



ג' אב תשפ"ה
28 יולי 2025

נייר עמדה מקצועי מספר 05/2025 – רשות המיסים
בתחומים: אופציות לעובדים; מיסוי בין לאומי
בנושא: מס נוסף

רקע כללי

1. סעיף 121ב לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א/1961 (להלן: "הפקודה") שכותרתו: "מס על הכנסות גבוהות" קובע שתי הוראות כדלקמן:

א. החל מיום 1 בינואר, 2013 על פי סעיף 121ב(א) לפקודה, מוטל מס נוסף בשיעור 3% על חלק מהכנסתו החייבת של יחיד בשנת המס אשר עלתה על התקרה (להלן: "התקרה") הנקובה בסעיף (נכון לשנת המס 2025 סך של 721,560 ₪). ההכנסה חייבת שחל עליה הסעיף והיא מתחייבת במס על הכנסות גבוהות, כוללת הכנסה חייבת מכל מקורות ההכנסה שבפקודה, ובכלל זה הכנסה מכלל המקורות המנויים בסעיפים 2 ו-3 לפקודה, וכן רווח הון כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה ומס שבח כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 (למעט סכום אינפלציוני ושבח מדירת מגורים בכפוף לתקרה) (להלן: "מס נוסף גלובלי").

ב. החל מיום 1 בינואר, 2025 על פי סעיף 121ב(א) לפקודה, יוטל מס נוסף, מעבר למס הנוסף המפורט בסעיף 121ב(א) לפקודה, מס נוסף בשיעור של 2% על יחיד אשר הכנסתו חייבת בשנת המס ממקורות הוניים עלתה על התקרה (להלן: "מס נוסף פסיבי הוני"). הכנסה חייבת ממקור הוני ממקור הוני מוגדרת בסעיף 121ב(ה) כהכנסה חייבת למעט הכנסה לפי סעיפים 12(1) או 2(2) ולמעט הכנסה מיגיעה אישית שאינה הכנסה ממקורות 12(1) ו- 2(2) לפקודה.

2. שאלות בדבר תחולתו של המס הנוסף הפסיבי ההוני, יכול ויתעוררו במקרים בהם סיווג ההכנסה אינו ברור. נייר עמדה זה בא להבהיר את עמדת רשות המיסים ביחס לסיווג הכנסה לצורך הטלת המס על הכנסות גבוהות במקרה של הכנסה מאופציות לעובדים ודמי הצלחה לשותף הכללי בקרן השקעות.

אופציות לעובדים

3. מקום שבו מתקבלים בידי העובד תקבולים שהם נוסף על משכורתו החודשית הרגילה, יש ונדרש לבחון האם מדובר בהכנסה החוסה תחת חלק ב לפקודה, או שמא מדובר בהכנסה שחלים עליה הוראות פרק ה' לפקודה או הוראות חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963.



4. סעיף 102 לפקודה (להלן: "סעיף 102") וכללי מס הכנסה (הקלות מס בהקצאת מניות לעובדים) (תיקון), התשפ"ד/2024 מכוחו (להלן: "הכללים"), קובעים את אופן המיסוי והדיווח בעת מימוש מניה שהוקצתה לעובד כהגדרתם בסעיף 102(א) לפקודה (להלן: "עובד").
5. במסגרת סעיף 102(ב) לפקודה (לגבי הקצאת מניות באמצעות נאמן) וסעיף 102(ג) לפקודה (לגבי הקצאת מניות שאינה באמצעות נאמן), נקבע סיווגה של ההכנסה בידי העובד כהכנסה לפי סעיף 102(1) לפקודה או 102(2) לפקודה לפי העניין, או כרווח הון בשיעור של 25%. בד בבד, במסגרת הכללים נקבעו הוראות כיצד על הנאמן ו/או המעביד לנכות את המס במקור וכיצד על הנאמן ו/או המעביד לדווח על אותם מימושים.
6. יובהר, כי במועד המימוש, כהגדרתו בסעיף 102 לפקודה, יוטל מס נוסף פסיבי הוני על רכיב רווח ההון לפי סעיף 102 במסלול הקצאה באמצעות נאמן, קרי – סעיפים 102(ב) לפקודה, ו- 102(3) לפקודה בגין החלק המסווג כרווח הון, לפי העניין. ברם, המס נוסף פסיבי הוני, לא יוטל על הרכיב הפירותי לפי סעיף 102, קרי – סעיפים 102(ב) לפקודה, 102(3) לפקודה בגין החלק שמסווג כפירותי, 102(4) לפקודה, 102(ג) לפקודה ו- 102(2) לפקודה, לפי העניין.
7. למען הסר ספק, המס הנוסף הגלובלי והמס הנוסף הפסיבי הוני אינו ניתן לפריסה ביחס להכנסות שחל עליהן סעיף 102 לפקודה, ולכן הוא יחול במלואו במועד המימוש כהגדרתו בסעיף 102 לפקודה.

דמי הצלחה

8. הכנסותיו של משתתף ברווחיה של שותפות, אשר להם הוא זכאי שלא מכוח כספים שהושקעו על ידו בשותפות (להלן: "הכנסות מדמי הצלחה"), נחשבים כהכנסה ממקורות 102(1) או 102(2) בידיו מאחר והם משולמים, למשתתף כאמור, בתמורה לחלקו בפעילות השותפות.
9. על כן מובהר כי המס הנוסף הגלובלי חל על יחידים תושבי ישראל, בגין הכנסות מדמי הצלחה. עם זאת, המס הנוסף הפאסיבי ההוני אינו חל על היחידים, תושבי ישראל, בגין הכנסות מדמי הצלחה, הואיל והכנסות מדמי הצלחה מסווגות כהכנסה ממקורות 102(1) או 102(2), כאמור לעיל.
10. האמור בסעיפים 7 ו- 8 לעיל, חל גם באשר למשתתפים אשר זכאים להכנסות מדמי הצלחה המתקבלים מקרנות השקעה, אשר נקבע לגביהם באישורים הניתנים מכוח סעיף 16א לפקודה, כי יחול ההסדר שנקבע בין נציבות מס הכנסה לקרנות הון סיכון מיום 06/04/2003 (להלן: "ההסדר"). ההסדר כולל את אופן חישוב שיעור המס שיחול על הכנסות מדמי הצלחה למשתתפים הישראלים בשותף הכללי, אולם שיעור המס הקבוע בהסדר אינו כולל את החבות במס יסף. המס הנוסף לגבי הכנסות מדמי הצלחה על פי ההסדר יחול במועד המימוש הקבוע כהגדרתו בהסדר, קרי מועד קבלת הרווחים בפועל על ידי המשתתף בהסדר.



הוראות נוספות

11. יודגש ומבלי לגרוע מן האמור לעיל, כי המס הנוסף הגלובלי חל ביחס לכל ההכנסות של היחיד, הן אלו המסווגות הכנסות הוניות, והן אלו המסווגות כהכנסה שאינן הכנסות הוניות.
12. יובהר, האמור בנייר עמדה זה מתייחס רק להיבט מס נוסף ואין בנייר עמדה זה משום קביעת עמדה בנוגע לעניינים אחרים הנוגעים לסיווג ההכנסות החריגות או החד-פעמיות, בין שמקורן בסעיף 102 ובין שמקורן אחר.
13. בכל שאלה או בעיה המתעוררת מיישום הוראותיו של נייר עמדה זה, ניתן לפנות לחטיבה המקצועית ברשות המסים .

בברכה,

רשות המיסים בישראל