



עמוס כץ ושות' - רואי חשבון
AMOS KATZ & CO CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Econ.), (Account.)
 M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.), M.B.A
 NECHAMA LIMKER - C.P.A. (ISR.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים
 נחמה לינקר - רו"ח

ירושלים, דצמבר 2012

מיסוי הסגל האקדמי בתקופת שבתון ובעת השתלמות

תוכן

- 1. הקדמה : 2.....
- 2. מקורות ההכנסה : 4.....
- 3. דיווח וניכוי מס בשלב הניכוי במקור : 6.....
- 4. הוצאות בתקופת השבתון : 10.....



עמוס כץ ושות' - רואי חשבון

AMOS KATZ & CO CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Econ.), (Account.)
M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.), M.B.A
NECHAMA LIMKER - C.P.A. (ISR.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות
מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים
נחמה לינקר - רו"ח

מיסוי הסגל האקדמי בתקופת שבתון ובעת השתלמות

1. הקדמה:

שבתון הינו השתלמות, התמחות, הוראה במוסדות אקדמיים, או עבודת מחקר של העובד, והכל בין אם הם נעשים בארץ ובין בחו"ל, בין אם הם בתחום עבודתו הרגילה של המשתלם שבשלה מוענקת לו הזכות לשבתון, או בתחום קרוב לו, ובין אם הם בתחום שבו יש כוונה להעסיק את העובד לאחר השבתון, וכן כל פעילות אחרת המיועדת לתרום לקידומו המקצועי של העובד, שאושרה כשבתון לעניין קבלת תשלום כסף בעד שבתון מהמעביד (להלן-"השתלמות"), ובלבד שתקופת ההשתלמות איננה קצרה מתקופת ההשתלמות הרצופה המינימלית המקנה את הזכות לקבלת תשלום כסף בעד שבתון.

השבתון מיועד לקידומו המקצועי של העובד, לצרכי שמירה על הקיים ולצרכי רכישת ידע נוסף, בדרך מחקר או לימוד. במקביל משרת את צורכי המעביד, שיהנה מיידע זה עם חזרתו של העובד מהשבתון. בהתאם לכך, היציאה לשבתון מותנת באישורו של המעביד, והעובד מתחייב לחזור ולעבוד אצל מעבידו בסוף תקופת השבתון, ומשרתו נשמרת לו. בתקופת השבתון ממשיך העובד לצבור ותק בעבודה, אך אינו מקבל משכורת מהמעביד. במקומה הוא מקבל מענקי קיום וזכויות נוספות מהמעביד או מקרן השתלמות.

משבתון נהנים בעיקר עובדים משלוש אוכלוסיות:

- עובדי סגל אקדמי במוסד להשכלה גבוה.
- עובדי מוסד רפואי או מוסד מחקר אחר.
- מורים בבתי ספר יסודיים ועל-יסודיים.



עמוס כץ ושות' - רואי חשבון

AMOS KATZ & CO CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Econ.), (Account.)
M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.), M.B.A
NECHAMA LIMKER - C.P.A. (ISR.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים
נחמה לינקר - רו"ח

חברי הסגל האקדמי ועובדי המחקר יוצאים בדרך כלל לשבתון בחו"ל, ובהתאם לכך מקבלים בתקופת השבתון מענק חודשי בדולרים מהמוסד ששלח אותם לשבתון, וכן מימון לכרטיסי טיסה. בעת שבתון בארץ מקבל חבר הסגל האקדמי את משכורתו הרגילה.

מורים בד"כ יוצאים לשבתון בארץ ומקבלים בתקופה זו מענק מקרן ההשתלמות למורים (מענק זה אינו נחשב כהכנסת עבודה ולכן הוא פטור ממס הכנסה). כמו כן מממנת הקרן את ההשתלמויות המאושרות שעובר המורה בתקופה זו.

העובדים האמורים לעיל, זכאים לשנת שבתון מלאה בגין כל שש שנות עבודה מלאות. ניתן לצבור תקופות או לנצל חלקי שנה הכול בהתאם להסכמי העבודה ולתקנוני הקרנות מהן ממומנת שהותו של העובד בשנת שבתון. ניתן לשלב בשנת שבתון, יחד עם המחקר או ההשתלמות, גם הוראה במוסד אקדמי, או עבודה אחרת בתחום ההתמחות המיוחד של העובד ובלבד שעיקר השהות הוא לצורך השתלמות.

שנת שבתון עשויה להיות חלק משנה או יותר משנה. מדובר בתקופה העולה על 90 יום וההתחשבות מול שלטונות המס נערכת ישירות עם איש הסגל.

בתקופת השבתון לוקח העובד פסק זמן מעבודתו הרגילה במוסד המחקר, ואין הוא זכאי למשכורת סדירה שוטפת.

לעיתים העובד חייב להבטיח בעצמו את רצף זכויותיו, הן לצרכי ביטוח לאומי והן לצרכי גמל וקצבה- גם את חלק המעביד. (בקרן השתלמות רגילה כל הזכויות הפרופסיונליות נרכשות על ידי הקרן והעובד זוכה לשנת ותק ופנסיה כאילו עבד באותה שנה).



עמוס כץ ושות' - רואי חשבון

AMOS KATZ & CO CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Econ.), (Account.)
M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.), M.B.A
NECHAMA LIMKER - C.P.A. (ISR.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים
נחמה לינקר - רו"ח

סכומים המשולמים לעובד בשנת שבתון הינם על פי הסכם קיבוצי או הסכם מיוחד אחר בשל שבתון, כולל תשלומים לכיסוי הוצאות הכרוכות בשבתון, לרבות שווי כרטיסי טיסה לעובד ולבני משפחתו לנסיעת שבתון בחו"ל.

לגבי השתלמויות קצרות מועד הכוונה להשתתפות בכנסים מקצועיים, השתלמויות מקרן לקשרי מדע בינלאומיים, קרנות מחקר ונסיעות בתפקיד.



ש.ה.ל.ת

עמוס כץ ושות' - רואי חשבון

AMOS KATZ & CO CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Econ.), (Account.)
M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.), M.B.A
NECHAMA LIMKER - C.P.A. (ISR.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות
מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים
נחמה לינקר - רו"ח

כאשר מדובר בנסיעות לתקופה קצרה שלא תעלה על 90 יום ומתוך הבנה שבתקופה קצרה בד"כ אין לאיש הסגל הכנסות בחו"ל, רואים שלטונות המס את הנסיעה כנסיעה במסגרת העבודה השוטפת כאשר באותה תקופה ממשיך איש הסגל לקבל משכורת סדירה, ולפיכך ההתחשבות עם איש הסגל תערך במוסד עצמו בהתאם לכללים הנהוגים במוסד לגבי הכרה בימי ההשתלמות המותרים על חשבון ימי עבודה והימים הנזקפים על חשבון החופשה.

2. מקורות ההכנסה:

בשנת השבתון עומדים לרשות העובד מקורות ההכנסה הבאים, כולם או חלקם, לפי הסכמי העבודה במוסד, הזכויות שצבר ולפי צרכי ההשתלמות והתמשכותה:



עמוס כץ ושות' - רואי חשבון

AMOS KATZ & CO CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Econ.), (Account.)
M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.), M.B.A
NECHAMA LIMKER - C.P.A. (ISR.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים
נחמה לינקר - רו"ח

- קרן שבתון דולרית – קרן חשבונאית שמית שמוסד המחקר מייעד בה סכומים עבור כל עובד סגל אקדמי לפי הותק והדרגה של העובד ואין כל הפרשה מקבילה של העובד. עובד שלא ניצל זכויותיו בקרן זו אינו זכאי למשוך ממנה את הכספים שנצברו בעת הפרישה, לא הוא ולא שאריו.
- קרן השתלמות אקדמית או הקרן לקשרי מדע בינלאומיים (קק"מ) – קרן חשבונאית שמית לפי הותק והדרגה של העובד ואין כל הפרשה מקבילה של העובד. קיימים מוסדות המאפשרים משיכת יתרות שנצברו על ידי העובד או שאריו.
- קרן שרות רפואי פרטי (שר"פ) – קרן שמית בה מופקדות חלק מההכנסות בגין עבודתו של איש הסגל במסגרת שר"פ. יתרות מקרן זו ניתנות למשיכה בעת פרישה על ידי העובד או שאריו.
- קרנות מחקר - קרנות כלליות המקצות תקציבים להשתלמויות, כאשר אין לעובד כיסוי מספיק בקרנות האישיות.
- אחרים - ייתכנו מקרים בהם מוסד מחקר מממן לשבתוניסט באופן נפרד החזר הוצאות כגון טיסה, השתתפות בשמירת זכויות ביטוח גמל, לעובד ו/או למשפחתו.
- קרן השתלמות רגילה – קופת גמל אליה מפרישים הן המעביד והן העובד שיעור מהשכר (2.5%-עובד, 7.5%-מעביד). על הפרשות לקרן ומשיכות ממנה חלות הוראות סעיפים 3(ה) ו-9(א16) לפקודה והתקנות בדבר משיכה מקרנות השתלמות. ע"פ סעיף 3(ה) העובד יתחייב במס רק על **הפרשות** המעביד שהינם מעל לתקרה הקבועה בסעיף (8.4% לעובד הוראה 7.5% לעובד אחר מהמשכורת הקובעת). ע"פ סעיף 9(א16), ניתן פטור ממס הכנסה על סכומים אותם **משך** עובד מחשבונו בקרן השתלמות סכומים אלו כוללים רווחים וריבית אותם צבר בקרן).



עמוס כץ ושות' - רואי חשבון

AMOS KATZ & CO CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Econ.), (Account.)
M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.), M.B.A
NECHAMA LIMKER - C.P.A. (ISR.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים
נחמה לינקר - רו"ח

- **הכנסות ממקור אחר בתקופת השבתון** - שבתוניסט יכול לשלב השתלמות עם השתכרות נוספת בארץ או בחו"ל. על הכנסה מחו"ל יחולו הוראות סעיף 2 לפקודה, לפיו תושב ישראל חייב במס על הכנסתו ממשלח-יד בחו"ל. על הכנסות בארץ עשוי לחול סעיף 34 לחוק לעידוד מחקר ופיתוח בתעשייה. לפיו, שיעור המס על הכנסתו של עובד מדעי שמקורה בהיותו מועסק בתכנית מאושרת או בתכנית מחקר ופיתוח אחרת שראש המנהל אישר לענין זה לא יעלה על 35% מאותה הכנסה. הכנסתו זו תיחשב בשלב הגבוה של סולם הכנסתו החייבת במס. הטבה זו לא תינתן לתקופה העולה על שמונה עשר חדשים. בסעיף זה, "עובד מדעי" - עובד הזכאי לפי הסכם עבודה קיבוצי בישראל, החל עליו, לשנת שבתון בתשלום ושהועסק בשנת השבתון כעובד במסגרת תכנית מאושרת לפי חוק זה או במסגרת תכנית מחקר ופיתוח אחרת שראש המנהל אישר לענין זה וקודם להעסקתו כאמור לא היה עובד של אותו מעביד.

משיכה מקרן שבתון דולרית, מקרן השתלמות אקדמית, מקרן שר"פ, או מקרנות מחקר אחרות, הינה הכנסת עבודה החייבת במס לכל דבר באשר היא ניתנת על פי הסכמי העבודה עם המעביד ובקשר עם יחסי עובד-מעביד.

3. דיווח וניכוי מס בשלב הניכוי במקור:

הכנסה בתקופת השבתון דינה כדין הכנסת עבודה (סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה) ובהתאם חלים עליה הכללים המיסויים הרגילים לענין הכנסת עבודה, לרבות נקודות זיכוי, חבות בדמי ביטוח לאומי ומס בריאות (לצורכי ביטוח לאומי נחשב העובד בתקופת השבתון כעובד שכיר).



עמוס כץ ושות' - רואי חשבון

AMOS KATZ & CO CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Econ.), (Account.)
M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.), M.B.A
NECHAMA LIMKER - C.P.A. (ISR.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים
נחמה לינקר - רו"ח

יובהר שבשבתון מאחר שלא מדובר במצב בו העובד נשלח לביצוע עבודה בעבור האוניברסיטה/בית החולים, הרי לא יחולו על המשתלם – העובד כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב-1982.

מעביד המשלם לעובד משכורת שהיא תשלומים בעד שבתון, ינכה ממנה, בעת התשלום, מס בשיעור 35% כאמור בתקנה 6(ז) לתקנות לניכויים ממשכורת.

על כל עובד היוצא לחו"ל לשבתון ומקבל תשלומים ממעבידו בלבד או גם מקרן השתלמות, למלא טופס בקשה להתרת הוצאות שבתון בחו"ל, (מצ"ב הטופס בנספח א').

אם פקיד השומה שוכנע, כי המשתלם לא יעבוד בחו"ל, ומלבד דמי השבתון לא תהיה לו הכנסה חייבת במס בישראל, הוא יתיר לו לנכות את הוצאות השבתון בחו"ל ויקבע את שיעור המס שיש לנכות מדמי השבתון. ללא אישור של פקיד השומה על שיעור הניכוי של המס, על המעביד לנכות מס בשיעור 35% מדמי השבתון, ללא התרת הוצאות כלשהן.

נציבות מס הכנסה אישרה (בהוראות ביצוע 11/98 "מיסוי הסגל האקדמי בתקופת שבתון ובעיתות השתלמות") למוסדות להשכלה גבוהה, למוסדות רפואיים או למוסדות מחקר אחרים, לשלם מראש מהקרנות לשבתוניסט בלי לנכות מס במקור, מקדמה בסך \$100 ליום, כפול מספר ימי השבתון שאושרו.

ההנחה היא, שסכום זה מכסה את ההוצאות הכרוכות ביציאה לשבתון, אשר מותרות בניכוי על פי עקרונות הפקודה ו"תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972.



עמוס כץ ושות' - רואי חשבון

AMOS KATZ & CO CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Econ.), (Account.)
M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.), M.B.A
NECHAMA LIMKER - C.P.A. (ISR.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים
נחמה לינקר - רו"ח

מסכומים העולים על \$100 ליום, חייב המשלם לנכות מס במקור בשיעור של 35% כאמור בתקנה 6(ז) לתקנות הניכויים. התחשבות סופית תעשה עם שובו של השבתוניסט.

חובה על שבתוניסט להצהיר בפני מעבידו על הכנסות נוספות הצפויות לו בשנת השבתון. במידה ואיש הסגל מצהיר כי יהיו לו הכנסות בחו"ל, על המעביד לייחס חלק ממקדמת ההוצאות (\$ 100 האמורים) גם להכנסות הנוספות ומשמעות הדבר הקטנת המקדמה המותרת כהוצאה וניכוי מס במקור בהתאם. משיכה מקרנות ותשלומי החזר הוצאות ע"י המעביד, עבור השתלמות שאינה שבתון, מעבר לסכומים המשולמים לכיסוי הוצאות המותרות על פי התקנות, מחייבת ניכוי במס במקור מהשכר המשולם לעובד על פי שיעור המס השולי של העובד, ולא חלה תקנה 6(ז) הנ"ל.

על משיכה מקרן השתלמות רגילה, חלים הכללים הרגילים, פטור מוחלט לאחר 6 שנים או משיכה ללא ניכוי מס לצרכי השתלמות, החל מתום השנה השלישית להפקדה בקרן.

כל משתלם, כולל שבתוניסט, מחויב עם חזרתו להגיש למוסד המחקר דוח על הוצאותיו בצירוף מסמכים מאמתים. אם מתברר כי המקדמה הפטורה שקיבל, עולה על ההוצאות המותרות בניכוי, על המעביד לדווח ולהעביר מיד למס הכנסה את המס בגין ההוצאה שאינה מותרת. יש מקרים בהם המשתלם מחזיר לקרן סכומים העולים על ההוצאות. במקרה זה אין לחייבו במס על המשיכה אולם יחולו הוראות סעיף 3(ט) לפקודה.

בתום שנת המס בה חזר השבתוניסט לארץ, עליו להגיש לפקיד השומה דוח שנתי לגבי שנות המס בהן שהה בשבתון.



עמוס כץ ושות' - רואי חשבון

AMOS KATZ & CO CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Econ.), (Account.)
M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.), M.B.A
NECHAMA LIMKER - C.P.A. (ISR.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים
נחמה לינקר - רו"ח

בהיותו שכיר המדווח על בסיס מזומן, חובה עליו לדווח על ההכנסות בשנת המס בה שולמו לו. מאחר שסעיף 8(ג) לפקודה אינו מאפשר פריסת ההכנסות קדימה, לעיתים אין הקבלה מלאה בין שנת המס בה נתקבלו ההכנסות לבין שנת המס בה הוצאו הוצאות בגינן.

למניעת עיוותי מס, אין לאפשר למוסדות המחקר לשלם מקדמות לתקופה ממושכת מראש, אלא רק בגין ימי השתלמות הנכללים באותה שנת המס. על השבתוניסט להקפיד לצרף לדוח השנתי תיעוד מלא בגין ההשתלמויות/עבודות המחקר או ההוראה, מן המוסד בו השתלם בחו"ל. כמו כן חובה לצרף את כל הקבלות וההוכחות הדרושות לאימות ההוצאות.

לגבי מיסים על הכנסה בחו"ל:

במידה ובמסגרת השהייה בחו"ל מבצע השבתוניסט עבודות הוראה או מחקר תמורת הכנסה/גמול כלשהו, יהיה פטור ממס בגינו, באותה מדינה ובלבד שהינה מדינת אמנה (פרט למדינות-אוזבקיסטאן, אוקראינה, בלרוס, לוקסמבורג, סינגפור, קנדה, קרואטיה ושוויץ) תוך עמידה בתנאי הפטור (סעיף 20 לאמנת המודל למניעת כפל מס), ביניהם כי השהייה הינה למטרות הוראה או עיסוק במחקר לטובת הציבור (להבדיל מתועלתו הפרטית), במוסד המוכר ע"י המדינה ולתקופה שאינה עולה על שנתיים.

סעיף 23 לאמנה בין ממשלת ישראל ובין ממשלת ארצות הברית קובע כי, עובד שהוזמן לארה"ב ע"י אוניברסיטה בארה"ב או ע"י מוסד חינוכי מוכר אחר בארה"ב או ע"י ממשלת ארה"ב או רשות מקומית שלה למטרת הוראה או התעסקות במחקר, או לשניהם גם יחד, למשך תקופה שאין לצפות שתעלה על שנתיים, תהא הכנסתו משירותים אישיים בעד הוראה או מחקר באוניברסיטה או במוסד חינוכי פטורה ממס בארה"ב.



עמוס כץ ושות' - רואי חשבון

AMOS KATZ & CO CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Econ.), (Account.)
M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.), M.B.A
NECHAMA LIMKER - C.P.A. (ISR.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים
נחמה לינקר - רו"ח

לגבי ארצות איתן אין אמנה למניעת כפל מס, תחויב ההכנסה בישראל וינתן זיכוי בגין המס הפדראלי והמדינתי ששולם בחו"ל על ההכנסה החייבת בישראל.

תשלומים בגין השתלמות כולל שבתון ייכללו בדיווחים החודשיים והשנתיים של מוסדות המחקר ובאישור השנתי הנמסר לעובד (טופסי 102, 106, ו-126).

4. הוצאות בתקופת השבתון:

כנגד ההכנסות בתקופת השבתון התיר המחוקק לדרוש הוצאות. לצורך קביעת אופי ושיטת ההכרה בהוצאות שיותרו בחר המחוקק לראות ביוצאים לשבתון כמי שיוצאים לתקופות השתלמות מטעם המעביד ולא כמי שנמצאים בעבודה מטעם המעביד. לאור קביעה זו החיל המחוקק על הוצאות המשתלם את העקרונות להתרת הוצאות נסיעה לחו"ל שנקבעו בסעיף 2 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות התשל"ב-1972).

יש לציין כי המחוקק, וכן שלטונות המס, לא פרסמו רשימה סגורה של הוצאות המותרות בניכוי כנגד הכנסות השבתון. העובדה שאין רשימה סגורה מהווה פתח לדרישה של הוצאות, שלדעתנו עומדות בקריטריונים שנקבעו בפקודה ובתקנות. מנגד, עובדה זו מהווה כר נרחב להתדיינות מול שלטונות המס בקשר עם התרת הוצאות אלו.

לפיכך, יש מקום לדרוש ניכוי סוגים נוספים של הוצאות בתנאי שיש קשר ישיר בינן לבין ביצוע ההשתלמות.



עמוס כץ ושות' - רואי חשבון

AMOS KATZ & CO CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Econ.), (Account.)
M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.), M.B.A
NECHAMA LIMKER - C.P.A. (ISR.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים
נחמה לינקר - רו"ח

על פי עקרונות הפקודה ותקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972, יותרו לשבתוניסט ולמשתלם הוצאות הכרוכות ביציאה לשבתון או להשתלמות, לרבות: הוצאות טיסה, לינה ודיור על פי התקנות, אש"ל על פי התקנות, דמי רישום לכנסים, תשלומים עבור שכר לימוד לילדים מגן חובה ועד גיל 18, דמי שינוע וביטוח מטען וכיו"ב והוצאות נוספות אחרות הנחוצות לצורכי ההשתלמות.

יש להבהיר:

1. ההוצאות שתותרנה הן רק בגין השבתוניסט-משתלם, ולא בגין בני משפחתו הנלווים אליו, למעט הוצאות חינוך על פי התקנות כאשר משך ההשתלמות עולה על 10 חודשים.
2. כאשר שני בני הזוג יוצאים לשבתון, תותר ההוצאה לכל אחד מהם בנפרד למעט הוצאות לינה וחינוך שלא יותרו פעמיים.
3. הוצאות נסיעה תותרנה רק אם יוכח שהיו בתפקיד. לא יותרו הוצאות נסיעה מהבית (מקום המגורים בחו"ל) למקום ההשתלמות (המחקר או ההוראה). פירוש הדבר שאין להתיר דמי שכירות רכב אוטומטית בגין כל יום שהיה אלא רק בגין ימים שיוכח כי נסעו מחוץ למקום המגורים או העבודה הקבועים.
4. במניין הימים עבורם מגיע אש"ל יילקחו גם סופי שבוע, אף שלא נעשית בהם פעילות של השתלמות, אולם לא יותרו הוצאות בגין ימים בהם שהה השבתוניסט בחופשה, כולל בחופשה ללא תשלום.



עמוס כץ ושות' - רואי חשבון

AMOS KATZ & CO CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Econ.), (Account.)
M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.), M.B.A
NECHAMA LIMKER - C.P.A. (ISR.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים
נחמה לינקר - רו"ח

ככלל מידי שנה מפרסמים שלטונות המס את הסכומים המוכרים לניכוי לפי התקנות (ניכוי הוצאות מסוימות) הסכומים מתעדכנים אחת לשנה, לפי שיעור עליית מדד המחירים לצרכן בארה"ב.

הסכומים המותרים בניכוי זהים לגבי ההתחשבות הקשורה לכנסים מקצועיים והשתתפות ע"ח הקרן לקשרי מדע ושבטון (הכוונה להשתלמות).

להלן רשימת ההוצאות הכלולות בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התש"ל"ב 1972 הרלוונטיות ליציאה לשבתון או להשתלמות:

הסכום שיותר בשל הוצאות לרכישת כרטיס טיסה:

- בטיסה במחלקת תיירים – 100% ממחיר הכרטיס.
- בטיסה במחלקת עסקים או במחלקה ראשונה – 100% ממחיר כרטיס במחלקת עסקים באותה טיסה.

הסכום שיותר בשל הוצאות לינה (עם קבלות):

- ❖ בנסיעה אשר כללה עד ולא יותר מתשעים לינות:
- עבור שבע הלינות הראשונות – מוכרות הוצאות הלינה עד \$255 ללילה.
- עבור יתר הלינות (מהלינה השמינית ואילך):
 - לגבי לינה שעלותה נמוכה מ- 112 דולר – כל הוצאות הלינה מוכרות.



עמוס כץ ושות' - רואי חשבון

AMOS KATZ & CO CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Econ.), (Account.)
M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.), M.B.A
NECHAMA LIMKER - C.P.A. (ISR.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים
נחמה לינקר - רו"ח

○ לגבי לינה שעלותה גבוהה מ-112 דולר – מותרות 75% מהוצאות הלינה אך לא פחות מ-112\$ ולא יותר מ-191\$ ללילה.

❖ בנסיעה אשר כללה יותר מתשעים לינות- הוצאות הלינה מוכרות במלואן אך לא יותר מ-112 דולר ללינה החל מהלילה הראשון. לעניין זה שתי נסיעות או יותר שלא היתה ביניהן שהייה רצופה בישראל של ארבעה עשר ימים לפחות, ייחשבו כנסיעה אחת. יש לציין, כי אין לכלול בהוצאות הלינה ארוחת בוקר ושיחות טלפון הנלוות לחשבון המלון.

הסכום שיותר בשל הוצאות אש"ל ללא קבלות:

- אם נדרשו הוצאות בשל לינה כאמור לעיל, יותרו הוצאות עד 71\$ לכל יום שהייה בחוץ לארץ.
- אם לא נדרשו הוצאות בשל לינה כאמור לעיל, יותרו הוצאות עד 120\$ לכל יום שהייה בחוץ לארץ.

במדינות הבאות תקרות ההוצאות המוכרות ללינה ואש"ל גבוהות ב-25%:

אוסטריה	אירלנד	גרמניה	הונג קונג	לוקסמבורג	פינלנד	קמרון
אוסטרליה	אנגולה	דובאי	טיוואן	נורווגיה	צרפת	קנדה
איטליה	בלגיה	דנמרק	יוון	ספרד	קטאר	שבדיה
איסלנד	בריטניה	הולנד	יפן	עומאן	קוריאה	שוויץ

הוצאות שכירת רכב בחו"ל

הסכום שיותר בשל הוצאות שכירת רכב בחו"ל, לא יעלה על הוצאות השכירות בפועל או על 56\$ ליום, לפי הנמוך.



עמוס כץ ושות' - רואי חשבון

AMOS KATZ & CO CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Econ.), (Account.)
M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.), M.B.A
NECHAMA LIMKER - C.P.A. (ISR.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים
נחמה לינקר - רו"ח

לפי הבהרות רשות המיסים, הגבלת התרת הוצאות שכירות רכב בחו"ל
מתייחסת לא רק לדמי השכירות, אלא כוללות את כל הוצאות הרכב, לרבות
דלק, תיקונים וכל הוצאה אחרת.

הוצאות חינוך בחו"ל

יותר בניכוי כאשר משך תקופת ההשתלמות עולה על 10 חודשים וכאשר גיל
הילד מתאים למערכת החינוך בארץ (מגיל 3 עד כיתה יב').
וזאת עד ל-\$ 638 לחודש לכל ילד.

במידה ועלו הוצאות החינוך שהוציא המשתלם מעל לסכום האמור, רשאי
מנהל רשות המיסים להתיר לו בניכוי את עודף הוצאות החינוך שהוציא, כולו
או מקצתו בהתחשב במקום המגורים ובתנאי הלימוד.

הוצאות לינה בארץ:

יותר בניכוי הוצאות לינה בארץ לצורך השתתפות בכנס השתלמות בתחום
העיסוק של הנישום.

עד כאן פירוט ההוצאות ע"פ תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות),
התשל"ב-1972.

יש מקום לדרוש עוד סוגים שונים של הוצאות ובתנאי שיש קשר ישיר בינן
לבין ביצוע ההשתלמות כגון:

- דמי רישום לכנס.
- הוצאות נסיעה לנתב"ג וחזרה מנתב"ג.
- נסיעות בין עירוניות ובינארציות למטרות השתלמות.
- טיסות פנים למטרות השתלמות.
- הוצאות בגין מחקר ע"פ קבלות:



עמוס כץ ושות' - רואי חשבון

AMOS KATZ & CO CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Econ.), (Account.)
M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.), M.B.A
NECHAMA LIMKER - C.P.A. (ISR.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים
נחמה לינקר - רו"ח

יותר הוצאות הכרחיות בחו"ל עבור שקפים, צילומים של חומר מודפס, תוכנות, משלוח מכתבים וחבילות.

- סכומים ששולמו לקבלת ויזות.
- מס נמל.
- ביטוח מטען.
- ביטוח רפואי בחו"ל.
- חיסונים ותרופות שנרכשו בארץ ובחו"ל נגד מחלות מקומיות.
- הוצאות טלפון:
- הוצאות טלפון לצרכי עבודה-מוכרות.
- הוצאות טלפון לצרכים פרטיים-אינן מוכרות.
- הוצאות ציוד משרדי.
- הוצאות רכישת ספרות מקצועית.
- הוצאות הקשורות עם עריכת הדוחות למס הכנסה ויעוץ המס.
- הפקדות לקופות גמל בניהול אישי (IRA), בכפוף לתנאי סעיף 47 לפקודה ובלבד שקופת הגמל אושרה לפי תקנות הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל) (קופת גמל בניהול אישי), התשי"ע-2009.

חובה לגבות את דרישת ההוצאות באסמכתאות המוכיחות את ביצוען. האסמכתא הרצויה היא חשבונית או קבלה, אך לעיתים מפקחי המס מוכנים להתיר הוצאות גם על בסיסי הצגת חוזים, העתקי שיקים, הצהרות מקבלי הכסף, צילומים בדפי הפרוט של כרטיסי האשראי וכו'.

כל האמור בחוזר זה הוא לשם הדרכה כללית בלבד. אין להסתמך על האמור בחוזר מבלי לקבל עצה/חוו"ד מקצועית מתאימה.



עמוס כץ ושות' - רואי חשבון
AMOS KATZ & CO CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Econ.), (Account.)
M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.), M.B.A
NECHAMA LIMKER - C.P.A. (ISR.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים
נחמה לינקר - רו"ח

לקריאת חומר מקצועי רב ומגוון הינך מוזמן להכנס לאתר האינטרנט של

משרדנו: www.amoskatz.co.il

הננו עומדים לרשותכם להבהרות האמור בחוזה זה ככל שנדרש.

בכבוד רב,

עמוס כץ ושות'

רואי חשבון