

ירושלים ט"ו אייר, תשס"א  
08 מאי 2001  
1634201

פורסם: מיסים טו/ג-28

אל

תפוצה: א', נצ' (1), ב' (3), ג' (1), ד' (1), ו'

חוזר מס הכנסה מס' 5/2001-ניכויים/משפטית

הנדון: עובדים תושבי חוץ

## 1. מבוא

ביום 21.12.2001 פורסמו תיקון לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות שהייה לתושבי חוץ), תשל"ט-1979, וכללי מס הכנסה (נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי) (הוראת שעה), תשס"א-2001, המצורפים כנספח לחוזר. בחוזר זה נסקור את התיקונים והשינויים ונפרט את השלכותיהם. החוזר מבטל את הוראות הביצוע 88/32, 89/26 ו-92/34. החל מינואר 2001.

## 2. התקנות

תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות שהייה לתושבי חוץ), התשל"ט-1979, (להלן: "תקנות הוצאות שהייה") תוקנו והתיקון יחול ובשנות המס 2001 ו-2002. על פי התיקון, יחולו התקנות על מומחים תושבי חוץ העוסקים בישראל בתחום מומחיותם המיוחדת ושכרם גבוה. לאותם מומחים יותר ניכוי הוצאות שהייה בשניים עשר החודשים הראשונים לשהותם בישראל והחל מהחודש השלוש עשרה יובא בחישוב המס על הכנסתם כאמור החלק השנים עשר מ-1/4 נקודות זיכוי.

עד לשנת 2000 חלו תקנות אלו על מרצה אורח ועל כל עובד תושב חוץ ששר העבודה והרווחה אישר כי יש צורך בהעסקתו בישראל, והוזמן מחוץ לישראל ע"י תושב ישראל והוא מקבל תמורה בעד שירותיו.

- "מומחה חוץ" - יחשב תושב חוץ שלגביו נתקיימו כל אלה:

1. הוא הוזמן מחוץ לישראל בידי תושב ישראל שאינו קבלן כח אדם או מתווך כח אדם, כדי לתת שירות לאותו תושב ישראל בתחום שבו יש לתושב החוץ מומחיות יחודית.

2. הוא שוהה בישראל כדין.

3. בכל תקופת שהייתו בישראל הוא עסק בתחום מומחיותו הייחודית.

4. בעד עיסוקו בתחום מומחיותו שולמה לו הכנסה בסכום העולה על 10,000 ש"ח מוכפל במספר חודשי שהותו, ואם שהה פחות מחודש הסכום האמור מחולק ב-30 ומוכפל במספר ימי שהייה בישראל, ונוכה ממנה מס כדין. הסכום יתואם על פי סעיף 120ב' לפקודה.

- "קבלן כח אדם" - כהגדרתו בחוק העסקת עובדים ע"י קבלני כח אדם.

- מתווך כח אדם" - כל העוסק בתיווך עבודה, אם תמורת, תשלום או תועלת חומרית אחרת או בלי תמורה, למעט שירות התעסוקה ועיתונים או פרסומים אחרים שתיווך עבודה אינו מטרתם העיקרית.

מן ההגדרות עולה כי "מומחה חוץ" אינו נדרש יותר לאישורו של שר העבודה והרווחה, והוא יחשב כמומחה רק אם יעסק בתחום מומחיותו היחודית והוא הוזמן מחוץ לישראל בידי תושב ישראל שאינו קבלן כח אדם או מתווך כח אדם, כדי לתת שירות בתחום מומחיותו הייחודית לאותו אדם. הכנסתו עולה על הרצפה שנקבעה וקבל אשרה ורשיון לישיבת ביקור מסוג ב/1 (עובד זמני) ממשד הפנים על פי תקנות הכניסה לישראל, תשל"ד-1974, או שקבל אישור ורשיון לישיבת ביקור מסוג ב/2 או ב/3.

רצפת ההכנסה המזכה בניכוי הוצאות שהיה הינה ההכנסה הכוללת, לרבות החזרי ההוצאות.

נקבע בתיקון כי התקופה בה ינתנו למומחה הוצאות שהיה היא שנים עשר החודשים הראשונים לשהותו בישראל.

לתקנות נוספה תקנה 2א כהוראת שעה, על פיה בחישוב המס של "מומחה חוץ" על הכנסתו שהופקה לאחר התקופה בה היה זכאי לניכוי הוצאות שהיה, יובאו בחשבון 2 1/4 נקודות זיכוי לשנה (החלק ה-12 מנקודות הזיכוי השנתיות כפול במספר החודשים בהם שהה המומחה בישראל, למעט החודשים בהם היה זכאי לניכוי הוצאות שהיה).

תחולת תקנות אלה לגבי הכנסה שהופקה בשנות המס 2001 ו-2002.

ניכוי הוצאות שהיה יותר החל מינואר 2001 רק למומחה חוץ כהגדרתו בתקנות. הגבלת הוצאות שהיה לחצי משכרו של המומחה, כפי שנקבעה בהוראת ביצוע 89/26 בטלה החל מינואר 2001.

יתרו לניכוי רק ההוצאות המפורטות בתקנות שהן: לינה או דמי שכירות על פי מסמכים שאומתו להנחת דעתו של פ"ש, והוצאות שהוציא המומחה בשל ארוחות בשל כל יום שהיה בישראל (עד 250 ש"ח ליום נכון לינואר 2001). כבעבר לא נדרשים מסמכים לאימות הוצאה בשל ארוחות, אך אם נוכח פ"ש כי המומחה לא הוציא אותן הוצאות (גורם אחר נשא בהן, כל הכנסת המומחה הועברה לחו"ל וכדומה) לא יתירן לניכוי.

### 3. הכללים למתן נקודות זיכוי ל"תושב חוץ זכאי"

שר האוצר השתמש בסמכותו לפי סעיף 69 לפקודה והתקין את כללי מס הכנסה (נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי) (הוראת שעה), התשס"א-2001, הבאים להסדיר מתן נקודות זיכוי לעובדים תושבי חוץ שאינם בעלי מומחיות יחודית.

על פי כללים אלה "תושב חוץ זכאי" הנו יחיד תושב חוץ שנתקיימו בו כל אלה:

1. שהותו בישראל או באזור (כהגדרתו בסעיף 3א לפקודה), והעסקתו בארץ מותרת על פי דין.

2. הוא אינו "מומחה חוץ" כהגדרתו בתקנות הוצאות שהיה.

בחישוב המס על הכנסתו של תושב חוץ זכאי, לפי סעיפים 2(1) ו-2(2) לפקודה יובאו בחשבון 2 1/4 נקודות זיכוי.

נקודות הזיכוי שיובאו בחשבון יהיו יחסיות (מספר החודשים בהם שהה בארץ העובד תושב החוץ הזכאי בשנת המס, כפול בחלק השנים עשר מסכום נקודות הזיכוי השנתי).

תחולת תקנות אלה היא לשנות המס 2000, 2001 ו-2002.

הכללים כוללים הוראות מעבר לשנת המס 2000, על פיהן על אף האמור בהגדרת "תושב חוץ זכאי" יחשב כתושב כזה גם מי שבשנת המס 2000 נחשב מומחה חוץ כהגדרתו בתקנות הוצאות שהיה קודם לתיקון, לגבי התקופה בשנת 2000, בה לא היה זכאי לניכוי הוצאות שהיה, ובתנאי שבעד עיסוקו בתחום מומחיותו שולמה לו הכנסה בסכום הנמוך מ-10,000 ש"ח לחודש.

תושב חוץ זכאי, הנו כל תושב חוץ השוהה ומועסק בישראל כדין ואינו "מומחה חוץ", כהגדרתו בתקנות הוצאות שהיה.

שהות בישראל כדין תבחן, בדומה למומחה חוץ על פי קיומה של אשרה תקפה מסוג ב/1 (עובד זמני) ב/2 או ב/3 שהוצאה מכוח תקנות הכניסה לישראל.

העסקת עובד בארץ מותרת מכוח כמה חוקים כחוק שירות התעסוקה המחייב זיקה ואישור בכתב בענפים מסוימים כגון ענפי הבניה והחקלאות וחוק עובדים זרים (העסקה שלא כדין) התשנ"א-1991.

לתושב חוץ זכאי לא יותרו לניכוי הוצאות דיור וארוחות.

#### 4. הוצאות אחרות

אין בתיקון כדי לשנות את מדיניותנו בדבר התרת הוצאות אחרות שאינן מפורטות בתקנות הוצאות השהיה, שהן הוצאות פרטיות על פי עקרונות המיסוי. לפיכך הוצאות ריפוי, ביטוח בריאות, חינוך, וכדומה בהן נושא מעביד במקום עובדו יזקפו לשכר העובד וינכה מהן מס. הוצאות טיסה לצורך יצור הכנסה יותרו בניכוי כאמור בהנחיות שניתנו בעבר.

#### 5. חוק עובדים זרים

חוק עובדים זרים (העסקה שלא כדין), התשנ"א-1991 (להלן: "חוק עובדים זרים"), תוקן בשנת תש"ס. בתיקון נקבעו תנאים להעסקה, הפרשה לקרן לעובדים זרים ותשלום ממנה, והוראות נוספות העוסקות גם בניידות העובדים. החוק תוקן בסוף שנת 1999, ובשנת 2000 פורסמו תקנות מכוחו.

להלן יפורטו הוראות החוק להן השלכות על מיסוי העובדים הזרים ועל בדיקת נכונות ניכוי המס.

בחוק הוגדר עובד זר כעובד שאינו אזרח ישראל או תושב בה, וכמעביד הוגדר גם קבלן כח אדם.

נקבעו תנאים שונים המסדירים העסקת עובדים זרים, בין היתר, לצורך הבטחת זכויות העובדים, והתנאים הסוציאליים להם הם זכאים כהצגת חוזה עבודה, בשפת העובד שכרו, אורך יום עבודתו, תנאי העדרות בתשלום כחופשה ומחלה, ניכוי משכרו, הסדרת ביטוח רפואי וחובת העמדת מגורים הולמים.

נקבעה חובה על המעביד לדווח למדור התשלומים בשירות התעסוקה עבור התשלומים לעובדים, תשלומי המעביד בעבור תנאים סוציאליים ניכויים משכ"ע והסכומים ששולמו לקרן העובדים הזרים.

שר העבודה והרווחה קבע בתקנות עובדים זרים (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים) (דיווח למדור התשלומים), התש"ס-2000, את אופן הדיווח, הטפסים על גביהם יוגש, תכיפותו ומועדיו:

עובד בסיעוד - דו"ח שנתי יוגש עד 31 למרץ של כל שנה לגבי השנה שקדמה.

עובד אחר - עד 30 לחודש לגבי החודש שקדם לו.

אחת לשנה עד 31 למרץ ימציא המעביד (למעט מעביד של עובד סיעוד) לשירות התעסוקה אישור רואה חשבון המאמת את הדו"חות החודשיים.

תחולת התקנות 1.7.2000.

בעת הטיפול בתיקי מעבידים המעסיקים תושבי חוץ זכאים ניתן להסתייע בדיווחים הנ"ל.

#### 5.1 קרן עובדים זרים

בחוק העובדים הזרים נקבע כי השר רשאי להקים קרן לעובדים זרים, ולקבוע הוראות ותנאים בדבר חובת המעביד לשלם סכום "פקדון", שלא יעלה על 700 ש"ח לחודש בעד כל עובד שיועסק על ידו. המעביד רשאי לנכות משכרו של העובד חלק מסכום הפקדון בשיעור שלא יעלה על שיעור שקבע השר ושלא יעלה על שליש. העובד הזר זכאי לקבל כספים ששולמו בעדו בתוספת הרווחים שנצברו בניכוי דמי ניהול ובניכוי, מס בתום שלושה חודשים לאחר שעזב את ישראל. סכומים שהופקדו בקרן יראו אותם כהכנסה בידי העובד הזר במועד שבו נתקבלו על ידו. על הסכומים שנצברו בקרן יוטל מס סופי של 15% ללא זכות לפטור ניכוי או קיזוז כלשהם.

בברכה,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין