



28 יולי 2026
י"ד אב תשפ"ו

נייר עמדה מספר 07/2026 - החבות במס שכר בשל סכומים המשולמים על ידי מלכ"ר לעובדיו השוהים בחו"ל במסגרת שנת שבתון

כללי:

נוהג הוא, כי עובד של מלכ"ר, לרוב בהיותו חבר סגל אקדמי (להלן – "העובד" ו"המלכ"ר" בהתאמה), יוצא, אחת לשבע שנים, לשנה של השתלמות או מחקר מחוץ למקום העבודה (להלן – "שבתון"). השבתון מיועד לקידומו המקצועי של העובד, הרוכש ידע נוסף, ובמקביל משרת גם את צרכי המלכ"ר, שייחנה מהידע אותו רכש העובד עם חזרתו מהשבתון. בתקופת השבתון העובד אינו מקבל שכר ובמקום השכר משולמים לו מענקים מהמלכ"ר.

נייר עמדה זה נועד להבהיר אימתי יראו בסכומים המשולמים על ידי מלכ"ר לעובדו, השוהה בחו"ל במסגרת שנת שבתון, חבים במס שכר.

המסד המשפטי:

סעיף 4(א) לחוק מס ערך מוסף התשל"ו-1975, (להלן: "חוק מע"מ") קובע כי:

"על פעילות בישראל של מוסד ללא כוונת ריווח יוטל מס שכר באחוזים מהשכר ששילם, כפי שקבע שר האוצר בצו באישור הכנסת. בסעיף קטן זה, "שכר" – למעט מלגה שניתנה לסטודנט או לחוקר בתקופת לימודיו במוסד לימוד ומחקר כאמור בסעיף 9(29) לפקודת מס הכנסה."

סעיף 15(ב) לחוק מע"מ קובע מתי יראו פעילות כמנוהלת בישראל וזו לשונה:

"יראו פעילות כמנוהלת בישראל אם נתקיימה אחת מאלה:

(1) [...]

(2) ניהל אותה מי שעיקר פעילותו בישראל והיא בתחום הפעילות שהוא מנהל."

(3) [...]

התנאים לפיהם יראו בסכומים המשולמים על ידי המלכ"ר לעובדו, בתקופת השבתון, חבים במס שכר:

על פי סעיף 15(ב)(2) לחוק מע"מ, יראו פעילות של מלכ"ר כמנוהלת בישראל כאשר מתקיימים כל התנאים המפורטים להלן:

א. הפעילות הינה בניהול המלכ"ר.

ב. עיקר פעילותו של המלכ"ר בישראל.

ג. הפעילות מחוץ לישראל הינה בתחום הפעילות שהמלכ"ר מנהל.



אינדיקציות לפיהן מתקיימים התנאים שנקבעו בסעיף 15(ב)(2) לחוק מע"מ:

1. **תנאי ראשון - האם מחקר והוראה שמבצע עובד של מלכ"ר השווה מחוץ לישראל בשנת שבתון מהווה פעילות בניהול המלכ"ר?**

מחקר והוראה שמבצע עובד של מלכ"ר השווה מחוץ לישראל במהלך שנת שבתון, תחשב פעילות בניהול המלכ"ר, בהתאם למאפיינים כגון אלו המפורטים מטה. יודגש, אין מדובר ברשימה סגורה, וכל מקרה יבחן לפי נסיבות העניין ומכלול השיקולים:

א. **מטרת השבתון:** כאשר מטרת השבתון הינה קידום עבודתו המדעית של העובד במלכ"ר, חזקה היא כי המלכ"ר מעורב בניהול ברמה זו או אחרת.

ב. **אישור היציאה לשבתון:** כאשר היציאה של העובד לשנת שבתון כפופה לאישור המלכ"ר, הדבר מהווה אינדיקציה נוספת לניהול הפעילות על ידי המלכ"ר. יש לתת את הדעת גם לשיקולים הרלוונטיים למתן האישור על ידי המלכ"ר. לדוגמא, האם מדיניות המלכ"ר הינה לאשר רק שנת שבתון המוקדשת לפעילות אשר מקדמת את עבודתו המדעית של העובד במלכ"ר? או שמא אין למלכ"ר עניין בתוכנית העבודה המתוכננת של העובד, שרשאי לעסוק בכל מה שליבו חפץ במהלך שנת השבתון?

ג. **דיווחי פעילות:** אינדיקציה נוספת לרמת הניהול ופיקוח של המלכ"ר הן חובות הדיווח החלות על העובד. האם הוא חייב לדווח למלכ"ר על פעילותו במהלך שנת השבתון, או להגיש דו"ח סיכום לאחר השלמתה? ככל שחלה החובה לדווח כאמור, מהווה הקריטריון כסממן נוסף לפעילות בניהול מלכ"ר.

ד. **כפיפות לנהלי המלכ"ר:** ככל שהעובד כפוף לנהלי המלכ"ר במהלך שנת השבתון, הדבר מצביע על ניהול הפעילות על ידי המלכ"ר. לפיכך, יש לשאול האם קיימת הגבלה על מספר ימי חופשה שנתית או ימי היעדרות בתפקיד שזכאי העובד לקחת במהלך שנת השבתון? האם העובד זכאי לקבל הכנסה נוספת ללא אישור המלכ"ר, או שהדבר כפוף לנהלים והגבלות? האם העובד כפוף לנהלי המלכ"ר בענייני קניין רוחני, ניגוד עניינים וכדומה במהלך שנת השבתון? האם תוצרי העבודה של העובד במהלך שנת השבתון שייכים למלכ"ר או לעובד?

ה. **מימון השבתון:** יש לבחון את זכות העובד לקבלת תשלומים מאת המלכ"ר במהלך שנת השבתון. האם המימון הוא בתנאים דומים להעסקתם הרגילה, האם תשלום דמי שבתון אינה זכות מוקנית לעובד אלא החלטה של המלכ"ר לממן את הפעילות לתועלת המלכ"ר, או שזכאותו מתבטלת בעת פרישתו מהמלכ"ר? האם ישנם תשלומים נוספים שיש לקחת בחשבון?

לסיכום, ככל ותנאי השבתון המתוארים לעיל מראים, כי עובדי מלכ"ר יוצאים לשנת שבתון לקידום עבודתם המדעית במכון, בפיקוח המכון, בכפוף לנהלי המכון ובמימון המכון, הרי שההנחה היא, כי המחקר וההוראה שמבצע העובד השווה מחוץ לישראל בשנת שבתון מהווה פעילות בניהול המכון.

2. **תנאי שני - האם עיקר פעילות המלכ"ר בישראל?**

כאשר הפעילות העיקרית של המלכ"ר נעשית בישראל - ורוב העובדים, המדענים ותלמידי המלכ"ר נמצאים בישראל ומעבדות המלכ"ר והקמפוס נמצאים בישראל ניתן לקבוע, כי עיקר פעילותו של המלכ"ר הינה בישראל.

3. **תנאי שלישי - האם פעילות עובדי המלכ"ר השווה מחוץ לישראל בשנת שבתון הינה בתחום הפעילות שהמלכ"ר מנהל?**

כאשר תחום הפעילות של המלכ"ר בישראל, אשר מעסיקים עובדים היוצאים לשנת שבתון בחו"ל, הינו מחקר והוראה וככל שעיקר עיסוקו של העובד השווה מחוץ לישראל בשנת שבתון הינו מחקר ו/או הוראה, אזי גם פעילות העובד הינה בתחום הפעילות שהמלכ"ר מנהל. ככל שתחום הפעילות שהמלכ"ר מנהל אינו מחקר והוראה, יש לבחון את פעילות העובד בהתאם לתחום הפעילות הייחודי של אותו מלכ"ר. אינדיקציות נוספות לזיקה בין פעילות העובד לבין תחום הפעילות שהמלכ"ר מנהל ניתן למצוא על ידי בחינת המאפיינים המפורטים בסעיף 1(א)-(ה) לעיל.



החבות במס שכר:

לאור האמור לעיל, ולאחר שנבחנו האינדיקציות שפורטו לעיל, ככל שעולה מהן כי מתקיימים התנאים כאמור בסעיף 15(ב)2 לחוק מע"מ, הרי שיש לראות בפעילות עובד של מלכ"ר, השוהה מחוץ לישראל בשנת שבתון, כפעילות של מלכ"ר המנוהלת בישראל.

כפועל יוצא, ובהתאם להוראות סעיף 4(א) לחוק מע"מ, על פעילות בישראל של מלכ"ר יוטל מס שכר בשל כל הסכומים המשולמים על ידי המלכ"ר לעובדיו בשנת שבתון, אף בעת שהייתם מחוץ לישראל.

בכל שאלה העולה ביישום האמור בנייר עמדה זה ניתן לפנות למחלקה מקצועית – מע"מ שבחטיבה המקצועית.

בברכה,

רשות המיסים בישראל