

מיסוי בין-לאומי

מיסוי עובד על הקצאת אופציות במקרה של ניתוק תושבות

מאת: רו"ח (עו"ד) גדי אלימי ורו"ח (משפטן) אייל סנדו

נתייחס להוראות המיסוי השונות החלות במקרה המתואר:

על פי סעיף 102 לפקודה, במסלול רווח ההון ממוסה שווי ההטבה (במקרה הנדון 700) כרווח הון בשיעור מס של 25%. מועד אירוע המס בענייננו הוא כעיקרון מועד מכירת המניות על ידי הנאמן.

סעיף 100א לפקודה (מס יציאה) קובע אירוע של מכירה רעיונית ביום ניתוק תושבות ישראלית של אדם. ואולם, אם לא דווח ושולם המס באותו מועד (של ניתוק התושבות) אזי רואים באותו אדם כמי שביקש לדחות את תשלום המס, ובמועד המכירה בפועל יחולק רווח ההון באופן ליניארי, יחסית למספר השנים שבהן היה תושב ישראל ומספר השנים שבהן היה תושב חוץ.

על פי עמדת רשות המסים, במועד מכירת המניות על ידי הנאמן חייב העובד במס בשיעור 25% בגין מלוא שווי ההטבה

מקרים שבהם מעסיקים מקצים לעובדים מניות או אופציות, ולאחר מכן אותם עובדים מבצעים Relocation למדינת יעד אחרת - שכחים למדיי. השילוב בין ההוראות בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") ובאמנות המס, המסדירות את נושא מיסוי ההכנסות מהקצאת מניות וכן את נושא המיסוי לנוכח שינוי תושבות, מעלה שאלות וטיעונים מגוונים.

להמחשת הדיון, להלן דוגמה פשוטה: ביום 1.1.2005 הוענקו לעובד מניות ששוויין 100 במסלול רווח הון לפי סעיף 102 לפקודה, כאשר תקופת החסימה שנקבעה לאותן מניות היא שלוש שנים. ביום 1.1.2008 עבר העובד להתגורר במדינת חוץ לצורכי עבודה בחברה קשורה (לצורך הדיון נניח שבמועד זה ניתק העובד את תושבותו הישראלית). במועד הניתוק כאמור היה שווי המניות 200. ביום 1.1.2012 מכר הנאמן את המניות לבקשת העובד, בשוויין באותו מועד - 800. להלן

הכנסת העובד כרווח הון. יוער כי בהלכת **חגי כץ** (עמ"ה 1172/02) נקבע סיווגן של הכנסות מממוש אופציות לפי סעיף 102 לפקודה כנוסחו לפני תיקון 132 לפקודה **ברוח הון**, אף על פי שהמונח "רווח הון" לא צוין מפורשות במילות הסעיף.

2. סעיף 100א לפקודה חל מפורשות גם על מניות ואופציות שהוענקו לפי סעיף 102 לפקודה, ויישומו של סעיף 100א לפקודה על המקרה המתואר מקבל משנה תוקף ככל שמדובר במסלול רווח הון.

3. סעיף 102(ו) לפקודה מתייחס למצבים מסוימים שבהם שיעור המס אשר יחול על חלק הרווח החייב לפי הוראות סעיף 100א לפקודה (המתבסס על חלוקה ליניארית של התקופות עד המימוש, ולא עד מועד סיום ה-Vesting), יהיה שיעור המס השולי ולא שיעור המס החל על רווח הון (המקרה הנדון אינו בין אותם מקרים), ומכאן אפשר ללמוד שהייתה כוונה ברורה להחיל את הוראות סעיף 100א לפקודה על המקרה הנדון, הן בהיבט אופן חלוקת הרווח והן בהיבט שיעור המס החל.

4. פרשנות זו עלולה להביא למצב של כפל מס, בייחוד לעניין עליית הערך ממועד הניתוק, ככל שרשות המסים במדינת היעד לא תביא בחשבון את המס הישראלי אשר שולם על חלק זה של שווי ההטבה (אם מדובר במדינת אמנה, אזי יהיה צורך לפתור בעיה זו במסגרת הליכי הסכמה הדדית).

שנצמחה, וזאת משום שבמועד יציאתו של העובד וניתוק התושבות הסתיימה תקופת החסימה (Vesting) בשל אותן מניות, אף על פי שעליית הערך נבעה ברובה לאחר יום הניתוק (600 מתוך 700). עמדה זו מבוססת על פרשנות ארגון ה-OECD בנושא, שלפיה חלוקת ההכנסה ממניות לעובדים או תוכניות דומות בין מדינות תתבסס על תקופת החסימה (Vesting) של המניות, ביחס לתקופות התושבות השונות.

עמדה זו קיבלה ביטוי אף בכמה החלטות מיסוי שתמציתן פורסמה (ראה החלטת מיסוי 2514/11). יצוין כי רשות המסים מיישמת גישה זו גם במקרים של הגעת עולה או תושב חוזר לישראל עם אופציות ומניות שקיבל בעבור עבודתו בחו"ל בעת היותו תושב חוץ (ראה החלטות מיסוי 27/07 ו-61/06). נוסף כי רשות המסים אימצה את גישת ה-Vesting עוד בטרם נוסף סעיף 100א לפקודה בתיקון 132 לפקודה (ראה המלצות ועדת פסיקה מס' 5), אולם דווקא חוזר מס הכנסה מס' 3/2003, שיצא בעקבות שינוי סעיף 102 לפקודה בתיקון 132, התייחס מפורשות לתחולתו של סעיף 100א לפקודה על מניות לפי סעיף 102 לפקודה.

עמדת רשות המסים במקרה זה אינה נקייה מספקות או מטענות נגד, ועלולה להערים קשיים כמפורט להלן:

1. מיסוי הרווח האמור לפי Vesting מתבסס על סיווגה של ההכנסה האמורה כהכנסת עבודה אשר הופקה לאורך תקופת החסימה. ואולם, סעיף 102 לפקודה קובע מפורשות שיראו את

5. כמו כן, כאשר מדובר במדינת אמנה עלולה להתעורר טענה מצד אותה מדינה זרה כי הרווח מממוש המניות פטור בישראל, מכוח הוראות האמנה בעניין מיסוי רווח הון. לעניין זה יצוין כי באמנות החדשות עם מדינות אחרות שעליהן חותמת מדינת ישראל, דוגמת דנמרק ומלטה, קיימת התייחסות לתחולתו של סעיף 100א לפקודה וזכותה של המדינה הרלוונטית למסות חלק מרווח ההון שנצמח עד מועד היציאה. נשאלת השאלה אם תוכל רשות המסים ליישם הוראות סעיף זה באמנה, אם לפי פרשנותה כאמור לעיל היא אינה מיישמת את מנגנון החלוקה הליניארי הקבוע בסעיף 100א לפקודה.
6. לכאורה, אפשר היה למכור את המניות ביום ניתוק התושבות ולהתמסות בשיעור 25% רק על עליית הערך שעד מועד ניתוק התושבות, או למצער לבקש שיראו ביום הניתוק מימוש לעניין סעיף 102 לפקודה. ואולם לא תמיד מתאפשר הסדר זה, בעיקר כאשר המניות עדיין חסומות ביום ניתוק התושבות (ובכל מקרה, אם היה מימוש טרם עברה תקופת ההחזקה הנדרשת לפי סעיף 102 לפקודה, אזי שיעור המס החל יהא שיעור המס השולי).



חשב"מ
מיידע עסקי HPS

"נטו+" עוקב אחר השינויים התכופים במשפט העבודה ויחסי העבודה ומביא לך את כל החידושים והעידוכונים בדיני עבודה ובביטוח לאומי, בשכר ובמיסוי.

נטו+
נענה מלאה לך

חשב"מ HPS מיידע. כל התמיכה. כל הזמן.

www.hashavim.co.il sales@hashavim.co.il 1-800-800-166