



## החטיבה המקצועית

**החלטת מיסוי: 3223/17**

**תחום החלטת המיסוי: הקצאת אופציות לעובדים**

**הנושא: תכנית "מניות נוספות" במסלול רווח הון שבסעיף 102 לפקודה - החלטת מיסוי בהסכם**

### העובדות:

1. חברה פרטית תושבת ישראל (להלן: "החברה"), הינה חברת בת של חברה ציבורית אשר אינה תושבת ישראל (להלן: "החברה המקצה").
2. החברה הגישה לאישורו של פקיד השומה, את תכנית התגמול הבין-לאומית של החברה המקצה עם הנספת הישראלית לתכנית התגמול של החברה המקצה (להלן: "התכנית"), אשר עונה על הוראות סעיף 102 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"), בהקצאה באמצעות נאמן במסלול רווח הון (להלן: "המסלול ההוני").
3. לתכנית מונה נאמן בהתאם להוראות סעיף 102 והכללים מכוחו (להלן: "הנאמן").
4. החברה המקצה מבקשת לעודד זיקה, תמרוץ וקשר בין עובדיה של החברה לרבות דירקטורים, שאינם בעלי שליטה כהגדרת המונח בסעיף 102 לפקודה (להלן: "העובדים"), לבין התפתחות והצלחת החברה והחברה המקצה, וזאת באמצעות תכנית "מניות נוספות" הקובעת שעובדים שיבחרו לרכוש מניות של החברה המקצה, מדי תקופה, במחיר שוק (להלן: "המניות הנרכשות"), תוקצה להם בנוסף זכות לקבלת מניות נוספות (להלן: "יחידות מניה"), אשר בכפוף להתקיימותם של תנאים מסוימים ובהם המשך יחסי עובד מעביד בין החברה לעובד (כמפורט להלן), תוקצה להם תחתן מניות של החברה המקצה, ואותן מניות תעבורנה לחזקת העובדים במועד עתידי ידוע מראש ללא תמורה בגינן (להלן: "תכנית המניות הנוספות").
5. כל יחידות המניות יופקדו במועד הקצאתן בידי הנאמן.
6. תנאי תכנית המניות הנוספות הן כדלקמן:
  - 6.1. כל עובד יחליט על סכום שיופרש מהשכר החודשי (נטו) לאחר ניכוי מס כדין אשר ישמש לרכישת מניות נרכשות של החברה המקצה בבורסה עבור העובד, בשווי שוק וללא כל הטבה (להלן: "המניות").
  - 6.2. החברה המקצה תעמיד לעובדים זכות לקבל במועד עתידי מניות של החברה המקצה, בכמות שתשקף את כמות המניות שרכש העובד במחיר השוק, בכפוף לחלוף תקופת זמן כפי שתקבע מראש, במהלכה על העובד להמשיך להיות מועסק על ידי החברה (להלן: "תקופת הבשלה").
  - 6.3. במקרה שבו העובד ימכור מניות במהלך תקופת הבשלה של יחידות המניה, כי אז תפקענה באופן מידי כמות יחידות מניה הזוהה לכמות המניות שנמכרה כאמור.
  - 6.4. יחידות המניה אינן מזכות את העובד לזכויות משפטיות כגון זכויות הצבעה, זכות לקבלת דיבידנד. זכויות משפטיות אלו יעמדו לעובד ביחס ליחידות המניה רק עם הקצאת המניות תחתן, בחלוף תקופת הבשלה.
  - 6.5. יחידות המניה תהיינה כפופות להתאמות (להלן: "מנגנוני התאמה") כך שבמקרה של (א) איחוד (reverse stock split) או פיצול (stock split) של הון המניות של החברה המקצה; (ב) חלוקת מניות הטבה (bonus issue); (ג) הנפקת זכויות (rights issue), יותאם מספר יחידות המניה, כך שמספר המניות שיוקצו תחתן, יגדל או יקטן בהתאמה.

7. במועד רכישת המניות דירקטוריון החברה המקצה או מי שהסמכות הואצלה אליו על ידי דירקטוריון החברה המקצה, מחליט על הקצאת יחידות המניה, ומודיעים לעובד על הכמות, תקופת ההבשלה וכל התנאים המלאים ונותנים בידיו הסכם הקצאה. באותו מועד מדווחים על ההקצאה לנאמן.
8. בתכנית ו/או בכל חוזה התקשרות אחר עם העובדים, לא קיימת האפשרות כי מימוש המניות שיתקבלו או יחידות המניה שהוקצו מכוח התכנית, יעשה באמצעות שימוש באופציות מסוג Put ו/או Call, למעט באישור מראש של המחלקה המקצועית של רשות המסים בתנאים שיקבעו.
9. יובהר כי המניות שיקבלו העובדים ויחידות המניה אשר הוקצו להם, הן תחת תכנית המסווגת לצרכים חשבונאיים כתכנית הונית (המסולקת במכשירים הוניים) על פי ASC718 לפי כללי החשבונאות האמריקאים (שלפני כן היה ידוע גם כתקן FAS123R), על פי IFRS2 לפי התקינה הבין-לאומית ועל פי תקן 24 של המוסד לתקינה חשבונאית בישראל, ולא מסווגת כתוכנית התחייבותית (המסולקת במזומנים), לרבות הענקת יחידות פנטום לעובדים.

### הבקשה:

קביעת הסדר מס ביחס להקצאות בתכנית המניות הנוספות מושא החלטת מיסוי זו.

### תמצית הסדר המס ותנאיו:

1. ביחס למניות אשר נרכשו כמתואר בסעיף 3.1 לעיל, הרי שעל סכום ההפרש שבין שער הסגירה של מנית החברה ביום הרכישה לבין מחיר הרכישה של המניות הנרכשות במועד רכישתן (ככל שיהיה), כשהוא מוכפל במספר המניות הנרכשות כאמור (להלן: "שווי ההטבה במניות הרכישה"), יחויב העובד במס, במועד בו נרכשו המניות הנרכשות כמתואר בסעיף 3.1 לעיל, כהכנסת עבודה לפי סעיף 212 לפקודה, והחברה תנכה את המס משווי ההטבה במניות הנרכשות, כנדרש בסעיף 9(ה) לכללים. ניכוי המס במקור יהא בהתאם להוראות תקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה ותשלום מס מעסיקים), התשנ"ג-1993 (להלן: "התקנות"). יובהר כי במועד מכירת המניות הנרכשות בפועל, יחויב העובד על הכנסתו ממכירתן בהתאם להוראות חלק ה' לפקודה והחברה ו/או החברה המקצה יהיו פטורים מחובת ניכוי מס במקור וחובת תשלום המס תחול על העובד בלבד, ויראו את שער המניה של החברה המקצה בסוף יום המסחר במועד הרכישה (להלן: "שער המניה") ואת מועד רכישתן, כמחירן המקורי של המניות הנרכשות ויום רכישתן, בהתאמה.
2. הקצאת יחידות המניה תסווגנה כהקצאת אופציות לכל דבר ועניין ויחולו לגביה הוראות סעיף 102 לפקודה והכללים מכוחו לפי העניין. יראו את מועד הקצאת יחידות המניה כ"מועד ההקצאה" כמשמעותו בסעיף 102 לפקודה, לרבות לעניין תום התקופה כהגדרתה בסעיף 102 לפקודה (להלן: "תום התקופה") וחישוב שווי ההטבה הפירוטי שבסעיף 102(ב)(3) לפקודה.
3. סכום השווה דיבידנד (dividend equivalent), אם וכאשר יתקבל בגין יחידות המניה עד תום תקופת ההבשלה של יחידות המניה, יועבר במועד חלוקתו לידי הנאמן ו/או החברה, לפי העניין, והוא יסווג כהכנסת עבודה בידי העובד במועד האמור, והנאמן ו/או החברה ינכו ממנו מס במקור בהתאם לאמור בכללים מכוח סעיף 102 לפקודה, או בהתאם לאישור ניכוי מס במקור תקף אחר מפקיד השומה, לפי העניין.

4. ביחס ליישום מנגנוני ההתאמה כמפורט בסעיף 6.5 לעיל, ככלל, שינוי בכמות יחידות המניה כתוצאה מיישום מנגנוני ההתאמה, כשלעצמו, ללא שינוי בשאר תנאי ההקצאה ו/או ברווח הטמון ביחידות המניה, לא יהווה הפרה של כללי התכנית או יעמיד אירוע מס במישור העובדים ו/או במישור החברה ולא יביא לשינוי במרכיב הפירוטי המקורי תחת סעיף 102(ב)(3) לפקודה והסדרי המס ושיעורי המס בהתאם להוראות סעיף 102(ב) לפקודה אשר חלו על יחידות המניה טרם יישום מנגנוני ההתאמה, ימשיכו לחול על יחידות המניה והמניות התואמות מכוחן לאחר ביצוע ההתאמות כאמור, לרבות לעניין "תום התקופה" אשר ימנה ממועד ההקצאה המקורי של יחידות המניה.
5. על אף האמור בסעיף 4 לעיל יובהר כי במידה שכתוצאה מיישום מנגנוני ההתאמה, יוקצו לעובדים מספר זכויות השונה מהמספר אשר אמור להתקבל מיישום מנגנוני ההתאמה, כך ששווי הזכויות בידי העובדים לאחר השימוש במנגנוני ההתאמה משקף שווי כלכלי גבוה יותר, יראו באותו מספר חורג כהענקה חדשה לכל דבר ועניין, לרבות לעניין "תום התקופה" וחישוב שווי ההטבה הפירוטי כמשמעותם בסעיף 102 לפקודה, לפי העניין.
6. כמו כן, במסגרת החלטת המיסוי, נקבעו הוראות והתניות אופרטיביות ליישום החלטת המיסוי וכן הוראות ספציפיות לעניין החברה והנאמן כגון: ביאורים בדוחות הכספיים ובדוחות התאמה למס, אישור מצגי החברה ומכתב אישור של החברה להסכמתה לתנאי החלטת מיסוי זו וכן הוראות במקרה של הפרה.