

חברים יקרים:

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

לתקופה מינימלית של שלוש שנים כאשר הם מלווים בבן/בת זוגם ובילדיהם הקטינים, והם מגיעים לישראל לביקורים קצרים בלבד. עובדים אלה מדווחים לרשויות המס במדינת היעד על הכנסותיהם. בנוסף, החברה הישראלית (או חברה קשורה אחרת בחו"ל) מסייעת לעובדים במציאת פתרון דיור קבוע לתקופת שהייתם מחוץ לישראל. בנסיבות אלו, ביקשה חברה ישראלית מרשות המיסים לקבוע את מועד ניתוק התושבות הישראלית של עובדיה לצרכי אמנות המס ולהסדיר את חבות ניכוי המס במקור שיחול על החברה לאחר המעבר של העובדים לחו"ל.

התנאים המרכזיים בהחלטת המיסוי

בהחלטתה, רשות המיסים חזרה על דרישותיה ותנאיה מההחלטה הקודמת (עם הקלות מצומצמות שנפרט להלן) על מנת שהעובד לא יהיה חייב במס בישראל בתקופת שהייתו במדינת האמנה (או ליתר דיוק ב"תקופת הניתוק" כפי שתוגדר להלן):

תנאי ראשון, נדרש "**בית קבע**" בחו"ל הזמין לעובד ולמשפחתו ומותאם לצרכיהם, להבדיל מבית מגורים ארעי כמו בית מלון, דירת נופש וכיוצא באלו.

תנאי שני, העובד צריך לשהות בחו"ל לכל הפחות שלוש שנים, וכן משפחתו צריכה לשהות תקופה **שלא תפחת מ-30 חודשים** במדינה האמנה. מדובר בהקלה לעומת ההחלטה הקודמת שדרשה לכל הפחות שלוש שנים בחו"ל גם עבור המשפחה.

מיסוי בינלאומי: "אין חדש תחת השמש - על

החלטת המיסוי החדשה של רשות המסים בעניין

עובדי רילוקיישן"

פתח דבר

ביום 5 בנובמבר 2017 פרסמה רשות המיסים החלטת מיסוי מס' 2519/17 בעניין "עובדי Relocation - החלטת מיסוי בהסכם" הקובעת כללים למיסוי עובדים ישראלים שנשלחו על ידי מעסיקם הישראלי לעבוד בחברה קשורה מחוץ לישראל לתקופה של שלוש שנים לפחות. למרות שהחלטת המיסוי הכתה הדים באמצעי התקשורת השונים, אין בה חידוש רב. למעשה היא מהווה רק מקצה שיפורים קל להחלטת מיסוי דומה שניתנה לפני כשלוש שנים - החלטת מיסוי מס' 5237/14 (להלן: "ההחלטה הקודמת"), אנו סבורים כי החלטת המיסוי החדשה (כקודמתה) מסורבלת, פונה לקהל יעד מאוד מצומצם של עובדי רילוקיישן בתוך קבוצת חברות בינלאומית, ואינה מטיבה עימם לעומת הדין הכללי והפסיקה. על כך נפרט ברשומון זה.

הרקע להחלטת המיסוי מס' 2519/17

החלטת המיסוי עוסקת בחברה ישראלית השולחת את עובדיה לעבוד בחברה קשורה בחו"ל **במדינת אמנה** (קרי - מדינה החתומה על אמנה למניעת כפל מס עם ישראל). העובדים עוזבים את ישראל

תנאי שישי - העובד מגיש דו"ח מס במדינת האמנה ו/או מנוכה מהכנסתו מס במקור באותה מדינה, ככל שבאותה מדינה אין חובת הגשת דו"ח.

תנאי שביעי – החברה תבדוק מדי שנה ושנה מול העובדים כי אכן הנתונים והתנאים האמורים לעיל מתקיימים בפועל ותגבה את בדיקותיה במסמכים נאותים.

תנאי שמיני - החברה תעביר רשימה שמית של עובדי הרילוקיישן שמבקשים להיכנס להסדר.

מועד ניתוק התושבות

החלטת המיסוי מפצלת בין מועד עזיבת ישראל (יום המעבר) לבין מועד הניתוק לצרכי אמנת המס. לעניין זה קובעת החלטת המיסוי כי מועד ניתוק התושבות לצרכי אמנת מס יהיה **המאוחר** מבין התאריכים הבאים:

1. יום המעבר של העובד לחו"ל;
2. יום המעבר לחו"ל של בן/בת הזוג של העובד וילדיו שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט בדמות חריגים המנויים בהגדרת "יום החזרה" להלן;
3. היום בו החל העובד להיחשב תושב המדינה הזרה על פי אישור תושבות לצרכי האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לבין מדינת האמנה מרשויות המס של מדינת האמנה (להלן: "**אישור תושבות**") ובכפוף להגשת דוחות אישיים באותה מדינה באם קיימת חובת הגשת דו"חות במדינה זו.
4. תום שישה חודשים מהיום בו החל העובד להתגורר בבית מגורים במדינת האמנה.

תנאי שלישי, בעניין הביקורים בישראל, נדרש כי העובד ישהה בישראל **פחות מ-75 יום** בכל שנת מס (לעומת 65 יום שנדרשו בהחלטה הקודמת) וכי כל אחד מבני-משפחתו ישהה בישראל **פחות מ-85 יום** בכל שנת מס (לעומת 80 ימים בהחלטה הקודמת).

תנאי רביעי - ילדיו הקטינים (מעל גיל 4) של העובד לומדים במסגרות חינוכיות במדינת האמנה (או מדינה זרה אחרת) למעט כאשר הילדים שוהים בישראל לצורך לימודים תיכוניים/אקדמאיים בישראל או שירות צבאי.

תנאי חמישי – העובד ידרש להגיש דוח מס בישראל כל שנה לרבות דיווח על שינויים מהותיים שחלו במצבו במהלך השנה, ויצרף לכך חוזה להשכרת הדירה בישראל ואת הסכם השכירות לדירה במדינת האמנה. העובד גם יצרף אישור תושבות ממדינת האמנה לדו"ח שיגיש העובד בישראל, **עבור השנה הראשונה והשנה האחרונה** לתקופה שבה זכאי העובד להיחשב תושב חוץ לפי החלטה זו. לגבי השנים בתווך, ניתן להסתפק בהצהרתו של העובד כי לא חל כל שינוי מהותי ורלוונטי במעמדו. אם מדינת האמנה אינה נוהגת להנפיק אישורי תושבות, או אם מכל סיבה טכנית אחרת נבצר מהעובד להגיש אישור תושבות, ניתן יהיה לפנות ליחידה למיסוי בינלאומי ברשות המסים בבקשה פרטנית. במקרה של מעבר למדינת אמנה אחרת, יידרש העובד להמציא אישורי תושבות גם ממדינה זו עבור השנה הראשונה והשנה האחרונה לשהייתו בה.

משכורת בחו"ל שהפיק העובד מחוץ לישראל בתקופת הניתוק לא תהא חייבת במס בישראל ולפיכך תהא פטורה מניכוי מס בישראל. משמע, החלטת המיסוי קובעת חובת ניכוי מס במקור בישראל וחבות מס בישראל עד למועד הניתוק.

ביקורת, המלצות ותהיות

נשאלת השאלה אם החלטת המיסוי מהווה שינוי מהותי בדין הקיים ו/או בהתנהלות רשות המסים. אנו סבורים כי יש להשיב על שאלות אלו בשלילה. לעניין הדין הקיים, נזכיר כי החלטת מיסוי אינה מהווה דבר חקיקה ו/או פסיקה של בתי המשפט ועל כן אין בה כדי לשנות את הדין הקיים. לכל היותר החלטת המיסוי מחייבת את רשות המסים ואת הצד שחתם עליה (ראו למשל ע"א 1804/05 עניין אלוני).

בנוסף, עקרונות החלטת המיסוי קיימים זה מכבר בהחלטת המיסוי הקודמת (החלטת מיסוי 5237/14). אומנם רשות המסים שילבה שיפורים מסוימים בהחלטת המיסוי ואולם, אין בשיפורים מינוריים אלו כדי להפוך את החלטת המיסוי לאטרקטיבית בעינינו. ונסביר -

ראשית, החלטת המיסוי אינה דנה ככלל בעזיבת ישראל למדינה שאינה מדינת אמנה ואינה דנה ביחידים אשר עוזבים את ישראל בלי שנשלחו על ידי מעסיק ישראלי השייך לחברה בינלאומית.

שנית, ברמת החברה, נזכיר כי עם הפסקת יחסי העבודה בישראל לא חלה על החברה חובת ניכוי

משמע, אליבא דהחלטת מיסוי מועד הניתוק המינימאלי יהיה לכל המוקדם חצי שנה לאחר מועד העזיבה.

אך בכך אין די. החלטת המיסוי מאריכה את מועד הניתוק לשניים עשר חודשים לאחר מועד המעבר אם נותר לנישום בית קבע בישראל. החלטת המיסוי אינה מציינת אם בית הקבע של הנישום בישראל צריך להיות במשך כל התקופה או רק חלק מהתקופה על מנת ליצור את ההכבדה הנוספת במועד ניתוק התושבות.

במידה שלעובד אין בית קבע בישראל ומחוצה לה, יום הניתוק נדחה עד לתחילת שנת המס העוקבת - כלומר, בנסיבות מסוימות ייטב מצבו של עובד זה שאין לו בית קבע בישראל ואף לא בחו"ל ו"יום הניתוק" שלו יוקדם משמעותית לעומת המצבים בהם לעובד יש בית קבע בחו"ל. למשל כאשר עזיבת ישראל מתרחשת בסוף חודש דצמבר, העובד ייחשב תושב חוץ כבר מיום 1 בינואר לשנה העוקבת, מספר ימים לאחר יום המעבר בפועל (להבדיל משישה חודשים לפחות במידה שהיה לו בית קבע בחו"ל ושנה במצבים אחרים).

הסדר המס

חברה ועובדיה אשר יעמדו בכל רשימת התנאים הנ"ל יהיו זכאים להסדר הבא:

משכורת שהפיק העובד מחוץ לישראל בתקופה שמיום המעבר ועד ליום הניתוק תהא חייבת במס בישראל ותהא חייבת בניכוי מס במקור על ידי החברה.

מס במקור ועל כן החלטת המיסוי יוצרת "יש מאין" חבות ניכוי מס במקור שאינה קיימת בחוק. באופן דומה החלטת המיסוי מטילה חובות דיווח על החברה גם לאחר שהעובד סיים את עבודתו בחברה בשנות המס הבאות ומטילה עליה חובת ניכוי מס במקור (שרוככה במסגרת החלטת המיסוי לעומת החלטת המיסוי הקודמת) במקרה של הפרת תנאי החלטת המיסוי, על אף שאין לכך כל מקור חוקי. החברה גם נדרשת להודיע לרשות המסים על הפרה מצדו של העובד, למרות שאינה המעסיקה הישירה שלו.

שלישית, החלטת המיסוי מטילה חובות דיווח על העובד לאחר מועד העזיבה אשר אינן קיימות בפקודה. די אם נציין כי לאחר תיקון 223 לפקודה, אשר נעשה ביוזמתה של רשות המסים, עובד אשר לא חלות עליו חזקות הימים (כלומר, הוא שהה פחות מ-183 ימים בישראל בשנת מס; ולחלופין, הוא שהה פחות מ-30 יום בישראל בשנת מס, וביחד עם השנתיים שלפניה שהה בישראל פחות מ-425 ימים) כלל אינו צריך להגיש דוח מס בישראל. והנה בהחלטת המיסוי הנ"ל רשות המסים מתכחשת למעשה לתיקון אותו היא יזמה, ולא זו בלבד אלא שהיא מנסה ליצור חובות דיווח חדשות על העובד בדמות חובת דיווח על שינוי מהותי בעובדות הרלוונטיות בעניינו, חובת הגשת הסכמי שכירות וכו'.

רביעית, בשורה של פסקי דין אישרו בתי המשפט את ניתוק התושבות במועד המעבר לעבודה מחוץ לישראל (ראו לעניין זה עניין **יעל צור** (ע"מ-19466-19466).

מס במקור ועל כן החלטת המיסוי יוצרת "יש מאין" חבות ניכוי מס במקור שאינה קיימת בחוק. באופן דומה החלטת המיסוי מטילה חובות דיווח על החברה גם לאחר שהעובד סיים את עבודתו בחברה בשנות המס הבאות ומטילה עליה חובת ניכוי מס במקור (שרוככה במסגרת החלטת המיסוי לעומת החלטת המיסוי הקודמת) במקרה של הפרת תנאי החלטת המיסוי, על אף שאין לכך כל מקור חוקי. החברה גם נדרשת להודיע לרשות המסים על הפרה מצדו של העובד, למרות שאינה המעסיקה הישירה שלו.

שלישית, החלטת המיסוי מטילה חובות דיווח על העובד לאחר מועד העזיבה אשר אינן קיימות בפקודה. די אם נציין כי לאחר תיקון 223 לפקודה, אשר נעשה ביוזמתה של רשות המסים, עובד אשר לא חלות עליו חזקות הימים (כלומר, הוא שהה פחות מ-183 ימים בישראל בשנת מס; ולחלופין, הוא שהה פחות מ-30 יום בישראל בשנת מס, וביחד עם השנתיים שלפניה שהה בישראל פחות מ-425 ימים) כלל אינו צריך להגיש דוח מס בישראל. והנה בהחלטת המיסוי הנ"ל רשות המסים מתכחשת למעשה לתיקון אותו היא יזמה, ולא זו בלבד אלא שהיא מנסה ליצור חובות דיווח חדשות על העובד בדמות חובת דיווח על שינוי מהותי בעובדות הרלוונטיות בעניינו, חובת הגשת הסכמי שכירות וכו'.

רביעית, בשורה של פסקי דין אישרו בתי המשפט את ניתוק התושבות במועד המעבר לעבודה מחוץ לישראל (ראו לעניין זה עניין **יעל צור** (ע"מ-19466-19466).

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.

לבסוף, לאור התנאים הרבים הקיימים בהחלטת המיסוי נראה כי נישומים אחרים לא יוכלו להסתמך עליה ולקבל ודאות מסוימת מרשות המסים, גם במידה שיעמדו בחלק מתנאי החלטת המיסוי אך לא יישלחו למשל דיווחים בזמן או שלא יהיה שיתוף פעולה מצד החברה המעבידה.

החלטת המיסוי אם כן שמורה למגזר של חברות המשתייכות לקבוצת חברות בינלאומית אשר מעוניינות להסדיר מבעוד מועד את ניתוק התושבות של עובדי הרילוקיישן לצרכי מס ואת שאלת ניכוי המס במקור. הבעיה היא שהחלטת המיסוי כרוכה כאמור בהכבדה ניכרת של חובות הדיווח והתשלום, הן של החברה הישראלית והן של העובדים. כשלעצמנו, ולאור הפגמים והחסרונות שמנינו וטרם רופאו במסגרת החלטת המיסוי הנוכחית, אנו מתקשים לראות מצב בו החלטת המיסוי תיטיב עם העובדים והחברות, לעומת מצב בו כל עובד ידאג לעצמו באופן פרטי.

סיכומו של דבר: החלטת מיסוי 2519/17 אינה מהווה בשורה עבור עובדי רילוקיישן או החברות המעבידות. העובדה כי ניתנה בהסכמה מחייבת רק את החברה שחתמה עליה ואת רשות המסים אך לא את שאר הנישומים, ולכן אין בה כל שינוי מהותי בחבות המס והדיווח של עובדי הרילוקיישן או החברות המעסיקות (לשעבר).

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.