



סמנכ"לית בכירה שומה וביקורת

ט' סיון תשע"ח
23 מאי 2018
MA50D1-13-1158-18

לכבוד:

פקידי שומה
מעסיקים ולשכות השירות

הנדון: תיקון כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ) (תיקון), התשע"ח-2018

כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב-1982, (להלן: "הכללים") פורסמו מכח הוראות סעיפים 67א, 164 ו-243 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"). הכללים מסדירים את חישוב המס על משכורתם של עובדים ישראלים המועסקים בחו"ל על ידי מעסיק תושב ישראל. הכללים, כפי שנוסחו עד היום, העניקו הטבות למועסקים בחו"ל לתקופה העולה על ארבעה חודשים, בדרך של התרת הוצאות דיור, חינוך, טיפול רפואי ועוד. כמו כן, קבעו הכללים חישוב מס מיוחד (חישוב עפ"י מדרגות מס דולריות), אי התרת נקודות זיכוי ועוד. עם השנים נוצר מצב בו חישוב המס עפ"י הכללים היה גבוה יותר לעומת המס על יחידים בישראל, זאת בעקבות השינויים בשער החליפין של הדולר לעומת השקל, שינויים במיסוי היחיד ובעקבות זאת ירידה בנטל המס על יחידים בישראל. הפערים בחישוב המס יצרו בעיות רבות ביישום, לדוג' כאשר הכללים חלו רק על חלק משנת המס.

ביום כ"א באייר התשע"ח, 6 במאי 2018, פורסמו ברשומות בקובץ התקנות 7795 כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ) (תיקון), התשע"ח-2018 (להלן: "התיקון / הכללים החדשים"), המתקנים את הכללים. בכללים החדשים נקבע כי חישוב המס יערך בהתאם לחישוב המס בישראל, עודכנו סכומי הוצאות והוארכה תקופת השהייה המינימלית לעניין תחולת הכללים. הכללים החדשים פשוטים יותר ליישום ותיקנו את העיוותים שנוצרו בחישוב המס עפ"י הכללים לעומת חישוב המס בישראל.

הכללים החדשים יחולו החל מ-1.1.2018 תוך מתן אפשרות בחירה לגבי שנת 2018, כפי שיפורט בהמשך.

במסמך זה נפרט את השינויים כפי שהם מופיעים בכללים החדשים ואת העקרונות לפיהם יש לחשב את המס על הכנסת העובד, כדלקמן:

1. הגדרות:

א. בסעיף 1 לכללים החדשים תוקנה הגדרת "עובד", ומעתה הכללים יחולו רק על יחיד תושב ישראל המועסק במדינת חוץ לתקופה רצופה העולה על שמונה



חודשים (לעומת ארבעה חודשים בעבר). הארכת תקופת העבודה בחו"ל כאמור, רלוונטית הן לעובד שנשלח על ידי מעסיקו למדינת חוץ (סעיף 1 להגדרת "עובד") והן לעובד מקומי ישראלי (עמ"י, סעיף 2 להגדרת "עובד"). לעניין סעיף 1 להגדרת עובד, עובד שאינו עמ"י- רשאי המנהל לאשר תקופה רצופה קצרה יותר מטעמים ביטחוניים, בהתייעצות עם מנכ"ל משרד הביטחון או מנכ"ל משרד ראש הממשלה לפי העניין.

ב. לאור חישוב המס החדש בהתאם לחישוב המס בישראל, בוטלו ההגדרות "משכורת בסיסית" ו- "הטבות", כמו כן עודכנו בהתאם הגדרות "משכורת חוץ" ו- "מדינת חוץ".

2. שיעורי המס הניכויים והזיכויים:

שיעורי המס הניכויים והזיכויים יחושבו בהתאם להוראות הפקודה (בכפוף לאמור בכללים החדשים). לאור כך, בוטלו מדרגות המס הדולריות שהיו בסעיף 2 לכללים. בנוסף, בוטל סעיף 3 לכללים ששלל מתן נקודות זיכוי ובוטל סעיף 5 שקבע פטור ממשכורת בסיסית.

3. הוראות ניכוי מס במקור:

סעיף 4 לכללים החדשים, העוסק בהוראות ניכוי מס במקור קובע:

א. חובת הניכוי במקור ממשכורת חוץ תבצע בהתאם לחלק י' לפקודה, כלומר על פי סעיפים 162 עד 173ב, (סעיפים אלו עוסקים בניכויים על חשבון המס) ובלבד שבעת הניכוי במקור יילקחו בחשבון הוצאות עפ"י סעיפים 5ב' ו-6 והזיכוי לפי סעיף 10 לכללים.

סעיף 10 לכללים נותר ללא שינוי ובו נקבעו כללי זיכוי ממסי חוץ במטרה למנוע כפל מס.

סעיפים 5ב' ו-6 לכללים מתירים ניכוי של הוצאות ביקור מולדת, דיור, חינוך ילדים וטיפול רפואי בכפוף לעמידה בתנאים שבכללים (התיקונים בסעיף יפורטו בסעיף 5 להלן).

ב. סעיף 4(ג) קובע את מנגנון ההמרה ממטבע חוץ לשקל חדש, לפי הכללים טרם התיקון, לצורך חישוב המס היה נדרש לתאם מטבע חוץ כלשהו לשער החליפין של הדולר. בתיקון נקבע שתבצע ההמרה של משכורת החוץ, ההוצאות עפ"י סעיפים 5ב' ו-6 והזיכוי לפי סעיף 10 ממטבע חוץ לשקל החדש. מנגנון ההמרה עצמו נותר כפי שהיה ובלבד שכעת לא נדרש לתאם מטבע חוץ כלשהו לשער החליפין של הדולר אלא לשקל החדש.



4. שווי השימוש ברכב:

סעיף 5 לכללים החדשים קובע כי בעניין שווי השימוש ברכב שהועמד לרשות העובד, יחולו תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987, כפי שהיו חלות, לו היה הרכב מועמד לרשות העובד בישראל. ההטבה שהייתה בעבר לזקיפת שווי רכב מוגבל בתקרה ל"עובד בכיר" בלבד - בוטלה.

5. התרת הוצאות:

סעיף 5 לכללים מתיר החזר הוצאות ביקור מולדת ממשכורת חוץ ולא חל בו שינוי. סעיף 6 לכללים החדשים הדין בנושא התרת הוצאות קובע את סוג ההוצאה המותרת בניכוי, סכומה והתנאים להתרת ההוצאה, כדלקמן:

א. **הוצאות דיור** – הוצאות הדיור לא השתנו למעט ביטול הדרישה להמצאת תצהיר והסכם שכירות לגבי דמי השכירות שהעובד מקבל על הכנסתו מהשכרת הדירה בישראל, או תצהיר על כך שאין לו הכנסה מהשכרת דירה בישראל. כמו כן, הוספו מספר ערים לתוספת הראשונה (התוספת הראשונה מתייחסת לסכום המרבי בדולרים שיותר בניכוי בשל הוצאות דיור לחודש).

ב. **הוצאות שכר לימוד בשל ילד שטרם מלאו לו 19 בשנת המס** - בסכום שלא יעלה על הסכום הנקוב בתוספת השניה לכללים החדשים או על הסכום שהחזיר לו המעסיק, לפי הנמוך שביניהם. התוספת השניה, נוספה בכללים החדשים וקבעה את הסכום המירבי המותר בניכוי בכל עיר או מדינה, זאת במקום התקרה שהופיעה בסעיף 6(2) לכללים. יובהר כי לגבי מדינות שאינן מופיעות בתוספת במפורש הסכום המרבי שיותר בניכוי הוא 18,000 דולר או סכום גבוה יותר שיקבע המנהל לפי בקשה ספציפית של העובד או המעסיק לפי מאפייני המדינה שבה הוא עובד.

ג. **הוצאות בגין טיפול רפואי** - כפי שמפורט בכללים, לא חל שינוי.

ד. בסעיף 6(5), המגדיר את התנאים להתרת הוצאות בשל דיור או בשל חינוך ילדים, נוספה פסקת משנה (3). בהתאם לפסקה זו, על העובד להמציא למעסיקו תצהיר על סכום הוצאותיו בעד דיור או חינוך, לפי העניין, וקבלה או הסכם שכירות המעיד על ההוצאה.

ה. בסעיף 6(4) - פסקת משנה (ב) נמחקה, מדובר בסעיף לא רלוונטי לאור ביטול תקנות אש"ל בישראל.

6. שינויים נוספים:

בוטל סעיף 7 לכללים העוסק במתן הטבות שלא הובאו בחשבון בשלב הניכוי במקור.



בוטל סעיף 9 העוסק במתן נקודות זיכוי באופן יחסי עפ"י הוראות הפקודה להכנסה אחרת, הסעיף לא רלוונטי בכללים החדשים לאור כך שחישוב המס על הכנסה ממשכורת חוץ נערך על פי חישוב המס בישראל ועל כן העובד זכאי לנקודות זיכוי כנגד ההכנסה ממשכורת חוץ.
תוקן סעיף 8 העוסק בשיטת חישוב המס בשומה, הסעיף הותאם לחישוב המס החדש שנקבע בכללים אלו- כמפורט בסעיף 4 לכללים החדשים.

7. הוראות תחולה:

הכללים החדשים יחולו על משכורת חוץ המשתלמת החל מחודש ינואר 2018 ואילך. הגדרת "עובד" בנוסחה החדש תחול על מי שהחל עבודתו במדינת חוץ ביום פרסום הכללים החדשים. המשמעות היא שיחיד שהחל לקבל משכורת חוץ לפני 6.5.2018 (מועד פרסום התיקון) תחול עליו הגדרת "עובד" טרם התיקון. בנוסף, ניתנה אפשרות בחירה לגבי שנת המס 2018, כך שעובד רשאי לבחור שבשנת המס 2018 יחולו עליו הכללים בנוסחם ערב התיקון.

8. טפסים וכללי דיווח:

בהתאם להוראות הפקודה ולתקנות מ"ה (ניכוי במקור ממשכורת ושכר עבודה) התשנ"ג-1992, (להלן: "התקנות") החל משנת המס 2018 יש לדווח כדלקמן:
א. טופס 106- יש להנפיק לעובד טופס 106 כקבוע בתקנות. בטופס יש לפרט את ההוצאות שהותרו בניכוי עפ"י הכללים לרבות התיקון ולפרט לגבי כל סוג הוצאה בנפרד. כמו כן, יש לציין בנפרד בטופס את הזיכוי שחושב מכוח סעיף 10 לכללים.
ב. טופס 126 – בטופס קיימים סוגי משרה לעובד ישראלי בחו"ל וכן שדות דיווח על הוצאות שהותרו. עם פרסום הטופס לשנת 2018, אנו נוסף דרישה לדיווח קוד מזהה לעובדים שבחרו בהחלת הכללים הישנים בשנת 2018, וכן נוסף שדה לדיווח המס שזוכה בהתאם לסעיף 10 לכללים.

לנוחיותכם, מצורף נוסח התיקון לכללים.

בכבוד רב,

פזית קלימן, רו"ח

העתקים:

מר ערן יעקב – מנהל רשות המסים
גב' מירי סביון, רו"ח – משנה למנהל רשות המסים
חברי הנהלה מצומצמת
גב' ורד בכר, רו"ח – מנהלת תחום בכירה שומה, ניכויים
מר איציק אורבך – מנהל תחום מפקח ארצי ניכויים