



החטיבה המקצועית

החלטת מיסוי: 3269/16

תחום החלטת המיסוי: הקצאת אופציות לעובדים

הנושא: אופציית רכש ומכר בחברה פרטית - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה פרטית זרה (להלן: "החברה האם"), אשר מחזיקה בחברות פרטיות תושבות ישראל (להלן: "חברות הבנות"), אימצה תכנית תגמול להקצאת מניות (להלן: "תכנית ההקצאה"), ובכוונתה להקצות מכוח תכנית ההקצאה, לעובדי חברות הבנות, שאינם "בעלי שליטה" כהגדרת המונח בסעיף 102 לפקודה (להלן: "העובדים"), מניות בהקצאה באמצעות נאמן במסלול רווח הון בהתאם להוראות סעיף 102(ב)(2) לפקודה (להלן: "מניות 102 הוני").
2. מניות 102 הוני המוקצות לעובדים, הינן מניות בחברה פרטית אשר כפופות, בין היתר, להסכמי בעלי מניות. לפיכך, ובהתאם להסכם בעלי המניות של החברה האם, כל עוד מניות החברה אינה רשומות למסחר בבורסה, קמה לבעל השליטה בחברה האם (להלן: "בעל המניות"), אופציית רכש לפיה, בעת סיום יחסי עובד-מעביד בין העובד לבין החברה (להלן: "סיום היחסים"), יוכל בעל המניות לרכוש מהעובד במחיר שוק את מניות 102 הוני שברשותו, כולן או חלקן (להלן: "אופציית רכש"), וזאת בתוך 3 חודשים ממועד סיום היחסים.
3. כמו כן, במקרה שסיום היחסים הינו בשל מחלה קשה, נכות או מוות, אזי בהתאם להסכם בעלי המניות ובכפוף לו, כל עוד מניות החברה אינן רשומות למסחר בבורסה, קמה לעובד אופציה למכור לחברות אחרות בקבוצה, את מלוא המניות 102 הוני למשך תקופה של 3 חודשים (להלן: "אופציית מכר").
4. יובהר כי הזכויות העודפת (אופציית הרכש ו/או אופציית המכר) אינן משנות את סיווג תכנית ההקצאה לצרכים חשבונאיים, והתכנית תמשיך להיות מסווגת כתוכנית הונית (המסולקת במכשירים הוניים) על פי ASC718 לפי כללי החשבונאות האמריקאים, על פי IFRS2 לפי התקנה הבין-לאומית ועל פי תקן 24 של המוסד לתקנה חשבונאית בישראל, ולא מסווגת כתוכנית התחייבותית (המסולקת במזומנים), לרבות הענקת יחידות פנטום לעובדים.

הבקשה:

לאור היות האופציה זכות למניה בחברה שמניותיה אינן רשומות למסחר בבורסה ולא צפוי כי תרשמנה למסחר בשנים הקרובות, ומאחר שבעלי המניות בחברה מחד מעוניינים להעניק לעובד אופציות למניות, אשר תהינה ניתנות למימוש ומאידך אינם מעוניינים לאפשר לעובד למכור את מניות החברה לידי בעל מניות זר, התבקש אישור כי לא יראו באופציית הרכש ו/או באופציית המכר כהפרה של הוראות מסלול רווח הון שבסעיף 102 לפקודה וכי יחולו על המניות 102 הוני הוראות מסלול רווח הון שבסעיף 102 לפקודה והכללים מכוחן.

תמצית הסדר המס ותנאיו:

- בכפוף לנכונות ושלמות העובדות כפי שהוצגו בפרק העובדות לעיל, אושר כדלקמן:
1. ככלל, במידה ואופציית הרכש ו/או אופציית המכר תעמודנה בתנאים שפורטו בפרק העובדות, הרי שמתן אופציית הרכש ו/או אופציית המכר לא תהווה כהפרת הוראות סעיף 102 לפקודה והכללים מכוחו

המתייחסים להקצאה באמצעות נאמן, כך שבמועד מימוש, כהגדרת המונח בסעיף 102 לפקודה, של המניות אשר הוקצו מכוח תכנית ההקצאה (להלן: "**מועד המימוש**"), יחולו הוראות סעיף 102(ב) או סעיף 102(ב)(4) לפקודה, לפי העניין.

2. יחד עם זאת, במקרה בו יבוצע מימוש המניות 102 הוני נשוא החלטת המימון באמצעות אופציית הרכש ו/או אופציית המכר, הרי שיחולו במימוש זה הוראות סעיף 102(ב)(2) לפקודה, בכפוף לעמידה בתנאים המפורטים להלן בלבד:

2.1. מימוש אופציית הרכש ו/או אופציית המכר תהיה בשל עזיבת העובד את החברות הבנות.

2.2. יחסי העבודה בין העובד לבין החברות הבנות ו/או חברת האם, הסתיימו באופן סופי ומוחלט, במישרין ו/או בעקיפין. לעניין זה "**מוחלטים**" לרבות אי המשך התקשרות במסגרת נתינת שירותים או באמצעות צד קרוב, כמשמעות המונח בסעיף 88 לפקודה.

2.3. מימוש אופציית הרכש ו/או אופציית המכר יתאפשר רק במידה ובאותו מועד מניות החברה האם טרם נרשמו למסחר.

2.4. תוספת המימוש שנקבעה באופציות הינה בהתאם לשווי החברה בידוע במועד ההענקה.

2.5. תמורת מכירת המניות על פי אופציית הרכש ו/או אופציית המכר תחושב בגובה שווי השוק של החברה האם, כמשמעות המונח בסעיף 85 לפקודה, במועד מימוש אופציית הרכש ו/או אופציית המכר, אשר יקבע על ידי מעריך שווי חיצוני (להלן: "**תמורת המכירה**", "**המעריך**"). בקביעת שווי השוק של החברה האם על ידי המעריך, יובאו בחשבון כל המרכיבים הכלכליים והעסקיים של הרלוונטיים למועד ביצוע הערכת השווי, ובכלל זה תזרים המזומנים של החברה והתחייבויותיה, יכולתה של החברה האם לתפקד כיחידה עצמית וכעסק חי והאיתנות הפיננסית של החברה האם.

3. לעניין סעיף 2.4 לעיל, הרי שאי עמידה בו לא תפסול את האפשרות שיראו את המכירה תחת הוראות סעיף 102(ב)(2) לפקודה, או את המימוש באמצעות אופציית הרכש או אופציית המכר, אלא במועד המימוש, תמורת המכירה תחולק לשני חלקים כדלקמן:

3.1. החלק הראשון יהא שווה לפער שבין שווי שוק מנית החברה האם במועד ההקצאה לבין תוספת המימוש הנקובה באופציות, מוכפל בכל כמות המניות 102 הוני שהוקצו לעובד. חלק זה יחשב כהכנסת עבודה מכוח סעיף 2(2) לפקודה ויתחייב במס במועד המימוש בשיעורי המס הקבועים בסעיף 121 לפקודה (להלן: "**המרכיב הפירותי**").

3.2. החלק השני יהא סך שווי ההטבה המחושב בניכוי המרכיב הפירותי. חלק זה ימוסה על פי שיעור המס הקבוע בסעיף 102(ב)(2) לפקודה (להלן: "**המרכיב ההוני**").

4. מובן, וככל שבמועד מימוש המניות 102 הוני באמצעות אופציית הרכש ו/או אופציית המכר, התמורה שתשולם לעובד תהא גבוהה משווי השוק של החברה האם באותו מועד כפי שייקבע על ידי המעריך, יתחייב הפער שבין התמורה בפועל לבין שווי השוק כאמור, כהכנסת עבודה, מכוח סעיף 2(2) לפקודה.

5. למען הסר הספק יובהר כי מימוש מניות 102 הוני באמצעות אופציית הרכש ו/או אופציית המכר שלא בהתאם לסעיף 2 לפרק ההחלטה לעיל, תסווג כמימוש של הקצאה שלא באמצעות נאמן ויחולו הוראות סעיף 102(ג) לפקודה לכל דבר ועניין.

6. החברות הבנות לא ידרשו כל הוצאה, למעט בכפוף להוראות סעיף 102(ד) לפקודה לרבות ביחס לגובה המרכיב הפירותי שנוקף כאמור לעובד כהכנסה בסעיף 3.1 לפרק ההחלטה לעיל, והכול בשנת המס שבה נוכה המס בשל הכנסת העובד והועבר לפקיד השומה.

7. 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.