



כ"ד סיון, תשע"א
26/06/2011

חוזר מס הכנסה מס' 9/2011 - רשות המסים
הקלות במס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים בעקבות תיקון 168 לפקודה - חלק ב'

<u>עמוד</u>	<u>נושא</u>
2	4. הטבות המס לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים
2	4.1 פטור ממס על הכנסות פירותיות- סעיף 14(א) לפקודה [נכלל בחלק א']
2	4.2 פטור ממס על הכנסות מרבית על פיקדון במטבע חוץ בבנק בישראל
2	4.2.1 עולה חדש
2	4.2.2 תושב חוזר
3	4.3 פטור ממס על הכנסות הוניות - סעיף 97(ב) לפקודה
3	4.3.1 הדין ערב התיקון
3	4.3.2 הרחבת הפטור בעקבות התיקון
3	4.3.3 הסבר
4	4.3.4 הוראות תחילה ותחולה
4	4.3.5 הבהרות
6	4.3.6 דוגמאות
7	4.4 הנחה במס על קצבה- סעיף 9 לפקודה
7	4.5 נקודות זיכוי לעולה חדש
7	4.6 נקודות זיכוי לתושב חוזר- הוראת שעה
8	5. פרופיל תושבים [נכלל בחלק א']
8	6. הטבות המס לתושב חוזק "רגיל" (שאינו תושב חוזר ותיק)
8	6.1 פטור ממס על הכנסות פירותיות- סעיף 14(ג) לפקודה
9	6.2 פטור ממס על הכנסות הוניות- סעיף 97(ב)(2) לפקודה
9	6.3 פטור על הכנסות מ"ניירות ערך מוטבים"- סעיפים 14(ג)(2) ו-97(ב)(2) לפקודה
10	6.4 הוראות תחילה ותחולה
10	6.5 דוגמאות
11	7. פטור מדיווח על הכנסות ומדיווח על הון
11	7.1 פטור מהגשת דין וחשבון בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק
12	7.2 פטור מהכללת הכנסות שמקורן בחו"ל בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק
13	7.3 פטור מהכללת נכסים מחוץ לישראל בהצהרת הון
13	7.4 הבהרות
13	8. שינויים בהגדרת חברת משלח יד זרה- סעיף 5(5) לפקודה
14	9. שינויים בהגדרת חברה נשלטת זרה- סעיף 75 לפקודה

- סעיפים 1- 4.1 וסעיף 5 נכללו בחלק א' לחוזר
- בנוסף, במסגרת חוזר זה מפורטות גם הטבות המס הקיימות בפקודה (והתקנות מכוחה) לגבי עולים ותושבים חוזרים, אשר לא נקבעו במסגרת תיקון 168 לפקודה, ואולם מובאות במסגרת חוזר זה, לשם השלמת הסקירה המקיפה של הטבות המס החלות על עולים חדשים ותושבים חוזרים.



4. הטבות המס לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים

4.1. **פטור ממס על הכנסות פירותיות** - סעיף 14(א) לפקודה [נכלל בחלק א'].

4.2. **פטור ממס על הכנסות מרבית על פיקדון במטבע חוץ בבנק בישראל**

כאמור לעיל, יצוין כי ההטבות המפורטות להלן בסעיף זה (4.2) ניתנו גם עובר לתיקון מס' 168 לפקודת מס הכנסה (להלן: "תיקון 168" או "התיקון" ו"הפקודה", בהתאמה), ואולם מובאות במסגרת חוזר זה, לשם השלמת הסקירה המקיפה של הטבות המס החלות על עולים חדשים ותושבים חוזרים.

4.2.1. עולה חדש

ריבית הנובעת מפיקדון במטבע חוץ בבנק בישראל פטורה ממס בידי עולה חדש למשך 20 שנה מיום עלייתו לישראל, ובלבד שמקור הכספים שהופקדו בפיקדון הוא מסכומי כסף שהיו ליחיד בטרם שהיה לתושב ישראל. הטבה זו ניתנת מכח צו מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מריבית על פיקדון במטבע חוץ), התשס"ג-2002. הטבה זו תינתן בהתקיים כל התנאים שנקבעו בתקנות, שעיקרם הם:

א. בפיקדון הופקדו רק סכומי כסף שהיו לעולה החדש מחוץ לישראל, לפני שהיה 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 2402, על היותו עולה חדש.

ד. ההכנסה מרבית אינה הכנסה עסקית בידי של העולה החדש.

ה. הפיקדון אינו משמש כבטוחה למתן הלוואה לקרובו, שהוא תושב ישראל, של העולה החדש.

מובהר בזאת, כי יראו את התנאים הקבועים בסעיפים א' ו-ב' לעיל [סעיפים 2(1) ו-2(2) לצו הרלוונטי], כמתקיימים, גם במקרים בהם עולה חדש מפקיד בפיקדון האמור, סכומי כסף שהיו ברשותו בעת שהיה תושב חוץ והיו מופקדים טרם עלייתו בפיקדון במטבע חוץ אשר חלו עליו הוראות צו מס הכנסה (פטור ממס על פקדונות תושבי חוץ), התשמ"א-1981.

כמו כן מובהר, כי הוראות צו זה אינן חלות על תושב חוזר ותיק.

4.2.2. תושב חוזר

ריבית הנובעת מפיקדון במטבע חוץ בבנק בישראל פטורה ממס בידי תושב חוזר למשך 5 שנים מיום שחזר לישראל, ובלבד שמקור הכספים שהופקדו בפיקדון הוא מסכומי כסף שנוצרו בתקופת שהותו מחוץ לישראל. הטבה זו ניתנת מכח צו מס הכנסה (פטור ממס לתושב חוזר על הכנסה מריבית על פיקדון במטבע



חוץ), התשס"ד-2003. הטבה זו תינתן בהתקיים כל התנאים שנקבעו בתקנות, שעיקרם הם:

א. בפקדון הופקדו רק סכומי כסף שהיו לתושב החוזר מחוץ לישראל, שמקורם אינו ממכירת נכסים בישראל, ואשר נוצרו בתקופת שהותו מחוץ לישראל לאחר שחדל להיות תושב ישראל.

ב. הסכומים הופקדו בפקדון בתוך 90 ימים מיום העברתם לישראל, לאחר שהיה תושב חוזר או בעת שהיה תושב חוץ.

ג. התושב החוזר מסר לבנק בתוך 14 יום ממועד הפקדת סכומים בפקדון, הצהרה בטופס 2409, על היותו תושב חוזר ועל זכאותו לפטור.

ד. ההכנסה מרבית אינה הכנסה עסקית בידי של התושב החוזר.

ה. הפיקדון אינו משמש כבטוחה למתן הלוואה לקרובו של התושב החוזר.

הוראות הצו האמור בסעיף זה (4.2.2) מתייחסות לתושב חוזר כהגדרתו בסעיף 14(ג) לפקודה. מובן, כי גם תושב חוזר ותיק נכנס בגדרה של ההגדרה האמורה.

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

4.3.1. הדין ערב התיקון

סעיף 97(ב) לפקודה, כנוסחו ערב התיקון, העניק פטור ממס לעולה חדש- על רווח הון ממכירת נכס שהיה לו מחוץ לישראל לפני היותו לתושב ישראל, ולתושב חוזר- על רווח הון שמקורו בנכס שנרכש מחוץ לישראל בתקופת שהייתו מחוץ לישראל לאחר שחדל להיות תושב ישראל (ובתנאי שאינו מהווה זכות במישרין או בעקיפין לנכס בישראל). פטורים אלו ניתנו במידה והנכס נמכר בתוך 10 שנים מיום העלייה לישראל או החזרה לישראל, לפי העניין, כאשר לגבי מכירה לאחר המועד האמור, נקבע מנגנון פטור חלקי (ליניארי) במסגרת סעיף 97(ב)(3) לפקודה.

4.3.2. הרחבת הפטור בעקבות התיקון

סעיף 97(ב) לפקודה, כנוסחו לאחר התיקון, 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.

הוראות סעיף 97(ב)(3) לפקודה הקובעות פטור חלקי (ליניארי) בעת מכירת הנכס ע"י היחיד גם לאחר תום עשר השנים, נותרו כפי שהיו.

4.3.3. הסבר

השינוי המהותי בתיקון זה הינו הרחבת הפטור ביחס לעולה חדש ולתושב חוזר ותיק גם על רווח הון ממכירת נכסים בחו"ל שנרכשו לאחר מועד עלייתו או חזרתו לישראל. הרחבה זו נולדה מתוך מטרה שלא לפגוע בזכאות לפטור ממס



במקרה בו היחיד מעוניין לרכוש נכסים נוספים מחוץ לישראל לאחר שהפך לתושב ישראל, ולשמר בכך את הדין שהיה קיים לגבי נכסים אלו אילולא עלה/חזר לישראל. לעומת זאת, לגבי תושב חוזר (שאינו ותיק) הפטור חל רק על נכסים בחו"ל שרכש מחוץ לישראל בתקופת היותו תושב חוץ.

הוראותיו של סעיף 97(ב) לפקודה, עובר לתיקון, הובילו יחידים רבים לשקול לבצע תכנוני מס לפיהם הקימו חברה זרה, ערב העתקת תושבותם לישראל, במטרה להעביר את הנכסים לחברה החדשה. חברה זו מכרה ורכשה נכסים במהלך השנים ואילו היחיד ביקש לראות את הכנסותיו מדיבידנד, ריבית ורווח הון הנובעות מאותה חברה זרה כפטורות ממס מכח סעיפים 14 ו- 97(ב) לפקודה, בטענה, שמקור ההכנסות הינו מחברה אשר מהווה נכס מחוץ לישראל. בדרך זו ביקשו להתגבר על ההוראה לפיה הפטור יחול רק לגבי נכסים שנרכשו או שהיו לעולה החדש לפני העתקת מקום התושבות. בהתאם לחוק כנוסחו לאחר התיקון אין עוד מקום לבצע את תכנון המס האמור והפטור ניתן גם לגבי נכסים שנרכשו במהלך שנות הפטור.

4.3.4. הוראות תחילה ותחולה

א. הוראות סעיף 97(ב)1 לפקודה כנוסחו לאחר התיקון יחולו רק על מי שהיה לעולה חדש או לתושב חוזר ותיק, ביום התחילה ואילך, היינו מיום 1.1.2007 ואילך.

ב. לגבי עולים חדשים ותושבים חוזרים אשר הפכו לתושבי ישראל לפני יום התחילה (1.1.2007), יחולו הוראות סעיף 97(ב)1 לפקודה, כנוסחו ערב התיקון. להרחבה בעניין זה, ראו **חוזר מס הכנסה מס' 17/2002** הרפורמה במס הכנסה- הקלות במס לעולים חדשים ותושבים חוזרים (להלן: "**חוזר 17/2002**").

4.3.5. 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 (הוראה דומה נקבעה לגבי הכנסות פירותיות המתקבלות מנכס כאמור- ראו סעיף 4.1.5 בחלק א' של החוזר).

ב. נכס המתקבל בירושה- להבדיל מהאמור לגבי נכס שהתקבל במתנה, הפטור האמור בסעיף 97(ב)1 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, שאיננו תושב חוזר וותיק (להלן: "תושב חוזר רגיל"), לא יינתן פטור ממס במכירת 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.

ה. יובהר כי הפטור האמור בסעיף 97(ב1) לפקודה לא יחול על רווחים מממוש מניות וזכויות שהוענקו, כאמור בסעיפים 3(ט) ו-102 לפקודה, על ידי מעביד בשל עבודה שבוצעה בישראל. ראו **דוגמה ב'** להלן.

ו. הפסד הון- בהתאם לאמור בסעיף 92 לפקודה, עולה חדש או תושב חוזר ותיק שיש לו הפסד מממוש 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.

ז. שילובן של הוראות סעיף 100א לפקודה עם הוראות סעיפים 14(א), 14(ג) ו-97(ב) לפקודה- יחיד שחלה לגביו הוראת סעיף 100א לפקודה בשל נכסיו מחוץ לישראל והוא לא שילם את המס המגיע ביום בו חדל להיות תושב ישראל, וביום מכירת נכס החוץ הוא היה תושב חוזר או תושב חוזר ותיק, לא יחול עליו הפטור מכוח הוראות סעיף 97(ב) לפקודה ביחס לתקופה שעד לניתוק התושבות, והוא יהיה חייב במס בגין חלק מרווח ההון המיוחס לתקופה שמיום רכישת הנכס ועד למועד ניתוק התושבות מחולק בתקופה שמיום רכישת הנכס ועד ליום מכירתו בפועל (מימוש) כאמור בסעיף 100א(ב) לפקודה. הטעם לכך נעוץ במנגנון שבסעיף 100א לפקודה, לפיו רואים את היחיד כאילו מכר את הנכס יום לפני שחדל להיות תושב ישראל ולא בעת מכירתו בפועל (אז היה תושב חוזר). זאת ועוד, לגבי תושב חוזר רגיל, לא מתקיים התנאי לפטור לפיו מדובר בנכס חוץ שרכש בתקופת היותו תושב חוץ שכן הנכס נרכש בעת שהיה תושב ישראל. יודגש, כי במידה והנכס כאמור נמכר לאחר תום 10 שנים ממועד העלייה/חזרה, יחולו, הוראות סעיף 97(ב3) לפקודה, בשינויים המחויבים. ראו **דוגמה ג'** להלן.



4.3.6. דוגמאות

א. רועי נחשב לתושב חוזר ותיק החל מיום 1 בינואר 2008. ביום 1 בינואר 2000, בעת היותו תושב חוץ, רכש רועי קרקע באנגליה לצרכי השקעה. ביום 1 בינואר 2013 רכש רועי מניות של חברת תושבת ארה"ב, שאינה בעלת זכויות לנכסים בישראל. ביום 1 בינואר 2015 מכר רועי ברווח את הקרקע ואת המניות.

לפי סעיף 97(ב)(1) לפקודה, רועי יהיה פטור ממס על רווחי ההון שהפיק ממכירת הקרקע והמניות.

לו היו הקרקע והמניות נמכרות ביום 1 בינואר 2020, הרי שלפי הוראות סעיף 97(ב)(3) לפקודה, רועי יהיה זכאי לפטור חלקי (ליניארי) בעת מכירת הנכסים כמפורט להלן: שמונה עשר מתוך עשרים חלקים (בגין התקופה שמיום 1.1.2000 ועד ליום 1.1.2018) מהרווח שנצמח ממכירת הקרקע יהיה פטור ממס. חמישה מתוך שבעה חלקים (בגין התקופה שמיום 1.1.2013 ועד ליום 1.1.2018) מהרווח שנצמח ממכירת המניות יהיה פטור ממס.

ב. 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.

עפ"י האמור בסעיף 4.3.5 ה. לעיל, נילי לא תהיה זכאית לפטור על הרווח שנוצר ממכירת מניות חברת האם.

ג. יונתן רכש ביום 1 בינואר 1998 מניות בחברה ארגנטינאית בהיותו תושב ישראל. ביום 1 ביולי 2003 חדל יונתן מלהיות תושב ישראל ועבר לאנגליה. יונתן ביקש להחיל את הוראות 100א(ב) במועד ניתוק תושבותו. ביום 1 ביולי 2014, שב יונתן לישראל כתושב חוזר ותיק. ביום 1 בינואר 2015, מכר יונתן את מניות החברה הארגנטינאית.

מהאמור בסעיף 4.3.5 ז. לעיל, עולה כי יונתן לא יהיה זכאי לפטור מלא בשל רווח ההון משום שהרווח המיוחס לתקופה שמיום 1 בינואר 1998 ועד ליום 1 ביולי 2003 נחשב כאילו הופק בעת שהיה תושב ישראל וזאת לאור האמור בסעיף 100א(ב) לפקודה.

לו היה יונתן היה מוכר את מניותיו ביום 1 בינואר 2030, הרי שחלק רווח ההון המיוחס לתקופה שמיום 1 בינואר 1998 ועד ליום 1 ביולי 2003 וכן חלק רווח ההון המיוחס לתקופה שמיום 1 בינואר 2024 ועד 1 בינואר 2030 יהיו חייבים במס בישראל.



4.4. הנחה במס על קצבה - סעיף 9 לפקודה

במסגרת תיקון 132 לפקודה, הוסף סעיף 9ג, בו נקבע כי סכום המס על קצבה שמקורה מחוץ לישראל שמקבל מי שעלה לישראל, בשל עבודתו במדינת חוץ, לא יעלה על סכום המס שהיה משלם על אותה קצבה במדינה שבה משולמת הקצבה, אילו היה נשאר תושב אותה מדינה.

בהתאם לאמור בחוזר 17/2002, הטבה זו ניתנה גם למי שעזב את הארץ בהיותו קטין וחזר אליה ובלבד שהינו זכאי לקצבה בגין עבודה שביצע בחו"ל לפני שחזר לישראל.

במסגרת תיקון 168 הורחבה תחולת הסעיף כך שההטבה האמורה תחול גם על תושב חוזר ותיק שחזר לישראל החל מיום התחילה (1.1.2007) ואילך.

יובהר כי הקלה זו אינה מוגבלת לתקופה מסוימת ממועד חזרתו או עלייתו של היחיד אך בהתחשב בעובדה שבמשך 10 השנים הראשונות לעלייה או לחזרה לישראל זכאי אותו יחיד לפטור מלא ממס על הקצבה האמורה לפי סעיף 14(א) לפקודה, יהא סעיף 9ג לפקודה רלוונטי לגביו רק מתום 10 השנים האמורות.

אופן החיוב במס על פי סעיף 9ג לפקודה וההנחיות ליישום ההוראה כפי שהן מתוארות בחוזר 17/2002, יחולו החל מיום התחילה גם על תושב חוזר ותיק (כאמור, עם תום 10 השנים לחזרתו).

4.5. נקודות זיכוי לעולה חדש

כאמור לעיל, יצוין כי ההטבה המפורטת להלן בסעיף זה (4.5) 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 נקודות זיכוי לכל חודש משמונה-עשר החודשים הראשונים לעלייתו לישראל.

ב. 1/6 נקודות זיכוי לכל חודש משנים-עשר החודשים שלאחריהם.

ג. 1/12 נקודות 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 תיכוני, זאת בהתאם לכללי מס הכנסה (זיכוי לעולים במקרים מיוחדים), התשל"ח-1977.

4.6. נקודות זיכוי לתושב חוזר - הוראת שעה

ההטבה המפורטת להלן בסעיף זה (4.6) 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 ייכלל 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 4.5 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 "מס הכנסה" < "הקלות במיסוי לעולים חדשים ולתושבים חוזרים".

5. פרופיל תושבים

נכלל בחלק א' של החוזר.

6. הטבות המס שינתנו לתושב חוזר רגיל (שאינו תושב חוזר ותיק)

תיקון 168 שינה את המצב המשפטי לגבי תושב חוזר רגיל בשני היבטים בלבד: האחד, הקלה בדמותות מתן פטור ממס לניירות ערך מוטבים (כמפורט בסעיף 6.3 להלן) והשני, צמצום הגדרת תושב חוזר כך שרק מי שהיה תושב חוץ במשך שש שנים רצופות לפחות ייחשב עם חזרתו לישראל כתושב חוזר, בתחולה לגבי מי שחדל להיות תושב ישראל החל מיום 1.1.2009 (ראו סעיף 3.3 בחלק א' של החוזר).

6.1 פטור ממס על הכנסות פירותיות- סעיף 14(ג) לפקודה

סעיף 14(ג) לפקודה מעניק לתושב חוזר פטור ממס במשך חמש שנים מהמועד ששב והיה לתושב ישראל על הכנסות שמקורן בקצבה, בתמלוגים, בדמי שכירות, בריבית ובדיבידנד, ובלבד שהכנסות אלו אינן מהוות בידיו הכנסות מעסק. הפטור האמור יינתן רק אם ההכנסות הנ"ל הופקו או נצמחו מחוץ לישראל ושמקורן בנכסים מחוץ



לישראל שרכש התושב החוזר בתקופת שהותו מחוץ לישראל לאחר שחדל להיות תושב ישראל, אלא אם כן ביקש כי ההכנסות, כולן או חלקן, לא תהינה פטורות.

לפי סעיף 14(ג) לפקודה, יכול התושב החוזר לבקש להתחייב במס בישראל בשל ההכנסות האמורות ולא לקבל בגינן פטור ממס. יובהר כי ברירת המחדל היא מתן פטור ממס בשל הכנסות אלו אלא אם הודיע התושב החוזר לפקיד השומה אחרת. הודעה על ויתור על הפטור תוגש עם הגשת הדו"ח השנתי.

6.2. פטור ממס על הכנסות הוניות - סעיף 97(ב)(2) לפקודה

סעיף 97(ב)(2) לפקודה מעניק לתושב חוזר פטור ממס, לתקופה של עשר שנים מהמועד ששב והיה לתושב ישראל, על רווחי הון שמקורם בנכסים שרכש מחוץ לישראל בהיותו תושב חוץ, ובלבד שנכס החוץ אינו זכות במישרין או בעקיפין לנכס שהיה מצוי בישראל. פטור זה מותנה בכך כי הנכס הנמכר, לרבות אם הוא זכות או זכות בחבר בני אדם תושב חוץ, אינו זכות במישרין או בעקיפין, לנכס שהיה מצוי בישראל (ראו לעיל התייחסות לעניין זה גם בסעיף 4.3.5 ד. לחוזר).

עוד יצוין כי גם במקרה זה (בדומה לאמור לגבי עולה חדש ותושב חוזר ותיק), במידה ונמכר הנכס לאחר תום 10 שנים ממועד החזרה לישראל- יחול מנגנון פטור חלקי (ליניארי), אשר נקבע במסגרת סעיף 97(ב)(3) לפקודה.

יודגש, כי ביחס לאמור בסעיף זה (6.2) לגבי פטור על הכנסות הוניות בידי תושב חוזר- אין בהוראות שנקבעו במסגרת תיקון 168 שינוי מהותי ביחס למצב שהיה קיים קודם לכן (למעט כמובן ההגדרה עצמה של המונח "תושב חוזר" והפטור לגבי ניירות ערך מוטבים, כמפורט להלן).

6.3. פטור ממס על הכנסות פירותיות והוניות שמקורן ב"ניירות ערך מוטבים" - סעיפים

14(ג)(2) ו-97(ב)(2) לפקודה

כפי שצוין לעיל בסעיפים 6.1 ו- 6.2 לעיל, התנאי לפטור על הכנסות פירותיות והוניות של תושב חוזר רגיל, הוא שההכנסות נובעות מנכסים מחוץ לישראל, שרכש התושב החוזר בהיותו תושב חוץ.

חריג לאמור לעיל הינו הפטור הניתן להכנסות פירותיות והוניות שמקורן ב"ניירות ערך מוטבים" כהגדרתם בסעיף 14(ג) לפקודה, כמפורט להלן:

"ניירות ערך מוטבים"- ניירות ערך הנסחרים בבורסה, שרכש התושב החוזר בתקופת שהותו מחוץ לישראל לאחר שחדל להיות תושב ישראל, המנוהלים מחשבון 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.

"בורסה"- בורסה לניירות ערך מחוץ לישראל, שקיבלה אישור מידי מי שרשאי לתת על פי דין במדינה שבה היא מתנהלת, וכן שוק מוסדר מחוץ לישראל.



"חשבון במוסד בנקאי" - חשבון במוסד בנקאי שלא בוצעו בו הפקדות לאחר שהתושב החוזר היה לתושב ישראל, פרט להפקדה של הכנסה שהיא ריבית או דיבידנד שמקורם בניירות ערך מוטבים או הכנסה שהיא רווח הון ממכירת ניירות ערך מוטבים.

סעיפים 14(ג)(2) ו-97(ב)(2) לפקודה קובעים, כי הכנסות מריבית, דיבידנד וכן רווח הון שמקורן בנכסים מחוץ לישראל שהם **ניירות ערך מוטבים**, יהיו פטורים ממס גם אם הופקו מניירות ערך מוטבים שנרכשו לאחר החזרה לישראל.

פטור זה יינתן, במשך תקופת הפטור, על הכנסות ריבית, דיבידנד, ורווח הון, שמקורן בתיק ניירות הערך (portfolio) שמחזיק היחיד בחשבון במוסד בנקאי, כאשר לא מבוצעות הפקדות נוספות לחשבון לאחר מועד חזרתו לישראל, ובתנאי שההשקעות החדשות בניירות הערך מקורן בהכנסות בחשבון זה בלבד (ראו גם הוראת תחילה בסעיף 6.4 להלן).

6.4. הוראות תחולה ותחילה

6.4.1. הגדרת "תושב חוזר"

ההגדרה החדשה של תושב חוזר המאריכה את תקופת היותו של היחיד תושב חוץ (ל-6 שנים במקום 3 שנים) על מנת שיוכל ליהנות ממעמד של תושב חוזר בעת חזרתו לישראל, תחול רק על מי שחדל להיות תושב ישראל החל מיום 1 בינואר 2009 ואילך.

6.4.2. ההוראות ביחס ל"ניירות ערך מוטבים"

תחולת סעיפים 14(ג)(2) ו-97(ב)(2) לפקודה, בעניין הכנסות ורווחים מ"ניירות ערך מוטבים", יחולו על מי שנחשב לתושב חוזר החל מיום 1 בינואר 2007, ורק ביחס להכנסות שהופקו או נצמחו החל מיום 1 בינואר 2009 ואילך.

סעיפים 14(ג) ו-97(ב)(2) לפקודה, כנוסחם לפני התיקון, ימשיכו לחול על מי שהיה לתושב חוזר לפני יום התחילה (1.1.2007), וגבי מי שהיה תושב חוזר יום התחילה, יחולו הסעיפים האמורים, כנוסחם לפני התיקון, ביחס להכנסות שהופקו או נצמחו עד ליום 31/12/2008.

6.5. דוגמאות

א. רוני חזרה לישראל מארה"ב ביום 1 בינואר 2006. עד יום חזרתה, שהתה רוני דרך קבע בחו"ל בהיותה תושבת חוץ תקופה העולה על שלוש שנים רצופות.

רוני נחשבת לתושבת חוזרת כהגדרת המונח בסעיף 14(ג) לפקודה ערב התיקון, ועל כן, בהתאם להוראת התחילה לסעיפים 14(ג) ו-97(ב) לפקודה, יחולו עליה ההקלות הקבועות בסעיפים אלו, כנוסחם ערב התיקון.

ב. עידו חזר לישראל מארה"ב ביום 1 בינואר 2008. לאחר שנחשב לתושב חוץ בשנים 2004 עד וכולל 2007. בעת שהותו בארה"ב רכש עידו ניירות ערך (שאינם ניירות



ערך מוטבים) אשר אינם מהווים זכויות במישרין או בעקיפין לנכסים בישראל. בשנת 2008 מכר עידו את ניירות הערך ברווח.

מכיוון שעידו ניתק תושבותו לפני תחילת תוקפו של תיקון סעיף 14(ג) לפקודה (1 בינואר 2009), ומכיוון שנחשב לתושב חוץ למעלה משלוש שנים (אך פחות מחמש שנים, לעניין הוראת השעה להגדרת תושב חוזר ותיק), יש לראות את עידו כ"תושב חוזר רגיל", החל מיום 1.1.2008 ואילך, ולפיכך יחולו עליו הוראות סעיפים 14(ג) ו-97(ב) בנוסחם ערב התיקון, והוא ייהנה מפטור ממס בשל מכירת המניות בשנת 2008, כאמור בסעיף 97(ב)(2) לפקודה.

ג. רות חזרה לישראל מארה"ב ביום 1 בינואר 2013, לאחר שנחשבה לתושבת חוץ בשנים 2009 עד 2012 כולל. בעת שהותה בארה"ב רכשה רות ניירות ערך מוטבים ("התיק"). בשנת 2013 מכרה רות מניות מתוך התיק ורכשה במסגרתו אגרת חוב שהונפקה ע"י חברה תושבת ארה"ב. בשנת 2014 שולמה לרות ריבית מאגרת החוב ובסוף אותה שנה אגרת החוב נמכרה ברווח.

בשונה מהדוגמה המתוארת לעיל, רות ניתקה את תושבותה הישראלית לאחר יום 31 לדצמבר 2008, ולכן עליה להיות תושבת חוץ במשך שש שנים לפחות, על מנת להיחשב בעת חזרתה לישראל כתושבת חוזרת. מאחר ורות הייתה תושבת חוץ 4 שנים בלבד, היא אינה מסווגת כ"תושב חוזר" ולא תהיה זכאית להטבות מכוח סעיפים 14(ג) ו-97(ב) לפקודה, בגין אף אחת מההכנסות הנ"ל.

ד. יובל חזר לישראל מארה"ב ביום 1 בינואר 2011, לאחר שנחשב לתושב חוץ בשנים 2004 עד וכולל 2010. בעת שהותו בארה"ב רכש יובל ניירות ערך מוטבים ("התיק"). בשנת 2011 מכר יובל מניות מתוך התיק ורכש במסגרתו בבורסה אגרת חוב שהונפקה ע"י חברה תושבת ארה"ב. בשנת 2012 שולמה ליובל ריבית מאגרת החוב ובסוף אותה שנה אגרת החוב נמכרה ברווח.

בהתאם לאמור בסעיפים 14(ג)(2) ו-97(ב)(2) לפקודה, יוכל יובל ליהנות מפטור ממס בתיק ניירות הערך הכולל פטור ממס מהריבית ששולמה וממימוש אגרת החוב ובלבד שלא בוצעו הפקדות חדשות לחשבון הבנק.

7. פטור מדיווח על הכנסות ומדיווח על הון

7.1 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, שככל 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 7.2 ו-7.3 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.

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.

לגבי יחיד עולה חדש ותושב חוזר שהוא בעל מניות בחבר בני אדם תושב חוץ (ושאינו בעל שליטה בו) או שמחזיק בנכסי חוץ אחרים כמשמעותם בתקנה 3(א)(6)(ב) לתקנות הפטור- מתוך האמור בתקנה 3(ד) לתקנות אלו, עולה חדש ותושב חוזר (ותיק וגם רגיל) פטורים מהגשת דין וחשבון במשך שנות הפטור שנקבעו בסעיפים 14(א) ו-14(ג), אם חובת הגשת הדו"ח נובעת רק בשל היותם בעלי זכות בחבר בני אדם תושב חוץ או בעלי נכסי חוץ אחרים, בתנאים המחייבים שנקבעו בתקנה זו.

7.2. פטור מהכללת הכנסות שמקורן בחו"ל בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק

לגבי יחידים שאינם באים בתחולת הפטור מהגשת דוח כאמור בסעיף 7.1 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 4.1.5 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 כנספת לדוח על ההכנסות השנתית) על נכסים מחוץ לישראל שבבעלותם, גם אם חייבים בהגשת דוח שנתי (למעט במקרה בו ביקשו שלא להיות פטורים ממש מהכנסות הנובעות מאותם נכסים מחוץ לישראל או במקרה בו אותם נכסים ניתנו ליחיד, במתנה הפטורה ממש על פי הוראות סעיף 97(א)(5) לפקודה, החל מיום 1 בינואר 2007 ואילך).

7.3 פטור מהכללת נכסים מחוץ לישראל בהצהרת הון

סעיף 135 לפקודה מחייב כל אדם, אשר נתבקש ע"י פקיד השומה, להגיש, דו"ח על הונו ונכסיו כאמור באותו סעיף (להלן: "הצהרת הון"). על היחיד לכלול בהצהרת ההון פירוט על כל הונו ונכסיו בישראל ומחוץ לישראל. במסגרת התיקון התוסף סעיף 135(1)(ב) לפקודה, הקובע כי עולה חדש ותושב חוזר ותיק יהיו פטורים מהחובה לדווח בהצהרת ההון על הונם ונכסיהם שמחוץ לישראל, וזאת במשך עשר שנים מהמועד בו הפכו לתושבי ישראל.

ברם, הפטור האמור לא יחול אם ההון או הנכסים מהווים מקור להכנסות שלגביהם ביקש היחיד כי לא יהיו פטורות ממש, וכן כאשר הנכסים ניתנו ליחיד במתנה פטורה ממש לפי סעיף 97(א)(5) לפקודה החל מיום 1 בינואר 2007.

7.4 הוראות תחולה ותחילה

הפטורים מדיווח על הכנסה ומדיווח על הון יחולו על עולה חדש ועל תושב חוזר וותיק אשר הפכו לתושבי ישראל ביום התחילה (1.1.2007) ואילך בלבד.

8. שינויים בהגדרת חברת משלח יד זרה [סעיף 5(5) לפקודה]

סעיף 5(5) לפקודה מגדיר חברת משלח יד זרה (להלן: "חמי"ז") כחבר בני אדם שמתקיימים בו מס' תנאים (במצטבר), שעיקרם כדלקמן:

- א. מדובר בחבר בני אדם תושב חוץ.
- ב. אם חבר בני האדם הוא חברה, אזי מדובר בחברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76(א) לפקודה.
- 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, עוסקים בעבור החברה ב"משלח יד מיוחד", כהגדרת המונח בצו מס הכנסה (קביעת משלח יד מיוחד), התשס"ג-2003, במישרין או באמצעות חברה שבה מחזיקים, במישרין או בעקיפין, לפחות 50% מאמצעי השליטה בה.

ה. מרבית הכנסתה או רווחיה של החברה, מקורם במשלח יד מיוחד כאמור לעיל.

הוראות הפקודה בעניין כללי החמ"ז, מהווים למעשה, הוראה אנטי תכנונית שנועדה לצמצם את התופעה של בעלי מקצועות חופשיים המעניקים שירותים אישיים מחוץ לישראל באמצעות חברה זרה. ההוראה קובעת כי יראו את הכנסת החברה הזרה, העומדת בתנאים האמורים לעיל, כהכנסה שהופקה בישראל לפי שיעור החזקתם של בעלי המניות תושבי ישראל בחברה.

עולה מכך, שעולה חדש או תושב חוזר ותיק המחזיקים במניות של חברה זרה, שנותנת שירותים כאמור, עלולים לחשוף את החברה הזרה לחבות במס ישראל, עם עלייתם ארצה והפיכתם לתושבי ישראל, לעומת מצב בו היו פועלים באופן עצמאי (שלא במסגרת החברה) ושאיז היו פטורים ממס. לפיכך, תוקן סעיף 5(5) לפקודה במסגרת תיקון 168, ונקבע בו כי לעניין חישוב שיעור החזקתם של בעלי המניות תושבי ישראל בחברה לא יבוא בחשבון שיעור זכותם, במישרין או בעקיפין, של עולה חדש ו/או של תושב חוזר וותיק במשך תקופה של עשר שנים מהמועד בו הפכו לתושבי ישראל. הבהרה זו מתיישבת גם עם ההוראה שבהגדרת "תושב" לגבי חבר בני אדם בסעיף 1 לפקודה, לפיה אין להפעיל את מבחן השליטה והניהול לגבי חבר בני אדם שבבעלות עולה או תושב חוזר ותיק, בטרם חלפו 10 שנים ממועד העלייה/החזרה לישראל.

9. שינויים בהגדרת חברה נשלטת זרה (סעיף 75 לפקודה)

סעיף 75 לפקודה מגדיר חברה נשלטת זרה (להלן: "חנ"ז") כחבר בני אדם שמתקיימים בו מס' תנאים (במצטבר), שעיקרם כדלקמן:

א. מדובר בחבר 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 פאסיבית.

ה. שיעור המס החל על הכנסתו הפאסיבית במדינת המקור, אינו עולה על 20%.

תנאים נוספים מפורטים בסעיף 75(א) לפקודה.

בהתאם להוראות סעיף 75(ב) לפקודה, יראו את בעלי השליטה בחנ"ז שהם תושבי ישראל, כאילו קיבלו דיבידנד מהחנ"ז בגובה חלקם היחסי ברווחים השנתיים שטרם חולקו ושמקורם בהכנסה פאסיבית.



במסגרת תיקון 168, תוקנה הגדרת תושב ישראל בסעיף 75 לפקודה, ובה נקבע כי עולה חדש או תושב חוזר ותיק לא ייחשבו כתושבי ישראל לעניין האמור בסעיף 75 לפקודה, במשך 10 השנים מהמועד שהפכו לתושבי ישראל. קביעה זו משפיעה על שני הנושאים שלהלן:

א. לעניין התנאי של אחזקות תושבי ישראל בחברה כאמור לעיל, כאמור בסעיף 75(א)(1)(ד)(1) לפקודה, הכלול בהגדרת חנ"ז בסעיף, יש לראות את העולה ואת התושב הוותיק כתושבי חוץ.

ב. לעניין הגדרת בעל שליטה, כאמור בסעיף 75(א)(3) לפקודה, אין לראות את העולה החדש או התושב החוזר הוותיק כבעל שליטה וכמי שחייב במס על ההכנסה מדיבידנד שמקורו בחנ"ז על פי הוראות סעיף 75(ב) לפקודה.

דוגמא

גיא עלה לראשונה לישראל מארה"ב ביום 1 לינואר 2008. גיא מחזיק במניות של חברה תושבת הונגריה העוסקת בהחזקת מבנה מקרקעין שממנו מופקות הכנסות שכירות שאינן מגיעות לכדי עסק. שיעור המס בהונגריה על אותן הכנסות נמוך מ-20%. החברה הוקמה בשנת 2006, בהחזקה זהה, יחד עם עוד שני שותפים, שאינם קרוביו של גיא: אייל שהוא תושב ישראל, ואורן שהוא תושב ארה"ב (כל אחד מחזיק ב-1/3 מאמצעי השליטה בחברה).

לפי התיקון לסעיף 75 לפקודה, החזקותיו של גיא לא ינוטרלו אלא ייחשבו כהחזקות של תושב חוץ. כפועל יוצא, שיעור ההחזקה של תושבי ישראל בחברה הוא 1 מתוך 3 היינו פחות מ-50% ולכן החברה לא תהווה "חברה נשלטת זרה". ברם, אם היה מנוטרל חלקו של גיא (הן מהמונה והן מהמכנה) לצורך חישוב שיעור ההחזקה הישראלית בחברה התוצאה הייתה ששיעור ההחזקה הישראלית היה עומד על 1 מתוך 2 היינו 50% והחברה הייתה נחשבת חנ"ז, וזאת בניגוד לכוונת המחוקק שלא להחמיר עם החברה בעקבות עליית/חזרת בעלי מניותיה ארצה.

ב ב ר כ ה ,

רשות המסים בישראל