



החותיבה המקצועית

**החלטת מיסוי : 0989/18
תחום החלטת המיסוי : מיסוי^{בינלאומי}**

הנושא:

מיסוי הבנה מאופציות בידי יחיד אגב שינוי תושבות – החלטת מיסוי לא בהסכט

1. העובדות

- 1.1. מר פלוני הינו אזרח ישראל, איש תוכנה במקצועו, נשוי ולו 3 ילדים קטינים (להלן: "היחיד"). עד לשנת 2011 התגורר היחיד עם משפחתו בישראל. ביום 8 בספטמבר 2011 עזב היחיד את ישראל ועבר להתגורר עם משפחתו בארה"ב (להלן: "יום העזיבה"). החל מיום העזיבה, היחיד ומשפחתו העבירו מיטלטلين וחפצים אישיים לארה"ב, פתחו חברות בנק בארה"ב, הוציאו כרטיסי אשראי, וילדיהם החלו למדוד במסגרות חינוכיות בארה"ב. בשנת 2014 החל היחיד להיות מעסיק, כעובד שכיר, בחברה פרטית, תושבת ארה"ב (להלן: "חברת האם האמריקאית"). במסגרת ההעסקה בחברת האם האמריקאית הוקטו היחיד שתי הענקות של אופציות הנитנות למימוש למניות של חברת האם האמריקאית, כדלקמן:
 - 1.6.1. ההענקה הראשונה של אופציות מסווג Non-Qualified Stock Options ומסוג Incentive Stock Options (ISO), הייתה בחודש אוקטובר 2014, כאשר יום תחילת תקופת ההבשלה של כל האופציות נושא הענקה זו נקבע ביום 1/8/2014 (להלן: "הענקה הראשונה").
 - 1.6.2. ההענקה השנייה של אופציות מסווג Non-Qualified Stock Options, הייתה בחודש אוקטובר 2015, כאשר יום תחילת תקופת ההבשלה של כל האופציות נושא הענקה זו נקבע ביום 20/9/2015 (להלן: "הענקה השנייה").הן האופציות נושא הענקה הראשונה והן האופציות נושא הענקה השנייה חולקו למניות עם מועד סיום הבשלה שונים – כאשר יום סיום תקופת ההבשלה של חלק מהמניות חל לפני יום החזרה של היחיד לישראל (כהגדרת המונח "יום החזרה" בסעיף 1.7 להלן), ואילו יום סיום תקופת ההבשלה של חלק מהמניות חל לאחר יום החזרה.
- 1.7. ביום 3 באוגוסט 2016 חזר היחיד לישראל יחד עם משפחתו (להלן: "יום החזרה") והחל להיות מעסיק, כעובד שכיר, בחברה פרטית, תושבת ישראל, אשר הינה חברת בת של חברת האם האמריקאית.

1.8. להלן פרוטוטיפי השהיה של היחיד ואשתו בישראל בשנים הרלבנטיות:

הערות	ימי שהייה בישראל		שנה
	בת הזוג	היחיד	
	345	345	2006
	365	365	2007
	359	359	2008
	348	350	2009
	353	341	2010
8/9/2011 – יום העזיבה	244	244	מתחילת השנה עד יום העזיבה
	7	7	מיום העזיבה עד סוף השנה
1/1/2012 – יום ניתוק התושבות	28	17	2012
	38	18	2013
	32	12	2014
	31	21	2015
3/8/2016 – יום החזרה	5	4	מתחילת השנה עד יום החזרה
	139	144	מיום החזרה ועד סוף השנה

1.9. תרשימים המציגים אירועים שונים על פני ציר הזמן של היחיד מצ"ב כנספה להחלטת מיסוי זו.

2. הבקשה

קביעת חבות המס שתחול על היחיד בישראל בגין האופציות שהוענקו לו כמפורט בסעיף 1.6 לעיל, אשר ניתנות למימוש למניות חברת האם האמריקאית.

3. ההחלטה

3.1. הוראות ניהול לעניין תושבות:

3.1.1. היחיד יחשב ל"תושב חוץ" כהגדרת מונח זה בסעיף 1 לפוקודה בתקופה שתחלילתה ביום 1/1/2012 (להלן: "יום ניתוק התושבות") וסופה ביום שקדם ליום החזרה, והחל מיום החזרה יחשב היחיד ל"תושב ישראל" כהגדרת מונח זה בסעיף 1 לפוקודה.

למען הסר ספק יובחר, כי היחיד איינו נחשב "תושב חוץ ותיק" כהגדרת מונח זה בסעיף 14(א) לפקודת, ואף איינו נחשב "תושב חוץ" כהגדרת מונח זה בסעיף 14(ג) לפקודת –
כנוסחו של סעיף 14(ג) לאחר תיקון 168 לפקודת, ולפיכך היחיד איינו זכאי להטבות במס
מכוח סעיפים 1 – 97 לפקודת.

3.2 קביעת אופן מיסוי הכנסה ממימוש אופציות ומכירת מנויות חברת האם האמריקאית:

3.2.1 הגדרות:

"מועד המימוש": מועד מכירת מניה של חברת האם האמריקאית – שמקורה באופציה
נשוא החלטת מיסוי זו שהוענקה לייחד לרכישת המניה;

"הרווח": התמורה או השווי של מנויות חברת האם האמריקאית במועד המימוש, בגין
הוצאות שהוצאה היחיד ברכישת האופציה או המניה וכן הוצאות שהוצאה
היחיד בשל מכירת המניה;

"יום סיום תקופת הבשלה": היום בו נסתיימה תקופת הבשלה של האופציה, כפי
שנקבע במסגרת הסכם ההקצתה עם היחיד;

"יום תחילת תקופת הבשלה": היום בו התחילה תקופת הבשלה של האופציה, כפי
שנקבע במסגרת הסכם ההקצתה עם היחיד, וזאת לרבות בהקצתה של אופציות
המחלקת למנות עם מועד סיום הבשלה שונים. כלומר, אם ההקצתה של כל המנות
הייתה באותו יום אז יהיה ביום הקצתה זהה לכל האופציות עם מועד סיום הבשלה
שוניים;

"מטי חוץ": כהגדרטם בסעיף 199 לפקודת. למען הסר ספק, מובחר כי מס בריאות, מס
לביטוח לאומי וכיו"ב, ששולם בחו"ל לא ייחשב כחלק ממשי החוץ;

"הרווח שהופק בחו"ל": הרווח, מוכפל במספר הימים שמיoms תחילת תקופת הבשלה ועד
ליום החזרה או יום סיום תקופת הבשלה, לפי המוקדם, ומהולך במספר הימים שמיoms
תחילת תקופת הבשלה ועד ליום סיום תקופת הבשלה.

קדם يوم סיום תקופת הבשלה ליום החזרה – יהיה כל הרווח במועד המימוש רווח
שהופק בחו"ל, והרווח שהופק בישראל כהגדרתו להלן יהיה שווה אפס;

"הרווח שהופק בישראל": הרווח, מוכפל במספר הימים שמיoms החזרה ועד ליום סיום
תקופת הבשלה (ככל שיום סיום תקופת הבשלה חל לאחר יום החזרה), ומהולך
במספר הימים שמיoms תחילת תקופת הבשלה ועד ליום סיום תקופת הבשלה.

קדם يوم סיום תקופת הבשלה ליום החזרה – יהיה כל הרווח במועד המימוש רווח
שהופק בחו"ל, והרווח שהופק בישראל יהיה שווה אפס;

3.2.2

אופן מיסוי הרווח שהופק בחו"ל והרווח שהופק בישראל - ככל שהיחיד יחשב תושב ישראל גם במועד המימוש מונח זה בסעיף 3.2.1 לעיל:

3.2.2.1 מיסוי הרווח שהופק בחו"ל

א. הרווח שהופק בחו"ל ייחס כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת אשר הופקה מוחוץ לישראל ואשר התקבלה בפועל בידי היחיד במועד המימוש – בתיותו תושב ישראל.

כפי שכבר פורסם במסמך החלטת מיסוי 2873/16 מיום 28/12/2016 (ראה סעיף 3.4 בהחלטת המיסוי האמורה) – בהתאם לפסיקה בישראל, עובד שכיר מדווח על הכנסותיו לפי בסיס מזומנים ומתחייב במס בישראל על הכנסותיו במועד בו התקבלו הכנסות בפועל בידו. ככל שבמועד המימוש היחיד ייחס כהכנסה כאמור בגובה הרווח שהופק בחו"ל תהא חייבת במס בישראל בידי היחיד על בסיס פרטוני בהתאם לסעיף 2 רישא לפקודת – כהכנסת עבודה של תושב ישראל לפי סעיף 2(2) לפקודת, החייבת בשיעור מס שולי לפי סעיף 121 לפקודת.

ב. מאחר שהיחיד אינו נחשב ל"תושב ישראל לראשונה" או ל"תושב חוץ ותיק" כמשמעותו מונחים אלו בסעיף 14(א) לפקודת, הרי שהכנסת העבודה אשר הופקה על ידו מוחוץ לישראל כאמור בסעיף קטן א' לעיל אינה זכאית לפטור ממש לפי סעיף 14(א) לפקודת.

ג. אין בהחלטת מיסוי זו ובקביעת חובות המס של היחיד בישראל בגין הרווח שהופק בחו"ל אשר רואים אותו כהכנסת עבודה על בסיס פרטוני כמפורט בסעיף קטן א' לעיל כדי לשולב מתן זיכוי של מסי חוץ ששולם בפועל באלה"ב בגין הרווח שהופק בחו"ל, ובגין רווח זה בלבד – וזאת בכפוף להוראות כל דין, ובכפוף למצאות מסמכים וasmactotot מתאימות לפקיד השומה בגין תשלום מס סופי באלה"ב על הרווח שהופק בחו"ל כאמור.

3.2.2.2 מיסוי הרווח שהופק בישראל

הרווח שהופק בישראל ייחס כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת אשר הופקה בישראל ואשר התקבלה בפועל בידי היחיד במועד המימוש – בתיותו תושב ישראל. על כן, במועד המימוש הכנסה כאמור תהא חייבת במס בישראל בידי היחיד בהתאם לסעיף 2 רישא לפקודת – כהכנסת עבודה של תושב ישראל לפי סעיף 2(2) לפקודת אשר הופקה בישראל, וחייבת בשיעור מס שולי לפי סעיף 121 לפקודת.

למען הסר ספק, לא יינתנו זיכויים של מסי חוץ ששולם על ידי היחיד בגין האופציות או מנויות חברות האם האמריקאית נשוא החלטת מיסוי זו כנגד מס-הכנסה החל כאמור בישראל על סכום הרווח שהופק בישראל.

3.2.3 אופן מיסוי הרווח שהופק בחו"ל והרווח שהופק בישראל - ככל שהיחיד ינתוק תושבות ויחסב שוב תושב בחו"ל במועד המימוש כהגדרת מונח זה בסעיף 1.1 לעיל:

3.2.3.1 מיסוי הרווח שהופק בחו"ל

הרווח שהופק בחו"ל ייחשב כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת אשר הופקה מחוץ לישראל ואשר התקבלה בפועל בידי היחיד במועד המימוש – בהיותו תושב בחו"ל.

כאמור בסעיף 3.2.2 לעיל, בהתאם לפסיקה בישראל עובד שכיר מדוחה על הכנסותיו לפי בסיס מזומנים ומתחייב במס בישראל על הכנסותיו במועד בו התקבלו הכנסות בפועל בידיו. ככל שבמועד המימוש היחיד ייחסב תושב בחו"ל, הרי שהכנסה כאמור בגובה הרווח שהופק בחו"ל לא תהא חיבת במס בישראל בידי היחיד – שכן בהתאם לסעיף 2 רישה לפקודת היא אינה בסיס המס בישראל.

3.2.3.2 מיסוי הרווח שהופק בישראל

הרווח שהופק בישראל ייחסב כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת אשר הופקה בישראל ואשר התקבלה בפועל בידי היחיד במועד המימוש – בהיותו תושב בחו"ל. על כן, במועד המימוש הכנסה כאמור תהא חיבת במס בישראל בידי היחיד על אף שהיחיד הינו תושב בחו"ל במועד קבלת הכנסה, וזאת על בסיס טרייטורילי בהתאם לסעיף 2 רישה לפקודת – כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) אשר הופקה בישראל לפי סעיף 4א(א)(4) לפקודת ובהתאם לכך חיבת בשיעור מס שולי לפי סעיף 121 לפקודת על סכום הרווח שהופק בישראל.

למען הסר ספק, לא ינתנו זיכויים של מסי בחו"ל ששולמו על ידי היחיד בגין האופציות או מנויות חברות האם האמריקאית נשוא החלטות מיסוי זו כנגד מס-הכנסה החל כאמור בישראל על סכום הרווח שהופק בישראל.

3.3 אופן המיסוי בגין הכנסה מעבודה שהפיק היחיד בתקופה שמיoms העזיבה ועד יום ניתוק התושבות:

ככל שהפיק היחיד הכנסה מעבודה מחוץ לישראל בתקופה שמיoms העזיבה ועד יום ניתוק התושבות (תקופה שבה היחיד נחשב תושב ישראל) והכנסה זו התקבלה בפועל בידי היחיד בתקופה כאמור, יראו הכנסה זו כהכנסה שהופקה מחוץ לישראל ואשר התקבלה בידי תושב ישראל ולפייך הכנסה זו תחוליב בישראל בשיעור מס שולי לפי סעיף 121 לפקודת, וכך נגד חובות המס כאמור ינתן זיכוי מסי בחו"ל – וזאת בכפוף להוראות כל דין ובכפוף להמצאת מסמכים ואסמכתאות מתאימות לפיקיד השומה בגין תשלום מס סופי באלה"ב על הכנסה כאמור.

ככל שהפיק היחיד הכנסה מעבודה מחוץ לישראל בתקופה שמיoms העזיבה ועד יום ניתוק התושבות (תקופה שבה היחיד נחשב תושב ישראל) אך הכנסה זו התקבלה בפועל בידי היחיד לאחר התקופה האמורה – בהיותו תושב בחו"ל, יראו הכנסה זו כהכנסה אשר הופקה

מחוץ לישראל ואשר התקבלה בידי תושב חוץ ולפיכך הכנסתה זו לא תהא חייבת במס
בישראל בידי היחיד – שכן בהתאם לסעיף 2 רישה לפקודה היא אינה בבסיס המס
בישראל.

4 הוראות תחולת וככלויות:

- 4.1 לכל מונח בהחלטת מיסוי זו תהא המשמעות הנודעת לו לפקודה, אלא אם נאמר במפורש אחרת.
- 4.2 במסגרת החלטת מיסוי זו נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.
- 4.3 החלטת מיסוי זו תואמת את העיקרונות המופיעים בסעיפים 3.4 ו- 3.5 בהחלטת מיסוי 2873/16 אשר פורסמה ביום 28/12/2016 (בנושא: חיוב במס בישראל על בסיס מזומנים בגין הכנסתה עבودה של תושב ישראל אשר הופקה על ידו מחוץ לישראל בתקופת היוטו תושב חוץ).

כמו כן, העיקרונות המופיעים בסעיף 3.2.2.1 לעיל לתנאי ההחלטה מיסוי זו מבטל ומחליל את העיקרונות אשר מופיעים בהוראות הבאות בהחלטות המיסוי הנזכרות להלן:

- 4.3.1 החלטת מיסוי 61/06 מיום 13/3/2007 : סעיפים 2 ו- 3 לתנאי ההחלטה המיסוי – ההוראות המתייחסות לחלק ההכנסה ממימוש אופציות שהופק במדינת האמנה.
- 4.3.2 החלטת מיסוי 27/07 מיום 9/2/2009 : סעיף 4 לתנאי ההחלטה המיסוי.
- 4.3.3 החלטת מיסוי 2597/13 מיום 23/1/2013 : סעיף 5 לתנאי ההחלטה המיסוי – ההוראות המתייחסות לחלק ההכנסה ממימוש אופציות אשר ייחשב להכנסה שהופקה מחוץ לישראל על ידי תושב חוץ.

נספח להחלטת המיסוי: הציג אירועים שונים על פני ציר הזמן של היחיד

