

מיסוי תושב חוזר שקיבל מניות ממעסיק זר שהופשרו אחרי חזרתו ארצה

כ' ל' שואל:



תושב חוזר קיבל מניות בעת שהייתו בחו"ל והן הופשרו אחרי חזרתו ארצה.

1. האם ניתן להגיש דוח להחזר באופן יחסי לתקופת צבירת הרווח, כפי שעשו בארצות הברית?
2. האם ניתן לבצע חישוב יחסי בדוח להחזר או שיש לדווח על מלוא הרווח בישראל ולדרוש החזר ככל מס?
3. האם ניתן לטעון שהרווח בישראל פטור ממס - כתושב חוזר שנבעה לו הכנסה מניירות ערך מוכרים שקיבל בחו"ל ומוסה שם על קבלתם?

רו"ח (משפטן) אייל סנדו משיב:



הנחתי כי מדובר בתושב חוץ שהועסק מחוץ לישראל והוענקו לו אופציות בגין עבודתו על ידי המעביד הזר, כאשר תקופת ההבשלה (Vesting) מתפרשת בחלקה על התקופה שבה היה תושב חוץ ובחלקה על התקופה שבה הפך לתושב חוזר והמשיך לעבוד עבור הקבוצה בישראל. במקרה כזה, לגישת רשות המסים, יש לחלק את הרווח מממוש המניה על פני התקופות השונות לפי חישוב ליניארי, כאשר החלק המיוחס לעבודה מחוץ לישראל (בהיותו של היחיד תושב חוץ) אינו חייב במס בישראל, ואילו יתרת הרווח מחויבת בישראל כהכנסת עבודה.

ככל שמדובר במצב שבו חזר היחיד לישראל ואינו עובד, ניתן לטעון שגם הרווח שהבשיל בתקופת השהייה בישראל אינו חייב במס מכיוון שאין התחייבות לעבודה מצדו של העובד בתקופה זו.

לפי סעיף 102 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") מועד החיוב במס חל בעת מכירת המניה ולא בעת מימוש האופציה למניה, על בסיס המנגנון המתואר לעיל.

אם האופציות שהוקצו לעובד הן אופציות הרשומות למסחר בבורסה, המנגנון עשוי להיות שונה. כך, מועד החיוב כהכנסת עבודה הוא ביום הענקת האופציה, ומשום שמדובר במי שלא היה תושב

ישראל ולא הפיק הכנסה בישראל בעת הקצאת האופציה, הרי אין בסיס לחיוב כהכנסת עבודה. בהמשך, מימוש המניה שהוקצתה מכוח האופציה תהיה חייבת במס לפי הוראות חלק ה' לפקודה, ובהקשר זה יש לבחון את זכותו של היחיד ליהנות מפטור הניתן לתושב חוזר (ותיק או רגיל) על ניירות ערך מחוץ לישראל.

בכל הנוגע לזכאותו של העובד לקבל זיכוי ממס זר על מסים ששולמו מחוץ לישראל בגין החלק המיוחס ומחויב בישראל, עמדת רשות המסים (המקבלת ביטוי גם בהוראות הפקודה) היא כי מהרווח המיוחס לעבודתו של העובד בישראל לא יינתנו זיכוי מסים זרים ששולמו, אלא ההיפך - היחיד יוכל לדרוש את המסים ששולמו בישראל כזיכוי כנגד המסים החלים עליו בחו"ל, ככל שמדובר למשל באזרח אמריקאי המחויב ממילא על הכנסתו המופקת בכל מקום בעולם. מכל מקום, ייתכן שתתעורר בעיה בייחוס ובחלוקת ההכנסה בין המדינות השונות כך שאותו מרכיב רווח ימוסה בכל אחת מהמדינות כרווח שהופק בתחומה או שתיתכן בעיה בקביעת תושבות של אותו יחיד על ידי כל אחת מהמדינות, ובמקרים מעין אלו עשוי להיווצר כפל מס. ככל שמדובר במדינת אמנה (מדינה החתומה עם ישראל על אמנה למניעת כפל מס) מצב זה (של כפל מס) עשוי להיפתר באמצעות קיומו של הליך הסכמה הדדית המעוגן באמנת המס.

לעניין החזר המס, הרי הוא כפוף לדין המהותי הנוגע לאותה הכנסה, ובמילים אחרות - ראשית יש לקבוע מהו הרווח המחויב בישראל, מהם המסים הזרים הניתנים כזיכוי כנגד המס הישראלי (אם בכלל), ורק לאחר קביעה זו יש לברר את הפרוצדורה הנוגעת לקבלת החזרי מס. ככל שלא מדובר בהקצאה של אופציות במסלול נאמן כמשמעותה בסעיף 102 לפקודה, כלומר - אין גוף שאמון על ניכוי המס בישראל בגין הרווח החייב (לא נאמן ולא המעביד עצמו שאינו מעביד ישראלי), הרי פרוצדורת דוח להחזר אינה רלוונטית, ובדוח שיגיש היחיד בישראל יכלול ממילא רק את הרווח החייב במס בישראל וישלם את המסים החלים על פי שומתו העצמית.

ככל שמדובר בהקצאה באמצעות נאמן, ובהנחה שהכללים לעיל בדבר חיוב ההכנסה עדיין תקפים (ייתכנו מצבים שבהם הרווח החייב והמס הנגזר ממנו עשויים להיות שונים, כמו למשל אם מדובר בהקצאה באמצעות נאמן במסלול רווח הון), ניתן לפנות לנאמן עוד בטרם הניכוי במקור, כדי שיקבל אישור מרשות המסים לנכות את סכום המס המדויק שחב בו העובד. ככל שממלוא הרווח האמור נוכה המס, יוכל היחיד להגיש דוח בישראל ולהצהיר על הרווח החייב במס בישראל בצירוף תחשיב ואסמכתאות נאותות, ולדרוש את החזר המס.

מכל מקום, מומלץ לקבל ייעוץ בדבר קביעת הרווח החייב בישראל והטבות או הקלות, ככל שמגיעות לאותו יחיד. כל אלו תלויים בנסיבות הספציפיות של המקרה.