



החטיבה המקצועית

החלטת מיסוי: 5236/14

תחום החלטת המיסוי: הקצאת אופציות לעובדים

הנושא: הקצאה לעובד לשעבר - החלטת מיסוי שאינה בהסכם

העובדות:

1. חברה פרטית תושבת ישראל (להלן: "החברה"), הקצתה במהלך השנים, אופציות רגילות למניותיה, בהתאם לתכנית הקצאה לפי הוראות סעיף 102 לפקודה (להלן: "תכנית האופציות"); לעובדיה, שאינם "בעלי שליטה" כהגדרת המונח בסעיף 102 לפקודה, במסגרת מסלול רווח הון בהקצאת באמצעות נאמן (להלן: "המסלול ההוני").
2. מר ישראל ישראלי (להלן "העובד לשעבר") שימש עובד בחברה החל משנת 2010 ועד לסיום עבודתו בסוף שנת 2012.
3. במהלך עבודתו התחייבה החברה להעניק לעובד לשעבר במספר מקרים אופציות למניות של החברה, מהם הוענקו בפועל 2,000 אופציות בלבד במסלול ההוני (להלן: "האופציות המקוריות").
4. בסופן של ההתדיינויות משפטיות בין העובד לשעבר לבין החברה ביחס לטענתו כי היה על החברה להקצות לו אופציות בהיקף גדול מהאופציות המקוריות, הגיעו הצדדים להסכם פשרה במסגרתו הוקצו לעובד לשעבר בסוף שנת 2013 (כשנה לאחר סיום עבודתו בחברה), 2,000 אופציות נוספות לרכישת מניות החברה, אשר הופקדו על ידי העובד לשעבר בחשבון נאמנות (להלן: "האופציות הנוספות"). יצוין, כי העובד לשעבר המיר את האופציות הנוספות למניות החברה בסמוך לקבלתן בפועל.

הבקשה:

מאחר שהקצאת האופציות הנוספות נבעה מהתחייבות החברה להקצאה שניתנה לעובד לשעבר עוד במהלך עבודתו בחברה, התבקש אישור כי יראו את הענקת האופציות הנוספות כאופציות שהוענקו במסגרת יחסי עובד מעביד ויקבע כי על האופציות הנוספות יחולו הוראות המסלול ההוני.

הסדר המס ותנאיו:

1. על הקצאת האופציות הנוספות לא יחולו הוראות סעיף 102 לפקודה אלא הוראות סעיף 3(ט) לפקודה, לפי העניין. לפיכך, אירוע המס יחול במועד המרת האופציות למניות החברה והכנסתו של העובד לשעבר במועד זה תסווג כהכנסת עבודה מכוח הוראות סעיף 2(2) לפקודה, והיא תהא חייבת



החטיבה המקצועית

במס בשיעור המס השולי הקבוע בסעיף 121 לפקודה. האמור לעיל נקבע, בין היתר, מהטעמים הבאים:

- 1.1. סעיף 102 לפקודה, חל על הענקות של מעביד לעובד. מכאן, שעל מנת להיכנס תחת הוראות סעיף זה ישנה חובה כי במועד ההקצאה, יחולו בין הניצע לבין החברה, יחסי עובד – מעביד. עמדה זו מוצאת את ביטוייה, בין היתר: (א) בכותרתו של חלק ה1 לפקודה: "הקצאת מניות לעובדים"; (ב) בהגדרה שבסעיף 102(א) לפקודה "הקצאת מניות באמצעות נאמן": "הקצאת מניות של חברה מעבידה לעובד"; וכן (ג) ברישה של סעיף 102(ב) לפקודה: "הכנסתו של עובד מהקצאת מניות". מכאן שניצעים אשר במועד הענקת אינם מתקיימים בינם לבין החברה יחסי עובד-מעביד, אינם יכולים ליהנות מהסדרי המס הקבועים בסעיף 102 לפקודה.
- 1.2. תכליתו של סעיף 102 לפקודה, בין היתר, הנה לחזק את הקשר בין העובד לחברה ושיתופו בהצלחת החברה, וזאת באמצעות הענקתו של חלק מהון החברה בה הוא עובד. הענקת הונית מקנה לעובד תמריץ נוסף לקדם את עסקי החברה ויצירת מוטיבציה להשגת יעדים לטווח ארוך. הסעיף אינו נועד לעודד עובדים לשעבר, אשר כבר אינם נוטלים חלק בפעילות החברה.
- 1.3. ככלל דירקטוריון החברה הנו האורגן אשר מוסמך להעניק מכשירים הוניים של החברה לעובדים (אלא אם האציל סמכות זו לוועדה מטעמו). כל הבטחה להענקתו, בין אם בעל פה ובין בכתב בחוזה העסקה או במסמך אחר, אינם מהווים הקצאה לעניין הוראות סעיף 102 לפקודה (הרחבה בנושא זה ניתן לראות בהנחיה מקצועית מיום 24.07.2012 - הפקדה בידי נאמן ע"פ סעיף 102 לפקודת מ"ה ובהנחיה מקצועית מיום 06.11.2012 - הפקדה בידי נאמן על פי סעיף 102 לפקודת מ"ה - הבהרה).
- 1.4. סעיף 102 לפקודה נועד כאמור להיות כלי בידי המעביד לתמרוץ העובדים תוך יצירת קשר בין העובד לחברה. בחירת מסלול המס והבחירה האם להקצות לעובד אופציות היא בידי של המעביד ולא העובד, כמו גם עמידה בתנאי של סעיף 102 של הפקדה האופציות במועד הקצאתן בידי נאמן. ברגע שהמעביד במהלך תקופת העבודה לא מצא לנכון לשכלל את הבטחתו לעובד לכדי הקצאה בפועל, כל ניצוי שיינתן, לרבות באמצעות הענקת מכשירים הוניים של החברה, לא יחולו עליו הוראות סעיף 102 לפקודה.
- 1.5. העובד ו/או העובד לשעבר בעצמו (ללא הסכמת החברה) אינו יכול להכניס עצמו לכותלי הוראות סעיף 102 בהקצאה באמצעות נאמן לפי החלטתו האישית. הבחירה נעשית על ידי החברה בלבד בכפוף להוראות סעיף 102 לפקודה.



החטיבה המקצועית

- 1.6. האופציות הוקצו בקשר ליחסי עובד ומעביד לאחר פרישתו של העובד לשעבר וסעיף 102 אינו נועד להוות מכשיר לתשלומים אגב פרישה או הסדרי פרישה בתשלום מס מופחת שבו המעביד נהנה והעובד לא חסר – מטרתו הבסיסית הנה תמרוץ עובדים, אשר עובדים בחברה והחברה חפצה כי ימשיכו לתרום לקידומה גם בעתיד.
2. כמו כן הודגש כי במידה שהעובד לשעבר יפנה למי מרשות המסים בעניין שבנידון, יביא לידיעתו את תוכן החלטה זו.