
הקלות במס לעולים חדשים ותושבים ותיקים

**מרצה: גיא חן, עו"ד (רו"ח)
שגיא ושות', משרד עו"ד**



נושאי ההרצאה

- הגדרת תושבות לגבי יחיד
- המועד שבו יש לראות את היחיד כתושב ישראל
- הגדרות – תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק, תושב חוזר (רגיל)
- שנת הסתגלות
- הטבות מס לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים
- הטבות מס לתושבים חוזרים (רגילים)
- פטור מהגשת דין וחשבון
- עמדה חייבת בדיווח לעניין סעיפי הפטור
- החלטות מיסוי
- זכאות לשירותים רפואיים מכח החוק לביטוח לאומי



הגדרת תושבות לגבי יחיד



מיהו תושב חוץ?

1. מי שמרכז חייו אינו בישראל, או-

2. יחיד ששהה במשך שנתיים לפחות 183 יום מחוץ לישראל ובשנתיים לאחר מכן מרכז חייו היה מחוץ לישראל.

- במקרה של שהייה במדינה גומלת (בעלת אמנת מס עם ישראל), לפי הוראות אותה אמנה והמבחנים הקבועים בה



המועד שבו יש לראות את היחיד כתושב ישראל



המועד שבו יש לראות את היחיד כתושב ישראל

הוראות הפקודה

יחיד יהיה תושב ישראל במועד שבו מרכז חייו עבר לישראל. חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל -

1. אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר.

או

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



המועד שבו יש לראות את היחיד כתושב ישראל

עמדת רשויות המס

המוקדם מבין אלה:

1. לגבי יחיד שאינו בעל משפחה - במועד בו קיים בית קבע בישראל המשמש למגוריו.
 2. לגבי יחיד בעל משפחה המתגוררים יחד בישראל - במועד בו קיים בית קבע בישראל המשמש למגורי אחד מבני המשפחה (לאו דווקא אותו יחיד).
 3. יום הסיווג כעולה חדש או כתושב חוזר בהתאם למבחני משרד הקליטה וכפי שמופיע בתעודת עולה חדש או התושב החוזר.
- ניתן להגיש בקשה במסלול ירוק **בטופס 913** - עמידה בתנאים לקבלת מעמד כתושב ישראל לראשונה וכתושב חוזר ותיק - מסלול ירוק



הגדרות – תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק, תושב חוזר (רגיל)



הגדרות

- תושב ישראל לראשונה (עולה חדש) – יחיד שנהיה שתושב ישראל ולא היה תושב ישראל בעבר.
- תושב חוזר ותיק (לאחר תיקון 168, תקף לגבי יחידים ששבו לישראל החל מה- 1.1.07) – יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהייה כתושב חוץ במשך עשר שנים רצופות (או חמש שנים אם חזר לישראל בשנים 2007 עד 2009).

הגדרות (המשך)

- תושב חוזר (רגיל) – יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהייה כתושב חוץ במשך שש שנים רצופות לפחות (חל על יחיד שחדל להיות תושב ישראל החל מ- 1.1.2009. לפני כן, נדרשו רק שלוש שנות שהייה כתושב חוץ)



שנת הסתגלות



שנת הסתגלות

מנגנון המעניק לעולה חדש או תושב חוזר ותיק להמשיך ולהיחשב כתושב חוץ כמשך שנה ממועד שבו נהיה תושב ישראל:

- יש חובה ליתן הודעה למשרד הקליטה תוך 90 יום מיום ההגעה לישראל בטופס ייעודי (בהחלטת מיסוי 2597/13 לא אושרה שנת הסתגלות אשר ההודעה לגביה לא ניתנה במהלך ה- 90 יום)
- בשנה זו היחיד נחשב כתושב חוץ – לא יינתן אישור על תושבות ולא יחולו לגביו הוראות האמנות למניעת כפל מס עם ישראל



שנת הסתגלות (המשך)

- לא יחול מס יציאה (סעיף 100א) אם חזר לחו"ל לפני תום השנה.
- החזקת היחיד בחברה תחשב כהחזקת תושב חוץ.
- במהלך השנה זכאי לפטורים הניתנים לתושבי חוץ (למשל: פטור מרווח הון על מכירת מניות של חברה ישראלית).
- היחיד לא זכאי לנקודות זיכוי הניתנות לתושב ישראל



שנת הסתגלות (המשך)

- אם היחיד נשאר בישראל בתום שנת ההסתגלות – שנה זו תימנה בתקופת הפטור (קרי, יישארו לו 9 שנות הטבות מס)
- אם היחיד יעזוב את ישראל לפני תום תקופת ההסתגלות – הוא ייחשב כמי שלא עלה או חזר לישראל מלכתחילה
- לפי עמדת רשות המסים, ניתן לבקש שנת הסתגלות פעם אחת בלבד.
- עמדה 12/2016 החייבת בדיווח – לא ניתן לבחור בשנת הסתגלות על מנת להשלים את תקופת השהייה מחוץ לישראל ל- 10 שנים לצורך קבלת הטבות של תושב חוזר ותיק



הטבות מס לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים



הטבות מס לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים

הכנסות פירותיות

- נקודות זיכוי מדורגות לעולה חדש וכן לתושב שחזר לישראל בין מאי 2010 ל- ספטמבר 2012, לאחר שש שנות שהייה בחו"ל .
- ניתן לייחס הטבות לנישום מייצג הזכאי להטבות בחברה משפחתית (החלטת מיסוי 4528/15).

הערה לגבי חברות משפחתיות: הקלות של עולה חדש או תושב חוזר ותיק שעלו/חזרו לישראל החל מ- 1.1.14 או שהפכו לנישום מייצג מאותו יום, יינתנו באופן יחסי לאחוז החזקתם בחברה (לפני מועד זה, כל ההכנסות מיוחסות לנישום המייצג)



הטבות מס לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים

הכנסות פירותיות

- פטור למשך 10 שנים מהמועד שבו היו לתושבי ישראל, על כל הכנסותיהם הפירותיות (אקטיביות ופאסיביות) שהופקו מחוץ לישראל, לרבות נכסים שהתקבלו בירושה גם לאחר העלייה.
- בניגוד לדין עובר תיקון 168, אין חשיבות האם הנכסים נרכשו טרם ההגעה לישראל או במהלך תקופת הפטור.
- פטור ממס על ריבית פאסיבית הנובעת מפיקדון מט"ח בבנק בישראל, שמקורו בכספים שהיו בחו"ל. הפטור ניתן למשך 20 שנה לעולה חדש או 5 שנים לתושב חוזר (נדרשת הצהרה בטופס 2402/9)



הטבות מס לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים

הכנסות פירותיות – הנחה במס על קצבה (סעיף 9ג)

הנחה במס על קצבה כך שהמס לא יעלה על הסכום שהיה משולם באותה מדינה משלמת הקצבה (סעיף 9ג).

באוגוסט 2010, דנה רשות המסים בשאלה האם ניתן לאפשר לעולים חדשים לשלם "בהתנדבות" מס בישראל על הכנסותיהם מקצבה מבריטניה הפטורות ממס על פי סעיף 14(א) לפקודת מס הכנסה (העולים ביקשו לשלם 10% בלבד על מנת שלא לשלם מס בבריטניה בהתאם להוראות האמנה).

נקבע, שהעולה חדש פטור ממס, אך יכול להתמסות כנמוך מבין סעיפים 9א-9ג לפקודה.



הטבות מס לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים

הכנסות פירותיות – פעילות מעורבת

במקרים בהם ההכנסות הופקו מפעילות שחלקה בוצע בחו"ל וחלקה בישראל, החלק שהופק בישראל חייב במס. דרכי החישוב של ההכנסה הפטורה:

1. לפי יחס מספר העסקים בהם שהה היחיד במהלך השנה מחוץ לישראל ביחס לכלל ימי העסקים בשנה (ניתן לבחור את יום א' או יום ו' כיום עסקים). בהחלטת מיסוי 4528/15 נדרש המבקש לעבוד לפחות 60 יום בחו"ל לצורך החלטת החישוב שלעיל.
2. כל דרך אחרת.

• יש חובה להגיש דו"ח על החלק החייב בישראל. לפי עמדת רשויות המס, לפקיד השומה סמכות לבקש את פירוט החישוב



הטבות מס לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים

הכנסות פירותיות – חריגים לפטור

- הכנסות המופקות מנכס שניתן במתנה ליחיד לפי סעיף 97(א)(5) לפקודה לאחר 1.1.07.
- עבודה עבור מעביד ישראל בחו"ל – יראו את ההכנסה כהופקה בישראל.



הטבות מס לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים

הכנסות פירותיות – חריגים לפטור

במקרה שהוענקו אופציות מחברה זרה טרם ההגעה לישראל,
עמדת רשות המסים היא שיש לפצל את ההכנסה לשניים
(החלטת מיסוי 2597/13):

1. הכנסה מאופציות שהבשילו טרם ההגעה לישראל – פטורה
ממס.

2. הכנסה מאופציות שהבשילו לאחר ההגעה לישראל – יש לבצע
חלוקה בין ימי השהייה בחו"ל לימי השהייה בישראל של התקופה
המתחילה במועד יום תחילת ההבשלה והמסתיימת במועד יום
סיום ההבשלה של האופציות. רק החלק המיוחס לחו"ל יהנה
מהפטור והשאר יחויב במס שולי.



הטבות מס לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים

הכנסות הוניות

- פטור מרווח הון בגין מכירת נכסים מחוץ לישראל, אם נמכרו בתוך 10 שנים מהיום שהיו לתושבי ישראל, וללא קשר למועד רכישתם.
- לאחר תקופת הפטור יחול פטור יחסי בהתאם למשך תקופת ההחזקה בנכס.
- הפטור יחול גם על מכירת נכסים שהתקבלו בירושה גם לאחר העליה (ניתן להגיש בקשה במסלול ירוק במסגרת טופס 905 ל- Step Up)



הטבות מס לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים

הכנסות הוניות – חריגים לפטור

- רווח הון ממכירת נכס שניתן במתנה ליחיד לפי סעיף 97(א)(5) לפקודה לאחר 1.1.07.
- נכס מחוץ לישראל אשר הינו בעיקרו זכות במישרין או בעקיפין לנכס המצוי בישראל.
- שילוב של סעיף 100א עם סעיפי הפטור – יחיד שחלה לגביו הוראת סעיף 100א בעת עזיבתו את ישראל ולא שילם את המס בעת עזיבתו, יהיה עדיין חייב במס על החלק החייב טרם עזיבתו את ישראל בעת מכירת הנכס, גם אם במועד המכירה הוא עולה חדש או תושב חוזר ותיק.



הטבות מס לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים

החלטת מיסוי - עולה חדש המחזיק בעקיפין בחברה ישראלית

- עולה חדש, רכש בהיותו תושב חוץ, 37% ממניות חברה זרה, המחזיקה ב- 17% ממניותיהן של חברות ישראליות.
- בהחלטת מיסוי 2545/11 נקבע, כי למרות הוראות סעיף 68א לפקודה (חברה תושבת חוץ לא תהא זכאית לפטור ממס רווח הון במידה ותושבי ישראל הינם בעלי שליטה בה או זכאים ל- 25% ויותר מהכנסותיה), החברה הזרה תהא זכאית לפטור ממס רווח הון (לפי סעיף 97(ב)(3)) במשך 10 שנים, בגין מכירת החזקותיה במניות החברות הישראליות, ובלבד שרכשה החזקות אלה בעת שהיחיד היה תושב חוץ. לאחר 10 שנות הפטור, יחול מנגנון חלוקה לינארי בין הרווח הפטור לחייב.



הטבות מס לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים

הכנסות הוניות – חריגים לפטור

לפי עמדת רשויות המס, הפטור לא חל על רווחים ממימוש מניות וזכויות שהוענקו כאמור בסעיפים 3(ט) ו-102 לפקודה, על ידי מעביד ישראלי בשל עבודה שבוצעה בישראל (גם אם המניות הינן של חברה תושבת חוץ)



הטבות מס לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים

אי סיווג חברה זרה המנוהלת והנשלטת מישראל, כחברה ישראלית

- שליטה וניהול של חברה זרה בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק או מי מטעמם, לא תסווג בתקופת הפטור את החברה הזרה כתושבת ישראל.
- בהחלטת מיסוי 39/08 נקבע, כי הדבר תקף גם אם השליטה והניהול של החברה הזרה מתבצע על ידי חברת ניהול ישראלית המוחזקת על ידי התושב החוזר ותיק.



הטבות מס לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים

אי סיווג חברה זרה המנוהלת והנשלטת מישראל, כחברה ישראלית

עם זאת, בשנים האחרונות מנסה רשות המסים לכרסם בפטור השליטה והניהול, על ידי קביעה כי פעילות היחיד המוטב יוצרת מוסד קבע בישראל לחברה הזרה (החלטת מיסוי 4528/15; 1303/15).

בהתאם להחלטות המיסוי יש לייחס רווחים ל"מוסד הקבע" בישראל לפי כללי מחירי העברה. יתרה מכך, דיבידנד מאותה חברה הזרה יהיה חייב במס בישראל היות ולעמדת רשות המסים הוא ייחשב כמופק מהכנסות שמקורן בישראל



הטבות מס לתושבים חוזרים (רגילים)



הטבות מס לתושבים חוזרים (רגילים)

הכנסות פירותיות והוניות

- פטור למשך 5 שנים על הכנסות פאסיביות – קצבה, תמלוגים, שכ"ד, ריבית ודיבידנד שאינן עולות כדי עסק ומקורן בנכסים שרכש התושב החוזר בהיותו תושב חוץ.
- פטור לתקופה של 10 שנים על רווחי הון שמקורם בנכסים מחוץ לישראל שנרכשו בעת היות היחיד תושב חוץ (במידה והנכס יימכר לאחר תקופת הפטור יחול חיוב במס לינארי).



הטבות מס לתושבים חוזרים (רגילים)

הכנסות פירותיות והוניות – ני"ע מוטבים

- פטור למשך חמש שנים מהכנסות פירותיות והוניות שמקורן בני"ע סחירים מחוץ לישראל (ני"ע מוטבים').
- הפטור יינתן, אף אם ניירות הערך נרכשו לאחר החזרה לישראל ובלבד שרכישתם נעשתה מתוך ההכנסות והרווחים של ניירות ערך זרים.
- מומלץ לנהל הפעולות באותו חשבון למניעת טענות.



הטבות מס לתושבים חוזרים (רגילים)

הכנסות הוניות – חריגים לפטור

- לעמדת רשויות המס הפטור מרווח הון לא ינתן את הנכס הנמכר הוא זכות שאינה שולית, במישרין או בעקיפין, לנכס בישראל.



הטבות מס לעולים חדשים ותושבים חוזרים

השוואה

תושב חוזר	עולה חדש + תושב חוזר ותיק		
יחיד שיצא לפני 2009 – 3 שנים יחיד שיצא אחרי 2009 – 6 שנים	10 שנים יחיד שחזר בשנים '07-'09 – 5 שנים		מספר השנים בהם היה היחיד תושב חוץ
5 שנים הכנסה פאסיבית - קצבה, תמלוגים, שכ"ד, ריבית ודיבידנד שמקורן בנכסים שנרכשו בהיותו תושב חוץ	10 שנים הכנסה מכל המקורות (2, 2א, 3) גם אם הנכסים נרכשו בהיותו תושב ישראל	מספר שנות הפטור סוגי ההכנסות הפירותיות	פטור מהכנסות פירותיות
10 שנים רווחי הון מנכסים שנרכשו בהיותו תושב חוץ בלבד	10 שנים רווחי הון מנכסים שנרכשו בהיותו תושב חוץ או בתקופת הפטור	מספר שנות הפטור סוג רווחי ההון	פטור מרווחי הון



פטור מהגשת דין וחשבון



הטבות מס לעולים חדשים ותושבים חוזרים

פטור מהגשת דין וחשבון

- עולה חדש ותושב חוזר ותיק פטורים מהגשת דו"ח שנתי בגין נכסים והכנסות מחוץ לישראל בתקופת הפטור (לפי עמדת רשות המסים בחוזר 2/011 קיימת חובת דיווח במידה ומדובר בבעל שליטה המחזיק בחרה זרה שעיקר שוויה נובעת מרכוש בישראל ושיותר מ-25% מהכנסות החברה הופקו בישראל)
- הדבר נכון גם לגבי אי חובת דיווח בגין נכסים מחוץ לישראל במסגרת הצהרת הון



עמדה חייבת בדיווח



הטבות מס לעולים חדשים ותושבים חוזרים

בעל שליטה בחמי"ז וחנ"ז

- החזקותיהם של עולה חדש ותושב חוזר ותיק לא יימנו לצורך הגדרת חברה כחמי"ז וחנ"ז
- עמדה 18/2016 – חיוב של דיבידנד רעיוני המתקבל על ידי תושב חוזר רגיל מחמי"ז



הטבות מס לעולים חדשים ותושבים חוזרים

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 – לעמדת מס הכנסה פעילות של חברה זרה בישראל המנוהלת ונשלטת על ידי יחיד או עולה חדש, תמוסה בישראל

לעמדת רשויות המס, 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.



החלטות מיסוי



החלטות מיסוי

- החלטת מיסוי 2873/16 - חיוב המס על בסיס מזומן בגין הפרשי שכר שקיבל תושב חוזר בגין עבודתו בחו"ל לאחר חזרתו לישראל (עומדת בסתירה להחלטת מיסוי 22/06 בה נקבע כי פיצוי אשר ניתן בגין תקופת עבודתו של יחיד בחו"ל טרם היותו תושב ישראל, לא יחוייב במס בישראל)
- החלטת מיסוי 2983/16 – תחילת התושבות תהא לפי מבחן מרכז החיים למרות שהיחיד קיבל תעודת עולה 4 שנים לפני כן ולא עלה לישראל



ביטוח לאומי



ביטוח לאומי

- תושב ישראלי השוהה בחו"ל לאחר 01.03.2001, במשך שנתיים רצופות או יותר ולא שילם דמי ביטוח לאומי לא זכאי לקבל שירותים רפואיים בארץ
- לאחר החזרה יש למלא שאלון תושבות וישנה תקופת המתנה של בין חודשיים לחצי שנה לצורך זכאות לשירותי בריאות (ניתן לפדותה בסכום חד פעמי, כ- 10,710 ₪)
- עולה חדש פטור מתשלום של דמי הביטוח לתקופה של עד 12 חודשים מיום עלייתו, ואף על פי כן יהיה זכאי לשירותים הרפואיים על פי החוק.



תודה

עו"ד (רו"ח) גיא חן

טל': 077-6467030 פקס': 077-6467031

guy@sagilaw.com

