מיסוי עובד שנשלח לרילוקיישן בחו"ל, קיבל שם אופציות ומימש אותן לאחר שובו

ב' ג' שואל:

עובד בכיר בחברה ישראלית נשלח לרילוקיישן בחו"ל לעבודה בחברת האם (חברה תושבת חוץ) לתקופה של 47 חודשים. העובד עבר לחו"ל עם בני משפחתו ולא ביקר כלל בישראל בתקופה האמורה. בתקופה זו קיבל העובד אופציות של חברת האם (תושבת החוץ), אך מימוש האופציות בפועל התבצע לאחר חזרתו לישראל.

השאלות:

1. בהנחה שלעובד לא הייתה זיקה לישראל, האם הוא יכול לטעון כי יש למסות אותו כתושב חוץ בגין התקופה האמורה?
2. האם אפשר לטעון כי הרווח ממימוש האופציות ימוסה בצורה לינארית וכי ההכנסה חייבת במס רק ממועד חזרתו לארץ, וזאת על פי החלטות מיסוי 61/06 ו-27/07?

רו"ח (עו"ד) חגי אלמקייס ורו"ח (משפטן) אייל סנדו

משיבים:

לשאלה 1

<u>טענת תושבות החוץ</u> - יש לבחון את מכלול הנסיבות במקרה הנדון, ולהתייחס לדין הפנימי החל [פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**")] ולהוראת האמנה למניעת כפל מס הרלוונטית, ככל שקיימת אמנה.

<u>הוראות הפקודה</u> - כידוע, קביעת התושבות נשענת על מבחן מרכז החיים כפי שמופיע בהגדרת "תושב ישראל" בפקודה ובפסיקה הרלוונטית. נציין בקצרה שהגדרה זו כוללת כמה פרמטרים כגון מקום בית הקבע, מקום המגורים של היחיד ובני משפחתו, מקום עבודתו, מקום האינטרסים הכלכליים ועוד.

נוסף על כך קיימות כמה חזקות כמותיות בהתאם למספר ימי השהייה, היכולות לסייע בקביעת מעמד התושבות. כך למשל נוכחות של יותר מ-183 ימים בישראל היא בבחינת חזקה לתושבות ישראלית, אם כי אפשר לטעון ולהוכיח אחרת (המבחן המהותי גובר על החזקה הכמותית בעניין זה).

כמו כן, תקופת שהייה של 47 חודשים עשויה "להפעיל" את חזקת הניתוק הכלולה בהגדרת תושב חוץ, אשר נוספה במסגרת תיקון 168 לפקודה - למשל, אם בשנה שבה עזב העובד את ישראל הוא שוהה פחות מ-183 ימים ונוהג כך גם בשנה העוקבת, ובשנתיים שלאחר מכן מרכז חייו אינו בישראל, הרי היחיד ייחשב לתושב חוץ החל מהיום שבו עזב את ישראל, ויש שיטענו כי החל בתחילת אותה השנה.

הוראות האמנה - גם אם יוסק שעל פי מבחן מרכז החיים העובד הוא תושב ישראל, לפחות בגין חלק מהתקופה שבה שהה מחוץ לישראל (התקופה שמיום יציאתו ועד למועד "ניתוק התושבות"), עדיין אפשר יהיה לטעון כי על פי הוראות האמנה יש לראות באותו עובד תושב אותה מדינה. קביעה זו מתבצעת על פי מבחן "שובר השוויון" שבהגדרת תושב באמנה, הבנויה מכמה מבחנים היררכיים אשר נועדו להכריע בנושא התושבות. תנאי סף להפעלתם או ליישומם של אותם מבחנים היררכיים הוא כי העובד ייחשב תושב לצורכי מס גם לפי הדין הפנימי של אותה מדינה זרה.

לסיכום, טענה לתושבות חוץ של העובד לפחות בנוגע לחלק מהתקופה הנבחנת - היא טענה אפשרית, אולם כאמור הכרעה בעניין דורשת בחינת כלל הנסיבות המצביעות על מרכז חייו של האדם ובחינת הוראות האמנה הרלוונטית.

לשאלה 2

מיסוי ההכנסה - ככלל, הכנסה ממימוש אופציות שהתקבלו במסגרת עבודה מסווגת כהכנסת עבודה, למעט מקרים שבהם נקבע מפורשות כי אין מדובר בהכנסה כאמור (למשל הקצאה באמצעות נאמן במסלול רווח הון על פי סעיף 102 לפקודה), או שנגרם "נתק" בין מסלול העבודה לבין המסלול ההוני (למשל המרת האופציה למניה בטרם החזרה, ואף תשלום המס הזר ו/או הישראלי בעת ההמרה).

ככלל, רואים הכנסה הנובעת מתוכנית אופציות לעובדים ככזו המשתרעת על פני תקופה מסוימת ולא כנובעת מאירוע נקודתי (יום המימוש או יום המכירה). כמו כן, על פי הפרשנות המקובלת הן על ידי רשות המסים בישראל והן על ידי ארגון ה-OECD, פריסת ההכנסה האמורה לתקופות עבודה ו/או תושבות שונות - צריכה להתבצע בהתבסס על ה-Vesting (כלומר, ייחוס חלק ההכנסה שמיום הענקת האופציה ועד למועד ניתוק התושבות למדינה א', וייחוס חלק ההכנסה שמיום הניתוק ועד סיום תקופת ה-Vesting למדינה האחרת) ולא על בסיס חלוקה לינארית (כלומר, ייחוס חלק ההכנסה שמיום הענקת האופציה ועד למועד ניתוק התושבות למדינה א', וייחוס חלק ההכנסה שמיום הניתוק ועד מועד מימוש האופציה למדינה האחרת). החלטות מיסוי 27/07 ו-61/06 תומכות בגישה זו או מבוססות עליה.

אם כך, אפשר לחלק את הכנסת העבודה (הרווח) הנובעת ממימוש האופציות לשניים או לשלושה חלקים אפשריים כלהלן:

(א) החלק המיוחס לתקופה שממועד הענקת האופציה בהיות העובד תושב ישראל (אם כך נקבע) ועד למועד ניתוק התושבות (על פי הוראות הפקודה או האמנה, לפי העניין) - באשר לחלק זה של ההכנסה, יחויב העובד במס בישראל בהתאם לשיעורי המס החלים על הכנסת עבודה. מהמס הישראלי יינתן זיכוי בגין המסים הזרים ששולמו על אותו חלק בהכנסה (בהנחה שאכן שולמו), לפי הוראות סעיף 204 לפקודה;

(ב) החלק המיוחס לתקופה שממועד ניתוק התושבות הישראלית ועד למועד ניתוק התושבות הזרה (על פי הוראות הפקודה או האמנה, לפי העניין) - חלק זה של ההכנסה נחשב להכנסתו של תושב חוץ שהופקה מחוץ לישראל, ולפיכך אינה חייבת כלל במס בישראל;

(ג) החלק המיוחס לתקופה שממועד ניתוק התושבות הזרה ועד למועד סיום תקופת ה-Vesting - חלק זה של ההכנסה נחשב להכנסה של תושב ישראל אשר הופקה בישראל, ובהתאם לכך יחויב העובד במס בישראל על פי שיעורי המס החלים על הכנסת עבודה. מהמס הישראלי לא יינתן זיכוי בגין המסים הזרים ששולמו (אם אכן שולמו מסים זרים כאמור, יוכל העובד לדרוש את החזר המס הזר מרשות המס של אותה מדינה זרה על פי הנהלים הקבועים בה).

בכל הנוגע לעיתוי החיוב במס (מועד הפקת ההכנסה), הרי לפי הוראות סעיף 102(ג)(2) לפקודה מועד החיוב הוא יום המימוש כהגדרתו בסעיף, כלומר מועד מכירת המניה ולא מועד המרת האופציה למניה.