

שאלת הפטור ממס לתושבים חוזרים ותיקים על מכירת אופציות ומניות שנתקבלו בהתאם לסעיף 102 לפקודה¹

מאת: עו"ד נדב שגיא (רו"ח), עו"ד דניאל ורדי

שאלת חבות המס של תושבים חוזרים ועולים חדשים, בשילוב היבטי המיסוי בכל הקשור לאופציות ומניות הניתנות לעובדים (ברשימה זו: "אופציות"), יוצרת מצבים מורכבים וסבוכים אשר אין להם מענה ברור לא בדין הפנימי ולא באמנות המס, וזאת בין היתר עקב הבדלים בסיווג אירוע המס במדינות השונות ובדין הפנימי ביחס למועדו, לכימותו ולאופיו.

לאחרונה פורסם חוזר מ"ה מס' 9/2011 - הקלות במס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים בעקבות תיקון 168 לפקודה – חלק ב' ("החוזר"). בעוד שהחוזר עוסק בהרחבה בתיקון 168, נבקש להתייחס ברשימה זו רק לעמדת רשות המסים ביחס לפטור הניתן לתושבים חוזרים ותיקים על מימוש אופציות של חברה זרה אשר נתקבלו בהתאם לסעיף 102 (החוזר מתייחס גם לאופציות שהוקצו בהתאם לסעיף 3(ט), אלא שסעיף זה כמעט והתייתר לאחר חקיקת סעיף 102(ג) לפקודה).

סעיף 97(ב1) לפקודה מעניק לכל תושב חוזר ותיק פטור מלא לעשר שנים ממס על רווח הון ממכירת נכסים מחוץ לישראל. אלא שהחוזר מבקש לסייג את תחולתו של הפטור, בזו הלשון: "יובהר כי הפטור האמור בסעיף 97(ב1) לא יחול על רווחים ממימוש מניות וזכויות שהוענקו, כאמור בסעיפים 3(ט) ו-102, על ידי מעביד בשל עבודה שבוצעה בישראל" (סעיף 4.3.5(ה)).

לטעמנו, גישת החוזר נעדרת ביסוס ראוי בדין. כמפורט להלן, הפטור הקבוע בסעיף 97(ב1) חל על כל ההכנסות ההוניות, לרבות ממימוש מניות ואופציות, בידי תושב חוזר ותיק, ולא ניתן לקרוא לתוכו סייגים שלא צוינו במפורש.

החוזר מתבסס ככל הנראה על ההנחה שהכנסת העובדים מאופציות וממניות כמוה כהכנסת עבודה, ועל כן בשל חלק העבודה שבוצע בישראל יהא התושב החוזר הותיק חייב במס בישראל². אלא שמעמדן של אופציות או מניות שניתנו לעובדים בהתאם לסעיף 102 הוכרע זה מכבר בידי בית המשפט העליון בעניין **כץ ולפיד**, בו נדחתה טענה זו של רשות המסים, ונקבע כי ההכנסה ממכירתן הנה **רווח הון** בידי העובד³, על כן עמדה זו מנוגדת להלכה מפורשת של בית המשפט העליון.

בנוסף, מקום בו המחוקק מבקש לקבוע תנאי או סייג לקיומו של סעיף, חזקה עליו שיעשה כן מפורשות⁴, ומשלא עשה כן, אין באפשרות רשות המסים להוסיף סייגים על דעתה שלה⁵. סעיף 97(ב1) אינו קובע כל סייג או הגבלה לעניין מימוש אופציות או מניות לפי סעיף 102. נזכיר כי הסעיף נוסח במסגרת תיקון 168. באותה עת כבר הכיר המחוקק במצב בו תושבי חוץ מבקשים לממש אופציות שניתנו להם טרם הגירתם, ולראיה – סעיף 100א הידוע בתור "מס העזיבה",

¹ המאמר פורסם בגליון מס-פקס מס' 586, מיום 7.7.2011.

² לעניין זה ר' סעיפים 2 ו-4א(4) לפקודה.

³ ע"א 7359/05 פקיד שומה תל אביב 3 נ' יחזקאל לפיד ואח' מיסים כג/1 (פברואר 2009) ה-4 מיסים כג/1 (פברואר 2009) ה-4, בעמ' 88-86.

⁴ ע"א 3115/93 ראובן יעקב נ' מנהל מס שבה מקרקעין חיפה (מיסים יא/1 (פברואר 1997) עמ' ה-7.

⁵ עמ"ה 36/83, פרחי ביקל בע"מ ואח' נ' פקיד שומה כפ"ס, פד"א י"ח 430.

שנחקק במסגרת תיקון 132 לפקודה, מגדיר מפורשות "נכס – לרבות מניות וזכויות שהוענקו כאמור בסעיפים 3(ט) ו-102", ותופס ברשת המס נישומים שניתקו תושבות מישראל ומימשו אופציות או מניות, שהיו ברשותם טרם העזיבה. במקביל יצר הסעיף מנגנון לינארי אשר תוחם את חבות המס לתקופת ההחזקה היחסית של הנכס עד למועד ניתוק התושבות. משמע, ידוע היטב היה למחוקק כי קיימות השלכות מס למימוש אופציות בהתאם לסעיף 102, ובסעיף 97(ב)(1), המאוחר לסעיף 100א, ביקש לפטור את התושבים החוזרים הותיקים מאותה חבות במס ובאופן מכוון לא החריגם מתחולת הסעיף. מטרתו של תיקון 168 היתה החזרת הון אנושי לישראל באמצעות הקניית הטבות מס⁶, על כן יש לפרש את הפטורים שבו בהרחבה בהתאם.

יוער כי סעיף 100א(ג) המבטל תחולת סעיף 100א(ב) במקרה של חבות מס בישראל, לדוגמא, כאשר המוכר שב וחוזר להיות תושב ישראל, לא יחול על תושבים חוזרים וותיקים, מאחר והסעיף נוקט בלשון "הייתה מכירת נכס חייבת במס בישראל"⁷, ואילו בענייננו אין חבות מס, שכן רווח ההון הינו פטור בהתאם לסעיף 97(ב)(1).

לסיכום, בעוד שהחוזר הוא מעמיק, הרי שבסוגיה נשואת רשימה זו החוזר אינו מתיישב עם הדין ועם תכליתו של תיקון 168 לפקודה⁸. לכן אף כי צפוי שהגישה המצמצמת מצד הרשות תהווה כר נרחב למחלוקות ולדיונים מול רשויות המס, ספק בעינינו אם גישה זו תוכל לעמוד בבחינה שיפוטית.

⁶ ר' דברי ההסבר להצעת החוק (הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 167 והוראת שעה), תשס"ח-2008; הצעות חוק הממשלה - 396; 30.06.08.

⁷ זאת להבדיל, לדוגמא, מקביעה כי "מקום רווח ההון הוא בישראל" בסעיף 89(ב)(3).

⁸ על הסוגיות מעוררות הקושי בחלק א' של החוזר עמדנו בהרחבה במאמרנו "הקלות במס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים" מיסים כה/2 (אפריל 2011) א-82.