



החטיבה המקצועית

החלטת מיסוי : 2873/16

תחום החלטת המיסוי : מיסוי בינלאומי

הנושא: חיוב במס בישראל על בסיס מזומן בגין הכנסת עבודה של תושב ישראל אשר הופקה על ידו מחוץ לישראל בתקופת היותו תושב חוץ – החלטת מיסוי לא בהסכם

1. העובדות

- 1.1. מר פלוני הינו יליד ואזרח ישראל (להלן: "היחיד").
- 1.2. עד לשנת 2006 התגורר היחיד עם משפחתו בישראל, והיחיד עבד בישראל, כשכיר, בשורה של תפקידים בכירים בחברה תושבת ישראל (להלן: "החברה הישראלית").
- 1.3. במהלך שנת 2006 החלו היחיד ומשפחתו (אשתו וילדיו הקטינים באותה עת) בתהליך של העתקת מרכז חייהם מישראל לארה"ב, והיחיד החל לעבוד בארה"ב, כשכיר, בתפקיד בכיר בחברה תושבת ארה"ב שהיא חברה קשורה לחברה הישראלית (להלן: "החברה האמריקאית").
- 1.4. להלן פרוט ימי השהייה של היחיד ואשתו בישראל בשנים 2004-2013:

ימי שהייה בישראל		שנה
בת הזוג	היחיד	
362	353	2004
342	342	2005
163	162	2006
21	26	2007
34	29	2008
28	19	2009
26	55	2010
54	272	2011
48	254	2012
77	280	2013

- 1.5. אשתו של היחיד לא עבדה במהלך השנים בארה"ב.
- 1.6. במהלך שנות השהייה של היחיד ומשפחתו בארה"ב הם התגוררו בדירת מגורים שבבעלות המשפחה בארה"ב.
- 1.7. החל ממועד מעבר המשפחה לארה"ב בשנת 2006 היחיד ובת זוגו נחשבים תושבי ארה"ב לצורכי מס ומגישים שם דוחות מס בהתאם.
- 1.8. לאחר מעבר המשפחה לארה"ב בשנת 2006 החל היחיד להשכיר את דירת המגורים של המשפחה בישראל, והיא הושכרה עד שנת 2011, ואילו בעת ביקורי היחיד ומשפחתו בישראל במהלך השנים 2007-2010 לנה המשפחה בבתי מלון ובדירות שכורות על בסיס יומי.
- 1.9. ליחיד הוצע, באופן בלתי צפוי, למלא תפקיד ניהולי בכיר בחברה הישראלית החל מיום 1/1/2011 (להלן: "יום החזרה"), לפיכך עזב היחיד את עבודתו בחברה האמריקאית, שב לישראל, והחל להיות מועסק בתפקיד האמור בחברה הישראלית החל מהמועד האמור.
- 1.10. בת זוגו של היחיד וילדיו לא שבו עם היחיד לישראל, אלא המשיכו להתגורר בארה"ב.
- 1.11. החל מיום החזרה התגורר היחיד בדירה אותה שכר בישראל עד חודש ספטמבר 2012, ובחודש זה עבר היחיד להתגורר בדירה חדשה בישראל אותה רכש בחודש מאי 2011 (ואילו דירת המגורים הקודמת של המשפחה בישראל, כאמור בסעיף 1.8 לעיל, נמכרה ע"י היחיד).
- 1.12. לאחר יום החזרה, במהלך השנים 2011-2012, קיבל היחיד הכנסות מהפרשי משכורת, פדיון ימי חופשה והכנסות נלוות נוספות מהחברה האמריקאית - בגין תקופת העסקתו בארה"ב בחברה האמריקאית, עובר ליום החזרה (להלן: "הפרשי משכורת החוץ").

2. הבקשה

להסדיר את מעמד התושבות ואת חבות המס הנגזרת של היחיד בישראל.

3. החלטת המיסוי ותנאיה

- 3.1. היחיד יחשב ל"תושב חוץ" כהגדרת מונח זה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), בתקופה שתחילתה ביום 1/1/2007 וסופה ביום שקדם ליום החזרה.
- 3.2. על היחיד יחולו הוראות סעיף 100א' לפקודה ביחס לנכסים שהיו בבעלותו נכון, לכל המאוחר, ליום 31/12/2006, במישרין או בעקיפין - לרבות נכסים שהוחזקו עבורו בנאמנות.
- 3.3. החל מיום החזרה יחשב היחיד ל"תושב ישראל" כהגדרת מונח זה בסעיף 1 לפקודה, וממועד זה יחשב ל"תושב חוזר" כהגדרת מונח זה בסעיף 14(ג) לפקודה - כנוסחו של סעיף 14(ג) עובר לתיקון 168 לפקודה (להלן: "תושב חוזר"), ותחל תקופת ההטבות הנדרשת לעניין סעיפים 14 ו-97 לפקודה.

3.4. בהתאם לפסיקה בישראל, עובד שכיר מדווח על הכנסותיו לפי בסיס מזומנים – דהיינו מתחייב במס בישראל על הכנסותיו במועד בו התקבלו ההכנסות בפועל בידי. מאחר שבמועד בו התקבלו בפועל בידי היחיד ההכנסות מהפרשי משכורת החוץ הוא נחשב תושב ישראל כאמור בסעיף 3.3 לעיל, הרי שהכנסות כאמור חייבות במס בישראל בידי היחיד על בסיס פרסונלי בהתאם לסעיף 2 רישא לפקודה – כהכנסת עבודה של תושב ישראל לפי סעיף 2(2) לפקודה, החייבת בשיעור מס רגיל לפי סעיף 121 לפקודה. הכנסת עבודה כאמור בידי תושב חוזר אינה זכאית לפטור ממס לפי סעיף 14(ג) לפקודה.

3.5. למען הסר ספק הובהר, כי אין בהחלטת המיסוי ובקביעת חבות המס של היחיד בישראל על הכנסותיו מהפרשי משכורת החוץ על בסיס פרסונלי כמפורט בסעיף 3.4 לעיל כדי לשלול מתן זיכוי של מסי חוץ ששולמו בפועל בארה"ב על הכנסות היחיד מהפרשי משכורת החוץ אשר הופקו על ידו מחוץ לישראל – וזאת בכפוף להוראות כל דין, ובכפוף להמצאת מסמכים ואסמכתאות מתאימות לפקיד השומה בגין תשלום מס סופי בארה"ב על הכנסות היחיד מהפרשי משכורת החוץ.

3.6. במסגרת החלטת מיסוי זו נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.