



החטיבה המקצועית

החלטת מיסוי: 2316/18

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

הנושא: קביעת מנגנון הכנסה מעורבת להכנסות המופקות בישראל ומחוץ לישראל בידי תושב חוץ (במהלך שנת ההסתגלות) ותושב ישראל לראשונה – החלטת מיסוי בהסכם

1. העובדות

- 1.1. המבקש (להלן: "הנישום") הינו אזרח מדינה זרה X (להלן: "מדינה זרה X") ולשעבר גם תושב מדינה זרה X. החל מיום 31 ביולי 2013 הנישום הינו גם אזרח ישראל ובמועד זה קיבל הנישום מעמד של עולה חדש ממשרד הקליטה.
- 1.2. לנישום אישה ושלושה ילדים קטינים - אף הם אזרחי מדינה זרה X ולשעבר גם תושבי מדינה זרה X, והחל מחודש יולי 2013 הינם גם אזרחי ישראל.
- 1.3. הנישום עלה ממדינה זרה X לישראל ביום 15 ביולי 2013 (להלן: "יום ההגעה") יחד עם אשתו ושלושת ילדיהם, ומיום ההגעה מתגוררת המשפחה בדירה שכורה בישראל - בהתאם לחוזי שכירות ארוכי טווח.
- 1.4. בהתאם לטופס "הודעה על בחירה בשנת הסתגלות" אשר נחתם על ידי הנישום ביום 17 בספטמבר 2013 ונמסר למשרד הקליטה, בחר הנישום ב"שנת הסתגלות" כמשמעות מונח זה בסעיף 14(ב) לפקודה – אשר החלה ביום ההגעה והסתיימה ביום 14 ביולי 2014 (להלן: "שנת ההסתגלות").
- 1.5. הנישום מועסק משנת 2006, כשכיר, בחברה תושבת חוץ (להלן: "החברה הזרה"), אשר לה סניפים ברחבי העולם – לרבות סניף בישראל (להלן: "הסניף הישראלי").
- 1.6. לסניף הישראלי של החברה הזרה תיק שומה ותיק ניכויים המתנהלים באחד ממשרדי השומה בישראל (להלן: "פקיד השומה").
- 1.7. החל מיום 1 באוגוסט 2013, החל הנישום לשמש בחברה הזרה בתפקיד של מנהל בכיר ביבשת אירופה – בהתאם להסכם העסקה חדש אשר נחתם בין החברה הזרה לבין הנישום (להלן: "הסכם העסקה החדש").
- 1.8. על פי הסכם העסקה החדש, מקום העבודה הרגיל של הנישום יהיה במשרד הראשי של החברה הזרה במדינה זרה Y באירופה, או במקום אחר - כפי שיידרש הנישום על ידי החברה הזרה מעת לעת, ובמיוחד צפוי הנישום להיות מושאל לעבודה במשרדי הסניף הישראלי של החברה הזרה. בנוסף, נדרש הנישום על פי הסכם העסקה החדש להיות מוכן לנסוע לתקופות שיכולות להימשך עד מספר שבועות לעבוד בסניפי החברה הזרה ב - 3 מדינות זרות נוספות באירופה.



החטיבה המקצועית

1.9. משכורתו של הנישום בגין עבודתו כאמור לעיל בסניפי החברה הזרה בישראל ובחוו"ל משולמת במלואה על ידי הסניף הישראלי ומדווחת בתיק הניכויים של הסניף הישראלי המתנהל במשרד פקיד השומה.

2. הבקשה

- 2.1 לקבוע את מועד הפיכתו של הנישום לתושב ישראל לראשונה, לעניין מנין התקופות והוראות הפטור כאמור בפקודה.
- 2.2 לאשר כי ההכנסות שיתקבלו על ידי הנישום כשכר עבודה מהסניף הישראלי של החברה הזרה, החל מיום ההגעה ואילך, ואשר מקורן בפעילות שהופקה או נצמחה מחוץ לישראל על ידי הנישום כמפורט לעיל, יזכו להטבות המס (ולעניין זה – פטור מלא ממס) המוקנות לתושב ישראל לראשונה, ובכלל זה כמפורט בסעיפים 14 ו-97 לפקודה – לפי העניין.

3. החלטת המיסוי ותנאיה

3.1. הוראות שיחולו על הנישום לעניין תושבות:

- 3.1.1 מאחר שהנישום ביקש שנת הסתגלות במועד - כנדרש על פי סעיף 14(ב) לפקודה, הנישום יחשב לתושב חוץ, כמשמעות המונח "תושב חוץ" בסעיף 1 לפקודה, במהלך שנת ההסתגלות כהגדרתה בסעיף 1.4 לעיל.
- החל מיום 15 ביולי 2014 הנישום יחשב לתושב ישראל (להלן: "יום תחילת התושבות") - ובלבד שמיום תחילת התושבות ואילך יהיה מרכז חייו בישראל, ומיום תחילת התושבות ייחשב כ"תושב ישראל לראשונה" ויחולו לגביו ההטבות הקבועות בסעיפים 14 ו-97 לפקודה במהלך תקופת ההטבות הקבועה בסעיפים אלו (להלן: "תקופת ההטבות") - ובלבד שמרכז חייו של הנישום יוותר בישראל במהלך כל תקופת ההטבות. למען הסר ספק הובהר, כי שנת ההסתגלות תבוא במניין לעניין התקופות המפורטות בסעיף 14(ב)(2) לפקודה.
- 3.1.2 הובהר כי החלטת המיסוי אינה מהווה אישור תושבות לצרכי מס, ולפקיד השומה שמורה, בין היתר, גם הסמכות לבחון את תושבותו של הנישום בכל שנת מס החל מיום תחילת התושבות ואילך על פי מרכז חייו בפועל באותה שנה, ובהתאם לכך להחליט אם ניתן להנפיק לנישום אישור תושבות לצרכי מס, אם לאו.
- למען הסר ספק הובהר, כי בכל מקרה לא יונפק לנישום אישור תושבות לצרכי מס על ידי פקיד השומה לשנת ההסתגלות.



החטיבה המקצועית

3.2. הוראות שיחולו על הנישום לעניין הכנסת העבודה המשולמת לו על ידי הסניף הישראלי

של החברה הזרה:

הכנסת שכר העבודה של הנישום המשולמת לו על ידי הסניף הישראלי של החברה הזרה, תהא הכנסה אשר במהלך שנת ההסתגלות יראו אותה כהכנסה שהופקה על ידי תושב חוץ, והחל מיום תחילת התושבות ואילך - כהכנסה שהופקה על ידי תושב ישראל שהוא "תושב ישראל לראשונה", וההכנסה האמורה אשר הופקה או תופק על ידי הנישום בשנת ההסתגלות ובתקופה שמיום תחילת התושבות ואילך תפוצל לשני החלקים הבאים:

(א) חלק ההכנסה הראשון - הכנסת עבודה המשולמת לנישום על ידי הסניף הישראלי של החברה הזרה בגין תקופה פלונית (או חלק מתקופה - ככל שיחסי עובד-מעביד בין החברה הזרה לבין הנישום החלו או הסתיימו בעיצומה של שנה פלונית), כשהיא מוכפלת ביחס שבין סך ימי העבודה בישראל בתקופה פלונית לבין סך ימי העבודה בתקופה פלונית, תחשב להכנסה שהופקה בישראל על ידי תושב חוץ או על ידי תושב ישראל כאמור בסעיף 3.2 רישא לעיל - לפי העניין, ותהא חייבת במס בישראל (להלן: **"חלק ההכנסה הראשון"**).

הגדרות לעניין סעיף 3.2 (א) לעיל:

"תקופה פלונית": השנה הקלנדרית אשר בגינה משולמת לנישום הכנסת העבודה.

"סך ימי העבודה בתקופה פלונית":

סך הימים בתקופה פלונית, בניכוי ימי שבת, ראשון, חגים, חופשות ונסיעות פרטיות באותה תקופה (לחילופין, יוכל הנישום לבחור לנכות ימי שישי במקום ימי ראשון באותה תקופה, ובלבד שאם בחר הנישום להחיל עליו את אחת החלופות לגבי שנת מס פלונית, יחיל את אותה חלופה גם לגבי שנת המס העוקבת).

לעניין מניין ימי העבודה בתקופה פלונית, **"יום"** - לרבות חלק מיום.

"סך ימי העבודה בישראל בתקופה פלונית":

סך הימים בהם שהה הנישום בישראל במהלך תקופה פלונית, בניכוי ימי שבת, ראשון (או שישי, לפי העניין - הכול כאמור לעיל), חגים, חופשות ונסיעות פרטיות, בהן שהה הנישום בישראל.

לעניין מניין ימי העבודה בישראל בתקופה פלונית, **"יום"** - לרבות חלק מיום.

"סך ימי העבודה בחו"ל בתקופה פלונית":

סך ימי העבודה בתקופה פלונית בניכוי סך ימי העבודה בישראל בתקופה פלונית.



החטיבה המקצועית

(ב) **חלק ההכנסה השני** - השווה ליתרת הכנסת העבודה של הנישום המשולמת לו על ידי הסניף הישראלי של החברה הזרה בגין תקופה פלונית, ייחשב להכנסה שהופקה מחוץ לישראל על ידי תושב חוץ או על ידי תושב ישראל כאמור בסעיף 3.2 רישא לעיל, ותהא פטורה ממס בישראל על פי הדין (להלן: "**חלק ההכנסה השני**") – והכל ובלבד שתקופה פלונית כאמור כלולה בתוך תקופת ההטבות של הנישום כהגדרתה בסעיף 3.1.1 לעיל.

3.3 הוראות שיחולו על החברה הזרה לעניין הוצאות שכר העבודה המשולמות על ידה לנישום

כאמור בסעיף 1.9 לעיל:

מרכיב הוצאות שכר העבודה (לרבות הוצאות הנלוות לשכר), כשהוא מחושב כאמור להלן, לא יותר בניכוי לצרכי מס בספרי הסניף הישראלי של החברה הזרה (שכן, כעולה מסעיפים 1.8 ו- 1.9 לעיל להחלטת המיסוי, אין הוא מהווה הוצאה שיצאה כולה בייצור הכנסתו של הסניף הישראלי בשנת המס בהתאם לסעיף 17 לפקודה), וככל שמרכיב זה נתבע כהוצאה לצרכי מס בספרי הסניף הישראלי בתקופה פלונית כלשהיא הוא יתואם בדו"ח ההתאמה למס שיגיש הסניף הישראלי לאותה תקופה:

סה"כ סכום ההוצאה בגין שכר עבודה (לרבות הוצאות הנלוות לשכר), המשולם לנישום על ידי הסניף הישראלי בגין תקופה פלונית (או חלק מתקופה – ככל שיחסי עובד-מעביד בין החברה הזרה לבין הנישום החלו או הסתיימו בעיצומה של שנה פלונית), כשהוא מוכפל ביחס שבין סך ימי העבודה בחו"ל בתקופה פלונית לבין סך ימי העבודה בתקופה פלונית.

לעניין סעיף זה: "**תקופה פלונית**", "**סך ימי העבודה בתקופה פלונית**", ו- "**סך ימי העבודה בחו"ל בתקופה פלונית**" – כהגדרת מונחים אלו בסעיף 3.2 (א) לעיל.

4. הבהרות נוספות ותנאים להחלטה:

4.1 קבלת פטור ממס בישראל בגין חלק ההכנסה השני כמשמעות מונח זה בסעיף 3.2 (ב) לעיל, מותנה בכך שתקופת העבודה בה עבד הנישום מחוץ לישראל בכל שנה [כאשר תקופה זו מחושבת בהתאם להגדרת המונח "סך ימי העבודה בחו"ל בתקופה פלונית" שבסעיף 3.2 (א) לעיל] אינה טפלה ביחס לתקופת העבודה הכוללת שלו באותה שנה.

לעניין זה, תקופה טפלה תהיה תקופה הפחותה מ-60 ימי עבודה בשנה, או חלק יחסי ממספר זה - ככל שהנישום עבד עבור החברה הזרה חלק משנה, כאשר החלק היחסי יחושב לפי מספר הימים באותו חלק מהשנה כשהוא מחולק ב-365 ימים.

4.2 מנגנון חישוב חלק ההכנסה השני מותנה בכך שההכנסות הופקו ונתקבלו בידי הנישום עד תום תקופת ההטבות של הנישום כהגדרת מונח זה בסעיף 3.1.1 לעיל.

4.3 הנישום יכין וישמור בסוף כל חודש דיווחים המפרטים את מספר ימי העבודה שלו בישראל ובחו"ל באותו חודש – כשמספר ימי העבודה בישראל ובחו"ל כאמור מחושב בהתאם להגדרות שבסעיף 3.2 (א) לעיל (להלן: "**הדיווחים החודשיים**"). הנישום יגיש את הדיווחים



החטיבה המקצועית

החודשיים לחברה הזרה, והחברה הזרה תהיה רשאית להסתמך על הדיווחים בעת חישוב סכום ניכוי המס במקור בגין חלק ההכנסה הראשון כמשמעות מונח זה בסעיף 3.2(א) לעיל ובגין חלק ההכנסה הראשון כאמור החברה הזרה תהיה חייבת בניכוי מס במקור בישראל על פי הוראות כל דין, והיא תהיה פטורה מניכוי מס במקור בגין חלק ההכנסה השני כמשמעות מונח זה בסעיף 3.2(ב) לעיל.

4.4 מבלי לגרוע מחובות הדיווח החלות על הנישום עפ"י הוראות כל דין, לצורך יישום הוראות החלטת המיסוי הנישום יגיש דוחות מס שנתיים לפקיד השומה וידווח על כלל הכנסותיו, לרבות אלו הנובעות מחלק ההכנסה השני, על פי עקרונות החלטת המיסוי, וכן יצרף לכל דו"ח שנתי את המסמכים הבאים:

4.4.1 העתק מהחלטת המיסוי.

4.4.2 כל הדיווחים החודשיים לאותה שנת מס שהגיש הנישום לחברה הזרה כאמור בסעיף 4.3 לעיל, וכן הצהרה חתומה של החברה הזרה המאשרת כי אלה הדיווחים אשר הגיש לה הנישום לצורך חישוב משכורתו לאותה שנת מס.

4.4.3 הצהרה חתומה של הנישום וכן אישור של עורך דין/רואה חשבון בעל רישיון ישראלי בר-תוקף, המאשרים כי חלק ההכנסה השני כהגדרת מונח זה בסעיף 3.2(ב) לעיל, הפטור ממס כאמור לעיל, חושב על פי עקרונות החלטת המיסוי.

4.4.4 בנוסף, ומבלי לגרוע מהוראות כל דין, מתחייב הנישום להמציא לפקיד השומה כל פרט לפי שיקול דעתו של פקיד השומה וככל שפקיד השומה ימצא לנכון לדרוש זאת מהנישום.

4.5 במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

העיקרון לחישוב "חלק ההכנסה הראשון" ו - "חלק ההכנסה השני" המופיע בסעיף 3.2 לעיל לתנאי החלטת מיסוי זו **מבטל ומחליף** את העיקרון אשר מופיע בסעיף 14 בהחלטת מיסוי 4528/15 מיום 19/5/2015.