

החלטת מיסוי 30/06

תחום החלטת המיסוי: הקצאת אופציות לעובדים

הנושא: הקצאת אופציות לעובדים בעסקת החלפת מניות ואופציות – החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה פרטית תושבת חוץ (להלן: "החברה הנרכשת") מחזיקה בכל הזכויות של חברה פרטית תושבת ישראל (להלן: "חברת הבת") העוסקת בפיתוח מיום הקמתה לאחר יום 1.1.03.
2. החברה הנרכשת נרכשה על ידי חברה זרה שמניותיה רשומות למסחר בבורסה בחו"ל (להלן: "החברה הרוכשת"), בדרך של הקצאת מניות על-ידי החברה הרוכשת לבעלי המניות של החברה הנרכשת.
3. החברה הנרכשת הקצתה לעובדי חברת הבת בישראל, לאחר יום 1.1.03 אופציות הניתנות למימוש למניותיה בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודה במסלול רווח הון בהקצאה באמצעות נאמן (להלן: "אופציות 102 רווח הון").
4. במסגרת העסקה, נקבע כי האופציות שהוקצו לעובדי החברה הנרכשת, תוחלפנה במועד ה-closing (להלן: "מועד העסקה") באופציות הניתנות למימוש למניות החברה הרוכשת (להלן: "האופציות החדשות"), תוך התאמת מחיר המימוש ויחס ההמרה בהחלפה, כך שהשווי הכלכלי של האופציות ערב ההחלפה יהא זהה לשווי הכלכלי שלהן לאחר ההחלפה, כאמור.

פרטי הבקשה:

החלטת רצף מס על האופציות החדשות שיוקצו על-ידי החברה הרוכשת לעובדי החברה הנרכשת חלף אופציות 102 רווח הון.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. החלטת המיסוי התייחסה להיבטי המס בהחלפת האופציות 102 רווח הון לעובדי חברת הבת בלבד, ולא התייחסה להחלפת מניותיהם של בעלי המניות האחרים בחברה הנרכשת, במסגרת העסקה.
2. נקבע כי החלפת האופציות 102 רווח הון, בין אם הן בשלות (Vested) ובין אם אינן בשלות (Unvested) במועד העסקה, לא תהווה אירוע מס בידי העובדים וכי יחול רצף מס ("כניסה לנעליים") לכל דבר ועניין, לרבות לעניין מועד ההקצאה ותקופת החסימה על פי סעיף 102 לפקודה.
3. לגבי אופציות 102 רווח הון המוחלפות, יחושב שווי הטבה פירותי המחויב במס כהכנסת עבודה בהתאם להוראות סעיף 102(ב)(3) לפקודה, רק לגבי אופציות שהקצתה החברה הנרכשת במהלך 90 הימים שקדמו למועד העסקה, לפי שער הסגירה של מחיר המניה של החברה הרוכשת במהלך 30 ימי המסחר שלאחר מועד העסקה.
4. כל הטבה שתניתן לעובדים בדרך של יחס המרה ו/או תוספת מימוש וכו', השונים מיחס ההמרה שנקבע בעסקה כולה לשם החלפת המניות לבעלי המניות, תיחשב להכנסת עבודה בידי העובדים במועד העסקה.

5. כל האופציות החדשות חלף האופציות הישנות, תופקדנה בידי הנאמן במועד העסקה.
6. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו תנאים נוספים, בין השאר, במקרה של הפרת הוראות החלטת המיסוי, אי הסכמה של מי מהעובדים להסדר המס, הוראות לעניין מיסוי עובדי חברת הבת והחברה הרוכשת.

החלטת מיסוי 31/06

תחום החלטת המיסוי: הקצאת אופציות לעובדים

הנושא: מכירה שלא מרצון לפני "תום התקופה" של אופציות שהוקצו לעובדים – החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה פרטית תושבת ישראל העוסקת בתחום המחשבים (להלן: "החברה הישראלית"), הנה חברת בת בבעלות מלאה של חברה פרטית תושבת ארה"ב (להלן: "חברת האם").
2. חברת האם הקצתה לאחר יום 1.1.03, לעובדי החברה הישראלית, אופציות הניתנות למימוש למניית חברת האם, וזאת בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודה במסלול רווח הון בהקצאה באמצעות נאמן (להלן: "אופציות 102 רווח הון").
3. כל מניות חברת האם (לרבות מניות שמקורן באופציות שהוקצו לעובדי החברה הישראלית), נרכשו על ידי חברה תושבת חוץ שמניותיה רשומות למסחר בבורסה בחו"ל (להלן: "החברה הרוכשת").
4. במסגרת העסקה, שילמה החברה הרוכשת את כל תמורת המניות בחברת האם במזומן.

פרטי הבקשה:

מבוקש כי יראו במכירת המניות שמקורן באופציות 102 רווח הון, וקבלת התמורה בידי עובדים אשר טרם הסתיימה לגביהם תקופת החסימה (העסקה נעשתה לפני "תום התקופה", כמשמעות המונח בסעיף 102 לפקודה), כמימוש מניות במכירה שלא מרצון, כמשמעות המונח בסעיף 102(ח) לפקודה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. בנסיבות אלו, ניתנה החלטה מיסוי, לפיה לא יראו במכירת המניות שמקורן באופציות 102 רווח הון כאי עמידה במגבלת "תום התקופה" כאמור בסעיף 102(א) לפקודה. מועד אירוע המס יידחה ל"תום התקופה" כהגדרתו בסעיף 102 לפקודה או עד להעברת התמורה מהנאמן לעובד - לפי המוקדם.
2. התמורה אשר התקבלה במזומן בשל המניות שמקורן באופציות 102 רווח הון, תופקד בידי הנאמן עד "תום התקופה" כאמור לעיל. עם קבלתה ינכה הנאמן מס בשיעור של 25%, או בהתאם להוראות סעיף 102(ב)(3) לפקודה בשל מניות שמקורן באופציות 102 רווח הון שהוקצו במהלך 90 הימים שקדמו למועד העסקה (שווי ההטבה הפירותי חושב לפי שער המניה הממוצע של החברה הרוכשת במהלך 30 ימי המסחר שלאחר מועד העסקה). הנאמן יעביר את המס לפקיד-השומה בסמוך לקבלת התמורה כאמור.
3. הנאמן יפקיד את התמורה בניכוי סכום המס שניכה כאמור, בפקדון נושא ריבית עד לתום התקופה. כל הרווחים בגין הפיקדון יחויבו במס בשיעור של 25%. הנאמן לא יעביר את התמורה לעובד ולא יעשה כל פעולה שמשמעותה מכירה או שיעבוד, לפני תום התקופה.
4. לאחר "תום התקופה", יהא רשאי הנאמן להעביר לעובדים את כספי התמורה, בתוספת הרווחים שצמחו עליהם, ובניכוי המס שניכה כאמור לעיל.

5. החלטת המיסוי ניתנה בנסיבות בהן כל מניות ואופציות חברת האם נרכשות באותה עסקה במזומן.
6. הוצהר על-ידי חברת האם כי, אין בידי העובדים זכות ממשית לאכוף את זכויותיהם בגין האופציות ו/או המניות שהוקצו מכוחן במסגרת תוכנית האופציות, כך, שלמעשה, העובדים לא יכולים להמשיך להחזיק באופציות ו/או במניות ועסקת המזומן נכפתה עליהם.
7. רכישת חברת האם תהא על-ידי צד שלישי לא קשור (שלא היה בעל-שליטה בחברה הישראלית ערב הרכישה, בין במישרין ובין בעקיפין).
8. עובד שימשוך את כספים מהנאמן לפני תום התקופה – יראו את הכספים שמשך כהכנסת עבודה בידיו והוא יחויב במס שולי בהתאם.
9. נקבע כי יראו כל הכנסה מהתמורה ומהרווחים כאמור, כהכנסה שהופקה בישראל בידי העובד וחייבת במס בישראל ולא יותרו לעובד הקלות מס כלשהן מעבר לאמור באישור.
10. כל תמורה שקיבלו העובדים מעבר לשווי המניות שמכרו (בהשוואה לתמורה שקיבלו בעלי המניות) תיחשב בידי העובדים כהכנסת עבודה שתחויב במס שולי במועד אירוע המס (תום התקופה).
11. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 32/06

תחום החלטת המיסוי: הקצאת אופציות לעובדים

הנושא: הקצאת אופציות לפי סעיף 102 לפקודה בטרם חלוף 30 ימים ממועד הגשת התוכנית - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה") החליטה על הקצאת אופציות לעובדים ביום מסוים כאשר ההקצאה בוצעה בפועל בטרם חלפו 30 ימים ממועד הגשת תוכנית ההקצאה לאישור פקיד השומה לפי סעיף 102 לפקודה.
2. פקיד השומה אישר את הנאמן לתוכנית ההקצאה.
3. הבקשה הוגשה למוסד להחלטות מיסוי בטרם חלפו 30 ימים ממועד הגשת התוכנית לפקיד השומה.

פרטי הבקשה:

היות והקצאת האופציות בוצעה בפועל בטרם חלפו 30 ימים ממועד הגשת התוכנית לפקיד השומה, החברה פנתה בבקשה לאשר כי אין באמור לעיל, כדי לשלול את מעמד ההקצאה כ"הקצאת מניות באמצעות נאמן", כמשמעות המונח בסעיף 102 לפקודה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. אושר כי הקצאת האופציות על ידי החברה בתקופת 30 הימים שלאחר הגשת התוכנית לפקיד השומה לא תשלול את מעמד ההקצאה וזו תוסיף להיחשב כ"הקצאת מניות באמצעות נאמן", כהגדרת המונח בסעיף 102(א) לפקודה.
2. יחד עם זאת, נקבע כי אין באישור זה כדי להחליף את אישורו של פקיד השומה בקשר עם תוכנית ההקצאה ו/או הנאמן, בהתאם לסעיף קטן (3) להגדרת "הקצאת מניות באמצעות נאמן" בסעיף 102(א) לפקודה.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 33/06

תחום החלטת המיסוי: הקצאת אופציות לעובדים

הנושא: התאמת תוספת המימוש באופציות שהוקצו לפי סעיף 102 לפקודה עקב חלוקת דיבידנד - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה ציבורית תושבת ישראל שמניותיה רשומות למסחר בבורסה בישראל (להלן: "החברה"), הקצתה לעובדיה ולעובדי החברות הבנות שלה (שהן תושבות ישראל) אופציות הניתנות למימוש למניותיה, בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודה במסלול רווח הון בהקצאה באמצעות נאמן (להלן: "אופציות 102 רווח הון").
2. במסגרת ההקצאה נקבע מראש מנגנון התאמה לתוספת המימוש במקרה של חלוקת דיבידנד במזומן על-ידי החברה, בתקופה שממועד הקצאת האופציות ועד למימושן למניות (להלן: "מנגנון ההתאמה בתוכנית").
3. מנגנון ההתאמה בתוכנית נקבע על מנת לשמר את שווי ההטבה של העובדים, כפי שנקבע במועד ההקצאה, בגין ירידת מחיר המניה של החברה כתוצאה מחלוקת הדיבידנד.
4. ניירות הערך הנסחרים של החברה אינם כוללים אופציות הניתנות למימוש למניות.
5. הבורסה לניירות ערך קובעת את שער המניה ביום ה- EX על פי נוסחה הלוקחת בחשבון את סכום הדיבידנד המחולק נטו (בניכוי מיסים של יחידים) (להלן: "מנגנון ההתאמה בבורסה").

פרטי הבקשה:

קביעת הסדר מיסוי האופציות 102 רווח הון בשל מנגנון ההתאמה בתוכנית.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. החלטת המיסוי מתייחסת לאופציות 102 רווח הון שלא מומשו עד למועד הפניה לקבלת החלטת המיסוי.
2. ביצוע מנגנון ההתאמה בתוכנית לגבי האופציות 102 רווח הון, כשלעצמו, לא יהווה הפרה של כללי התוכנית או אירוע מס.
3. אם מנגנון ההתאמה בתוכנית מיטיב עם העובדים ביחס למנגנון ההתאמה בבורסה, הרי שההפרש ייחשב בידי העובדים כמרכיב של הכנסת עבודה ויתווסף למרכיב הכנסת העבודה במסלול רווח ההון לפי סעיף 102(ב)(3) לפקודת מס הכנסה.
4. החברה אישרה כי בכל הנפקה עתידית של אופציות נוספות (לעובדים ו/או לציבור) היא תכלול את מנגנון ההתאמה בתוכנית גם לגבי האופציות הנוספות.
5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 34/06

תחום החלטת המיסוי: הקצאת אופציות לעובדים

הנושא: זחיית תשלום המס במימוש אופציות למניות, שהוקצו לפי סעיף 3(ט) לפקודה, וקביעת דרך חישוב ההכנסה – החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה פרטית תושבת ישראל (להלן: "החברה") הקצתה לעובד תושב ישראל אופציות הניתנות למימוש למניותיה, בהתאם להוראות סעיף 3(ט) לפקודה (לפני 1/1/2003). העובד מעוניין לממש את האופציות למניות החברה ולהמשיך להחזיק במניות החברה עד למכירתן.
2. בשל העובדה כי החברה הינה חברה פרטית, קיים קושי רב להעריך את שווי ההטבה במועד מימוש האופציות למניות.

פרטי הבקשה:

מבוקש לדחות את מועד אירוע המס ותשלום המס למועד מכירת המניות בפועל.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. באישור נקבע כי מועד אירוע המס הינו במועד המרת האופציות למניות, ואולם, בשל הקושי להעריך את שווי ההטבה במועד זה, נקבע מנגנון לחישוב "שווי ההטבה", כמפורט להלן.
2. "שווי ההטבה" יחושב, לפי המועד המוקדם מבין אלה, כדלקמן:
 - א. במכירת המניות על-ידי העובד ו/או הנאמן, לצד ג' שאינו "קרוב" של העובד – התמורה בפועל ממכירת המניות בניכוי עלות האופציות ותוספת המימוש.
 - ב. ברישום של מניות החברה למסחר בבורסה – שער המניה הממוצע של תום כל יום משלושת ימי המסחר הראשונים (אלא אם כן נמכרו המניות בפועל במהלך ימים אלה).
 - ג. אם המניות שנרשמו למסחר הינן חסומות – שער המניה הממוצע של תום כל יום משלושת ימי המסחר לאחר תום תקופת החסימה.
 - ד. בהעברת המניות מהנאמן לעובד – שווי המניות במועד העברת המניות.
 - ד. אם לא חלו מקרים א' עד ג' לעיל תוך שנתיים ממועד המרת האופציות למניות – שווי המניות בתום שנתיים ממועד המרת האופציות למניות (אלא אם כן, הוארך המועד על-ידי רשות המסים, בנסיבות מיוחדות).
3. יראו בשווי ההטבה כהכנסת עבודה של העובד, אשר הופקה כולה בישראל במועד אירוע המס (במועד המרת האופציות למניות). לעניין זה ייחשב העובד לתושב ישראל.
4. העובד לא יהיה זכאי לדרוש כל עלות, קיזוז, ניכוי, הנחה או פטור, שלא היה זכאי להם במועד אירוע המס.
5. במועד מכירת המניות לא יחולו הוראות סעיף 101 או 94 לפקודה.
6. דיבידנד שיתקבל בגין המניות לפני מועד מכירת המניות, יחויב במס כהכנסת עבודה בידי העובד.
7. המניות הנובעות מהמרת האופציות תופקדנה בידי נאמן שיאושר על ידי פקיד השומה. העובד לא ימכור את המניות ל"קרוב" כהגדרת המונח בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה.

8. בכל מקרה אירוע המס, לעניין שיעורי המס, פטורים, ניכויים זיכויים וכד', יחול במועד המרת האופציות למניות.
9. הנאמן ינכה את המס ויעבירו לפקיד השומה תוך 7 ימים ממועד המימוש.
10. העובד יגיש לפקיד השומה דו"ח על הכנסותיו בכל שנה עד למכירת כל המניות נשוא החלטת המיסוי.
11. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.



04 יוני 2006
ד' סיון תשס"ו

דבר הסמנכ"ל הבכיר לעניינים מקצועיים

במסגרת תיקון 147 לפקודת מס הכנסה הוסף פרק שני - ב לחלק ט', הקובע כי מתן החלטות מיסוי, כהגדרתן בסעיף 158ב לפקודת מס הכנסה, יעשה ע"י המוסד להחלטות מיסוי (להלן: "המוסד להחלטות מיסוי"), וזאת בכדי להבטיח אחידות ועקביות בטיפול בבקשות ושיפור השירות לציבור הפונים.

במהלך שנת 2005 צבר המוסד להחלטות מיסוי ניסיון בדרך ההתנהלות החדשה ועם כניסתו לתוקף של תיקון מס' 147 לפקודה, הוסמכו עובדי החטיבה המקצועית ליתן החלטות מיסוי.

בימים אלה שוקדת החטיבה המקצועית על הכנת חוזר מקצועי מקיף בנושא המוסד להחלטות מיסוי ודרכי פעילותו, אשר יפרט את הוראות הפקודה החדשות בנושא ואת דרך ההתנהלות החדשה כפי שגובשה בדוח הועדה לבחינת מתן החלטות מיסוי ע"י רשות המסים בישראל.

במסגרת התיקון כאמור נקבע, בסעיף 158ו(ג) לפקודה, כי על אף האמור בדיני המס יהיה רשאי המנהל לפרסם תמצית של החלטות המיסוי שנתן, בדרך ובנוסח שקבע ובלבד שתמצית ההחלטה לא תכלול את שמו של המבקש ואת מספר זהותו.

על פי החלטת מנהל רשות המסים, הסמנכ"ל הבכיר לעניינים מקצועיים יעמוד בראש המוסד להחלטות מיסוי ומכוח זאת, יהיה אחראי גם על פרסום החלטות המיסוי שניתנו. אחת המשימות הראשונות שעמדו בפני עם כניסתי לתפקיד היתה עריכת קובץ תמציות החלטות המיסוי המצורף בזאת.

פרסום תמציות החלטות המיסוי במסגרת הקובץ הנוכחי מהווה צעד ראשון בהחלטה של שיגרת פרסומים, אשר תבוצע גם במדיה האלקטרונית (אתר האינטרנט של רשות המסים), בדומה לתפוצת החוזרים והוראות הביצוע של רשות המסים בישראל. כמו כן, על מנת להקל על ציבור המשתמשים להתמצא בהחלטות המיסוי שיפורסמו, ההחלטות תמוספרנה באופן רציף.

הפרסום כאמור, אשר מהווה אחד מהאמצעים להשגת השקיפות של מערכת המס כלפי ציבור אזרחי מדינת ישראל, ישפר את האחידות, ויפעל להעלאת הרמה בכל הקשור לשוויון במסגרת ההתנהלות עם מערכת המס ומוסדותיה השונים. לגישתי על הידע והנתונים הכלולים בתמציות החלטות מיסוי אלו להיות נחלת הכלל.

קובץ זה כולל מספר רב של תמציות החלטות מיסוי בתחומי המס השונים והמגוונים כמו חוק המיזוגים והפיצולים, חוק עידוד השקעות הון, שוק ההון ותגמול מבוסס מניות לעובדים, מיסוי מקרקעין ומיסוי בינלאומי. תחומים אלה בעלי זיקה ישירה ואמיצה לכלכלת המשק הישראלי, ויש בהם בכדי לתרום להמשך קידומו, צמיחתו, ויצירת סביבה כלכלית נוחה יותר לאזרחי המדינה והמשקיעים הזרים המשקיעים בה, הן במישרין והן בעקיפין, זאת כחלק ממטרות מערכת המס וישום מדיניות הממשלה, וכמובן בהשתלבותו ב"כפר הגלובלי".

החלטות המיסוי מביאות לידי ביטוי את עמדת רשות המסים. כמו כן, כל החלטה ניתנה על ידי עובדי החטיבה המקצועית בשיתוף עם החטיבה המשפטית ומשרדי השומה השונים, זאת לאחר הסתמכות על ניסיון העבר, והפעלת שיקול דעת ומחשבה רבים. יחד עם זאת, חוקי המס השונים והמדיניות הכלכלית במדינת ישראל עברו לאחרונה תמורות ושינויים רבים, וסביר להניח שיעברו גם בעתיד, וזאת על מנת להתאימם למציאות הכלכלית בארץ ובעולם, לכן חשוב להבהיר כי החלטות המיסוי בתחומים השונים מטבע הדברים גם הן יכולות להשתנות בעתיד.

כאמור, פרסום החלטות המיסוי הינו פרסום בתמצית בלבד ומטבע הדברים, אינו כולל את כל התנאים, המגבלות והנסיבות שנכללו באותן החלטות מיסוי, על ניסוחיהן, אלא, את העיקר שבהן.

סבור אני כי לקט הפרסומים ייתן מענה לצורך הקיים הציבור, לקבלת החלטות מיסוי מקצועיות, אחידות ועקביות המתייחסות לכל תחומי המס עליהם מופקדת רשות המסים בישראל, ובכך יסייע בהסרת אי הוודאות בעסקאות במשק ויגביר את האמון ברשויות המס.

היות ולקט הפרסומים המצורף הינו קובץ ראשוני ובעל אופי מדגמי, ייתכן ותמצאו נקודות לתיקון, שיפור וייעול. אנו נשמח לקבל את הערותיכם והארותיכם על מנת להפיק לקחים וליישם בקבצים הבאים שיפורסמו.

ניתן לראות כי העיקרון המנחה והמשותף לכל החלטות המיסוי בקובץ זה הינו, כי תכלית העסקה או הפעולה שבוצעו היא תכלית עסקית וכלכלית, ולא הפחתת מס בלתי נאותה למשל. עיקרון זה חוזר על עצמו כחוט השני לאורך כל החלטות המיסוי כאמור. עיקרון זה מנחה אותי ואת עובדי החטיבה המקצועית גם במשימותינו השוטפות האחרות.

לבסוף, אבקש להודות לעובדי החטיבה המקצועית על הכתיבה המרוכזת של תמציות החלטות המיסוי ולעובדי החטיבה המשפטית, על הסיוע בעריכת לקט התמציות.

בברכה,

גידי בר זכאי, רו"ח (משפטן)