

## חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

"תושב", שבסעיף 1, והחזקה נסתרת לטענת היחיד כאמור בפסקה (א)(3) לאותה הגדרה - דוח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת טענתו בלבד, שאליו יצרף את המסמכים התומכים בטענתו, אם ישנם כאלה, ואולם אין בהוראות פסקת משנה זו כדי לגרוע מחובת הדיווח החלה על יחיד לפי סעיף קטן (א)(4), אם היתה לו הכנסה חייבת בשנת המס; הוראות פסקה זו לא יחולו על אלה: (א) בן זוגו וילדיו של יחיד כאמור;...".

נזכיר, כי חזקה היא שמרכז החיים של יחיד נמצא בישראל בקרות אחד מאלה: אם שהה בישראל בשנת מס מסוימת 183 ימים או יותר ו/או אם שהה בישראל בשנת מס מסוימת 30 ימים או יותר וביחד עם השנתיים שקדמו לשנת המס הרלוונטית שהה בישראל לפחות 425 ימים בישראל (להלן: "חזקות הימים").

סקרנו בהרחבה את השאלות והתהיות הרבות אשר עולות ביחס לסעיף 131(ה5) לפקודה, במסגרת רשומון מס מס' 87 ובפרט ביחס לדוח המפרט.. והנה, ביום 30 במרץ 2017 רשות המיסים פרסמה את הוראת ביצוע מספר 3/2017: ניתוב שלב א' ושינויים בשידור דוחות ושומות יחידים וחברות לשנת המס 2016 (להלן: "הוראת הביצוע"). למרבה הפלא, בהוראת הביצוע אין כל זכר לדוח המפרט. כל שנקבע בו הוא, כי כל מי שנופל לחזקות הימים מחויב בהגשת דוח ליחיד בטופס 1301 תוך

מיסוי בינלאומי: "סוגיות בניתוק תושבות - הרהורים נוספים אודות הדוח המפרט - והחלטת מיסוי חדשה (ורעה) בעניין מיסוי אופציות של עובדי רילוקיישן"

## פתח דבר

עזיבת ישראל כרוכה בשינוי הסביבה המיסויית של היחיד. כפועל יוצא מכך, נוצרות לעיתים קרובות אגב העזיבה חובות דיווח וחבויות מס חדשות ונוספות בישראל. ברשימה זו נמשיך ונדון בחובת הגשת הדוח המפרט שיש להגיש עקב ניתוק תושבות מישראל על רקע הוראת ביצוע חדשה וכן בהחלטת מיסוי חדשה (מס' 6539/17), המבשרת ככל הנראה על שינוי לרעה שחל במדיניותה של רשות המסים ביחס למיסוי אופציות וזכויות נוספות של עובדי רילוקיישן.

הרהורים נוספים אודות הדוח המפרט

חלפה למעלה משנה מאז התפרסם תיקון לפקודת מס הכנסה (מס' 223), התשע"ו-2016 (להלן: "התיקון"), אשר קבע, כי מעתה ואילך, במקרה בו יחיד שנחשב על פי חזקות ימי השהייה כמי שמרכז חייו בישראל ומבקש לסתור את החזקה ולטעון שניתק את התושבות הישראלית שלו לצורכי מס, יהיה חייב בהגשת דוח מפרט כלשון סעיף 131(ה5) לפקודה: "יחיד שמתקיימת בו החזקה הקבועה בפסקה (א)(2) להגדרה "תושב ישראל" או

להגשת הדוח המפרט והגשת דוח המס בישראל מכוח הוראת הביצוע חלות גם במקרה שכלל לא מופקת הכנסה זרה על ידי היחיד מחוץ לישראל. לאור האמור, יתכן מצב שבו בן הזוג בעל הכנסות החוץ יהיה פטור מהגשת דוח מפרט בישראל ואילו בן הזוג השני, נטול הכנסות, יידרש להגיש דוח מס ודוח מפרט בישראל, משום ששהייתו בישראל הייתה ארוכה יותר. לפיכך, רצוי שכל אחד מבני הזוג יעקוב בנפרד אחר ימי השהייה שלו בישראל על מנת להימנע מהצורך בהגשת דוח מס ודוח מפרט בישראל גם בהעדר הכנסה. הדברים מקבלים משנה תוקף בשנים הראשונות לעזיבת ישראל, לאור העובדה, שדי בשהות של 30 ימים בישראל, בשנת מס, על מנת לקיים את חזקת הימים השנייה. ראינו, כי הוראת סעיף 131(ה5) פוטרת מחובת הגשת דוח מפרט את בן הזוג ואת הילדים של אותו יחיד ועל כן נראה, כי חובת הגשת דוח המס תחול גם היא על היחיד ולא על בן זוגו.

לבסוף, בהעדר הסבר ודרישה לגבי היקפו של הדוח המפרט, נראה, כי עדיף להגיש יחד עם דוח המס (ככל שמאמצים את הוראת הביצוע) תיאור קצר של העובדות, התומכות בביתוק, בתור דוח מפרט.

**על הדבש ועל העוקץ - החלטת מיסוי 6539/17 -**

**מיסוי אופציות ויחידות השתתפות למניה לעובדי**

**רילוקיישן**

כידוע סעיף 102 לפקודה מאפשר לעובדים לקבל אופציות ו/או מניות ו/או יחידות השתתפות (RSU) וכו' (להלן: "הזכויות") במסלול הוני, כך שלא זו

ציון התיבה: "הנני תושב חוץ החייב בהגשת דוח בשל מספר ימי השהייה בישראל."

עמדתה זו של רשות המסים אינה נטולת ספק בעינינו, שכן עיון בלשון סעיף 131(ה5) לפקודה מגלה, כי אין דרישה ברורה להגשת דוח מס שנתי, אלא הגשה כאמור של "דוח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת טענתו בלבד".

יתרה מזאת, אם בכל מקרה קיימת חובת הגשת דוח מס בישראל, אזי ניתן לשאול: מדוע טרח המחוקק להבהיר, כי אין בחובה זו כדי לגרוע מחובת הגשת דוח המס החלה על יחיד לפי סעיף 131(א)(4) לפקודה, דהיינו, "יחיד תושב חוץ שהיתה לו הכנסה חייבת בשנת המס".

לפיכך, נראה, כי רשות המסים נטלה לעצמה את החירות להוסיף חובת הגשת דוח מס יש מאין, לצד הדוח המפרט, ללא שהדבר מוסדר בלשון החקיקה, ועולה בקנה אחד עם תכלית החקיקה. עיון בדברי הצעת החוק מלמד שגם היא עסקה בהגשת דוח מפרט ללא כל התייחסות להגשת דוח מס.

יישום הוראת הביצוע עלול ליצור קושי טכני ביחס לקליטת דוחות המס והמשך הדיווח בישראל של נישומים, אשר לא הגישו דוחות טרם עזיבת ישראל ואין להם תיק במס הכנסה.

סביר להניח, כי נישומים אלו, אשר מתכוונים לדווח כתושבי חוץ, לא יצינו את הכנסותיהם, אשר הופקו או נצמחו מחוץ לישראל לאחר מועד העזיבה. על כן, במצבים מסוימים הם יהיו זכאים לקבלת החזר מס בישראל, אם טענת ניתוק התושבות לא תישלל על ידי פקיד השומה. בהקשר לכך, נראה, כי הדרישה

נוספת בשרשרת. לצערנו, נראה, כי יש בה משום החמרה בגישת רשות המסים, לפחות לגבי עובדים שעוזבים את ישראל וספק, אם היא עולה בקנה אחד עם הוראות הפקודה ואמנות המס. על כך להלן:

#### **עובדות החלטת המיסוי:**

המבקשת הינה חברה תושבת ישראל אשר מניותיה רשומות למסחר בבורסת NASDAQ שבארה"ב. החברה הקצתה לעובדים ישראלים אופציות ויחידות השתתפות (RSU) (להלן: "האופציות") בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודה במסלול רווח הון בתור חברה גלובלית ישנם עובדים המחזיקים באופציות אשר ניתנו להם בהיותם מועסקים בחברה בישראל, ועברו לעבוד בחברות הקבוצה שאינן תושבות ישראל. כמו כן, חלק מהעובדים של החברה, קיבלו את האופציות כאשר עבדו מחוץ לישראל בחברות הקבוצה שאינן תושבות ישראל.

#### **הבקשה:**

לאשר כי על האופציות שניתנו לעובדי רילוקיישן (הן היוצאים מישראל הן השבים לישראל) יחולו הוראות סעיף 102 לפקודה, וכי חבות המס בישראל תיקבע בהתאם לתקופת ההבשלה של האופציות שאירעה בישראל.

#### **עיקרי תמצית הסדר המס ותנאיו:**

**לגבי עובדים היוצאים מישראל:** חלק ההכנסה ממימוש האופציות שהוקצו לעובדי הרילוקיישן בהיותם מועסקים בחברה, ייקבע כדלקמן: שווי ההכנסה כשהוא מוכפל במספר הימים שמיום הקצאת האופציות (או מיום תחילת תקופת ההבשלה, כמוקדם מהשניים) ועד ליום העזיבה של

בלבד שאין להם אירוע מס בעת קבלת הזכות ו/או מימושה למניה, אלא שבעת מכירת המנייה מדובר באירוע הוני, הכפוף ככלל לשיעור מס של 25%. קבלת ההטבה הנ"ל, המוסדרת בסעיפים 102(ב)(2) ו-102(ב)(3) לפקודה, מותנית בעמידה בשורה של תנאים ובמרכזם התנאי שהזכויות יוחזקו לתקופה של שנתיים לפחות אצל נאמן 102. הפרה של תנאים אלו עלולה להשית על העובד שיעור מס שולי וביטוח לאומי.

העניינים נעשים מורכבים יותר, כאשר מדובר בעובדי רילוקיישן. שכן, הזכויות שלהם מוחזקות ככלל אצל נאמן 102 אשר חייב בניכוי מס במקור בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודה וכללי מס הכנסה. לעומת זאת, במדינת היעד החדשה שלהם עלול לחול אירוע מס נוסף, אם בעת הבשלת הזכויות או בעת מימושן. כך למשל, יחידות השתתפות מסוג RSU כפופות למס בארצות הברית בעת ההבשלה ואילו בישראל ככלל רק לאחר מכירת המניות (ראו לעניין זה החלטת מיסוי במסלול ירוק – טופס 906).

בעיה דומה מתקיימת, כאשר עובדים חוזרים לישראל ובאמתחתם זכויות, אשר הוקצו להם על ידי חברה זרה ולפי דין זר. היות וזכויות אלו לא הוקצו לפי תנאי 102 לפקודה, הרי שמימושן אינו זכאי להטבת המס הגלומה בסעיף 102 לפקודה ועל כן עלול להשית עליהם מס שולי בישראל, לצד המס המשולם במדינה הזרה. במהלך השנים פרסמה רשות המסים מספר החלטות מיסוי בניסיון להסדיר סוגיות אלו. החלטת מיסוי 6539/17 מהווה חוליה

מחוץ לישראל (לאחר עזיבת ישראל או טרם החזרה לישראל, לפי העניין).

אלא מאי, שאנו סבורים, כי ישראל אינה רשאית לגבות מס ממימוש אופציות/ יחידות השתתפות, ביחס לחלק, אשר הובשל לאחר עזיבת ישראל או טרם החזרה לישראל, כאשר הנישום ניתק את תושבותו הישראלית לצרכי מס (וראו חלקה הראשון של הרשימה). מתן האופציות והבשלתן כמוה כהכנסת עבודה, ועל כן עוד ההבשלה נעשתה מחוץ לישראל, כאשר העובד אינו תושב ישראל, הרי שלא נצמחת חבות במס בישראל. מסקנה זו גם עולה מדברי ההסבר לסעיף 15 לאמנת המודל של ארגון ה-OECD, אשר מקנים ככלל זכות מיסוי בלעדית למדינה בה בוצעה העבודה.

המעניין הוא, כי זו הייתה גם עמדתה של רשות המסים עד לאחרונה בהחלטות מיסוי פרי עטה (ראו למשל החלטות מיסוי 61/06, 27/07, 2597/13 ו-2537/14), אשר קבעו, כי הרווח שמקורו בתקופת ההבשלה, שחלה לאחר עזיבת ישראל (ניתוק התושבות), או טרם החזרה לישראל אינו חייב במס בישראל. יש להצר על כך, כי הרשות לא טרחה להסביר את המניעים לשנוי במדיניותה בהחלטת המיסוי החדשה.

החלטת מיסוי 6539/17 קובעת, כאמור, ביחס לעובדים השבים, כי יחולו על הכנסתם מן האופציות שהוקצו על ידי מעבידים זרים הוראות סעיף 3(ט) לפקודה, כך שבמועד ההמרה של האופציה למניות יחול אירוע מס פירותי. גם עמדה זו אינה נטולה מספקות, שכן אין בפקודה למיטב הבנתנו, מניעה,

עובד הרילוקיישן את ישראל, מחולק במספר הימים שמיום ההקצאה (או מיום תחילת תקופת ההבשלה, כמוקדם מהשניים) ועד לתום תקופת ההבשלה של האופציות (להלן: "הרווח הישראלי").

במועד מכירת המניות החברה ו/או הנאמן ינכו לעובד הרילוקיישן מס מהרווח הישראלי, ובנוסף, ינכו באותו מועד מס מיתרת הרווח (סך הרווח שנצמח לעובד הרילוקיישן במועד המימוש, בניכוי הרווח הישראלי), כשמסכום יתרת הרווח יזוכו מסי החוץ ששולמו בגינה.

**לגבי עובדים השבים לישראל:** על הכנסתם של עובדי הרילוקיישן מהאופציות אשר הוקצו להם בהיותם מועסקים באחת מחברות הבת מחוץ לישראל ושבנו לישראל, יחולו הוראות סעיף 3(ט) לפקודה, לכל דבר ועניין. לעניין זה מועד ה"מימוש" לפי סעיף 3(ט) לפקודה הינו מועד המרת האופציות למניות ובמועד זה יחויב עובד הרילוקיישן האמור במס שולי לפי סעיף 2(1) לפקודה או סעיף 2(2) לפקודה, לפי העניין. חלק ההכנסה שיחויב בניכוי מס במקור בישראל יקבע בהתאם למנגנון שנקבע לעובדים היוצאים, בשינויים המחויבים. קרי, זיכוי מס זר יינתן רק ביחס לאופציות שהובשלו מחוץ לישראל.

**ניתוח, ביקורת ומסקנות**

החלטת המיסוי קובעת למעשה, כי מלוא הרווח המופק בגין האופציות/יחידות השתתפות חייב במס בישראל. זיכוי מס זר יינתן ביחס לחלק, אשר הובשל

להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.

כי הכנסה זו תסווג כהכנסה מסעף 102(ג)(2) לפקודה, כאשר האופציות ניתנו במסגרת יחסי עבודה. סעיף 102(ג)(2) לפקודה, מאפשר את דחיית אירוע המס למועד המכירה של המניה. מאידך גיסא, החלת סעיף 3(ט) לפקודה על הכנסתם של העובדים השבים בעת מימוש האופציות מקנה להם את הזכות לפרוס את ההכנסה מיום קבלת הזכות ועד למימושה בהתאם לסעיף 3(ט)(2) לפקודה, דבר שעשוי להפחית את המס בישראל באופן ניכר, במקרים בהם העובד לא היה תושב ישראל בשנים הקודמות, ולא הפיק הכנסות בישראל.

לסיכום, החלטת מיסוי 6539/17 מהווה שינוי והחמרה בעמדתה המסורתית של רשות המסים ביחס למיסוי אופציות ויחידות השתתפות של עובדי רילוקיישן. היות וראינו, כי הרשות לא נימקה את השינוי במדיניותה והיות ומדובר בהחלטה שלדעתנו אינה עומדת בעקרונות המיסוי הבינלאומי והוראות הפקודה, ספק בענייננו אם ראוי לאמצה. העובדה, כי ניתנה בהסכמה מחייבת רק את החברה שחתמה עליה, אך לא את שאר הנישומים..

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד שי ארז, עו"ד אנה צברי ועו"ד רפאל בוסידאן.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ