



בס"ד

י"ד שבט, תשפ"א
27 ינואר, 2021

חוזר מס הכנסה מספר 1/2021 – רשות המסים

בנושא: תשלום לחברת אם בגין הענקת מכשיריה ההוניים לעובדי החברה הבת (הסכמי recharge) אגב עסקה בין-לאומית

1. רקע כללי

- 1.1 פעמים רבות תשלום מבוסס מניות לעובדים נעשה שלא במכשירים ההוניים של החברה בה עובד העובד (להלן: "החברה המעבידה") כי אם במכשיריה ההוניים של חברת האם (הישירה או הסופית) ולעיתים אף במכשירים הוניים של מי מחברות הקבוצה (להלן: "החברה המקצה"). על פי רוב ככל שקיימת חברה נסחרת בקבוצה, מכשיריה ההוניים יהיו אלו שיוענקו.
- 1.2 יש והחברה המקצה מחייבת את החברה המעבידה בתשלום עבור המכשירים ההוניים שהקצתה לעובדי החברה המעבידה (להלן: "חיוב בין-חברתי בגין הקצאת מכשירים הוניים").
- 1.3 בתאריך 22 לאפריל 2018 ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין קונטירה ואחרים¹ (להלן: "הלכת קונטירה") אשר קבע כי יש לכלול את עלות הקצאת האופציות בבסיס העלות ביישום הוראות סעיף 85א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"). בהלכת קונטירה לא ניתנה התייחסות לחיוב בין-חברתי בגין הקצאת מכשירים הוניים, ככל שקיים בין החברה המעבידה לחברה המקצה.
- 1.4 חוזר זה קובע את עמדת רשות המסים לעניין חיוב בין-חברתי בגין הקצאת מכשירים הוניים בין החברה המעבידה לחברה המקצה (להלן: "הסכמי recharge"), כאשר הוצאה בגין הענקת המכשיר ההוני נכללה כהוצאה/עלות ביישום הוראות סעיף 85א לפקודה, בהתאם להלכת קונטירה.

¹ ע"א 943/16 וע"א 1728/16, קונטירה טכנולוגיות בע"מ ואחרים נגד פ"ש ת"א 3 ואחרים.



2. הסכם recharge - אימתי שיפוי ואימתי דיבידנד

2.1. השאלה שמתעוררת בקשר עם הסכמי recharge הינה באילו תנאים יש לסווג את התשלום מהחברה המעבידה לחברה המקצה כשיפוי לחברה המקצה בגין הוצאות שכר עבודה בהן נשאה, ובאילו תנאים התשלום מהווה דיבידנד².

2.2. למען הסר ספק, יובהר כי אין לראות בעצם תשלום כאמור כהוצאה בידי החברה המעבידה. ההוצאה בגין השכר לעובדים נרשמת בדוחות הכספיים של החברה המעבידה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים ללא קשר אם קיים חיוב בין-חברתי ובין אם לאו, ותותר בניכוי בכפוף להוראות הפקודה. התשלום בגין הסכם recharge הוא שיפוי לחברה המקצה או דיבידנד, בכפוף לתנאים שיפורטו להלן, ובכל מקרה אינו מהווה הוצאה לכשעצמו.

2.3. על מנת שתשלום לחברה המקצה ייחשב כשיפוי בגין הוצאות שכר העבודה בהן נשאה החברה המקצה בעבור החברה המעבידה ולא כדיבידנד, הרי שעליו להיות עד גובה הוצאות השכר שנרשמו בדוחותיה הכספיים של החברה המעבידה בגין הענקת המכשירים ההוניים, סופי ולא מותנה עוד בעבודה ומוסכם מראש. אשר על כן, עליו לקיים את כל התנאים הבאים:

2.3.1. התשלום לחברה המקצה יהיה רק בגין המכשירים ההוניים שהבשילו³.

2.3.2. התשלום לחברה המקצה בגין כל מכשיר הוני שהבשיל הינו לפי השווי שנקבע לו ברישום ההוצאה בדוחות הכספיים⁴, לפי כללי חשבונאות מקובלים.

2.3.3. התשלום לחברה המקצה הינו מכוח הסכם recharge בין החברה המקצה לחברה המעבידה אשר נחתם טרם הענקת המכשירים ההוניים.

2.3.4. כל ההוצאה בגין הענקת המכשיר ההוני נכללה כהוצאה/עלות ביישום הוראות סעיף 85א לפקודה, בהתאם להלכת קונטירה.

2.4. כל תשלום לחברה המקצה שאינו עומד בתנאים האמורים בסעיף 2.3 לעיל, מהווה תשלום דיבידנד⁵, זאת גם אם שולם לחברה בקבוצה שאינה חברת האם (הישירה או העקיפה) של החברה המעבידה.

2.5. יובהר, חברה שהסכמי recharge בינה לבין החברה המקצה והתשלומים בגינם עומדים בכלל ההוראות והתנאים הקבועים בחוזר זה, כך שמהווים שיפוי בגין השתתפות בהוצאות שכר העבודה ולא דיבידנד, פטורה מדיווח על עמדה חייבת בדיווח מספר 70/2019.

² או במקרים מתאימים הפחתת הון, בהתאם להוראות חוזר 1/2018.

³ הדבר רלוונטי גם במקרים של הבשלה במנות.

⁴ על פי רוב לפי שווי הוגן במועד ההענקה.

⁵ או במקרים מתאימים הפחתת הון, בהתאם להוראות חוזר 1/2018.



3. הערות

- 3.1. החוזר יחול גם על תשלומים מבוססי מניות לנושאי משרה ונותני שירותים, בשינויים המחויבים.
- 3.2. בכל מקרה בו מתעוררת שאלה בנושא, ניתן לפנות למחלקת תקינה חשבונאית ומיסוי משאבי טבע בחטיבה המקצועית.

בברכה,

רשות המסים בישראל



נספח – דוגמאות

חברה א' הינה חברת האם של חברה ב' והינה חברה זרה נסחרת. חברה ב' מעניקה שירותים לחברה א', המתומחרים לפי $COST+10\%$. חברה ב' החלה ליישם את הלכת קונטירה החל משנת X3.

להלן רשימת עובדי חברה ב' להם הוענקו אופציות למניות חברה א', בתנאים שלהלן:

רישום ההוצאה בדוחות המעבידה כנגד קרן הון בתאריך:					שווי הוגן של המכשיר ההוני במועד הענקה	מועד ההבשלה	מועד הענקה	עובד
31/12/X4	31/12/X3	31/12/X2	31/12/X1	31/12/X0				
	25	25	25	25	100	31/12/X3	1/1/X0	א
	50	50	50		150	31/12/X3	1/1/X1	ב
60	60	60			180	31/12/X4	1/1/X2	ג

חברה ב' משלמת לחברה א' 300 ₪ ביום 31/12/X3. האם הסכום המשולם ייחשב כדיבידנד, בכל אחת מהחלופות הבאות:

- א. לא קיים הסכם שיפוי בין חברה ב' לחברה א'.
- ב. נחתם הסכם שיפוי בין חברה ב' לחברה א' ביום 1/1/X1, הקובע כי חברה ב' תשלם לחברה א' בגין כל מכשיר הוני שהעניקה חברה א' לעובדי חברה ב' ושהבשיל, סכום השווה לשווי של המכשיר ההוני במועד הענקתו לעובד. הסכם זה יחול על כלל המכשירים ההוניים שטרם הבשילו.

בחלופה א' - כל הסכום המשולם (300 ₪) ייחשב כדיבידנד מפני שלא קיים הסכם שיפוי בין החברות.

בחלופה ב' - יש להבדיל בין כל אחד מהעובדים:

- עובד א' - המכשיר הוענק לו לפני שנחתם הסכם שיפוי ועל כן יסווג כדיבידנד.
- עובד ב' - רק החל משנת X3 ההוצאות בגין המכשירים ההוניים נכללו בחישוב ה-COST+, ולכן רק ההוצאות החל משנה זו זכאיות לשיפוי. סכום שיפוי של עד 50 ₪ ייחשב כשיפוי בגין השתתפות בהוצאות.
- עובד ג' - המכשירים ההוניים טרם הבשילו ולכן לא מזכים בשיפוי. מכאן שבחלופה זו, 50 ₪ מכלל הסכום שמשולם ייחשב כשיפוי ויתרתו, סך של 250 ₪ ייחשב כדיבידנד.