

החלפת מסלולי אופציות 78/06

תחום החלטת המיסוי: הקצאת אופציות לעובדים

הנושא: החלפת מסלולי אופציות – החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל, אשר מניותיה רשומות למסחר בבורסה (להלן: "החברה"), הקצתה אופציות בלתי סחירות לעובדיה (להלן: "הניצעים"), בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודה, כנוסחו טרם תיקון 132 לפקודה ובהתאם להוראות סעיף 3(ט) לפקודה (להלן: "אופציות 102 ישן", "אופציות 3(ט)").

2. לאחרונה הגישה החברה תוכנית אופציות (להלן: "התוכנית") לאישורו של פקיד השומה. החברה בחרה להחיל על האופציות שיוקצו מכוח התוכנית את הוראות מסלול רווח הון באמצעות נאמן בסעיף 102 לפקודה (להלן: "אופציות חדשות"). במסגרת התוכנית תקצה החברה לניצעים אופציות חדשות חלף אופציות 102 ישן ואופציות 3(ט).

פרטי הבקשה:

קביעת הסדר מס לביטול אופציות 102 ישן אופציות 3(ט) (להלן: "האופציות הישנות" והקצאת האופציות החדשות במקומן, כפי שתואר לעיל.

הסדר מס ותנאיו:

1. ביטול האופציות הישנות, אשר לא היו בשלות במועד ביטולן והקצאת האופציות החדשות תחתן לא תהווה אירוע מס, הן במישור החברה והן במישור העובדים. על האופציות החדשות, במועד הקצאתן, יחולו הוראות המסלול ההוני, קרי, סעיפים 102(ב)(2), 102(ב)(4) לפקודה, לכל דבר ועניין, לרבות לעניין חישוב המרכיב הפירוטי ותום התקופה כהגדרתם בסעיף 102 לפקודה (הקצאה רגילה לכל דבר ועניין).

2. ביטול האופציות הישנות שהיו בשלות במועד ביטולן, והקצאת האופציות החדשות תחתן תהווה אירוע מס במישור העובדים ובמישור החברה לעניין ניכוי המס במקור משווי הטבה הגלום באופציות החדשות. יחד עם זאת, המס בגין האופציות יחושב, ינוכה במקור וישלום רק במועד המימוש, כהגדרתו בסעיף 102(א) לפקודה (להלן: "מועד המימוש") של האופציות החדשות. על האופציות החדשות, יחולו הוראות המסלול ההוני- סעיפים 102(ב)(2), 102(ב)(3) ו- 102(ב)(4) לכל דבר ועניין לרבות לעניין חישוב המרכיב הפירוטי ותום התקופה כהגדרתם בסעיף 102(א) לפקודה.

כמו כן, יחולו על אופציות אלה ההוראות הבאות:

2.1 לעניין המרכיב הפירוטי, אשר יחושב כאמור בסעיף 102(ב)(3) לפקודה, הרי שסכום זה לא יפחת מסה"כ שווי ההטבה במועד המימוש, כשהוא מוכפל ביחס שבין מספר הימים שמיום הקצאת האופציות הישנות ועד למועד ההקצאה של האופציות החדשות (להלן: "החישוב הליניארי").

2.2 לגבי האופציות החדשות שהוקצו חלף אופציות 3(ט), הרי שבהתאם להוראות סעיף 102(ד) לפקודה, סכום שהוצאה שיותר בניכוי לחברה במועד המימוש, יהא כדלקמן:

2.2.1 אם מהחישוב, לקביעת המרכיב הפירוטי בשווי ההטבה, המפורט בסעיף 2.1 לעיל, נובע כי החישוב הליניארי הינו גבוה משווי הטבה לפי סעיף 102(ב)(3) – לא תותר לחברה כל הוצאה.

2.2.2 אם מהחישוב, לקביעת המרכיב הפירוטי בשווי ההטבה, המפורט בסעיף 2.1 לעיל, נובע כי החישוב הליניארי הינו נמוך משווי ההטבה לפי סעיף 102(ב)(3) – סכום ההוצאה המותר בניכוי

לחברה, בהתאם להוראות סעיף 102(ד)(1) לפקודה ובכפוף להוראות סעיף 102(ד)(2) לפקודה, לא יעלה על ההפרש שבין הסכום המתקבל בהתאם להוראות סעיף 102(ב)(3) לפקודה, לבין הסכום המתקבל בהתאם לחישוב הליניארי.

2.3 לפי העניין.

3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 78/06, קובעת הסדר מס למקרים בהם חברה מעוניינת להחליף את מסלולי ההקצאה החלים על האופציות הנמצאות בידי העובדים למסלול ההטבה המוטב – הקצאת מניות באמצעות נאמן במסלול רווח הון. ככלף החלטת המיסוי קבעה כי יראו במועד הביטול והקצאת האופציות החדשות, כהקצאה חדשה לכל דבר ועניין לרבות למניין השנתיים של מגבלת תום התקופה, ולחישוב חלק השווי הפירותי, כמשמעותו בסעיף 102(ב)(3) לפקודה. כמו כן, האישור מבצע הפרדה בין אופציות בשלות לבין אופציות שאינן בשלות. בעוד שהרווח הנובע מהאופציות שאינן בשלות במועד ביטולן, יהא נתון כולו להוראות סעיף 102 לפקודה, במסלול רווח הון, הרי שביחס לאופציות הבשלות במועד ביטולן, תחולק ההכנסה במועד המימוש לשני חלקים, באופן ליניארי, כאשר חלק שווי ההטבה אשר יסווג כהכנסת עבודה לא יפחת מחלק ההכנסה המתייחס באופן ליניארי לתקופה שקדמה למועד הביטול וההקצאה ואשר חלו עליו מסלולי המס הקודמים. לעניין התרת הוצאה המסווגת כהכנסת עבודה בניכוי כנגד הכנסת החברה המעבידה, הרי שביחס להחלפת מסלול 102 ישן במסלול 102 חדש, יחולו הוראות סעיף 102(ד) לפקודה והוראות סעיף 8 לכללי מס הכנסה (הקלות מס בהקצאת אופציות לעובדים), התשמ"ט – 1989, אשר מתירים הוצאה זו בניכוי. וביחס להחלפת מסלול 3(ט) במסלול חדש, הרי שרק במקרה בו חלק שווי ההטבה הפירותי המחושב בהתאם להוראות סעיף 102(ב)(3) לפקודה יהא גבוה מהחלק הליניארי המיוחס לתקופת מסלול 3(ט) לפקודה, יותר ההפרש המתקבל ביניהם בניכוי. בכל מקרה בשתי ההחלפות המסלולים תותר ההוצאה בניכוי כפוף להוראות סעיף 102(ד)(2) לפקודה (עמידה במגבלות תום התקופה). ניתן לבצע החלפות מסלול באותה שיטה גם ביחס למעבר מסלול הקצאת אופציות ללא נאמן למסלול הקצאת אופציות עם נאמן. לא התאפשר מעבר בין מסלול הקצאה 3(ט) למסלול 102 חדש ביחס לנותני שירותים לחברה שברבות הימים הפכו לעובדי החברה.