



החטיבה המקצועית

החלטת מיסוי: 6539/17

תחום החלטת המיסוי: הקצאת אופציות לעובדים

הנושא: מיסוי אופציות ויחידות השתתפות למניה לעובדים בניוד (Relocation) - החלטת

מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל אשר מניותיה רשומות למסחר בבורסת NASDAQ שבארה"ב (להלן: "החברה").
2. לחברה תכנית הקצאה בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") אשר הוגשה לאישורו של פקיד שומה כנדרש (להלן: "התכנית").
3. במהלך השנים הקצתה החברה מכוח התכנית, אופציות ויחידות השתתפות למניה מסוג Restricted Stock Units (להלן יחדיו: "האופציות"), לעובדים ולנושאי משרה בחברה, שאינם בעלי שליטה כהגדרת המונח בסעיף 102 לפקודה, בהקצאה באמצעות נאמן בהתאם להוראות מסלול רווח הון שבסעיף 102 לפקודה (להלן: "המסלול ההוני", "אופציות 102 הוני" בהתאמה).
4. כל האופציות הופקדו במועד הקצאתן בידי הנאמן כמשמעותו בסעיף 102 לפקודה (להלן: "הנאמן").
5. החברה הינה כאמור חברה גלובלית אשר לה חברות בנות ברחבי העולם (להלן: "חברות בנות") (החברה וחברות הבנות תיקראנה יחדיו להלן: "חברות הקבוצה"). לחברה עובדים אשר הוקצו להם האופציות בהיותם מועסקים באחת מחברות הקבוצה במדינה כלשהיא, ואשר במהלך העסקתם עברו לעבוד בחברה אחרת במדינה שונה. כך למשל, ישנם עובדים המחזיקים באופציות אשר ניתנו להם בהיותם מועסקים בחברה בישראל, ועברו לעבוד בחברות הקבוצה שאינן תושבות ישראל. כמו כן, חלק מהעובדים של החברה כיום, קיבלו את האופציות כאשר עבדו מחוץ לישראל בחברות הקבוצה שאינן תושבות ישראל. העובדים המוזכרים בסעיף זה יקראו להלן: "עובדי רילוקיישן".

הבקשה:

לאשר כי על האופציות שניתנו לעובדי רילוקיישן (הן היוצאים מישראלים הן השבים לישראל) יחולו הוראות סעיף 102 לפקודה, וכי חבות המס בישראל תיקבע בהתאם לתקופת ההבשלה של האופציות שאירעה בישראל.

תמצית הסדר המס ותנאיו:

1. **לגבי עובדים היוצאים מישראל:** חלק ההכנסה ממימוש האופציות שהוקצו לעובדי הרילוקיישן בהיותם מועסקים בחברה, יקבע כדלקמן: שווי ההכנסה כשהוא מוכפל במספר הימים שמיום הקצאת האופציות (או מיום תחילת תקופת ההבשלה, כמוקדם מהשניים) ועד ליום העזיבה של עובד הרילוקיישן את ישראל, מחולק במספר הימים שמיום ההקצאה (או מיום תחילת תקופת ההבשלה, כמוקדם מהשניים) ועד לתום תקופת ההבשלה של האופציות (להלן: "הרווח הישראלי").

2. בגין הרווח הישראלי לא יינתנו כל הקלה, קיזוז או פטור לרבות מכוח סעיפים 14 ו/או 97(ב) לפקודה, לא יינתן כל זיכוי, לרבות זיכוי בגין מסי חוץ כמשמעותו בחלק י' פרק שלישי לפקודה, ולא יינתן כל ניכוי בגינו, למעט ניכוי הוצאות מכירה.
3. במועד המימוש, כהגדרת המונח בסעיף 102(א) לפקודה, החברה ו/או הנאמן ינכו לעובד הרילוקיישן מס מהרווח הישראלי, ובנוסף, ינכו באותו מועד מס מיתרת הרווח, קרי - סך הרווח שנצמח לעובד הרילוקיישן במועד המימוש, בניכוי הרווח הישראלי (להלן: "יתרת הרווח"), כשמסכום יתרת הרווח יזוכו מסי החוץ ששולמו בגין יתרת רווח זו בלבד. למען הסר ספק, לא יינתן עודף זיכוי בגין מיסי חוץ החלים על יתרת הרווח. לעניין זה יחולו ההגדרות לרבות הגדרת "מועד מימוש" והתנאים שבסעיף 102 לפקודה.
4. החברה ו/או הנאמן יעבירו את המס שנוכה במקור כאמור בסעיף 3 לעיל לפקיד השומה כנדרש בסעיף 9(ה) לכללי מס הכנסה (הקלות מס בהקצאת מניות לעובדים), התשס"ג-2003.
5. **לגבי עובדים השבים לישראל:** על הכנסתם של עובדי הרילוקיישן מהאופציות אשר הוקצו להם בהיותם מועסקים באחת מחברות הבת מחוץ לישראל ושבנו לישראל, יחולו הוראות סעיף 3(ט) לפקודה, לכל דבר ועניין. חלק ההכנסה שיחויב בניכוי מס במקור בישראל יקבע בהתאם לאמור בסעיף 1-4 לעיל, בשינויים המחויבים. לעניין זה מועד ה"מימוש" לפי סעיף 3(ט) לפקודה הינו מועד המרת האופציות למניות ובמועד זה יחויב עובד הרילוקיישן האמור במס שולי לפי סעיף 1(2) לפקודה או סעיף 2(2) לפקודה, לפי העניין. מימש עובד רילוקיישן אופציה למניה של החברה ולא מכר העובד את המניה בפועל במועד המימוש כאמור (Same Day Sale), יראו את שווי המניה במועד המימוש לפי סעיף 3(ט) לפקודה כמחיר המקורי של המניה ואת מועד המימוש לפי סעיף 3(ט) לפקודה כיום הרכישה של המניה.
6. האמור לעיל יחול לגבי כל עובד הנחשב כעובד רילוקיישן (כהגדרת המונח לעיל) נכון למועד הפנייה בבקשה בכתב לרשות המסים ויחתום על הצהרה כנדרש, וכן לגבי עובדים אשר יוגדרו כעובדי רילוקיישן בעתיד ויחתמו על הצהרה כנדרש מכוח החלטת המיסוי.
7. יובהר, כי לעניין הניכוי מס במקור יראו את העובדים כתושבי ישראל. עם זאת למען הסר ספק אין באמור בהחלטת מיסוי זו משום אישור או קביעה מהותית ביחס למעמד התושבות של העובדים, לרבות לעניין סעיפי הפקודה המעניקים הקלות מס לתושבים חוזרים ו/או לתושבים ותיקים חוזרים. כמו כן, החלטת מיסוי זו מתייחסת לחובת ניכוי המס במקור החלה על הנאמן ו/או החברה, והיא אינה מתייחסת לחבות המס הסופית החלה על עובדי הרילוקיישן, סוגיה שיכול ותיבחן על ידי פקיד השומה.
8. למען הסר ספק יובהר, כי ככל ויש עובדי רילוקיישן הכפופים להחלטת מיסוי אחרת שניתנה מהמחלקה המקצועית בנציבות מס הכנסה ו/או מפקיד שומה המסדירה ומגדירה, בין היתר, את נושא התושבות, חישוב וקביעת חבות המס של עובדי הרילוקיישן, לרבות סוגיות בדבר קיזוזים, פטורים, פריסת הרווח ו/או שיעור מס מופחת ו/או זיכויים, שאז לעניין נושאים אלו יחול האמור באותה החלטת מיסוי.
9. מבלי לגרוע מן האמור לעיל ובנוסף, יובהר כי אין באישור זה מלהעניק פטור לעובדים החייבים על פי דין בהגשת דוח בישראל, לרבות בשל תשלום מס יסף. מובהר, למען הסר ספק, כי בגין רכיב ההכנסה החייבת במס בהתאם להוראות סעיף 102(ב)3 לפקודה, ממימוש האופציות נשוא החלטת מיסוי זו, החברה ו/או הנאמן ינכו מס יסף בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה), תשנ"ג-1993.

10. 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.