

9. הכנסה ממשלח-יד ומעבודה של ישראלים בחו"ל

9.1 קודם לרפורמה

הכנסה ממשלח-יד של עצמאי ומעבודה של שכיר שהופקה בידי תושב ישראל הייתה חייבת במס בישראל על-פי שיטת המיסוי הטריטוריאלית, בהרחבה פרסונאלית מסוימת³⁸⁹. במילים אחרות, אם הכנסת עבודה או משלח-יד הופקו או נתקבלו בישראל, הם היו חייבי מס בישראל. היות שמבחן מקום המקור הגיאוגרפי של הכנסות, כאמור, הינו מקום ביצוע השירות או העבודה, הכנסות, כאמור, שהופקו על-ידי ישראלים ממתן שירות או ביצוע עבודה בחו"ל לא נכנסו לד' אמותיה של השיטה הטריטוריאלית, וחויבו רק על-פי סעיף 5 לפקודת מס הכנסה. המחוקק הישראלי חייב הכנסה ממשלח-יד ומעבודה בחו"ל אם העובד עבד אצל מעביד ישראלי, או אם משלח-היד היה זהה למשלח-יד בישראל. ההרחבה הייתה במספר שלבים שאחרון בהם היה בתיקון 59 משנת 84³⁹⁰.

9.1.1 כלל זהות משלח-היד

כלל זהות משלח-היד, הכפיף לחבות במס בישראל, הוא מי שעסק בחו"ל במשלח-יד הזהה לזה שהוא בדרך כלל עסק בו בישראל. כלל זה עסק, לכאורה, הן במס החל על הכנסות עבודה והן בזה החל על הכנסות שהופקו באמצעות משלח-יד³⁹¹. כלומר, בין שהכנסות אלה הופקו בחו"ל במעמד של שכיר ובין שהן הופקו בחו"ל במעמד של עצמאי. הקשיים המרכזיים הקשורים לכלל זה עסקו בשתי שאלות מרכזיות: ראשית, מה מוגדר כמשלח-יד - האם כל עיסוק מהווה משלח-יד? שנית, אימתי לפנינו זהות במשלח-היד³⁹²?

³⁸⁹ ראו סעיף 5 לפקודה קודם לתיקון 132.

³⁹⁰ תיקון זה נפסל בהלכות **טאומן ובה** (לעיל, הערות 105-106); ו**ברונפמן** (לעיל, הערה 95).

³⁹¹ כך על-פי תיקון 59 משנת 84. מסתבר כי הרחבה זו לא הייתה תקפה וככל הנראה חל הסעיף רק על משלח-יד של עצמאי לפי סעיף (1)2 לפקודה.

³⁹² כאמור, הרחבות אלו, שבוטלו מפורשות בחוק הרפורמה, נפסלו עוד קודם לכן מכוח הילכת **טאומן** (לעיל, הערה 105).

9.1.2 כלל תושבות העובד ותושבות המעביד

הכלל השני, החל על שכירים בלבד, הוא כלל תושבות העובד ותושבות המעביד³⁹³. כלל זה הביא להטלת מס בישראל על הכנסות עבודה, שהופקו בחו"ל על-ידי תושב ישראל אם המעביד היה תושב ישראל (להלן: מעביד ישראלי) משך 4 שנים, או אם המעביד היה גוף ממשלתי או מעין ממשלתי: מדינת ישראל, רשות מקומית בישראל, הסוכנות היהודית, הקרן הקיימת, קרן היסוד ועוד (להלן: מעביד ממשלתי) במשך זמן בלתי מוגבל. משמע, לגבי עבודה בחו"ל אצל מעביד ישראלי, הוגבל החיוב במס ל-4 שנים מיום עבודת העובד בחו"ל. לעומת זאת, לגבי מעביד ממשלתי חל הכלל ללא הגבלת זמן, ובלבד שהעובד נותר תושב ישראל³⁹⁴.

9.1.3 ישראלי שעבד בחו"ל אצל מעביד ישראלי יותר מ-4 שנים³⁹⁵

יחסי הגומלין בין שני הכללים האמורים עוררה שאלות אחדות העוסקות במיסוי הכנסות עבודה שהופקו בחוץ לארץ על-ידי תושבי ישראל, וביניהן השאלה: מה דינן של הכנסות תושבי ישראל שהופקו לאחר מגבלות ארבע השנים? האם ניתן להחיל עליהן לאחר תקופה זו את כלל זהות משלח-היד, באופן שאם הם עוסקים באותו משלח-יד, שבדרך כלל הם עוסקים בישראל, כי אז הכנסה זו תהא חייבת במס בישראל גם לאחר 4 שנים³⁹⁶. עמדה זו אומצה על-ידי רשויות המס בהוראות המקצועיות³⁹⁷, אך קיימת מחלוקת בנושא זה. נסביר את המשמעות של עמדה זו על-ידי דוגמה.

דוגמה: תושב ישראל, העובד כמהנדס אלקטרוניקה בחברת היי-טק בישראל, נשלח על-ידי החברה לחו"ל למשך 6 שנים. החברה הינה תושבת ישראל. תפקיד העובד בחו"ל זהה לתפקידו בישראל. במצב כזה, לאור העובדה שהמעביד הוא ישראלי, במשך 4 השנים הראשונות לעבודתו בחו"ל יהא העובד חייב במס בישראל,

³⁹³ ראו סעיף 3(5) לפקודת מס הכנסה, קודם לתיקון 132. סעיף זה בוטל במסגרת תיקון 132.

³⁹⁴ האמור בסעיף זה רלוונטי לשנות מס שאינן סגורות קודם לשנת מס 2003.

³⁹⁵ האמור בסעיף זה רלוונטי לשנות מס שאינן סגורות קודם לשנת מס 2003.

³⁹⁶ אם העובד לא היה תושב ישראל, ושינוי סטטוס כזה היה סביר במיוחד בעת עבודה במדינות אמנות, הרי לא הייתה תחולה לסעיף 5, אף קודם לתום 4 שנים, והשאלה לא התעוררה כלל.

³⁹⁷ העמדה של רשויות המס לא שונתה בעקבות הלכת טאומן (לעיל, הערה 105). רשויות המס הודיעו כי אינן מקבלות אותה.

ככל שהוא נותר תושב ישראל. אלא שגם לפי גישת נציבות מס הכנסה, גם לפני תום 4 השנים, אם פסק העובד להיחשב תושב ישראל, הוא יפסיק להתחייב במס בישראל, גם אם ימשיך לעסוק באותו משלח-יד בו עסק בישראל. החיוב במס, לפי כלל תושבות המעביד, מותנה בכך שהעובד נותר לאורך 4 השנים תושב ישראל. גם החיוב במס, לפי כלל זהות משלח-היד, אינו מותנה בכך. לפיכך, יוצא לכאורה כי לפי שני הכללים הללו, ישראל לא תהא רשאית לחייב את העובד במס גם לפני 4 שנים, כאשר הוא כבר לא תושב ישראל. השאלה מה דין עובד, שבשנה חמישית הינו תושב ישראל. האם יחוב מכוח כלל זהות משלחי היד, למרות שסעיף 5(3) כבר לא חל לגביו?

9.1.4 צו הקלה ממיסי כפל

בהיעדר אמנה, הכנסה שחויבה במס בחו"ל, משום שהופקה שם, ובנוסף חויבה גם במס בישראל, משום שראו בה כמופקת בישראל מכוח כלל זהות משלח-היד או כלל תושבות העובד ותושבות המעביד, הייתה כפופה לשיעור מס מופחת בישראל - עד 25%. אולם, המיסוי בישראל הותנה בכך שסך המס שהוטל על אותה הכנסה בחו"ל ובישראל לא יעלה על שיעור המס השולי המירבי הנוהג בישראל, כיום 50%³⁹⁸.

9.1.5 היעדר חבות במס מקום בו לא התקיימו הכללים

לפני הרפורמה, הכנסת עבודה שהופקה על-ידי תושב ישראל מעבודה אצל מעביד זר, דהיינו - מעביד שאיננו מעביד ישראלי או ממשלתי, הייתה פטורה ממס בישראל, ככל שהוא לא עסק בחו"ל באותו משלח-יד שבדרך כלל עסק בו בישראל³⁹⁹ וככל שהכנסתו לא נתקבלה לראשונה בישראל. כמו כן, הכנסה ממשלח-ידי של תושב

³⁹⁸ ל-50% מס יש להוסיף 1/2% היטל על בעלי הכנסות גבוהות (כך, עד דצמבר 2002) וכן 15.7% ביטוח לאומי ש-1/3 מהם מותר בניכוי. סך הכול כ-63% מס.

³⁹⁹ גם על-פי תיקון 59 טרם ביטולו בהלכות **טאומן ובז'ה** (לעיל, הערות 105 ו-106) לא חויבו הכנסות בחו"ל שלא ממשלח-יד זהה לישראל.

ישראל הפועל כעצמאי לא חויבה במס בישראל, כאשר משלח-היד שבו עסק בחו"ל לא היה זהה לזה שעסק בו בישראל. לדוגמה, מהנדס תוכנה בארץ, ובחו"ל מנהל שיווק⁴⁰⁰.

9.2 לאחר הרפורמה

השיטה הוחלפה לשיטה פרסונלית כוללת, לפיה כל תושב ישראל חייב על הכנסתו מעבודה או ממשלח-יד בכל העולם. מכיוון שכך, שאלת יחסי הגומלין בין שני הכללים לעיל, כמו גם שתי השאלות שהתעוררו לגבי הכלל הראשון לעיל (האם כל עיסוק מהווה משלח-יד? ואימתי לפנינו זהות במשלח-היד?) לא תהיינה עוד רלוונטיות. לאחר הרפורמה, תושב ישראל המפיק הכנסה ממשלח-יד או מעבודה בחו"ל יהא חייב לגביה במס בישראל, ללא קשר לשאלות אלה. החיוב במס יחול, אפוא, גם אם משלח-היד בחו"ל איננו אותו משלח-יד שבו עוסק תושב ישראל בדרך כלל בישראל, ולגבי הכנסת עבודה גם אם לא מדובר בעבודה אצל מעביד ממשלתי או אצל מעביד ישראלי במשך 4 שנים מיום היציאה מישראל.

סביר להניח כי לאחר הרפורמה הדיון יתמקד בשאלת התושבות. משמע, בשאלה: מאימתי עובד שהפך לתושב חוץ יחדל להיחשב כתושב ישראל לצורכי מס. בחינה זו תיעשה על-פי מבחן "מרכז החיים"⁴⁰¹ על שתי חזקות⁴⁰², ועל-פי מבחני שוברי השוויון שקבועים בהגדרה של מקום מושב באמנות המס של ישראל⁴⁰³. היה ועל-פי מבחנים אלה יימצא כי הנישום חדל להיות תושב ישראל, בכפוף לסעיף 100א, כל הכנסתו מכל המקורות בחו"ל תהא פטורה ברגיל ממס בישראל⁴⁰⁴. מיסוי הכנסת עבודה של תושב מדינה אחת העובד במדינה אחרת מוסדר באמנות המס, שישראל צד להן בהתאם לסעיף 15 למודל ה-OECD⁴⁰⁵. בהתאם לסעיף

⁴⁰⁰ כך גם לפי תיקון 59 לפקודה טרם ביטולו בתיקון 132. לגבי שאלת זהות משלח-היד, ראו דיון לעיל.

⁴⁰¹ מבחן מרכז החיים פורט לעיל והוא מורכב מהנחות חברתיות כלכליות ומחזקות של תקופת שהייה.

⁴⁰² 183 יום במשך שנה, או 30 יום בשנה ו-425 יום ב-3 שנים אחרונות.

⁴⁰³ דרך-כלל יהיה זה מבחן בית הקבע שיחרוץ גורל מושב פלוני בישראל או במדינה זרה.

⁴⁰⁴ הכנסות פאסיביות או רווחי הון מנכסים בישראל יחויבו במס כמו בידי כל תושב חוץ. שינוי מקום מושבו יגרור גם תחולת סעיף

100א לפקודה. ראו את הדיון לעיל.

⁴⁰⁵ סעיף 15(1) למודל ה-OECD קובע כדלקמן:

"Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the

זה הכנסה משכר עבודה תמוסה אך ורק במדינת המושב של מקבל ההכנסה, למעט אם העבודה בוצעה במדינה המתקשרת האחרת.

סייג לכך נקבע לגבי מי שעובד בחו"ל אצל מעביד שהינו גוף ממשלתי או מעין ממשלתי. דהיינו: מדינת ישראל, רשות מקומית בישראל, עובד הסוכנות היהודית בארץ-ישראל, עובד הקרן הקיימת לישראל, קרן היסוד, חברה ממשלתית, ורשות ממלכתית או תאגיד שהוקם לפי חוק בישראל. עובד בגוף, כאמור, יהיה חייב במס בישראל על משכורתו, אף אם חדל להיות תושב ישראל⁴⁰⁶. החיוב במס יחול בתנאי שהעובד החל לעבוד אצל אותו גוף בשעה שהיה עדיין תושב ישראל.

אשר לחיוב המשכורת במס בחו"ל. חיוב מס בחו"ל על-פי אמנות מס כפוף לשורה של מבחנים שלא נפרטם כאן. נאמר רק כי עובד מדינה, משכורתו תהא פטורה על-פי-רוב ממס מכוח אמנות המס של ישראל החלות על עובדי מדינה⁴⁰⁷. סעיף 19 למודל ה-OECD דן במיסוי משכורות, שכר עבודה וגמול דומה אחר, וקצבה, ששולמו על-ידי מדינה מתקשרת, או יחידת משנה מדינית או רשות מקומית שלה, ליחיד, בעד שירותים שניתנו לאותה מדינה או יחידת משנה או רשות. הסעיף מעניק לאותה מדינה (מדינת המקור) זכות מיסוי בלעדית, כאשר למדינת מושבו של נותן השירותים אין כל סמכות מיסוי ביחס להכנסה זו. יושם אל לב כי סעיף 19 חל רק על הכנסה משירותים ממשלתיים (Government Services), המבוצעים בידי יחידים במסגרת **יחסי עובד-מעביד**⁴⁰⁸. מכיוון שכך, **שירותים מקצועיים** הניתנים למדינה מתקשרת, או יחידת משנה מדינית או

employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State"

⁴⁰⁶ מדובר רק בישראלים שהיגרו לחו"ל ולא בזרים שהם עובדי ממשלה או מוסד ציבורי ישראלי בחו"ל.
⁴⁰⁷ סעיף 19(1) למודל ה-OECD שכותרתו שירותים ממשלתיים מעניק את זכות המיסוי הבלעדית על שכרו של עובד מדינה למדינה משלמת ההכנסה, בכפוף לסייגים מסויימים. כך קובע לדוגמה סעיף 19 לאמנת המס של ישראל עם הונגריה ועם מדינות רבות נוספות.

⁴⁰⁸ מסקנה זו מתבקשת מלשון הסעיף המשתמש במילים:

"Salaries, wages and other similar remuneration..."

דהיינו - משכורות, שכר עבודה וגמול דומה אחר. ראו גם את דברי ההסבר של סעיף 19 למודל ה-OECD, C(19)-1. כמו כן, יצוין כי הסעיף אינו חל משכורות, שכר עבודה וגמול דומה אחר ששולם בעד שירותים שניתנו בקשר עם עסק המתנהל על-ידי מדינה מתקשרת, או יחידת משנה מדינית או רשות מקומית שלה. במקרה כזה יחולו הוראות סעיפים 15 (הכנסת עבודה), 16 (שכר חברי הנהלה) ו-18 (קצבאות) למודל, הכל לפי העניין.

רשות מקומית שלה, והמבוצעים בידי תאגידים, או בידי יחידים הפועלים במעמד **עצמאי**, ייכנסו ככלל לגדר סעיף 14 לאמנה העוסק בשירותים מקצועיים ויתחייבו במס על-פיו.

פטור זה יחול, דרך כלל, גם כאשר העובד איננו נחשב עוד לתושב ישראל, ובלבד שהוא לא הפך לאזרח של המדינה השנייה או לתושבה, ללא קשר לביצוע שירותיו שם, זאת בהתאם לסעיף 19(2) למודל ה-OECD הקובע חריג לסעיף 19(1) האמור לעיל⁴⁰⁹.

⁴⁰⁹ ראו גם דיונונו בנושא הכנסת עבודה על-פי אמנות מס.