



הרפורמה בהקלות במס הכנסה לעולים חדשים ותושבים חוזרים -

תיקון 168 והוראות השעה

מטרתו של תיקון 168 לפקודה (להלן: "הרפורמה") שפורסם ביום 16 בספטמבר 2008 הנה לעודד עלייתם וחזרתם ארצה של עולים חדשים וישראלים ששוקלים לשוב לישראל. הרפורמה, נכנסה לתוקף בתחולה רטרואקטיבית מיום 1 בינואר 2007 והיא מרחיבה את חבילת ההקלות ממיסים כפי שהייתה נהוגה לפני מועד זה.

הרפורמה קובעת **פטור ממס ומדיווח בישראל לתקופה של עשר שנים**, שיחול על נכסים והכנסות שמקורם מחוץ לישראל. ההטבות מרחיבות ומקיפות את כל סוגי ההכנסות שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל, ובהן: משכורת, עסק, עבודה, משלח-יד, ריבית, דיווידנד, שכירות, תמלוגים, וגם רווחי הון ממכירת נכסים שמקורם בחו"ל.

הרפורמה, שנכנסה לתוקף, כאמור, החל מיום 1 בינואר 2007, מעניקה הזדמנות מיוחדת וכדאית לעלות לישראל, וכן מסלול חדש למאות אלפי ישראלים החיים בחו"ל, לשוב הביתה. תוכנית תקדימית זו יוצקת נדבך מרכזי במאמצי מדינת ישראל להגדיל את מספר האנשים הבוחרים במדינת ישראל כמרכז חייהם. במסגרת הרפורמה ייהנו העולים והתושבים החוזרים ממסלול התאקלמות ומפטור ממס גם על נכסים ופעילויות חדשות מחוץ לישראל.

הרפורמה במס מעניקה הטבות, הקלות וקיצור הליכים לשתי אוכלוסיות - עולים חדשים ותושבים חוזרים - ותיקים או רגילים.

מי זכאי להטבות

עולה חדש - יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה.

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

הוראת שעה - כתמריץ לשוב ארצה במסגרת שנות ה-60 למדינת ישראל, נקבע כי יחיד ששב והיה לתושב ישראל בשנות המס 2007, 2008 או 2009 ייחשב כתושב חוזר ותיק זאת גם אם היה תושב חוץ במשך חמש שנים רצופות בלבד (במקום עשר שנים).



תושב חוזר "רגיל"

יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך שש שנים רצופות לפחות. יודגש כי לגבי יחידים שעזבו את ישראל עד ליום 31 בדצמבר 2008 תושב חוזר "רגיל" יהיה יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך שלוש שנים רצופות בלבד. הארכת התקופה לשש שנים של שהייה מחוץ לישראל לצורך זכאות להטבות, תחול על מי שחדל להיות תושב ישראל החל מיום 1 בינואר 2009.

הטבות המס לעולים חדשים -

ערב הרפורמה

הטבות המס שניתנו לעולים חדשים ערב הרפורמה כללו פטור ממס למשך חמש שנים על הכנסות פסיביות כגון ריבית, דיווידנד, קצבה, תמלוגים ודמי שכירות מנכסים שנרכשו בחו"ל. כמו כן כללו ההטבות, זכאות לפטור למשך ארבע שנים על הכנסות מעסק מחוץ לישראל שהיה פעיל לפחות חמש שנים טרם העלייה.

בנוסף, ניתן פטור ממס למשך 10 שנים על הכנסות ממימוש נכסים והשקעות שמקורם מחוץ לישראל ואשר נרכשו לפני עלייתו של היחיד ארצה.

לאחר הרפורמה -

הרפורמה מעניקה באופן אחיד, רחב וברור, פטור ממס לכלל ההכנסות המופקות או הנצמחות מחוץ לישראל, למשך 10 שנים מיום העלייה. הפטור מקיף את מכלול ההכנסות, האקטיביות והפסיביות, בין אם מקורן מרווחי הון ממימוש נכסים והשקעות מחוץ לישראל, ובין מהכנסות שוטפות שהופקו מחוץ לישראל. יודגש, כי הפטור יחול, בנוסף, לגבי נכסים מחוץ לישראל (רווח הון או הכנסות שוטפות) גם לגבי נכסים שנרכשו לאחר חזרתו ארצה של העולה החדש, ובמהלך 10 שנות הפטור.

חברות בשליטת עולים חדשים

בהתאם לפקודת מס הכנסה, חבר בני אדם נחשב תושב ישראל אם התאגד בישראל או אם השליטה והניהול על עסקיו מופעלים בישראל. עולה חדש אשר בבעלותו חברה זרה הפועלת בחו"ל ומנוהלת על-ידו עשויה להפוך תושבת ישראל בשל "עליית" השליטה והניהול לישראל ובשל כך להתחייב במס על הכנסותיה שהופקו או נצמחו בישראל ובעולם. לפיכך, ובכדי להגשים את מטרת הרפורמה נקבע כי, חברה זרה לא תיחשב כחברה תושבת ישראל על פי מבחן השליטה והניהול רק בשל עלייתו ארצה, ועל כן הוראות המיסוי על פי הפקודה לא יחולו עליה אוטומטית.

בדרך זו החברה תוכל להמשיך להפיק הכנסות מחוץ לישראל שלא יתחייבו במס בישראל רק מהסיבה שהיחיד בחר לעלות או לשוב לישראל.



הטבות המס לתושב חוזר ותיק

ערב הרפורמה -

ערב הרפורמה לא היה קיים המונח "תושב חוזר ותיק". הקלות המס שהיו ניתנות למי ששב לישראל לאחר ששהה לפחות שלוש שנים מחוץ לישראל כתושב חוץ כללו פטור ממס למשך חמש שנים על הכנסות פסיביות כגון ריבית, דיווידנד, קצבה, תמלוגים ודמי שכירות מנכסים שנרכשו בחו"ל.

וכן פטור ממס למשך 10 שנים על הכנסות ממימוש נכסים והשקעות שמקורם מחוץ לישראל ואשר נרכשו לפני עזיבתו את ישראל ולפני חזרתו ארצה ובלבד שהנכסים לא היו זכויות לנכסים המצויים בישראל.

לאחר הרפורמה -

הרפורמה מעניקה באופן אחיד, רחב וברור, פטור ממס לכלל ההכנסות המופקות או הנצמחות מחוץ לישראל, למשך 10 שנים מיום העלייה. הפטור מקיף את מכלול ההכנסות, האקטיביות והפסיביות, בין אם מקורן מרווחי הון ממימוש נכסים והשקעות מחוץ לישראל, ובין מהכנסות שוטפות שהופקו מחוץ לישראל.

יודגש, כי הפטור יחול, בנוסף, לגבי נכסים מחוץ לישראל (רווח הון או הכנסות שוטפות) גם לגבי נכסים שנרכשו לאחר חזרתו ארצה של העולה החדש, ובמהלך 10 שנות הפטור.

יחיד שנחשב תושב חוץ במשך עשר שנים רצופות לפני ששב לישראל, מוגדר לצורך מס הכנסה כ"תושב חוזר ותיק", אשר מעמדו לעניין ההקלות שברפורמה זהה להקלות הניתנות לעולה חדש.

על מנת לעודד חזרת ישראלים לארץ בשנים 2007-2009, שנות השישים למדינת ישראל, נקבע כי גם מי שנחשב תושב חוץ חמש שנים רצופות בלבד, לפני ששב ארצה, ומועד חזרתו הנו בשנים 2007-2009 - יחשב תושב חוזר ותיק.



הטבות המס לתושב חוזר "רגיל"

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 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 "רגיל" ששב והיה לתושב ישראל החל מיום 1 בינואר 2007, 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.

שנת הסתגלות

עולה חדש או תושב חוזר וותיק, זכאים לתקופה של **שנה לצורך הסתגלות והתאקלמות**. באותה שנה, על פי הודעה היחיד, הוא לא יחשב תושב ישראל לעניין פקודת מס הכנסה. על מנת ליהנות משנת הסתגלות, יש למלא טופס, ולהעבירו למשרד לקליטת העלייה בתוך 90 יום מיום ההגעה לישראל.

דבר סמנכ"ל בנוגע לשנת הסתגלות, טופס ודברי הסבר נמצאים באתר רשות המסים

www.mof.gov.il/taxes

הגדרת "תושב חוץ" בסעיף 1 לפקודה

הגדרת "תושב חוץ" שבסעיף 1 לפקודה שונתה הן לגבי חבר בני אדם והן לגבי יחיד, על פי האמור להלן:

- חבר בני אדם - על מנת להקל על העתקת חברות בינלאומיות לישראל נקבע, כי חבר בני אדם לא יהפוך להיות תושב ישראל במידה והשליטה והניהול באותו חבר בני אדם מופעלים בישראל בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק, וזאת במשך עשר שנים מיום שהפכו להיות תושבי ישראל.
- יחיד - על מנת להקל על בדיקת המועד בו יחיד חדל להיות תושב ישראל נקבע, כי בהתקיים שני התנאים המצטברים הבאים היחיד ייחשב כ"תושב חוץ" החל מיום עזיבתו את ישראל:

א. במשך שנתיים שהה היחיד מחוץ לישראל 183 ימים ומעלה בכל שנה.

ב. בשנתיים שלאחר מכן מרכז חייו של היחיד היה מחוץ לישראל.



דוגמאות הממחישות את הטבות המס על פי הרפורמה

הפרופיל של תמיר

תמיר הוא רופא מנתח אשר סיים את לימודיו האקדמאיים בשנת 1995. בתחילת שנת 2003 עזב תמיר, ביחד עם אשתו רחל את ישראל ועבר להתגורר בספרד. בהגיעם לספרד החל תמיר לעבוד בבית חולים בברצלונה ולהתמחות אצל רופא מומחה ברפואת עיניים. בכדי לעבור התמחות נדרש המתמחה לעבוד בבית החולים למשך תקופה של 10 שנים מתום ההתמחות. לאחר ארבע שנות התמחות המשיך תמיר לעבוד בבית החולים שבספרד ובמקביל פתח ביחד עם רופא מקומי קליניקה פרטית. רחל הקימה עסק עצמאי. כעבור שש שנים נוספות במהלכן נולדו לבני הזוג שתי בנות, ולאחר ששהו בספרד בסך הכול 10 שנים, גברו געגועיהם למדינת ישראל וגמלה ההחלטה בליבם לשוב ארצה יחד עם משפחתם. מאחר שתקופת מחויבותו לבית החולים טרם הסתיימה, הוסכם שתמיר ימשיך לעבוד בבית החולים שלוש משמרות בשבוע שירוכזו בימים ב' - ד'. כמו כן החליט תמיר להמשיך ולהפעיל את הקליניקה שלו בספרד. תמיר ומשפחתו חזרו לישראל בתחילת שנת 2013 ומאותו מועד הוא הועסק בבית חולים בישראל, כמומחה לרפואת עיניים. בשנת 2015 מכרה רחל את זכויותיה בעסק העצמאי ובתמורה שקיבלה הקימה עסק דומה בישראל.

הוראות החוק

בהתאם לתיקון, בשנת 2013 ייחשבו תמיר ורחל כ"תושבים חוזרים ותיקים" שכן שהו מחוץ לישראל 10 שנים, בהן נחשבו כתושבי חוץ. הם יוכלו לפנות למשרד הקליטה ולהודיע על בחירתם ב"שנת הסתגלות", בה לא ייחשבו כתושבי ישראל לצרכי מס. זאת, על מנת שיוכלו לבחון את חזרתם ארצה, ואת קליטת משפחתם, לרבות השתלבות הבנות במסגרות החינוך, במהלך אותה שנה. מעבר לשנה זו, ובמשך תשע שנים נוספות, ייחנה תמיר מפטור ממס על הכנסותיו מהמשכורות שיתקבלו מבית החולים בספרד, בגין עבודתו שם, וכן על חלקו ברווחי הקליניקה הפרטית שבספרד. כמו כן ובמהלך שנות הפטור, לא תחול על תמיר חובת דיווח בישראל על הכנסותיו, כאמור, הנחשבות פטורות ממס. הכנסותיו ממשכורת מעבודתו בבית החולים בישראל יתחייבו במס מלא בישראל. רחל תהנה מפטור ממס על רווח ההון ממכירת העסק שלה בספרד בעוד שהעסק החדש שהקימה בישראל יתחייב במס מלא.



הפרופיל של מייקל

מייקל הוא יהודי המתגורר מיום הוולדו בברוקלין שבניו יורק. בשנת 2008, בהגיעו לגיל 70, החליטו מייקל ומשפחתו לעלות ארצה ולהעתיק את מקום מושבם לישראל. מייקל הנו עורך דין מצליח אשר בבעלותו חברה תושבת איי הבהאמס המעניקה שירותי יעוץ לתושבי קנדה וארה"ב. בין יתר נכסיו של מייקל, מבנה דירות בארה"ב, 20% מחברה להובלות, ופטנט רשום אותו העניק לחברה אמריקנית, תמורת תשלום שנתי בסך מיליון דולר.

הוראות החוק

בהתאם לתיקון, יחשבו מייקל ומשפחתו בשנת 2008 תושבי ישראל לראשונה. בני המשפחה יוכלו לפנות למשרד הקליטה ולהודיע על בחירתם ב"שנת הסתגלות" בה לא ייחשבו תושבי ישראל לצרכי מס, על מנת שיוכלו לבחון עלייתם ארצה במהלך אותה שנה. מעבר לשנה זו, ובמשך תשע שנים נוספות ייחנה מייקל מפטור ממס על הכנסותיו ממשכורות שיתקבלו מחברת הייעוץ, בגין עבודתו ככל שהיא מבוצעת בחו"ל. כן, ייחנה מפטור ממס בגין הכנסותיו שהופקו מחוץ לישראל, מדמי שכירות, דיבידנד, רווחי הון, ריבית והכנסות מתמלוגים מהחברה האמריקנית. בהתאם לתיקון, הוראות הפקודה בעניין חברת משלח-יד זרה לא יחולו על חברת הייעוץ, ולפיכך חלקו ברווחי החברה לא ייחשבו כאילו הופקו בישראל. יצוין כי בהתאם לתיקון ובתקופת ההטבות, לא ייקבע כי חברות הזרות שבבעלות מייקל נשלטות ומנוהלות בישראל, ועל כן לא תיחשבנה תושבות ישראל. במהלך שנות הפטור לא תחול על מייקל חובת דיווח בישראל על הכנסותיו מחוץ לישראל אשר נחשבות פטורות ממס. מייקל יתחייב במס מלא על הכנסות מהשקעות ופעילות שיבצע בישראל.



הפרופיל של רינת

רינת היא יזמית היי-טק וממציאת פטנטים מוכשרת, אשר במהלך השנים האחרונות מכרה שתי חברות הזנק (Start-Up). רינת המציאה פטנט נוסף והחליטה כי תירשום אותו בחברה תושבת קפריסין שתהיה בבעלותה המלאה. לשם ניהול החברה החליטה רינת, בשנת 2002, להעתיק את מקום מגוריה לצרפת.

כעבור שבע שנים, בשנת 2009, הבינה רינת כי מכירת החברה הקפריסאית מתעכבת. בינתיים הוריה ואחיה בישראל מבקשים כי תשוב ארצה. רינת 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 ותחפש את בחיר ליבה.

הוראות החוק

בהתאם לתיקון ובמסגרת הוראת שעה, רינת תיחשב כ"תושב חוזר ותיק", מאחר שנכון ליום 1 בינואר 2009 נחשבה לתושבת חוץ ושהתה מחוץ לישראל חמש שנים רצופות (בהתאם להוראת השעה לשנים 2007-2009). רינת תוכל לפנות למשרד הקליטה ולהודיע על בחירתה ב"שנת הסתגלות", בה לא תיחשב תושבת ישראל לצרכי מס, על מנת שתוכל לבחון חזרתה ארצה במהלך אותה שנה. מעבר לשנה זו, ובמשך תשע שנים נוספות תהנה מפטורים ממס על הכנסותיה שיופקו מחוץ לישראל ומכל מקור. כן תהנה מפטור ממס בגין רווח הון ממכירת החברה הקפריסאית אם תעשה כן בתקופה של 10 שנים ממועד חזרתה ארצה. יצוין כי בהתאם לתיקון, במהלך תקופת ההטבות לא ייקבע, כי החברה הזרה שבבעלותה נשלטת ומנוהלת בישראל, ועל כן לא תיחשב תושבת ישראל. כמו כן, במהלך שנות הפטור לא תחול עליה חובת דיווח בישראל, על הכנסותיה מחוץ לישראל הנחשבות פטורות ממס. כל העסקים והחברות הישראליות שתקים בישראל מיום עלייתה יתחייבו במס מלא על פעילותם השוטפת וכן על רווחי ההון שיופקו בעת מכירתם.