב חוץ שאינו תושב מדינה גומלת) ע"י תושב חוזר ותיק או עולה חדש

- (א) הכללים ליצירת מוסד קבע לתאגיד זר, **תושב מדינת אמנה**, וייחוס רווחים בגין מוסד הקבע לגבי הכנסות שהופקו בישראל, יחולו **באופן דומה** לגבי פעילות התאגיד הזר בישראל בין אם הפעילות מבוצעת על ידי תושב חוץ ובין אם היא מבוצעת על ידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק בהתאם להוראות סעיף 14 לפקודה.
- (ב) הכללים לייחוס רווחים של תאגיד זר, **שאינו תושב מדינת אמנה**, יחולו באופן דומה לגבי פעילות התאגיד הזר בישראל בין אם הפעילות מבוצעת על ידי תושב חוץ ובין אם היא מבוצעת על ידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק בהתאם להוראות סעיף 14 לפקודה.

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק - כרסום שני - "מוסד קבע" - עמדות חייבות בדיווח

עמדה מס' 13/2016 - המשך:

- "העובדה כי המחוקק מיעט מגדרי חברה תושבת ישראל בסעיף 1 לפקודה, חברה שנשלטת ומנוהלת מישראל בידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או בידי תושב חוזר ותיק בתקופת ההטבות, אינה גורעת מן האפשרות למסות פעילות שהתבצעה בישראל והכנסות שהופקו בישראל בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק עבור החברה הזרה כאמור".

סעיף 131ה' לפקודה:

"עמדה חייבת בדיווח" - עמדה שמתקיימים בה כל אלה:

- (1) היא עומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס שלגביה מוגש הדוח; (2) יתרון המס הנובע ממנה עולה על 5 מיליון ₪ באותה שנת מס או על 10 מיליון ₪, במהלך ארבע שנות מס לכל היותר. חריג: הכנסת הנישום בשנת המס, למעט רווח הון, אינה עולה על 3 מיליון ₪ והוא הפיק רווח הון, אשר אינו עולה על 1.5 מיליון ₪.

מוסד קבע – עמדות חייבות בדיווח

עמדה מס' 26/2016 - חישוב הכנסה חייבת של תושב חוץ בישראל לפי דיני המס בישראל:

- חישוב ההכנסה החייבת של מוסד קבע בישראל או חישוב ההכנסה החייבת של תושב חוץ, שאינו תושב מדינת אמנה, המקיים פעילות מניבת הכנסה בישראל כמשמעותה בסעיף 4א(א)(1) לפקודה, יבוצע בהתאם להוראות דיני המס בישראל.

עמדה מס' 27/2016 - הכנסות זרות של תושב ישראל יחושבו לפי הוראות הפקודה:

- חישוב ההכנסה החייבת בגין הכנסה שהופקה מחוץ לישראל על-ידי תושב ישראל, יעשה לפי הוראות פקודת מס הכנסה (כלומר, בהתאם לדיני המס בישראל). נוקט העמדה החייב בדיווח יהיה תושב ישראל המפיק הכנסה מחוץ לישראל. יובהר כי לעניין סעיף זה, חובת הדיווח על מי שנוקט בעמדה שונה תחול על תושב ישראל שמפיק הכנסה מחוץ לישראל במישרין או באמצעות ישות שהוא מחזיק, במישרין או בעקיפין מעל 10% מאמצעי השליטה בה.

הטבות מס לעולה חדש ותושב חוזר ותיק

אי תחולת הגדרת "חברת נשלטת זרה (סעיף 75ב לפקודה)"

- חברה נשלטת זרה הינה חברה תושבת חוץ אשר בהתקיימם של תנאים שונים יוטל מס על דיבידנד רעיוני אשר חולק כביכול **מההכנסות הפאסיביות** של החברה לבעלי המניות תושבי ישראל.
- במסגרת תיקון 168 תוקנו חלק מהתנאים וההגדרות באופן אשר מחריגים מתוכם עולה חדש ותושב חוזר ותיק. נובע מכך, שבמהלך תקופה של עשר שנים מיום העלייה או החזקה של יחיד תושב ישראל, החזקתו של העולה החדש והתושב חוזר ותיק לא יחשבו כהחזקה בידי תושב ישראל.
- **"תושב ישראל":** לרבות אזרח ישראל תושב האזור כהגדרתו בסעיף 3א, ולמעט מי שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), וטרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור".

הטבות מס לעולה חדש ותושב חוזר ותיק – חמ"ז

כרסום שלישי

אי תחולת הגדרת "חברת משלח יד זרה" (סעיף 1ב75)

- "חברת משלח יד זרה" נחשבת ככלל לחברה תושבת חוץ, המספקת שירותים מחוץ לישראל ואשר לפחות 75% מאמצעי השליטה בה מוחזקים בידי יחידים תושבי ישראל. סעיף 1ב75 לפקודה (לשעבר סעיף 5(5) לפקודה) קובע, כי "בעל מניות תושב ישראל שהוא בעל שליטה בחברת משלח יד זרה... יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים, ויחול עליו שיעור המס הקבוע בסעיף 126(א)".
- "בעל מניות שזכאי להטבות לפי הוראות סעיף 14(א) בשל היותו תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק, יינתנו לו ההטבות לפי אותו סעיף בשל חלקו היחסי ברווחי חברת משלח היד הזרה אשר הופקו או נצמחו בחוץ לארץ, כל עוד טרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל."

הטבות מס לעולה חדש ותושב חוזר ותיק – חמ"ז

כרסום שלישי

אי תחולת הגדרת "חברת משלח יד זרה" (סעיף 175ב1) – המשך:

- תיקון 168 לפקודה, קבע, כי בבחינת אחוז החזקותיהם של יחידים תושבי ישראל בחברת משלח היד הזרה, ובבחינת שיעור זכאותם של יחידים תושבי ישראל ברווחי החברה, לא יובאו בחשבון החזקותיהם של עולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים בטרם חלפו 10 שנים מהיום בו הפכו לתושבי ישראל.

- חוזר 5/2016 – עיוות המכנה – נטרול היחיד המוטב הן מהמונה והן מן המכנה - הבחנה לא ראויה בין יחיד מוטב לתושב חוץ.

דוגמא מתוך החוזר: שיעור החזקתם של יחידים תושבי ישראל בחברה זרה הוא 80%, מתוכם, 10% מוחזקים בידי יחיד שהינו תושב ישראל לראשונה. שיעור ההחזקה של תושבי ישראל, יקבע באופן הבא:

$$77.8\% = \frac{70\%}{90\%} = \frac{10\%-80\%}{10\%-100\%}$$

- שיעור החזקתם של תושבי ישראל עולה על 75% ולכן תנאי השליטה מתקיים.

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק – שלב התהייה

אתר רשות המסים – באנגלית:

Guide for New Immigrants and Returning Residents

<https://taxes.gov.il/english/incometax/documents/taxbreakpackagefornewimmigrantsandreturningresidents.pdf>

“The main benefits for new immigrants and returning residents who became citizens since January 1st 2007 and onwards are as follows:

- 10 years exemption from tax paying on foreign-source income (i.e., income derived outside of Israel).**
- 10 years exemption from declaring on foreign-source income which are exempted.**
- 10 years exclusion from definition as an Israeli company resident - for a company established abroad and owned by an “Oleh” or a “Senior Returning Resident”. “**

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק – שלב התהייה

אתר רשות המסים – באנגלית - המשך:

Guide for New Immigrants and Returning Residents

Income entitled to tax benefits:

- Passive income - 10 year exemption on dividends, interest, rent, royalties and pensions generated by assets held overseas.
- Capital gain - 10 year exemption on capital gain from the alienation of assets located abroad. Extended to assets located abroad acquired after becoming Israeli resident.
- Business income - 10 year exemption on business income generated by assets held overseas.

דגשים:

- אין כל איזכור ל"פעילות מעורבת" ו/או "מוסד קבע".
- מסמך דומה קיים בשפה הצרפתית.
- חוסר הגינות שלטונית והטעיה של ציבור שלם.

הטבות מס לעולה חדש ותושב חוזר ותיק בהקשר של נאמנויות לאחר תיקון 197

סוג הנאמנות	הגדרה	תושבות הנאמנות וסיווג ההכנסה	הערות ביחס ליחיד מוטב
נאמנות תושבי ישראל	- נאמנות שבמועד יצירתה יוצר אחד לפחות ונהנה אחד לפחות בה היו תושבי ישראל, ובשנת המס היה יוצר אחד או נהנה אחד לפחות בה תושב ישראל - נאמנות שכל יוצריה נפטרו ובשנת המס נהנה אחד לפחות בה הוא תושב ישראל - נאמנות שאינה נאמנות תושבי חוץ, אינה נאמנות נהנה תושב חוץ ואינה נאמנות קרובים	- ישראלית. - הכנסת הנאמן כהכנסת היוצר או כיחיד תושב ישראל (תלוי בנסיבות)	הייתה הנאמנות לנאמנות תושבי ישראל לאחר שיוצר אחד בה היה לתושב ישראל לראשונה, לתושב חוזר ותיק או לתושב חוזר, ... יחולו על הכנסת הנאמן, ההטבות הניתנות להם, לפי הענין, ובלבד שכל הנהנים הם תושבים זכאים שההוראות האמורות חלות עליהם או תושבי חוץ.

הטבות מס לעולה חדש ותושב חוזר ותיק בהקשר של נאמנויות לאחר תיקון 197

סוג הנאמנות	הגדרה	תושבות הנאמנות וסיווג ההכנסה	הערות ביחס ליחיד מוטב
נאמנות תושבי ישראל (המשך):			הסדר זה יחול גם על נאמנות תושבי ישראל שכל היוצרים בה הם תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק, והיא הוקמה בתקופה כמשמעותה בסעיף 14(א) ובלבד שכל הנהנים הם תושבים זכאים שההוראות האמורות חלות עליהם או תושבי חוץ.

הטבות מס לעולה חדש ותושב חוזר ותיק בהקשר של נאמנויות לאחר תיקון 197

סוג הנאמנות	הגדרה	חבות המס וסיווג ההכנסה	הערות ביחס ליחיד מוטב
נאמנות קרובים	נאמנות שממועד יצירתה ועד שנת המס כל יוצריה הם תושבי חוץ ובשנת המס יש בה נהנה אחד לפחות שהוא תושב ישראל, שבין כל יוצריה לבין כל הנהנים תושבי ישראל בה מתקיימים יחסי קרבה משפחתיים כמפורט בסעי' 1n75 לפקודה.	חלוקה מהנאמן לנהנה בשיעור של 30% מס (למעט חלוקה שמלכתחילה הייתה פטורה) או חבות שוטפת בשיעור של 25%.	- היתה הנאמנות לנאמנות קרובים לאחר שנהנה אחד בה היה לתושב ישראל לראשונה, לתושב חוזר ותיק או לתושב חוזר (להלן: "נהנה זכאי"), יחולו על הכנסת הנאמן או הנהנה, לפי חלקו של אותו נהנה, ההוראות לפי סעיפים 14(א) או (ג), 16 או 97(ב) או (ב3), לפי העניין. - הסדר זה יחול גם על נאמנות קרובים שהוקמה על ידי תושב חוץ לטובת נהנים זכאים בלבד, למשך יתרת התקופה.

הטבות מס לעולה חדש ותושב חוזר ותיק בהקשר של נאמנויות לאחר תיקון 197

סוג הנאמנות	הגדרה	חבות המס וסיווג ההכנסה	הערות ביחס ליחיד מוטב
נאמנות קרובים (המשך)			- נפטר אחד היוצרים בנאמנות קרובים, תהפוך הנאמנות לנאמנות תושבי ישראל מיום הפטירה ואילך ויראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של יחיד תושב ישראל ואת נכסי הנאמן כנכסיו של יחיד תושב ישראל (חריג – בן זוג בחיים); - היה בנאמנות נהנה אחד או יותר שהוא נהנה זכאי כאמור בסעיף קטן (ז), ימשיכו לחול על הכנסת הנאמן או הנהנה, לפי חלקו של אותו נהנה, ההוראות המקלות.

הטבות מס לעולה חדש ותושב חוזר ותיק בהקשר של נאמנויות לאחר תיקון 197

סוג הנאמנות	הגדרה	חבות המס וסיווג ההכנסה	הערות ביחס ליחיד מוטב
נאמנות נהנה תושב חוץ	נאמנות בלתי הדירה, שכל הנהנים בה הם יחידים תושבי חוץ ויוצר אחד בה לפחות הוא תושב ישראל.	• תושבת חוץ. • יראו את הכנסת הנאמן כהכנסת הנהנה.	• היה אחד מן הנהנים בנאמנות לתושב ישראל לראשונה, לתושב חוזר ותיק או לתושב חוזר, תחדל הנאמנות להיות נאמנות נהנה תושב חוץ; החל באותו מועד יחולו לגבי הנאמנות הוראות נאמנות תושבי ישראל, וכן הוראות לפי סעיפים 14(א), (ג) או (ד), 16 או 97(ב) או (ב3), לפי הענין, כפי שהיו חלות אילו היתה ההכנסה מופקת במישרין על ידי הנהנה שהיה לתושב ישראל.

הטבות מס לעולה חדש ותושב חוזר ותיק בהקשר של נאמנויות לאחר תיקון 197

סוג הנאמנות	הגדרה	חבות המס וסיווג ההכנסה	הערות ביחס ליחיד מוטב
נאמנות לפי צוואה	- הנאמנות נוצרה לפי צוואה. - במועד הפטירה כל המצווים (היוצרים) היו תושבי ישראל.	היה בנאמנות לפי צוואה נהנה תושב ישראל אחד לפחות, תיחשב הנאמנות כתושבת ישראל.	היה בנאמנות לפי צוואה נהנה אחד לפחות לתושב חוזר ותיק או לתושב חוזר, ולא היה בשנת המס נהנה אחר בנאמנות שהוא תושב ישראל, יחולו על הכנסת הנאמן, גם הוראות לפי סעיפים 14(א), (ג) או (ד), 16, או 97(ב) או (ב3), לפי הענין.

הטבות מס לעולה חדש ותושב חוזר ותיק בהקשר של נאמנויות לאחר תיקון 197 – פטור מדיווח

- **יוצר תושב ישראל** שיצר בשנת המס נאמנות או שהקנה לנאמן בשנת המס נכס או הכנסה מנכס, חייב בהגשת הודעה למנהל בתוך 90 ימים מיום יצירת הנאמנות או מיום ההקניה. הוראות אלו לא יחולו לגבי **יוצר שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק כאמור בסעיף 14(א) במשך עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור, ובלבד שבמשך כל התקופה האמורה הקנה רק נכס מחוץ לישראל או הכנסה מנכס מחוץ לישראל;**
- **יוצר בנאמנות תושבי חוץ**, שהפכה לנאמנות תושבי ישראל או לנאמנות נהנה תושב חוץ, משום שהיוצר היה לתושב ישראל, חייב בהגשת הודעה למנהל... ויפרט את פרטי הנכסים וההכנסה שהקנה היוצר לנאמן בחמש השנים שקדמו לשנת המס שבה היה היוצר לתושב ישראל. יוצר כאמור **שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק**, לא יהא חייב בהודעה כאמור באותה פסקה, במשך עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור, ובלבד שבעת שהיה לתושב ישראל יש לנאמן בנאמנות רק נכס מחוץ לישראל או הכנסה מנכס מחוץ לישראל ושבמשך כל התקופה האמורה הוקנו לנאמן רק נכס או הכנסה כאמור.

הוראת ביצוע 2/2013 והמסלול הירוק

"הטיפול בבקשה לקבלת אישור זכאות לקבלת מעמד של עולה חדש או תושב חוזר ותיק"

מבקשים אשר לקראת הגעתם היו בעלי זיקה נמוכה של מרכז חיים לישראל:

- חלופה א': מבחן 90 הימים על פני 10 שנים.
- חלופה ב': מבחן 60 הימים על פני 8 שנים ועד 183 ימים בשנתיים הנוספות
- מועד הגעה לישראל
- תנאים נוספים
- **ניתן לפנות במסלול ירוק (טופס 913).**
- טיפול במסגרת פקיד שומה.

מבקשים אשר לקראת הגעתם לא היו בעלי זיקה נמוכה של מרכז חיים לישראל

- טיפול פרטני
- פקיד שומה/סגן פקיד שומה + רפרנט משפטי – יחידים שהגישו דוחות מס בישראל.
- המחלקה למיסוי בינ"ל – יחידים אשר אין להם תיק בפקיד שומה וכן בקשות אנונימיות

הטבות מס נוספות

הטבות מס נוספות

סעיף 9ג לפקודה: הנחה לקצבה של תושב ישראל לראשונה ושל תושב חוזר ותיק -

- "על אף האמור בסעיפים 9א, 9ב ו-121, לפי הענין ובכפוף לאמור בסעיף 14(א), סכום המס על קצבה שמקורה מחוץ לישראל שמקבל יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), בשל עבודתו במדינת חוץ, לא יעלה על סכום המס שהיה משלם על אותה קצבה במדינה שבה משולמת הקצבה, אילו היה נשאר תושב אותה מדינה.

הטבות מס נוספות

נקודות זיכוי לעולה

• סעיף 35 לפקודה:

(ד) לפסקה זו

עולה" – מי שבידו אשרת עולה או תעודת עולה לפי חוק השבות, תשי"ב-1950, או מי שזכאי לאשרה או לתעודה כאמור ובידו אשרה או רשיון לישיבת ארעי לפי חוק הכניסה לישראל, תשי"ב-1952, תושב חוזר, או מי שנמנה עם סוג בני אדם ששר האוצר קבע שדינם כדין עולה לענין זה, אך למעט מי שאזרחותו הישראלית התבטלה על פי סעיף 10(ד) לחוק האזרחות, תשי"ב-1952;

"תושב חוזר" – יחיד ששב והיה לתושב ישראל בתקופה שמיום ג' בסיוון התש"ע (16 במאי 2010) עד יום י"ד בתשרי התשע"ג (30 בספטמבר 2012), לאחר שהיה תושב חוץ במשך שש שנים רצופות; לענין זה יראו מי שבידו תעודת תושב חוזר מאת המשרד לקליטת העלייה ולפיה שהה מחוץ לישראל שש שנים לפחות, כמי שהיה תושב חוץ במשך שש שנים רצופות.

הטבות מס נוספות

- סעיף 35 לפקודה - המשך:

(א) בחישוב המס של עולה יובאו בחשבון –

(1) $1/4$ נקודת זיכוי לכל חודש משמונה-עשר החדשים הראשונים לעלייתו לישראל;

(2) $1/6$ נקודת זיכוי לכל חודש בשנים-עשר החדשים שלאחריהם;

(3) $1/12$ נקודת זיכוי לכל חודש משנים-עשר החדשים שלאחריהם.

(ג) הזיכוי האמור יינתן לשנת מס שכולה או מקצתה נמצאת בתקופת ארבעים ושנים החדשים האמורים, לפי מספר החדשים שהעולה ישב בישראל באותה שנה, ולא יינתן אלא בפעם הראשונה שנעשה לעולה; לפי בקשתו לא תובא במנין 42 החדשים תקופת היעדרות רצופה מהארץ שאיננה פחותה מששה חדשים ואיננה עולה על שלוש שנים.

• הודעת רשות מיום 17.11.2010 תיקון סעיף 35 לפקודה – נקודות זיכוי לתושב חוזר.

יחיד מוטב וחברה משפחתית

"ייחוס הכנסות מחברה משפחתית לעולה חדש"

סעיף 64א לפקודה (לאחר תיקון 197):

הנישום המייצג זכאי להטבות לפי הוראות סעיפים 14(א) או (ג) או 97(ב), רק לפי חלקו היחסי של הנישום ברווחי החברה.

החלטות מיסוי עובר לתיקון:

- החלטת מיסוי 1010/09
- החלטת מיסוי 3563/12

הוראת ביצוע 2/2013 והמסלול הירוק

"הטיפול בבקשה לקבלת אישור זכאות לקבלת מעמד של עולה חדש או תושב חוזר ותיק"

מבקשים אשר לקראת הגעתם היו בעלי זיקה נמוכה של מרכז חיים לישראל:

- חלופה א': מבחן 90 הימים על פני 10 שנים.
- חלופה ב': מבחן 60 הימים על פני 8 שנים ועד 183 ימים בשנתיים הנוספות
- מועד הגעה לישראל
- תנאים נוספים
- **ניתן לפנות במסלול ירוק (טופס 913).**
- טיפול במסגרת פקיד שומה.

מבקשים אשר לקראת הגעתם לא היו בעלי זיקה נמוכה של מרכז חיים לישראל

- טיפול פרטני
- פקיד שומה/סגן פקיד שומה + רפרנט משפטי – יחידים שהגישו דוחות מס בישראל.
- המחלקה למיסוי בינ"ל – יחידים אשר אין להם תיק בפקיד שומה וכן בקשות אנונימיות

צעדי הכנה אפשריים לקראת תום תקופת ההטבות

דגשים לקראת פקיעת תקופת ההטבות

פעולות הכנה אפשריות לפני פקיעת תקופת הטבות המס:

- הכנת "הצהרת הון עצמית" נכון למועד הפקיעה, שתהווה בסיס לדיונים אפשריים מול רשות המסים.
- בחינת חבויות הדיווח והמס בישראל לאחר פקיעת ההטבות (נאמנות).
- ביצוע רה- ארגון בפעילות העסקית מחוץ לישראל, תוך הכרת מבחן השליטה והניהול ביחס לחברות זרות - עניין ניאגו, שי צמרות וכו'.
- מתן מתנות לקרובים תושבי חוץ (סעיף 97(א)(5) לפקודה שולל פטור).
- פיצול נאמנויות עם נהנים מוטבים לפני מועד הפקיעה.
- התאמה להוראות חמי"ז לגבי יחידים מוטבים שנותנים שירותים מחוץ לישראל באמצעות חברה – בחינת צירוף שותפים זרים (לרבות קרובי משפחה).
- ניתוק תושבות מישראל.
- פטור ריווח הון ליניארי גם לאחר תום תקופת ההטבות (סע' 97(ב)(3) לפקודה).

תושב חוזר

תושב חוזר

- **"תושב חוזר"** - יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך שש שנים רצופות לפחות.
- **"תושב חוזר" עובר לתיקון 168 -** מי שחדל להיות תושב ישראל ושהה דרך קבע מחוץ לישראל **לתקופה של שלוש שנים רצופות לפחות** לאחר שחדל להיות תושב ישראל.
- יש להדגיש, כי התחולה לשינוי בהגדרה של תושב חוזר הינה מיום 1 בינואר 2009. רוצה לומר, כל יחיד תושב ישראל אשר עזב את ישראל עד ליום 31 בדצמבר 2008 יכול בתום שלוש שנים רצופות בהן שהה מחוץ לישראל לחזור לישראל ולהיחשב תושב חוזר.

הטבות מס עובר לתיקון 168- תושב חוזר

- הקלות המס שניתנו למי ששב לישראל לאחר ששהה לפחות שלוש שנים מחוץ לישראל כתושב חוץ כללו פטור ממס למשך חמש שנים על הכנסות פסיביות כגון ריבית, דיבידנד, קצבה, תמלוגים ודמי שכירות מנכסים שנרכשו בחו"ל בתקופת שהותו מחוץ לישראל.
- פטור ממס למשך 10 שנים על רווח הון ממימוש נכסים והשקעות שמקורם מחוץ לישראל ואשר נרכשו לאחר עזיבתו את ישראל ולפני חזרתו ארצה ובלבד שהנכסים לא היו זכויות במישרין או בעקיפין לנכסים המצויים בישראל.

הטבות מס לאחר תיקון 168- תושב חוזר

סעיף 14(ג) לפקודה:

- הקלות לתושב חוזר "רגיל" ניתנות לגבי נכסים שרכש בתקופת שהותו מחוץ לישראל לאחר שחדל להיות תושב ישראל.
- הכנסות פסיביות הנובעות מאותם נכסים יהיו פטורות ממס במשך חמש שנים.
- הכנסות מריבית ודיבידנד מ"ניירות ערך מוטבים" יהיו פטורות ממס במשך חמש שנים. "ניירות ערך מוטבים" הינם ניירות ערך, המנוהלים מחשבון במוסד בנקאי וכן ניירות ערך הנסחרים בבורסה מחוץ לישראל, שרכש התושב החוזר בתקופת שהותו מחוץ לישראל המנוהלים בחשבון נפרד. הפטור יינתן גם כאשר מבוצעים באותו חשבון פעולות קנייה ומכירה של ניירות ערך, לאחר חזרתו ארצה של היחיד.
 - יש לציין, כי פטור זה יחול רק על תושב חוזר ששב והיה לתושב ישראל החל מיום 1 בינואר 2009, ובלבד ששהה מחוץ לישראל במשך שש שנים רצופות לפחות.
- רווחי הון ממכירת אותם נכסים יהיו פטורים ממס לתקופה של 10 שנים, אם הנכס אינו מקנה זכות לבעליו, במישרין או בעקיפין, לנכס שהיה מצוי בישראל.

הטבות מס נוספות

פטור ממס לתושב חוזר

צו מס הכנסה (פטור ממס לתושב חוזר על הכנסה מריבית על פיקדון במטבע חוץ), התשס"ד-2003.

- **"תושב חוזר" – כהגדרתו בסעיף 14(ג) לפקודה.**
- **"ריבית המשולמת לתושב חוזר על הפיקדון במטבע חוץ, תהיה פטורה ממס אם התקיימו כל אלה:"**

- (1) סכומי כסף שהיו לתושב החוזר מחוץ לישראל;
- (2) הסכומים הופקדו בפיקדון תוך 90 ימים מיום העברתם לישראל;
- (3) לא חלפו 5 שנים מיום שהיה לתושב חוזר;
- (4) מסירת הצהרה לבנק;
- (5) ההכנסה מריבית אינה הכנסה מעסק;
- (6) הפיקדון לא שימש למתן הלוואה או בטוחה לקרוב.

- מה לגבי תושבים חוזרים ותיקים?
- **הנחה במס על קצבה – סעיף 9ג לפקודה.**

סוגיות במס רכישה של עולה חדש ותושב חוזר ותיק

הגדרת "תושב ישראל" לעניין מס רכישה

על מנת ליהנות ממדרגות מס רכישה מופחתים על המוכר להיחשב כ"תושב ישראל" והדירה הנרכשת צריכה להיות דירתו היחידה:

"תושב ישראל" לעניין מס רכישה (סעיף 9(ג1) (4)) מוגדר כך:

"תושב ישראל" – לרבות מי שבתוך שנתיים מיום רכישת

הדירה היה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר

ותיק, כמשמעותם בסעיף 14(א) לפקודה (לא כולל תושב חוזר).

- שאלת מרכז החיים ויישום מועד החזרה/ הגעה לישראל.
- טופס 7000 "הצהרת רוכש דירת מגורים יחידה".
- סעיף 85 לחוק לאחר מועד החזרה/עלייה לישראל.

הגדרת "תושב ישראל" לעניין מס רכישה

שווי מס רכישה (בש"ח) – שנת 2017	שיעורי מס (מופחתים)
0-1,623,320	0%
1,623,321-1,925,460	3.5%
1,925,461-4,967,445	5%
4,967,446-16,558,150	8%
16,558,151 ומעלה	10%

שווי מס רכישה (בש"ח) – שנת 2017	שיעורי מס (רגילים)
0-4,967,445	8%
4,967,446 ומעלה	10%

טופס "הצהרת רוכש דירת מגורים יחידה"

במסגרת טופס 7000 "הצהרת רוכש דירת מגורים יחידה", מתבקש הרוכש להצהיר, בין היתר, כדלקמן:

- בשנה בה רכשתי את הדירה, אינני נמצא בשנת הסתגלות כמשמעותה בסעיף 14 לפקודת מס הכנסה;
- בשנת רכישת הדירה, אשהה בישראל מעל 183 ימים;
- בשנת רכישת הדירה, מרכז החיים שלי הוא בישראל;
- בשנת רכישת הדירה, לא אטען בדוח לרשות המסים שהנני תושב חוץ;
- בשנת רכישת הדירה לא פניתי ולא אפנה לרשות המסים לקבלת החלטת מיסוי או פטור כלשהוא שיגדירו את מעמדי כתושב חוץ;
- בימים אלה לא מתנהל ביני לבין רשות המסים הליך אזרחי בעניין תושבותי;
- ידוע לי כי הצהרה זו והשומה שתיקבע לי במס רכישה, אינן מהוות קביעה לעניין מעמדי כיחיד תושב ישראל או יחיד תושב חוץ, נושא זה ייבדק ויוכרע על ידי פקיד השומה.

תקנה 12 לתקנות מיסוי מקרקעין

תקנה 12 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 – "פטור לעולה" על מס רכישה:

- זכות במקרקעין, שהיא זכות לדירת מגורים **למגורי העולה** ו/או עסק לשימוש, תהיה חייבת מס רכישה **בשיעור מס מופחת**, כדקלמן:
 - החלק בשווי עד 1,463,035 ש"ח - 0.5% מס.
 - החלק שמעל 1,463,035 ש"ח - 5% מס.
- התקופה, המקנה פטור זה, מתחילה משנה לפני שהעולה נכנס לישראל ומסתיימת שבע שנים לאחר כניסתו (לא כולל תקופת שירות צבאי או שירות לאומי).
- זוג שרכש זכות במקרקעין ואחד מבני הזוג הוא עולה, יראו לענין חיוב מס רכישה כאילו העולה רכש את הזכות.
- כל עולה יכול לנצל **פעם אחת** את הפטור עבור דירת מגורים ופעם אחת עבור בית עסק.

תקנה 12 לתקנות מיסוי מקרקעין

הגדרת "עולה" בתקנה 12 –

- (1) בתקנה זו, "עולה" - מי שנכנס לישראל אחרי יום ד' באדר התשכ"ג (28 בפברואר 1963) ובידו אחת מאלה:
- (א) אשרת עולה לפי סעיף 2 לחוק השבות, התש"י-1950 (להלן - חוק השבות);
 - (ב) תעודת עולה לפי סעיף 3 לחוק השבות;
 - (ג) אשרה או רשיון לישיבת ארעי מסוג א1 (עולה בכח) לפי תקנה 6(א) לתקנות הכניסה לישראל, התשל"ד-1974;
- (2) שר האוצר רשאי לקבוע סוגי בני-אדם שדינם כדין עולה – יחידים שנכנסו **בשנית** לישראל ובלבד שהתקיימו כל אלה:
- אשרה או רשיון לישיבת ארעי מסוג א1 (עולה בכח) לפי תקנה 6(א) לתקנות הכניסה לישראל, התשל"ד-1974;
 - הוא שהה לתורך שירות סדיר/לימודים/מרצה אורח/מומחה חוץ.
 - בעת שהותו הראשונה לא עשה שימוש בתקנה 12.

תקנה 12 לתקנות מיסוי מקרקעין

בע"א 2458/03 קדושאי נגד מנהל מס שבח, נקבע כי:
"תכלית הפטור שבהתקיימה קמה העילה להענקתו, היא להקל על עולה אשר מבקש לרכוש נכס מקרקעין אשר ישמש למגוריו או לעסקו, אולם הואיל ובעת הרכישה תכלית הפטור, מטבע הדברים, טרם הגיעה לכלל מימוש, הרי שבשלב זה מתן הפטור מושתת על כוונתו המוצהרת של העולה בלבד. מכאן שבעת רכישת המקרקעין המבחן למתן הפטור על-פי תקנה 12 הוא מבחן סובייקטיבי הנגזר מכוונתו הכנה של העולה"

תקנה 28(א)

נמכרה זכות במקרקעין וניתן עליה חיוב במס רכישה בשיעור של 0.5% לפי תקנות אלה והתברר לאחר מכן למנהל שלא התמלאו תנאי החיוב במס רכישה בשיעור של 0.5%, כולם או מקצתם, יגבה המנהל ממי שקיבל את החיוב במס רכישה בשיעור של 0.5% את מס הרכישה שהוא נפטר ממנו, כולו או מקצתו, לפי נסיבות המקרה.

מגמה קיימת ברשות - הכפפת תקנה 12 למבחן מרכז החיים וסע' 85 לחוק.

שאלות ?
תודה !

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

<http://www.ampeli-tax.co.il/>