Deloitte.
בריטמן אלמגור זהר

מרכז עזריאלי 1
תל אביב 67021
ת.ד. 16593, תל אביב 61164

טל: 5555 608 (3) 972+
פקס: 4022 609 (3) 972+
info@deloitte.co.il
www.deloitte.com

תאריך: 11 בינואר 2009
סימוכין: 850631

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות
מיסים 3.2009

א.ג.נ.,

הנדון: **סיווג הכנסה ושיעורי המס החלים על הכנסה ממכירת מניות שמקורן באופציות לפי סעיף 102 (כנוסחו לפני תיקון 132) והנסחרות בבורסה מחוץ לישראל**
פסק דין של בית המשפט העליון בעניין חגי כץ ואחרים

מבוא

ביום 31 בדצמבר, 2008, קיבל בית המשפט העליון את ערעורו של פקיד השומה על פסקי הדין של בית המשפט המחוזי בתל אביב שניתנו על ידי כב' השופט מגן אלטוביה בעניין יחזקאל לפיד, חגי כץ ועדי דיאמנט (להלן: "**הנישומים**").[1]

לנישומים הוקצו אופציות בלתי סחירות לרכישת מניות של חברות שהיו רשומות או שנרשמו למסחר בבורסה מחוץ לישראל במסגרת תנאי סעיף 102 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**"), כנוסחו לפני תיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002, שנכנס לתוקפו החל מיום 1 בינואר 2003 (להלן: "**תיקון 132**"). הנישומים מימשו את האופציות במהלך השנים 1998-2000, ומכרו את המניות בו ביום.

השאלות שעמדו בבסיס הדיון היו: (א) האם הכנסה ממכירת מניות, שמקורן בהקצאת אופציות הממלאת אחר תנאי סעיף 102 לפקודה (כנוסחו לפני תיקון 132) הינה הכנסה פירותית או הונית? (ב) אם המדובר בהכנסה הונית, האם שיעור המס החל עליה הינו 35% מכוח צו מס הכנסה (שיעור המס על רווח הון במכירת נייר ערך זר), התשנ"ב-1992 (להלן: "**צו ההקלה**") או שיעור המס השולי?

בית המשפט המחוזי קיבל את ערעורם של הנישומים ופסק כי ההכנסה שצמחה להם הינה הונית וכי שיעור המס (הסופי) החל עליה הנו 35%, וזאת מכוח צו ההקלה שתחולתו לא נשללה.

[1] *פסקי הדין של בית המשפט המחוזי ניתנו בתיק עמ"ה 1265/01 ביום 24.3.05, בתיק עמ"ה 1172/02 ביום 22.3.05, ובתיק עמ"ה 1072/03 ביום 27.6.05. פסק דינו של בית המשפט העליון ניתן בתיק ע"א 6159/05, בתיק ע"א 6161/05, ובתיק ע"א 7359/05.*

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu, a Swiss Verein, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity. Please see www.deloitte.com/about for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu and its Member Firms.

פסק דינו של בית המשפט העליון

בית המשפט העליון בפסק דינו של כב' השופט א. גרוניס, אליו הצטרפו כב' הנשיאה ד. בייניש וכב' השופטת ד. ברלינר פסק כי אמנם יש לסווג כהכנסה הונית את ההכנסה ממכירת מניות שמקורן בהקצאת אופציות על פי מסלול 102 (לפני תיקון 132), והנסחרות בבורסה מחוץ לישראל. ואולם, ביחס לשאלה האם חלה על הכנסה כאמור ההוראה בצו ההקלה הקובעת שיעור מס של 35% על רווח ההון הריאלי, השיב בית המשפט בשלילה, ופסק – תוך שהוא הופך את הפסיקה דלעיל של בית המשפט המחוזי, כי יש לנכות בגינה מס שולי, ולא מס בשיעור של 35% בלבד, וזאת בדומה למס השולי החל במכירה של ניירות ערך הנסחרים בבורסה בישראל.

המשמעויות העולות מפסק דינו של בית המשפט העליון

לאור פסק דינו של בית המשפט העליון, הרי שבמקרים בהם הוקצו לנישומים אופציות בלתי סחירות לרכישת מניות של חברות שהיו רשומות או שנרשמו למסחר בבורסה מחוץ לישראל במסגרת תנאי סעיף 102 לפני תיקון 132, היינו לפני יום 1 בינואר 2003, ואשר מימושן הושלם בטרם התאריך הנ"ל, יש לפעול, כדלקמן:

1. בעת המכירה או העברת המניות על שם הנישום, על הנאמן היה לנכות מס במקור בהתאם לשיעור הקבוע בסעיף 102(ג) כנוסחו לפני תיקון 132, היינו "*בשיעור של 30% מן התמורה, או בשיעור נמוך יותר שקבע פקיד השומה*".
2. סיווג ההכנסה הנ"ל הנו כהכנסה הונית, ועל כן אין לנכות בגינה ואין היא חייבת בתשלומי ביטוח לאומי ומס בריאות.
3. שיעור המס הסופי שיחוב בו הנישום הוא בהתאם לשיעור המס השולי שלו באותה שנת מס שבה הועברה לו התמורה או הועברו על שמו המניות, לפי העניין.

פסק הדין אינו דן לכאורה במקרים של מניות או אופציות שהוקצו לפי סעיף 102 לפקודה טרם כניסתו לתחולה של תיקון 132 אך מומשו אחריו, והנכם מתבקשים לפנות אלינו לייעוץ בקשר לתוצאות המס הנובעות ממקרים אלה.

להבהרות ולהסברים נוספים ניתן לפנות ל :

עו"ד מיטל הלפמן, מנהלת מחלקת תגמול הוני לעובדים, טל' 03-6085401 דוא"ל: mhelfman@deloitte.co.il

עו"ד אפי פרידמן, מחלקת תגמול הוני לעובדים טל' 03-6086122 דוא"ל: efridman@deloitte.co.il

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.

אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'

רואי חשבון