



י"ג שבט, תשע"א
18/01/2011

חוזר מס הכנסה מס' 1/2011 - מקצועית, משפטית
הקלות במס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים בעקבות תיקון 168 לפקודה

<u>עמוד</u>	<u>נושא</u>
2	1. מבוא
3	2. הוראות תחילה
3	3. הגדרות
3	3.1 תושב ישראל לראשונה
3	3.2 תושב חוזר ותיק
4	3.3 תושב חוזר (רגיל)
5	3.4 המועד בו יש לראות את היחיד כמי שהפך לתושב ישראל
6	3.5 שנת הסתגלות
6	3.5.1 מתן הודעה
6	3.5.2 יום ההגעה לישראל
7	3.5.3 משמעותה של שנת הסתגלות
8	3.5.4 הבהרות לעניין הבחירה בשנת הסתגלות
9	3.6 תושב ישראל לגבי חבר בני אדם
9	3.6.1 ההגדרה ערב התיקון
9	3.6.2 התוספת להגדרה בעקבות התיקון
9	3.6.3 הרקע לשינוי בהגדרה
9	3.6.4 הבהרות לעניין ההגדרה
10	3.6.5 תחולה
10	3.6.6 דוגמא
10	3.7 הגדרת "תושב חוץ" לגבי יחיד
10	3.7.1 ההגדרה ערב התיקון
10	3.7.2 התוספת להגדרה בעקבות התיקון
11	3.7.3 הבהרות ביחס ליישום החלופה הנוספת להגדרת "תושב חוץ"
12	3.7.4 תחולה
12	3.7.5 דוגמאות
14	4. הטבות המס שינתנו לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים
14	4.1 פטור על הכנסות פירותיות - סעיף 14(א) לפקודה
14	4.1.1 הדין ערב התיקון
14	4.1.2 הרחבת הפטור בעקבות התיקון
14	4.1.3 הסבר
14	4.1.4 הוראות תחילה ותחולה
15	4.1.5 הערות והבהרות
17	4.1.6 דוגמאות
19	5 פרופיל תושבים



1. מבוא

פקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") והתקנות מכוחה קובעות הוראות שונות לגבי מיסוי עולים חדשים ותושבים חוזרים. ביום 16 בספטמבר 2008 פורסם תיקון מס' 168 לפקודת מס הכנסה (להלן: "התיקון" או "תיקון 168"), המרחיב את ההקלות במיסוי הכנסותיהם של עולים חדשים ותושבים חוזרים.

בבסיסו של התיקון תכנית רחבת היקף שמטרתה העיקרית הינה קליטת עליה, החזרת הון אנושי איכותי לישראל ועידוד משקיעים בעלי פוטנציאל פיננסי להפוך את מדינת ישראל למרכז חייהם, מתוך מטרה שיעלו לישראל וישקיעו בפיתוח חוסנה הכלכלי.

מטרה נוספת הינה יצירת ודאות בקרב העולים והתושבים החוזרים ופשטות תפעולית אשר תקטין חיכוך אפשרי של אוכלוסיה זו מול רשויות המס.

מטרתו של תיקון 168 הינה, בין היתר, לנטרל את החששות שבליבם ולעודד את חזרתם או עלייתם ארצה מחד, ומאידך, להקטין בהקשר לשאלות העולות מחוסר הוודאות כאמור.

עיקרי החוק בקליפת אגוז הינם כדלקמן:

א. השוואת מעמדו המיסוי של מי שחזר לישראל לאחר שחדל להיות תושב ישראל במשך 10 שנים לפחות (להלן – "תושב חוזר ותיק") למעמדו של עולה חדש לעניין הכנסות שמקורן מחוץ לישראל כמפורט בתיקון.

ב. הרחבת היקף הפטור הניתן לעולה חדש ולתושב חוזר ותיק כך שיחול על כלל הכנסותיהם המופקות מחוץ לישראל, לרבות בגין נכסי חוץ שנרכשו לאחר העלייה או החזרה ארצה, זאת במשך 10 שנים מהיום שהיו לתושבי ישראל.

ג. פטור מחובת דיווח לגבי הכנסות מחוץ לישראל שמפיק עולה חדש או תושב חוזר ותיק, במשך תקופת ההטבות כאמור לעיל.

ד. לעניין הגדרת "חברת משלח יד זרה" שבסעיף 5(5) לפקודה או הגדרת "חברה נשלטת זרה" שבסעיף 75 לפקודה, לא תובא בחשבון כהחזקה של תושב ישראל, החזקתו של יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, וטרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור.

ה. הארכת תקופת השהייה המינימאלית מחוץ לישראל המקנה זכאות לפטורים ממס לתושב חוזר רגיל (הארכה משלוש לשש שנים).

ו. הרחבת היקף הפטור הניתן לתושב חוזר שאינו תושב חוזר ותיק (להלן: "תושב חוזר רגיל") לגבי הכנסות שמקורן ב"ניירות ערך מוטבים". הפטורים האחרים הקבועים בפקודה לגבי יחיד תושב חוזר רגיל נותרו על כנם.

ז. תוקנה ההגדרה של "תושב חוץ" לגבי יחיד באופן המקנה וודאות באשר לשאלת מועד ניתוק תושבות ישראלית.



ח. תוקנה ההגדרה של "תושב ישראל" לגבי חבר בני אדם שבשליטת עולה חדש או תושב חוזר ותיק בתקופת ההטבות אשר מטרתה למנוע הצרת צעדים עסקיים משיקולי מס.

2. הוראות תחילה

2.1. ככלל, יחולו הוראות התיקון החל מיום 1 בינואר, 2007 (להלן: "יום התחילה") על הכנסותיו של יחיד ששב לישראל במעמד של תושב חוזר ותיק או עלה לישראל כעולה חדש החל מיום התחילה אילך.

2.2. הוראות סעיפים 14(ג) ו-97(ב) (2) כנוסחם לאחר התיקון יחולו, החל מיום 1/1/2009, על הכנסותיו של תושב חוזר רגיל מריבית, מדיבידנד ומרווח הון שמקורם ב"ניירות ערך מוטבים", ובלבד ששב לישראל לאחר יום התחילה.

2.3. ההגדרה החדשה של "תושב חוץ" תחול על:

א. מי שחדל להיות תושב ישראל ביום התחילה ואילך.

ב. מי שחדל להיות תושב ישראל לפני יום התחילה ושב והפך להיות תושב חוזר ותיק לאחר יום התחילה.

ההגדרה החדשה האמורה לא תחול על מי שחדל להיות תושב ישראל לפני יום התחילה, גם אם שב והפך להיות תושב ישראל ביום התחילה ואילך, למעט במקרה המפורט בסעיף 2.3(ב) לעיל.

2.4. עולים חדשים ותושבים חוזרים שהפכו תושבי ישראל לפני יום התחילה, ימשיכו ליהנות מההקלות כפי שפורטו בסעיפי ההקלה כנוסחם לפני יום התחילה והמפורטות בחוזר מס הכנסה 17/2002.

3. הגדרות

3.1. תושב ישראל לראשונה

תושב ישראל לראשונה הינו יחיד שהיה לתושב ישראל ולא היה בעבר תושב ישראל (להלן: "עולה חדש").

3.2. תושב חוזר ותיק

3.2.1. תושב חוזר ותיק הינו יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך עשר שנים רצופות לפחות.

3.2.2. הוראת השעה להגדרת "תושב חוזר ותיק"

כתמריץ לישראלים לשעבר לשוב ארצה במסגרת חגיגות שנות ה-60 לייסוד מדינת ישראל, נקבע כהוראת שעה במסגרת תיקון 168 כי יחיד ששב והיה



לתושב ישראל בשנות המס 2007, 2008 או 2009, ייחשב לתושב חוזר ותיק, אם היה תושב חוץ במשך חמש שנים רצופות לפחות, לפני חזרתו לישראל.

3.2.3. תחולה:

כאמור בסעיף 2.1 לעיל, הגדרת "תושב חוזר ותיק" תחול על יחיד ששב והיה לתושב ישראל החל מיום התחילה (1/1/2007).

3.2.4. הסבר:

הגדרת תושב חוזר בסעיף 14(ג) לפקודה, עובר לתיקון, מתייחסת לכל מי שחדל להיות תושב ישראל ושהה דרך קבע מחוץ לישראל לתקופה של שלוש שנים רצופות לפחות לאחר שחדל כאמור. תושב חוזר רגיל כאמור, היה זכאי לפטורים והקלות במידה פחותה בהשוואה להקלות והפטורים להם היה זכאי עולה חדש. ההגדרה עובר לתיקון, לא הבחינה בין יחיד שחדל להיות תושב ישראל ושהה מחוצה לה תקופה משמעותית לבין יחיד כאמור ששהה מספר שנים מועט מחוץ לישראל. בתיקון 168 נקבע מעמד חדש למי שחזר להיות תושב ישראל לאחר שהיה עשר שנים לפחות תושב חוץ, מעמד הדומה במהותו למעמדו של עולה חדש.

בהוראת שעה לתיקון 168 נקבע, כי לגבי יחיד שהפך לתושב ישראל בין השנים 2007-2009, תידרש תקופה מינימאלית בת 5 שנים בלבד כתושב חוץ (במקום 10 השנים האמורות לעיל), לצורך סיווגו כתושב חוזר ותיק. מטרתה של הוראת שעה זו הייתה ליצור "חלון הזדמנויות" ליחידים תושבי חוץ, השהים בחו"ל מספר שנים מועט, לחזור "הביתה" מבלי להמתין לתום 10 השנים ממועד עזיבתם את ישראל והיותם תושבי חוץ. מטרה זו אף משתלבת עם רוח הדברים ומכלול השירותים וההטבות שניתנו על ידי המשרד לקליטת עליה במסגרת מבצע "חוזרים הביתה ב-60 לישראל" במטרה לעודד חזרתם של ישראלים לשעבר השהים בחו"ל.

3.2.5. דוגמאות: ראו כדוגמא פרופיל תושבים בסעיף 5 להלן.

3.3. תושב חוזר (רגיל)

3.3.1. תושב חוזר רגיל הינו יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך שש שנים רצופות לפחות.

3.3.2. תחולה

הגדרת תושב חוזר (רגיל), כנוסחה לאחר תיקון 168, אשר הגדילה את מניין השנים הנדרשות בהן על היחיד להיות תושב חוץ- משלוש שנים לשש שנים, תחול רק על מי שחדל להיות תושב ישראל החל מיום 1 בינואר 2009 ואילך.

כפי שצוין לעיל, הגדרת תושב חוזר עובר לתיקון 168, דרשה שהייה של 3 שנים (כתושב חוץ) לפני החזרה לישראל. ההגדרה החדשה, כנוסחה לאחר התיקון (הדורשת תושבות חוץ של שש שנים), תחול רק על מי שחדל להיות תושב ישראל



החל מיום 1 בינואר 2009 ואילך. מי שחדל להיות תושב ישראל לפני המועד האמור, תחול לגביו ההגדרה כנוסחה לפני התיקון (הדורשת כאמור תקופה של 3 שנים בלבד כתושב חוץ).

לעניין הגדרת המונח "תושב חוץ", ראו סעיף 3.7 להלן.

3.4. המועד בו יש לראות את היחיד כמי שהפך לתושב ישראל

הגדרת תושב ישראל, המופיעה בסעיף 1 לפקודה, קובעת לגבי יחיד כי מי שמרכז חייו בישראל בשנת המס יש לראותו כתושב ישראל. לשם קביעת מקום מרכז חייו של היחיד יש להביא בחשבון את מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים (להלן: "ההגדרה המהותית") 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;

כן קובעת ההגדרה כי 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; (להלן "ההגדרה הכמותית").

הן ההגדרה המהותית והן ההגדרה הכמותית, מטרתן ליצור קווים מאפיינים ליחיד אשר בשל זיקתו כאמור לישראל יש לראותו כתושב שלה.

מתוך מטרה להגשים את תכלית החוק ועל 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.

לפיכך, נקבע לעניין זה, כי היום שבו יחיד, שהיה עד לאותו יום תושב חוץ, ייחשב כמי שהעביר את מרכז חייו לישראל, יהיה המועד המוקדם מבין המועדים המפורטים בחלופות להלן:

3.4.1. לגבי יחיד שאינו בעל משפחה (לעניין זה, "משפחה"- בן/בת זוג וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים) 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.

3.4.2. 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.



3.4.3. 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.

החלופות המפורטות בסעיפים 3.4.1 ו-3.4.2 לעיל מבוססות על האמור בפסקה (א)(1)(א) [מקום הבית הקבוע] ובפסקה (א)(1)(ב) [מקום מגורי היחיד ומשפחתו] להגדרת תושב ישראל בסעיף 1 לפקודה. יחד עם זאת, תיתכנה נסיבות, בהן יתקיים האמור בפסקאות (א)(1)(ג) עד (א)(1)(ה) להגדרת "תושב" [זיקות אחרות הקושרות את היחיד לישראל מלבד בית קבע ו/או מקום מגורי המשפחה] וכן האמור בפסקה (א)(2) לאותה הגדרה (ההגדרה הכמותית), ויהיה בהן ללמד כי ליחיד ו/או למשפחתו מרכז חיים בישראל, ובמועד מוקדם יותר, גם אם החלופות המפורטות בסעיפים 3.4.1 ו-3.4.2 לעיל יצביעו על תוצאה שונה.

האמור לעיל מתייחס לנסיבות הקובעות את מרכז חייו של יחיד. יש לציין שהחלופה הנוספת להגדרת "תושב חוץ", כנוסחה לאחר תיקון 168, גוברת על מבחן זה (ראה סעיפים 3.7.2 ו-3.7.3א להלן).

3.5. שנת הסתגלות

ההחלטה להעתיק מקום מושב הנה החלטה מורכבת שבבסיסה שיקולים רבים. בהחלטה זו נלקחות בחשבון, בין היתר, גם השלכות המס הנובעות מהעתיקת תושבות אשר עלולות להוות חסם ומכשול בפני מקבלי ההחלטה כאמור או לשלב בה יסודות, אשר יאדירו את מורכבותה ויערערו את הביטחון בקבלתה.

סעיף 14(ב) לפקודה קובע מנגנון אשר אמור לנטרל את החשש הנובע מהשלכות המס האמורות, לגבי החלטתו של יחיד לעלות לישראל או לשוב אליה.

המנגנון מעניק אפשרות לעולה חדש או לתושב חוזר ותיק (להלן בסעיף זה: "**יחיד מוטב**"), להמשיך ולהיחשב תושב חוץ במשך שנה אחת מהמועד שבו עלה או שב לישראל, לפי העניין, על פי הודעתו (להלן: "**שנת ההסתגלות**").

3.5.1. מתן הודעה

מי שבוחר בחלופה זו יודיע למשרד הקליטה תוך 90 ימים מיום הגעתו לישראל, בטופס המיועד לכך, כי מתקיימים בו התנאים על פיהם נחשב תושב ישראל וכי הוא מבקש את שנת ההסתגלות כאמור.

את טופס ההודעה על הבחירה בשנת הסתגלות ניתן להוריד מאתר רשות המסים בכתובת www.mof.gov.il/taxes בתפריט "מס הכנסה" < "הקלות במיסוי לעולים חדשים ולתושבים חוזרים".

3.5.2. יום ההגעה לישראל

ביום 2/3/09 פורסם על ידי סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים, מכתב הנחייה המפרט את התנאים שבהם יראו את היחיד כמי שהגיע לישראל. מטרת המכתב הייתה ליצור וודאות לעניין המועד למסירת ההודעה בדבר הבחירה בשנת



הסתגלות וקביעת המועד אשר ממנו ייספרו 90 הימים לצורך הגשת הבקשה לשנת הסתגלות. מועד זה הוגדר באותו מכתב הנחייה כ"יום ההגעה לישראל".

בסעיף 3.4 לעיל, הוגדר המועד בו העביר יחיד את מרכז חייו לישראל והפך לתושב ישראל. בכדי ללכד את "יום ההגעה לישראל", לעניין הגשת הבקשה לשנת הסתגלות, עם הגדרת המועד בו הופך יחיד לתושב ישראל, הוחלט לעדכן את ההנחיה שפורסמה במכתב כך ש"יום ההגעה לישראל" ייקבע בהתאם למועד שבו הגיע היחיד לישראל מתוך כוונה לעמוד באחת מהחלופות המפורטות בסעיף 3.4.

בשל העובדה שהחלופות המופיעות בסעיף 3.4 צופות פני עבר הרי שיש חשיבות לכוונה לעמוד באחת מהן לעניין מתן ההודעה. במקרים בהם לא הייתה קיימת כוונה אולם בפועל התנאי המופיע בחלופה התקיים, תינתן האפשרות למנהל רשות המיסים, לאשר מועד ההודעה מאוחר יותר.

3.5.3. משמעותה של שנת הסתגלות:

משמעות שנת הסתגלות היא, כי יחיד מוטב ייחשב לצרכי מס בישראל, כתושב חוץ, במשך שנה אחת מיום הגעתו לישראל.

להלן בקצרה מספר השלכות אפשריות לבחירתו של היחיד המוטב:

א. יחיד מוטב שבחר בשנת הסתגלות, ייחשב כתושב חוץ במהלכה. בהתאם לכך, מובהר כי בשנת הסתגלות לא יינתן ליחיד אישור על היותו תושב ישראל לצרכי מס או תושב האזור ולפיכך לא יחולו עליו הוראות האמנות למניעת מסי כפל החלות על תושבי ישראל.

ב. הוראות סעיף 100א לפקודה לא יחולו על יחיד מוטב שבחר בשנת הסתגלות ועזב את ישראל במהלך אותה שנה.

ג. במהלך שנת הסתגלות, החזקתו של היחיד המוטב בחבר בני אדם, תיחשב כהחזקתו של תושב חוץ באותו חבר, זאת בין היתר - לעניין הגדרת "חברת משקיעי חוץ" ו"חברה בהשקעת חוץ" כמשמעות אותם מונחים בחוק לעידוד השקעות הון, לעניין הגדרת "חברת משלח יד זרה" שבסעיף 5(5) לפקודה או הגדרת "חברה נשלטת זרה" שבסעיף 75 לפקודה.

ד. יחיד מוטב יהא זכאי במהלך שנת הסתגלות לפטורים הניתנים לתושב חוץ, למשל- פטור לתושב חוץ על רווחי הון לפי סעיפים 97(ב1)-(ב3) או פטור לתושב חוץ על הכנסות ריבית מפיקדון בנקאי במטבע חוץ כפי שנקבע בתקנות.

ה. יחיד מוטב יהיה זכאי להטבות כ"מומחה חוץ" מכוח תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות שהייה לתושבי חוץ), התשל"ט-1979.

ו. יחיד מוטב לא יהא זכאי במהלך שנת הסתגלות לנקודות זיכוי הניתנות לתושב ישראל לפי פרק שלישי בחלק ג'.



3.5.4. הבהרות לעניין הבחירה בשנת הסתגלות:

א. בהתאם לסעיף 14(ב)(2) לפקודה, אם בתום שנת ההסתגלות יחליט היחיד המוטב על העתקת מקום מושבו לישראל (ימשיך לשהות בישראל דרך קבע), שנת ההסתגלות תימנה במניין שנות ההקלה לעניין קביעת מועד סיום התקופה האמורה.

ב. לעומת זאת, אם היחיד המוטב יעזוב את ישראל במהלך שנת ההסתגלות, הרי שהוא ייחשב למעשה כמי שלא עלה או חזר לישראל מלכתחילה.

בהתאם לכך, שנת ההסתגלות לא תימנה במניין השנים בהן נחשב היחיד כתושב ישראל לשם סיווגו כ"תושב חוזר ותיק" בעתיד, אם לאחר שבוחר היחיד להעתיק את מקום מושבו בחזרה לחו"ל (במהלך שנת ההסתגלות כאמור) הוא מבקש לחזור לישראל שוב. במקרה כזה, שנת ההסתגלות לא תפגע ברצף התקופה בה הוא נדרש להיחשב כתושב חוץ.

כך לדוגמא, יחיד ששב ארצה בשנת 2009 כתושב חוזר ותיק, לאחר ששהה בחו"ל 6 שנים (במסגרת הוראת השעה), בחר בשנת הסתגלות ולפני סיומה החליט על העתקת מקום מושבו בחזרה לחו"ל ובשנת 2015 בוחר לשוב לישראל- הרי שיש לראות יחיד כאמור, כמי ששב לישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך 12 שנים "רצופות".

ג. סיווגו של יחיד כיחיד מוטב ייעשה פעם אחת בלבד, במועד הגעתו לישראל. כך, לא יהיה בשנת ההסתגלות (ובסיווגו של היחיד כתושב חוץ במהלכה), בכדי לשנות את סיווגו של היחיד כיחיד מוטב בהיותו לתושב ישראל עם סיום שנת ההסתגלות, או להיפך- לא יהיה בשנת ההסתגלות (ובסיווגו של היחיד כתושב חוץ במהלכה), בכדי לקבוע את מעמדו של יחיד כיחיד מוטב עם סיומה של שנת ההסתגלות.

כך למשל, יחיד ששב ארצה במהלך שנת 2009 לאחר שהיה תושב חוץ במשך 5 שנים (במסגרת הוראת השעה) נחשב לתושב חוזר ותיק ובאפשרותו לבחור בשנת הסתגלות. בחר כאמור, ייחשב כתושב חוץ במשך שנה החל מיום שובו לישראל. לאחר תום שנת ההסתגלות (ובהנחה שהיחיד ממשיך להתגורר בישראל), יש לראותו כמי שהפך לתושב ישראל כבר בשנת 2009, זאת לעניין סיווגו כתושב חוזר ותיק (בתקופת הוראת השעה בה נדרשו רק 5 שנים של "תושבות חוץ", כאמור בסעיף 3.2.2 לעיל).

ולהיפך- יחיד השב לישראל בשנת 2010 (לאחר תקופת הוראת השעה) לאחר תשע שנים בהן היה תושב חוץ, לא יוכל לבחור בשנת הסתגלות על מנת להשלים את התקופה המינימאלית הנדרשת של "תושבות חוץ" בכדי להיחשב כתושב חוזר ותיק עם סיומה של תקופה זו.



ד. יחיד מוטב שלא העביר הודעתו במועד (תוך 90 ימים) לא יוכל לעשות כן במועד מאוחר יותר למעט במקרים שיאושרו על ידי מנהל רשות המיסים כמפורט בסעיף 3.5.2 לעיל.

ה. יחיד מוטב שבחר בשנת הסתגלות לא יוכל לחזור בו מבחירתו.

3.5.5. דוגמאות בנושא קביעת מעמד של יחידים העולים או שבים לישראל, לרבות בעניין האפשרות להגיש טופס הודעה על בחירה בשנת הסתגלות, מפורטות בסעיף 5 להלן (פרופיל תושבים).

3.6. תושב ישראל לגבי חבר בני אדם

3.6.1. ההגדרה ערב התיקון

סעיף 1 לפקודה קובע הגדרת "תושב ישראל" הן לגבי יחיד והן לגבי חבר בני-אדם. לגבי חבר בני-אדם, "תושב ישראל" מוגדר כמי שהתקיים בו אחד מאלה:
א. הוא התאגד בישראל.
ב. השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל.

3.6.2. התוספת להגדרה בעקבות התיקון

במסגרת התיקון נקבע כי אם השליטה על עסקיו של החבר הזר וניהולו מופעלים בישראל בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק או בידי מי מטעמו, וטרם חלפו 10 שנים מהמועד שהעולה החדש או התושב החוזר הוותיק היה לתושב ישראל, לא יראו אותו חבר בני-אדם כתושב ישראל במשך 10 שנים מיום שהיחיד היה לתושב ישראל, ובלבד שאותו חבר בני אדם לא היה מסווג כתושב ישראל גם אם השליטה על עסקיו וניהולם לא היו מופעלים בישראל בידי אותו יחיד או בידי מי מטעמו. יחד עם זאת, עומדת בפני חבר בני אדם כאמור אפשרות לבקש להיחשב כתושב ישראל.

3.6.3. הרקע לשינוי בהגדרה:

הקביעה המצוינת בסעיף 3.6.2 לעיל, נועדה לאפשר את העתקת השליטה והניהול על חברות בינלאומיות לישראל, ללא חשש מסיווגן כחברות תושבות ישראל. זאת, מתוך מטרה לתרום מצד אחד לפיתוח הפעילות במשק הישראלי, ומצד שני להעניק לעולה החדש או ולתושב החוזר הוותיק ודאות ופשטות בכך שהוא יכול להמשיך את התנהלותו כבעבר. כמו כן, נועד התיקון בעניין זה למנוע עיוות בהשוואה למצב בו היחיד מנהל את עסקיו בחו"ל במישרין ולא באמצעות חברה.

3.6.4. הבהרות לעניין ההגדרה

א. ההקלה המצוינת לעיל זו הינה בגדר רשות בלבד, כלומר: התיקון מאפשר לחבר בני-אדם הנשלט ומנוהל כאמור ע"י עולה חדש או תושב חוזר ותיק לבקש להיחשב לחבר בני-אדם תושב ישראל.



ב. ההקלה האמורה נוגעת לשאלת תושבות החברה בלבד ולא לשאלת מקום הפקת ההכנסה המופקת או נצמחת על ידה.

3.6.5. תחולה

כאמור בסעיף 2.1 לעיל, תחולת התיקון להגדרה הינה החל מיום התחילה, כאשר ההקלה האמורה (לגבי חברות זרות שהשליטה על עסקיו של החבר הזר וניהולו מופעלים בישראל בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק), תחול לגבי מי שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק החל מיום התחילה ואילך.

3.6.6. דוגמא

מישל, תושב ישראל לשעבר, עזב את ישראל בשנת 1993 והשתקע בצרפת. מישל, הינו הבעלים והמנכ"ל של חברת נסיעות אותה הקים בצרפת (ושם נתאגדה) בשנת 1994 ומנהלת מפריז (להלן – "החברה"). ביום 1 בינואר 2008 חזר מישל לישראל והיה לתושב חוזר ותיק. ביום חזרתו, העביר את פעילותה של החברה לישראל, מינה הנהלה ודירקטוריון תושבי ישראל וקבע את משרדה בישראל.

בהתאם לתיקון, למרות שהשליטה על עסקיו של החבר הזר וניהולו מופעלים בישראל בידי "מי מטעמו" של מישל, החברה לא תחשב כחברה תושבת ישראל בין השנים 2008 ועד 2017 כולל.

3.7. הגדרת "תושב חוץ" לגבי יחיד

3.7.1. ההגדרה ערב התיקון

סעיף 1 לפקודה, ערב התיקון, הגדיר "תושב חוץ" כהגדרה שיורית, כלומר- מי שאינו נחשב תושב ישראל.

יצוין כי הגדרה זו תקפה ורלוונטית גם לאחר התיקון. לפיכך, מי שמרכז חייו אינו בישראל ממועד מסוים, אינו "תושב ישראל" והוא ייחשב ל"תושב חוץ" החל מאותו מועד, וזאת בכפוף לחלופה הנוספת המצוינת בסעיף 3.7.2 להלן.

3.7.2. התוספת להגדרה בעקבות התיקון

לשם יצירת ודאות לגבי מועד ניתוק תושבותו של יחיד, עודכנה הגדרת תושב חוץ, בסעיף 1 לפקודה והתווספה לה חלופה נוספת, מעבר להגדרה השיורית האמורה לעיל, כך שיחיד ייחשב כ"תושב חוץ" החל מהמועד המפורט להלן, אם התקיימו לגביו שני מבחנים מצטברים, האחד כמותי והשני מהותי.

במקרה שבו יחיד שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות בכל שנה, בשנת מס ובשנת המס שלאחריה (להלן: "המבחן הכמותי"), ובשתי שנות המס שלאחר מכן מרכז חייו אינו עוד בישראל (להלן: "המבחן המהותי"), הרי שאותו יחיד ייחשב כתושב חוץ החל מהיום בו עזב את ישראל (או המשיך לשהות מחוץ לה) בשנת המס הראשונה בה שהה מחוץ לישראל יותר מ-183 ימים כאמור.



3.7.3. הבהרות ביחס ליישום החלופה הנוספת להגדרת "תושב חוץ":

א. היחס בין הגדרת תושב ישראל להגדרת תושב חוץ:

"תושב ישראל" מוגדר בסעיף 1 לפקודה כמי שמרכז חייו בישראל. אחת החזקות למרכז חיים בישראל היא שהייה מינימאלית בת 183 ימים בישראל. אולם, קיימים מצבים בהם לאדם מרכז חיים בישראל גם אם שהה בה פחות מ-183 ימים (למשל בסמוך לעזיבתו). מכאן עולה השאלה מתי יש לראות את היחיד כמי שניתק את תושבותו הישראלית והפך לתושב חוץ. הגדרת תושב חוץ משתלבת עם קיומו של מרכז חיים וקובעת כי לצורך קביעת מועד ניתוק התושבות יש להתעלם מהשאלה בדבר קיומו של מרכז חיים בשתי שנות המס הראשונות (אשר בכל אחת מהן שהה מחוץ לישראל לפחות 183 ימים) ובלבד שבשתי שנות המס שלאחר מכן מרכז חייו אינו בישראל.

ראו דוגמאות א' ו-ב' שבסעיף 3.7.5 להלן.

ב. חישוב מספר הימים מחוץ לישראל:

לשם מניין ימי השהייה מחוץ לישראל, לעניין המבחן הכמותי, יש לחסר את מספר ימי השהייה בישראל ממספר הימים בשנה.

לעניין זה, "מספר ימי השהייה בישראל"- יראו יום לרבות חלק מיום, כאמור בהגדרת תושב ישראל שבסעיף 1 לפקודה. כך, יש להביא בחשבון את ימי היציאה מישראל ואת ימי החזרה לישראל כימים בהם שהה בישראל.

ראו דוגמא ג' שבסעיף 3.7.5 להלן.

ג. מבלי לסתור את האמור בהבהרה שבסעיף 3.7.3 לעיל, יובהר כי במקרים בהם היחיד עזב את ישראל במהלך שנת המס, יש לבחון את התקיימות המבחן הכמותי בשנות מס קלנדאריות.

לפיכך אם בשנת המס, שבה עזב היחיד את ישראל, הוא שהה מחוץ לישראל פחות מ-183 ימים הרי שמניין ארבע השנים (המתחיל בשנה הראשונה למבחן הכמותי) יחל לפחות מהשנה העוקבת וכך גם יום ניתוק התושבות.

לעומת זאת, אם בשנת המס, שבה עזב היחיד את ישראל, הוא שהה מחוץ לישראל מעל 183 ימים הרי שמניין ארבע השנים יחל כאמור לעיל בשנת העזיבה, ואולם יום ניתוק התושבות ייקבע ליום בו עזב את ישראל ולא לתחילת שנת המס בה שהה מחוץ לישראל מעל 183 ימים.

ראו דוגמאות ד' עד ו' שבסעיף 3.7.5 להלן.

ד. לשם קביעת תושבותו של יחיד בשנת מס פלונית (ובעקבותיה גם קביעת מעמדו כתושב חוזר או כעולה חדש), יש להתחשב גם באמור בתקנות מכח סעיף 1 לפקודה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), התשס"ו-2006. ואולם יודגש, כי



במקרים בהם נעשה שימוש בתקנה באופן שאינו מתיישב עם מטרתה, יש לבחון את יישומה.

ראה דוגמא ז' שבסעיף 3.7.5 להלן.

ה. יחיד שעזב את ישראל וטרם חלפו ארבע שנים ממועד עזיבתו ומשכך לא ניתן לקבוע בהכרח כי ניתק תושבותו ביום העזיבה, יפנה לפקיד השומה במקום מגוריו לשם הסדרת מעמדו כתושב חוץ בהתאם להגדרה.

3.7.4. תחולה

להלן החלופות לתחולת הגדרת "תושב חוץ" (לאחר תיקון 168):

א. יחיד שעזב את ישראל ביום 1 בינואר 2007 ואילך.

ב. יחיד ששב לישראל ביום 1 בינואר 2007 ואילך ובתנאי שייחשב לתושב חוזר ותיק עם חזרתו. כך למשל, יחיד ששהה מחוץ לישראל בשנים 2002-2003 מעל 183 ימים ובשנים 2004-2008 מרכז חייו היה מחוץ לישראל (שב לישראל בשנת 2009), ייחשב לתושב חוץ מיום עזיבתו בשנת המס 2002 ובהתאם לכך- לתושב חוזר ותיק עם חזרתו בשנת 2009 (במסגרת הוראת השעה).

הגדרת תושב חוץ לא תחול על יחיד שחזר לישראל לפני 1.1.07 וגם לא על יחיד שחזר לאחר 1.1.07 שלא כתושב חוזר ותיק. כך למשל, יחיד שעזב בשנת 2005 ויחזור בשנת 2010 (לאחר תקופת הוראת השעה), לא יוכל להיחשב תושב חוזר ותיק ולפיכך הגדרת תושב חוץ לא תחול לגביו. במקרה זה, מועד היותו של היחיד לתושב חוץ ייקבע בהתאם להגדרה השירורית המצוינת בסעיף 3.7.1 לעיל.

3.7.5. דוגמאות

א. אבי יצא מישראל, לראשונה, ביום 1 בינואר 2008. בשנים 2008 ו-2009 שהה בישראל לא יותר מ-80 ימים בכל שנה אולם קיים את המבחן המהותי של מרכז חיים בישראל. בשנים 2010 ו-2011 אבי לא נכח בישראל.

בשנים 2008 ו-2009 יש לראות את מרכז חייו של אבי בישראל. בשנת 2010 ו-2011 אין ספק כי מרכז חייו של אבי אינו בישראל. הגדרת תושב חוץ מאפשרת לראות את אבי כתושב חוץ החל משנת המס 2008 (אף אם מרכז חייו היה בישראל באותה השנה).

ב. אבי יצא מישראל, לראשונה, ביום 1 בינואר 2008. בשנים 2008 ו-2009 שהה בישראל לא יותר מ-80 ימים בכל שנה אולם קיים את המבחן המהותי של מרכז חיים. בשנת 2010 אבי לא נכח בישראל ומרכז חייו בשנה זו הוא מחוץ לישראל, אולם שב ארצה ביום ה-1 בינואר 2011, ומאז מרכז חייו הוא בישראל.



בשנים 2008 ו-2009 יש לראות את מרכז חייו של אבי בישראל. אבי לא מקיים את המשך התנאי האמור בהגדרת תושב חוץ לצורך ניתוקו מתושבות ישראלית בשנת 2008 ולכן יש לראותו כמנתק תושבות בשנת 2010 בלבד.

ג. אבי יצא מישראל לראשונה, לאירופה, ביום 1 בינואר 2008. אבי נוהג לחזור לישראל בכל יום שישי ולצאת מישראל בכל יום ראשון.

מספר הימים בהם שהה בישראל בשנת 2008 הינו 156 ימים (3 ימים בשבוע x 52 שבועות), בהם נכללו ימי הגעתו וימי עזיבתו את ישראל (ימים שישי וראשון). מכאן שמספר הימים בהם שהה אבי מחוץ לישראל הינו 209 ימים (156-365=209).

ד. אבי יצא מישראל לראשונה ביום ה-1 בספטמבר 2007. בשנת 2008 חזר אבי לביקור ושהה בישראל מיום ה-1 באוקטובר 2008 ועד ליום ה-1 במרץ 2009. בשנים 2010 ו-2011 מרכז חייו של אבי לא היה בישראל.

בהתאם לאמור בחזקה לקביעת תושב חוץ ובהבהרה שבסעיף 3.7.3 לעיל, הרי שאבי יחשב תושב חוץ החל מיום ה-1 בינואר 2008.

ה. אבי יצא מישראל לראשונה ביום ה-1 באפריל 2007 ושהה בחו"ל עד ליום ה-1 באפריל 2008. בשנת 2008 שהה בישראל מיום ה-1 באפריל 2008 ועד ליום ה-1 בספטמבר 2008. בשנים 2009 ו-2010 מרכז חייו של אבי לא היה בישראל.

בהתאם לאמור בחזקה לקביעת תושב חוץ ובהבהרה שבסעיף 3.7.3 לעיל, הרי שאבי יחשב תושב חוץ החל מיום ה-1 באפריל 2007 ולא מיום ה-1 לינואר 2007.

ו. אבי יצא מישראל לראשונה ביום ה-1 באפריל 2007 ושהה בחו"ל ביום ה-1 ביולי 2007 חזר לישראל ושהה בה עד ליום ה-1 בספטמבר 2007. בשנים 2008, 2009 ו-2010 מרכז חייו של אבי לא היה בישראל.

בהתאם לאמור בחזקה לקביעת תושב חוץ ובהבהרה שבסעיף 3.7.3 לעיל, ובהנחה שיוכח כי אבי ביקר בישראל בחודשים יולי ואוגוסט 2007, למטרות חופשת קיץ בלבד, ייחשב אבי תושב חוץ החל מיום ה-1 באפריל 2007. אם יתברר שיום העזיבה את ישראל הוא ב-1/9/2007, זה היום בו ייחשב אבי תושב חוץ.

ז. אבי הפך לתושב חוץ ב-1.1.03. ב-1.1.11 הגיע לישראל לשם שירות בצה"ל. לאחר תום שלוש שנות השירות החליט להקים בית בישראל.

שלוש שנות השירות יימנו כשנים בהן היה תושב חוץ, אם אבי ביקש שלא להיחשב לתושב ישראל בתקופה זו לפי תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי



ישראל), התשס"ו-2006, ולפיכך ייחשב עם תום שלוש השנים ל"תושב חוזר ותיק" (מאחר והיה תושב חוץ למעלה מ-10 שנים).

4. הטבות המס שינתנו לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים

4.1. פטור על הכנסות פירותיות - סעיף 14(א) לפקודה

4.1.1. הדין ערב התיקון

בהתאם לדין שחל ערב התיקון, מי שנחשב לעולה חדש או לתושב חוזר היה זכאי לפטור ממס למשך 5 שנים על הכנסות פאסיביות (ריבית, דיבידנד, קצבה, תמלוגים, ודמי שכירות) מנכסים שרכש בחו"ל לפני עלייתו/חזרתו ארצה בתקופת היותו תושב חוץ; עולה חדש (בלבד) היה זכאי לפטור, למשך 4 שנים, על הכנסות מעסק בחו"ל ובתנאי שהעסק היה פעיל (ובבעלותו) לפחות 5 שנים טרם עלייתו.

4.1.2. הרחבת הפטור בעקבות התיקון

סעיף 14(א) לפקודה כנוסחו לאחר התיקון מעניק לעולה חדש ולתושב חוזר ותיק, פטור ממס במשך עשר שנים מהמועד שהיו לתושבי ישראל, על הכנסותיהם מכל המקורות המנויים בסעיפים 2, 2א ו-3, שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל, אלא אם כן ביקשו אחרת לעניין ההכנסות, כולן או חלקן.

4.1.3. הסבר

כאמור, התיקון מרחיב את הפטור ומכיל אותו על כלל הכנסותיהם של העולה החדש ושל התושב החוזר הוותיק, המופקות מחוץ לישראל, למשך 10 שנים מיום עלייתם או חזרתם, באופן שיכלול את כל הכנסותיהם השוטפות (אקטיביות ופאסיביות) בין אם מקורן מנכסים שהיו להם לפני היותם לתושבי ישראל ובין אם מקורן מנכסים שרכשו לאחר עלייתם או חזרתם ארצה, וזאת לתקופה של 10 שנים כאמור

שינוי זה משמעותי ביותר שכן, עפ"י התיקון, גם הכנסות מנכסים מחוץ לישראל, שנרכשו לאחר מועד העלייה או החזרה יזכו את היחיד בפטור ממס, בעוד שלפי הדין הקודם הכנסות מנכסים אלו לא היו פטורות.

[הסבר על פטור ממס על רווחי הון יינתן בחלק השני של החוזר בנושא אשר יפורסם בקרוב].

4.1.4. הוראות תחילה ותחולה

א. הוראות סעיף 14(א) לפקודה כנוסחו לאחר התיקון יחולו רק על מי שהיה לעולה חדש או לתושב חוזר ותיק ביום התחילה ואילך (ראו פירוט לעניין הגדרת תושב חוזר ותיק ותחולתה בסעיף 3.2 לעיל).



ב. כאמור בסעיף 2.4 לעיל, עולים חדשים ותושבים חוזרים אשר הפכו לתושבי ישראל לפני יום התחילה ימשיכו ליהנות מההקלות שנקבעו בסעיף 14 לפקודה בנוסחו ערב התיקון (פירוט בדבר ההקלות האמורות ניתן למצוא כאמור בחוזר מס הכנסה 17/2002).

4.1.5. הערות והבהרות

א. נכס המתקבל במתנה - יודגש כי בתיקון נקבע סייג לאמור לעיל, לפיו, אם הנכס שממנו מופקת ההכנסה הועבר לעולה החדש או לתושב החוזר הוותיק כמתנה פטורה ממס לפי סעיף 97(א)(5) לפקודה לאחר יום התחילה, ההכנסות המופקות מנכס זה לא יזכו להטבות המס.

ב. נכס המתקבל בירושה - להבדיל מהאמור לגבי נכס שהתקבל במתנה, הפטור האמור בסעיף 14(א) לפקודה יחול על ההכנסות שמקורן בנכס מחוץ לישראל, שנתקבל בירושה בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק גם לאחר מועד עלייתו ארצה.

ג. ויתור על הפטור - עפ"י סעיף 14(א) לפקודה קיימת אפשרות לוותר על הפטור המוענק לעולה החדש או לתושב החוזר הוותיק ולהתחייב במס על הכנסותיו הפירותיות (כולן או חלקן) על פי החוק. יודגש כי ברירת המחדל היא כי ההכנסות תהיינה פטורות ממס בידי היחיד אלא אם הודיע לפקיד השומה אחרת. הודעה על ויתור על הפטור תוגש עם הגשת הדו"ח השנתי.

ד. 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.

בבחירת ימי העסקים, לגבי כל השנה, על היחיד לקבוע האם ייכללו אחד הימים א' או ו' בשבוע וקביעה זו תחול לגביו לגבי כל שנת המס ושנת המס העוקבת. יודגש כי במניין ימי עסקים לא יילקחו בחשבון חופשות ונסיעות פרטיות.

ראו דוגמא ה' שבסעיף 4.1.6 להלן.

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.

יצוין כי החלופה המתוארת לעיל בדבר חלוקת ההכנסה בשל הפעילות המעורבת הינה בגדר אפשרות המקובלת על רשות המסים. ליחיד שמורה האפשרות שלא לפצל את ההכנסה באופן זה ולהוכיח לפקיד השומה תוצאה אחרת, ובלבד שנטל ההוכחה לגבי סכום ההכנסה מהפעילות המעורבת יחול על היחיד במקרה זה.

היה והיחיד ביקש לחשב אחרת את חלק הכנסתו המעורבת החייבת במס בישראל, ועל מנת לאפשר לפקיד השומה לשום את הכנסתו החייבת במס בישראל, יהא רשאי פקיד השומה לבקש כל דו"ח, ידיעה או פנקסים גם אם הם כוללים הכנסות פטורות ממס בשל הוראות התיקון.

יודגש לעניין זיכוי ממסי חוץ, כי במקרה בו חלק ההכנסה המעורבת שהופקה מחוץ לישראל פטור ממס בהתאם להוראת סעיף 14 לפקודה, הרי שלא יינתן זיכוי מסי חוץ ששולמו על חלק ההכנסה הפטור ממס כנגד המס המחושב בישראל על חלק ההכנסה החייב במס.

סייג לאמור- היה והכנסתו המעורבת של היחיד הופקה מחוץ לישראל במשך תקופה קצרה היוצרת מצב שטיב פעילותו של היחיד מחוץ לישראל טפל ביחס לפעילותו בישראל, יש לראות את הכנסתו של היחיד ככזו שהופקה במלואה בישראל, בבחינת "הולך הטפל אחר העיקר".

ראו דוגמא ו' שבסעיף 4.1.6 להלן.

ה. עבודה עבור מעביד ישראלי בחו"ל- עולה או תושב חוזר ותיק, אשר נשלח ע"י מעביד תושב ישראל, למדינת חוץ, לשם ביצוע עבודות משימה לתקופות קצרות, יראו את הכנסתו בשל עבודה זו כהכנסה אינטגרלית להכנסתו מעבודה בישראל ולפיכך יש לראותה כהכנסה שהופקה בישראל ואשר אינה זכאית לפטור מכוח סעיף 14(א) לפקודה, זאת בדומה לסייג המצוין בסיפא של סעיף 4.15 דלעיל.

ראה דוגמא ז' שבסעיף 4.1.6 להלן.

ו. השפעה על חברת משקיעי חוץ- סעיף 47(א1)(ב) לחוק עידוד השקעות הון בנוגע לחברת משקיעי חוץ, קובע כי חברה שהייתה חברת משקיעי חוץ במועד שבו אושרה התוכנית כמפעל מאושר או בשנת הבחירה של מפעל מוטב, תמשיך להיחשב כחברת משקיעי חוץ גם אם בעלי מניותיה שהיו תושבי חוץ במועד האמור, כולם או חלקם, היו לתושבי ישראל לראשונה, בתנאים שנקבעו בסעיף (המשמעות היא לעניין תקופת ההטבות ושיעורי מס החברות- לגביהם נקבעו תנאים מועדפים לחברת משקיעי חוץ).

יודגש כי, הוראות אלו יחולו על תושב ישראל לראשונה בלבד.



ז. נכס מחוץ לישראל - סעיפים 14(א), 14(ג) ו-97(ב) קובעים כי הכנסתו של יחיד כאמור, שמקורה ב"נכס מחוץ לישראל", תהא פטורה ממס. יובהר, כי נכס מחוץ לישראל לעניין זה כולל בין היתר, נייר ערך שהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, של חבר בני אדם תושב חוץ או אגרת חוב שהונפקה על ידי מדינה תושבת חוץ בין אם נסחר בבורסה בישראל או מחוץ לישראל ובין אם מוחזק בישראל או מחוץ לישראל. ויודגש, נייר ערך של חבר בני אדם תושב ישראל או אגרת חוב שהונפקה על ידי מדינת ישראל, ייחשב כנכס בישראל ללא קשר למקום בו הוא נסחר או מוחזק.

ח. הכנסות מדיבידנד המשולמות על ידי חברה זרה - סעיף 14(א) לפקודה קובע, בין היתר, כי הכנסתו של יחיד כאמור, שהופקה או נצמחה מחוץ לישראל, תהא פטורה ממס. לצורך עניין זה, יצוין כי, דיבידנד המשולם על ידי חברה זרה וההכנסה שממנה מחולק הדיבידנד הופקה בישראל אין לראותה כהכנסה שמקורה מחוץ לישראל ואין להחיל עליה את הוראות סעיף 14(א) לפקודה.

מקרים מיוחדים, כמו למשל בהם אין ליחיד החזקה מהותית בחברה הזרה או שאין מדובר בהכנסה מהותית בישראל, ייבחנו על פי נסיבותיהם.

יובהר, כי יישום האמור בפסקה זו הינו רק לעניין זכאותו של יחיד שהיה עולה חדש או תושב חוזר ותיק לפטור ממס על הדיבידנד המחולק על ידי החברה הזרה מתוך הכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל. אין לראות באמור לעיל כעמדה כללית של רשות המסים ביחס לקביעת מקום צמיחת ההכנסה מדיבידנד המחולק על ידי חברה זרה מתוך הכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל.

ראה דוגמא ח' שבסעיף 4.1.6 להלן.

4.1.6. דוגמאות

א. רז, לשעבר תושב ארה"ב, עלה לישראל לראשונה ביום 1 בינואר 2008. רז עובד כשכיר המנתח בבית חולים בארה"ב. כמו כן רז מחזיק במניות של חברה תושבת ארה"ב העוסקת בייצור תרופות (להלן: "החברה"). רז אינו עובד בחברה. מידי שנה נובעות לרז הכנסות משכורת מעבודתו בבית החולים והכנסות מדיבידנד המחולקות ע"י החברה.

עפ"י סעיף 14(א) לפקודה יהיה רז פטור ממס על הכנסותיו ממשכורת ועל הכנסותיו מדיבידנד, בשל היותו עולה חדש, בין השנים 2008 עד וכולל שנת 2017.

ב. בהמשך לדוגמא שבסעיף 4.1.6 לעיל, הניחו שרז, עזב את ישראל ביום 31.12.2001, וחזר לישראל ביום 1 בינואר 2008, לאחר שנחשב לתושב חוץ בין השנים 2002 עד וכולל שנת 2007.



בשל העובדה שרז נחשב לתושב חוץ במשך 6 שנים רצופות עד לחזרתו ארצה בשנת 2008, הרי שיחשב לתושב חוזר ותיק על פי הוראת השעה ויהיה זכאי לפטור האמור בסעיף 14(א) לפקודה. כלומר, רז יהיה פטור ממס על הכנסותיו מדיבידנד וממשכורת במשך 10 שנים החל משנת 2008 עד וכולל שנת 2017.

ג. בהמשך לדוגמא שבסעיף 4.1.6 לעיל, הניחו שרז היה נחשב לתושב ישראל עד ליום 31.12.2003, וחזר לישראל ביום 1 בינואר 2008. לאחר שנחשב לתושב חוץ בין השנים 2004 עד וכולל שנת 2007.

בשל העובדה שרז נחשב לתושב חוץ במשך 4 שנים בלבד עד לחזרתו ארצה בשנת 2008, הרי שיהיה זכאי להטבות של תושב חוזר כהגדרתו ערב התיקון במסגרת סעיף 14(ג) לפקודה כנוסחו אז. כלומר, רז יהיה פטור ממס רק על הכנסותיו מדיבידנד במשך 5 שנים החל משנת 2008 עד וכולל שנת 2012.

ד. בהמשך לדוגמא שבסעיף 4.1.6 לעיל, הניחו שרז עלה לישראל לראשונה ביום 1 ביולי 2008.

עפ"י סעיף 14(א) לפקודה יהיה רז פטור ממס, בשל היותו עולה חדש, מהכנסות הדיבידנד ומהכנסות המשכורת שנצמחו והופקו החל מיום 1 ליולי 2008 ועד ליום 30 ליוני 2018. ההכנסות המתייחסות למחצית השנייה של שנת 2018 יהיו חייבות במס.

ה. 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.

מהאמור בהבהרה שבסעיף 4.1.5 לעיל, 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.

ו. מאיה נחשבת לתושב חוזר ותיק החל מיום 1 בינואר 2008. מאיה הינה דוגמנית במקצועה הפועלת בישראל וכן נוהגת לשהות מחוץ לישראל תקופה שאינה עולה על 40 ימי עסקים בשנה במסגרת תפקידה.

מהאמור בסייג שבסיפא להבהרה שבסעיף 4.1.5 לעיל, יש לראות בהכנסתה של מאיה אשר הופקה מחוץ לישראל כחייבת במס בישראל לפי הכלל של "טפל ההולך אחר העיקר".

ז. אייל נחשב לתושב חוזר ותיק החל מיום 1 בינואר 2008. אייל, מהנדס תוכנה במקצועו החל לעבוד, ביום 1 לינואר 2013 בחברת תוכנה ישראלית. בשנת 2013 נשלח אייל ע"י החברה להודו למשך חודש ימים לשם פיקוח על



פרויקט שמבצעת החברה. הכנסתו של אייל מהעבודה בהודו משולמת ע"י החברה.

מהאמור בהבהרה שבסעיף 4.1.5 להל, יש לראות בהכנסתו של אייל אשר הופקה בהודו כחייבת במס בישראל.

ח. 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" עברה עובדת ליהי, מתקבלות על ידי חברה זרה בבעלותה המלאה של ליהי. ליהי מושכת מדי שנה את כל רווחי החברה הזרה שבבעלותה כדיבידנד.

מהאמור בהבהרה שבסעיף 4.1.5 להל, 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).

5. פרופיל תושבים

5.1. פרופיל א'

אודי הינו מהנדס תוכנה שסיים את לימודיו האקדמאים בשנת 1998. בתום לימודיו החל לעבוד בחברה ישראלית העוסקת בפיתוח תוכנות. בשנת 2002 התפטר אודי מעבודתו בישראל ועבר, יחד עם חברתו ליבי, להתגורר בארה"ב. אודי החל לעבוד בחברה אמריקאית בתחום דומה לתחום בו עבד בישראל. במהלך שהייתו בחו"ל נשא אודי את חברתו ליבי לאישה ובני הזוג חסכו את כספי המשכורת שהרוויחו בארה"ב במספר אפיקים כגון תכניות חסכון, נ"ע סחירים ואף השקיעו בחברה אמריקאית פרטית העוסקת בפיתוח פטנט ייחודי. במהלך שנת 2008 שבו בני הזוג ארצה.

בהתאם לתיקון ובמסגרת הוראת שעה, בני הזוג יחשבו כ"תושב חוזר ותיק" היות ובשנת 2008 חלפו 5 שנים רצופות מהמועד בו עזבו את ישראל. בני הזוג יוכלו להגיש טופס למשרד הקליטה ולהודיע על בחירתם ב"שנת הסתגלות", בה לא יחשבו תושבי ישראל לצרכי מס, על מנת שיוכלו לבחון חזרתם ארצה במהלך אותה שנה. מעבר לשנה זו, ובמשך 9 שנים נוספות, ייהנו בני הזוג מפטורים ממס על הכנסותיהם שינבעו מכל סוג הכנסה שמקורה מחוץ לישראל. כמו כן, במידה וימכרו את החזקותיהם בחברה האמריקאית בה השקיעו, ייהנו מפטור ממס עד לתום 10 השנים ממועד חזרתם ארצה (10 השנים כוללות את שנת ההסתגלות).

יובהר, כי במידה ובני הזוג ישובו לישראל בשנים 2010 או 2011 הרי שלא יחשבו כ"תושב חוזר ותיק" משום שתוקף הוראת השעה, הקובעת מעמד של תושב חוזר ותיק עבור יחיד שנחשב לתושב חוץ 5 שנים ומעלה, חל על מי ששב לישראל בין השנים 2007 ל-2009 בלבד.



5.2. פרופיל ב'

יניב הינו רופא מנתח אשר סיים את לימודיו האקדמאיים בשנת 1995. במהלך שנת 2002 עזב יניב, ביחד עם אשתו גילי את ישראל ועבר להתגורר בספרד. בהגיעם לספרד החל יניב לעבוד בבית חולים בברצלונה ולהתמחות אצל רופא מומחה ברפואת עיניים. בכדי לעבור התמחות אצל המומחה נדרש כי המתמחה יעבוד בבית החולים תקופה של 10 שנים מתום ההתמחות. לאחר 4 שנות התמחות המשיך יניב לעבוד בבית החולים שבספרד ובמקביל פתח ביחד עם רופא מקומי קליניקה פרטית. גילי הקימה עסק עצמאי כעבור 7 שנים נוספות במהלכן נולדו לבני הזוג שתי בנות. ולאחר ששהו בספרד בסה"כ 11 שנים, החליטו לשוב ארצה יחד עם משפחתם. היות ותקופת מחויבותו לבית החולים טרם הסתיימה, הושגה הסכמה על פיה, יניב ימשיך לעבוד בבית החולים 3 משמרות בשבוע, בימים ב' עד ד'. כמו כן החליט יניב להמשיך ולהפעיל את הקליניקה שלו בספרד באותם ימים. יניב ומשפחתו חזרו לישראל בתחילת שנת 2013 ומאותו מועד הוא הועסק בבית חולים בישראל. בשנת 2015 מכרה גילי את זכויותיה בעסק העצמאי שהקימה בספרד ובתמורה שקיבלה הקימה עסק דומה בישראל.

בהתאם לתיקון, בשנת 2013 יחשבו יניב וגילי כתושבים חוזרים ותיקים, שכן שהו מחוץ לישראל לפחות 10 שנים בהן נחשבו כתושבי חוץ. בני הזוג יוכלו להגיש טופס למשרד הקליטה ולהודיע על בחירתם ב"שנת הסתגלות", בה לא יחשבו כתושבי ישראל לצרכי מס. מעבר לשנה זו, ובמשך 9 שנים נוספות, ייהנה יניב מפטור ממס על הכנסותיו מהמשכורת שתתקבל מבית החולים בספרד, בגין עבודתו שם בימים ב'- ד', וכן על חלקו ברווחי הקליניקה הפרטית שבספרד בגין ימי עבודתו שם. כמו כן ובמהלך שנות הפטור, לא תחול על יניב חובת דיווח בישראל על הכנסותיו כאמור הנחשבות פטורות ממס. הכנסותיו ממשכורת מעבודתו בבית החולים בישראל יתחייבו במס מלא בישראל. גילי תיהנה מפטור ממס על רווח ההון ממכירת העסק שלה בספרד בעוד שההכנסות מהעסק החדש שהקימה בישראל יתחייבו במס מלא.

5.3. פרופיל ג'

רון מתגורר מיום היוולדו בברוקלין שבניו יורק. בשנת 2008, בהגיעו לגיל 70, החליטו רון ומשפחתו לעלות ארצה ולהעתיק את מקום מושבם לישראל. רון הינו עורך דין מצליח אשר בבעלותו המלאה חברה תושבת איי הבהאמס המעניקה שירותי יעוץ לתושבי קנדה וארה"ב. חלק משירותי הייעוץ הניתנים בפועל על ידי רון, מבוצעים מישראל וחלקם במסגרת נסיעותיו הרבות לחו"ל. רון מקבל משכורת מהחברה בעבור שירותי יעוץ אלו. בין יתר נכסיו של רון, קיימים מבנה דירות בארה"ב, 20% מחברה להובלות ופטנט רשום אותו העניק לחברה אמריקאית תמורת תשלום שנתי בסך מליון דולר.

בהתאם לתיקון המוצע, יחשבו רון ומשפחתו בשנת 2008 תושבי ישראל לראשונה. בני הזוג יוכלו להגיש טופס למשרד הקליטה ולהודיע על בחירתם ב"שנת הסתגלות", בה לא יחשבו תושבי ישראל לצרכי מס, על מנת שיוכלו לבחון עלייתם ארצה במהלך אותה שנה. מעבר לשנה זו, ובמשך 9 שנים נוספות ייהנה רון מפטור ממס על הכנסותיו ממשכורת שתתקבל מחברת הייעוץ, בגין עבודתו ככול שהיא מבוצעת בחו"ל. על



הכנסה זו יוכל לדווח בהתאם לאמור בחוזר זה ובהתאם ליחס ימי העסקים ששהה בחו"ל לצרכי עבודה לעומת כלל ימי העסקים באותה שנה (ראה סעיף 1.5.4d לעיל בעניין הכנסה מפעילות מעורבת). כמו כן, ייהנה רון מפטור ממס בגין הכנסותיו, שהופקו מחוץ לישראל, מדמי שכירות, דיבידנד, רווחי הון והכנסות מתמלוגים מהחברה האמריקאית. בהתאם לתיקון הוראות הפקודה בעניין חברת משלח יד זרה (ראה סעיף 1d לעיל) לא יחולו על חברת הייעוץ ולפיכך חלקו ברווחי החברה לא יחשבו כאילו הופקו בישראל כל עוד לא הופקו בפועל בישראל. יצוין, כי בהתאם לתיקון ובתקופת ההטבות לא ייקבע כי החברות הזרות שבבעלות רון נשלטות ומנוהלות בישראל ועל כן לא תחשבנה תושבות ישראל. במהלך שנות הפטור לא תחול על רון חובת דיווח בישראל על הכנסותיו מחוץ לישראל אשר נחשבות פטורות ממס. רון יתחייב במס מלא על הכנסות מהשקעות ופעילות שיבצע בישראל.

5.4. פרופיל ד'

הילה הינה יזמית היי-טק וממציאת פטנטים מוכשרת אשר במהלך השנים האחרונות מכרה 2 חברות הזנק (Start-Up) בשנת 2002. החליטה הילה להעתיק את מקום מגוריה לצרפת. באותה שנה הקימה הילה חברה תושבת קפריסין, בבעלותה המלאה, ורשמה בחברה הזו פטנט חדש שהמציאה.

לעבור 7 שנים בשנת 2009 הבינה הילה כי מכירת החברה הקפריסאית מתעכבת. בינתיים הוריה ואחיה בישראל מבקשים כי תשוב ארצה. הילה החליטה כי תחלק את חייה בין צרפת לישראל באופן שבו במהלך שבוע אחד בכל חודש תמשיך לעבוד בחברה ובשאר הזמן תשהה בישראל, בה תקים את ביתה החדש.

בהתאם לתיקון ובמסגרת הוראת שעה, הילה תיחשב כתושב חוזר ותיק, היות ושהתה מחוץ לישראל 5 שנים רצופות (בהתאם להוראת השעה). הילה תוכל להגיש טופס למשרד הקליטה ולהודיע על בחירתה ב"שנת הסתגלות", בה לא תיחשב תושב ישראל לצרכי מס. מעבר לשנה זו, ובמשך 9 שנים נוספות תיהנה מפטור ממס על הכנסותיה שיופקו מחוץ לישראל במסגרת שבוע עבודתה בחו"ל. כמו כן, תיהנה מפטור ממס בגין רווח הון ממכירת החברה הקפריסאית אם תעשה כן בתקופת ההקלה. בהתאם לתיקון ובתקופת הפטור, הוראות הפקודה בעניין חברה נשלטת זרה לא יחולו על החברה הקפריסאית (ראה סעיף 1d לעיל). יצוין, כי בהתאם לתיקון, במהלך תקופת ההטבות, לא ייקבע כי החברה הזרה שבבעלותה נשלטת ומנוהלת בישראל ועל כן לא תחשב החברה לתושבת ישראל. כמו כן במהלך שנות הפטור, לא תחול על הילה חובת דיווח בישראל על הכנסותיה מחוץ לישראל, אשר נחשבות פטורות ממס. כל העסקים והחברות הישראלים שתקים הילה בישראל מיום עלייתה, יתחייבו במס מלא על פעילותם השוטפת וכן על רווחי ההון שיופקו בעת מכירתם.

ב ב ר כ ה ,

רשות המסים בישראל