

**עמוס כץ ושות' - רואי חשבון**  
**AMOS KATZ & CO. CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)**

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.), (ACCOUNT.)  
 M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), M.B.A  
 NECHAMA LINKER - C.P.A. (ISR.)  
 SHULAMIT ITZHAKY - C.P.A. (ISR.)  
 SHOSHANA CHAZAN - C.P.A. (ISR.)  
 ORNA BEHAR - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.)  
 MORIYA KEDEM - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), (IS), B.ED.  
 BEN LESSANS - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות  
 מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים  
 שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים  
 נחמה לינקר - רו"ח  
 שולמית יצחקי - רו"ח  
 שושנה חזן - רו"ח  
 אורנה בהר - רו"ח, ב.א. חשבונאות, ומינהל עסקים  
 מוריה קדם - רו"ח, ב.א. חשבונאות ומערכות מידע, תואר בהוראה  
 בן לסנס - רו"ח, ב.א. כלכלה ומינהל עסקים

**ירושלים, מאי 2015**

**לכבוד**

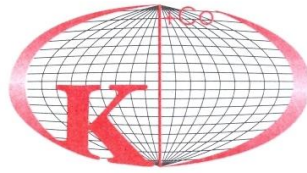
\_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_

**הנדון: הקלות מס לעולים חדשים ותושבים חוזרים**

**עמודים**

**תוכן העניינים**

<b>2-6</b>	<b>(1) הגדרות</b> (א) תושב חוץ (ב) תושב ישראל לראשונה (ג) תושב חוזר ותיק (ד) תושב חוזר (רגיל) (ה) מועד בו יש לראות את היחיד כמי שהפך להיות תושב ישראל (ו) שנת הסתגלות (ז) תושב חוץ לגבי חבר בני אדם
<b>6-9</b>	<b>(2) פטור ממס על הכנסות פירותיות</b>
<b>9-10</b>	<b>(3) פטור ממס על הכנסות מריבית על פיקדון במטבע חוץ בבנק ישראל</b>
<b>10-11</b>	<b>(4) פטור ממס על הכנסות הוניות</b>
<b>12</b>	<b>(5) פטור ממס על הכנסות פירותיות והוניות שמקורם ב"ניירות ערך מוטבים"</b>
<b>13-15</b>	<b>(6) בחינת אמצעי השליטה והניהול ב"חברה נשלטת זרה" וב"חברת משלח יד זרה"</b>
<b>15</b>	<b>(7) נקודות זיכוי</b>
<b>16</b>	<b>(8) פטור מדיווח למס הכנסה</b>
<b>17</b>	<b>(9) מיסוי נאמנויות</b>
<b>18</b>	<b>(10) פטור מביטוח לאומי</b>
<b>19</b>	<b>(11) סיכום עיקרי הקלות המס</b>



## עמוס כץ ושות' - רואי חשבון AMOS KATZ & CO. CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.), (ACCOUNT.)  
M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), M.B.A  
NECHAMA LINKER - C.P.A. (ISR.)  
SHULAMIT ITZHAKY - C.P.A. (ISR.)  
SHOSHANA CHAZAN - C.P.A. (ISR.)  
ORNA BEHAR - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.)  
MORIYA KEDEM - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), (IS), B.ED.  
BEN LESSANS - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות  
מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים  
שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים  
נחמה לינקר - רו"ח  
שולמית יצחקי - רו"ח  
שושנה חזן - רו"ח  
אורנה בהר - רו"ח, ב.א. חשבונאות, ומינהל עסקים  
מוריה קדם - רו"ח, ב.א. חשבונאות ומערכות מידע, תואר בהוראה  
בן לסנס - רו"ח, ב.א. כלכלה ומינהל עסקים

### הקלות מס לעולים חדשים ותושבים חוזרים לאחר תיקון 168 לפקודה

#### מבוא

פקודת מס הכנסה (להלן הפקודה) והתקנות מכוחה, קובעות הוראות שונות לגבי מיסוי עולים חדשים ותושבים חוזרים.

ביום 16 בספטמבר 2008 פורסם תיקון מס' 168 לפקודת מס הכנסה, המרחיב את ההקלות במיסוי הכנסותיהם של עולים חדשים ותושבים חוזרים.

הוראות התיקון ייחולו מיום 1 בינואר 2007 על הכנסותיו של יחיד ששב לישראל במעמד של תושב חוזר ותיק או עלה לישראל כעולה חדש החל מיום התחילה ואילך.

בבסיסו של התיקון תכנית רחבת היקף שמטרתה העיקרית הינה קליטת עלייה, החזרת הון אנושי איכותי לישראל ועידוד משקיעים בעלי פוטנציאל פיננסי להפוך את מדינת ישראל למרכז חיייהם, מתוך מטרה שיעלו לישראל וישקיעו בפיתוח חוסנה הכלכלי.

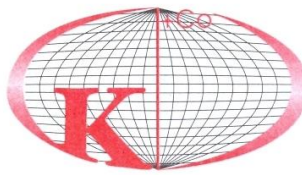
#### (1) הגדרות

##### א) תושב חוץ

סעיף 1 לפקודה, ערב התיקון, הגדיר "תושב חוץ" כהגדרה שיוּרית, כלומר, מי שאינו נחשב תושב ישראל.

התוספה חלופה נוספת, כך שיחיד ייחשב כ"תושב חוץ", אם התקיימו לגביו שני מבחנים מצטברים, האחד כמותי והשני מהותי.

במקרה שבו יחיד שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות בכל שנה, בשנת המס ובשנת המס שלאחריה (להלן: "מבחן הכמותי") ובשתי שנות המס שלאחר מכן מרכז חיו אינו עוד בישראל (להלן: "המבחן המהותי"), הרי שאותו יחיד ייחשב כתושב חוץ החל מהמועד בו עזב את ישראל בשנת המס הראשונה בה שהה מחוץ לישראל יותר מ-183 ימים כאמור. על פי עמדת רשות המיסים, יום הנסיעה ויום החזרה לישראל נחשבים כימי שהיה בישראל.



## עמוס כץ ושות' - רואי חשבון

### AMOS KATZ & CO. CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.), (ACCOUNT.)  
M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), M.B.A  
NECHAMA LINKER - C.P.A. (ISR.)  
SHULAMIT ITZHAKY - C.P.A. (ISR.)  
SHOSHANA CHAZAN - C.P.A. (ISR.)  
ORNA BEHAR - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.)  
MORIYA KEDEM - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), (IS), B.ED.  
BEN LESSANS - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים  
נחמה לינקר - רו"ח  
שולמית יצחקי - רו"ח  
שושנה חזן - רו"ח  
אורנה בהר - רו"ח, ב.א. חשבונאות, ומינהל עסקים  
מוריה קדם - רו"ח, ב.א. חשבונאות ומערכות מידע, תואר בהוראה  
בן לסנס - רו"ח, ב.א. כלכלה ומינהל עסקים

#### ב) תושב ישראל לראשונה

יחיד, שהיה לתושב ישראל ולא היה בעבר תושב ישראל (להלן "עולה חדש").

#### ג) תושב חוזר ותיק

יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך 10 שנים רצופות לפחות.

לצרכי מס, מעמד זה יהיה זהה למעמדו של יחיד אשר היה ל"תושב ישראל לראשונה", ובהתאמה, הטבות המס יהיו רחבות יותר לעומת ההטבות הניתנות ל"תושב חוזר" שאינו ותיק.

מי שהיה לתושב ישראל בשנים 2007-2009 ייקרא "תושב חוזר ותיק" גם אם שב לישראל לאחר שהיה תושב חוץ רק במשך 5 שנים רצופות לפחות (במקום 10 שנים רצופות לפחות).

הוראת ביצוע מס' 2/2013-הטיפול בבקשה לקראת אישור זכאות לקבלת מעמד של עולה חדש או תושב חוזר ותיק:

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

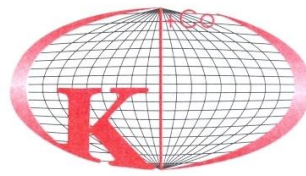
על מנת להקנות ודאות לאוכלוסיית העולים בקשר למעמדם המיסוי, ועל מנת לייעל את תהליך העבודה בעניין זה, הוחלט לקבוע מנגנון לטיפול בבקשותיהם לאישור זכאות לקבלת מעמד של "תושב ישראל לראשונה" ו-"תושב חוזר ותיק". על פי המנגנון האמור, יסווגו המבקשים לשתי קבוצות, בהתאם לרמת הזיקה של מרכז חייהם לישראל:

1. קבוצה ראשונה-בה יסווגו מבקשים בעלי רמת זיקה של מרכז חיים נמוכה לישראל-בקשות אלו יטופלו על פי נוהל המסלול הירוק.

2. קבוצה שנייה-בה יסווגו מבקשים בעלי רמת זיקת חיים גבוהה לישראל-בקשות אלו יטופלו באופן פרטני.

#### ד) תושב חוזר (רגיל)

לפני התיקון, "תושב חוזר" הוגדר למי שהפך לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך 3 שנים רצופות לפחות. תיקון 168 החמיר את ההגדרה ליחיד שהפך לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך 6 שנים רצופות לפחות.



## עמוס כץ ושות' - רואי חשבון

### AMOS KATZ & CO. CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.), (ACCOUNT.)  
M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), M.B.A  
NECHAMA LINKER - C.P.A. (ISR.)  
SHULAMIT ITZHAKY - C.P.A. (ISR.)  
SHOSHANA CHAZAN - C.P.A. (ISR.)  
ORNA BEHAR - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.)  
MORIYA KEDEM - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), (IS), B.ED.  
BEN LESSANS - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים  
נחמה לינקר - רו"ח  
שולמית יצחקי - רו"ח  
שושנה חזן - רו"ח  
אורנה כהר - רו"ח, ב.א. חשבונאות, ומינהל עסקים  
מוריה קדם - רו"ח, ב.א. חשבונאות ומערכות מידע, תואר בהוראה  
בן לסנס - רו"ח, ב.א. כלכלה ומינהל עסקים

החמרת ההגדרה תחול על מי שחדל להיות תושב ישראל החל מ-1.1.2009 ואילך.

כלל ההטבות אשר חלו ביחס ל"תושב חוזר" עובר לתיקון 168 ימשיכו לחול על תושב שחדל להיות תושב ישראל לפני 1.1.2009 וחוזר לישראל לאחריו, וזאת מבלי שתחול עליו ההגדרה המחמירה, קרי, שהייה מחוץ לישראל במשך 6 שנים רצופות לפחות.

#### **ה) מועד בו יש לראות את היחיד כמי שהפך לתושב ישראל**

מי שמרכז חייו בישראל בשנת המס יש לראותו כתושב ישראל.

לשם קביעת מקום מרכז חייו של היחיד יש להביא בחשבון את מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים (להלן: "ההגדרה המהותית") ובהן בין השאר: (א) מקום ביתו הקבוע (ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו (ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע (ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו (ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים.

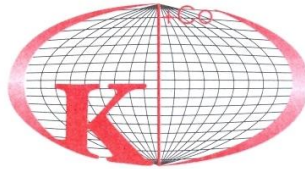
#### **חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל אם:**

- (א) שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר.
- (ב) שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופות שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר (להלן "ההגדרה הכמותית").

להלן יפורטו התנאים שבהתקיימם יש לראות את היחיד כמי שהעביר את מרכז חייו לישראל. 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:

(1) לגבי יחיד שאינו בעל משפחה (לעניין זה, "משפחה" – בן/בת זוג וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים) שיש לו בית ישראל, 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 המס אם למשל היא מתקיימת במשך מספר שנים ברציפות.



**עמוס כץ ושות' - רואי חשבון**  
**AMOS KATZ & CO. CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)**

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.), (ACCOUNT.)  
 M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), M.B.A  
 NECHAMA LINKER - C.P.A. (ISR.)  
 SHULAMIT ITZHAKY - C.P.A. (ISR.)  
 SHOSHANA CHAZAN - C.P.A. (ISR.)  
 ORNA BEHAR - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.)  
 MORIYA KEDEM - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), (IS), B.ED.  
 BEN LESSANS - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים  
 נחמה לינקר - רו"ח  
 שולמית יצחקי - רו"ח  
 שושנה חזן - רו"ח  
 אורנה בהר - רו"ח, ב.א. חשבונאות, ומינהל עסקים  
 מוריה קדם - רו"ח, ב.א. חשבונאות ומערכות מידע, תואר בהוראה  
 בן לסנס - רו"ח, ב.א. כלכלה ומינהל עסקים

**(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.**

יודגש כי הגדרת "תושב חוץ" כנוסחה בסעיף 1(א') לעיל גוברת על מבחן זה.

**(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.**

**שנת הסתגלות (ו)**

תיקון 168 מעניק תקופת הסתגלות של שנה בה לא יראו יחיד שהיה ל"תושב ישראל לראשונה" או ל"תושב חוזר ותיק", כתושב ישראל ובלבד שהיחיד הודיע, בתוך 90 ימים מיום הגעתו לישראל על רצונו בכך באמצעות טופס ייעודי לנושא.

**(א) אם בתום השנה יחליט היחיד כי ברצונו להישאר בישראל, תובא שנת הסתגלות במניין שנות ההקלות במס.**

**(ב) אם במהלך השנה, יעזוב היחיד את ישראל במהלך שנת ההסתגלות, הרי שהוא יחשב למעשה כמי שלא עלה או חזר לישראל מלכתחילה, כך ששנה זו לא תפגע ברצף התקופה בה הוא נדרש להיחשב כתושב חוץ.**

**תושב חוץ לגבי חבר בני אדם (ז)**

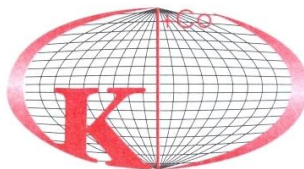
סעיף 1 לפקודה קובע הגדרת "תושב ישראל" הן לגבי יחיד והן לגבי חבר בני אדם. לגבי חבר בני אדם, "תושב ישראל" מוגדר כמי שהתקיים בו אחד מאלה:

**(א) הוא התאגד בישראל.**

**(ב) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל.**

חבר בני אדם שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל בידי יחיד שהיה ל"תושב ישראל לראשונה" או שהיה ל"תושב חוזר ותיק" או בידי מי מטעמו וטרם חלפו 10 שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל, לא יראו בו כחבר בני אדם תושב ישראל.





## עמוס כץ ושות' - רואי חשבון

### AMOS KATZ & CO. CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.), (ACCOUNT.)  
M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), M.B.A  
NECHAMA LINKER - C.P.A. (ISR.)  
SHULAMIT ITZHAKY - C.P.A. (ISR.)  
SHOSHANA CHAZAN - C.P.A. (ISR.)  
ORNA BEHAR - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.)  
MORIYA KEDEM - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), (IS), B.ED.  
BEN LESSANS - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות  
מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים  
שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים  
נחמה לינקר - רו"ח  
שולמית יצחקי - רו"ח  
שושנה חזן - רו"ח  
אורנה בהר - רו"ח, ב.א. חשבונאות, ומינהל עסקים  
מוריה קדם - רו"ח, ב.א. חשבונאות ומערכות מידע, תואר בהוראה  
בן לסנס - רו"ח, ב.א. כלכלה ומינהל עסקים

משמע, "תושב ישראל לראשונה" או "תושב חוזר ותיק" יוכל להעתיק את השליטה והניהול על חברות בינלאומיות לישראל בלא חשש לסיווגן כחברות ישראליות. אפשרות זו ניתנת גם אם חבר בני האדם מחוץ לישראל הוקם לאחר שובו של היחיד כאמור לישראל. יחד עם זאת, יראו בחבר בני אדם כתבר תושב ישראל אם השליטה על עסקיו וניהולם הופעלו מישראל על ידי יחיד כאמור או בידי מי מטעמו עוד בטרם הפך היחיד ל"תושב ישראל לראשונה" או "תושב חוזר ותיק".

#### 2) פטור ממס על הכנסות פירותיות – סעיף 14(א) לפקודה

##### (א) "תושב ישראל לראשונה" ו"תושב חוזר ותיק"

לפני תיקון 168, החוק קבע פטור לעולה חדש על הכנסה מעסק למשך ארבע שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל על הכנסה מעסק שהיו לו מחוץ לישראל במשך חמש שנים לפני שהפך לתושב ישראל לראשונה. פטור על הכנסות פאסיביות (ריבית, דיבידנד, קצבה, תמלוגים ודמי שכירות) נקבעו לעולה חדש ולתושב חוזר רגיל לתקופה של חמש שנים.

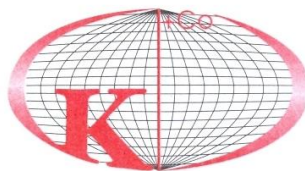
החל מה-1.1.2007, תיקון 168 קובע פטור ממס למשך 10 שנים, למי שהיה ל-"תושב ישראל לראשונה" ו-"תושב חוזר ותיק" החל מה-1.1.2007. לגבי כלל ההכנסות לסוגיהן (עסק, משלח יד, משכורת, הכנסות פאסיביות ורווחי הון), שהופקו מחוץ לישראל או שמקורם מנכסים מחוץ לישראל.

יודגש כי הפטור יחול על כל הכנסה אשר מופקת מנכס מחוץ לישראל גם אם נרכש לאחר עלייתו של היחיד (או חזרתו של התושב חוזר ותיק) לישראל.

##### הבהרות:

##### 1.א הכנסה מקצבה

תושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק פטורים ממס על קבלת קצבה מחו"ל בעד השנים בהן עבדו בחו"ל במשך 10 שנים מהמועד שהיו לתושבי ישראל. בתום שנות הפטור לא ישלם "תושב ישראל לראשונה" ו"תושב חוזר ותיק" מס גבוה יותר מן המס אותו היה משלם, אילו היה נשאר תושב אותה מדינה זרה.



## עמוס כץ ושות' - רואי חשבון

### AMOS KATZ & CO. CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.), (ACCOUNT.)  
M.B.A., LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), M.B.A.  
NECHAMA LINKER - C.P.A. (ISR.)  
SHULAMIT ITZHAKY - C.P.A. (ISR.)  
SHOSHANA CHAZAN - C.P.A. (ISR.)  
ORNA BEHAR - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.)  
MORIYA KEDEM - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), (IS), B.ED.  
BEN LESSANS - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות  
מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים  
שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים  
נחמה לינקר - רו"ח  
שולמית יצחקי - רו"ח  
שושנה חזן - רו"ח  
אורנה בהר - רו"ח, ב.א. חשבונאות, ומינהל עסקים  
מוריה קדם - רו"ח, ב.א. חשבונאות ומערכות מידע, תואר בהוראה  
בן לסנס - רו"ח, ב.א. כלכלה ומינהל עסקים

#### **א.2 נכס המתקבל במתנה**

יש לציין כי נקבע סייג הקובע כי אם הנכס, הנמצא בחו"ל וממנו מופקת ההכנסה, הועבר ליחיד הזכאי להטבות-תושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק, **במתנה פטורה ממס מתושב ישראל** לפי סעיף 97(א)(5) לפקודה, **לאחר ה-1 בינואר 2007**, אזי ההכנסות המופקות מנכס זה לא יזכו להטבות האמורות.

#### **הערה:**

לעניין זה, טוב ייעשו העולה החדש וקרובו, אם יתכננו את מהלכיהם באופן שימזער את חבות המס שלהם. אדם שמעביר נכס לקרובו העולה החדש, רשאי להעבירו בתמורה מלאה או חלקית באופן שאינו עומד בתנאי הפטור בעניין המתנה לקרוב. העברה כזו חייבת לשקף את המהות הכלכלית של העסקה, לפיה אין מדובר במתנה טהורה, ולא צפוי החזר תמורה באפיקים סמויים.

לחילופין, רשאי הקרוב להעביר את הנכס בשנת ההסתגלות של העולה החדש, באופן שלא יתקיימו תנאי הפטור מכוח סעיף 97(א)(5) לפקודה, ואפילו רשאי הקרוב לוותר על הפטור המגיע לו.

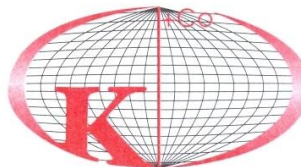
כך או כך, העולה החדש יהיה רשאי ליהנות במשך 10 שנים מפטור ממס בגין ההכנסות שיצמחו לו מהנכס המועבר, שכן הנכס האמור לא הגיע לידי הפטור ממס לפי סעיף 97(א)(5).

#### **א.3 נכס המתקבל בירושה**

להבדיל מהאמור לגבי נכס שהתקבל במתנה, הפטור יחול על ההכנסות שמקורן בנכס מחוץ לישראל, שנתקבל בירושה בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק גם לאחר עלייתו ארצה.

#### **א.4 ויתור על הפטור**

על פי סעיף 14(א) לפקודה, קיימת אפשרות לוותר על הפטור המוענק לעולה חדש או לתושב חוזר וותיק ולהתחייב במס על הכנסותיו הפרוטיות (כולן או חלקן) על פי החוק. יודגש כי בררת המחדל היא כי ההכנסות תהיינה פטורות ממס בידי היחיד אלא אם הודיע לפקיד השומה אחרת. הודעה על ויתור על הפטור תוגש עם הדו"ח השנתי.



## עמוס כץ ושות' - רואי חשבון

### AMOS KATZ & CO. CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.), (ACCOUNT.)  
M.B.A. LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), M.B.A.  
NECHAMA LINKER - C.P.A. (ISR.)  
SHULAMIT ITZHAKY - C.P.A. (ISR.)  
SHOSHANA CHAZAN - C.P.A. (ISR.)  
ORNA BEHAR - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.)  
MORIYA KEDEM - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), (IS), B.ED.  
BEN LESSANS - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים  
נחמה לינקר - רו"ח  
שולמית יצחקי - רו"ח  
שושנה חזן - רו"ח  
אורנה בהר - רו"ח, ב.א. חשבונאות, ומינהל עסקים  
מוריה קדם - רו"ח, ב.א. חשבונאות ומערכות מידע, תואר בהוראה  
בן לסנס - רו"ח, ב.א. כלכלה ומינהל עסקים

#### **5.א פעילות מעורבת**

במקרים בהם עולה חדש או תושב חוזר ותיק הפיק הכנסות מיגיעה אישית, והכנסות אלו נבעו מפעילות מעורבת שחלקה בוצעה 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 מחו"ל, רשאי היחיד לפצל את ההכנסות שנבעו מהפעילות המעורבת לפי יחס מספר ימי העסקים בהם שהה היחיד במהלך השנה מחוץ לישראל ביחס לכלל ימי העסקים בשנה.

ליחיד שמורה האפשרות לא לפצל את ההכנסה באופן זה ולהוכיח לפקיד השומה תוצאה אחרת, ובלבד שנטל ההוכחה לגבי סכום ההכנסה מהפעילות מהמעורבת יחול על היחיד. במקרה זה, יהא רשאי פקיד השומה לבקש כל דו"ח, ידיעה או פנקסים גם אם הם כוללים הכנסות פטורות ממש בשל הוראות התיקון.

יודגש לעניין זיכוי ממסי חוץ, כי במקרה בו חלק ההכנסה המעורבת שהופקה מחוץ לישראל פטורה ממש בהתאם להוראות סעיף 14 לפקודה, **הרי שלא יינתן זיכוי מסי חוץ ששולמו על חלק ההכנסה הפטורה ממש כנגד המס המחושב בישראל על חלק ההכנסה החייבת במס.**

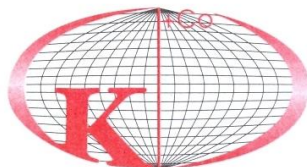
#### **סייג לאמור:**

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 אחרי העיקר".

#### **6.א הכנסות מדיבינדנד המשולמות על ידי חברה זרה**

דיבינדנד המשולם על ידי חברה זרה, וההכנסה שממנה מחולק הדיבינדנד הופקה בישראל, אין לראותה כהכנסה שמקורה מחוץ לישראל ואין להחיל עליה את הוראות סעיף 14 (א) לפקודה.





**עמוס כץ ושות' - רואי חשבון**  
**AMOS KATZ & CO. CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)**

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.), (ACCOUNT.)  
 M.B.A, LL.M.  
 SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), M.B.A  
 NECHAMA LINKER - C.P.A. (ISR.)  
 SHULAMIT ITZHAKY - C.P.A. (ISR.)  
 SHOSHANA CHAZAN - C.P.A. (ISR.)  
 ORNA BEHAR - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.)  
 MORIYA KEDEM - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), (IS), B.ED.  
 BEN LESSANS - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות  
 מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים  
 שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים  
 נחמה לינקר - רו"ח  
 שולמית יצחקי - רו"ח  
 שושנה חזן - רו"ח  
 אורנה בהר - רו"ח, ב.א. חשבונאות, ומינהל עסקים  
 מוריה קדם - רו"ח, ב.א. חשבונאות ומערכות מידע, תואר בהוראה  
 בן לסנס - רו"ח, ב.א. כלכלה ומינהל עסקים

**"תושב חוזר"**

סעיף 14(ג) מעניק לתושב חוזר פטור ממס במשך 5 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**, אלא אם כן, ביקש כי ההכנסות, כולן או חלקן, לא תהיינה פטורות (לעניין זה, לא חל שינוי בעקבות תיקון 168 לפקודה).

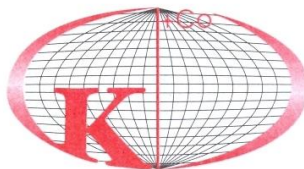
**3) פטור ממס על הכנסות מריבית על פיקדון במטבע חוץ בבנק בישראל**

**(א) תושב ישראל לראשונה**

ריבית הנובעת מפיקדון במטבע חוץ בבנק בישראל פטורה ממס בידי עולה חדש למשך 20 שנים מיום עלייתו לישראל, ובלבד שמקור הכספים שהופקדו בפיקדון הוא מסכומי כסף שהיו ליחיד בטרם שהיה לתושב ישראל. הטבה זו ניתנת מכוח 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 והעולה החדש מסר לבנק בתוך 14 יום ממועד הפקדת סכומים בפיקדון, הצהרה בטופס 2402, על היותו עולה חדש.
- (ג)** ההכנסה מריבית אינה הכנסה עסקית בידי של העולה חדש.
- (ד)** הפיקדון אינו משמש כבטוחה למתן הלואה לקרובו, שהוא תושב ישראל, של העולה החדש.

מובהר בזאת, כי יראו את התנאים הקבועים בסעיפים א' ו-ב' לעיל 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 פיקדונות תושבי חוץ), התשמ"א-1981.



**עמוס כץ ושות' - רואי חשבון**  
**AMOS KATZ & CO. CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)**

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.), (ACCOUNT.)  
 M.B.A., LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), M.B.A.  
 NECHAMA LINKER - C.P.A. (ISR.)  
 SHULAMIT ITZHAKY - C.P.A. (ISR.)  
 SHOSHANA CHAZAN - C.P.A. (ISR.)  
 ORNA BEHAR - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.)  
 MORIYA KEDEM - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), (IS), B.ED.  
 BEN LESSANS - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים  
 שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים  
 נחמה לינקר - רו"ח  
 שולמית יצחקי - רו"ח  
 שושנה חזן - רו"ח  
 אורנה בהר - רו"ח, ב.א. חשבונאות, ומינהל עסקים  
 מוריה קדם - רו"ח, ב.א. חשבונאות ומערכות מידע, תואר בהוראה  
 בן לסנס - רו"ח, ב.א. כלכלה ומינהל עסקים

**(ב) תושב חוזר ותושב חוזר ותיק**

ריבית הנובעת מפיקדון במטבע חוץ בבנק בישראל פטורה ממס בידי תושב חוזר למשך חמש שנים מיום חזרתו לישראל, ובלבד שמקור הכספים שהופקדו בפיקדון הוא מסכומי כסף שנוצרו בתקופת שהותו מחוץ לישראל.

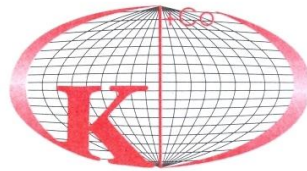
הטבה זו ניתנת מכוח צו מס הכנסה, (פטור ממס לתושב חוזר על הכנסה מריבית על פיקדון במטבע חוץ) התשס"ד-2003 ותינתן בהתקיים התנאים המפורטים בסעיפים 3(א)-(א-ה) לעיל בשנויים המתחייבים.

**(4) פטור ממס על הכנסות הוניות – סעיף 97(ב) לפקודה**

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. כלומר חלק רווח ההון הריאלי עד תום תקופת הפטור פטור ממס, ויתרת רווח ההון חייבת במס בשיעור הקבוע בסעיף 91(ב); לעניין זה, "חלק רווח ההון הריאלי עד תום תקופת הפטור"-רווח ההון הריאלי כשהוא מוכפל ביחס שבין התקופה שמיום הרכישה עד למועד תום 10 שנים מיום שהיה לתושב ישראל ומחולק בתקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה.

**(א) תושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק**

עולה חדש או תושב חוזר ותיק, פטורים ממס על רווח הון ממכירת נכסים שהיו להם מחוץ לישראל, אם נמכרו בתוך 10 שנים מהיום שהיו לתושבי ישראל, וללא קשר למועד רכישתם (משמע-אף אם נרכשו לאחר מועד עלייתם או חזרתם לישראל). הוראות סעיף 97(ב)3 לפקודה קובעת פטור חלקי (ליניארי) בעת מכירת הנכס על ידי היחיד לאחר תום 10 שנים.



## עמוס כץ ושות' - רואי חשבון

### AMOS KATZ & CO. CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.), (ACCOUNT.)  
M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), M.B.A  
NECHAMA LINKER - C.P.A. (ISR.)  
SHULAMIT ITZHAKY - C.P.A. (ISR.)  
SHOSHANA CHAZAN - C.P.A. (ISR.)  
ORNA BEHAR - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.)  
MORIYA KEDEM - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), (IS), B.ED.  
BEN LESSANS - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות  
מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים  
נחמה לינקר - רו"ח  
שולמית יצחקי - רו"ח  
שושנה חזן - רו"ח  
אורנה בהר - רו"ח, ב.א. חשבונאות, ומינהל עסקים  
מוריה קדם - רו"ח, ב.א. חשבונאות ומערכות מידע, תואר בהוראה  
בן לסנס - רו"ח, ב.א. כלכלה ומינהל עסקים

#### 1.א נכס המתקבל במתנה

יש לציין כי נקבע סייג הקובע כי אם הנכס, הנמצא בחו"ל וממנו מופקת ההכנסה, הועבר ליחיד הזכאי להטבות תושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק, **במתנה פטורה ממס מתושב ישראל** לפי סעיף 97(א)(5) לפקודה **לאחר ה-1 בינואר 2007**, אזי רווח ההון ממכירת נכס זה לא יזכה לפטור ממס שנקבע במסגרת סעיף 97(ב)(1) לפקודה (ראה הערה בסעיף 2(א)(2) לעיל).

#### 2.א נכס המתקבל בירושה

להבדיל מהאמור לגבי נכס שהתקבל במתנה, הפטור יחול על ההכנסות שמקורן בנכס מחוץ לישראל, שנתקבל בירושה בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק **גם לאחר עלייתו ארצה**.

#### 3.א נכס מחוץ לישראל

יובהר כי היה והנכס שבידי ה"עולה החדש" וה"תושב החוזר הוותיק" הינו **בעיקרו** זכות במישרין או בעקיפין לנכס שהיה מצוי בישראל, לא יחשב נכס זה, כ"נכס מחוץ לישראל" לענין הזכאות לפטור האמור בסעיף 97(ב)(1) לפקודה.

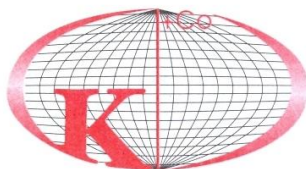
#### 4.א הפסד הון

עולה חדש או תושב חוזר ותיק שיש לו הפסד ממימוש נכס בחו"ל שאילו היה רווח היה פטור עליו ממס מכוח סעיף 97(ב)(1) לפקודה, לא יוכל לדרוש לקזז את ההפסד מרווח אחר החייב במס בישראל וכן לא להעבירו לצורך קיזוז בשנים הבאות.

#### (ב) "תושב חוזר"

סעי' 97 (ב)(2) לפקודה, מעניק לתושב חוזר, פטור ממס, לתקופה של 10 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.

במידה ונמכר הנכס לאחר תום 10 שנים ממועד החזרה לישראל-יחול מנגנון פטור חלקי (ליניארי), אשר נקבע במסגרת סעיף 97(ב)(3) לפקודה. כאשר מדובר ב"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.



**עמוס כץ ושות' - רואי חשבון**  
**AMOS KATZ & CO. CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)**

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.), (ACCOUNT.)  
 M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), M.B.A

NECHAMA LINKER - C.P.A. (ISR.)

SHULAMIT ITZHAKY - C.P.A. (ISR.)

SHOSHANA CHAZAN - C.P.A. (ISR.)

ORNA BEHAR - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.)

MORIYA KEDEM - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), (IS), B.ED.

BEN LESSANS - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים

נחמה לינקר - רו"ח

שולמית יצחקי - רו"ח

שושנה חזן - רו"ח

אורנה בהר - רו"ח, ב.א. חשבונאות, ומינהל עסקים

מוריה קדם - רו"ח, ב.א. חשבונאות ומערכות מידע, תואר בהוראה

בן לסנס - רו"ח, ב.א. כלכלה ומינהל עסקים

**5) פטור ממס על הכנסות פירותיות והוניות שמקורן ב"ניירות ערך מוטבים"-**

**סעיפים 14(ג)(2) ו-97(ב)(2) לפקודה**

התנאי לפטור על הכנסות פירותיות והוניות של תושב חוזר רגיל, הוא שההכנסות נובעות מנכסים מחו"ל 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"-**

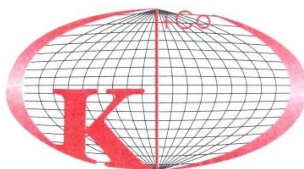
ניירות ערך הנסחרים בבורסה, שרכש התושב החוזר בתקופת שהותו מחוץ לישראל לאחר שחדל להיות תושב ישראל, המנוהלים מחשבון במוסד בנקאי, וכן ניירות ערך הנסחרים בבורסה, שרכש התושב החוזר מתוך הכנסה שהיא ריבית או דיבידנד שמקורם בניירות ערך מוטבים או הכנסה שהיא רווח הון ממכירת ניירות ערך מוטבים, שהופקדה באותו חשבון.

**"בורסה"** בורסה לניירות מחוץ לישראל שקיבלה אישור מידי מי שרשאי לתתו 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.

תושב חוזר" יוכל ליהנות מפטור ממס בגין ריבית, דיבידנד ורווח הון מניירות ערך אותם רכש טרם חזרתו לישראל, והפטור יחול גם לגבי ניירות ערך אשר נרכשו לאחר חזרתו לישראל באמצעות ריבית/דיבידנד/רווחי הון שהניב נייר הערך, ובתנאי כי לא נעשתה הפקדת כספים חדשה לאחר חזרתו של "תושב חוזר" לישראל (פרט להפקדה של הכנסה מניירות ערך מוטבים).

האמור לעיל יחול על מי שנחשב לתושב חוזר החל מיום 1 בינואר 2007, ורק ביחס להכנסות שהופקו או נצמחו החל מיום 1 בינואר 2009 ואילך.



**עמוס כץ ושות' - רואי חשבון**  
**AMOS KATZ & CO. CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)**

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.), (ACCOUNT.)  
 M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), M.B.A

NECHAMA LINKER - C.P.A. (ISR.)

SHULAMIT ITZHAKY - C.P.A. (ISR.)

SHOSHANA CHAZAN - C.P.A. (ISR.)

ORNA BEHAR - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.)

MORIYA KEDEM - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), (IS), B.ED.

BEN LESSANS - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים

נחמה לינקר - רו"ח

שולמית יצחקי - רו"ח

שושנה חזן - רו"ח

אורנה בהר - רו"ח, ב.א. חשבונאות, ומינהל עסקים

מוריה קדם - רו"ח, ב.א. חשבונאות ומערכות מידע, תואר בהוראה

בן לסנס - רו"ח, ב.א. כלכלה ומינהל עסקים

**6 בחינת אמצעי השליטה והניהול ב"חברה נשלטת זרה" (CFC) וב"חברת משלח**

**יד זרה"**

**(א) חברת נשלטת זרה**

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

1. מדובר בחבר בני אדם תושב חוץ.
2. לא יותר מ- 30% ממניותיו או מהזכויות בו הוצעו לציבור ורשומות למסחר בבורסה.
3. למעלה מ-50% מהזכויות בו מוחזקות, במישרין או בעקיפין, על ידי תושב ישראל.
4. רוב הכנסתו או רוב רווחיו בשנת המס מקורם בהכנסה פאסיבית.
5. שיעור המס החל על הכנסתו הפאסיבית במדינת המקור, אינו עולה על 15%.

**תנאים נוספים מפורטים בסעיף 75(א) לפקודה:**

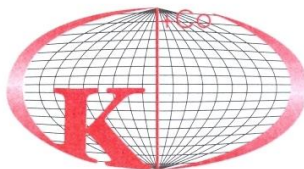
בהתאם להוראות סעיף 75(ב) לפקודה, יראו את בעלי השליטה בחנ"ז שהם תושבי ישראל, כאילו קבלו דיבידנד מהחנ"ז בגובה חלקם היחסי ברווחים השנתיים שטרם חולקו ושמקורם בהכנסה פאסיבית.

במסגרת תיקון 168 לפקודה, תוקנה הגדרת תושב ישראל בסעיף 75' לפקודה, ובה נקבע כי עולה חדש או תושב חוזר ותיק לא ייחשבו כתושבי ישראל לעניין האמור בסעיף 75 ב' 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)(3)(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.





**עמוס כץ ושות' - רואי חשבון**  
**AMOS KATZ & CO. CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)**

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.), (ACCOUNT.)  
 M.B.A, LL.M.  
 SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), M.B.A  
 NECHAMA LINKER - C.P.A. (ISR.)  
 SHULAMIT ITZHAKY - C.P.A. (ISR.)  
 SHOSHANA CHAZAN - C.P.A. (ISR.)  
 ORNA BEHAR - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.)  
 MORIYA KEDEM - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), (IS), B.ED.  
 BEN LESSANS - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות  
 מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים  
 שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים  
 נחמה לינקר - רו"ח  
 שולמית יצחקי - רו"ח  
 שושנה חזן - רו"ח  
 אורנה בהר - רו"ח, ב.א. חשבונאות, ומינהל עסקים  
 מוריה קדם - רו"ח, ב.א. חשבונאות ומערכות מידע, תואר בהוראה  
 בן לסנס - רו"ח, ב.א. כלכלה ומינהל עסקים

**ב) חברת משלח יד זרה**

סעי' 75(ב)(1) לפקודה מגדיר חברת משלח יד זרה (להלן "חמ"י") כחבר בני אדם שמתקיימים בו מספר תנאים במצטבר, שעיקרם כדלקמן:

1. מדובר בחבר בני אדם תושב חוץ.
2. אם חבר בני האדם הוא חברה, אזי מדובר בחברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76(א) לפקודה.
3. 75% או יותר מאמצעי השליטה בו מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי יחידים תושבי ישראל.
4. בעלי השליטה או קרוביהם, המחזיקים יחד או לחוד, במישרין או באמצעות חברה שבה הם מחזיקים במישרין או בעקיפין לפחות, ב-50% או יותר, באחד מאמצעי השליטה, עוסקים בעבור החברה במשלח יד מיוחד, כהגדרת המונח בצו מס הכנסה (קביעת משלח יד מיוחד) התשס"ג 2003, במישרין או באמצעות חברה שבה הם מחזיקים במישרין או בעקיפין, לפחות 50% מאמצעי השליטה בה.

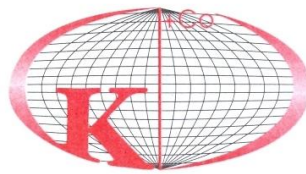
תיקון 168 קובע כי לעניין חישוב שיעור החזקתם של בעלי המניות תושבי ישראל בחברה, לא יבוא בחשבון שיעור זכותם, במישרין או בעקיפין, של עולה חדש ו/או של תושב חוזר וותיק במשך תקופה של 10 שנים מהמועד בו הפכו לתושבי ישראל.

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

עד לתיקון ראו הכנסה שמופקת על ידי חמ"י כהכנסה שהופקה בישראל.

להלן השינויים המהותיים הרלוונטיים לאחר התיקון (בתוקף מיום 01.01.2014):

1. 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).



**עמוס כץ ושות' - רואי חשבון**  
**AMOS KATZ & CO. CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)**

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.), (ACCOUNT.)  
 M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), M.B.A  
 NECHAMA LINKER - C.P.A. (ISR.)  
 SHULAMIT ITZHAKY - C.P.A. (ISR.)  
 SHOSHANA CHAZAN - C.P.A. (ISR.)  
 ORNA BEHAR - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.)  
 MORIYA KEDEM - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), (IS), B.ED.  
 BEN LESSANS - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות  
 מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים  
 נחמה לינקר - רו"ח  
 שולמית יצחקי - רו"ח  
 שושנה חזן - רו"ח  
 אורנה בהר - רו"ח, ב.א. חשבונאות, ומינהל עסקים  
 מוריה קדם - רו"ח, ב.א. חשבונאות ומערכות מידע, תואר בהוראה  
 בן לסנס - רו"ח, ב.א. כלכלה ומינהל עסקים

- 2.** לעניין בעל מניות שאינו בעל שליטה יחולו הוראות סעיף זה רק במועד התשלום בפועל.  
**3.** 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 משלח היד הזרה אשר הופקו אן נצמחו בחוץ לארץ, כל עוד טרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל.

**7) נקודות זיכוי**

**(א) עולה חדש**

- במסגרת הוראת סעיף 35 לפקודה נקבעו נקודות זיכוי נוספות לעולה חדש, למשך תקופה של 3.5 שנים מיום עלייתו לארץ כדלקמן:
1. 1/4 נקוות זיכוי לכל חודש מ-18 עשר החודשים הראשונים לעלייתו לארץ.
  2. 1/6 נקודת זיכוי לכל חודש מ-12 החודשים שלאחריהם.
  3. 1/12 נקודת זיכוי לכל חודש מ-12 החודשים שלאחריהם.
- יובהר כי לצורך מניין 42 החודשים מיום העלייה, בהם זכאי העולה לנקודות זיכוי כאמור, לא יבואו בחשבון, על פי בקשת העולה, תקופת שירות סדיר בצבא ותקופת לימודים במוסד לימוד על תיכוני, זאת בהתאם לכללי מס הכנסה (זיכוי לעולים במקרים מיוחדים), התש"ל"ח-1977.

**(ב) תושב חוזר**

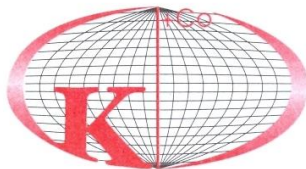
תושב חוזר לעניין נקודות זיכוי במס הוא:

יחיד ששב והיה לתושב ישראל מיום 16 במאי 2010 ועד ליום 30 בספטמבר 2012 לאחר שהיה תושב חוץ במשך שש שנים רצופות.

לעניין זה, תושב חוזר הינו מי שבידו תעודת תושב חוזר מאת המשרד לקליטת העלייה ולפיה שהה מחוץ לישראל 6 שנים לפחות.

בעקבות התיקון האמור, יהיה זכאי תושב חוזר בדומה לעולה חדש, לנקודות זיכוי הניתנות באופן מדורג במשך 3.5 שנים מיום ההגעה לישראל או מיום 1/1/2011, לפי המאוחר.

יובהר כי תעודת תושב חוזר המונפקת על ידי המשרד לקליטת העלייה מזכה אמנם את היחיד בנקודת הזיכוי האמורות אך אינה קובעת את מעמד התושבות שלו לצרכי מס, לרבות את מעמדו כתושב חוזר או תושב חוזר ותיק.



## עמוס כץ ושות' - רואי חשבון

### AMOS KATZ & CO. CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.), (ACCOUNT.)  
M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), M.B.A  
NECHAMA LINKER - C.P.A. (ISR.)  
SHULAMIT ITZHAKY - C.P.A. (ISR.)  
SHOSHANA CHAZAN - C.P.A. (ISR.)  
ORNA BEHAR - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.)  
MORIYA KEDEM - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), (IS), B.ED.  
BEN LESSANS - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות  
מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים  
שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים  
נחמה לינקר - רו"ח  
שולמית יצחקי - רו"ח  
שושנה חזן - רו"ח  
אורנה בהר - רו"ח, ב.א. חשבונאות, ומינהל עסקים  
מוריה קדם - רו"ח, ב.א. חשבונאות ומערכות מידע, תואר בהוראה  
בן לסנס - רו"ח, ב.א. כלכלה ומינהל עסקים

## 8 פטור מדיווח

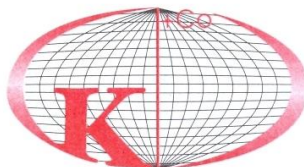
### פטור מהגשת דו"ח ומדיווח על ההון

במסגרת תיקון 168 לפקודה, נקבע כי יחיד שהיה ל"תושב ישראל לראשונה" או "תושב חוזר ותיק" יהא פטור מחובת דיווח, כמפורט להלן:

1. על כל הכנסותיו שהופקו מחוץ לישראל או שמקורם בנכסים מחוץ לישראל במשך 10 שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור.
  2. על הון ונכסיו שמחוץ לישראל במשך 10 שנים מהמועד בו הפך לתושב ישראל.
- תחולה: הפטור מדיווח על הכנסה ומדווח על הון יחולו על עולה חדש ועל תושב חוזר וותיק אשר הפכו לתושבי ישראל החל מיום 01.01.2007 ואילך.

### יודגש כי הפטור מדיווח לא יחול במקרים הבאים:

- (א) על הכנסות שהופקו בישראל והון ונכסים הנמצאים בישראל.
- (ב) יחיד אשר ביקש לקבוע את חלק הכנסתו החייבת בישראל – ראה סעיף 2(ה) לעיל – פעילות מעורבת" – יהא חייב בדיווח לגבי הכנסה שהופקה בישראל בלבד.
- (ג) הכנסות שלגביהן ביקש תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק שלא להחיל פטור ממס.
- (ד) נכס בחו"ל שהגיע אל תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק במתנה פטורה ממס מאת תושב ישראל לאחר 1.1.2007.



**עמוס כץ ושות' - רואי חשבון**  
**AMOS KATZ & CO. CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)**

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.), (ACCOUNT.)  
 M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), M.B.A  
 NECHAMA LINKER - C.P.A. (ISR.)  
 SHULAMIT ITZHAKY - C.P.A. (ISR.)  
 SHOSHANA CHAZAN - C.P.A. (ISR.)  
 ORNA BEHAR - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.)  
 MORIYA KEDEM - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), (IS), B.ED.  
 BEN LESSANS - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים  
 נחמה לינקר - רו"ח  
 שולמית יצחקי - רו"ח  
 שושנה חזן - רו"ח  
 אורנה בהר - רו"ח, ב.א. חשבונאות, ומינהל עסקים  
 מוריה קדם - רו"ח, ב.א. חשבונאות ומערכות מידע, תואר בהוראה  
 בן לסנס - רו"ח, ב.א. כלכלה ומינהל עסקים

### **9) מיסוי נאמנויות**

לאור תיקון 197 לפקודת מס הכנסה, נעשתה רפורמה מקיפה בהוראות מיסוי הנאמנויות שעיקרה נכנס לתוקף מיום 1 בינואר 2014. להלן עיקרי השינוי שבוצעו במסגרת התיקון:

1) נאמנויות שהוקמו על ידי יוצרים תושבי חוץ לטובת נהנה אחד לפחות שהינו תושב ישראל יסווגו כנאמנויות תושבי ישראל עם פטירתו של היוצר.

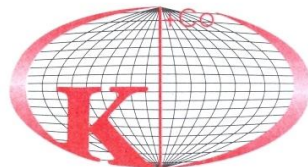
2) נאמנות שהוקמה על ידי תושב חוץ שעדיין בחיים לטובת נהנה אחד לפחות תושב ישראל תחשב מעתה ואילך כנאמנות נהנה תושב ישראל ותמוסה לפי הדרגה המשפחתית בין יוצר הנאמנות לנאמן.

#### **3) הגבלה על הטבות לעולה חדש/תושב חוזר וותיק:**

טרם כניסתו לתוקף של התיקון הכלל היה שנאמנות שנוצרה על ידי עולים חדשים או תושבים חוזרים וותיקים תהנה מהטבות המס המיוחדות לאותה אוכלוסייה. לאחר כניסתו לתוקף של התיקון, אם היוצר הינו תושב חוזר וותיק או עולה חדש, הכנסות הנאמנות תיהנו מפטור ממס רק במידה וכל הנהנים הינם תושבים חוזרים וותיקים ו/או עולים חדשים. יחד עם זאת, נקבע כי לגבי נאמנויות כאמור שהוקמו על ידי תושבים חוזרים וותיקים או עולים חדשים ששבו/עלו לארץ לפני יום 1 באוגוסט 2013 ימשיך לחול הדין הישן כל עוד היוצר בחיים.

#### **4) חובת הדיווח לרשויות המס:**

יש לציין שבמסגרת התיקון בוטלה האפשרות שבה מעורבים תושבי ישראל (בין כיוצרים ובין כנהנים) תהיה פטורה מחובת דיווח ובוטלה האפשרות שהייתה קיימת שלא לדווח על תקבולים במזומן שקיבל נהנה בנאמנות וכל חלוקה מ-1 באוגוסט 2013 תהיה חייבת בדיווח בידי הנהנים.



**עמוס כץ ושות' - רואי חשבון**  
**AMOS KATZ & CO. CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)**

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.), (ACCOUNT.)  
 M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), M.B.A  
 NECHAMA LINKER - C.P.A. (ISR.)  
 SHULAMIT ITZHAKY - C.P.A. (ISR.)  
 SHOSHANA CHAZAN - C.P.A. (ISR.)  
 ORNA BEHAR - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.)  
 MORIYA KEDEM - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), (IS), B.ED.  
 BEN LESSANS - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.)

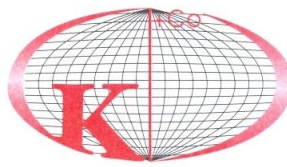
עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות  
 מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים  
 שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים  
 נחמה לינקר - רו"ח  
 שולמית יצחקי - רו"ח  
 שושנה חזן - רו"ח  
 אורנה בהר - רו"ח, ב.א. חשבונאות, ומינהל עסקים  
 מוריה קדם - רו"ח, ב.א. חשבונאות ומערכות מידע, תואר בהוראה  
 בן לסנס - רו"ח, ב.א. כלכלה ומינהל עסקים

**10) ביטוח לאומי**

**(א)** עולה חדש פטור מדמי ביטוח בעד תקופה של 12 חודשים מיום העלייה לארץ בתנאי שאין לו הכנסה מעבודה וגם לא ממקומות אחרים שאינן עולות על 5% מהשכר הממוצע במשק.

**(ב)** על פי חוק הביטוח לאומי (נוסח משולב), התשנ"ה-1995, העולים החדשים ותושבים החוזרים המוגדרים כתושבי ישראל, **חייבים בדמי ביטוח לאומי ובדמי ביטוח בריאות בגין הכנסותיהם האקטיביות** מהמקורות המנויים בסעיף 2 לפקודה (הכנסות ממשכורת ומעסק), אולם על פי הוראות סעיף 350(7) לחוק, **בגין הכנסותיהם הפאסיביות מאותם מקורות יהיו העולים החדשים והתושבים החוזרים פטורים מדמי ביטוח לאומי ומדמי ביטוח בריאות.**





## עמוס כץ ושות' - רואי חשבון

### AMOS KATZ & CO. CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

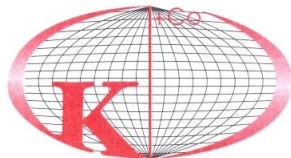
AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.), (ACCOUNT.)  
M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), M.B.A  
NECHAMA LINKER - C.P.A. (ISR.)  
SHULAMIT ITZHAKY - C.P.A. (ISR.)  
SHOSHANA CHAZAN - C.P.A. (ISR.)  
ORNA BEHAR - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.)  
MORIYA KEDEM - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), (IS), B.ED.  
BEN LESSANS - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות  
מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים  
שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים  
נחמה לינקר - רו"ח  
שולמית יצחקי - רו"ח  
שושנה חזן - רו"ח  
אורנה בהר - רו"ח, ב.א. חשבונאות, ומינהל עסקים  
מוריה קדם - רו"ח, ב.א. חשבונאות ומערכות מידע, תואר בהוראה  
בן לסנס - רו"ח, ב.א. כלכלה ומינהל עסקים

### 11) סיכום עיקרי הקלות המס:

<b><u>תושב חוזר</u></b> (מי ששהה מחוץ לישראל 6 שנים לפחות).	<b><u>עולה חדש/תושב חוזר וותיק</u></b> (שהה מחוץ לישראל 10 שנים לפחות, או 5 שנים לפחות אם חזר לישראל בין השנים 2007-2009).	<b><u>סוג ההכנסה וסטאטוס</u></b>
<b><u>לא קיים.</u></b>	<b><u>פטור למשך 10 שנים</u></b> ביחס להכנסות מחוץ לישראל.	<b><u>פטור מהכנסה עסקית</u></b>
<b><u>פטור למשך 5 שנים</u></b> ובלבד שהכנסות אלו אינן מהוות בידיו הכנסות מעסק ובתנאי שנרכשו בהיותו תושב ישראל.	<b><u>פטור למשך 10 שנים</u></b> ביחס להכנסות מחוץ לישראל, לרבות על הכנסות בגין נכסים שנרכשו <b>לאחר</b> יום עלייתו/חזרתו לישראל.	<b><u>הכנסה פאסיבית</u></b> הנובעת מנכסים שנרכשו מחוץ לישראל טרם יום עלייתו/חזרתו (דיבידנד, ריבית, תמלוגים, שכ"ד, קצבה)
<b><u>פטור ממש למשך 5 שנים</u></b> ובלבד שמקור הכספים שהופקדו בפיקדון הוא מסכומי כסף שנוצרו בתקופת שהותו מחוץ לישראל ולא ממכירת נכס בישראל. (גם לתושב חוזר ותיק).	<b><u>פטור ממש למשך 20 שנים</u></b> ובלבד שמקור הכספים שהופקדו בפיקדון הוא מסכומי כסף שהיו ליחיד בטרם שהיה לתושב ישראל. (רק לעולה חדש).	<b><u>הכנסה מריבית על פיקדון במטבע חוץ בבנק בישראל</u></b>
<b><u>פטור למשך 10 שנים</u></b> – רק על נכס שנרכש מחוץ לישראל ללא זיקה לישראל, <b>לפני או אחרי העלייה ארצה.</b>	<b><u>פטור למשך 10 שנים</u></b> ביחס להכנסות מחוץ לישראל, לרבות על הכנסות בגין נכסים שנרכשו <b>לאחר</b> יום עלייתו לישראל.	<b><u>הכנסה מרווחי הון</u></b>
חברה שהתאגדה בחו"ל הנשלטת ומנוהלת מישראל תיחשב <b>כחברה תושבת ישראל.</b>	חברה שהתאגדה בחו"ל הנשלטת ומנוהלת מישראל על ידי העולה/תושב חוזר (או על ידי אחר מטעמו) לא תיחשב כחברה תושבת ישראל למשך 10 שנים ובלבד שכך החברה נוהלה נשלטה <b>ערב עלייתו לישראל.</b>	<b><u>"שליטה וניהול"</u></b>
<b><u>חובת דיווח.</u></b>	<b><u>פטור מחובת דיווח למשך 10 שנים</u></b> ביחס להכנסות האמורות ומהגשת הצהרת הון.	<b><u>חובת דיווח</u></b>
<b><u>לא קיימת.</u></b>	תקופה של שנה במהלכה יוכל היחיד להתחרט ולחזור למדינתו מבלי להידרש לשלם מס בישראל. *היחיד <b>לא ייחשב לתושב ישראל</b> לצורכי מס במשך כל שנת ההתאקלמות.	<b><u>תקופת הסתגלות</u></b>



**עמוס כץ ושות' - רואי חשבון**  
**AMOS KATZ & CO. CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)**

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.), (ACCOUNT.)  
 M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), M.B.A  
 NECHAMA LINKER - C.P.A. (ISR.)  
 SHULAMIT ITZHAKY - C.P.A. (ISR.)  
 SHOSHANA CHAZAN - C.P.A. (ISR.)  
 ORNA BEHAR - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.)  
 MORIYA KEDEM - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), (IS), B.ED.  
 BEN LESSANS - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות  
 מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים  
 שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים  
 נחמה לינקר - רו"ח  
 שולמית יצחקי - רו"ח  
 שושנה חזן - רו"ח  
 אורנה בהר - רו"ח, ב.א. חשבונאות, ומינהל עסקים  
 מוריה קדם - רו"ח, ב.א. חשבונאות ומערכות מידע, תואר בהוראה  
 בן לסנס - רו"ח, ב.א. כלכלה ומינהל עסקים

**לקריאת חומר מקצועי נוסף רב ומגוון הנכם מוזמנים להיכנס לאתר האינטרנט של משרדנו, בכתובת:**  
**WWW.AMOSKATZ.CO.IL**

**בכבוד רב,**

**עמוס כץ ושות'**  
**רואי חשבון**