



## החטיבה המקצועית

### החלטת מיסוי: 2775/18

#### תחום החלטת המיסוי: אופציות לעובדים

**הנושא:** ביטול אופציות שהבשלתן תלויה אירוע אקזיט והקצאתן במסלול רווח הון באמצעות נאמן שבסעיף 102 לפקודה - החלטת מיסוי בהסכם

#### העובדות:

1. חברה פרטית תושבת ישראל העוסקת במחקר ופיתוח רפואי (להלן: "החברה הישראלית"), הנה חברה בת בבעלות מלאה (100%) של חברה פרטית תושבת הולנד (להלן: "חברת האם").
2. חברת האם הקצתה אופציות לעובדי החברה הישראלית, שאינם בעלי שליטה כהגדרת המונח בסעיף 102 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה", "העובדים" בהתאמה) אופציות הניתנות למימוש למניות חברת האם, וזאת מכוח תכנית האופציות של החברה האם אשר הותאמה להוראות סעיף 102 לפקודה (להלן: "תכנית האופציות") בהקצאה באמצעות נאמן במסלול רווח הון.
3. תכנית האופציות, אשר הוגשה לאישור פקיד שומה ניכויים, קבעה כי הבשלת האופציות כפופה לאירוע של שינוי שליטה מלא של החברה האם, אשר במסגרתו ירכשו כל הון המניות של החברה האם והיא לא תהא יותר ישות קיימת (להלן: "אקזיט").
4. לנוכח עמדת רשות המסים כי תנאי הבשלה הכפוף לאירוע אקזיט אינו עומד בהוראות סעיף 102 לפקודה, מבקשת החברה האם לשנות את תנאי ההבשלה של האופציות שהוקצו כאמור לעובדים, כך שיהיו תלויים בזמן בלבד.
5. בכוונת החברה האם, באמצעות החלטת דירקטוריון לבטל את האופציות שהוקצו כאמור לעובדים (להלן: "אופציות מבוטלות") ולהקצות תחתן אופציות בהקצאה באמצעות נאמן בהתאם להוראות מסלול רווח הון שבסעיף 102(ב) לפקודה (להלן: "ביטול והקצאה מחדש", "אופציות 102 הוני חדשות" בהתאמה) ולהפקידן בידי הנאמן בהתאם למועדים הנדרשים על פי דין והוראות רשות המסים.
6. יודגש כי למעט כמפורט בסעיף 4 ו-5 לעיל, כל יתר תנאי ההקצאה של האופציות לא ישונו וישמרו כפי שהוקצו במקור.
7. האופציות שהוקצו ויוקצו בחברה האם הן תחת תכנית האופציות המסווגת על פי הכללים החשבונאיים כתכנית הונית (המסולקת במכשירים הוניים) על פי תקן ASC 718 (שלפני כן היה ידוע גם כתקן FAS123R) לפי כללי החשבונאות האמריקאים, על פי IFRS2 לפי



## החטיבה המקצועית

התקינה הבין-לאומית ועל פי תקן 24 של המוסד לתקינה חשבונאית בישראל, ולא מסווגת כתכנית התחייבותית (המסולקת במזומנים), לרבות הענקת יחידות פנטום לעובדים.

8. בתכנית האופציות ו/או בכל חוזה התקשרות אחר עם נותן שירותים ו/או עובדים בחברה, לא קיימת האפשרות לבצע שימוש באופציות מסוג Put ו/או Call, לשם מימוש אופציות 102 הוני למניות רגילות שיוקצו מכוחן, למעט באישור מראש של המחלקה המקצועית של רשות המסים בתנאים שיקבעו.

### **הבקשה:**

קביעת הסדר מס לביטול והקצאה מחדש, כפי שתואר לעיל.

### **תמצית הסדר המס ותנאיו:**

1. נקבע כי המועד שייחשב כהקצאת האופציות 102 הוני החדשות חלף האופציות המבוטלות, כאמור לעיל, יהיה המאוחר מבין שני המועדים הבאים: למועד הפנייה לבקשה למתן החלטת המיסוי או מועד החלטת הדירקטוריון (להלן: "מועד ההקצאה"), ובלבד שהאופציות 102 הוני החדשות יופקדו תוך 30 יום ממועד ההקצאה בידי הנאמן.
2. מועד ההקצאה של האופציות 102 הוני החדשות, ישמש לכל דבר ועניין, לרבות לעניין תום התקופה, כהגדרת המונח בסעיף 102 לפקודה (להלן: "תום התקופה"), ולחישוב שווי ההטבה המסווג כהכנסת עבודה, כאמור בסעיף 102(ב)(3) לפקודה, לפי העניין.
3. ביחס לאופציות 102 הוני החדשות חלף האופציות המבוטלות אשר במועד ההקצאה לא היו בשלות, הרי שיחולו הוראות מסלול רווח הון - סעיפים 102(ב)(2), 102(ב)(3) ו- 102(ב)(4) לפקודה, לפי העניין.
4. ביחס לאופציות המבוטלות אשר במועד הביטול וההקצאה מחדש היו בשלות, הרי שהקצאת אופציות 102 הוני החדשות תחתן, יהווה אירוע מס, הן במישור החברה, ביחס לחבות ניכוי המס במקור, והן במישור העובדים. על האופציות 102 הוני החדשות האמורות, יחולו הוראות מסלול רווח הון - סעיפים 102(ב)(2), 102(ב)(3) ו- 102(ב)(4) לפקודה, לפי העניין, לרבות לעניין תום התקופה ולחישוב שווי ההטבה הפירותי, וכן יחולו הוראות סעיפים 102(ד)(1) ו- 102(ד)(2) לפקודה, לפי העניין. יחד עם זאת, המס בגין שווי ההטבה הנובע מאופציות אלו, יחושב, ינוכה במקור, ישולם וידווח רק במועד המימוש כהגדרתו בסעיף 102 לפקודה (להלן: "מועד המימוש") של האופציות 102 הוני החדשות, כאשר שווי ההטבה, לעניין שיעורי המס, יפוצל לשני חלקים, כדלקמן:



## החטיבה המקצועית

- 4.1. חלק שווי ההטבה המסווג כהכנסת עבודה, ואשר יהא חייב במס בשיעור המס הקבוע בסעיף 121 לפקודה ובסעיף 121ב לפקודה, יהא הגבוה מבין שתי החלופות הבאות:
- 4.1.1. הסכום המתקבל בהתאם להוראות סעיף 102(ב)(3) לפקודה במידה ומניות החברה האם רשומות למסחר בבורסה (או במידה ומניות החברה האם תרשמנה למסחר בבורסה בתוך 90 יום ממועד ההקצאה של האופציות 102 הוני החדשות).
- 4.1.2. הסכום המתקבל מהכפלת סה"כ שווי ההטבה במועד המימוש, ביחס שבין מספר הימים שמיום הקצאת האופציות המבוטלות ועד למועד ביטול והקצאה מחדש, לבין מספר הימים שמיום הקצאת האופציות המבוטלות ועד למועד מימוש האופציות 102 הוני החדשות (להלן: "החישוב הליניארי").
- 4.2. יתרת שווי ההטבה יהא חייב במועד המימוש בשיעור המס הקבוע בסעיף 102(ב)(2) לפקודה או בסעיף 102(ב)(4) לפקודה, לפי העניין.
5. סכום ההוצאה שיותר בניכוי לחברה הישראלית במועד המימוש, יהא הנמוך מבין האמור להלן:
- 5.1. במידה שמהחישוב לקביעת המרכיב הפירוטי בשווי ההטבה, המפורט בסעיף 4.1 לעיל, נובע כי החישוב הליניארי גבוה מהמרכיב הפירוטי - יהא סכום ההוצאה המותר בניכוי לחברה 0 (אפס).
- 5.2. במידה ומהחישוב, לקביעת המרכיב הפירוטי בשווי ההטבה, המפורט בסעיף 4.1 לעיל, נובע כי החישוב הליניארי נמוך מהמרכיב הפירוטי - סכום ההוצאה המותר בניכוי לחברה הישראלית, בהתאם ובכפוף להוראות סעיף 102(ד) לפקודה, לא יעלה על ההפרש שבין הסכום המתקבל בהתאם להוראות סעיף 102(ב)(3) לפקודה, לבין הסכום המתקבל בהתאם לחישוב הליניארי.
6. כמו כן, במסגרת החלטת המיסוי, נקבעו הוראות אופרטיביות ליישום החלטת המיסוי לרבות הוראות למקרה של הפרה וכן הוראות ספציפיות לעניין החברה הישראלית והנאמן כגון: ביאורים בדוחות הכספיים ובדוחות לצורכי מס, אי התרת הוצאות, מגבלות שונות, אישור מצגי החברות ומכתב אישור של החברות להסכמתן לתנאי החלטת מיסוי זו.