

## החלטת מיסוי 3375/15

### החלטת מיסוי בהסכם

#### מימוש אופציות לפי סעיף 102 ערב תיקון 132 לפקודה בידי יורש-אי החלת סעיף 125א לפקודה- החלטת מיסוי שאינה בהסכם

#### העובדות:

1. חברה ישראלית פרטית (להלן: "החברה") מחזיקה בתכנית להקצאת אופציות משנת המס 1992 (להלן: "תכנית האופציות") תוכנית האופציות הוגשה לאישורו של פקיד השומה במהלך חודש מרץ 1992.
2. במהלך השנים הקצתה החברה אופציות לעובדיה, במסגרת הקצאה באמצעות נאמן (להלן: "הנאמן"). לפי סעיף 102 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"), כנוסחו טרם תיקון 132 לפקודה (להלן: "אופציות 102 ישן").
3. בין השנים 1992-2002 העניקה החברה במספר הקצאות אופציות של החברה למנכ"ל (להלן: "העובד"), אשר המירן למניות (להלן: "מניות 102 ישן"), אשר הוחזקו על ידי הנאמן לטובתו.
4. משנת המס 2013 ולאחר פטירתו של העובד, כל מניות 102 הישן מוחזקות על ידי הנאמן לטובתה של אלמנתו (להלן: "האלמנה").
5. האלמנה שוקלת למכור את מניות 102 הישן, כולן או חלקן.

#### הבקשה:

נתבקש כי במידה שהאלמנה מממשת את ההכנסה מניות 102 ישן, הרי שההכנסה ממימוש המניות אשר נצמחה ממועד הקצאת האופציות ועד יום מותו של הנישום, תהא כפופה להוראות סעיפים 3(ו) ו-125א לפקודה ומכאן שהרווח ממימוש מניות 102 ישן, יתחייב במש בשיעור המס השולי עד ל-40%.

#### תמצית הסדר המס ותנאיו:

1. נקבע בגין מניות 102 ישן לא יחולו הוראות סעיף 125א לפקודה אלא הוראות סעיף 121 לפקודה. לפיכך, אירוע המס יחול במועד מימוש המניות והכנסתה של האלמנה במועד זה תסווג כהכנסה מרווח הון אשר חייבת במס בשיעור המס השולי הקבוע בסעיף 121 לפקודה, לפי העניין. המאור לעיל נקבע, בין היתר, מהטעמים הבאים:
  - א. סעיף 125א לפקודה דן בשיעור המס לגבי הכנסות שהתקבלו בידי יורשים וקובע שיעור מס מקסימאלי בשיעור 40% בשני מצבים בלבד: האחד בהכנסה לפי סעיף 3(ו) והאחר בהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה. פועל יוצא רווח הון אינו נכנס בגדרו של הסעיף.
  - ב. סעיף 88 קובע מפורשות בהגדרת מכירה כי הורשה אינה מכירה, וכן קובע כי לעניין מחיר מקורי ויום רכישה, הרי שיראו את היורש כאילו רכש בעצמו את הנכס (כניסה לנעליים). מכאן שהסעיף קובע רצף מס לכל דבר ועניין לכל נכס הוני ללא כל הסחנה בטיבו של אותו נכס.
  - ג. תקנה 3 לכללים מכוח סעיף 102 הישן קובעת במפורש כי המקש להחיל את הוראות הסעיף עליו לחתום על נספח ב' שאומר בזו הלשון: "הועברו המניות מכח צוואה... , יחולו הוראות סעיף 102 והוראות הכללים על יורשיו של העובד". לא ניתן בדרך פרשנות לעקוף הוראה חוקית ברורה זאת.

ד. טיבה של ההכנסה מסעיף 102 הישן כרווח הון ולא כהכנסת עבודה הוכרע מפורשת בתיק ע"א 6159/05 חגי כץ. סיווגה של ההכנסה היא לכל דבר ועניין, בלשונו של בית המשפט:

"תכלית זו עשויה להיות מקודמת, ולא באופן חלקי, גם באמצעות סיווגה של ההכנסה כהונית, דבר אשר עשוי להעניק לנישומים פוטנציאליים הקלות מס מסויימות. כך, סיווג זה פוטר את הנישום מתשלום ביטוח לאומי ומס בריאות על הכנסת העבודה [...] יתר על כן, על חלק מרווח ההון הנוסע מ"רווחים ראויים לחלוקה" מוטל שיעור מס מופחת, על פי סעיף 94ב לפקודה. הקלות אלה עשויות להביא להפחתה בנטל המס בו נושאים העובדים הנישומים ובכך ליצור עבורם תמריץ לקחת חלק בהון החברה. יחד עם זאת יצוין, כי לא ניתן לומר שסיווג ההכנסה כהונית יוצר בהכרח חבות מס מופחתת, של כלל הנישומים לעומת מצב בו תסווג אותה הכנסה כהכנסה פירותית. זאת, בפרט בהתחשב בשיעורי המס שחלו בתקופה הרלוונטית על הכנסות פירותיות והוניות. ייתכנו אך מקרים [...] בהם דווקא סיווג ההכנסה כפירותית היה מביא למיסוי הנישום בסכום נמוך יותר. יחד עם זאת, דומה כי למצער ביחס לחלק מהנישומים, עשויות הקלות המס הנובעות מסיווג ההכנסה כהונית להפחית את נטל המס." [ההדגשה אינה במקור].

ה. סעיף 3(ו) דן בהכנסות מעסק שמוסו על בסיס מזומן ושנתקבלו לאחר הפסקת התעסקות (ראו בעניין זה החבק וקביעות בית המשפט העליון), בית המשפט אף סרב לכלול בגדר הסעיף הכנסת עבודה קל וחומר שאינו חל בהכנסה מרווח הון הממוסה על בסיס צבירה והנמצאת בחלק ה' לפקודה.

2. כמו כן נקבע די אין באמור כדי למנוע מהאלמנה לפי סעיף 158ג(ה) לפקודה מלערערעל החלטה זאת כחלק מערעור על השומה. ואולם, האלמנה תיתן במסגרת אותו ערער גילוי מלא ושקוף לעמדת רשות המסים בהחלטת מיסוי זו, לרבות את תוכן החלטה זאת.