

שאלה 3 (10%)

לפניך 3 אירועים שאינם קשורים זה לזה. דון/י בקצרה באירועים המתוארים, תוך מתן נימוקים בהתבסס על הוראות החוק והפסיקה.

א. האם חל הפטור ממס מכירה לדירת מגורים במקרה הבא:
זוג צעיר רכש זכות חכירה בדירת מגורים בתל אביב ל-49 שנה, עם אופציית הארכה לעוד 49 שנה ממנהל מקרקעי ישראל. כעבור 12 שנה של מגורים בדירה החליטו בני הזוג להחזיר את דירתם ל-30 שנה לשגרירות מצרים כדי שתשמש למשרד.

ב. חברה X הינה חברה בורסאית. החברה החליטה להקצות מניות לערן, שהינו אחד העובדים שלה לפי סעיף 102 באמצעות נאמן. החברה בחרה מסלול רווח ההון. ממוצע שווי כל המניות שהוקצו לערן בתום 30 ימי מסחר שקדמו ליום ההקצאה הינו 1,000 ש"ח ביום המימוש שווי כל המניות שהוקצו לערן היה 1,500 ש"ח. ערן שילם 200 ש"ח ביום ההקצאה עבור ההקצאה ועוד 100 ש"ח ביום המימוש. פרט בקצרה את חישוב ההכנסה של ערן ואת שיעורי המס בהם הוא יהיה חייב עבור ההכנסה. (הנח: שיעור מס שולי של ערן 49%) הנח כי שיעור עליית המס הינו 0%.

ג. חברה פרטית תושבת ישראל, שהיא חברת-בת של חברה ציבורית בינלאומית הודיעה בינואר על הקצאה של מניות חסומות (יחידות השתתפות בתוכנית תגמול מסוג Units Restricted Stock) לעובדיה. על פי תנאי התוכנית, בתום תקופת ההבשלה, יוקצו להם מניות של החברה-האם ללא תמורה. תקופת ההבשלה היא בת 4 שנים מיום ההודעה, ובתום כל שנה יוקצו לעובד רבע מכמות המניות שהובטחו לו בעת קבלת יחידות ההשתתפות. בשל מחלוקות שנתגלעו בהנהלת החברה, רק ביולי (כחצי שנה מיום ההודעה) הופקדו היחידות בידי הנאמן. החברה שואלת אותך האם ניתן להחיל על תכנית ה-RSU הנ"ל את סעיף 102 לפקודת מס הכנסה במסלול רווח הון.

פתרון**שאלה א': פטור ממס מכירה בהחזרת דירת מגורים מזכה**

האם חל הפטור ממס מכירה לדירת מגורים במקרה הבא:
זוג צעיר רכש זכות חכירה בדירת מגורים בתל אביב ל-49 שנה, עם אופציית הארכה לעוד 49 שנה ממנהל מקרקעי ישראל. כעבור 12 שנה של מגורים בדירה החליטו בני הזוג להחזיר את דירתם ל-30 שנה לשגרירות מצרים כדי שתשמש למשרד.

פתרון

מס מכירה יחול על עסקאות שנעשו משנת 2000 ועד ליום 31.7.07¹. במקרה דנן, אין נתונים באשר למועד מכירת המקרקעין ולכן הנחת המוצא תהא כי דירת המגורים נמכרה על ידי הזוג עד ליום 31.7.07.

על מנת שהזוג יזכה בפטור ממס מכירה על הדירה להיות דירת מגורים מזכה, כפי שמתקיים בענייננו². סעיף 72 לחוק קובע פטור ממס מכירה על דירת מגורים

¹ בתיקון 45 לחוק מיסוי מקרקעין משנת 2000 הוסף לחוק פרק שיש'1 שעניינו מס מכירה, במסגרתו הוטל מס מכירה על עסקאות מכירת זכות במקרקעין שנערכו מיום תחולת התיקון. בתיקון 61 לחוק משנת 2008 בוטל מס המכירה רטרואקטיבית לגבי עסקאות שנעשו מיום 1.8.07 ואילך.

² דירת מגורים מזכה היא דירה **ששיימשה** בעיקרה למגורים לפחות באחת משתי התקופות שלהלן: (א) ארבע חמישיות מהתקופה שבשלה מחושב השבח; (ב) ארבע השנים שקדמו למכירתה. במקרה דנן, הדירה שימשה למגורים על פי נתוני השאלה 12 שנה, ועל כן היא נכנסת לפחות בגדר אחת מהחלופות שבסעיף.

מזכה. דירת מגורים מוגדרת כדירה או חלק מדירה, שבניתה נסתיימה והיא בבעלותו או בכירתו של יחיד, המשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, ולכן יש תחולה למס מכירה בהחכרת הזכות.

לאור זאת, אין נפקא מינה אם בענייננו הזוג החליט להחכיר את הדירה לצורך משרד ולא לצורך מגורים, מאחר שהחוק מגדיר את מבחן השימוש לעניין דירת מגורים מזכה לגבי תקופת העבר מהיבט המוכר ולא מהיבט הרוכש.

גישת מועצת רואי החשבון

תשובת מועצת רו"ח היא שאין פטור במקרה דנן, מאחר שאחת מדרישות הפטור לפי סעיף 49א(א) לחוק מס שבח היא מכירת כל הזכויות בדירה, להבדיל ממכירת חלק מהזכויות. נראה, כי פתרון זה נכון לגבי מס שבח. ברם, השאלה התייחסה למס מכירה. מס מכירה שונה ממס שבח (ראו סעיף 72 לחוק). יתר על כן, סעיף 49 לחוק אינו חל על מס מכירה.

שאלה ב': ניכוי הוצאות בחישוב רווח בהקצאת מניות

חברה x הינה חברה בורסאית. החברה החליטה להקצות מניות לערן, שהינו אחד העובדים שלה לפי סעיף 102 באמצעות נאמן. החברה בחרה מסלול רווח ההון. ממוצע שווי כל המניות שהוקצו לערן בתום 30 ימי מסחר שקדמו ליום ההקצאה הינו 1,000 ש"ח ביום המימוש שווי כל המניות שהוקצו לערן היה 1,500 ש"ח. ערן שילם 200 ש"ח ביום ההקצאה עבור ההקצאה ועוד 100 ש"ח ביום המימוש. פרט בקצרה את חישוב ההכנסה של ערן ואת שיעורי המס בהם הוא יהיה חייב עבור ההכנסה. (הנח: שיעור מס שולי של ערן 49%) הנח כי שיעור עליית המס¹ הינו 0%.

החשבון למסים
וליעוץ נכלל ב"מס"

פתרון

סעיף 102(ב)3 לפקודה קובע לגבי הקצאת מניות סחירות בבורסה, כי במסלול רווח הון יש לראות את הכנסתו של העובד בסכום "שווי ההטבה", ואשר עליה יחול שיעור מס של 25%².

להלן אופן חישוב "שווי ההטבה":

שווי המניות ביום המימוש	1,500
ניכוי הוצאות ביום ההקצאה	(200)
ניכוי הוצאות ביום המימוש	(100)
"שווי ההטבה" (לאחר ניכוי הוצאות)	1,200

¹ נראה, כי יש טעות בשאלה כאשר מתייחסים לשיעור עליית המס, והכוונה היא לשיעור עליית המדד.
² "שווי ההטבה" מוגדר בסעיף 102(א) לפקודה כתמורה או השווי במועד המימוש, בניכוי הוצאות שהוציא העובד ברכישת המניה, כשהן מתואמות מיום ההוצאה ועד למועד המימוש, וכן הוצאות שהוציא העובד בגין המכירה.

אופן חישוב תשלום המס:

ממוצע שווי המניות כהכנסת עבודה	1,000
	X 49%
	<u>490</u>
יתרת שווי ההטבה [1,200 - 1,000 = 200]	200
	X 25%
	<u>50</u>

מס מגיע $490 + 50 = 540$ ₪

לפי סעיף 102(ב)(3) לפקודה יש לראות את חלק שווי ההטבה בגובה ממוצע שווין של מניות, בניכוי הוצאות, כהכנסה לפי סעיף 12(1) או סעיף 22(2), ואת יתרת שווי ההטבה כרווח הון החייב במס בשיעור 25%. במקרה דנן, ממוצע שווי המניות הוא 1,000 ₪ ועל כן יש לחייבו במס בגובה 49%, קרי 490 ₪.

את יתרת שווי ההטבה, אשר נחשבת כרווח הון, בסך 200 ₪ יש לחייב בשיעור מס 25%, דהיינו 50.

לאור זאת, הסכום לתשלום המס יהא 540 ₪.

**גישת מועצת רואי החשבון**

הכנסה פירותית:	1,000
	(200)
	<u>(100)</u>
700 הכנסה לפי סעיף 22 לפקודה	
הכנסה הונית:	1,500
	<u>1,000</u>
500 חייב במס בשיעור 25%	

שאלה ג': החלת סעיף 102 לפקודה על תכנית Rsu's

חברה פרטית תושבת ישראל, שהיא חברת-בת של חברה ציבורית בינלאומית הודיעה בינואר על הקצאה של מניות חסומות (יחידות השתתפות בתוכנית תגמול מסוג Units Restricted Stock) לעובדיה. על פי תנאי התוכנית, בתום תקופת ההבשלה, יוקצו להם מניות של החברה-האם ללא תמורה. תקופת ההבשלה היא בת 4 שנים מיום ההודעה, ובתום כל שנה יוקצו לעובד רבע מכמות המניות שהובטחו לו בעת קבלת היחידות ההשתתפות. בשל מחלוקות שנתגלעו בהנהלת החברה, רק ביולי (כחצי שנה מיום ההודעה) הופקדו היחידות בידי הנאמן. החברה שואלת אותך האם ניתן להחיל על תכנית ה-RSU הנ"ל את סעיף 102 לפקודת מס הכנסה במסלול רווח הון.

פתרון

במקרה דנן, "יחידות Rsu's" הופקדו בידי הנאמן רק כחצי שנה מיום ההודעה. בפסקה (1) להגדרת "הקצאת מניות באמצעות נאמן", שבסעיף 102 לפקודה נקבע כי המניות, לרבות כל זכות המוקנית מכוחן, יופקדו במועד ההקצאה אצל הנאמן. לאור זאת, לפי לשון סעיף 102 לפקודה נראה, כי לא יהיה ניתן להחיל את מסלול רווח ההון באמצעות נאמן בשל ההפקדה המאוחרת לאחר חצי שנה.

עם זאת, נקבע בהחלטת מיסוי 139/06 של רשות המסים¹ כי מועד ההקצאה, כמשמעותו בסעיף 102 לפקודה, ייחשב המאוחר מבין מועד שליחת ההודעה אל העובד לגבי הקצאת היחידות לבין המועד בו הופקדו היחידות בידי הנאמן. לאור זאת, נראה כי יהיה ניתן להחיל את סעיף 102 לפקודה במסלול רווח הון עם נאמן, למרות שמועד ההקצאה הוא כחצי שנה לאחר ההודעה, לאור האמור בהחלטת המיסוי.

גישת מועצת רואי החשבון

תשובת מועצת רו"ח קובעת, כי הוראות סעיף 102 לפקודה יחולו במסגרת מסלול רווח הון בהקצאה באמצעות נאמן, כאשר מועד ההקצאה הוא המועד המאוחר מבין מועד שליחת ההודעה אל העובד לגבי הקצאת היחידות לבין המועד שבו הופקדו היחידות אצל הנאמן. נראה, כי פתרון זה מתבסס על החלטת מיסוי 139/06 (כאמור לעיל) המאשרת את תוכנית RSU כ"הקצאת מניות באמצעות נאמן" ומתעלמת מכך שנתוני השאלה הינם בניגוד להגדרת "הקצאת מניות באמצעות נאמן", אשר לפיה "(1) המניות, לרבות כל זכות המוקנית מכוחן, הופקדו במועד ההקצאה בידי נאמן".

יש להדגיש, שתוכן של החלטות המיסוי (עשרות ומאות במספר) אינן כלולות בסיליבוס של הבחינה(!).

"סרגל ציון" של מועצת רואי חשבון לשאלה 3

סעיף א	סעיף ב	סעיף ג	סה"כ
3	4	3	10

¹ קובץ החלטות מיסוי יולי-דצמבר 2006.