



## החטיבה המקצועית

**החלטת מיסוי: 5561/18**

**תחום החלטת המיסוי: הקצאת אופציות לעובדים**

**הנושא: החלפת מסלול המס לנותן שירותים - החלטת מיסוי שאינה בהסכם**

### העובדות:

1. חברה פרטית תושבת ישראל (להלן: "החברה"), הקצתה במהלך השנים, אופציות למניות רגילות, בהתאם לתכנית הקצאה לפי הוראות סעיף 102 לפקודה (להלן: "תכנית האופציות") לעובדיה, שאינם "בעלי שליטה" כהגדרת המונח בסעיף 102 לפקודה, במסגרת מסלול רווח הון בהקצאה באמצעות נאמן (להלן: "המסלול ההוני").
2. יחיד תושב ישראל שימש כנותן שירותים לחברה החל משנת 2016 (להלן: "נותן השירותים").
3. בתמורה לשירותים שניתנו על ידי נותן השירותים כאמור, העניקה לו החברה אופציות להמרה למניות רגילות של החברה לפי סעיף 3(ט)(1)(ב) לפקודה (להלן: "אופציות 3(ט)"). ההכנסה ממימוש אופציות 3(ט) אלו מסווגת כהכנסה ממשלח יד לפי סעיף 1(2) לפקודה וחייבת במס בשיעור המס השולי של נותן השירותים.
4. בשנת 2017 נותן השירותים החל לעבוד בחברה כשכיר.
5. האופציות שהוקצו בחברה הן תחת תכנית האופציות המסווגת על פי הכללים החשבונאיים כתכנית הונית (המסולקת במכשירים הוניים) על פי תקן ASC 718 (שלפני כן היה ידוע גם כתקן FAS123R) לפי כללי החשבונאות האמריקאים, על פי IFRS2 לפי התקינה הבין-לאומית ועל פי תקן 24 של המוסד לתקינה חשבונאית בישראל, ולא מסווגת כתכנית התחייבותית (המסולקת במזומנים), לרבות הענקת יחידות פנטום לעובדים.
6. בתכנית האופציות ו/או בכל חוזה התקשרות אחר עם נותן השירותים ו/או עובדים בחברה, לא קיימת האפשרות לבצע שימוש באופציות מסוג Put ו/או Call, לשם מימוש אופציות 102 הוני למניות רגילות שיוקצו מכוחן, למעט באישור מראש של המחלקה המקצועית של רשות המסים בתנאים שיקבעו.



## החטיבה המקצועית

### הבקשה:

לשנות את סיווג האופציות 3(ט) שהוקצו לנותן השירותים לאופציות במסלול ההוני על פי הוראות סעיף 102 לפקודה.

### תמצית הסדר המס ותנאיו:

על הקצאת אופציות 3(ט) תמשכנה לחול הוראות סעיף 3(ט) לפקודה, ולא הוראות סעיף 102 לפקודה. לפיכך, אירוע המס יחול במועד המרת האופציות למניות החברה והכנסתו של נותן השירותים במועד זה תסווג כהכנסה ממשלח יד מכוח הוראות סעיף 2(1) לפקודה ותהא חייבת במס בשיעור המס השולי הקבוע בסעיף 121 לפקודה וסעיף 121ב לפקודה. האמור לעיל נקבע, בין היתר, מהטעמים הבאים:

1. ככלל, סעיף 102 לפקודה, חל על הענקות של חברה מעבידה לעובד, לרבות לנושא משרה (כהגדרת המונחים בסעיף 102 לפקודה). מכאן, שעל מנת להיכנס תחת הוראות סעיף זה ישנה חובה כי יחולו בין הניצע לבין החברה המעבידה כבר במועד הענקה, יחסי עובד-מעביד, או לחילופין, שהניצע משמש כדירקטור בחברה. עמדה זו מוצאת את ביטוייה, בין היתר:
  - א. בכותרתו של חלק ה'1 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".לפיכך, ניצעים אשר כבר במועד הענקה אינם מתקיימים בינם לבין החברה יחסי עובד-מעביד או אשר אינם משמשים כדירקטורים בחברה, אינם יכולים בדיעבד ליהנות מהסדרי המס הקבועים בסעיף 102 לפקודה.
2. תכליתו של סעיף 102 לפקודה, בין היתר, הינה הקצאת תגמול הוני במטרה לחזק את הקי"ש בין עובדי החברה ונושאי המשרה שלה ושיתופם בהצלחתה, כחלק מהאורגנים הטבעיים הפנימיים שלה ולא בהענקת הטבות מס ביחסים שבין נותני שירותים או ספקים לבין החברה שלה הם נותנים שירותים עסקיים חיצוניים.