

17.8.2 כללי חברה נשלטת זרה – הדין שחל טרם תיקון 198 (עד ליום 31.12.13)

לעניין זה, "חנ"ז" הינו גוף אשר מתקיימים בו התנאים הבאים:

- (א) הוא חבר בני אדם תושב חוץ; יודגש כי הכוונה לא רק ל"חברה" אלא לכל גוף שעונה על הגדרת "חבר-בני-אדם";
- (ב) מניותיו או הזכויות בו אינן רשומות למסחר בבורסה או שהן רשומות בחלקן והוצעו לציבור פחות מ-30% מהזכויות;
- (ג) רוב הכנסתו בשנת המס היא פאסיבית או רוב רווחיו נובעים מהכנסות פאסיביות - כמו כן, נקבעו הוראות לקביעת ההכנסה הפאסיבית במקרה ובשרשרת ההחזקות קיימת חברה עם פעילות עסקית;
- (ד) שיעור המס שחל על ההכנסות הפאסיביות במדינת מושבו אינו עולה על 20%;
- (ה) למעלה מ-50% מאמצעי השליטה (במקרים מסויימים 40%) מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי תושבי ישראל או שלתושבי ישראל כאמור הזכות למנוע קבלת החלטות ניהוליות מהותיות (להלן: "קיום השליטה").

נציין כי במסגרת תיקון 168 לפקודה הוספה הגדרה למונח "תושבי ישראל" לעניין חנ"ז, אשר בה נקבע כי תושב ישראל הינו למעט מי שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א) לפקודה, וטרם חלפו 10 שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור. המשמעות היא שלשם הבדיקה האם חברה היא חנ"ז, עולים חדשים ותושבים חוזרים וותיקים לא ייחשבו כתושבי ישראל וזאת למשך 10 שנות ההטבה - בעניין תיקון 168 ראה סעיף 17.14 להלן.

מועד הבחינה לעניין קיום השליטה הינו באחד ממועדים אלה: תום שנת המס, ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שלאחריה.

מיסוי הכנסות בעל השליטה בחנ"ז

כאשר יש לחנ"ז רווחים שמקורם בהכנסתה הפסיבית שהופקה בשנת המס, ורווחים אלה לא שולמו (כהגדרתם להלן) לבעלי הזכויות בה במהלך אותה השנה - יראו את בעל השליטה בחנ"ז (כהגדרתו להלן) כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים.

שיעור המס החל על בעל השליטה החל מיום 1.1.2012, יהיה כדלקמן:

יחיד - בהתאם להוראות סעיף 125 לפקודה - 30% בידי בעל מניות מהותי ובמקרים אחרים 25%.

חברה - בהתאם להוראות סעיף 126(ג) לפקודה קיימות שתי חלופות:

- (א) מס בשיעור של 25% ומתן זיכוי ישיר בגין מס שנוכה במקור;
- (ב) לבקשת חברה העונה על התנאים שנקבעו בסעיף 126(ג) לפקודה, יראו את ההכנסה מדיבידנד כהכנסה בגובה הדיבידנד ברוטו בתוספת המס ששולם בחו"ל על ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד. הכנסה זו תחויב בשיעור של מס חברות בשנת 2013 25% והחל משנת 2014 26.5%, וינתן זיכוי על מס ששולם בחו"ל בגין הכנסה זו בנוסף לזיכוי בגין המס שנוכה במקור (לפירוט נוסף ראה סעיף 17.5 לעיל).

במקביל לחיוב במס בגין קבלת הדיבידנד הרעיוני, יינתן זיכוי רעיוני בגין המס שהיה משולם במדינת מושבה של החנ"ז אילו חולק הדיבידנד בפועל (כלומר ינתנו הזיכויים המנויים לעיל). סכום הזיכוי לא יעלה על המס שבעל השליטה חייב בו בישראל בגין הכנסתו זו.

במידה וההחזקה בחנ"ז היא באמצעות שרשרת חברות, יינתן זיכוי בגין מס שהיה מנוכה במקור מדיבידנד בכל אחת ממדינות המושב של החברות בשרשרת. זיכוי רעיוני זה יינתן רק במידה והמס לא יינתן זיכוי באחת החברות בשרשרת.

לעניין סעיף זה נציין כי:

"רווחים שלא שולמו" כוללים רווחים שמקורם בהכנסה פסיבית של חנ"ז, אך אינם כוללים רווחים שמקורם בדיבידנד שהתקבל מחבר-בני-אדם תושב חוץ ואשר הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי מקורו בהכנסה ששולם עליה מס זר בשיעור העולה על 20%.

"בעל שליטה" בחנ"ז ייחשב תושב ישראל המחזיק, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר, ב-10% לפחות באחד מאמצעי השליטה בחנ"ז. יובהר כי גם אזרחי ישראל שהוא תושב האזור ייחשב כבעל שליטה.

יובהר כי לאחר תיקון 147 נקבעו "אמצעי שליטה" על פי הגדרתם בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה:

"אמצעי שליטה", בחבר-בני-אדם - כל אחת מאלה:

- (1) הזכות לרווחים;
- (2) הזכות למנות דירקטור או מנהל כללי בחברה, או בעלי תפקידים דומים בחבר-בני-אדם אחר;
- (3) זכות הצבעה באסיפה כללית בחברה, או בגוף מקביל לה בחבר-בני-אדם אחר;
- (4) הזכות לחלק ביתרת הנכסים לאחר סילוק החובות בעת פירוק;
- (5) הזכות להורות למי שלו זכות מן הזכויות האמורות בפסקאות (1) עד (4) על הדרך להפעלת זכותו;

הכל, בין שהיא מכח מניות, זכויות למניות או זכויות אחרות, ובין בכל דרך אחרת, לרבות באמצעות הסכמי הצבעה או נאמנות."

17.8.3 חוב במס במועד חלוקת הדיבידנד בפועל או מכירת הזכויות בחנ"ז

במועד חלוקת הדיבידנד בפועל על ידי החנ"ז מתוך רווחים שבעל השליטה מוסה בגינם בעבר בהתאם לסעיף 75(ב) לפקודה, יהיה הדיבידנד חייב במס וינתן זיכוי בגין המס ששולם בעבר על הרווחים שלא שולמו, עד לגובה החלק היחסי ברווחים שלגביו שילם מס כאמור בפסקה הקודמת; החלק היחסי יילקח בחשבון כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד מתום שנת המס שבה חוייב במס ועד למועד התשלום בפועל.

נותרה יתרת זיכוי, ניתן יהיה להפחיתה בשנים הבאות כנגד המס אשר יחויב בגין דיבידנד שיחולק על ידי אותה חברה. במידה ובעל השליטה העביר את אמצעי השליטה שברשותו לחליפו, יכנס האחרון לנעליו של בעל השליטה. לעניין זה מוגדר "חליפו" כמי שקיבל מבעל השליטה את המניה במכירה פטורה. הסדר כאמור, לפני משורת הדין ולהנחת דעתו של פקיד השומה, יחול גם על יורש.

בעת מכירת אמצעי השליטה המקנים זכויות ברווחי החנ"ז, יינתן לבעל השליטה זיכוי מהמס החל בגין המכירה, בסכום המס ששילם בשנות מס קודמות בשל אותם אמצעי שליטה, כשהוא מתואם מתום שנת המס בה שולם. בכל מקרה, סכום הזיכוי לא יעלה על סכום המס החל על מכירה כאמור. בחוזר מס הכנסה מס' 5/2003 ניתן למצוא פירוט נוסף, בין היתר, לגבי טיפול בחנ"ז ששנת המס שלה שונה משנת המס בישראל ולגבי טיפול בחנ"ז שהיא גם חברת משלח יד זרה. בנוסף, ישנן בחוזר דוגמאות ליישום הוראות סעיף 75 לפקודה.

תחולת התיקון הינה על הכנסה משנת 2003 ואילך.

17.8.4 סעיף 75ב - הבהרות לעניין סכום הרווחים שלא שולמו

חוזר מס הכנסה מס' 13/2011

חוזר מס הכנסה מס' 13/2011 (להלן: "החוזר") פורסם ביום 5 לדצמבר 2011, החוזר עוסק בהבהרות לעניין סכום הרווחים שלא שולמו לסעיף 75 ב' להלן עיקרי החוזר:

1. רווחים שלא שולמו הנובעים משינויי מבנה

החוזר עוסק בשינויי המבנה הבאים: שינוי מבנה פטור ממס או אינו כלול בבסיס המס של במדינה הזרה ושינוי לפי דין (דחיית אירוע המס). ראוי להדגיש שהחוזר עוסק בשינויי מבנה הנעשים רק בתוך אשכול חברות.

החוזר מבהיר כי סכום הרווחים שלא שולמו כולל, בין היתר, רווחי הון הפטורים ממס במדינה הגומלת, רווחי הון שאינם בבסיס המס של המדינה הגומלת, וכן רווח הון במסגרת שינוי מבנה על-פי דין.

על מנת לדחות את אירוע המס למועד מכירת הנכס לצד ג', העברה של הנכס צריכה לעמוד בעיקר בתנאים הבאים ובתנאי שהושגה הסכמה במסגרת החלטת מיסוי בהסכם:

א. העברת הנכס אינה חייבת בתשלום מס בישראל לפי סעיף 89(ב)ג (קרי הנכס לא נמצא בישראל או שאינו בעיקרו זכות לנכס הנמצא בישראל).

ב. החברה שקולטת את הנכס המועבר נכנסת לנעליים של החברה המעבירה, בקשר למחיר המקורי וליום הרכישה של הנכס. אם בעתיד החברה הקולטת יוצאת מהגדרת הסעיף, מכירת הנכס תיחשב כרווחים שלא שולמו בהתאם לסעיף 75 ב בפקודת מס הכנסה.

ג. העברת הנכס תבוצע ע"י הקצאת מניות בלבד ולאחריה יש תקופת חסימה בקשר לשינוי אחוז ההחזקה פרט להקלות שמופיעות בחוזר.

במקרה של שינוי מבנה לפי דין, קיים "מסלול ירוק". אחד התנאים העיקריים על מנת להיכנס ל"מסלול הירוק" הינו שהחברות המעבירות את הנכס חייבות להיות תושבות אותה מדינת אמנה.

בעל השליטה לא יהא זכאי לזיכוי מס זר לפי סעיף 126(ג) לפקודת מס הכנסה או מכוח אמנה ושלא היה זכאי לו עובר למועד שינוי המבנה.

אם בעת העברה יש שינוי מחיר מקורי כך שהפחת החדש שנדרש גבוה מהקודם, ההפרש בין הפחת החדש לישן יצור רווח הון שימוסה בהתאם לסעיף 75 ב' בפקודת מס הכנסה, כדיבידנד בידי בעל שליטה בחנ"ז בתום כל שנת מס שבה הנכס מופחת. דיבידנד זה יקוזז כנגד רווח הון בעת מכירת הנכס.

בעת המכירה לצד ג' רווח ההון שנוצר ייראו אותו כדיבידנד לבעל השליטה, ללא יכולת קיזוז הפסדים וניכויים בגינו.

2. חישוב רווחיה או הכנסותיה הכוללים של חברה עסקית

סעיף 75(ב)75(א) מגדיר חברה עסקית כחבר בני אדם תושב חוץ שרוב הכנסותיו ורווחיו אינם הכנסות פסיביות.

"הכנסות ורווחים כוללים" של חברה עסקית יחושבו לפי סך הרווחים של החברה העסקית בתוספת חלקה היחסי בהכנסות ברווחים של החברות המוחזקות על ידה. במידה שרוב ההכנסות הינן פסיביות או רווח שמקורו הכנסה פסיבית, יראו את כל החברות באשכול, פרט לחברה האם (חברה עסקית) כמקיימות את התנאי שבסעיף 75(א)1(ב) לפקודה (התנאי להכנסה פסיבית).

הכנסה מדיבידנד באשכול חברות

בהתאם לסעיף 75 ב' בפקודת מס הכנסה, ישנה דרישה לספור כל העברת דיבידנד באשכול החברות. הספירה כוללת בין היתר דיבידנד אשר מחולק מחברה מוחזקת לחברת מוחזקת אחרת, וזאת מעבירה את הדיבידנד בין מספר חברות בשרשרת ההחזקות (להלן: "דיבידנד משורשר"). ספירה כפולה של הדיבידנד המשורשר יכולה להוביל שסעיף 75 ב' יחול על קבוצת החברות, למרות שבפועל לא היו נכנסות לתחולת הסעיף אילו לא היה נספר הדיבידנד המשורשר. החוזר נותן הקלה בכך שמאפשר להחשיב דיבידנד משורשר פעם אחת במידה ומקורו בחברה המוחזקת בשיעור של 50% לפחות ובתקופת החזקה מינימאלית.

הכנסות מריבית או מתמלוגים

החוזר מבהיר שאין לבטל את העסקאות הדדיות בין חברות באשכול שיוצרות הכנסות פסיביות כגון מתן הלוואה וקבלת הכנסות מימון, תמלוגים בגין שימוש בנכסי החברה (להלן: "העסקאות ההדדיות"). יש לכלול את העסקאות ההדדיות אילו בבחינה של סך ההכנסות והרווחים הכוללים של חברה עסקית (סעיף 75(א)), למרות שהן מבוטלות בדוח המאוחד.

17.8.5 שינויים בכללי חברה נשלטת זרה - הדין לאחר תיקון 198 (החל מיום 1.1.14).

כפי שצינו לעיל, תיקון 198 לפקודה שינה באופן מהותי את כללי החני"ז. להלן עקרי השינוי:

1. הקטנת קריטריון שיעור המס - חברה תיחשב כחני"ז אם שיעור המס החל על הכנסותיה הפסיביות אינו עולה על 15% (חלף 20%).
2. רווח מניירות ערך - עד לתיקון רווח הון נחשב להכנסה פסיבית, אולם ניתן היה לטעון, בנסיבות המתאימות, כי קנייה ומכירה של נייר ערך מניבה הכנסה מעסק, ולכן אינה נכנסת להגדרת הכנסה פסיבית של חני"ז. בעקבות התיקון, נראה כי תמורה ממכירת נייר ערך, כהגדרתו בסעיף 88, תיחשב פסיבית, אף אם היא הכנסה מעסק. אלא אם כן נייר הערך הוחזק בידי החברה פחות משנה והוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי שימש בידי החברה בעסק או במשלח יד.
3. שינוי שיטת הזיכוי בגין הדיבידנד הרעיוני - התיקון מבטל את הזיכוי הרעיוני שניתן בישראל בגין המס שאמור היה להיות משולם במדינה הזרה בעת חלוקת הדיבידנד לבעל המניות. בעקבות התיקון, הדיבידנד הרעיוני ממוסה ללא התחשבות במיסי החוץ שהיו משולמים אילו חולק הדיבידנד בפועל. אולם בעת חלוקת הדיבידנד בפועל יופחת ממנו הדיבידנד הרעיוני כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד מתום שנת המס שבה דווח הדיבידנד הרעיוני. ההפחתה מתאפשרת רק אם שולם המס בגין הדיבידנד הרעיוני, בנוסף לכך במידה שקוּזז הפסד או נוכחה הוצאה כנגד הכנסה מדיבידנד רעיוני, כולה או מקצתה, יראו כאילו שולם מלוא המס על החלק שקוּזז או שנוכחה ממנו הוצאה. במידה ששולמו מיסים במדינה הזרה בעת חלוקת הדיבידנד בפועל לבעל השליטה, יינתן זיכוי בגובה המס הזר ששולם, במגבלות ובתנאים הבאים:
 - א. זיכוי המס הזר יינתן תחילה כנגד המס החל על הכנסות של בעל המניות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל בשנת המס שחולק הדיבידנד בפועל.
 - ב. במידה שלא נוצל מלוא הזיכוי ממס זר בהתאם לסעיף הקודם, יינתן זיכוי כנגד המס החל על בעל המניות מהכנסות שהופקו או נצמחו בישראל.
 - ג. החזר מס - יתרת סכום המס הזר שלא נוצל בסעיפים הקודמים, תשולם לבעל המניות בתום שנת המס שבה שולם המס הזר בפועל.
 - ד. זיכוי המס הזר כאמור לעיל או תשלום החזר כאמור בסעיף ג' לא יעלה על סכום המס שניתן היה לקבל בשלו זיכוי לפי סעיף 126(ג) ובכפוף לסעיף 126(ה) לגבי חברה, או לפי סעיף 204 לגבי יחיד.

ה. נוצרה יתרה של סכום המס הזר אשר לא זוכתה או הוחזרה בשל המגבלות שבסעיף ד' לעיל, יחולו לגביה הכללים החלים על עודף זיכוי מס זר (לרבות סעיף 205א המאפשר ניצול העודף במשך 5 השנים הבאות). היתרה תיחשב כמס זר ששולם בשנה שבה נתקבל הדיבידנד בפועל.

במידה שבעל המניות מכר את אמצעי השליטה שלו בחברה, כולם או מקצתם, יופחת מהתמורה במכירה זו סכום הדיבידנד הרעיוני המתואם ובתנאי ששולם מלוא המס בגינו.

1. דיבידנדים שמקורם בהכנסה שמוסטה בשיעור מס של 15% לפחות - התיקון מחריג מהגדרת "הכנסה פסיבית" דיבידנד שמקורו בהכנסה ששולם עליה מס זר בשיעור העולה על 15%, ובלבד ששיעור ההחזקה, במישרין או בעקיפין, של החברה מקבלת הדיבידנד בחברה משלמת הדיבידנד הוא 5% לפחות בחברה הנסחרת בבורסה מחוץ לישראל או 10% לפחות בחברה אחרת.

כמו כן במסגרת התיקון, עודכנה הגדרת "רווחים שלא שולמו" והם אינם כוללים דיבידנד שהתקבל מחבר בני אדם תושב חוץ ואשר הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי מקורו בהכנסה ששולם עליה מס זר בשיעור העולה על 15%, ובלבד ששיעור ההחזקה, במישרין או בעקיפין, של החברה הנשלטת הזרה מקבלת הדיבידנד בחבר בני האדם משלם הדיבידנד הוא 5% לפחות בחברה הנסחרת בבורסה מחוץ לישראל או 10% לפחות בחברה אחרת.

2. תיקון הגדרת "דיני המס החלים" – התיקון קובע כי כאשר מדובר ב"מדינת אמנה" (מדינה גומלת), סכומי ההכנסה, ההכנסה החייבת והרווחים, לעניין הרווחים שלא שולמו, ההכנסה הפסיבית ורווחים הנובעים מהכנסה פסיבית, יכללו גם דיבידנד או רווח הון גם אם הם פטורים ממס או שאינם הכנסה לפי דיני המס באותה המדינה, למעט רווח הון במסגרת שינוי מבנה שמהותו דחיית אירוע מס ואינו כולל חילופי מקרקעין במקרקעין, לרבות שינוי מבנה מסוג שקבע המנהל; ולא יכללו הוצאות רעיוניות או הוצאות המחושבות על בסיס קביעת עלות חדשה של נכס שלא שולמה בפועל, וכן עלות המתבססת על קביעת שווי חדש של נכס (step-up), דהיינו סכומים שנוכו לצורך מס באותה מדינה שאינם מוכרים כהוצאה או כניכוי לפי כללי חשבונאות מקובלים, כאמור בפסקאות משנה (א) עד (ה) שלהלן:

(א) ריבית רעיונית;

(ב) תמלוגים רעיוניים;

(ג) פחת בשל קביעת בסיס עלות חדש בלי שזו שולמה;

(ד) פחת מעבר לעלות ששולמה בפועל;

(ה) הוצאות נוספות כפי שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת.

כאשר מדובר במדינה שאינה מדינת אמנה (מדינה שאינה גומלת), סכום הרווחים שלא שולמו, סכום ההכנסות הפסיביות וסכום הרווחים הפסיביים יחושבו בהתאם לדיני המס בישראל וזאת חלף כללי חשבונאות מקובלים בישראל.

3. שינוי הגדרה של חברה ציבורית - טרם התיקון, חברה הייתה יכולה לצאת מהגדרת ח"י במידה שהציעה 30% ממניותיה לציבור. התיקון מבהיר שלא די בהצעת מניות לציבור אלא צריך להנפיק את ניירות הערך או לרשומם בבורסה.

החלטת מיסוי 8326/15 מיום 23.5.2015 - העתקת מקום המושב (הגירה) של חברה זרה - החלטת מיסוי בהסכם

הוחלט כי העתקת מקום מושבה של חברה זרה לא תהווה "מכירה" (כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה) של מניות החברה הזרה ועל כן, לא תקים לחברה הזרה חבות מס בישראל, זאת מאחר שהעתקת מקום מושבה אינה מהווה אירוע מס במי מבין המדינות הזרות. כמו כן, נקבע כי עלותן של מניות החברה הזרה ויום רכישתן יוותרו ללא שינוי אף לאחר העתקת מקום המושב. כמו כן, הוחלט כי העתקת מקום מושבה של החברה הזרה, אין בה כשלעצמה, כדי ליצור לחברה הזרה "רווחים שלא שולמו" כהגדרתם בסעיף 75ב(א)(12) לפקודה, זאת בכפוף להתקיימות התנאים אשר נקבעו בהחלטת המיסוי, ובין היתר, המצאת הדיווחים הקשורים להעתקת מקום המושב אשר הוגשו לרשויות השלטוניות השונות של המדינות הזרות המוזכרות בהחלטת המיסוי. יחד עם זאת, נקבע כי כל עוד מדינת המושב הנוכחית של החברה הזרה אינה "מדינה גומלת", יחולו על החברה הזרה ההוראות המתייחסות לחברה נשלטת זרה אשר הינה תושבת מדינה שאינה "מדינה גומלת" אף לאחר העתקת מקום המושב.

17.8.6 הבדלים בין הדין הישן לדין החדש

הדין החדש	הדין הישן	.
15%	20%	שיעור המס החל על הכנסה פאסיבית
התיקון מבהיר כי לא די בלהציע מניות לציבור אלא יש צורך בהנפקת ניירות הערך או לרשומם בבורסה.	חברה יכולה הייתה לצאת מהגדרת חנ"ז במידה שהציעה 30% ממניותיה לציבור.	הגדרת חברה ציבורית
תמורה ממכירת נייר ערך, תיחשב פאסיבית, אף אם היא הכנסה מעסק. אלא אם כן נייר הערך הוחזק פחות משנה והוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי שימש בידי החברה בעסק או במשלח יד.	ניתן היה לטעון, בנסיבות המתאימות, כי קנייה ומכירה של נייר ערך מניבה הכנסה מעסק, ולכן אינה נכנסת להגדרת הכנסה פאסיבית של חנ"ז.	הגדרת הכנסה פאסיבית: (רווח ממכירת ניירות ערך)
לא יובא בחשבון דיבידנד שמקורו בהכנסה ששולם עליה מס זר בשיעור העולה על 15% בכפוף לשיעורי החזקה מינימאלית - בחברה משלמת הדיבידנד הוא 5% בחברה הנסחרת או 10% לפחות בחברה אחרת.	כל הכנסת דיבידנד הייתה עלולה להכניס את החברה להגדרת חנ"ז.	הגדרת הכנסה פאסיבית: (דיבידנדים)
בחישוב "רווחים שלא שולמו" ניתן להפחית דיבידנד שמקורו בהכנסה ששולם עליה מס זר בשיעור העולה על 15% במגבלות שיעורי החזקה כאמור לעיל.	בחישוב "רווחים שלא שולמו", ניתן היה להפחית דיבידנד שמקורו בהכנסה ששולם עליה מס בשיעור גבוה מ-20%.	הגדרת "רווחים שלא שולמו"
התיקון מבטל את הזיכוי הרעיוני. הדיבידנד הרעיוני ממוסה ללא התחשבות במיסוי החוץ שהיו משולמים אילו חולק הדיבידנד בפועל. אולם בעת חלוקת הדיבידנד יופחת ממנו הדיבידנד הרעיוני. הפחתה מתאפשרת רק אם שולם המס בגין הדיבידנד הרעיוני, קוּזו הפסד או נוכחה הוצאה כנגדו. במידה ושולמו מיסים במדינה הזרה בעת חלוקת הדיבידנד בפועל, ניתן זיכוי או החזר בכפוף לתנאים ומגבלות.	זיכוי רעיוני ניתן בישראל בגין מס זר שהיה אמור להיות משולם במדינה הזרה בעת חלוקת הדיבידנד לבעל המניות (לרוב הכוונה לניכוי מס במקור בחו"ל).	זיכוי רעיוני
חישוב הרווחים שעל בסיסם מחושב הדיבידנד הרעיוני ייעשה על פי דיני המס בישראל.	חישוב הרווחים שעל בסיסם מחושב הדיבידנד הרעיוני ייעשה על פי כללי חשבונאות מקובלים בישראל.	חישוב ההכנסה והרווחים לגבי חברה תושבת מדינה שאין לה אמנת מס עם ישראל
לפי דיני המס של המדינה הזרה בתוספת או הפחתה של הכנסות פטורות או הוצאות רעיוניות.	לפי דיני המס של המדינה הזרה.	חישוב ההכנסה והרווחים לגבי חברה תושבת מדינת אמנה

17.9 חברת משלח יד זרה

חוזר מס הכנסה 9/2003

כללי

בהתאם לסעיף 15(1) לפקודה, טרם תיקונו במסגרת תיקון 132, היה תושב ישראל חייב במס על הכנסתו ממשלח יד בחו"ל ובלבד שמדובר באותו משלח יד בו הוא עסק בדרך כלל בישראל. בשל הסייג האמור, היו מקרים בהם תושבי ישראל הפיקו הכנסות ממשלח יד בחו"ל מבלי לשלם מס בישראל, למרות שהם ומשפחתם חיים בישראל. מצב זה תוקן עם המעבר למיסוי על בסיס פרסונאלי.

במסגרת תיקון מס' 132 לפקודה, נקבעו גם הוראות אנטי תכנוניות (סעיף 55(5) לפקודה) שעניינן מניעת התחמקות ממס על ידי נישום תושב ישראל (בעיקר הכוונה לבעלי מקצוע חופשי) על ידי הקמת חברה בחו"ל אשר באמצעותה מנוהלת הפעילות בחו"ל.

עד אז, חברות אלה חויבו במס מקומי במדינה בה הן פעלו, ואילו תושב ישראל חויב במס (על פי רוב) רק במועד חלוקת הדיבידנד, ובתנאי שנתקבל לראשונה בישראל (קבלת הכספים בחו"ל לראשונה - פטרה במקרים רבים ממס לחלוטין).

לפי סעיף 55(5) לפקודה, הכנסה שהפיקה "חברת משלח יד זרה" הנובעת מפעילות ב"משלח יד מיוחד" (להלן לצורך סעיף זה: "החברה") משנת 2003 ואילך, יראוה כהכנסה המופקת בישראל, ובדרך זו תמוסה הכנסת החברה בישראל. לצורך כך, ובהתאם לסעיף 55(א) לפקודה, יראו את ההכנסה שהפיקה החברה כהכנסה מופקת בישראל מבלי להידרש לשאלת מקום ביצוע הפעילות העסקית או השירות כאמור בסעיף 4 לפקודה.

בעקבות תיקון מספר 198 לפקודה, נמחקה הוראת סעיף 55(5) לפקודה העוסקת בחברת משלח יד זרה והועברה לסעיף 175ב. בעקבות התיקון הוכנסו מספר תיקונים שיידונו בהמשך שעיקרם מעבר למיסוי בעל השליטה בדיבידנד רעיוני, חלף מיסוי החברה הזרה כאילו היתה חברה ישראלית.

17.9.1 כללי חברת משלח יד זרה - בהתאם לדין שחל טרם תיקון 198 (עד ליום 31.12.13)

"חברת משלח יד זרה" הינה חבר בני אדם תושב חוץ שמתקיימים בו כל אלה:

(א) אם מדובר בחבר בני אדם שהינו חברה - אזי נדרש שיהיה מדובר בחברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76(א) לפקודה; יודגש כי אפשר שחבר בני האדם יהיה גם גוף משפטי אחר מאשר חברה;

(ב) 75% או יותר מאמצעי השליטה בו מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי יחידים תושבי ישראל או בידי אזרחי ישראל תושבי האזור. לעניין המונח "אמצעי שליטה" וכן לעניין חישוב שיעור ההחזקה בעקיפין מפנה להגדרת אמצעי שליטה שבסעיף 88 לפקודה.

נציין כי במסגרת תיקון 168 נקבע כי לשם הבדיקה האם חברה היא חברת חמ"י, לא יובא בחשבון שיעור זכותו, במישרין או בעקיפין, של יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א) לפקודה, וטרם חלפו 10 שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור. לפירוט נוסף על תיקון 168 ראה סעיף 17.14 להלן.

(ג) בעלי השליטה או קרוביהם המחזיקים יחד או לחוד, במישרין או בעקיפין, ב-50% או יותר מאמצעי השליטה, עוסקים בעבור החברה במשלח יד מיוחד, במישרין או באמצעות חברה שבה הם מחזיקים במישרין או בעקיפין, באמצעי שליטה בשיעור של 50% לפחות.

(ד) מרבית הכנסותיה או רווחיה של החברה בשנת המס מקורם ב"משלח יד מיוחד". לעניין זה לא יכללו בחישוב הכנסות החברה או רווחיה, רווחי והפסדי אקוויטי, ושינויים בערכם של ניירות הערך.

בהתאם לחוזר 9/03, מועד הבחינה לעניין קיום השליטה הינו באחד ממועדים אלה: תום שנת המס, או ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שלאחריה. יודגש כי מועדים אלו אינם מנויים בסעיף 55(5) לפקודה מס הכנסה (בניגוד לכללים ברורים יותר לעניין מועדי בחינת חנ"ז אשר מפורטים בסעיף 75ב לפקודה עצמה), לפיכך ניתן לטעון כי המועד הרלוונטי הינו תום שנת המס בלבד.

"משלח יד מיוחד"

משלח יד מיוחד הינו עיסוק או מקצוע שנקבע על ידי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת. מכוח סעיף זה הותקן צו מס הכנסה (קביעת משלח יד מיוחד), התשס"ג-2003, הקובע כי רשימת המקצועות תכלול, בין השאר, את המקצועות והעיסוקים הבאים: רופאים, מרצים, מתווכים, עורכי דין, עיתונאים, רו"ח, שמאים, וכלכלנים, ובלבד שעיקר ההכנסה ממשלח היד אינה הכנסה ממכירת מלאי.

יש לציין שלא מדובר בהכרח במקצוע מוסדר או בצורת התעסקות מסוימת. כמו כן אדם יחשב בעל משלח יד מיוחד בין אם השכלתו פורמלית ובין אם לאו, בין אם עסק בכך בעבר ובין אם לאו. חברה תחשב לחברת משלח יד זרה אף אם פעילותה במשלח היד מגיעה כדי "עסק".

החייב במס

הוראות סעיף 5(5) לפקודה חלות רק על הכנסת החברה הנובעת מפעילותה במשלח יד מיוחד. מתוך הכנסות החברה כאמור, חל החייב במס רק על חלק מההכנסה החייבת לפי שיעור זכותם (במישרין ו/או בעקיפין) של בעלי המניות תושבי ישראל ברווחי החברה.

נציין כי במסגרת תיקון 168 לפקודה נקבע כי לשם קביעת גובה ההכנסה של בעלי המניות תושבי ישראל לא יובא בחשבון שיעור זכותו, במישרין או בעקיפין, של יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א) לפקודה, וטרם חלפו 10 שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור. לפירוט נוסף על תיקון 168 ראה סעיף 17.14 להלן.

לגבי שאר ההכנסות של חברת משלח היד הזרה אין קביעה כי תחשבנה כהכנסות שהופקו בישראל ומקור אותן הכנסות יקבע בהתאם להוראות סעיף 4 לפקודה.

זיכוי בגין מס זר

הוראות סעיף 5(5)(ד) לפקודה נועדה לאפשר קבלת זיכוי בגין מס זר ששולם על הכנסת חברת משלח היד הזרה. הסעיף קובע כי מסים ששולמו בחו"ל על ההכנסה שרואים אותה לפי סעיף זה כאילו הופקה בישראל בעוד שלפי סעיף 4 לפקודה היא מופקת בחו"ל, יהיו ברי זיכוי. כללי חישוב הזיכוי יהיו בהתאם להוראות פרק שלישי חלק י' - הקלה ממיסי כפל.

יש לשים לב שלצורך הזיכוי לפי סעיף 5(5)(ד) לפקודה, יש להתחשב רק בחלק היחסי מהמס הזר ששילמה חברת משלח היד הזרה בגין הכנסותיה החייבות במס בישראל הנחשבות מכוח סעיף זה כהכנסות שהופקו בישראל.

יצויין כי במידה וחברת משלח יד זרה חילקה דיבידנד לחבר בני אדם תושב ישראל, שמקורו בהכנסות שנחשבות כמופקות בישראל, ניתנה מס במקור מהדיבידנד במדינת החוץ, יחולו הוראות סעיף 207 לפקודה. משמעות הדבר היא כי הסכום שנוכה במקור מהדיבידנד יתווסף לסך הזיכוי המגיע כנגד מס החברות שיוטל על הכנסות חברת משלח היד הזרה.

הכנסות הנחשבות כמופקות בישראל

לגבי חלק מההכנסה שרואים אותו כמופק בישראל, רואים את חברת משלח היד הזרה כאילו השליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל. כלומר, רואים את החברה כאילו היא תושבת ישראל, רק לגבי הכנסותיה הנחשבות כמופקות בישראל ולגבי דיבידנד המחולק מהכנסותיה הנחשבות כמופקות בישראל.

המשמעות היא שהכנסות כאמור ימוסו כהכנסות חברה תושבת ישראל החייבות במס חברות בשיעור של 25% בשנת 2013 והחל משנת 2014 26.5% (לפירוט נוסף ראה סעיף 17.4 לעיל).

כל דיבידנד המחולק מהכנסות אלה לחבר בני אדם תושב ישראל ייחשב כדיבידנד שחילקה חברה תושבת ישראל, שמקורו בהכנסות שהופקו בישראל, קרי לא ייכלל בהכנסתה החייבת (לפי סעיף 126(ב) לפקודה). כל דיבידנד המחולק מהכנסות הנחשבות כמופקות בישראל ליחיד תושב ישראל יחויב במס בשיעור 30% במידה וחולק לבעל מניות מהותי (לפי סעיף 125(2)) ובמקרים אחרים בשיעור של 25% לפי סעיף 125(1) לפקודה.

יחד עם זאת, ובהתאם להנחיות מס הכנסה כפי שפורסמו בחוזר מס הכנסה מס' 9/2003, דיבידנד המחולק מהכנסות הנחשבות כמופקות בישראל לחברה תושבת חוץ, לא יחשב כדיבידנד המחולק מהכנסה המופקת בישראל, עד למועד חלוקתו לבעלי מניות תושבי ישראל (למרות שבחישוב "הכנסה של בעלי מניות תושבי ישראל" הכנסה כאמור תיכלל). בעת חלוקתו של הדיבידנד לתושבי ישראל יחולו ההוראות כאמור לעיל.

בחוזר מס הכנסה מס' 9/2003 ניתן למצוא פירוט נוסף לגבי אופן קביעת ההכנסה החייבת, קביעת שנת המס לעניין חישוב מרבית ההכנסה וכן חובות הדיווח. בנוסף, ישנן בחוזר דוגמאות ליישום הוראות סעיף 5(5) לפקודה.

17.9.2 שינויים בכללי חברת משלח יד זרה - הדין לאחר תיקון 198 (החל מיום 1.1.14).

תיקון 198 לפקודה שינה באופן מהותי את כללי החמ"ז כדלקמן:

1. מיסוי דיבידנד רעיוני - עד לתיקון ראו הכנסה שמופקת על ידי חמ"ז כהכנסה שהופקה בישראל. לאחר התיקון, השינויים הינם כדלקמן:

א. בעל מניות תושב ישראל שהוא בעל שליטה בחברת משלח יד זרה שיש לה רווחים שהופקו או נצמחו ממשלח יד מיוחד, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים, ויחול עליו שיעור המס הקובע בסעיף 126(א) (נכון לשנת 2016 - 25%).

ב. לעניין קיזוז הפסד כמשמעותו בסעיף 28 יראו את הדיבידנד כהכנסה ממשלח יד.

ג. לעניין בעל מניות שאינו בעל שליטה יחולו הוראות סעיף זה רק במועד התשלום בפועל.

ד. בעל מניות שזכאי להטבות לפי הוראות סעיף 14(א) בשל היותו תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק, יינתנו לו ההטבות לפי אותו סעיף בשל חלקו היחסי ברווחי חברת משלח היד הזרה אשר הופקו או נצמחו בחוץ לארץ, כל עוד טרם חלפו עשר שנים הממועד שהיה לתושב ישראל.

2. זיכוי בגין הדיבידנד הרעיוני:

- א. חלה במדינת המושב של חברת משלח היד הזרה חובת תשלום מס חברות זר, ייתכן זיכוי כנגד המס החל על הדיבידנד הרעיוני, בגובה המס הזר ששולם בפועל בידי החברה, כשהוא מוכפל בשיעור הזכויות של בעל המניות תושב ישראל ברווחים ממשלח יד מיוחד של חברת משלח היד הזרה.
- ב. סכום הזיכוי לא יעלה על המס שבעל מניות חייב בו בישראל על הכנסתו החייבת.
3. מיסוי הדיבידנד שיחולק בפועל מתוך רווחים ממשלח יד מיוחד – בעת חלוקה כאמור, יחולו ההוראות הבאות:

א. היה בעל המניות חברה תושבת ישראל שאינה חברת בית כמשמעותה בסעיף 64, חברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א, או חברה להחזקת נכסי נאמנות כהגדרתה בסעיף 75ג-1 (1) יופחת מהדיבידנד המס ששולם בפועל על ידי בעל המניות על הדיבידנד הרעיוני לאחר שהופחת ממס זה הזיכוי ממס זר כאמור לעיל בסעיף 2, אם לא חייב את החברה לשלמו. הדיבידנד לאחר ההפחתה כאמור יחויב במס בהתאם להוראות סעיף 126(ב).

(2) בעת תשלום דיבידנד בפועל ליחיד בעל שליטה בחברה תושבת ישראל, כאמור ברישה, מתוך רווחים ממשלח יד מיוחד ששולם עליהם מס לפי האמור לעיל, ייתכן זיכוי בגובה המס הזר ששילמה חברת משלח היד הזרה בשל חלוקת הדיבידנד לחברה תושבת ישראל.

ב. היה בעל המניות חברת בית, חברה משפחתית או חברה להחזקת נכסי נאמנות, או יחיד, יופחת מהדיבידנד המס ששולם בפועל על ידי בעל המניות לאחר שהופחת ממס זה הזיכוי ממס זר כאמור לעיל, אם לא חייב את החברה לשלמו. הדיבידנד לאחר ההפחתה כאמור יחויב במס לפי הוראות סעיף 125 ויחולו הוראות סעיף 204, ובלבד ששיעור המס שישולם לפי פסקה זו ולפי האמור בסעיף 1 לעיל (הדן בדיבידנד רעיוני), לא יעלה על השיעור המרבי הקבוע בסעיף 121 ובתוספת המס הקבוע בסעיף 121.

4. תיקון הגדרת "דיני המס החלים" – התיקון קובע כי כאשר מדובר ב"מדינת אמנה" (מדינה גומלת), סכומי ההכנסה, ההכנסה החייבת והרווחים, לעניין הרווחים שלא שולמו, ההכנסה הפסיבית ורווחים הנובעים מהכנסה פסיבית, יכללו גם דיבידנד או רווח הון גם אם הם פטורים ממס או שאינם הכנסה לפי דיני המס באותה המדינה, למעט רווח הון במסגרת שינוי מבנה שמהותו דחיית אירוע מס ואינו כולל חילופי מקרקעין במקרקעין, לרבות שינוי מבנה מסוג שקבע המנהל; ולא יכללו הוצאות רעיוניות או הוצאות המחושבות על בסיס קביעת עלות חדשה של נכס שלא שולמה בפועל, וכן עלות המתבססת על קביעת שווי חדש של נכס (step-up), דהיינו סכומים שנוכו לצורך מס באותה מדינה שאינם מוכרים כהוצאה או כניכוי לפי כללי חשבונאות מקובלים, כאמור בפסקאות משנה (א) עד (ה) שלהלן:

(א) ריבית רעיונית;

(ב) תמלוגים רעיוניים;

(ג) פחת בשל קביעת בסיס עלות חדש בלי שזו שולמה;

(ד) פחת מעבר לעלות ששולמה בפועל;

(ה) הוצאות נוספות כפי שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת.

כאשר מדובר במדינה שאינה מדינת אמנה (מדינה שאינה גומלת), סכום הרווחים שלא שולמו, סכום ההכנסות הפסיביות וסכום הרווחים הפסיביים יחושבו בהתאם לדיני המס בישראל וזאת חלף כללי חשבונאות מקובלים בישראל.

17.10 מחירי העברה בעסקה בינלאומית

במסגרת הרפורמה במס הכנסה (תיקון מספר 132) נקבע בסעיף 85א לפקודה כי בעסקה בינלאומית, בה מתקיימים בין צדדים יחסים מיוחדים, שבשלהם נקבע מחיר שונה או תנאים אחרים שונים מאלו שהיו נקבעים אלמלא היחסים המיוחדים, באופן שהופקו מהעסקה פחות רווחים, יש לדווח על העסקה לצרכי מס, כאילו נעשתה לפי תנאי שוק.

קביעה זו נועדה למנוע הסטת רווחים בין צדדים קשורים למדינה בה שיעור המס נמוך יותר. ביום 29 בנובמבר 2006 פורסמו תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006 ביחס לחובת ביצוע חקר תנאי שוק וחובת דיווח על עסקאות בינלאומיות (כהגדרתן בסעיף) בהתאם לתנאי שוק. התקנות חלות על עסקה בינלאומית אשר נעשתה מיום פרסום התקנות ואילך.

באוקטובר 2007 פורסם **טופס 1385 "הצהרה על עסקאות בינלאומיות כמשמעותן בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה"**. הטופס מהווה נספח לדוח השנתי המוגש לרשות המיסים החל משנת מס 2007 ואילך. החל מהשנה האמורה חלה חובה לפרט בדוח השנתי על ביצוע עסקאות בינלאומיות

בהתאם לתנאי השוק וכן לצרף את הנספח האמור בו יצהיר הנישום כי עסקאות עם הצדדים הקשורים בחו"ל נערכו בתנאי שוק כפי שאלה נקבעו והוגדרו בפקודה ובתקנות. בהקשר זה ראה גם פרק 23 למדריך המס.

הנחיה מקצועית בנושא עמדת רשות המסים בדבר השלכות המס במקרה של שינוי מודל עסקי בחברות בעלות מפעל בתחומי הטכנולוגיה

להלן תמצית מהנחיה מקצועית שפרסמה רשות המסים ביום 8 ביולי 2010 בדבר עמדת רשות המסים בדבר השלכות המס במקרה של שינוי מודל עסקי בחברות בעלות מפעל בתחומי הטכנולוגיה.

ההנחיה נתפרסמה בעקבות התוודעותן של רשויות המס לחברות רבות במשק הישראלי, בעיקר חברות העוסקות בטכנולוגיה עילית, אשר ביצעו או מתכוונות לבצע שינוי במודל העסקי, הכולל העברת סיכונים ונכסים בלתי מוחשיים מהחברה הישראלית לצד קשור.

במסגרת זו, תחת ייצור ומכירת מוצרים ודיווח על ההכנסות ממכירת המוצרים כהכנסות חייבות במס בישראל, בוחרות החברות, בין היתר, לעבור לפעול כנותנות שירותים עבור חברות תושבות חוץ, תמורת כיסוי ההוצאות בתוספת מרווח מסוים (קוסט פלוס). שינוי המודל העסקי יכול להתבצע גם בשלבי הפיתוח ועוד קודם שהחברה החלה לייצר את מוצריה.

השלכות הנובעות משינוי המודל העסקי

העברת הבעלות על הנכסים הבלתי מוחשיים לרבות קניין רוחני: עד לשינוי המודל העסקי עסקה החברה הישראלית ("החברה הישראלית" או "החברה המעבירה") בעיקר בפעילות של מחקר ופיתוח עבור עצמה והבעלות על הנכסים הבלתי מוחשיים, אשר יצרו את הזכות להכנסות ולתזרימי מזומנים, היו בידה. במסגרת שינוי המודל העסקי, הזכויות בנכסים הבלתי מוחשיים מועברות לחברה קשורה ("החברה המקבלת"), והיא עתה הבעלים שלהם. החברה המעבירה ממשיכה לעסוק באותה הפעילות של מחקר ופיתוח בעבור החברה המקבלת. העברת הזכויות בנכסים הבלתי מוחשיים כאמור, מעבירה את הזכויות להכנסות, לרווחים ולתזרימי המזומנים הנובעים מאותם נכסים בלתי מוחשיים. הנכסים הבלתי מוחשיים המועברים מעניקים לחברה המקבלת פלטפורמה מתאימה להמשך פעילותה ואת הזכות לתזרימי מזומנים מאותם נכסים.

עמדת רשות המסים בנושא שינוי מודל עסקי

שינוי מודל עסקי עשוי להשפיע על חבות המס של החברה המעבירה במספר מישורים כדלקמן:

- רווח הון בגין הנכסים אשר הועברו - במסגרת שינוי המודל העסקי, פעילות כלשהי ו/או העסק החי ו/או נכסים מוחשיים ו/או הנכסים הבלתי מוחשיים, בין אם רשומים בספרי החברה הישראלית ובין אם לאו, יוצאים מרשות החברה הישראלית. מהלך זה נופל בגדר מכירה המחייבת דיווח על רווח הון, בהתאם להוראות הפקודה.
- תמלוגים בגין הנכסים אשר לא נמכרו - ככל שנותרו בבעלות ו/או בשליטת החברה הישראלית נכסים בלתי מוחשיים אשר לא הועברו, והחברה הישראלית מעניקה לחברה המקבלת ו/או לחברות קשורות אחרות בקבוצה זכות להשתמש בהם, בין אם קיים חוזה ובין אם לאו, הרי שיש לזקוף לחברה הישראלית הכנסות מתמלוגים.
- דיבידנד בעין - דיבידנד בעין הינו דיבידנד המשולם ברכוש. כאשר החברה הישראלית מוציאה מרשותה נכסים, ביניהם נכסים בלתי מוחשיים, יש לראות במהלך זה חלוקה של נכסי החברה הישראלית לבעלי מניותיה, אשר תסווג כהכנסה מדיבידנד בידי בעלי המניות (בנוסף לאירוע ההון בידי החברה המעבירה). במקרה כאמור, גובה ההכנסה החייבת בקרב בעלי המניות יהיה שווי השוק של הנכסים אשר יצאו מהחברה הישראלית ללא דיווח על רווח הון, כאמור לעיל.

תוצאת המס

חבות המס הנוצרת בעסקת שינוי מודל עסקי נקבעת בהתאם למישורים הבאים:

- זיהוי הנכסים שהועברו במסגרת שינוי מודל עסקי - העברת הנכסים יכולה להיות במסגרת כל אחת מהאפשרויות שצוינו לעיל.
- סיווג העסקה - יש לסווג את העסקאות הנובעות משינוי מודל העסקי בהתאם לאפשרויות המצוינות לעיל. סיווג העסקה יבחן בהתאם לחוזה בין הצדדים ובעיקר למהות הכלכלית של העסקה.
- קביעת התמורה - יש לקבוע את התמורה בגין העברת הנכסים המדווחים והבלתי מדווחים בהתאם לסיווג שנעשה וכן יש לקבוע את התמורה הנאותה להמשך ההתקשרות בין הצדדים. התמורה תקבע בהתאם לשווי השוק - כללי אורך הזרוע, קרי, בהתאם למחיר שיש לצפות לו בעסקה של מוכר מרצון לקונה מרצון ומבלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים ביניהם, כאילו העסקה הייתה בין צדדים לא קשורים.

- זיהוי הנכסים אשר לא הועברו במסגרת שינוי המודל העסקי - אשר החברה המקבלת עושה בהם שימוש לא במחיר שוק - בגין נכסים כאמור, יש לקבוע מחיר לגובה התמלוגים בהתאם לתנאי השוק.
 - זיהוי הנכסים אשר הועברו על ידי החברה הישראלית במסגרת שינוי המודל העסקי לחברה הקשורה ו/או חברות אחרות בקבוצה שלא במחיר שוק. בגין נכסים כאמור, יש לזקוף לבעלי המניות בחברה הישראלית הכנסה מדיבידנד.
- במסגרת הנחיות הפעולה שפרסמה הרשות נזכר כי במידה ופקיד השומה סבור כי מדובר במכירה של כלל פעילות המפעל או של נכסים ספציפיים על פקיד השומה לסווג את העסקה כעסקה הונית ולקבוע את התמורה בעסקה בהתאם להוראות חלק ה' לפקודה ולפי סעיף 85א לפקודה והתקנות מכוחו. בנוסף, צוין כי על פקיד השומה לבחון האם קיים טעם כלכלי בביצוע שינוי המודל העסקי, והאם אין מדובר בעסקה מלאכותית שכל תכליתה הפחתת מס בלתי נאותה, הן בהקשר של הפחתת רווח ההון במכירה והן בהקשר של קביעת הנכסים המזכים בתמלוגים ושיעור התמלוגים בגינם.

להרחבה בנושא ראה הנחיה מקצועית שפרסמה רשות המסים ביום 8 ביולי 2010.

17.11 סיכול תכנוני מס המבוססים על אמנות למניעת כפל מס

חוזר מס הכנסה 3/2001

בעידן הסחר הבינלאומי, עידן של ניידות אנשים, סחורות, הון ושירותים, מתעורר הצורך למנוע מיסוי יתר של הכנסות הניתנות למיסוי על פי דיני המס של יותר ממדינה אחת. אמנות למניעת כפל מס הן הסכמים בין מדינות בהם נקבעים כללים למיסוי הכנסות שיש להן זיקה ליותר ממדינה אחת (להלן: "אמנות מס"). מטרת אמנות המס היא בראש ובראשונה למנוע חיוב כפול במס ולמנוע התחמקות מחיוב במס. לשם כך קובעות אמנות המס כללים והסדרים לחלוקת הזכות להטיל מסים על הכנסות מסוגים שונים בין המדינות המתקשרות. הבסיס לתחולת אמנות מס וקבלת הטבות לפיהן הוא תושבות הצדדים באחת מן המדינות שהן צד לאמנה (להלן: "מדינה מתקשרת"). סוג ההטבה או ההקלה נקבע בהתאם לסוג ההכנסה או התשלום.

עד היום חתמה מדינת ישראל על אמנות מס עם 35 מדינות שונות (נכון למועד פרסום החוזר - פ.ק.). לאחר חתימתן עוברות אמנות המס הליך אשרור בכל אחת מן המדינות המתקשרות, על פי דיניה. בישראל נקלטות האמנות בדין הפנימי בצו של שר האוצר הניתן מכוח סעיף 196 לפקודה. במרוצת השנים ועם התגברות החשיפה לשוק העולמי נוצרו תכנוני מס בינלאומיים, בין היתר, תוך שימוש בהוראות הקבועות באמנות מס. הצבת הגבול בין תכנון מס שהוא לגיטימי לבין תכנון המהווה ניצול פסול של אמנות היא משימה סבוכה ומורכבת. גישת רשויות המס הנה כי שימוש באמנות מס לצורך קבלת הטבות או הטבות במס בדרך שעורכי האמנה לא התכוונו לה מהווה ניצול פסול של אמנות ("treaty abuse"). ביצוע פעולה או פעילות מסוימת ללא הגיון כלכלי מהותי במטרה לזכות בהטבות הנובעות מאמנות מס ייחשב אף הוא לניצול פסול של אמנות מס. בחוזר זה ניתן למצוא מספר דוגמאות לתכנוני מס בתחום המיסוי הבינלאומי המבוססים על ניצול הוראות הנכללות באמנות מס.

מטרת החוזר הנה להציג דרכים אפשריות בהן ניתן לתקוף ולסכל תכנוני מס בלתי ראויים.

תכנוני מס המבוססים על אמנות מס

רבים מתכנוני המס במישור הבינלאומי מבוססים על רשת אמנות המס בה קשורות מדינות, לעיתים תוך היזקקות להוראה מקלה בדין המס הפנימי במדינה. במסגרת זו ינקוט תושב של מדינה מסוימת באמצעים ובפעולות על מנת להקנות לעצמו או לפעילותו זיקה למדינה אחרת במטרה לזכות בהטבות או בהקלות על פי דיניה, ובין היתר, על בסיס אמנות מס שאותה מדינה אחרת צד להן. באמצעות פעולה זו, המוכרת בשם "treaty shopping", מבקש האדם לזכות בהקלה או בהטבה שלא היה זכאי לקבלה בעצמו.

דרכים לסיכול תכנוני מס המבוססים על אמנות למניעת כפל מס

ההתמודדות עם תכנוני מס על בסיס אמנות מס נעשית בדרכים שונות ובבסיסה השאיפה למנוע התחמקות מתשלום מס והפרת איזון המיסוי שבין המדינות. להלן נפרט בתמצית מספר דרכים להתמודדות עם תכנוני מס המבוססים על אמנות למניעת כפל מס, כפי שעולה מהחוזר:

בחינת התושבות - אמנות מס מעניקות הטבות בהתאם למדינת התושבות של אדם. כאשר מועלית הטענה כי אדם הוא תושב מדינה מתקשרת לצורך החלת הוראות אמנות מס, יש לבחון את התושבות מבחינה עובדתית ומשפטית.

סעיפי הגבלת הטבות - ישנן אמנות מס הכוללות סעיפים הדנים בהגבלת הטבות "Limitation of Benefits" (LOB). באופן כללי, נועדו סעיפים אלו להוות "שומרי סף" ולמנוע קבלת הטבות על

ידי מי שאינם ראויים לכך. תוכנם של סעיפי LOB והתנאים המפורטים בהם משתנים מאמנה לאמנה, בהתאם להסכמת המדינות המתקשרות.

איתור "בעל הזכות שבישור" ("Beneficial Owner") - ישנן אמנות מס בהן מותנית הזכאות לקבלת הטבות מכוח האמנה בכך שתושב המדינה המתקשרת המקבל את ההכנסה הוא בעל הזכות שבישור לקבלה, דהיינו: הוא בעל הזכות הכלכלית המהותית להנות ממנה.

לעתים נכללות תניות אלו במסגרת סעיף "הגבלת ההטבות" הכללי, אשר קובע כי ההטבות מכוח האמנה תישללנה מתושב מדינה המפיק הכנסה ממקורות שבמדינה המתקשרת האחרת אם שיעור מסוים מהזכויות שבישור בו הנם, במישרין או בעקיפין, בידי מי שאינם תושבי אחת המדינות המתקשרות (דוגמא: סעיף 125(א) לאמנה בין ישראל וארה"ב), או כאשר שיעור מסוים מההכנסה המתקבלת משמש בעיקרו, במישרין או בעקיפין, למילוי התחייבויות כלפי מי שהנם תושבי מדינה שאינה מדינה מתקשרת (דוגמא: סעיף 125(ב) לאמנה בין ישראל ומקסיקו).

לעתים נקבעות הוראות מיוחדות לגבי פריטי הכנסה כלשהם, בדרך כלל דיבידנד, ריבית או תמלוגים. הטבה לגבי פריט הכנסה זה תינתן רק אם מקבל ההכנסה הוא בעל הזכות שבישור לקבלה (לדוגמא: סעיפים 10, 11 ו-12 לאמנה בין ישראל וצרפת).

בנסיבות מתאימות, רשאית מדינה מתקשרת לטעון כי מקבל התשלום אינו בעל הזכות שבישור לקבלו גם בהעדר הוראה באמנה, ולשלול עקב כך הטבות והקלות מכוח האמנה.

פרשנות אמנות מס - באמנות המס שמדינת ישראל צד להן נקבע על פי רוב כלל פרשנות הקובע כי, לצורך יישום הוראות האמנה בידי מדינה מתקשרת, תהא לכל מונח שלא הוגדר באמנה המשמעות שיש לו לפי דינייה הפנימיים של המדינה המתקשרת, אלא אם משתמע אחרת מן ההקשר. בנוסף על כללי פרשנות שנקבעו באמנות, ניתן להסתמך במלאכת הפרשנות על כללי פרשנות שמקורם במשפט הבינלאומי ובדין המדינתי.

כאשר מתעורר ספק באשר לפרשנות הוראה באמנה יש לבחנה בהתאם לכללי הפרשנות שנקבעו באמנה ובהתאם לכללים המקובלים לפירוש אמנות מס. קו מנחה בפירוש הוראות אמנה הוא כי אמנות מס לא נועדו לשמש כאמצעי להתחמקות מתשלום מס על הכנסה, כפי שמצוין בפתח של אמנות רבות.

החלת נורמות אנטי תכנוניות - הגישה המקובלת במדינות רבות היא כי ניתן להחיל נורמות אנטי תכנוניות שמקורן בדין הפנימי לצורך סיכול תכנוני מס פסולים המבוססים על אמנות מס. זהו המצב למשל בקנדה, באוסטריה ובשווייץ.

במקרים מתאימים, ניתן לשלול הטבות והקלות הניתנות מכח הסכם (אמנות מס) בהסתמך על נורמות אנטי תכנוניות שמקורן בדין הישראלי.

מספר הוראות אנטי תכנוניות שולבו בחקיקה הפיסקלית הישראלית, כגון: סעיף 86 לפקודה, המקנה סמכות להתעלם מעסקה או פעולה מלאכותית או שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות או סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963, הקובע הוראה דומה.

בפס"ד ינקו-וייס 20 אשר ניתן ביום 30.12.07, עסקו בשאלה האם ניתן להשתמש בהוראות האנטי תכנוניות, כדוגמת סעיף 86 לפקודה, כאשר נעשה שימוש לרעה בהוראות האמנה למניעת כפל מס. חברת ינקו-וייס החליטה בשנת 1999 להגר את תושבותה מישראל לבלגיה וזאת באמצעות העברת רישומה, פעילותה וניהולה. הגירת החברה מישראל לבלגיה יצרה לחברה יתרונות מיסוי. רשות המיסים החליטה להתעלם מהחלטתה זו של החברה וטענה כי יש לראות בחברה כתושבת ישראל. רשות המיסים תמכה את טענתה בכך שאין טעם כלכלי של ממש במעבר וכי מטרתה העיקרית של החברה היתה הפחתת מס בלתי נאותה.

כבוד השופט אלטוביה קיבל את עמדת רשות המיסים וקבע כי לרשות המיסים האפשרות להחליט כי עסקה שעשה נישום ישראלי הינה "מלאכותית" וככזו יש למסות את הנישום בהתעלם מהעסקה. זאת, גם כאשר מדובר בפעולה שאינה קשורה רק לישראל אלא גם למדינה נוספת עימה יש לישראל אמנה, ובפרט כאשר באמנה אין הוראה אנטי תכנונית דומה.

20 בש"א 5663/07 ינקו-וייס אחזקות (1996) בע"מ נ' פקיד שומה חולון מיסים כב/1 (פברואר 2008) ה-23, עמ' 23.

17.12 בעל זכות שביושר

עיקרי חוזר מס הכנסה 22/2004

1. כללי

חוזר מ"ה 22/2004 עוסק באחת מדרכי ההתמודדות עם תכנוני מס הנעדרים היגיון כלכלי מהותי ואשר נועדו לנצל לרעה את ההקלות הקבועות באמנות למניעת כפל מס בדרך שעורכי האמנה לא התכוונו לה.

שלוש אמנות המודל המוכרות (או"ם, ארה"ב, OECD) עושות שימוש בעקרון של "בעל הזכות שביושר" (Beneficial Owner) כאחת מדרכי ההתמודדות עם תופעה זו, על ידי הקביעה כי רק "בעל הזכות שביושר" זכאי להנות מהטבות מסוימות של האמנה, או מהטבות האמנה כולן. עמדת רשויות המס היא, כפי שעולה מן החוזר, כי ניתן להשתמש בעקרון זה גם כאשר הדבר אינו מצויין במפורש במסגרת האמנה הנדונה.

כאמור, הגבלת ההטבות ל-"בעל הזכות שביושר" יכולה להיכלל בהוראות האמנה לגבי תשלומי הכנסות פאסיביות (תמלוגים ריבית ודיבידנד), לגבי רווחי הון הדומים במהותם להכנסות פסיביות, או כחלק מסעיפי הגבלת ההטבות הכלליים המופיעים באמנה. סעיף דומה יכול להיכלל גם במסמכים הנלווים לאמנה, כגון פרוטוקולים או דברי הסבר.

המונח "בעל זכות שביושר" אינו מוגדר ברוב אמנות המס בעולם ולכן, בהתאם לסעיף 3(2) לאמנת המודל של ה-OECD יש לפנות לדין הפנימי של המדינה המעורבת. עם זאת, גם הדין הפנימי ברוב המדינות אינו כולל הגדרה מדויקת לביטוי, וכך המצב גם בישראל. עמדת רשויות המס הינה כי יש להקנות למונח משמעות עצמאית לעניין אמנות מס, בהקשר של עקרונות מיסוי בינלאומי ובהתאם למטרות אמנות המס והמטרה של מניעת ניצול לרעה של אמנות מס בפרט.

2. משמעות המושג "בעל זכות שביושר" באמנות

הגישה הרווחת היא כי אין לייחס למונח זה משמעות טכנית צרה, אלא שיש לפרשו בהקשרו לאור מטרות האמנה, ובכלל זה מניעת כפל מס מצד אחד, ומניעת התחמקות ממס מצד שני.

כאשר המקבל המידי מקבל את התשלום באופן זמני בלבד ובמטרה להעבירו לאחר, במקרים כגון סוכן או מיופה כח, אין חשיפה לכפל מס ולכן אין הצדקה להקלות האמנה. באופן דומה, חברת צינור המשמשת להעברת כספים לנהנה האמיתי שהינו תושב מדינה אחרת אינה זכאית להקלות האמנה.

לגבי חברות צינור קובע דוח ה-OECD בנושא זה משנת 1986 כי חברת צינור לא תיחשב כבעלת הזכות שביושר אם מלבד הבעלות הפורמלית בנכס סמכויותיה לגבי מוגבלות באופן שניתן לראות בה נאמן או מי שפועל עבור אחר.

עמדת משרד האוצר של הולנד בנושא היא כי השימוש במונח בעל הזכות שביושר באמנת מס נועד לבטא את כוונת המדינות המתקשרות כי החלת סעיפים באמנה לא תיעשה על בסיס הצורה, אלא שההטבות תינתנה רק אם הנישום הוא הנהנה הסופי והאמיתי מהתקבול. כך למשל מבני Back to Back אינם מזכים בהטבות האמנה, ובאופן דומה גם מקרים בהם מקבל התשלום מחויב מתוקף חוזה להעבירו לאחר לא יזכו בהטבות.

3. משמעות המושג "בעל זכות שביושר" סקירת פסיקה בעולם

בחוזר מס הכנסה ניתנת גם סקירת פסיקה בעולם אשר ממנה ניתן ללמוד כי "בעל הזכות שביושר" בתקבול או בנכס נקבע בהתאם לסממנים כלכליים ולא בהתאם לסממנים פורמליים כדוגמת רישום משפטי. בעל הזכות שביושר הוא זה אשר נהנה, מכל הזכויות הכרוכות בשליטה או בבעלות על נכס מסוים והוא זה אשר נהנה מהשבחת הנכס מצד אחד, ונושא בסיכון של אובדנו או שחיקתו מצד שני. כך גם בעל הזכות שביושר הוא זה אשר קובע את אופן ומידת השימוש בזכות או בנכס, לרבות בפירות או בתשואה המתקבלים עליהם.

לגבי חברות ביניים המקבלות תשלומים ומעבירות אותם לחברות אחרות, ניתן לומר כי בנסיבות בהן לחברה המקבלת אין פעילות עסקית, אין נכסים משמעותיים מלבד הנכס המניב את התשלום המועבר, וכאשר היא מוגבלת בשליטה בכספים ובנתיבי ההשקעה שלהם אין לראות בחברת הביניים כ-"בעל הזכות שביושר" וניתן בהתאם לשלול מחברה זו את הטבות האמנה.

4. "בעל זכות שביושר" בתשלום

לגבי סעיפים 10, 11 ו-12 לאמנת המודל של ה-OECD הדנים בתשלומי דיבידנד, ריבית ותמלוגים, יש לבחון את הבעלות שביושר בתשלום עצמו של ההכנסה במנותק מבחינת הבעלות והשליטה בנכס הבסיס שבזיקה אליו נעשה התשלום. כך למשל אין הכרח כי בעל הזכות שביושר בתמלוגים מכח זיכיון או זיכיון משנה יהיה בעל הזכות שביושר בקניין הרוחני. עם זאת, במרבית המקרים קשה יהיה לנתק את זכות הבעלות שביושר בתשלום מזכות הבעלות שביושר בנכס הבסיס ועל כך ייבחן גם גורם זה.

5. נושאים אחרים

מקרים בהם לא כלולה באמנה הוראה מפורשת בנושא

כפי שצוין, עמדת רשויות המס כפי שעולה מחוזר זה היא כי מכיוון שהקריטריון של בעל הזכות שביושר נתפס כחלק מהעיקרון הבסיסי הרחב בדבר מניעת ניצול לרעה של אמנות מס, ניתן לבדוק מכוחו מיהו הבעלים שביושר אף אם לא מצויינת באמנה דרישה מפורשת לכך.

נורמות אנטי תכנוניות אחרות

דרישת "בעל הזכות שביושר" הנה רק אחד מהאמצעים למניעת ניצול לרעה של אמנות המס. קריטריון זה אינו ממצה את העקרון הרחב ואינו שולל הפעלת כלים אנטי תכנוניים אחרים, השאובים מהדין הפנימי או מדין המיסוי הבינלאומי ובהם מבחן המטרה הכלכלית, עדיפות המהות על פני הצורה, גישת פיצול/איחוד עסקאות וכו'.

נטל ההוכחה

בפסקי דין שונים נקבע כי סרוב לספק מידע ונתונים אודות מקבל התקבול ואודות השימוש שנעשה בתקבול, יכול להצדיק סרוב של רשויות המס לראות בנישום המקבל "בעל הזכות שביושר" לצורך מתן הקלות האמנה.

6. הנחיות לפעולה

גורמים רבים יכולים ללמד על כך שישות מסוימת אינה בעלת הזכות שביושר או שהיא מהווה צינור להעברת תשלומים לאחר.

כאמור, רק הנהנה הסופי והאמיתי זכאי להטבות האמנה, ולכן יש לוודא שמקבל התשלום הוא אכן הנהנה האמיתי ולא "ישות צינור". בין יתר הגורמים ניתן למנות:

- (1) פעילות עסקית מינימלית.
- (2) קיום נכסים מינמליים.
- (3) נושא משרה עם תפקיד מוגבל ולא מהותי.
- (4) בעלות חולפת/זמנית בתקבולים.
- (5) העדר הצדקה לקיום מבנה חברות מסוים מלבד המטרה של חיסכון במס.
- (6) מתן הלוואות Back to Back בשיעורי ריבית זהים והסדרי פרעון מקבילים.
- (7) שעבוד נכסים על ידי אחר כנגד הלוואות או מתן ערבויות של אחר בדרך אחרת.
- (8) ישות אחרת נוטלת את הסיכונים הכלכליים.
- (9) לישות אחרת השליטה על הסכומים המועברים והיכולת להחליט על גורלם ועל השימוש בהם.
- (10) התקבולים אינם נחשבים כהכנסה חייבת במס אצל ישות הביניים במדינת תושבותה.
- (11) קיום התחייבות חוזית או אחרת להעברת תקבולים לגורם אחר.
- (12) העברה שיטתית ונמשכת של תקבולים לגורם אחר אף ללא התחייבות פורמלית.

17.13 אדם שחדל להיות תושב ישראל

במסגרת הרפורמה במס הכנסה (תיקון מספר 132) הוטל חיוב במס על נכסים של אדם שחדל להיות תושב ישראל ("מכירה רעיונית").

להרחבה בעניין זה ראה סעיף 11.8 למדריך המס.

17.14 פטור לתושבים חדשים ותושבים חוזרים

ביום ה-9 לספטמבר 2008 התקבל בכנסת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מספר 168 והוראות שעה), התשס"ח-2008 ("התיקון" או "תיקון 168"). במסגרת התיקון גובשה רפורמה אשר מרחיבה את ההטבות וההקלות לעולים חדשים ולתושבים חוזרים.

תחולת התיקון (למעט במקרה בו נאמר במפורש אחרת בסעיף) הנה על מי שהיה לעולה חדש או תושב חוזר ותיק ביום 1.1.07 ואילך. להלן נפרט את עיקרי ההוראות טרם התיקון (חוזר מס הכנסה 17/2002) ולאחר התיקון.

17.14.1 עיקרי ההוראות טרם התיקון (חוזר מס הכנסה 17/2002)

פטור על הכנסות פאסיביות

יחיד שנעשה תושב ישראל לראשונה (לרבות תושב חוזר), יהא זכאי לפטור ממס על הכנסות מריבית, קיצבה, דיבידנד, דמי שכירות ותמלוגים שאינם הכנסה מעסק ומקורן בנכסים מחוץ לישראל אשר היו לו לפני שהיה לתושב ישראל ושנותרו בידיו לאחר שהיה לתושב ישראל. זאת, למשך 5 שנים מהיום שבו נעשה תושב ישראל.

כתושב חוזר לעניין זה, ייחשב מי ששהה דרך קבע בחו"ל במשך 3 שנים רצופות לפחות מהיום שבו חדל להיות תושב ישראל, והפטור יינתן לגבי נכסים מחוץ לישראל שרכש בתקופת שהותו מחוץ לישראל לאחר שחדל להיות תושב ישראל.

יצויין שמועד שינוי התושבות (מתושב חוץ לתושב ישראל או להיפך) ייקבע לפי מבחן מרכז החיים. מדובר בהקלה שעומדת לרשותו של העולה החדש והתושב החוזר, אלא אם כן הנ"ל יבקשו אחרת לעניין ההכנסה כולה או מקצתה.

הספירה היא של שנים קלנדריות ולא של שנות מס. פטור שיש לתת לחלק משנת מס יחושב באופן יחסי עפ"י חלק השנה בה היה זכאי התושב החדש לפטור, אלא אם ניתן לזהות בוודאות את מועד הפקת ההכנסה.

הקלות על הכנסות מניירות ערך זרים

בתיקון לתיקון מס' 132, נוסף סעיף 14(ב1) הקובע כי יחולו שיעורי מס מופחתים לגבי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה, שאינו זכאי לפטור ממס על הכנסה מנייר ערך זר, ואשר נכלל באחת הקבוצות המפורטות בסעיף.

בתיקון 147 בוטלו הוראות סעיף 14(ב1) לפקודה, ונקבעו הוראות מעבר לעניין מכירת נייר ערך זר שנרכש לפני ינואר 2006 על ידי יחיד מוטב וטרם נמכר עד יום 1.1.06.

פטור לתושב ישראל לראשונה על הכנסות מריבית על פיקדון במטבע חוץ בישראל (רלוונטי גם לאחר תיקון 168)

לפי צו מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מריבית על פיקדון במטבע חוץ), התשס"ג-2002, יוענק פטור ליחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה, על הכנסה מריבית על פיקדון במטבע חוץ למשך 20 שנה מיום שהיה לראשונה תושב ישראל. הפטור חל על הפקדות במטבע חוץ בתאגיד בנקאי בישראל ובהתקיים התנאים המנויים בצו כאמור.

ההוראות בצו חלות על הכנסה מריבית המשתלמת מתאריך 1.1.2003. הצו האמור ביטל את צו מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מריבית על פיקדון חופשי במטבע חוץ), התש"ל-1970.

חשוב לציין שבניגוד לצו הקודם הוספה הגבלה השוללת את הפטור להכנסה מעסק או ממשלח יד. הפטור לפי הצו החדש אינו חל על תושב חוזר. יחד עם זאת, בסוף אוקטובר 2003 פורסם צו מס הכנסה (פטור ממס לתושב חוזר על הכנסה מריבית על פיקדון במטבע חוץ), התשס"ד-2003, הפטור ממס בתנאים מסוימים "תושב חוזר" כהגדרתו בסעיף 14(ג) לפקודה על ריבית המשולמת לו על פיקדון במטבע חוץ (ראה להלן).

פטור לתושב חוזר על הכנסות מריבית על פיקדון במטבע חוץ בישראל (רלוונטי גם לאחר תיקון 168)

חוזר מס הכנסה 2/2005

סעיף 14(ג) לפקודה מעניק לתושב חוזר, פטור ממס על ריבית שמקורה בנכסים מחוץ לישראל, שצבר בתקופה ששהה מחוץ לישראל, לאחר שחדל להיות תושב ישראל. הפטור הינו לתקופה של חמש שנים מיום שחזר להיות תושב ישראל.

על מנת שלא ייווצר מצב בו יהיה לתושב חוזר תמריץ להשאיר את כספו מחוץ לישראל, על מנת להנות מפטור ממס, הוחלט להעניק פטור, גם על ריבית שמקורה בסכומים אותם הפקיד התושב החוזר בפיקדון מט"ח בישראל, בכפוף לתנאים שיפורטו בהמשך.

בהתאם לכך הותקן צו מס הכנסה (פטור ממס לתושב חוזר על הכנסה מריבית על פיקדון במטבע חוץ), התשס"ד-2003, המעניק לתושב חוזר פטור במשך חמש שנים על הכנסותיו מריבית על הפקדות במטבע חוץ בתאגיד בנקאי, בהתקיים התנאים הבאים:

1. הכספים הופקדו בפיקדון במטבע חוץ בתאגיד בנקאי.
2. בפיקדון הופקדו רק סכומי כסף, שהיו לתושב החוזר מחוץ לישראל, אשר נוצרו בתקופת שהותו מחוץ לישראל ובתנאי שמקורם אינו ממכירת נכסים בישראל.
3. לא חלפו 5 שנים מיום שהיה לתושב חוזר.
4. הסכומים הופקדו בפיקדון בתוך 90 ימים מיום העברת הכסף לישראל.
5. ההכנסה מריבית אינה הכנסה מעסק או ממשלח יד בידי התושב החוזר, אינה רשומה בפנקסי חשבוניותיו ואינה חייבת ברישום כאמור.
6. הפיקדון לא שימש למתן הלוואה או כבטוחה להלוואה שנתן התאגיד הבנקאי לקרובו של התושב החוזר, אם הקרוב הוא תושב ישראל. לעניין זה "קרוב" כולל חבר בני אדם כמפורט בסעיף 105א לפקודה.

7. הריבית משולמת עבור התקופה בה זכאי התושב החוזר לפטור על פי תקנות אלה.

8. התושב החוזר הצהיר בפני התאגיד הבנקאי, בתוך 14 ימים ממועד הפקדת הסכומים בפיקדון (בטופס 2409), על היותו תושב חוזר ועל זכאותו לפטור.

הוראות אלו חלות על הכנסה מריבית המשתלמת מתאריך 1.1.2003 ואילך. עפ"י צו מס הכנסה (פטור ממס לתושב חוזר על הכנסה מריבית על פיקדון במטבע חוץ), התשס"ד-2003, תושב חוזר אשר הצהיר על היותו תושב חוזר עד ליום 27.1.04 ואשר חלו עליו הוראות צו מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מריבית על פיקדון חופשי במטבע חוץ), התש"ל-1970 לפני המועד 1.1.2003, ימשיך להיות פטור ממס על הכנסותיו מריבית מאותו פיקדון עד לתום 10 שנים מיום שהיה לתושב חוזר או עד 31.12.2007 לפי המוקדם.

תושב חוזר אשר לא הצהיר במועדים כאמור בפני התאגיד הבנקאי, מסיבה מוצדקת להנחת דעתו של פקיד השומה, יוכל לתבוע את הפטור ממס במסגרת הדוח השנתי ולצרף את ההצהרה כאמור.

פטור על הכנסות מעסק

יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה, יהא זכאי לפטור ממס **במשך 4 שנים** מהמועד שהיה לתושב ישראל, על הכנסות מעסק שהיה לו מחוץ לישראל **במשך 5 שנים** לפחות לפני שהיה לתושב ישראל לראשונה.

ההטבה חלה על הכנסות מעסק שהיו לתושב חדש בין אם ממשיך לעסוק בו בפועל ובין אם הוא זכאי לקבל הכנסות מאותו עסק. בכל מקרה הפטור יינתן רק אם הפעילות העסקית נשארה בחו"ל, ולא הועברה לארץ.

פטור על רווחי הון

יחיד שנעשה תושב ישראל יהיה פטור ממס על רווח ההון הנובע ממכירת נכס שהיה לו מחוץ לישראל שרכש בחו"ל בעת היותו תושב חוץ, לגבי ריווח ההון שנצמח החל מיום רכישת הנכס ועד ל-10 שנים מיום היותו תושב ישראל, או עד למועד מכירת נכס החוץ, לפי המוקדם.

במידה ונמכר הנכס **לאחר 10 שנים** מיום היותו תושב ישראל יהיה פטור ממס על חלק רווח ההון הריאלי כשהוא מוכפל ביחס שבין התקופה מיום הרכישה עד למועד תום 10 שנים מיום שהיה לתושב ישראל ומחולק בתקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה. ביחס למכירות שבוצעו החל מיום 1.1.2006 ועד ל-31.12.2011 יתרת הרווח תהיה חייבת בשיעור מס של 20% או 25% ביחס לבעל מניות מהותי במידה ומדובר במכירת מניות. מכירות שבוצעו החל מיום 1.1.2012 יתרת הרווח תהיה חייבת בשיעור מס של 25% לפי סעיף 91(ב) (או 30% ביחס לבעל מניות מהותי במידה ומדובר במכירת מניות).

גם תושב חוזר יזכה לתקופת פטור כאמור על רווח הון כאמור, הנובע ממכירת נכס שרכש בחו"ל ואינו זכאי **במישרין או בעקיפין** לנכס שהיה מצוי בישראל, בתקופת שהייתו בחו"ל כתושב חוץ.

פטור לעולה חדש שהשקיע בישראל

עובר לתיקון מס' 134 לפקודה, הוקנתה סמכות לשר האוצר לקבוע בתקנות מעמד של "תושב חוץ" למי שמרבית פעילותו העסקית מחוץ לישראל, ולפני שהיה לתושב ישראל לראשונה ביצע השקעות שחל עליהן חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959.

בתיקון מס' 134 לפקודה הורחבה הסמכות האמורה, כך ששר האוצר הורשה לקבוע בתקנות פטור ממס, כולו או חלקו, מהכנסה שמקורה מחוץ לישראל ליחיד שהשקיע בישראל (להבדיל מההוראה טרם התיקון שדרשה השקעות שחל עליהן חוק עידוד השקעות הון) בתקופה שהיה תושב חוץ או בתקופה שעד להתקנת התקנות כאמור, ובלבד שמרבית פעילותו העסקית מחוץ לישראל, והכל בתנאים ובתיאומים שיקבע שר האוצר.

הנחה במס על קיצבה שמקבל מי שעלה לישראל

סעיף 99 שהוסף לפקודה בתיקון 132 קובע כי סכום המס על קיצבה שמקורה מחוץ לישראל שמקבל מי שעלה לישראל (לרבות מי שעזב את הארץ בהיותו קטין וחזר אליה), בשל עבודתו במדינת חוץ, לא יעלה על הסכום שהיה משלם על אותה קיצבה, אילו היה נשאר תושב אותה מדינה. הקלה זו אינה מוגבלת לתקופה מסוימת ממועד העלייה לארץ, ולכן תחול גם על עולים שמועד עלייתם קודם לתיקון 132.

הקלה זו אינה חלה על תושבים חוזרים.

17.14.2 עיקרי ההוראות הכלולות בתיקון 168

הרחבת ההגדרה "תושב חוץ" לגבי יחידים שעוזבים את ישראל

עובר לתיקון 168 לפקודה, "תושב חוץ" הוגדר בהגדרה שיורית, דהיינו - מי שאינו תושב ישראל נחשב לתושב חוץ. בפועל, עמדת רשויות המס היתה כי ניתוק תושבות אינו נעשה באופן מיידי עם היציאה מישראל אלא מדובר בתהליך ניתוק שהשלמתו אורכת זמן.

ההגדרה הני"ל גרמה לחיכוכים רבים בין הנישומים העוזבים את ישראל לבין רשויות המס בישראל בשאלת מועד ניתוק התושבות הישראלית (כפי שניתן לראות גם ברשימת פסקי הדין לעיל) ובמסגרת תיקון 168 לפקודה הורחבה הגדרת "תושב חוץ" לגבי יחיד, ונקבע כי יחיד אשר שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בשתי שנות המס הראשונות לעזיבתו וכן מרכז חייו לא היה בישראל בשתי שנות מס נוספות לפחות, ייחשב כתושב חוץ כבר משנת המס הראשונה בה עזב. תיקון זה יסייע ביצירת וודאות לגבי מועד תחילת תושבות החוץ והוא יחול החל מיום 1.1.07 ואילך. כמו כן לגישתנו, בהתאם להוראות התחולה של תיקון 168, התיקון יחול גם לגבי מי שחדל להיות תושב ישראל לפני יום התחילה ושב והפך להיות **תושב חוזר ותיק** לאחר יום התחילה (ר' סעיף 15(א) לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 168 והוראת שעה), התשס"ח-2008).

שינוי הגדרת תושב חוזר

במסגרת התיקון נקבע כי בכדי להיחשב לתושב חוזר יהיה על אדם להיות תושב חוץ במשך שש שנים ברציפות לפחות טרם שובו לישראל. תחולת שינוי זה הינה רק לגבי תושבי ישראל אשר יחדלו להיות תושבי ישראל החל מיום ה-1 בינואר, 2009.

קביעת מעמד מיסוי חדש - תושב חוזר ותיק

במסגרת התיקון נקבע כי יחיד אשר שב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך עשר שנים **רצופות** לפחות ייחשב ל"תושב חוזר ותיק". לצרכי מס, מעמד זה יהיה זהה למעמדו של יחיד אשר היה לתושב ישראל לראשונה, ובהתאמה, הטבות המס יהיו רחבות יותר לעומת ההטבות הניתנות ל"תושב חוזר" שאינו ותיק.

על אף האמור, נקבע כהוראת שעה כי מי שהיה לתושב ישראל בשנים 2007-2009 ייקרא תושב חוזר ותיק גם אם שב לישראל לאחר שהיה תושב חוץ רק למשך חמש שנים רצופות לפחות.

צמצום הגדרת חבר בני אדם כ"תושב ישראל" מכח שליטה וניהול בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק

כמפורט בסעיף 17.2.8 לעיל, חבר בני אדם נחשב ל"תושב ישראל" כאשר השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל. במסגרת התיקון מועטה ההגדרה של "תושב ישראל" לעניין חבר בני אדם ונקבע כי חבר בני אדם שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל בידי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או שהיה לתושב חוזר ותיק וטרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל, או בידי מי מטעמו, לא יראו בו כחבר בני אדם תושב ישראל 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.

המשמעות הינה שבמשך עשר שנות ההטבה לא יראו חבר בני אדם שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעל בישראל בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק (או מי מטעמו), כתושב ישראל. באופן זה, יוכלו העולים החדשים והתושבים החוזרים הותיקים להעתיק את השליטה והניהול על חברות בינלאומיות לישראל בלא חשש לסיווגן כחברות ישראל. כמו כן, התיקון מאפשר לעולים החדשים ולתושבים החוזרים הותיקים להנות מפטור ממס בישראל בגין הכנסות המופקות מחוץ לישראל והמתקבלות לא רק במישרין בידיהם אלא אף בחברות זרות המוחזקות על ידם ומנוהלות מישראל.

שנת התאקלמות לעולה חדש ולתושב חוזר ותיק

התיקון מעניק תקופת הסתגלות של שנה בה לא יראו יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כתושב ישראל, ובלבד שהיחיד הודיע, בתוך 90 ימים מיום הגעתו לישראל, על רצונו בטופס שקבע המנהל.

אם בתום השנה יחליט היחיד כי ברצונו להיחשב לתושב ישראל, תובא שנת ההסתגלות במניין תקופת עשר שנות ההטבה.

הרחבת הפטור על כלל ההכנסות המופקות מחוץ לישראל למשך עשר שנים בידי עולה חדש ותושב חוזר ותיק

במסגרת התיקון נקבע פטור לעולה חדש ולתושב חוזר ותיק בגין כל הכנסה מהמקורות בסעיפים 2, 2א ו-3 לפקודה שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל וזאת למשך עשר שנים מהמועד שהיו לתושבי ישראל.

המשמעות היא כי כלל ההכנסות המופקות מחוץ לישראל בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק, כגון: הכנסות מעסק ומשלח יד וכן הכנסות פאסיביות, יהיו פטורות ממס למשך עשר שנים. כמו כן, בוטל התנאי שהיה קיים עובר לתיקון לפיו נדרש היה לרכוש את הנכס טרם העליה/החזרה לישראל.

בנוסף, הורחב הפטור לרווחי הון כך שגם תושב חוזר ותיק יהיה זכאי לפטור במשך עשר שנים וזאת ללא התנאי שהיה קיים עובר לתיקון לפיו נדרש היה לרכוש את הנכס טרם העליה/החזרה לישראל. כמו כן, במסגרת התיקון הוסף סייג לפיו אם הנכס הנמצא בחו"ל וממנו מופקת ההכנסה הועבר לעולה החדש או לתושב החוזר הותיק כמתנה פטורה ממס מתושב ישראל לאחר ה-1 בינואר 2007 אזי ההכנסות המופקות מנכס זה, לרבות רווח ההון במכירתו, לא יזכו לפטור.

נציין כי במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התוכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט-2009, ניתנה אפשרות לעולים חדשים ולתושבים חוזרים ותיקים לקבל עד עשר שנים נוספות של פטור ממס על הכנסה ומדיווח על הכנסותיהם בחו"ל, ובלבד שישקיעו השקעה משמעותית בישראל שיש בה בכדי לקדם יעדים לאומיים הנוגעים למשק המדינה, בתוך שנתיים מהמועד שהיו לתושבי ישראל לראשונה או לתושבים חוזרים ותיקים או בתוך שנתיים מיום כניסתן לתוקף של התקנות בנושא.

הרחבת ההנחה במס על קיצבה - גם לתושב חוזר ותיק

טרם התיקון, ההנחה במס בגין קצבה שמקורה מחוץ לישראל בשל עבודה בחו"ל ניתנה רק לעולה חדש. לאחר התיקון הורחבה ההנחה גם לתושב חוזר ותיק.

מיסוי בישראל של קצבה המשולמת לעולה חדש מבריטניה

מבלי לפגוע באמור לעיל, להלן תובא תמצית מהנחיות עבודה שפרסמה רשות המסים ביום 10 באוגוסט 2010 לעניין מיסוי בישראל של קצבה המשולמת לעולה חדש מבריטניה.

1. כללי

1.1 סעיף 14(א) לפקודה קובע כי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה פטור ממס במשך 10 שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל. הפטור ניתן על הכנסותיו מכל המקורות המנויים בסעיפים 2, 2א, 3-ו לפקודה, שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל. בהתאם לאמור לעיל, עולה חדש המקבל קצבה מחוץ לישראל בגין עבודתו במדינת חוץ החייבת במס בישראל מכוח סעיף 5(2) לפקודה, פטור ממס על הכנסה זו במשך עשר שנים ממועד היותו תושב ישראל.

1.2 סעיף 11(2) לאמנה בין ממשלת ישראל ובין ממשלת הממלכה המאוחדת של בריטניה הגדולה ואירלנד הצפונית למניעת מסי כפל ולמניעת התחמקות ממס לגבי מסים על הכנסה ("האמנה"), קובע כי כל קצבה (שאינה קצבה מן הסוג הנדון בסעיף קטן (1) או (3) לסעיף 10 לאמנה) וכל אנונה, המתקבלות ממקורות שבתחומי הממלכה המאוחדת על ידי יחיד שהוא תושב ישראל והוא חייב עליהן במס הישראלי, יהיו פטורות ממס בממלכה המאוחדת.

2. השאלות לדיון

2.1 ליחידה למיסוי בינלאומי הגיעו בקשות של עולים חדשים מבריטניה הרוצים לשלם ביזמתם 10% מס בישראל על הכנסותיהם מקצבה הפטורות מכוח סעיף 14(א) לפקודה, וזאת לצורך קבלת אישור לרשויות המס בבריטניה כי ההכנסה חייבת במס בישראל, ועל ידי כך לקבל פטור מתשלום מס בבריטניה בהתאם לסעיף 11(2) לאמנה.

2.2 רשות המסים דנה בשאלה האם ניתן לאפשר לעולים החדשים לשלם "בהתנדבות" מס בישראל על הכנסותיהם מקצבה הפטורות ממס על פי סעיף 14(א) לפקודה מס הכנסה.

2.3 כמו כן, במידה וניתן לאפשר לעולים לשלם מס בישראל על הכנסותיהם מקצבה, עולה השאלה האם יחול שיעור מס שרירותי, כגון 10%, או שמא יש להחיל עליהם את שיעור המס החל על יחיד לפי הפקודה בכפוף להקלות שבסעיפים 9א או 9ב ו-9ב, לפי העניין.

3. דיון ומסקנות

3.1 בבואה לבחון את העניין דנה רשות המסים, בין היתר, בסוגיית אי תחולת האמנה במקרה של ניצול לרעה כמשמעו באמנת המודל של ה-OECD. לדידה, תשלום "בהתנדבות" של מס נמוך בישראל על ההכנסה מקצבה הינו ניצול לא נאות של האמנה ועשוי להיחשב כחוסר תום לב על פי אמנת וינה.

3.2 עולה חדש המקבל קצבה מחוץ לישראל בגין עבודתו במדינת חוץ פטור עליה ממס בהתאם לסעיף 14(א) לפקודה במשך עשר שנים ממועד היותו תושב ישראל. יחד עם זאת, העולה החדש יכול לבחור להתחייב במס בישראל על הכנסתו מהקצבה, כולה או חלקה, כאמור בסעיף 14(א) לפקודה. במידה והעולה בחר להתחייב במס בגין הכנסתו מקצבה זו בישראל, הוא יחויב במס על פי פקודת מס הכנסה, על פי הנמוך מבין החלופות הבאות:

3.2.1 חישוב המס על פי סעיף 9א לפקודת מס הכנסה.

3.2.2 חישוב המס על פי סעיפים 9א ו-9ב לפקודת מס הכנסה, לפי העניין.

3.3 אם העולה בחר להתחייב במס בישראל רק על חלק מסכום ההכנסה מקצבה שקיבל מחוץ לישראל, הוא יקבל, על פי בקשתו, אישור כי אותו חלק מהקצבה שדווח כהכנסה בישראל

חויב במס בישראל.

להרחבה בנושא ראה הנחיות עבודה של רשות המסים מיום 10 באוגוסט 2010.

פטור לעולה חדש ולתושב חוזר ותיק מהגשת דוח אישי או הצהרת הון בגין הכנסות ונכסים בחו"ל

במסגרת התיקון נקבע כי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק יהיה פטור מחובת הגשת דוח אישי לגבי הכנסותיו שהופקו מחוץ לישראל, או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל וזאת למשך עשר שנים מן המועד שהיה לתושב ישראל כאמור.

בנוסף, יחיד כאמור לא יהיה חייב בהגשת דוח על הונו ונכסיו ("הצהרת הון") שמחוץ לישראל במשך עשר שנים מן המועד בו הפך לתושב ישראל.

הפטור מדיווח לא יחול לגבי הכנסות שלגביהן ביקש העולה החדש או התושב החוזר הותיק שלא להחיל פטור ממס. כמו כן הפטור לא יחול לגבי נכס בחו"ל שהגיע אל העולה החדש או התושב החוזר הותיק במתנה פטורה ממס מאת תושב ישראל לאחר 1.1.07.

פטור לעולה חדש ולתושב חוזר ותיק מחובות דיווח שונות בקשר עם נאמנות - סעיף 75טז לפקודה

- א. נקבעו מספר הקלות בנוגע לחובת דיווח על נאמנויות: כעקרון, יוצר תושב ישראל שיצר בשנת המס נאמנות או שהקנה לנאמן בשנת המס נכס או הכנסה מנכס, חייב בהגשת הודעה בתוך 90 ימים מיום יצירת הנאמנות או ההקנה, לפי העניין. במסגרת תיקון 168 נקבע כי יוצר שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, לא יהיה חייב בהודעה כאמור וזאת במשך 10 שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל ובלבד שבמשך כל התקופה הקנה רק נכס מחוץ לישראל או הכנסה מנכס מחוץ לישראל, במסגרת חוק לשינוי סדרי עדיפויות (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013 (להלן: "**חוק ההסדרים 2013**") נקבע שההקלה תינתן רק אם כל הנהנים גם הם תושבי ישראל לראשונה/חוזרים/חוזרים ותיקים או תושבי חוץ.
- ב. כמו כן, יוצר בנאמנות תושב חוץ, שהפכה לנאמנות תושבי ישראל או לנאמנות נהנה תושב חוץ, משום שהיוצר היה לתושב ישראל, חייב בהגשת הודעה עד יום 30 באפריל בשנת המס שלאחר השנה שבה היה היוצר לתושב ישראל (אלא אם חלה על היוצר חובת הגשת דוח לפי סעיף 131 לפקודה ואז המועד הינו מועד הגשת הדוח). במסגרת התיקון נקבע כי יוצר כאמור שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק לא יהיה חייב בהודעה כאמור במשך עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור, ובלבד שבעת שהיה לתושב ישראל יש לנאמן בנאמנות רק נכס מחוץ לישראל או הכנסה מנכס מחוץ לישראל, ובמהלך עשר השנים האמורות הוקנה לנאמנות רק נכס או הכנסה כאמור. במסגרת חוק ההסדרים 2013 נקבע שההקלה תינתן רק אם כל הנהנים גם הם תושבי ישראל לראשונה / חוזרים / חוזרים ותיקים או תושבי חוץ.
- ג. יצויין כי לעניין סעיפים 1 ו-2 לעיל, נקבעו הוראות דיווח לתום תקופת ההטבה של עשר השנים וכן הוראות דיווח במהלך תקופת עשר השנים במקרים שבהם הוקנו לנאמנות נכס בישראל או הכנסה מנכס בישראל.
- ד. כמו כן במסגרת חוק ההסדרים 2013 הוסף שככל שנהנה קיבל חלוקה מנאמן, גם אם אינה חייבת במס בישראל, יהיה חייב בדיווח לרשויות המס.
- ה. גם על נאמן חלה חובת דיווח, למשל כאשר ישנו שינוי סוג של נאמנות קיימת. במסגרת תיקון 168 נקבע כי אין חובת מתן הודעה לגבי שינוי סוג של נאמנות קיימת אם שינוי הסוג נבע רק משום שיוצר אחד בה או נהנה אחד בה היה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, ובלבד שבעת שהיה לתושב ישראל כאמור יש לנאמן בנאמנות רק נכס מחוץ לישראל או הכנסה מנכס מחוץ לישראל.
- ו. בהוראת ביצוע מס' 1/2010 – דיווחים בנושא נאמנויות, קליטה וטיפול במשרדי השומה, הבהירה רשות המסים כי על אף שהעניין לא נאמר מפורשות בתיקון 168, הרי שישנו פטור נוסף למי שהיה לתושב ישראל לראשונה/ תושב חוזר ותיק:
- (1) הנאמן אינו חייב בהגשת דוחות שנתיים על הכנסות הנאמנות לגבי הכנסות ונכסים מחוץ לישראל בלבד, בנאמנות שהפכה לנאמנות תושבי ישראל;
- (2) הנהנה אינו חייב בהגשת דיווח לעניין קבלת נכס שאינו כסף (בהתאם לסעיף 75טז-3 עד לביטול הסעיף ביום 31.12.13)
- אי תחולת הוראות חנ"ז וחמ"ז לגבי עולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים**
 ראה בהרחבה סעיפים 17.8 וכן 17.9 לעיל.
- הרחבת ההקלות לתושב חוזר - רק בגין הכנסות מניירות ערך נסחרים בחו"ל**
 באשר לתושב חוזר שאינו תושב חוזר ותיק, נותר על כנו הפטור ממס למשך 5 שנים על הכנסות פאסיביות בחו"ל שהן: קצבה, תמלוגים, שכירות, ריבית ודיבידנד שמקורן בנכסים מחוץ לישראל **שרכש התושב החוזר בעת שהותו מחוץ לישראל** לאחר שחדל להיות תושב ישראל, וכן הפטור ממס למשך 10 שנים על רווחי הון בגין נכסים אשר רכש בעת שהותו בחו"ל.
- יחד עם זאת בהאמתם לסעיף 14(ג)(2) לפקודה, תושב חוזר יוכל ליהנות מפטור נוסף למשך 5 שנים וזאת בגין הכנסות מריבית ומדיבידנד וכן מרווחי הון שמקורן בנכסים מחוץ לישראל שהם "ניירות ערך מוטבים". לעניין זה נקבע כי "ניירות ערך מוטבים" הינם ניירות ערך הנסחרים בבורסה מחוץ לישראל המנוהלים מחשבון במוסד בנקאי, אותם רכש התושב החוזר בתקופת שהותו מחוץ לישראל לאחר שחדל להיות תושב ישראל, וכן ניירות ערך הנסחרים בבורסה מחוץ לישראל, 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.
- המשמעות הינה כי תושב חוזר יוכל להנות מפטור ממס בגין ריבית ודיבידנד בתיק השקעות בניירות ערך אותו רכש טרם חזרתו לישראל, וכי הפטור יחול גם לגבי ניירות ערך באותו תיק השקעות אשר נרכשו לאחר חזרתו לישראל באמצעות ריבית/דיבידנד/רווחי הון שהניב התיק, ובתנאי כי לא נעשתה בתיק הפקדת כספים חדשה לאחר חזרת התושב החוזר לישראל (פרט להפקדה של הכנסה מניירות ערך מוטבים).
- הפטור לרווחים בתיק ההשקעות כאמור יחול על מי שהיה לתושב חוזר החל ביום 1 בינואר 2007.

17.14.3 הקלות במס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים בעקבות תיקון 168 לפקודה - חוזרי מס הכנסה מס' 1/2011, 9/2011 ו- 2/2013

ביום 18 לינואר 2011 פרסם מס הכנסה את חלקו הראשון של החוזר בעניין הקלות במס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים בעקבות תיקון 168 לפקודה (חוזר מ"ה 1/2011). ביום 26 ליוני 2011 נתפרסם חלקו השני של החוזר (חוזר מ"ה 9/2011). החוזרים כוללים התייחסות מקיפה לדין שקדם לתיקון 168 ביחס לעולים חדשים ותושבים חוזרים, לשינויים שחלו בעקבות התיקון, פירוט אודות עמדת רשות המסים ודוגמאות בנושא. להלן יובאו חלקים מרכזיים מהחוזרים. יודגש כי המובא בחוזרים הינו פרשנות של רשות המסים, ומשכך ייתכנו פרשנויות חלופיות ואחרות לחקיקה. נבקש להסב את תשומת ליבכם להוראתהשעה ביחס לנקודות זיכוי לתושב חוזר אשר זכתה להתייחסות בסעיף 4.6 לחוזר מ"ה 9/2011.

להלן עיקרי חוזר מ"ה 1/2011:

1. מבוא

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 שבלבם ולעודד את חזרתם או עלייתם ארצה מחד, ומאידך, להקטין בהקשר לשאלות העולות מחוסר הוודאות כאמור.

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 וותיק 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 המועד בו יש לראות את היחיד כמי שהפך לתושב ישראל 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:

3.1.1 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.

(הערת פ.ק: ראוי לציין כי תשאלנה שאלה לגבי "הרציפות" ומה קוטע את הרצף. האם יחיד שמגיע להתארגנות בישראל ובתוך כך מתגורר מספר שבועות בבית שישמש בעתיד למגוריו, ולאחר מכן שב לחו"ל על מנת לסיים את ההתארגנות, למעשה הפך לתושב ישראל עוד בטרם השלים את העתקת מרכז חייו לישראל?).

3.1.2 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.

(הערת פ.ק: החוזר אינו מתייחס כלל לפסיקות בתי המשפט אשר נגעו לפיצול התא המשפחתי, וכן לפסיקות ששללו, בפסקי הדין גונן וסולר (ר' לעיל בסעיף 17.2.1) זיקות מסוימות שהותירו הנישומים בישראל כאשר בני משפחתם השתמשו בבית המגורים בישראל).

3.1.3 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.

3.2 תושב ישראל לגבי חבר בני אדם

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.

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.

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 ומנוהלת 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.

3.3 הגדרת "תושב חוץ" לגבי יחיד

3.3.1 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.

3.3.2 הבהרות לעניין ההגדרה

א. 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. יודגש כי לגישה זו אין עיגון בחוק, וניתן לטעון שימי הכניסה והיציאה יחשבו שהייה מחוץ לישראל או לגישה מאוונת יותר של ספירת הימים.

ב. 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.

ג. 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.

4. הטבות המס שינתנו לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים

4.1

פטור על הכנסות פירותיות - סעיף 14(א) לפקודה בהתאם לדין שחל עובר תיקון 168, עולה חדש או תושב חוזר היה זכאי לפטור ממס למשך 5 שנים על הכנסות פאסיביות (ריבית, דיבידנד, קצבה, תמלוגים ודמי שכירות) מנכסים שרכש בחו"ל בתקופת היותו תושב חוץ. תיקון 168 מעניק לעולה חדש ולתושב חוזר ותיק, פטור ממס **במשך עשר שנים**, 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.

הערות והבהרות

א.

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 לגבי כל שנת המס ושנת המס העוקבת. יודגש כי במניין ימי עסקים לא יילקחו בחשבון חופשות ונסיעות פרטיות.

דוגמא: גיל נחשב לעולה חדש החל מיום 1 בינואר 2008. גיל עוסק ביעוץ 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. מספר ימי העסקים שילקחו בחשבון הינו 240 (280 - 40 ימי חופשה). שליש (80/240) מההכנסה שהופקה ממשלח יד בשנת 2008 תיחשב להכנסה שהופקה מחוץ לישראל ותהא פטורה ממס מכוח סעיף 14 לפקודה.

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' 134 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".

(הערת פ.ק.: לסייג הנ"ל לא ניתנו תימוכין וספק אם זו הפרשנות הראויה לאור תכלית התיקון להעניק פטור לתושבים חוזרים על הכנסותיהם בחו"ל).

דוגמא: 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.

לגישת מס הכנסה, בהתאם לסייג, יש לראות בהכנסתה של מאיה אשר הופקה מחוץ לישראל כחייבת במס בישראל לפי הכלל של "טפל ההולך אחר העיקר".

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.
דוגמא: 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.

יש לראות בהכנסתו של אייל אשר הופקה בהודו כחייבת במס בישראל.

ג. **השפעה על חברת משקיעי חוץ** - סעיף 47 (1א)(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.

ד. **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.

ה. **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.

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

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). (סיום ציטוט מחוזר מ"ה 1/2011. פ.ק.)

בהקשר זה יצויין כי במסגרת **החלטת מיסוי 3563/12** נקבע שדיבידנד שיחולק מחברה משפחתית, אשר מוחזקת בהחזקה מלאה ע"י עולה חדש, ומקורו מההכנסות שנצמחו והופקו בשנים שחל עליהם הפטור ממס הקבוע בסעיפים 14 ו-97 לפקודת מס הכנסה, לא יראוהו כחלוקת דיבידנד והוא לא יחוייב במס וזאת גם אם הדיבידנד חולק לאחר תום תקופת הפטור לפי סעיף 14 לפקודה. **הוראת ביצוע מס 2/2013 – הטיפול בבקשה לקבלת אישור זכאות לקבלת מעמד של עולה חדש או תושב חוזר ותיק (להלן: "הוראת ביצוע").**

תיקון 168 לפקודת מס הכנסה הרחיב את ההקלות הניתנות לעולים חדשים ולתושבים חוזרים ותיקים, בעקבות זאת עלו מספר הפניות של היחידים לרשות המיסים על מנת להסדיר את מעמדם ביחס לתושבתם.

קביעת מעמדם של המבקשים כעולה חדש או כתושב חוזר הוא עניין מורכב, אשר דורש בחינה עמוקה בקשר לשנים שקדמו לשנת החזרה/עליה לארץ (להלן: "**שנת הגעה**"). עיקר הבחינה מתייחסת למרכז חייו של המבקש בעשר השנים שקדמו לשנת ההגעה.

הוראת הביצוע נועדה עבור יחידים המעוניינים לקבל וודאות לגבי מעמדם כעולים חדשים או כתושבים חוזרים וותיקים.

הוראת ביצוע מסווגת את המבקשים לשתי קבוצות, האחת בעלי רמת זיקה של מרכז חיים נמוכה לישראל (להלן: "קבוצה ראשונה"). השנייה בעלי רמת זיקה של מרכז חיים גבוה לישראל (להלן: "קבוצה שנייה").

קבוצה ראשונה

יחידים המשתייכים לקבוצה זו יהיו רשאים להגיש טופס בקשה להחלטת מיסוי ב"מסלול ירוק" בנושא: עמידה בתנאים לקבלת מעמד "כתושב ישראל לראשונה" ו"כתושב חוזר ותיק" (להלן: "טופס 913"). להלן עיקרי הקריטריונים על מנת להשתייך לקבוצה הראשונה:

1. היחיד ובני משפחתו שהו זמן מועט בישראל כל שנה.
 2. היחיד ובן זוגו לא קיבלו קצבה מביטוח לאומי (כגון: קצבת ילדים, נכים וכדו') או טיפול רופאי הממומן במסגרת חוק ביטוח בריאות ממלכתי.
 3. לא מתנהל נגד היחיד ברשות המסים כל הליך פלילי או הליך שומתי.
 4. לא נקבע בשומה סופית, תושבות היחיד כתושב ישראל.
- לאחר מסירת טופס 913 למס הכנסה, פקיד השומה או סגנו יבדקו את האסמכתאות שצרף המבקש, ואשר עליהן ביסס המבקש את הצהרותיו. במידה שתנוח דעתם יתנו אישור על גבי טופס 913 (סעיף 4), אחרת ישלח מכתב המציין את הסיבה שבגינה לא אושרה הבקשה. יש לציין שתשובה שלילית בנוגע לטופס 913 אינה פוסלת את האפשרות לבקשה פרטנית, כפי שיפורט בהמשך.

קבוצה שנייה

יחידים המשתייכים לקבוצה זו יגישו בקשות פרטניות, בקשות אלו יבחנו ובמידה שהיחיד עומד בתנאים המזכים אותו למעמד של עולה חדש או למעמד של תושב חוזר ותיק, יקבל אישור, בעל נוסח קבוע. האישור ינוסח כהחלטת מיסוי ויודגש שהוא כפוף להעתקת מרכז חייו לישראל. בהתאם להוראות הביצוע יראו את יום ההגעה כמוקדם מבין המועדים הבאים:

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.
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. 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.
- יש לציין שהגדרות אלו נקבעו בחוזר מס הכנסה 1/2011 בקשר להקלות במס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים בעקבות תיקון 168 לפקודה.
- יצוין שקביעת יום ההגעה אינה מתייחסת כלל לפסיקות בתי המשפט אשר נגעו לפיצול התא המשפחתי, וכן לפסיקות ששללו זיקות מסוימות שהותירו הנישומים בישראל כאשר בני משפחתם השתמשו בבית המגורים בישראל.

החלטת מיסוי 1303/15 – מיסוי הכנסותיו של תושב חוזר ותיק וייחוס רווחים למוסד קבע של חברות זרות שבבעלותו – החלטת מיסוי בהסכם

יחיד שהינו תושב חוזר ותיק, הקים מספר שנים לפני חזרתו לישראל תאגיד שממוקם במדינה זרה שאינה מדינה גומלת, לצורך השקעה ומסחר בניירות ערך זרים (להלן: "התאגיד הזר"). התאגיד הזר משמש לגיוס כספי משקיעים תושבי חוץ וניהול כספיהם. בנוסף, בכוונת היחיד לנהל באמצעות התאגיד הזר את כספיו וכספי משפחתו. התאגיד הזר משקיע בנכסים אשר מכירתם אינה מצמצמה רווח הון שמקום הפקתו הינו בישראל.

התאגיד הזר מנוהל באמצעות חברת ניהול שבבעלותו המלאה של היחיד והוא בעל המניות היחיד בה (להלן: "חברת הניהול"). חברת הניהול הוקמה על ידי היחיד במדינה הזרה בטרם שב לישראל. משרדיה העיקריים של חברת הניהול ממוקמים במדינה הזרה. כמו כן, חברת הניהול או היחיד עתידים להקים חברה תושבת ישראל לצורך מתן שירותים לחברת הניהול אשר יבוצעו ממשרדי חברת השירותים מישראל.

מעבר להיותו של היחיד בעלים של חברת הניהול וחברת השירותים, הוא משמש כמנהל תיק וכמנהל השקעות ראשי בחברת הניהול. במסגרת זו קובע ומאשר את הקווים המנחים לביצוע השקעות ולניהול סיכונים.

הוחלט כי היחיד יהיה זכאי להטבות המס מתוקף מעמדו כ"תושב חוזר ותיק". יחד עם זאת, נקבע כי פעילותו של היחיד מישראל תיצור לחברת הניהול מוסד קבע בישראל, כשגובה הרווחים אשר ייוחסו למוסד הקבע של חברת הניהול יקבע בהתאם להוראות סעיף 85א לפקודה והתקנות מכוחן

(להלן: "כללי מחירי העברה"). באשר להכנסות מדיבידנד שינבעו ליחיד מחברת הניהול ושמקורן בהכנסות מוסד הקבע של חברת הניהול, אלו ייחשבו כהכנסות שמקורן בישראל ועל כן לא יחול עליהן הפטור החל על תושב חוזר ותיק. כמו כן, הוחלט כי פעילותו של היחיד מישראל ופעילות חברת השירות וחברת הניהול ייצרו לתאגיד הזר מוסד קבע בישראל, כשהרווחים שיוחסו למוסד הקבע יהיו לפי בהתאם לכללי מחירי העברה.

החלטת מיסוי 4528/15 - ייחוס הכנסות של חברה משפחתית המוחזקת בידי עולה חדש ומנגנון להכנסה מעורבת

בני זוג תושבי מדינת אמנה ולהם שלושה ילדים. בן הזוג קיבל מעמד של עולה חדש ביום 31.12.2013 ובת הזוג וילדיהם כעבור כחצי שנה. בן הזוג מחזיק בחלק ממניות חברה זרה, אשר לה אין כל פעילות בישראל. כמו כן, בן הזוג הקים בשנת 2014 חברה משפחתית (כהגדרתה בסעיף 64א לפקודה) תושבת ישראל, כשהוא הנישום המייצג בה, ומלבדו לא מועסקים עובדים נוספים בחברה. לטענתו, כל הכנסותיה של החברה המשפחתית מקורן בפעילות מחוץ לישראל, ובכללן עמלות המתקבלות מהחברה הזרה.

הוחלט כי בני הזוג ייחשבו לישראל לראשונה" מהמועד המאוחר מבין השניים, בו קיבלו בת הזוג והילדים מעמד של עולה חדש, ומיום זה תחל תקופת ההטבות, בתנאי שמיום זה יהיה מרכז חייהם בישראל. עוד נקבע, כי הכנסותיה של החברה המשפחתית יחשבו כהכנסותיו של בן הזוג ויחול עליהן הפטור בתקופת ההטבות. ואולם, נקבע כי יש לפצל לשניים את ההכנסה המתקבלת בחברה המשפחתית שמקורה בחברה הזרה, כמפורט להלן:

(1) חלק ראשון - מכפלת ההכנסה ביחס שבין סך ימי העבודה בחו"ל לבין סך ימי העבודה, תיחשב להכנסה של תושב ישראל לראשונה ולהן תהא פטורה ממס בישראל. לעניין זה "סך ימי העבודה בחו"ל" הינו הימים בהם שהה בן הזוג בחו"ל במהלך שנת המס, בניכוי ימי שבת, ראשון (או שישי), חגים, חופשות ונסיעות פרטיות. "סך ימי העבודה" הינו סך הימים בשנת המס, בניכוי ימי שבת, ראשון, חגים, חופשות ונסיעות פרטיות.

כאשר ביחס לשתי ההגדרות שלעיל נקבע כי "יום" ייחשב גם חלק מיום. (2) חלק שני - יתרת ההכנסה תיחשב להכנסה שהופקה בישראל על ידי תושב ישראל, ולפיכך תהא חייבת במס בישראל.

במסגרת ההחלטה נקבעו מגבלות ותנאים נוספים. כך, למשל הפטור בגין חלק ההכנסה הראשון, מותנה בכך שסך ימי העבודה בחו"ל אינו טפל ביחס לתקופת העבודה הכוללת באותה שנה, כאשר תקופה טפלה תיחשב לפחות מ- 60 ימי עבודה בשנה.

להלן עיקרי חוזר מ"ה 9/2011

1. פטור ממס על הכנסות הוניות - סעיף 97(ב) לפקודה

סעיף 97 (ב) לפקודת מס הכנסה, כנוסחו לאחר תיקון 168, קובע כי עולה חדש או תושב חוזר ותיק, פטורים ממס על רווח הון ממכירת נכסים שהיו להם מחוץ לישראל, אם נמכרו עשר שנים מהיום שהיו לתושבי ישראל, וללא קשר למועד רכישתם.

הבהרות

א. נכס המתקבל כמתנה - יודגש כי בתיקון נקבע סייג לאמור לעיל, לפיו, אם נכס (מחוץ לישראל) הועבר לעולה החדש או לתושב החוזר הוותיק כמתנה פטורה ממס לפי סעיף 97(א)(5) לפקודה, וזאת לאחר יום התחילה, הרי שרווח ההון ממכירת נכס זה לא יזכה לפטור ממס שנקבע במסגרת סעיף 97(ב)(1) לפקודה.

- ב. נכס המתקבל בירושה - להבדיל מהאמור לגבי נכס שהתקבל במתנה, הפטור האמור בסעיף 97(ב1) לפקודה יחול על ההכנסות ממכירת נכס שנתקבל בירושה בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק, גם לאחר מועד עלייתו ארצה.
- ג. נכס מחוץ לישראל - יובהר כי היה והנכס שבידי העולה החדש או התושב החוזר הוותיק הינו בעיקרו זכות במישרין או בעקיפין לנכס שהיה מצוי בישראל, לא יחשב נכס זה, כ"נכס מחוץ לישראל" לעניין הזכאות לפטור האמור בסעיף 97(ב1) לפקודה. זאת, לאור הרציונאל שבהוראות סעיף 89(ב3)(ב) או (ד) לפקודה (הקובעות כי רווח ההון ממכירתו ייחשב כרווח הון שהופק בישראל לעניין חלק התמורה הנובע מהרכוש הנמצא בישראל ויחויב במס בהתאם).
- ד. להבדיל מהאמור לעיל ולשם ההשוואה, כאשר מדובר בתושב חוזר, שאינו תושב חוזר ותיק (להלן: "תושב חוזר רגיל"), לא יינתן פטור ממס ממכירת נכס שרכש מחוץ לישראל, בהיותו תושב חוץ, אם הוא זכות במישרין או בעקיפין לנכס בישראל ולעניין זה לא נדרש כי הנכס בישראל יהיה עיקר שוויו של הנכס (שמחוץ לישראל) הנמכר כאמור יחד עם זאת ועל אף האמור בפסקה זו, במקרים בהם הנכס הישראלי שולי ביחס לשאר נכסי החברה הזרה או שליחיד יש החזקה שולית בחברה זרה כאמור, ניתן לפנות ליחידה למיסוי בינלאומי שבחטיבה המקצועית לבירור היבטי המס הכרוכים בהחזקה כאמור. יובהר כי הפטור האמור בסעיף 97(ב1) לפקודה לא יחול על רווחים ממימוש מניות וזכויות שהוענקו, כאמור בסעיפים 3(ט) ו-102 לפקודה, על ידי מעביד בשל עבודה שבוצעה בישראל.
- דוגמא: נילי נחשבת לתושב חוזר ותיק החל מיום 1 בינואר 2008. במהלך שנת 2008 החלה נילי לעבוד בחברה תושבת ישראל ("החברה"). החברה מוחזקת ע"י חברת תושבת ארה"ב ("חברת האם"). ביום ה-1 בינואר 2009 הקצתה החברה לנילי אופציות למניות של חברת האם לפי סעיף 102 לפקודה. ביום 1 בינואר 2013 מימשה נילי את האופציות ומכרה את מניות חברת האם.
- נילי לא תהיה זכאית לפטור על הרווח שנוצר ממכירת מניות חברת האם.
- ה. הפסד הון - בהתאם לאמור בסעיף 92 לפקודה, עולה חדש או תושב חוזר ותיק שיש לו הפסד ממימוש נכס בחו"ל שאילו היה רווח היה פטור עליו ממס מכוח סעיף 97(ב1) לפקודה, לא יוכל לדרוש לקזז את ההפסד מרווח אחר החייב במס בישראל וכן לא להעבירו לצורך קיזוז בשנים הבאות.
2. **נקודות זיכוי לעולה חדש**
- כאמור לעיל, יצוין כי ההטבה המפורטת להלן בסעיף זה (2) ניתנה גם עובר לתיקון 168, ואולם מובאות במסגרת חוזר זה, לשם השלמת הסקירה המקיפה של הטבות המס החלות על עולים חדשים ותושבים חוזרים.
- במסגרת הוראות ס' 35 לפקודה, נקבעו נקודות זיכוי נוספות לעולה חדש, למשך תקופה של 3.5 שנים מיום עלייתו לארץ, כדלקמן:
- א. 1/4 נקודת זיכוי לכל חודש משמונה-עשר החודשים הראשונים לעלייתו לישראל.
 - ב. 1/6 נקודת זיכוי לכל חודש משנים-עשר החודשים שלאחריהם.
 - ג. 1/12 נקודת זיכוי לכל חודש משנים-עשר החודשים שלאחריהם.
- יובהר כי לצורך מניין 42 החודשים מיום העלייה, בהם זכאי העולה לנקודות זיכוי כאמור, לא יבואו בחשבון, עפ"י בקשת העולה, תקופת שירות סדיר בצבא ותקופת לימודים במוסד לימוד על תכנוני, זאת בהתאם לכללי מס הכנסה (זיכוי לעולים במקרים מיוחדים), התשל"ח-1977.
3. **נקודות זיכוי לתושב חוזר - הוראת שעה**
- ההטבה המפורטת להלן בסעיף זה (3) נקבעה לאחרונה בדרך של הוראת שעה (ולא במסגרת תיקון 168), ואולם מובאת במסגרת חוזר זה, לשם השלמת הסקירה המקיפה של הטבות המס החלות על עולים חדשים ותושבים חוזרים.
- במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 181), התשע"א-2011 (להלן: "תיקון 181"), נקבע כי בהגדרת "עולה" שבסעיף 35 לפקודה יכלול גם "תושב חוזר" כהגדרתו בסעיף 35 לפקודה, כנוסחו לאחר התיקון האמור.
- "תושב חוזר" הוגדר אם כן לעניין זה, כיחיד ששב והיה לתושב ישראל מיום 16 במאי 2010 ועד ליום 30 בספטמבר 2012 (להלן בסעיף זה: "התקופה הקובעת"), לאחר שהיה תושב חוץ במשך 6 שנים רצופות לפחות (להלן בסעיף זה: "תושב חוזר מוטב").
- כמו כן, בהגדרה האמורה נקבע גם כי לעניין זה, יראו מי שבידו תעודת תושב חוזר מאת המשרד לקליטת העלייה ולפיה שהה מחוץ לישראל שש שנים לפחות, כתושב חוזר מוטב וכפועל יוצא מכך - כ"עולה" לעניין סעיף 35. יובהר, כי תעודת תושב חוזר המונפקת על ידי המשרד לקליטת עלייה

מזכה אמנם את היחיד בנקודות הזיכוי האמורות אך אינה קובעת את מעמד התושבות שלו לצורכי מס, לרבות את מעמדו כתושב חוזר או כתושב חוזר ותיק.

בעקבות התיקון האמור, יהיה זכאי תושב חוזר מוטב (בדומה לעולה חדש), לנקודות זיכוי הניתנות באופן מדורג במשך 3.5 שנים מיום ההגעה לישראל או מיום 1 בינואר 2011, לפי המאוחר (הזכאות לנקודות זיכוי על פני 3.5 השנים הינה באותו האופן בהן ניתנות נקודות הזיכוי לעולה חדש - ראו פירוט בסעיף 2 לעיל).

להרחבה בנושא זה, לרבות האופן שבו ניתן לקבל את נקודות הזיכוי, ראו הנחיה בנושא "תיקון סעיף 35 לפקודה - נקודות זיכוי לתושב חוזר" באתר רשות המסים בכתובת www.mof.gov.il/taxes, בתפריט "אודות" < "רפורמות" < "הקלות לעולים ותושבים חוזרים 2008".

4. פטור מדיווח על הכנסות ומדיווח על הון

4.1 פטור מהגשת דין וחשבון בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק בתקנה 2 לתקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988 אשר הותקנו מכוח סעיף 134א לפקודה (להלן: "**תקנות הפטור**"), נקבע פטור מהגשת דין וחשבון לגבי יחידים תושבי ישראל שכל הכנסותיהם נובעות, בין היתר, ממשכורת, מקצבאות, מריבית, משכ"ד, מניירות ערך ומהכנסת חוץ, כל זאת בתנאים המסוימים שנקבעו בתקנה זו.

בהמשך לאמור בתקנה 2 האמורה, נקבע במסגרת תקנה 3 לתקנות הפטור, כי הפטור האמור בתקנה 2 לא יחול על בעל שליטה כאמור בסעיף 32(9) לפקודה. משמע, תקנה 3 קובעת חובת הגשת דוחות ליחידים תושבי ישראל, שהם בעלי שליטה בחבר בני אדם, ללא כל התייחסות לסכום הכנסתם או למקום הפקת הכנסתם. לגבי עולה חדש ותושב חוזר ותיק, משמעות הדברים, העולה מן הכתוב, היא, שכל ומדובר בבעל שליטה בחבר בני אדם תושב ישראל או תושב חוץ, עשויה לקום חובת הגשת דין וחשבון לפקיד השומה, בשל אותה סיבה.

משמעות זו, ככל שהיא נוגעת לבעלי שליטה בחבר בני אדם תושב חוץ, אינה מתיישבת עם הכוונה הנובעת מסעיפים 134ב ו-135(1)(ב) לפקודה, לפיה, עולה חדש או תושב חוזר ותיק יהיו פטורים מדיווח על הכנסותיהם מחוץ לישראל ועל נכסיהם שמחוץ לישראל (ראו הרחבה בסעיף 4.2 ו-4.3 להלן).

עד לתיקון חקיקה בנושא זה ושינוי תקנות הפטור, הוחלט, כי עולה חדש או תושב חוזר ותיק, יהיה פטור מהגשת דין וחשבון כאמור, במשך 10 שנים מיום עלייתו או חזרתו לישראל, גם אם הוא בעל שליטה בחבר בני אדם תושב חוץ, במקרה בו החובה להגשת דוח נובעת רק בשל היותו בעל שליטה בחבר בני אדם תושב חוץ **ובתנאי שעיקר שוויים של נכסי החבר אינו נובע מרכוש בישראל** (כהגדרתו בסעיף 89(ב) לפקודה) **ושלא יותר מ-25% מהכנסותיו של אותו חבר בני האדם הופקו בישראל** (אף אם הפך לבעל שליטה לאחר מועד עלייתו לישראל). תוקף החלטה זו ותנאיה יחולו עד למועד תיקון סעיף חוק או תקנות בנושא כאמור.

(הערת פ.ק: יצוין כי גישת רשות המיסים, עד תיקון החקיקה, אינו עולה בקנה אחד עם האמור בפקודת מס הכנסה לאחר תיקון 168 לפקודה).

יצוין כי החלטה זו אינה גורעת מהאמור בתקנה 3(ג)(1) לתקנות הפטור, אשר מקנה הקלה לעולה חדש ופוטרת אותו מהגשת דין וחשבון בשנה הראשונה והשנייה לעלייתו לישראל, במקרה בו החובה להגשת הדו"ח נובעת רק בשל היותו בעל שליטה בחבר בני אדם תושב חוץ, בתנאים המחייבים שנקבעו בתקנה זו.

4.2 פטור מהכללת הכנסות שמקורן בחו"ל בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק לגבי יחידים שאינם באים בתחולת הפטור מהגשת דוח כאמור בסעיף 4.1 לעיל, התווסף, במסגרת תיקון 168, סעיף 134ב לפקודה, הקובע כי עולה חדש ותושב חוזר ותיק יהיו פטורים מהכללת הכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל, וזאת במשך 10 שנים מהמועד שהיו לתושבי ישראל כאמור.

הסעיף מוסיף וקובע, כי הפטור מדיווח על אותן הכנסות, לא יחול במידה וביקש היחיד שההכנסות האמורות לא יהיו פטורות ממס בהתאם להוראות סעיף 14(א) לפקודה, וכן לגבי הכנסות שמקורן בנכס שניתן ליחיד במתנה הפטורה ממס על פי הוראות סעיף 97(א)(5) לפקודה, החל מיום 1 בינואר 2007 ואילך. יובהר, כי הסעיף אינו פוטר את העולה החדש או התושב החוזר הוותיק מהגשת דו"ח, לגבי הכנסות שאינן פטורות כאמור בהוראות הפטור כגון, הכנסות מעסק בישראל.

יחיד אשר ביקש לקבוע את חלק הכנסתו החייבת בישראל כאמור בהבהרה ד' בסעיף 4.1 בחלק א' של החוזר (פעילות מעורבת) יהא חייב בדיווח לגבי הכנסה שהופקה בישראל בלבד.

יובהר, כי לאור האמור בסעיף 134ב לפקודה, עולה חדש ותושב חוזר וותיק אינם חייבים לדווח במסגרת טופס 150 (המצורף כנספח לדוח על ההכנסות השנתית) על נכסים מחוץ לישראל שבבעלותם, גם אם חייבים בהגשת דוח שנתי (למעט במקרה בו ביקשו שלא להיות פטורים ממס מהכנסות הנובעות מאותם נכסים מחוץ לישראל או במקרה בו אותם נכסים ניתנו ליחיד, במתנה הפטורה ממס על פי הוראות סעיף 97(א)(5) לפקודה, החל מיום 1 בינואר 2007 ואילך).