



1500 (25)
אוקטובר 2010

א.ג.נ,

הנדון: מיסוי הקצאות הוניות ליחיד הפועל באמצעות חברה

לאור ריבוי המקרים לאחרונה, בהם התאגדו יחידים כחבר בני אדם, מצאנו לנכון להביא בפניכם את סוגיית אי הבהירות בנוגע לדין החל בשל הקצאת אופציות לאותו יחיד, המכהן כנושא משרה בחברה המקצה, בנסיבות בהן הוא מעניק הלכה למעשה את שירותיו לחברה המקצה, באמצעות חברה שבבעלותו.

בהתאם לעמדת רשות המיסים, לא ניתן להקצות אופציות במסגרת הוראות סעיף 102 לפקודה, לעובד אשר התאגד כחברה ונותן את שירותיו באמצעותה. במקרים בהם נושא משרה בחר להתאגד כחברה, עמדת רשות המיסים הינה כי ההקצאה תתבצע לחברה (ולא לנושא המשרה) במסגרת הוראות סעיף 3(ט) לפקודה בלבד.

בנסיבות בהן היחיד החזיק באופציות ו/או מניות שהוקצו לו בהיותו בסטאטוס של יחיד (כשכיר או כנושא משרה), קיימת תחולה להוראות סעיף 102 לפקודה. יחד עם זאת, כאשר אותו יחיד מתאגד כחברה ועובר להעניק שירותיו באמצעות אותה החברה, עמדת רשות המיסים הינה כי על האופציות שתקופת ההבשלה (VESTING) שלהן טרם הסתיימה נכון למועד המעבר, לא יחולו הוראות סעיף 102 לפקודה כי אם הוראות סעיף 3(ט) לפקודה. לעניין אופציות שכבר היו בשלות (VESTING) נכון למועד ניתוק יחסי עובד-מעביד, ימשיכו לחול הוראות סעיף 102 לפקודה, ובלבד שיוותרו בידי הנאמן.

נראה אם כן, כי בהתאם לעמדת רשות המיסים, לפיה יחולו הוראות סעיף 3(ט) לפקודה (ולא סעיף 102 לפקודה), בנסיבות בהן האופציות יוקצו ליחיד עצמו ולא לחברה שבבעלותו, השלכות המס שיחולו הן במישור היחיד והן במישור החברה המקצה, הינן כדלקמן:

- בשונה מסעיף 102 לפקודה, בו אירוע המס ליחיד הינו במועד המכירה של המניות (או הוצאתן מן הנאמן, כמוקדם מבין השניים), אירוע המס תחת סעיף 3(ט) לפקודה יקום כבר במועד המרת האופציות למניות. זהו גם המועד בו תוטל על החברה המקצה חובת ניכוי המס במקור.
- שיעור המס שיחול על הכנסתו של היחיד ממימוש האופציות (כלומר המרתן למניות) הינו בהתאם לשיעור המס השולי (לרבות חבות בדמי ביטוח לאומי ומס בריאות), ולא 25% בלבד כפי שקובעות הוראות המסלול ההוני שבסעיף 102 לפקודה.
- בעוד שבמקרה ובו האופציות היו מוקצות תחת מסלול הכנסת עבודה שבסעיף 102 לפקודה, החברה המקצה היתה זכאית להוצאה לצרכי מס בגובה הכנסתו של היחיד במועד מכירת המניות (כלומר ההפרש שבין מחיר המכירה לבין תוספת המימוש), הרי שתחת סעיף 3(ט) לפקודה תוכל החברה המקצה ליהנות מהוצאה לצרכי מס רק בגובה ההוצאה שרשמה בדוחותיה הכספיים נכון למועד הקצאת האופציות¹.

¹ נראה אם כן כי במידה ומסלול המס שנבחר הינו המסלול ההוני, עמדה זו של רשות המיסים מזכה את החברה בהוצאה מסוימת לצרכי מס, על אף שבחברה במסלול ההוני.

נציין כי עמדה זו של רשות המסים אינה מקובלת על כלל בעלי המקצוע וככל הנראה תגיע להערכה שיפוטית.

יחד עם זאת, הנוקט בעמדה שונה מעמדת רשות המסים, רצוי וצריך לעדכן את הנאמן ואת פקיד השומה בדוח שיגיש (כל זאת עד קבלת הכרעה ברורה בבית המשפט).

נראה כי בכל הנוגע ליחיד אשר יכול היה להיכנס לתחולת סעיף 102 לפקודה (קרי, עובד או נושא משרה) אך בשל התאגדותו כחברה נכנס לתחולתו של סעיף 3(ט) לפקודה, ניתן יהא לקבל מרשות המסים, בהתקיים תנאים מסויימים, החלטת מסוי בהסכם לדחיית אירוע המס ממועד המרת האופציות למניות, כפי שקובע סעיף 3(ט) לפקודה, למועד מכירת המניות בפועל.

בכבוד רב,

הוכן בלשכת רואי חשבון בישראל באדיבות קוסט, פורר, גבאי את קסירר רו"ח