



עדכון ללקוחות בנושא מס הכנסה

### תיקון מס' 168 לפקודת מס הכנסה

\* הבהרות להגדרת תושבות בתקופות מעבר

\* הנחיות לגבי עולים חדשים ותושבים חוזרים

הכנסת אישרה ביום 9 בספטמבר, 2008, בקריאה שנייה ושלישית, את תיקון מס' 168 לפקודת מס הכנסה (להלן: "התיקון").

מטרת התיקון היא לעודד עלייה לישראל, ושיבה של ישראלים ש"ירדו".

התיקון מפרט שורת הקלות ממס ומדיווח, שיחולו על עולים חדשים ותושבים חוזרים שיסווגו כעולים לצורכי מס הכנסה, והכול בקשר להכנסותיהם שמופקות מחוץ לישראל.

התיקון מבהיר ומחדד את תקופות המעבר שבין הפיכה לתושב ישראל מבחינת סטאטוס המס וכן עזיבה של ישראל.

#### 1. תחולת התיקון:

הוראות התיקון יחולו בצורה רטרואקטיבית החל מ ה 1 בינואר, 2007, קרי, הוראות התיקון יחולו על כל מי שנהיה תושב ישראל החל מ ה 1 בינואר, 2007, ואילך, והם יחולו על כל מי שחדל להיות תושב ישראל במועד האמור ואילך. יוצא מהכלל הוא השינוי בהגדרת תושב חוזר רגיל שיחול החל מיום 1 בינואר, 2009 (ראו סעיף 6 להלן).

#### 2. סעיף 14(א) לפקודת מס הכנסה

על פי הדין הקיים, ליחיד שנהיה לראשונה תושב ישראל (להלן: "עולה חדש") ניתן פטור ממס למשך 5 שנים רק על הכנסות פאסיביות (ריבית, תגמולים, דיווידנד, קצבה ודמי שכירות) מנכסים שרכש בחו"ל; וכן זכאות לפטור, למשך 4 שנים, על הכנסות מעסק ובתנאי שהעסק היה פעיל לפחות 5 שנים טרם עלייתו.

התיקון קובע פטור לכלל הכנסותיו של העולה, המופקות מחוץ לישראל, למשך 10 שנים מיום עלייתו לישראל, באופן שיכלול את כל הכנסותיו השוטפות (עסקיות ופאסיביות) בין אם מקורן מנכסים שהיו לו לפני היותו תושב ובין אם לאו<sup>1</sup>, (לעניין רווח הון ראו סעיף 4 להלן).

יודגש כי בתיקון נקבע סייג לאמור לעיל, לפיו, אם הנכס שממנו מופקת ההכנסה הועבר לזכאי להטבה כמתנה פטורה ממס לאחר יום תחילת החוק, קרי, 1 בינואר, 2007, אזי, ההכנסות המופקות מנכס זה לא יזכו להטבות המס האמורות בתיקון.

בנוסף, התיקון קבע מעמד מיסויי חדש: "תושב חוזר ותיק".

למעמד זה יזכה יחיד ששב לישראל, לאחר שהיה תושב חוץ לפחות 10 שנים רצופות מהמועד בו עזב את ישראל. מעמד זה ירחיב את ההקלות ממס הניתנות כיום לתושב חוזר רגיל וישווה אותן להקלות המוענקות לעולה חדש.

עוד נקבע בעניין זה, כהוראת שעה, כי בשנים 2007-2009, התקופה שתזכה את היחיד להיחשב כ"תושב חוזר ותיק" תעמוד על 5 שנים בלבד, אם הוא נחשב לתושב חוץ ביום 31 בדצמבר, 2006, במילים אחרות, על מנת לעודד את חזרתם של ישראלים לארץ, קוצרה תקופת השהות בחו"ל הנדרשת בתיקון לקבלת המעמד, מ- 10 שנים ל- 5 שנים.

### **3. סעיף 14(ב) לפקודת מס הכנסה (שנת הסתגלות)**

לפי התיקון, ניתן לעולה חדש או לתושב חוזר ותיק (ובלבד שנתנו הודעה לרשויות המס בתוך 90 יום מיום בו עלה/שב לישראל) תקופת הסתגלות בת שנה אחת ממועד הגעתו ארצה של היחיד. בשנה זאת לא יחשב העולה/התושב החוזר כתושב ישראל לצרכי מס הכנסה. מי שהפך לתושב ישראל החל מיום 1 בינואר, 2007, ואילך, יכול גם ליהנות משנת ההסתגלות, אך בתנאי שהוא יודיע לרשות המיסים בתוך 90 יום מיום פרסום התיקון (16 בספטמבר, 2008) על רצונו ליהנות מתקופת זו.

### **4. סעיף 97(ב) (רווח הון)**

לגבי עולה/תושב חוזר ותיק, התיקון מעניק פטור למשך 10 שנים על רווח הון בגין נכס, ביחס לנכסים מחו"ל, בין אם אלו נרכשו על ידי העולה/תושב חוזר ותיק, לפני היותו תושב ישראל ובין אם נרכשו לאחר מכן<sup>2</sup>. בתום 10 השנים, הפטור לא יבוטל אלא יקטן באופן ליניארי.

### **5. חברה נשלטת זרה**

לפי הדין הקיים, חברה נשלטת זרה, מוגדרת, בין השאר, כחבר בני אדם תושב חוץ, אשר יותר מ- 50% מאמצעי השליטה בו מוחזקים בידי תושב ישראל. התיקון קובע, שעלייתם או חזרתם של בעלי המניות של חברות הנשלטות ו/או המנוהלות על ידי העולים החדשים או התושבים החוזרים לישראל, לא הופכת את החברות לחברות תושבות ישראל, אם הן לא היו כאלה לפני עליית בעלי המניות. לפי התיקון, החברה תמשיך להיות מסווגת כחברה תושבת חוץ במשך 10 שנים מיום עליית בעלי המניות והיותם תושבי ישראל. בנוסף, התיקון קבע שבמשך 10 שנים מיום עליית בעל מניות לא יובא בחשבון שיעור זכותו באמצעי השליטה בחברה, דהיינו, יראו בבעל מניות בחברה נשלטת זרה שהינו עולה חדש או תושב וותיק חוזר כתושב חוץ, לעניין זה. יש לציין, כי חברה יכולה, אם היא מעוניינת בכך, לבחור להיחשב לתושבת ישראל.

### **6. סעיף 134(ב) + 135(ב) (פטור מחובת הדיווח על הכנסה שמקורה בחו"ל)**

התיקון קובע כי, היחידים (עולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים) והחברות שבשליטתם, לא יהיו חייבים בדיווח על נכסיהם והכנסותיהם הפטורים ממס לפי תיקון זה. דהיינו, עולה חדש או תושב חוזר ותיק אינם חייבים בהגשת דוח לגבי כלל הכנסותיהם ונכסיהם מחוץ לישראל למשך 10 שנים ממועד עלייתם. הדברים נכונים אף לגבי הצהרות הון.

### **7. הודעת נאמנות**

התיקון קבע מספר הקלות במתן הודעה בעניין נאמנויות: יוצר נאמנות, שהיה לראשונה תושב ישראל או שהינו תושב חוזר ותיק, לא חייב בהגשת הודעת נאמנות במשך 10 שנים ממועד הפיכתו לתושב ישראל, וזאת בתנאי שיוצר הנאמנות הקנה רק נכס מחוץ לישראל, או שמדובר בהכנסה הנובעת מנכס מחוץ לישראל.

<sup>1</sup> ובתנאי שאין מדובר בנכס שהגיע לידי היחיד בפטור ממס לפי סעיף 97(א)(5) לפקודה (לפיו, רווח הון יהא פטור ממס בישראל אם הוא נובע ממתנה לקרוב או מתנה ליחיד אחר אם שוכנע פקיד השומה כי המתנה ניתנה בתום לב ובלבד שמקבל המתנה אינו תושב חוץ).  
<sup>2</sup> ראה הערה 1 לעיל.

נאמנות שהפכה לנאמנות תושב ישראל או לנאמנות נהנה תושב ישראל בגלל עלייתו או חזרתו לישראל של היוצר/הנהנה, לא תהיה חייבת בהגשת הודעת נאמנות למשך 10 שנים מיום העלייה/החזרה, הכל בתנאי שהנכס שהוקנה לנאמן הנאמנות הוא מחוץ לישראל או שהכנסה הנובעת מהנכס היא מחוץ לישראל. כמו כן, שינוי סיווג נאמנות לנאמנות תושבי ישראל, משום הפיכת אחד היוצרים לתושב לראשונה או לתושב חוזר ותיק, הכל בתנאי שהנכס לנאמן הנאמנות הינו מחוץ לישראל או/ו ההכנסה נובעת מנכס מחוץ לישראל, אינה חייבת בדיווח.

#### 8. סעיפים נוספים שתוקנו

שונה סיווגו של תושב חוזר "רגיל" (בשונה מתושב חוזר "ותיק"), כך שממצב בו כל מי ששהה 3 שנים רצופות בחו"ל, היה נחשב תושב חוזר, משך התקופה השתנה ל- 6 שנים רצופות בחו"ל. יודגש כי הארכת התקופה רלוונטית רק למי שיחדל להיות תושב ישראל החל מיום 1 בינואר, 2009. לגבי תושב חוזר "רגיל", נשארו על כנם ההטבות מהן הוא נהנה: פטור ממס על רווחי הון למשך 10 שנים ממועד שובו לישראל, בגין מכירת נכס שרכש מחוץ לישראל בתקופת היותו של התושב החוזר, תושב חוץ, ופטור למשך 5 שנים על הכנסות פאסיביות שמקורן בנכסים בחו"ל שנרכשו בעת היותו תושב חוץ. ההטבה החדשה בתיקון לתושב חוזר "רגיל", מתייחסת באופן ספציפי ומפורש לתיקי השקעות שנרכשו בעת היותו של התושב החוזר, תושב זר. כל עוד לא היה לתושב החוזר השקעה כספים נוספת וחדשה בתיק, הרי שההכנסות מתיק ההשקעות תהיה פטורה ממס. הורחבה הגדרת תושב חוץ, כך שתושב ישראל ששהה תקופה רצופה בת 4 שנים מחוץ לישראל, כאשר בשנתיים הראשונות הוא שהה בחו"ל לפחות 183 יום בשנת המס, ובשנתיים האחרונות, מתוך ארבע השנים האמורות, הוא עמד בתנאים של קיום מרכז חיים בחו"ל, לא ייחשב לתושב ישראל כבר ב- "DAY ONE", דהיינו, ניתן להתחיל לספור את ימי היעדרו מהארץ, לצורך הגדרתו כתושב חוץ, החל מהיום הראשון שבו הוא עזב את ישראל.

#### 9. להלן טבלה מסכמת את הדין הקודם ואת התיקון :

<u>התיקון</u>	<u>הדין הקיים</u>		<u>סוג ההקלה</u>
	<u>תושב חוזר</u>	<u>עולה חדש</u>	<u>סטאטוס</u>
	5 שנים	5 שנים	פטור ממס על הכנסות פאסיביות
	10 שנים	10 שנים	פטור ממס על רווחי הון
	X	4 שנים	פטור ממס על הכנסות מעסק
	X	X	פטור ממס על הכנסות ממשלח יד ומעבודה
✓	X	X	תחולה גם לגבי נכסים או פעילויות חדשות
✓	X	X	מסלול התאקלמות "הסתגלות" (סעיף 3 לעיל)
✓	X	X	הקלה במבחן "השליטה והניהול"- חברה נשלטת זרה (סעיף 5 לעיל).
✓	X	X	פטור מחובת גילוי ודיווח (סעיף 6 לעיל)