

13 מאי, 2014

לכבוד,
מתמור"פ – מרכז התעשייה הישראלית למחקר ופיתוח
לשכת המדען הראשי
משרד הכלכלה

לידי **דר' נורית איל** – מנהלת התוכנית הלאומית להשבת אקדמאים

ג.נ.

הנדון: מזכר מס לעניין החוקים הקיימים והזכויות עבור ישראלים חוזרים ועולים חדשים.

התבקשנו על ידכם לסקור ולבחון את החקיקה, התקנות והפרסומים המקצועיים של רשות המיסים בישראל בקשר להטבות המס הקיימות עבור אזרחים ישראלים החוזרים מחו"ל למחיה בישראל ועולים חדשים, לאור הוראות הדין בישראל בכלל והוראות פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן "הפקודה"), בפרט. מזכר מס זה הינו כללי ומתייחס להיבטי מס הכנסה בלבד ואינו כולל התייחסות לתחומי מיסוי אחרים כדוגמת ביטוח לאומי, מכס, מע"מ וכו'.

מזכר מס זה ניתן לפי מיטב ידיעתנו המקצועית, תוך הסתמכות על המצב החוקי בישראל, נכון ליום כתיבתו. שינוי עתידי במצב החוקי אינו מחייב אותנו לעדכון מזכר זה, ועליכם חלה החובה לבחון השלכות, באם קיימות, של שינוי כאמור. אין להשתמש במזכר זה, להפיצו, לצטטו, להסתמך על האמור בו או להתייחס אליו בכל אופן למטרה אחרת מזו, ללא אישור מפורש ומוקדם בכתב.

1. כללי

מזכר המס המגובש במסמך זה, אשר נכתב עבור התכנית הלאומית אותה משרדכם מוביל לטובת השבת אקדמאים, מדענים ומומחים ישראלים מחו"ל, מהווה את בסיס הידע לעלון מידע שיופץ בהמשך לאקדמאים ישראלים בחו"ל בנושא, וכן לנייר עמדה מטעמנו בדבר הצעות להרחבת הטבות המס הקיימות לישראלים חוזרים ועולים חדשים.

2. מטרות עיקריות

- ✓ הצגה מעמיקה של החקיקה, התקנות והפרסומים המקצועיים של רשות המיסים בישראל העוסקים במיסוי תושבים חוזרים ועולים חדשים.
- ✓ הגדרת מעמדות לצורכי מס והקריטריונים לקביעתם בהתאם לחוק וההנחיות של רשות המיסים בישראל.
- ✓ פירוט הפטורים, הזכאויות והטבות המס הקיימות היום לסוגי האוכלוסיות המצוינות לעיל.

3. רקע

בתאריך 1 בינואר 2003 נכנסה לתוקפה רפורמה מקיפה בפקודה לפיה תושבי ישראל חייבים במס על בסיס אישי (פרסונלי), משמע חבות המס בישראל תיקבע לאזרחי ישראל על כלל הכנסותיו וללא תלות במקום

הפקתן (בישראל ו/או בחו"ל). המשמעות העיקרית הייתה הגדרת תושב ישראל ברורה לפיה הכנסות פסיביות מחו"ל שהיו פטורות בעבר בישראל יחויבו מעתה במס בישראל.

בהמשך לשיטת המיסוי החדשה, הכנסת אישרה בחודש ספטמבר 2008 את תיקון מס' 168 לפקודה (להלן: "תיקון 168"), מתוך כוונה לעודד עליה וחזרה של אזרחים ישראלים שהיגרו לחו"ל, החזרת הון אנושי איכותי לישראל ועידוד משקיעים בעלי פוטנציאל פיננסי. הוראות התיקון קיבלו תוקף רטרואקטיבית החל מהתאריך 1 בינואר 2007, עבור כל אזרח שהפך לתושב ישראל או לחלופין ניתק את תושבותו לאחר תאריך זה.¹

4. הגדרת סוגי תושבות לפי הדין החדש (עובר תיקון 168)

תושב ישראל

בסעיף 1 לפקודה מופיעה הגדרתו של תושב ישראל לעניין יחיד וחבר בני אדם, כדלקמן:
"תושב ישראל" או "תושב" –

(א) לגבי יחיד – מי שמרכז חייו בישראל; ולעניין 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;

(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, לעניין פסקה זו "יום" – לרבות חלק

מיום;

(3) החזקה שבפסקה (2) ניתנת לסתירה הן ע"י היחיד והן ע"י פקיד השומה;

(4) שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים ולפיהם יראו יחיד שאינו

תושב ישראל לפי פסקאות (1) ו-(2) כתושב ישראל, ובלבד שהתקיים בו אחד מאלה:

(א) הוא עובד מדינת ישראל;

(ב) הוא עובד רשות מקומית בישראל;

(ג) הוא עובד הסוכנות היהודית בארץ ישראל;

(ד) הוא עובד הקרן הקיימת לישראל, קרן היסוד – המגבית המאוחדת לישראל;

(ה) הוא עובד חברה ממשלתית;

(ו) הוא עובד רשות ממשלתית או תאגיד שהוקם לפי חוק,

וכן רשאי הוא לקבוע כאמור כי סוגי יחידים שרואים אותם כתושבי ישראל לפי פסקאות

(1) או (2), לא יראו אותם ככאלה, והכל בתנאים שיקבע.

¹ למעט לעניין הגדרת "תושב חוזר (רגיל)" אשר נכנס לתוקף החל מיום 1 בינואר 2009.

(ב) לגבי חבר בני אדם – חבר בני אדם שהתקיים בו אחד מאלה:

(1) הוא התאגד בישראל;

(2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל, למעט חבר בני אדם שהשליטה על עסקיו וניהולם 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;

תושב חוץ

בסעיף 1 לפקודה מופיעה הגדרתו של תושב חוץ לעניין יחיד, 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 ישראל לראשונה הינו יחיד שהיה לתושב ישראל ולא היה בעבר תושב ישראל (לדוגמא: עולה חדש כהגדרתו להלן או אזרח זר שמרכזו חיו נמצא בישראל).

עולה חדש

בסעיף 35(ד) לפקודה מופיעה הגדרתו של עולה חדש, כדלקמן:

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

תושב חוזר ותיק

בסעיף 14(א) לפקודה מופיעה הגדרתו של תושב חוזר ותיק, כדלקמן:

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

תושב חוזר (רגיל)

בסעיף 14(ג) לפקודה מופיעה הגדרתו של תושב חוזר, כדלקמן:

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

השינוי בהגדרת תושב חוזר (רגיל) בתיקון 168 למול הדין הישן הייתה עלייה במספר השנים הנדרשות בהן על היחיד להיות תושב חוץ – משלוש שנים לשש שנים, כדי להיחשב כתושב חוזר לעניין הטבות המס לפי סעיף 14(ג) לפקודה.

כמצוין לעיל, תוקפה של הגדרה זו הוחלה על מי שחדל להיות תושב ישראל החל מתאריך 1 בינואר 2009 ואילך. מי שחדל להיות תושב ישראל לפני המועד האמור, תחול לגביו ההגדרה כנוסחה לפני התיקון, קרי שלוש שנים בלבד כתושב חוץ כדי שיוכל להיחשב כתושב חוזר לעניין הטבות המס.

תושב ישראל לגבי חבר בני אדם

במסגרת תיקון 168 נקבע כי חבר בני אדם זר (אשר נרשם ונתאגד במדינה זרה) הנשלט ומנוהל בישראל בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק או בידי נציג מטעמו, וטרם חלפו 10 שנים מהמועד בו קיבל העולה או התושב החוזר מעמד תושב ישראל, לא יראו אותו חבר בני אדם כתושב ישראל למשך 10 שנים מיום שהיחיד היה לתושב ישראל, זאת בתנאי שאותו חבר בני אדם לא היה מסווג כתושב ישראל טרם לכן. יחד עם זאת, עומדת בפני חבר בני אדם כאמור אפשרות לבקש להיחשב כתושב ישראל. לעניין זה חשוב להדגיש כי ההגדרה המקלה נוגעת לסוגיית תושבות החברה בלבד ולא לסוגיית מקום הפקת הכנסתה.

בהתייחס לאקדמאים, מדענים ומומחים ישראלים העולים/השבים מחו"ל, חשוב להדגיש כי מעמדם בהיבט המיסוי בקרב הרשויות והחקיקה הקיימת הן כשל כל עולה חדש או תושב חוזר (ותיק או רגיל), על כן הנושאים המפורטים להלן יהיו לפי סוגי התושבות לעיל.

5. ניתוק תושבות

עד לתיקון 168 לפקודה, "תושב חוץ", לגבי יחיד, הוגדר באופן מופשט כמי שאינו תושב ישראל. התיקון הרחיב את ההגדרה וקבע קריטריונים מדויקים יותר לקביעת מקום תושבותו של יחיד.

תושב ישראל למול תושב חוץ

א. הגדרת תושב ישראל, קובעת לגבי יחיד כי מי שמרכז חייו בישראל בשנת המס יש לראותו כתושב ישראל. לשם קביעת תושבות של יחיד בישראל יש לבחון את הקריטריונים הבאים:

קביעת מרכז חייו של היחיד בישראל, תוך שקלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם: מקום ביתו הקבוע, מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו, מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע, מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו, מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים.

לצד הגדרה זאת, נקבעו קריטריונים כמותיים המשמשים כחזקות תומכות לצורך ביסוס או סתירה בקביעת מעמדו של יחיד: מספר הימים בו שהה היחיד בישראל. יחיד יוגדר תושב ישראל אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר **או** לחלופין שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר. חזקה זו ניתנת לסתירה והמבחן המהותי לקביעת התושבות לפי החוק והפסיקה הינו מבחן מרכז החיים.

ב. התוספת להגדרה לעיל בעקבות תיקון 168:

התיקון חידד את הודאות סביב מועד ניתוק התושבות של יחיד והוסיף מבחן כמותי להגדרה של "תושב חוץ", לפיה יחיד שאינו נחשב לתושב ישראל לצורכי מס (לפי המבחן המהותי של מרכז החיים) אשר שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות בכל שנה, בשנת המס ובשנת המס שלאחריה (קריטריון כמותי) ובשתי שנות המס שלאחר מכן מרכז חייו אינו עוד בישראל (קריטריון מהותי) ייחשב לתושב חוץ החל מהיום בו עזב את ישראל בשנת המס הראשונה בה שהה מחוץ לישראל יותר מ-183 ימים כאמור.

**יחיד אשר נקבע כי מרכז חייו בישראל יקבל מעמד של תושב ישראל כדין.
יחיד אשר עומד בהגדרת תושב חוץ ייחשב כמי שניתק תושבות מישראל.**

קביעת תושבות היחיד בהתאם לאמנות למניעת כפל מס

מקום תושבותו של יחיד מהווה תנאי עיקרי להחלת הוראות האמנות למניעת כפל מס. התושבות נקבעת לפי הדין הפנימי בכל מדינה ולפיכך, ייתכן מצב לפיו יחיד יוגדר כתושב לצורכי מס (וחייב במס על הכנסה כלל עולמית) בכל אחת מהמדינות שהן צד לאמנה. במקרים של כפל תושבות מסוג זה, תיבחן תושבותו של יחיד בהתאם למבחנים שוברי שוויון שנקבעו באמנות, כדוגמת: מבחן בית קבע של היחיד, מבחן מרכז האינטרסים החיוניים, מבחן האזרחות וכדומה.

6. הקלות והטבות מס לעולים חדשים ותושבים חוזרים

במסגרת תיקון 168 עוגנו בפקודה הטבות והקלות מס משמעותיות לעולים חדשים ותושבים חוזרים. כלל ההטבות וההקלות המפורטות להלן עדכניות לאחר כניסת התיקון לתוקף.

שנת הסתגלות

סעיף 14(ב) לפקודה קובע מנגנון שמטרתו להקל על הלבטים והחששות לעניין שיקולי המס של יחיד המחליט לעלות לישראל או לשוב אליה. על פי הסעיף, ניתנת אפשרות לעולה חדש או לתושב חוזר ותיק, אשר הגיע לישראל החל מיום 1 בינואר 2007, להמשיך ולהיחשב **כתושב חוץ** לצרכי מס, במשך שנה אחת מהמועד שבו עלה/חזר לישראל. הטבה זאת מותנית בהודעה למשרד הקליטה תוך 90 ימים מיום עלייתו/חזרתו של היחיד לישראל, בטופס המיועד לכך.

בהתאם לכך, בשנת ההסתגלות לא יינתן ליחיד אישור על היותו תושב ישראל לצרכי מס ולפיכך לא יחולו עליו הוראות האמנות למניעת כפל מס החלות על תושבי ישראל. לפיכך, כתושב חוץ הוא יהיה זכאי במהלך שנה זו לפטורים הניתנים לתושב חוץ, אשר בעיקרן פטור על רווחי הון (לפי סעיף 97 לפקודה) ופטור על הכנסות ריבית מפיקודון בנקאי במטבע חוץ. כמו כן, היחיד לא יהיה זכאי לנקודות זיכוי הניתנות לתושב ישראל לפי הפקודה.

נוסף על כך, כתושב חוץ, היחיד יהיה זכאי להטבות כ"מ**מומחה חוץ**"² מכוח תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות שהייה לתושבי חוץ), התשל"ט-1979, ולפיכך יכול לדרוש בניכוי את הוצאות שהייה (330 ש"ח (בשנת 2014)

² "מומחה חוץ" כהגדרתו בתקנות מס הכנסה, הינו תושב חוץ שנתקיימו לגביו כל אלה: (1) הוא שוהה בישראל או באזור כדין;

עבור כל יום שהייה בישראל וללא צורך בקבלות להוכחת ההוצאה) והוצאות שהוציא בעד לינה או דמי שכירות ששילם בעד דירה ששכר בישראל (ובלבד שהגיש מסמכים או קבלות לאימות אותן הוצאות להנחת דעתו של פקיד השומה).

החזקתו של עולה חדש או תושב חוזר ותיק בחבר בני אדם, לרבות חברת משקיעי חוץ/חברה בהשקעת חוץ, חברת משלח יד זרה וחברה נשלטת זרה, תיחשב כהחזקתו של תושב חוץ באותו חבר במהלך שנת ההסתגלות.

פטור על הכנסות פירותיות ופסיביות

סעיף 14(א) לפקודה מעניק לעולה חדש ולתושב חוזר ותיק, פטור ממס במשך עשר שנים מהמועד בו נהיו תושבי ישראל, על הכנסותיהם מכל המקורות, כפי שמנויים בסעיפים 2, 2א ו-3 לפקודה (כדוגמת הכנסות מעבודה או עסק בחו"ל, הכנסות פסיביות לרבות ריבית, דיבידנד, קצבה, תמלוגים ודמי שכירות), שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל, אלא אם כן ביקשו אחרת לעניין ההכנסות, כולן או חלקן, על פי שיקול דעתם.³

לעניין תושב חוזר (רגיל), לפי סעיף 14(ג) לפקודה ניתן פטור ממס למשך חמש שנים, מהיום שבו הפך להיות תושב ישראל, על הכנסות פסיביות בלבד ושמקורן בנכסים בחו"ל שנרכשו בעת היותו תושב חוץ.⁴

פעילות מעורבת

מקרים בהם עולה חדש או תושב חוזר ותיק הפיק הכנסות פירותיות (הכנסה מעבודה, עסק או משלח יד), והכנסות אלו נבעו מפעילות מעורבת – פעילות שחלקה בוצעה בישראל וחלקה מחוץ לישראל, חלק ההכנסה שהופק בישראל אינו זכאי לפטור לפי סעיף 14(א) לפקודה מאחר ומקום הפקת ההכנסה הינו בישראל לעומת זאת, החלק היחסי של ההכנסה בגין העבודה שבוצעה בחו"ל, גם אם שולמה על ידי מעסיק ישראלי, כן זכאי לפטור לפי הסעיף הנ"ל במשך עשר שנים מהיום שבו הפכו להיות תושבי ישראל.

על פי פרשנות מס הכנסה בעניין זה כפי שבאה לידי ביטוי בחוזר מס הכנסה 1/2011, לשם קבלת הפטור במסגרת פעילות מעורבת על ההכנסות שהופקו בחו"ל, רשאי היחיד לפצל את ההכנסות מהפעילות המעורבת לפי יחס מספר ימי העסקים בהם עבד היחיד מחוץ לישראל ביחס לכלל ימי העסקים באותה שנה. מאידך, ניתן לדרוש את חישוב חבות במס על פי הערך הכלכלי של פעילות היחיד בהתאם להיקף ואופי פעילותו בישראל למול פעילותו בחו"ל.

מקרים בהם עולה חדש או תושב חוזר ותיק זכאי להטבות שכר (כדוגמת בונוסים או רווחים ממכשירים הוניים כגון אופציות או RSUs) בגין עבודתם מפעילות מעורבת שחלקה בוצעה בחו"ל במהלך עשר השנים

(2) הוא הוזמן מחוץ לישראל בידי תושב ישראל שאינו קבלן כוח אדם או מתווך כוח אדם, כדי לתת שירות לאותו תושב ישראל בתחום שבו יש לתושב החוץ מומחיות ייחודית;

(3) בכל תקופת שהותו בישראל או באזור הוא הועסק או נתן שירות בתחום מומחיותו הייחודית;

(4) בעד שירותו כאמור שולמה לו תמורה בסכום העולה על 13,100 ₪ (בשנת 2013), כשהוא מוכפל במספר חודשי שהייתו בישראל, שנוכה ממנה במקור מס כדין.

³ הפטור ממס לפי סעיף 14(א) עשוי לחול גם על הכנסה מנאמנות זרה בהתאם לסוג הנאמנות ומקור הכנסותיה.

⁴ במסגרת תיקון 168 הורחב הפטור לפי סעיף 14(ג) והוא כולל הכנסות מריבית ודיבידנד שמקורן בנכסים מחוץ לישראל שהם "ניירות ערך מוטבים" – ניירות ערך הנסחרים בבורסה, שרכש התושב החוזר בתקופת שהותו מחוץ לישראל לאחר שחדל להיות תושב ישראל, המנוהלים מחשבון בנק במוסד בנקאי, וכן ניירות ערך הנסחרים בבורסה, שרכש התושב החוזר מתוך הכנסה שהיא ריבית או דיבידנד שמקורם בניירות ערך מוטבים או הכנסה שהיא רווח הון ממכירת ניירות ערך מוטבים, שהופקדה באותו חשבון.

הראשונות לאחר העלייה/החזרה לישראל, יזכו מכוח סעיף 14(א) לפקודה לפטור על הכנסה זו עבור החלק היחסי של העבודה שביצעו בחו"ל.

פטור ממס על הכנסות הוניות

סעיף 97(ב1) לפקודה קובע כי עולה חדש או תושב חוזר ותיק פטורים ממס על רווח הון ממכירת נכסים שהיו להם מחוץ לישראל, אם נמכרו בתוך עשר שנים מהיום שהיו לתושבי ישראל, וללא קשר למועד רכישתם, משמע בין אם נרכשו לפני קבלת מעמד תושב ישראל ובין אם נרכשו לאחר מכן.

לעניין תושב חוזר (רגיל), הפטור ממס על רווחי הון לפי סעיף 97(ב2) תקף למשך עשר שנים ממועד שובו לישראל, בגין מכירת נכס שרכש מחוץ לישראל בתקופת היותו של התושב החוזר במעמד תושב חוץ בלבד ולפני שחזר לישראל. הפטור ממס על רווח הון חל גם על ניירות ערך מוטבים בידי תושב חוזר (רגיל) כהגדרתם לעיל.

בהקשר זה, הוראות סעיף 97(ב3) לפקודה, הקובעות כי בתום עשר השנים הפטור לעולה החדש או לתושב החוזר (ותיק או רגיל) לא יבוטל אלא יקטן באופן ליניארי.

כמו כן, לפי סעיף 97(ב3)1 לפקודה, תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק פטור ממס על רווח הון שהיה לו במכירת נייר ערך של חברה תושבת ישראל שנייר הערך שלה אינו נסחר בבורסה בישראל במועד המכירה ובלבד שבמועד רכישתו של נייר הערך היה תושב חוץ.

רווח ממימוש אופציות/RSUs

מעסיקים רבים, בארץ ובחו"ל, בוחרים לתגמל את עובדיהם במספר דרכים מלבד שכר עבודה רגיל, כאשר הבולטות שבהן מתבססות על אופציות המוענקות לעובדים ו/או יחידות מניות מוגבלות (RSU) להן נקבעת תקופת הבשלה (Vesting) מסוימת אשר בסיומה עומדת לרשות העובד האפשרות לממש את האופציות למניות החברה תמורת תוספת מימוש מסוימת ו/או מקבל מניות של החברה ולמכור אותם בבורסה או למשקיעים אחרים.

הרווח ממימוש האופציות/RSUs אשר הוענקו בחו"ל והבשילו במלואן בחו"ל בידי העולה החדש/התושב החוזר (ותיק או רגיל) לפי העלייה/החזרה לישראל, יהיה פטור ממס בישראל מאחר ומדובר ברווח בגין תקופת הבשלה שבוצעה במלואה בחו"ל כאשר היחיד נחשב לתושב חוץ.

לעניין אופציות/RSUs אשר הוענקו לעולה חדש/תושב חוזר (ותיק או רגיל) בחו"ל טרם עלייתו/חזרתו לישראל, אך תום תקופת ההבשלה התרחשה לאחר שהיחיד הפך להיות תושב ישראל לצורכי מס, החלטת מיסוי 61/06 של רשות המיסים קובעת כדלקמן:

- א. ההכנסה ממימוש האופציות/RSUs תחולק לשניים: החלק שהופק במדינה זרה בהיותו של היחיד תושב חוץ וחלק ההכנסה שהופק בישראל. ההכנסה שתחויב במס בישראל הינה ההכנסה שהופקה בישראל בלבד.
- ב. חלק מההכנסה שיחויב במס ישראל יקבע לפי החלק היחסי שבין מניין הימים מיום החזרה לישראל עד למועד תום תקופת ההבשלה של האופציות/RSUs לבין מניין הימים מיום הענקתה עד למועד תום תקופת ההבשלה.
- יחד עם זאת, נקבעה בהחלטת המיסוי הסתייגות לפיה מימוש ההחלטה עבור יחיד ידרוש עמידה בתנאים שנידונו ונקבעו בה, כאשר כל מקרה ייבחן לגופו.

פטור ממס על הכנסות מריבית על פיקדון במטבע חוץ בבנק בישראל

הפטור ממס, מכוח צו מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מריבית על פיקדון במטבע חוץ) התשס"ג-2002, מבצע אבחנה בין עולה חדש לתושב חוזר (ותיק או רגיל). ריבית הנובעת מפיקדון במטבע חוץ בבנק בישראל פטורה ממס בידי עולה חדש למשך עשרים שנה מיום עלייתו לישראל כאשר לגבי תושב חוזר (ותיק או רגיל) הפטור ניתן למשך חמש שנים מיום חזרתו לישראל, ובלבד שמקור הכספים שהופקדו בפיקדון הוא מסכומי כסף שהיו ליחיד בטרם שהיה לתושב ישראל.

הטבה זו תינתן בהתקיים כל התנאים שנקבעו בתקנות, שעיקרם הם כדלקמן:

- א. בפיקדון הופקדו רק סכומי כסף שהיו לעולה החדש או לתושב החוזר מחוץ לישראל, טרם קבלת מעמד תושב, ובתנאי שמקורם אינו ממכירת נכסים בישראל. עבור תושב חוזר, דגש נוסף הינו כי הכספים נוצרו בתקופת שהותו מחוץ לישראל ולאחר שחדל להיות תושב ישראל.
- ב. הסכומים הופקדו בפיקדון בתוך 90 ימים מיום העברת הכסף לישראל.
- ג. העולה החדש מסר לבנק בתוך 14 יום ממועד הפקדת סכומים בפיקדון, הצהרה בטופס ייעודי, על היותו עולה חדש או תושב חוזר ועל זכאותו לפטור.
- ד. ההכנסה מריבית אינה הכנסה עסקית בידי של העולה החדש או התושב החוזר.
- ה. הפיקדון אינו משמש כבטוחה למתן הלוואה לקרובו של העולה או התושב החוזר.

הטבת מס על קצבה

סעיף 9 לפקודה קובע כי סכום המס על קצבה שמקורה מחוץ לישראל שמקבל מי שעלה לישראל או תושב חוזר ותיק, בשל עבודתו במדינת חוץ, לא יעלה על סכום המס שהיה משלם על אותה קצבה במדינה שבה משולמת הקצבה, אילו היה נשאר תושב אותה מדינה.

הוראות סעיף זה חלות לגבי עולה חדש ותושב חוזר ותיק, החל מתום עשר שנות הפטור לפי ס'14(א) המזכה אותם בפטור מלא ממס על הכנסות פירותיות, לרבות קצבה, מחו"ל.

עוד נקבע על ידי רשות המיסים בעניין זה (לפי חוזר 17/2002) כי הטבת מס זו תקפה גם עבור מי שעזב את ישראל בהיותו קטין וחזר אליה ובלבד שהינו זכאי לקצבה בגין עבודה שביצע בחו"ל לפני שחזר לישראל.

פטור על הכנסות מתמלוגים לעולה חדש/תושב חוזר

על פי חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 נקבע פטור ממס למשך 5 שנים לעולה חדש או תושב חוזר על הכנסתו מתמלוגים כפי שנקבע כדלקמן:

א. תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר לאחר שהיה תושב חוץ במשך 6 שנים רצופות לפחות אשר קיבל מעמד תושב בין השנים 2011-2015 (כולל) וקיבל תמלוגים מחברת יישום – תאגיד בת של מוסד אקדמי המוכר בחוק להשכלה גבוהה או בית חולים רשום, העוסק בפיתוח מוצרים שפותחו או התגלו במסגרת פעילות של מחקר ופיתוח.

ב. התמלוגים של חברת היישום הינן בגין מתן זכות שימוש במוצר (נכס מוחשי או ידע, אשר נבעו ממחקר ופיתוח בהתאם לתכנית המאושרת על ידי המדען הראשי והוראות החוק לעידוד מחקר ופיתוח).

ג. היחיד הוזמן על ידי המוסד האקדמי או בית החולים, בהיותו תושב חוץ, לעבוד בו והתקשר בהסכם עם חברת היישום בתוך שנתיים מתום שנת המס בה עלה או חזר לישראל.

ד. הפטור ניתן במשך 5 שנים, החל בשנה הראשונה שבה החל לקבל את ההכנסה מתמלוגים, ובכפוף לשיעור ההכנסות של חברת היישום ממתן זכות שימוש במוצר לתושבי חוץ.

פטור מדיווח על הכנסות ו/או רכוש והתחייבויות

הוראות סעיפים 134ב ו-135(1)ב לפקודה קובעות כי תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק, יהיו פטורים מדיווח, במסגרת הדוח השנתי או הדין וחשבון על הרכוש והתחייבויות (הצהרת הון) אודות נכסים שנמצאים ברשותם בחו"ל לרבות, דיווח על הכנסותיהם שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל ושמקורן באותם נכסים מחוץ לישראל, וזאת לתקופה של עשר שנים מהמועד שבו קיבלו מעמד תושב ישראל. הלכה למעשה, משמעות ההטבה לעולה חדש או תושב חוזר ותיק שכלל הכנסותיו מחוץ לישראל, הינן פטורות מדיווח במסגרת הדוח המס השנתי שיוגש לרשות המיסים, במידה וחייב להגיש דוח מס לפי החוק.

לעניין עולה חדש או תושב חוזר ותיק אשר מפיקים פעילות מעורבת, נקבע כי יהיו חייבים בדיווח לגבי הכנסותיהם שהופקו בישראל בלבד. על אף הפטור, מס הכנסה דורש במקרים מסוג זה הסבר מפורט כיצד חולקו ההכנסות מהפעילות המעורבת, מתוך כוונה למנוע דיווח מוטעה והגדלה ההכנסות בחו"ל לטובת הקטנת חבות המס בישראל. לפיכך, במקרים של פעילות מעורבת בישראל ומחוצה לה, היחיד יידרש לתת ביטוי לכלל ההכנסות תוך פירוט אופן החלוקה של ההכנסה שסווגה כחייבת או פטורה ממס בישראל.

יחד עם זאת, ולפי סעיף 14א לפקודה, באפשרות העולה והתושב החוזר לבקש לחרוג מהפטור הניתן להם ולדווח בגין הכנסותיהם מחוץ לישראל כך שלא יהיו פטורות ממס.

לעניין פטור זה, חשוב לציין כי בהליכי החקיקה של "חוק ההסדרים" (הצעת החוק לשינוי סדרי עדיפות לאומיים, תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013-2014, התשע"ג-2013) הוצע לבטל את הפטור על הדיווח כמפורט לעיל, אך בסופו של הדבר הסעיף בוטל.

לעניין חובת הדיווח למס הכנסה והגשת דוח מס שנתי ליחיד, חשוב להבהיר את הדרישה הקיימת בנושא לישראלים בחו"ל ולתושבי חוץ.

חובת דיווח עבור ישראלים השהים בחו"ל

על פי שיטת המיסוי הפרסונאלית אשר נכנסה לתוקף בישראל בשנת 2003, תושב ישראל נדרש בדיווח למס הכנסה אודות הכנסותיו הכלל עולמיות, זאת ללא תלות במקום הפקת ההכנסה. סעיף 131 לפקודה, המעגן את חובת הדיווח בחוק, מטיל את החובה על הגשת דוח מס שנתי למס הכנסה עבור תושבי ישראל לצורכי מס למעט יחידים העומדים בקריטריונים מסוימים שנקבעו בתקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון) התשמ"ח-1988. לדוגמא: יחיד בעל הכנסה שנתית משכר עבודה של פחות מ- 638,000 ₪ ברוטו בשנה (נכון לשנת 2012) ונוכה ממנה מלוא המס במקור על ידי המעסיק, הכנסה מריבית על חסכונות או מניירות ערך אשר נוכה ממנה מלוא המס במקור לפי הוראות הפקודה או יחיד שהייתה לו הכנסה משכר דירה למגורים בשנת המס בסכום חודשי שהוא נמוך מתקרת הפטור שנקבעה בחוק (5,080 ₪ בחודש בשנת 2014).

תושב ישראל, או ככזה שחזקה עליו שנחשב לתושב ישראל לפי המבחן הכמותי של הימים של תושב ישראל כהגדרתו בפקודה (לדוגמא בשנת המעבר: שהות של מעל 30 יום בשנת המס ושהות של מעל 425 יום בשלושת שנות המס האחרונות עד לאותה שנה) יהיה חייב בהגשת דוח במידה והייתה לו הכנסה משכר עבודה ממעסיק זר אשר לא נוכה ממנה המס במקור כפי שנקבע בתקנות הפטור, או שהייתה לו הכנסה מריבית בחו"ל בשנת המס וגם לא נוכה ממנה מס במקור, יהיה יחייב, לפי הוראות הפקודה והתקנות, להגיש דוח שנתי למס הכנסה על מנת לדווח על הכנסות אלו.

ניתן לסתור את החזקה שמרכז חייו של היחיד נמצא בישראל לפי המבחן הכמותי של הימים בשנת המעבר, וזאת על ידי הטענה שמרכז החיים של היחיד נמצא בחו"ל וגם לפי מבחני שובר השוויון של האמנה בעניין בית הקבע של היחיד הנמצא בחו"ל. לכן, לצורך עמידה בדרישות החוק בעניין חובת הגשת הדוח, יש להגיש דוח מס שנתי, לטעון לניתוק תושבות ולדיווח על ההכנסות מחו"ל כהכנסות פטורות ממס.

על פי אמנות המס, בדרך כלל זכות המס הראשונית לגבי הכנסה משכר דירה למגורים הינה למדינה שבה הנדל"ן נמצא, ולכן במידה ולתושב חוץ (גם תושב ישראל) ישנה הכנסה משכר דירה למגורים מנכס שנמצא בישראל מעל תקרת הפטור החודשית (5,080 ₪ בשנת 2014), חלה עליו חובת תשלום מס בישראל בגין אותה הכנסה על ידי הגשת דוח מס שנתי אן לחלופין ניתן לפטור את היחיד מחובת הגשת דוח מס שנתי במידה והינו בוחר לשלם מס בגין ההכנסה משכירות לפי שיעור מס סופי של 10% והמס משולם תוך 30 יום מתום שנת המס בגין שנת המס הקודמת.

עוד, נקבע כי תושב חוץ אשר לא הפיק הכנסות כלל בישראל לא יחויב בהגשת דוח למס הכנסה, אלא אם כן הגיש דוח מס בשנה שקדמה לכך והוטלה עליו חובה על ידי מס הכנסה בהגשת דוח גם בשנה העוקבת. לרוב, במקרים מסוג זה, הגשת הדוח תלווה בבקשה לסגירת התיק במס הכנסה נוכח הפסקת פעילות והפקת הכנסות בישראל באותה שנה.

נקודות זיכוי מס לעולה חדש

סעיף 35 לפקודה מגדיר נקודות זיכוי נוספות לעולה חדש, למשך תקופה של 3.5 שנים מיום עלייתו לארץ, על פי הפירוט להלן:

- א. 1/4 נקודת זיכוי לכל חודש מ-18 החודשים הראשונים לעלייתו לישראל.
- ב. 1/6 נקודת זיכוי לכל חודש מ-12 החודשים שלאחריהם.
- ג. 1/12 נקודת זיכוי לכל חודש מ-12 החודשים שלאחריהם.

מניין 42 החודשים מיום העלייה, בהם זכאי העולה לנקודות זיכוי כמפורט, לא יובאו בחשבון, על פי בקשת העולה, תקופת שירות סדיר בצבא ותקופת לימודים במוסד לימודים על תיכוני, זאת בהתאם לכללי מס הכנסה (זיכוי לעולים במקרים מיוחדים), התש"ח-1977.

לעניין הזכאות לנקודות זיכוי, יחיד ששב והיה לתושב ישראל בתקופה מיום 16 במאי 2010 עד יום 30 בספטמבר 2012, לאחר שהיה תושב חוץ במשך שש שנים רצופות, לעניין 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, זכאי לנקודות זיכוי לפי סעיף 35 לפקודה לעיל במשך 42 חודשים מיום חזרתו כמו עולה חדש.

הגדרת חברת משלח יד זרה וחברה נשלטת זרה לעניין עולה חדש ותושב חוזר

חברת משלח יד זרה (חמ"ז)

סעיף 5(5) לפקודה מגדיר חמ"ז כחבר בני אדם שמתקיימים בו התנאים הבאים במצטבר:

- א. חבר בני אדם תושב חוץ.
- ב. חברת מעטים כמוגדר בסעיף 76(א) לפקודה (בשליטה של חמישה בני אדם לכל היותר, איננה בת חברה ולא חברה שלציבור יש עניין ממשי בה).
- ג. 75% או יותר מאמצעי השליטה בו מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי יחידים תושבי ישראל.
- ד. בעלי השליטה או קרוביהם, המחזיקים יחד או לחוד, במישרין או בעקיפין, ב-50% או יותר באחד מאמצעי השליטה בה, עוסקים בעבור החברה ב"משלח יד מיוחד" כמוגדר בצו מס הכנסה (קביעת משלח יד מיוחד), התשס"ג-2003.
- ה. עיסוקים בולטים בהגדרת משלח יד מיוחד: הנדסה, מחקר ופיתוח מדעי, תכנות מחשבים, כלכלה, סטטיסטיקה, עריכת דין, ראיית חשבון, רפואה, מתן שירותים רפואיים ופרה רפואיים.
- ה. מרבית הכנסתה או רווחיה של החברה, מקורם במשלח יד מיוחד כאמור לעיל.

חברת נשלטת זרה (חנ"ז)

סעיף 75 לפקודה מגדירה חנ"ז כחבר בני אדם שמתקיימים בו מס' תנאים במצטבר, שעיקרן כדלקמן:

- א. חבר בני אדם תושב חוץ.
- ב. לא יותר מ-30% ממניותיו או מהזכויות בו הוצעו לציבור ורשומות למסחר בבורסה.
- ג. למעלה מ-50% מהזכויות בו מוחזקות, במישרין או בעקיפין, על ידי תושבי ישראל.
- ד. רוב הכנסתו או רוב רווחיו בשנת המס מקורם בהכנסה פסיבית.
- ה. שיעור המס החל על הכנסתו הפסיבית במדינת המקור (מקום תושבותה של החברה) אינו עולה על 15%.

לעניין עולה חדש ותושב חוזר ותיק, בעלי שליטה בחמ"ז או בחנ"ז, נקבע כי לא ייחשבו כתושבי ישראל לעניין האמור בסעיפים 5(5) ו-75 לפקודה, במישרין או בעקיפין, למשך תקופה של עשר שנים מהמועד בו הפכו לתושבי ישראל. מטרת קביעה זו הינה שההחזקה של עולה חדש/תושב חוזר ותיק בחברות זרות לא תהווה שיקול או מכשול מבחינת מס בפני ההחלטה לעלות/לחזור לישראל.

7. סיכום

תכליתם של החוקים, התקנות והקביעות כפי שהובאו במסמך זה הן בסימן הטבות והקלות המס הניתנות לעולים חדשים ותושבים חוזרים לישראל על פי המצב בישראל כיום, נוכח התיקונים והעדכונים האחרונים שבוצעו בחוק ולמול רשויות המס.

הגם שאנו מוצאים כי סוגיית העולים החדשים והתושבים החוזרים מקבלת ביטוי ומענה בהיבטי המס, אנו סבורים כי ישנם צעדים נוספים, מעמיקים ורחבים יותר, אשר ניתן ונדרש לעשות בנדון, זאת במטרה לעודד את העלייה והחזרה לישראל, בדגש על אוכלוסיות ייחודיות של מדענים ומומחים אשר מהווים הון אנושי איכותי שבחר להשתקע בתפוצות. המלצותינו יבואו לידי ביטוי במסמך המשך ייעודי אשר יעסוק בנושא האמור.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח חגית קורין-פרנקל בטל' 03-6232733 או לרו"ח אנטואן אסחאק בטל' 03-5639822. נשמח לעמוד לרשותכם במתן פרטים והסברים נוספים.

בכבוד רב,
קוסט פורר גבאי את קסירר
רואי חשבון