



החטיבה המקצועית

החלטת מיסוי: 5237/14

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

הנושא: עובדי Relocation - החלטת מיסוי בהסכם

1. העובדות כפי שנמסרו

- 1.1. החברה הינה תושבת ישראל ומניותיה נסחרות בבורסה (להלן: "החברה").
- 1.2. לחברה חברות בנות הרשומות ומאוגדות במדינות שונות בעולם, והן תושבות לצרכי מס של מדינות החתומות עם מדינת ישראל על אמנות למניעת כפל מס (להלן: "החברות הקשורות", "הקבוצה" ו- "מדינות האמנה").
- 1.3. החברה שולחת מעת לעת חלק מעובדיה לעבוד בחברות הקשורות בחו"ל, כשהם מלווים בבן/בת זוגם ובילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים במועד העזיבה, ככל שיש כאלו (להלן: "עובדי ה-Relocation" או "עובדי חו"ל").
- 1.4. עובדי חו"ל נשוא החלטת המיסוי שוהים בחו"ל תקופה של 36 חודשים רצופים לפחות בטרם שובם בישראל.
- 1.5. במהלך תקופת השליחות כאמור בסעיף 1.4 לעיל עובדי חו"ל מגיעים לישראל לביקורים קצרים בלבד.
- 1.6. בסמוך לעזיבת עובדי חו"ל את ישראל מסייעת להם החברה או אחת מהחברות הקשורות במציאת פתרון דיור קבוע אשר משמש אותם בעת שהותם מחוץ לישראל.
- 1.7. עובדי חו"ל מדווחים על הכנסותיהם לשלטונות המס בחו"ל לפי הדין במדינת היעד.
- 1.8. במהלך השנים, הקצתה החברה ותקצה בעתיד לעובדי הקבוצה, במספר סבבים, אופציות הניתנות למימוש למניות החברה וזכויות חסומות למניות (RSU) (להלן ביחד: "הזכויות"), בהתאם לשלושת המסלולים הבאים:
 - 1.8.1. המסלול ההוני של סעיף 102 לפקודה כנוסחו לאחר תיקון מס' 132 (להלן: "אופציות 102 חדש במסלול רווח הון").
 - 1.8.2. המסלול הפירותי של סעיף 102 לפקודה (מסלול הכנסת עבודה) כנוסחו לאחר תיקון מס' 132 (להלן: "אופציות 102 חדש במסלול הכנסת עבודה").
 - 1.8.3. סעיף 102 לפקודה כנוסחו הישן לפני תיקון מס' 132 (להלן: "אופציות 102 ישן").
- 1.9. בגין מימוש הזכויות שהוקצו לעובדי חו"ל לרוב יוטל מס במדינות הזרות אליהן הועברו במסגרת ה-Relocation.
- 1.10. הזכויות אשר הוענקו לעובדי חו"ל בעת עבודתם בישראל עדיין מופקדות אצל הנאמן בישראל במסגרת הסדר "נאמן מפקח" (להלן: "הנאמן").



החטיבה המקצועית

2. הבקשה

לקבוע את מועד ניתוק התושבות של עובדי חו"ל לצרכי האמנות למניעת כפל מס בין ישראל לבין מדינות האמנה אליהן נשלחו עובדי חו"ל, ואת הסדר המס אשר יחול על הקצאת הזכויות במסלולים השונים לעובדי חו"ל של החברה.

3. הסדר המס והגדרות לעניין החלטת מיסוי זו

3.1. **"בית קבע"** - לעניין החלטת מיסוי זו, בית מגורים הזמין לעובד חו"ל מבחינה משפטית ומעשית בתנאי שוק והמותאם לצרכיו ולצרכי משפחתו, ואינו בגדר בית מגורים ארעי כגון בית מלון, דירת נופש וכיוצא באלו.

3.2. **"יום הניתוק"** -

3.2.א. במידה ואין לעובד חו"ל **"בית קבע"** בישראל ויש לעובד **"בית קבע"** במדינת האמנה,

ובלבד שעובד חו"ל ומשפחתו התגוררו במדינת האמנה תקופה שלא תפחת מ- 3 שנים מיום המעבר למדינת האמנה כהגדרת המונח **"יום המעבר"** בסעיף 3.3 להלן: יהיה יום הניתוק המאוחר מבין המועדים המפורטים להלן:

1. יום המעבר של העובד לחו"ל.

2. יום המעבר לחו"ל של בן/בת הזוג של העובד וילדיו שטרם מלאו להם 18 שנים.

3. היום בו החל העובד להיחשב תושב המדינה הזרה על פי אישור מתאים של רשות המס הזרה, ובכפוף להגשת דוחות אישיים באותה מדינה.

4. תום שישה חודשים מהיום בו החל העובד להתגורר בבית קבע במדינת האמנה.

3.2.ב. במידה ויש לעובד חו"ל **"בית קבע"** בישראל ויש ברשותו **"בית קבע"** במדינת האמנה

- יום הניתוק יהיה בתום שנים עשר חודשים מהמועד המאוחר מבין אלו המפורטים בסעיפים קטנים 1-2 לסעיף 3.2 א לעיל או בתום שישה חודשים מהמועד המפורט בסעיף קטן 4 לסעיף 3.2 א לעיל - לפי המאוחר מביניהם, ובלבד שעובד חו"ל נחשב תושב מדינת האמנה על פי אישור מתאים של רשות המס המוסמכת של מדינת האמנה ב"יום הניתוק".

3.2.ג. במידה ואין לעובד **"בית קבע"** בישראל וכן אין לו **"בית קבע"** במדינת האמנה ולא

ניתן לקבוע היכן **"מרכז האינטרסים החיוניים"**, כמשמעות מונח זה באמנה, הדוק יותר - יהיה יום הניתוק בתחילת שנת המס העוקבת לשנת המעבר של העובד לחו"ל, ובלבד שבאותה שנה ימי השהיה שלו באותה מדינה גדול ממספר ימי השהיה שלו בישראל, ובלבד שהעובד מחזיק באישור תושבות עדכני מהרשות המוסמכת של המדינה הזרה כי הינו תושב המדינה הזרה באותה שנת מס.

3.3. **"יום המעבר"** - יום המעבר בפועל של העובד לחו"ל.



החטיבה המקצועית

3.4 "יום החזרה" – יום החזרה בפועל של עובד חו"ל, של בן/בת הזוג של העובד, או של ילדיו שטרם מלאו להם 18 שנים, לישראל, לפי תאריך החזרה המוקדם של מי מבני המשפחה, ובלבד שהעובד ומשפחתו התגוררו בחו"ל תקופה שלא תפחת משלוש שנים מיום המעבר. לצורך סעיף זה לא יראו כיום חזרת הילדים כל אחד מאלו: שירות צבאי או לימודים במוסד להשכלה גבוהה בישראל או תיכון לפי העניין. במקרים מיוחדים ניתן יהא לפנות ליחידה למיסוי בינלאומי ברשות המיסים לקבלת אישור פרטני.

3.5 "תקופת הניתוק" - תקופה המתחילה ביום הניתוק ומסתיימת ביום החזרה.

3.6 קביעת ניתוק תושבות - הסדר המס:

עובד חו"ל יראוהו, בתקופת הניתוק, כתושב מדינת האמנה אליה נשלח, לעניין ניכוי מס במקור על הכנסותיו משכר וזכויות המתקבלות מהחברה ו/או מחברה קשורה ולכל עניין עליו חלה האמנה, ולעניינים אלו בלבד.

הסדר זה יתקיים בתנאי שלאורך תקופת הניתוק מתקיים כל האמור להלן (להלן: "עובד חוץ זכאי"):

- ברשותו בית קבע מחוץ לישראל בו הוא מתגורר ובלבד שבן/בת הזוג של עובד החו"ל וילדיו מתחת לגיל 18 מתגוררים יחד עימו בבית במדינת האמנה¹.
- במקרה בו אין לעובד החו"ל בית קבע במדינת האמנה יחול האמור בסעיף 3.2 ג. לעיל.
- ילדי עובד חו"ל שהינם מעל גיל 4 ומתחת לגיל 18 רשומים ולומדים במסגרות חינוכיות במדינת האמנה, למעט החרגי המנוי בהגדרת "יום החזרה" לעיל¹.
- עובד החו"ל שהה בישראל פחות מ - 65 יום בכל שנת מס בתקופת הניתוק¹.
- כל אחד מבני משפחתו של עובד החו"ל (בן/בת זוג וילדיו/ה) שהה בישראל פחות מ - 80 יום בכל שנת מס בתקופת הניתוק¹.
- עובד החו"ל ימציא אישור תושבות לצרכי האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לבין מדינת האמנה מרשויות המס של מדינת האמנה בהתאם למועדים המקובלים להנפקת אישורי תושבות כאמור באותה מדינה, והמתייחס לכל שנות המס בתקופת הניתוק (להלן: "אישור תושבות"). במקרה שמדינת אמנה מסוימת אינה נוהגת להנפיק אישורי תושבות ניתן יהיה לפנות ליחידה למיסוי בינלאומי בבקשה פרטנית והנושא יטופל במסגרת הליך חילופי מידע עם מדינת האמנה הרלוונטית.
- עובד החו"ל מגיש דוחות מס ו/או מנוכה מהכנסתו מס במקור באותה מדינה, ככל שבאותה מדינה אין חובת הגשת דו"ח.
- עובד החו"ל דיווח לחברה על שינויים מהותיים שחלו במצבו (כעובד חו"ל זכאי) בתקופה בה שהה בחו"ל.

¹ במקרים מיוחדים ניתן לפנות ליחידה למיסוי בינלאומי ברשות המיסים לקבלת אישור פרטני.



החטיבה המקצועית

3.7. קביעת אופן מיסוי הכנסות ממימוש זכויות:

3.7.א. לגבי כל זכות כהגדרתה בסעיף 1.8 לעיל יחולו ההגדרות הבאות:

"הרווח": "שווי ההטבה" כהגדרתו בסעיף 102 חדש.

"יום סיום תקופת ההבשלה": היום בו נסתיימה תקופת ההבשלה של הזכות, כפי שנקבע במסגרת הסכם ההקצאה עם העובד.

"יום תחילת תקופת ההבשלה": היום בו התחילה תקופת ההבשלה של הזכות, כפי שנקבע במסגרת הסכם ההקצאה עם העובד, וזאת לרבות בהקצאה של זכויות המחולקת למנות עם מועדי סיום הבשלה שונים. כלומר, אם ההקצאה של כל המנות הייתה באותו יום אזי יהיה יום הקצאה זהה לכל הזכויות עם מועדי סיום הבשלה שונים.

"מסי חוץ": כהגדרתם בסעיף 199 לפקודה. למען הסר ספק, מובהר כי מס בריאות או מס לביטוח לאומי ששולם בחו"ל לא ייחשב כחלק ממסי החוץ.

"הרווח הישראלי": הרווח, מוכפל במספר הימים שמיום תחילת תקופת ההבשלה או מיום ההקצאה, לפי המוקדם, ועד ליום המעבר או יום סיום תקופת ההבשלה, לפי המוקדם, ומחולק במספר הימים שמיום תחילת תקופת ההבשלה או מיום ההקצאה, לפי המוקדם, ועד ליום סיום תקופת ההבשלה. קדם יום סיום תקופת ההבשלה ליום המעבר – יהיה כל הרווח במועד המימוש רווח ישראלי, ואילו הרווח הזר והרווח הפטור (כהגדרתם להלן) יהיו שווים אפס.

"הרווח הזר": הרווח, מוכפל במספר הימים שמיום המעבר, ועד ליום הניתוק או עד ליום סיום תקופת ההבשלה, לפי המוקדם, ומחולק במספר הימים שמיום תחילת תקופת ההבשלה או יום ההקצאה, לפי המוקדם, ועד ליום סיום תקופת ההבשלה. קדם יום סיום תקופת ההבשלה ליום המעבר – יהיה הרווח הזר שווה אפס.

"הרווח הפטור": הרווח, מוכפל במספר הימים שמיום הניתוק ועד ליום סיום תקופת ההבשלה (ככל שיום סיום תקופת ההבשלה חל לאחר יום הניתוק), ומחולק במספר הימים שמיום תחילת תקופת ההבשלה או מיום ההקצאה, לפי המוקדם, ועד ליום סיום תקופת ההבשלה. קדם יום סיום תקופת ההבשלה ליום הניתוק – יהיה הרווח הפטור שווה אפס.



החטיבה המקצועית

ב.3.7. מיסוי הרווח הישראלי

1.3.7.ב.1. סכום הרווח הישראלי יחשב לרווח שהופק ע"י עובד חוץ זכאי בישראל, ויהיה חייב במס על-פי הוראות סעיף 102 לפקודה בנוסחו במועדים הרלבנטיים לזכויות נשוא החלטה זו. למען הסר ספק, לא יינתנו זיכויים של מסי חוץ ששולמו ע"י עובד חוץ זכאי בגין הזכויות כנגד מס ההכנסה החל בישראל על הסכום הרווח הישראלי.

2.3.7.ב. ניכוי במקור בגין הרווח הישראלי

הנאמן ו/או החברה, לפי המקרה, ינכו לעובד חוץ זכאי מס מהרווח הישראלי בהתאם לכללי מס-הכנסה (הקלות מס בהקצאת מניות לעובדים), התשס"ג-2003 - לגבי זכויות הכפופות לסעיף 102 החדש, או בהתאם לכללי מ"ה (הקלות מס בהקצאת מניות לעובדים), התשמ"ט-1989 (להלן: "כללי מס הכנסה"), וזאת ללא כל זכות לזיכויים של מסי חוץ ששולמו ע"י עובד חוץ זכאי בשל אותו רווח, בכפוף לאמור להלן לעניין הליכי הסכמה הדדית בסעיף 1.3.7. להחלטה זו.

ג.3.7. מיסוי הרווח הזר

1.3.7.ג.1. סכום הרווח הזר יחשב להכנסה שהופקה ע"י עובד חוץ זכאי מחוץ לישראל בהיותו תושב ישראל, והוא יהיה חייב עליו במס על-פי הוראות סעיף 102 לפקודה בנוסחו במועדים הרלבנטיים לזכויות נשוא החלטת מיסוי זו. כנגד מס ההכנסה החל בישראל על סכום הרווח הזר ביחס לזכויות יהיה זכאי עובד החוץ הזכאי לזיכויים של מסי חוץ ששולמו על ידו **בשל אותו רווח בלבד**, כשסכום הזיכוי בשל מסי החוץ יחושב בהתאם לחלקו היחסי של סכום הרווח הזר מתוך סך הרווח אותו מימש עובד החוץ הזכאי בגין הזכויות. עודף זיכוי הנובע ממסי חוץ ששילם עובד החוץ הזכאי בגין סכום הרווח הזר לא יותר בזיכוי ולא יחולו הוראות סעיף 205א לפקודה.

2.3.7.ג. ניכוי מס במקור מן הרווח הזר ומתן זיכוי מיסי חוץ

הנאמן ו/או החברה ינכו לעובד חוץ זכאי מס מסכום הרווח הזר בהתאם לכללי מס-הכנסה הרלבנטיים לזכויות נשוא החלטה זו, כשמסכום זה יזוכו מסי החוץ ששולמו בגין הרווח הזר כשהוא מחושב בהתאם לאמור לעיל. למען הסר ספק, לא יינתן כלל עודף זיכוי בגין מיסי חוץ החלים על סכום הרווח הזר ולא יחולו הוראות סעיף 205א לפקודה. זיכוי מסי החוץ כנגד מס ההכנסה החל בישראל בגין הרווח הזר ייעשה רק לאחר שהנאמן קיבל אישור מאת החברה בדבר סכומי התמורה להם זכאי העובד ומסי החוץ החלים על העובד במדינה הזרה.



החטיבה המקצועית

ד.3.7. מיסוי הרווח הפטור

הרווח הפטור יהיה פטור ממס בישראל, הנאמן ו/או החברה לא ינכו מס במקור מסכום זה.

ה.3.7. הבהרות לעניין אופן מיסוי הכנסה ממימוש זכויות:

החלטת המיסוי תחול על כל הזכויות של החברה כמפורט בסעיף 1.8 לעיל, ובלבד שחל עליהם סעיף 102 לפקודה, ואשר עדיין לא מומשו נכון לתאריך הגשת הבקשה להחלטת המיסוי.

סעיף 3.7, על סעיפי המשנה שלו, יחול בשינויים המחויבים גם על עובדי חוץ זכאים אשר הוקצו להם זכויות כאמור לעיל בעת שהייתם בישראל ו/או מחוץ לישראל ואשר מימשו את הזכויות שברשותם בין בזמן שהותם בחו"ל ובין לאחר חזרתם לישראל, ובלבד שהזכויות עדיין לא מומשו נכון לתאריך הגשת הבקשה להחלטת המיסוי.

ו.3.7. הליכי הסכמה הדדית:

במידה ובעקבות חישוב הרווח בפועל ממימוש זכויות במדינת החוץ באופן שונה לעומת האמור במסגרת החלטת המיסוי ייווצר למי מעובדי החוץ הזכאים ככל מס, הם יהיו רשאים לפנות בבקשה לפתוח בהליכי הסכמה הדדית למניעת כפל מס. רשות המיסים בישראל תיאותר לפתוח בהליכים כאמור, ככל שהפנייה תופנה אליה, בהתאם לקבוע באמנת המס הרלבנטית ועל פי שיקול דעתה.

3.8. אופן המיסוי וחישוב ניכוי מס במקור על הכנסה מעבודה, שאינה הכנסה

ממימוש זכויות, שהפיקו העובדים בתקופת הניתוק:

א.3.8. למען הסר כל ספק, הכנסה מעבודה שאינה הכנסה ממימוש זכויות, שהפיק עובד חוץ זכאי מחוץ לישראל בתקופה שמיום המעבר ועד ליום הניתוק חייבת במס בישראל - לפיכך חייבת בניכוי מס במקור ע"י החברה, ככל שביכולתה לעשות כן.

ב.3.8. הכנסה מעבודה, שאינה הכנסה ממימוש זכויות, שהפיק עובד חוץ זכאי מחוץ לישראל בתקופת הניתוק אינה חייבת במס בישראל - לפיכך תהא פטורה מניכוי מס במקור ע"י החברה.

ג.3.8. לגבי הכנסה מעבודה, שאינה הכנסה ממימוש זכויות, שהפיק העובד בשנות מס אחרות - יחולו הוראות כל דין.

3.9. הסדר זה אינו חל לגבי כל הליך בנושא של פיצוי הפיטורין, בנושא זה יש לפנות למחלקת

קופות גמל בחטיבה המקצועית ברשות המסים על מנת להסדיר סוגיה זו.



החטיבה המקצועית

4. תנאים להחלטת המיסוי:

4.1. החברה תבדוק מדי שנה ושנה מול עובדי חו"ל כי אכן הנתונים והתנאים האמורים לעיל

מתקיימים בפועל ותגבה את בדיקותיה במסמכים נאותים, וזאת באמצעות קבלת נספחים א' ו - ג' להחלטה מדי שנה ושנה – חתומים על ידי העובד.

בכפוף לעמידה בכל הוראות ותנאי החלטת מיסוי זו, בגין תקופת הניתוק החברה תהיה פטורה מחובת ניכוי מס במקור מהכנסתם מעבודה שהופקה מחוץ לישראל ומהרווח הפטור מממוש זכויות של עובדי החוץ הזכאים, גם אם טרם נתקבל עבורם אישור התושבות במדינה הזרה לשנה הרלוונטית, וזאת בכפוף לחתימתם על נספחים א' ו - ג' להחלטה זו, והכל בלבד שלא הופרו תנאי החלטה זו כאמור בסעיפים 4.7 ו - 4.8 להלן. התרחשה הפרה כאמור – יחולו הוראות סעיפים 4.7 ו - 4.8 להלן.

4.2. החברה תעביר לרשות המסים², באמצעות נספח ב' להחלטה זו, תוך 180 ימים ממועד

הוצאת החלטת המיסוי, רשימה שמית של העובדים שנשלחו לעבוד בחו"ל בטרם הוצאה החלטת המיסוי והמעוניינים להיכלל בהסדר המס. כמו כן, החברה תעביר לרשות המסים מדי שנה, באמצעות נספח ב' להחלטה זו, רשימה שמית של העובדים שישלחו לחו"ל לאחר מועד הוצאת החלטת המיסוי והמעוניינים להיכלל בהסדר המס, וזאת בתוך 7 חודשים מתום שנת המס שבה נשלחו לחו"ל.

4.3. תנאי סעיף זה יחולו על העובדים בלבד, כדלקמן:

4.3.1. עובד אשר חלות עליו הוראות החלטת המיסוי יחויב בהגשת דו"ח מס שנתי לרשות

המסים בישראל כל שנה - החל משנת המעבר לחו"ל ועד לשנת החזרה לישראל, ויצרף לדוח המס את נספחים א' ו - ג' להחלטה זו כשהם חתומים על ידו, את אישור התושבות מהמדינה הזרה לשנת המס הרלבנטית כמפורט בסעיף 3.6 לעיל, את הסכם השכרת הדירה בישראל (אם בבעלותו דירה בישראל) ואת הסכם שכירות הדירה במדינת האמנה (להלן ביחד: "התוספות לדו"ח השנתי").

4.3.2. במידה ויידרש לכך, ימציא העובד לפקיד השומה דוחות מס שהגיש בחו"ל ו/או

אסמכתאות המאשרות את סכום זיכוי המס הזר הסופי בו התחייב במדינה הזרה, וכן כל מסמך אחר אשר העובד יידרש להמציאו – הכול לפי שיקול דעתו של פקיד השומה.

4.3.3. במקרה בו לא יעמוד העובד בהתחייבויותיו כאמור לעיל, לרבות אי-הגשת התוספות

לדו"ח השנתי - יש לראות בעובד כמי שלא קיים את הוראות סעיף 131 וכמי שלא עמד בתנאי מהותי של החלטת מיסוי זו (יובהר כי, הפרה כאמור של העובד אין לראות בה הפרה של החברה) באופן שיביא לביטולה למפרע של החלטה זו לגבי אותו עובד.

4.3.4. העובד ידווח על שינויים מהותיים שחלו במצבו (כעובד חוץ זכאי) בתקופה בה שהה

בחו"ל.

² לפקיד השומה שבו מתנהל תיק השומה ותיק הניכויים של החברה, פקיד השומה בו מתנהל תיק השומה של עובד החו"ל, פקיד השומה בו מתנהל תיק הניכויים של הנאמן וליחידה למיסוי בינלאומי.



החטיבה המקצועית

לגבי שנות מס אחרות יובהר, למען הסר ספק, כי אין בהחלטת המיסוי כדי לפטור מי מהעובדים מחובת הגשת דוחות בישראל בהתאם להוראות כל דין.

4.4. הסדר זה יחול אך ורק על עובדים אשר עברו לעבוד בעבר בחו"ל כמפורט בסעיף 1.3 לעיל, בחברות הקבוצה תושבות חוץ, ובלבד שטרם שבו לישראל עד ליום הגשת הבקשה להחלטת המיסוי. כמו כן, הסדר המס יחול על עובדים העוברים לעבוד בחברות הקבוצה בחו"ל במדינות עימן יש לישראל אמנה למניעת כפל מס.

4.4.א. אם במהלך עבודתו של עובד חו"ל, במדינה שלא הייתה בינה לבין ישראל אמנה מניעת מיסי כפל ביום המעבר, תכנס לתוקף אמנת מס עם אותה מדינה – יחולו הוראות הסכם זה לעניין קביעת "יום הניתוק" החל מיום כניסת האמנה לתוקף. ברם, לעניין התנאי כי על עובד חו"ל לשהות בחו"ל לפחות שלוש שנים מיום המעבר הרי ששהות זו תיספר מיום המעבר בפועל של העובד למדינה ולא מיום כניסתה של האמנה לתוקף.

4.4.ב. במקרה בו עובד חו"ל החל את עבודתו מחוץ לישראל במדינה עימה יש לישראל אמנה למניעת מיסי כפל אולם כעבור זמן נשלח להתגורר במדינה עימה אין לישראל אמנה כאמור, "יום הניתוק" על פי הסכם זה יחול רק בנוגע לתקופת העבודה ולהכנסת העבודה, לרבות מממוש זכויות לפי החלטת המיסוי, שבוצעה במדינה עימה יש לישראל אמנה כאמור. ברם, לעניין מיסוי העבודה במדינה עימה אין לישראל אמנה כאמור יחול הדין הפנימי בישראל ולא יחולו הוראות הסדר המס הנוגעות למועד ניתוק התושבות.

4.4.ג. במקרה בו עובד חו"ל החל את עבודתו במדינה עימה אין לישראל אמנה למניעת מיסי כפל אולם כעבור זמן נשלח למדינה עימה יש לישראל אמנה כאמור, יחולו הוראות החלטת המיסוי לעניין קביעת "יום הניתוק" רק החל מיום המעבר למדינה עימה יש לישראל אמנה כאמור. ברם, לעניין מניין תקופת שלוש השנים בחו"ל בטרם החזרה לישראל, הרי שתקופה זו תימנה כבר מיום העזיבה את ישראל למדינה עימה אין לישראל אמנה.

4.5. **תנאי יסודי להסדר המס הוא שעובדי חו"ל ישהו בחו"ל תקופה רצופה שאינה קצרה משלוש שנים מיום המעבר. הסדר המס לא יחול על עובדים אשר שהו בחו"ל בפועל תקופה הקצרה מ - 36 חודשים.**

4.6. במקרים בהם עובד נשלח על ידי החברה לחו"ל לתקופה של 36 חודשים לפחות, ויציאתו של העובד לחו"ל לתקופה האמורה מוסדרת בהסכם מראש, אולם בסופו של דבר מועד החזרה חל בטרם הסתיימה התקופה האמורה, תהיה בכך הפרה של תנאי הסדר המס ולפיכך אין לראות את העובד כמי שנחשב לעובד חוץ זכאי החל מיום המעבר לחו"ל ולמשך כל תקופת שהותו בחו"ל.



החטיבה המקצועית

4.7 **הפרה** - במקרה של הפרת תנאי מתנאי החלטה זו, לרבות הפרה מכוח האמור בסעיף

4.6 לעיל (להלן: "**ההפרה**"), יחול האמור להלן בסעיף זה, אלא אם כן יינתן על-ידי רשות המסים

אישור פרטני הקובע אחרת בהתאם להוראות כל דין :

תחול חבות הדיווח ותשלום המס על העובד, במסגרתה יגיש העובד דוחות/דוחות מתקנים, לרבות כל התוספות לדו"ח השנתי כאמור בסעיף 4.3 לעיל, ידווח על הכנסותיו כתושב ישראל בכל שנות המס בתקופה שהחל מיום המעבר של העובד לחו"ל ולמשך כל תקופת שהותו בחו"ל וישלם את המס המגיע בהתאם, כמו כן, במקרה כאמור תפעל החברה, תוך 90 יום ממועד שנודע לה על ההפרה, לקבלת הצהרה חתומה מהעובד - כמצורף **בנספח ה'** להחלטה זו, כי הגיש דוחות מתקנים לרשות המסים בגין ההפרה, ובגין השנים או חלק מהשנים בהן שהה בחו"ל וטרם הגיש דוחות מתחייב להגיש דוחות לרשות המסים כתושב ישראל, בהתאם למועדים הקבועים בסעיפים 132 או 133 לפקודה, לפי העניין, לרבות כל התוספות לדו"ח השנתי כאמור בסעיף 4.3 לעיל, וכי חוב מס אשר ינבע בגין דוחות אלו יחול עליו (להלן: "**הצהרת העובד**"), וממועד בו נודע לחברה על ההפרה ככל שקיימים יחסי עובד-מעביד בין העובד ובין החברה או חברה קשורה בקבוצה, תנכה החברה ממשכורתו של העובד, לרבות הכנסות של העובד מזכויות שטרם מומשו, מס במקור, כתושב ישראל, בהתאם לשיעור המס המקסימלי הקבוע בכלל מספר 2 לכללי מס-הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחו"ל), התשמ"ב-1982 מכוח סעיף 67א לפקודה.

לא קיבלה החברה מהעובד במועד האמור את הצהרת העובד, מתחייבת החברה להודיע על ההפרה לרשות המסים ובמקביל לשגר מכתב לעובד בדרישה להסדיר את ההפרה.

היה ורשות המסים הודיעה לחברה כי מוצו על ידה כל הליכי הגביה הישירים מול אותו עובד ועדיין קיימים יחסי עובד-מעביד בין העובד לבין החברה, או אחת החברות הקשורות בקבוצה - מתחייבת החברה להעברת מלוא סכום הזיכוי בשל מסי חוץ אשר ניתן לאותו עובד לפי סעיף 3.7.g להחלטה זו לרשות המיסים, ככל שביכולתה לעשות כן, באמצעות ניכוי מהתשלומים המגיעים לעובד, כולל מימוש עיקול על תשלומים אלו שהוטל בהוראה בכתב מרשות המסים, והכל בכפוף להוראות כל דין לרבות דיני עבודה. על אף האמור לעיל ולמען הסר ספק יצוין כי ככל שיחסי עובד-מעביד מתקיימים בין העובד לבין החברה או אחת החברות הקשורות בקבוצה תפעל החברה כאמור לעיל בפסקה זו לעניין ניכוי מס במקור ממשכורת העובד (למעט בגין הכנסות של העובד ממימוש זכויות המופקדות בידי נאמן ישראל) ככל שביכולתה לעשות כן.

4.8 **האמור בסעיף זה יחול, אלא אם כן יינתן על-ידי רשות המסים אישור פרטני הקובע**

אחרת בהתאם להוראות כל דין :

לגבי כל שנת מס בתקופה שהחל מיום המעבר של העובד לחו"ל ולמשך כל תקופת שהותו בחו"ל, תפעל החברה לקבלת הצהרה חתומה מהעובד כמצורף **בנספח ו'** להחלטה זו, תוך 120 יום מהמועד בו היה על העובד להגיש דו"ח שנתי עפ"י סעיפים 132-133 לפקודה, כי הגיש את הדו"ח השנתי לאותה שנת מס ואת כל התוספות לדו"ח השנתי - כמתחייב עפ"י סעיף 4.3 לעיל להחלטת המיסוי (להלן: "הצהרת העובד").



החטיבה המקצועית

במקרה ולא הגיש העובד לחברה במועד האמור לעיל את הצהרת העובד, מתחייבת החברה להודיע על ההפרה לרשות המסים ובמקביל לשגר מכתב לעובד בדרישה להסדיר את ההפרה. במקרה כאמור יחולו הוראות סעיף 4.7 לעיל הנוגעות להפרה.

4.9 עניינה של החלטת המיסוי הוא קביעת מעמד התושבות של עובד החוץ הזכאי לצורכי אמנה בלבד, והיא אינה חלה ואין בה משום אישור או קביעה ביחס למעמד התושבות של עובד החוץ הזכאי לצורכי הדין הפנימי בישראל - לרבות לעניין סעיפי הפקודה המעניקים הקלות מס לתושב חוץ כמשמעות המונח "תושב חוץ" בסעיף 1 לפקודה, או לתושב חוזר ותושב חוזר ותיק כמשמעות המונחים "תושב חוזר" ו- "תושב חוזר ותיק" בסעיף 14 לפקודה.

4.10 החברה תדאג לקבלת ייפוי כוח חתום המצורף כנספת ד' להחלטה, מכל עובד עליו תחול החלטת המיסוי, ותסכים לפרטי ההחלטה ולתנאיה בשמה ובשם העובדים. לעניין זה יראו בחתימת החברה על החלטת המיסוי את חתימת כל אחד ואחד מן העובדים, כאילו הוא חתם על ההסכם באופן אישי.

4.11 העובדים אשר עברו לעבוד בחו"ל בטרם הוצאה החלטת המיסוי והמעוניינים להיכלל בהסדר המס מתחייבים, בתוך 90 ימים ממועד הוצאת החלטת המיסוי, להעביר את נספחים א', ג', ו- ד' להחלטה חתומים לרשות המסים², וכן מתחייבים לצרף לדו"ח המס השנתי המוגש על ידם לרשות המסים מדי שנה ושנה עפ"י הוראות סעיף 4.3 לעיל את נספחים א' ו- ג' חתומים. העובדים אשר יעברו לעבוד בחו"ל לאחר הוצאת החלטת המיסוי והמעוניינים להיכלל בהסדר המס מתחייבים לצרף לדוח המס השנתי הראשון אשר יוגש על ידם לרשות המסים את נספחים א', ג', ו- ד' להחלטת המיסוי חתומים כמפורט בסעיף 4.3 לעיל, והחל מדו"ח המס השנתי השני ואילך המוגש על ידם לרשות המסים מדי שנה ושנה עפ"י הוראות סעיף 4.3 לעיל מתחייבים לצרף את נספחים א' ו- ג' חתומים.

לא נמסרו נספחים כאמור על-ידי מי מבין העובדים, הסדר המס לא יחול לגביו, ואם עדיין קיימים יחסי עובד-מעביד בין העובד לבין החברה או אחת החברות הקשורות בקבוצה, תנכה החברה ממועד זה ואילך ממשכורתו של העובד, לרבות הכנסות של העובד מזכויות שטרם מומשו, מס במקור, כתושב ישראל, בהתאם לשיעור המס המקסימלי הקבוע בכלל מספר 2 לכללי מס-הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחו"ל), התשמ"ב-1982 מכוח סעיף 67א לפקודה.

ככל שיחסי עובד-מעביד מתקיימים בין העובד ובין חברה קשורה בקבוצה, תפעל החברה כאמור לעיל בפסקה זו לעניין ניכוי מס במקור ממשכורת העובד (למעט בגין הכנסות העובד ממימוש זכויות המופקדות בידי נאמן ישראלי) ככל שביכולתה לעשות כן.

בנוסף, העובדים יתחייבו כי אם בפועל שולמו על ידם מיסי חוץ בגין הרווח הזר שסכומם קטן מסכום המס הזר שהותר בזיכוי לפי הסדר זה, יהא עליהם לדווח על השינוי האמור במסגרת דו"ח שנתי על פי הוראות הפקודה ולשלם את תוספת המס החל בישראל כפועל יוצא.

4.12 במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

² לפקיד השומה שבו מתנהל תיק השומה ותיק הניכויים של החברה, פקיד השומה בו מתנהל תיק השומה של עובד החו"ל, פקיד השומה בו מתנהל תיק הניכויים של הנאמן וליחידה למיסוי בינלאומי.



החטיבה המקצועית

נספח א' להחלטת המיסוי – תנאים לצורך הכרה כ- "עובד חוץ זכאי"

לא נכון	נכון	שאלה	
		ברשותי "בית קבע" מחוץ לישראל במדינה אליה נשלחתי לעבוד, כהגדרת המונח בהחלטת המיסוי מיום _____ (להלן: "החלטת המיסוי"), ואני ובני משפחתי מתגוררים בו בקביעות (*). (מצורף חוזה שכירות/רכישה של הבית מחוץ לישראל). (*) הגדרת המונח "בית קבע" בסעיף 3.1 להחלטת המיסוי: "בית הזמין לו משפטית ומעשית (שכירות או בעלות) בתנאי שוק ומותאם לצרכיו ולצרכי משפחתו, ואינו בגדר בית מגורים ארעי כגון בית מלון, דירת נופש כיוצא בזה".	1.
		ברשותי בית בישראל אשר מושכר לצד ג' בלתי קשור (שאינו משפחה) בתנאי שוק (מצורף חוזה שכירות), או לחילופין - אין לי בית בישראל.	2.
		בני המשפחה עברו עמי לחו"ל ומתגוררים איתי (במהלך חצי שנה מיום המעבר).	3.
		הילדים מעל גיל 4 ומתחת לגיל 18 רשומים ולומדים במסגרות חינוכיות בחו"ל ו/או במסגרת לימודים במוסד להשכלה גבוהה או תיכון בישראל.	4.
		שהיתי/בכוונתי לשהות פחות מ- 65 יום בישראל בשנת המס (בכל שנת מס בתקופת הניתוק).	5.
		כל אחד מבני משפחתי שהה/בכוונתו לשהות פחות מ- 80 יום בישראל בשנת המס (בכל שנת מס בתקופת הניתוק).	6.
		הגשתי/בכוונתי להגיש דו"ח מס במדינה הזרה או שינוכה מהכנסתי מס במקור במדינה הזרה (ככל שלא קיימת חובת הגשת דו"ח מס במדינה הזרה).	7.
		בכוונתי לפעול להשגת אישור תושבות לצרכי מס מהמדינה הזרה לשנת המס הנוכחית במועד המוקדם ביותר האפשרי, אך לא יאוחר ממועד הגשת הדו"ח לשנת מס זו.	8.
		דיווחתי/הנני מתחייב לדווח לחברת _____ על שינויים מהותיים שיחולו/שחלו במצבי כ"עובד חוץ זכאי" (כהגדרת המונח בסעיף 3.6 להחלטת המיסוי) בתקופה בה שהייתי בחו"ל.	9.

תאריך _____

חתימת העובד _____



החטיבה המקצועית

נספח ב' להחלטת מיסוי

רשימת עובדי חוץ זכאים בשנת מס

שם העובד	מס' תעודת זהות	התאריך בו הפך העובד ל"עובד חוץ זכאי"

נספח ג' להחלטת המיסוי – מעמד התושבות של עובדי הקבוצה (להלן: "החלטת המיסוי")

הצהרת העובד – בדבר קבלת האמור בהחלטת המיסוי והבנת השלכותיה

אני הח"מ _____, ת.ז. _____, מצהיר/ה בזאת כי הנני עומד בכל תנאי החלטת המיסוי ומסכים לקבל עלי את האמור בהחלטת המיסוי, מבין/ה את תנאיה ואת השלכות המס שלה ובכלל זאת את ההשלכות שיש להחלטה זו לגבי.

ולראייה באתי על החתום:

תאריך _____ . חתימת העובד/ת _____.

נספח ד' להחלטת המיסוי – מעמד התושבות של עובדי הקבוצה (להלן: "החלטת המיסוי")

ייפוי כוח

אני הח"מ _____, ת.ז. _____, מייפה בזאת את כוחה של חברת _____ לחתום בשמי על החלטת המיסוי. ידוע לי כי במתן ייפוי כוח זה הנני מתחייב לקבל עלי את האמור בהחלטת המיסוי.

ולראייה באתי על החתום:

תאריך _____ . חתימת העובד/ת _____.



החטיבה המקצועית

נספח ה' להחלטת המיסוי – מעמד התושבות של עובדי הקבוצה (להלן: "החלטת המיסוי")

הצהרת עובד חו"ל אשר לא עמד במי מבין מבחני ניתוק התושבות הקבועים בסעיף 3.6 להחלטת המיסוי ו/או בתנאים הקבועים בסעיף 4 להחלטת המיסוי

אני הח"מ _____, ת.ז. _____, מצהיר/ה בזאת כי הגשתי לרשות המסים בישראל דוחות מס אישיים מתקנים לשנים _____ ואת כל התוספות לדו"חות השנתיים כאמור בסעיף 4.3 להחלטת המיסוי, ו/או אגיש דו"חות מס אישיים לשנים _____, וזאת בהתאם למועדים הקבועים בסעיפים 132 או 133 לפקודה, לפי העניין, וכי חוב מס אשר ינבע בגין דוח/דוחות אלו יחול עלי.

ולראייה באתי על החתום:

תאריך _____ . חתימת העובד/ת _____.

נספח ו' להחלטת המיסוי – מעמד התושבות של עובדי הקבוצה (להלן: "החלטת המיסוי")

הצהרה על הגשת דו"ח לשנת מס _____

אני הח"מ _____, ת.ז. _____, מצהיר/ה בזאת כי הגשתי לרשות המסים בישראל דו"ח מס אישי לשנת _____ ואת כל התוספות לדו"ח השנתי כאמור בסעיף 4.3 להחלטת המיסוי. ידוע לי כי חוב מס אשר ינבע בגין דוח זה יחול עלי.

ולראייה באתי על החתום:

תאריך _____ . חתימת העובד/ת _____.