



אופציות לעובדים - דיבידנד מעודפים מוטבים בחוק העידוד, בשל 102 הוני,

חייבים במס מוטב בלבד

פקיד השומה טען כי סעיף 102 מהווה הסדר ספציפי, המחיל במסלול הוני שיעור של 25% על המניות בעת מימושן, לרבות על דיבידנדים המחולקים לו כבעל מניות, טרם מימושן.

כן טען פקיד השומה כי חוק העידוד חל רק על משקיעים, ונועד לעודד אותם להשקיע בחברה, ולא על עובדים.

תמצית פסק הדין העיקרי

ביהמ"ש מקבל את הערעור וקובע כי לגישת פקיד השומה, לפיה יש למסות את הדיבידנד באותו שיעור מס החל במכירת המניות, אין כל סימוכין בלשון החוק והיא אף נוגדת את תכליתו של חוק העידוד, שמעוניין לעודד השקעה בחברות בעלות מפעלים מוטבים, הן ע"י משקיעים והן ע"י עידוד ההון האנושי העובד בחברה, לפיכך:

1. הסדר המיסוי, שנקבע בסעיף 102 לפקודה, חל במימוש המניות ואינו חל לגבי דיבידנדים המחולקים לבעלי המניות, עליהם יחול שיעור המס החל בחלוקת דיבידנד לפי סעיף 125ב אן שיעור המס שנקבע בחוק העידוד, לפי העניין: "סבורני, כי הן לשון החוק והן תכליתו תומכות במסקנה לפיה משעה שלא קיים בסעיף 102 הסדר ספציפי לגבי מיסוי דיבידנד המתקבל בגין מניות שהוקצו מכוחו של אותו סעיף, יחול ההסדר הקבוע בהוראות דין אחרות הנוגעות לכך. לפיכך, כשם שבגין מניות "רגילות" יחול שיעור המס על דיבידנד כקבוע בסעיף 125ב לפקודה, דהיינו שיעור מס של 25%, כך וכל שמדובר בדיבידנד המחולק בגין מניות בחברה עליה חל חוק העידוד, יחול שיעור המס הקבוע בסעיף 51ב(ג)(1) לחוק העידוד בנוסחו בתקופות הרלוונטיות, דהיינו שיעור מס של 15%."

2. בשונה מהנקבע בפס"ד טל שוחט (ראו מבזק מס מס' 790 מיום 11.7.2019), אין מניעה להעניק לבעל מניות 102 את ההטבה הניתנת לכל בעל מניות אחר, בחברה בעלת מפעל מוטב/ מועדף, הזכאית להטבות לפי חוק העידוד.

ביום 8.2.2023 ניתן בביהמ"ש המחוזי פס"ד בעניין חברת קונדויט בע"מ ועופר לוי ("החברה", ו"המערער", בהתאמה) (ע"מ 21-01-12626 ונוספים).

פסה"ד קבע כי שיעור המס על דיבידנד ממניות 102 הוני, הינו כשיעור המס על דיבידנד לפי חוק העידוד, ולא 25% כשיעור מס רווחי הון במימוש מניות 102, במסלול ההונן.

הרקע בתמצית

החברה הינה חברת תוכנה שהכנסותיה בשנות המס 2005 ואילך דווחו כהכנסות הזכאיות להטבות על פי חוק עידוד השקעות הון (כמפעל מוטב, ומאוחר יותר כמפעל מועדף) ("חוק העידוד").

בשנת 2005 העניקה החברה לחלק מעובדיה, ביניהם המערער, אופציות במסלול 102 הוני, הניתנות להמרה למניות בתום תקופת הבשלה, התוכנית אושרה ע"י רשות המיסים. האופציות הופקדו בידי נאמן. בשנת 2014 הוחלפה תוכנית האופציות לתוכנית חדשה, וגם בגינה הוקצו אופציות כאמור במסלול הוני לעובדים, לרבות למערער.

המערער היה שכיר בחברה וקיבל אופציות, אשר מומשו למניות ("מניות 102"), רובן נותרו מופקדות אצל הנאמן, כשהן לאחר תקופת החסימה.

בשנות המס שבערעור חילקה החברה דיבידנדים לבעלי מניותיה, לרבות לעובדים שהחזיקו מניות 102, ביניהם המערער, בסכום כולל של כ- 2 מיליארד ₪. רובם של הדיבידנדים חולק מרווחי המפעל המוטב ולפיכך ניכה הנאמן (לעניין מניות 102) מס בשיעור 15% מהם (לפני תיקון 71 לחוק העידוד), לפי סעיף 51ב(ג)(1) לחוק העידוד, ומיעוטם מרווחי המפעל המועדף, ומהם נוכה מס בשיעור 20%.

מתואר ומודגש בפסק כי בשנת 2014 נחתם הסכם שומות ניכויים לחברה בו נותר על כנו שיעור המס שנוכה מהדיבידנדים שחולקו לעובדים בעלי המניות 102 (15% ו- 20%, לפי העניין).

פסה"ד נסוב אודות שומת ניכויים שהוציא המשיב לחברה בגין דיבידנדים ששילמה לעובדים בשנים 2015-2016, ולשומות אישיות בגין דיבידנדים שקיבל המערער מהחברה בשנים 2011-2016.

חברים נכבדים אנו
מתכבדים לפרסם
בזאת את מבזק מס
מספר 959

נושאי השבוע:

מיסוי ישראלי

אופציות לעובדים - דיבידנד

מעודפים מוטבים בחוק
העידוד, בשל 102 הוני,
חייבים במס מוטב בלבד

מיסוי בינלאומי

ספרד מטילה מס הון גם על

תושבי חוץ

האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



להם מניות/אופציות למניות בחברות בחוק העידוד,
בתוכניות 102 הוני:

ש. זאת אומרת כלל העובדים של החברה למעט
עובד אחד שיצאה לו שומות, לרבות עובדים
שקיבלו דיבידנד בסכום משמעותי לא יצאה שומה
בהתייחס לכל השנים.

ת. ..

ש. ולא עשו להם שומות בסוגיית הדיבידנד?

ת. נכון. "

ובהמשך הפסק:

"יתר על כן, דומה כי למערער עומדת טענת אפליה
אף ביחס לאופן טיפולו של המשיב בעובדיהם של
חברות אחרות עליהן חל חוק העידוד.
המשיב לא הציג כל נתונים, ואף לא נתונים
כלליים, אודות נקיטת הליכי שומה ביחס
לעובדי חברות אחרות בנסיבות דומות"

כן הסתבר כי אף שלפי תצהירו של המשיב הוא היה
מודע לקיומם של נאמנים שונים שניכו במקרים דומים
מס בשיעור של חוק העידוד ולא 25%, הרי שכלל לא
פעל "כנגדם" ואף לא נתן להם הנחיות לפעולה.

מכל האמור, קובע ביהמ"ש כי המערער הופלה לרעה.

אמנם מצוין בפסק כי ספק אם בגין סיבת האפליה
לבדה, הוא היה מקבל את הערעור, "אך ברור כי יש
לטענת האפליה משקל בהצטרפה לנימוקים לגופו של
עניין."

הערעור התקבל.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח רונית בר ולרו"ח
(משפטן) ישי חיבה, ממשרדנו.

מיסוי בינלאומי - ספרד מטילה מס הון גם על תושבי חוץ

1. "מס עושר" - Net Wealth Tax - מס המוטל
על נכסים הנמצאים בספרד (כגון נכסי נדל"ן
ומניות של חברות ספרדיות) המוחזקים על ידי
תושבי ספרד ועל ידי מי שאינם תושבי ספרד.
בעבר, טרם תיקון החוק, הוטל מס זה רק על
יחידים, ולפיכך חברות זרות אשר החזיקו בנדל"ן

3. ביהמ"ש מסתמך על הלכת סקמסקי (ראו מבזק
מס מס' 891 מיום 19.8.2021) בה קובע ביהמ"ש
העליון כי על אף שסעיף 94 מפנה בחישוב רר"ל
לשיעורי המס לפי סעיף 125ב או 126(ב), הרי
כאשר נמכרת חברה עם רווחים מוטבים ע"פ חוק
העידוד, יש להחיל בחישוב הרר"ל את שיעור
המס על פי חוק העידוד, זאת לנוכח היותו דין
ספציפי.

ביהמ"ש דן קובע כי בענייננו הדבר הוא "קל
וחומר", כאשר במקרה דן סעיף 102 "שותק"
לעניין שיעור המס שיחול על דיבידנד המחולק
בגין מניות 102.

4. עמדת ביהמ"ש הינה, כי שיעור המס המוטב על פי
חוק העידוד יחול גם על דיבידנדים שהתקבלו
בטרם חלפה תקופת החסימה, ובוודאי משחלפה
(ראו פסקאות 73 ו-93 לפסק הדין).

נקודות חשובות שנדנו ונקבעו בשולי הפסק

1. שינוי עמדתו של פקיד השומה בשומות נשוא
הערעור, ביחס להסכמי השומה שנחתמו בשנת
2014 עם החברה:

ביהמ"ש קובע, כי אמנם פקיד השומה אינו מנוע
מלחזור בו ולתקן החלטה שגויה (לדעתו), שקיבל
בעבר, אולם שינוי עמדה לא ייעשה באופן שרירותי,
בהסתמך על כך שכל שנת מס עומדת בפני עצמה.
אלא עליו לנמק את החלטתו: "....אלא ששינוי
עמדה צריך להתבצע בהתאם לכללים המנהליים
הנהוגים, ותוך מתן הסבר לשינוי".

2. סוגיה, שקבלתה בפסק דין בענייני מיסים הינה -

נדירה מאוד, אפליה:

מחקירת ועדויות עדי המשיב משתכנע בית המשפט
כי אכן הופלה המערער לרעה ביחס לשאר עובדי
החברה וביחס לעובדים בחברות אחרות שהוקצו

האמור במבזק זה,
אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



כאשר כללי החישוב זהים לאלו שנקבעו בנוגע למס העושר.

לתושבי ישראל רבים השקעות בספרד, בפרט השקעות בנדל"ן. לאור שינוי החקיקה, יש להיערך הן בבואם לבחור את מבנה ההשקעה הנכון טרם ביצוע השקעה חדשה בספרד, והן בהערכת מבנה ההשקעה הקיים והשלכותיו.

בהתאם לאמור ולאור הוראות החקיקה, אשר ממסות שווי החזקה בנכסים ספרדיים, כדאי לשלב בעת ביצוע השקעה בספרד בין השקעה בהון לבין השקעה בדרך של מתן הלוואה, לצורך רכישת הנכס. מובן שיש ליתן דגש על תנאי הלוואה ועל הוראות אנטי תכנוניות שונות, הן בספרד והן בישראל.

בנוסף, בבחינת החלופות - מבנה השקעה באמצעות חברה, בין אם חברה "שקופה" לצרכי מס בישראל ובין אם חברה "אטומה" - יכול לסייע, הן בעניין מס העזבון המוטל בספרד והן בעניין מיסי ההון המוזכרים לעיל, אך יש כמובן לבחון את השלכות המס בישראל בהחזקה שכזו.

באמרת אגב נציין, כי ככל הנראה מיסים אלו אינם נכנסים בגדרי הגדרת "מיסי חוץ" בסעיף 199 לפקודה לעניין זיכוי מיסי חוץ, שכן הם אינם מוטלים על הכנסה שהופקה בספרד ואינם מחושבים כאחוז מההכנסה. ראו לעניין זה גם את עמדה חייבת בדיווח מס' 97/2021.

בהתוויית מבנה השקעות בינלאומי, חשוב ליתן דגש לדינים השונים במדינות השונות, בין היתר על מנת להימנע מתקלות מס הנובעות מהדינים השונים.

למשרדנו ניסיון רב בליווי השקעות ומשקיעים מחוץ לישראל.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטנית) סאלי חדד גליבטר, ממשרדנו.

בספרד לא חויבו במס זה.

בהתאם לחוק המתוקן, גם מניות של חברות זרות אשר בספריהן נכסי נדל"ן בספרד המהווים לפחות 50% מכלל נכסי החברה, תהיינה כפופות ל"מס עושר בספרד".

זהו מס פרוגרסיבי אשר שיעורו משתנה בהתאם לשווי הנכס, החל מ- 0.2% ועד ל- 3.5% על נכסים ששוויים עולה על כ- 10.7 מ' אירו, כאשר שווי הנכס נקבע לפי הגבוה מבין:

1. מחיר הרכישה.
2. השווי הקדסטרלי ("cadastral value" - הערך שהמינהל הספרדי קובע לנכס, בהתבסס על נתונים במרשם המקרקעין).
3. שווי השוק במועד הרכישה, אם הוא נבדק על ידי רשויות המס לצורך מס בולים.

מס זה הוא מס אזורי, כך שיישומו ותקנותיו, לרבות שיעורי המס, רף הפטור וכד' נקבעים על ידי המחוז בו נמצא הנכס (ספרד מחולקת ל- 17 מחוזות אוטונומיים). כך לדוגמא, במחוז מדריד ישנו פטור מלא ממס זה, עד לנכסים בשווי כולל של 3 מיליון אירו. בקטלוניה, שיעור מס העושר הגבוה ביותר הוא 2.75% בלבד.

2. היטל בעלי הון גדול - big fortunes levy

היטל זה מושת, לשנתיים בלבד בשלב זה (2023 - 2024), לאור הגירעונות התקציביים בהם מצויה ספרד, אך ייתכן שתקופה זו תוארך. בניגוד למס העושר המוזכר לעיל, הוא מוטל על ידי המדינה ולא על ידי המחוז.

מס זה מוטל על יחידים, תושבי ספרד ותושבי חוץ בעלי שווי נכסים בספרד, בשיעורים מדורגים: 0% עד לשווי נכסים של 3 מ' אירו, 1.7% בין 3 מ' אירו לכ- 5.3 מ' אירו, 2.1% בין כ- 5.3 מ' אירו לכ- 10.7 מ' אירו ו- 3.5% מעל לכ- 10.7 מ' אירו,

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ