

**הנדון: חוזר מס הכנסה 4/2009 מיום 15.11.2009 - חלוקת דיבידנד שמקורו  
ברווחים ראויים לחלוקה שנצברו עד ל-31 בדצמבר 2002  
הוראת שעה לעניין סעיף 125 בפקודת מס הכנסה**

ביום 15.11.2009 פורסם חוזר מס הכנסה בנדון. מפאת חשיבות הנושא, להלן החוזר כלשונו:

**1. כללי**

ביום 23 ביולי 2009 פורסם חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט-2009 (להלן: "חוק ההתייעלות"), וזאת במסגרת תוכנית הממשלה להאצת המשק ובמטרה לאפשר למשק הישראלי להתמודד עם השפעות המשבר הכלכלי-העולמי וכן לצמצם את הגירעון הממשלתי.

בכדי להביא להגדלת הכנסות המדינה ממסים, לניוד הון ולעידוד הצריכה הפרטית, נקבעה במסגרת חוק ההתייעלות הוראת שעה לעניין סעיף 125 בפקודת מס הכנסה (להלן: "הוראת השעה" ו-"הפקודה", בהתאמה), וזאת במטרה ליצור תמריץ למשיכה חד פעמית של רווחי חברות. הוראת השעה קובעת, לתקופה קצובה, שיעור מס מופחת של 12% דיבידנד, שמקורו ברווחים ראויים לחלוקה שנצברו בידי החברה מחלקת הדיבידנד לפני 1 בינואר 2003 (להלן: "המועד הקובע"), זאת בכפוף לתנאים ולהוראות שנקבעו בהוראת השעה ויפורטו בחוזר זה.

**2. סעיף 94 בפקודה**

2.1 סעיף 94 בפקודה חל במקרים בהם מכר בעל מניות בחברה את מניותיו, כאשר התמורה בעד מכירתן מבטאת גם רווחים שנצברו בחברה ולא חולקו עד למועד מכירת המניות. התכלית העומדת בבסיסן של הוראות סעיף 94 בפקודה היא, להשוות את הסדר המס החל במכירת מניות או בפירוק החברה להסדר המס החל בקבלת דיבידנד בסמוך לפני המכירה או הפירוק.

2.2 סעיף 94ב(א) לפקודה קובע, בין היתר, כי במכירת מניה של חברה שמניותיה אינן רשומות למסחר בבורסה על ידי יחיד, אם יום רכישת המניות הנמכרות היה לפני המועד הקובע, או על ידי חבר בני אדם, שיעור המס שיחול על חלקו של המוכר ברווחים הראויים לחלוקה בחברה, יהיה שיעור המס שהיה חל עליהם אילו היו מתקבלים בידו כדיבידנד, בסמוך לפני המכירה, בהתאם להוראות סעיפים 125ב או 126ב(ב) לפקודה, לפי העניין.

2.3 סעיף 94ב(א)(2) לפקודה קובע, כי שיעור המס החל על הכנסה מדיבידנד, על יחיד או על חברה משפחתית יהיה 20%, ואם המקבל הוא בעל מניות מהותי – 25%.

2.4 סעיף 125ב לפקודה קובע, כי על אף האמור לעיל, שיעור המס על חלקו של המוכר ברווחים הראויים לחלוקה בחברה שנצברו עד המועד הקובע, קרי הסכום שהיה נחשב כרווחים ראויים לחלוקה אילו נמכרה המניה במועד האמור, יהיה 10%.

2.5 לאור השוני הקיים בין חבות המס הנובעת ליחיד או לחברה משפחתית בעת מכירת מניות החברה ללא משיכת רווחיה בטרם המכירה כאמור, לבין חבות המס החלה על משיכת אותם רווחים כדיבידנד בטרם מכירת החברה (כאמור בסעיפים 2.3 ו-2.4 לעיל), נוצרה העדפה להותיר את הרווחים האמורים בחברה, שכן שיעור המס שיחול על רווח ההון בגובה הרווחים הראויים לחלוקה, שנצברו עד המועד הקובע, יהא נמוך משיעור המס שיחול על משיכת אותם רווחים כדיבידנד.

### 3. הוראת השעה – לעניין סעיף 125ב לפקודה

כאמור לעיל, בחוק ההתייעלות הוספה, לענין סעיף 125ב לפקודה, הוראת שעה, לפיה בהתקיים כל התנאים המפורטים להלן (להלן: "תנאי הזכאות"), שיעור המס על הכנסה מדיבידנד שמקורו ברווחים ראויים לחלוקה עד המועד הקובע, כהגדרתם בסעיף 94ב(א)(2) לפקודה, שנצברו בידי החברה מחלקת הדיבידנד, יהיה 12% (להלן: **הדיבידנד המוטב**):

#### 3.1 מקבל הדיבידנד הינו יחיד או חברה משפחתית

מקבל הדיבידנד הינו יחיד או חברה משפחתית (לרבות חברה שתיחשב חברה משפחתית החל משנת המס 2010, בהתאם לסעיף 64א לפקודה), המחזיקים באופן ישיר בחברה מחלקת הדיבידנד.

יובהר, כי יחיד או חברה משפחתית המחזיקים בחברה המחלקת באמצעות חברת החזקות לא יהיו זכאים לשיעור המס המוטב, שכן אילו נמכרו מניות חברת החזקות בתקופת ההטבה (כהגדרתה בסעיף 3.2 להלן) לא היה חל סעיף 94ב(א)(2) לפקודה. [לעניין זה, ראו גם סעיף 6.9 להלן].

#### 3.2 ההכנסה מהדיבידנד שולמה והתקבלה בתקופת ההטבה

ההכנסה מהדיבידנד שולמה על ידי החברה מחלקת הדיבידנד והתקבלה בידי מקבלה בתקופה שמיום 1 באוקטובר 2009 עד יום 30 בספטמבר 2010 בלבד (להלן: "תקופת ההטבה").

לעניין הוראת השעה בלבד, לא יראו בקיזוז ההכנסות מהדיבידנד המוטב, במישרין או בעקיפין, כנגד אותו חלק מיתר החובה של בעל המניות מקבל הדיבידנד, שנצמח לאחר 1.1.2006, כהפרה של תנאי זה בהוראת השעה.

יודגש, כי על החברה המחלקת להעביר לפקיד השומה את ניכוי המס בגין ההכנסה מהדיבידנד המוטב בהתאם להוראת הפקודה והתקנות מכוחה.

#### 3.3 זכאות להחלת הוראות סעיף 94ב(א)(2) לפקודה

מקבל הדיבידנד היה זכאי לשיעור מס של 10% לפי הוראות סעיף 94ב(א)(2) לפקודה אילו היה מוכר את המניות באותו מועד.

#### 3.4 יום רכישת המניות

יום רכישת המניות שבשלהן התקבלה ההכנסה מדיבידנד היה לפני המועד הקובע.

#### 3.5 ממוצע הכנסות

סכום ההכנסות שיקבל בעל המניות מאת החברה המחלקת, בכל אחת מן השנים 2009 עד 2012 (להלן: "שנות הבדיקה"), לא יפחת מממוצע ההכנסות שהתקבל בידו בשנות המס 2007 ו-2008, מאת החברה המחלקת, במישרין או בעקיפין. סוגי

ההכנסות שיכללו בבדיקה האמורה (הן בשנות הבדיקה והן בשנות המס 2007-2008), לא יכללו הכנסות מדיבידנד, לרבות מהדיבידנד המוטב.

יובהר, כי הבדיקה האמורה לעיל לא תבוצע לגבי השנים בהן החברה מצויה בהליכי פירוק או לגבי השנים בהן מקבל הדיבידנד המוטב חדל להיות בעל מניות, לרבות עקב פטירתו. [לעניין זה ראו גם סעיף 6.9 להלן].

תנאי זה נועד על מנת שההכנסה מהדיבידנד המוטב לא תשמש כתחליף להכנסת עבודה, דמי ניהול, הפרשי הצמדה או ריבית ותשלומים אחרים לבעלי המניות מהחברה המחלקת, במישרין או בעקיפין.

עמידה בתנאי זה תיבדק על ידי פקיד השומה לגבי כל אחת משנות הבדיקה. היה ולא התקיים התנאי האמור באחת משנות הבדיקה, הדבר יבוא לידי ביטוי בעת עריכת שומה לדוח שיוגש לשנת המס בה חולק הדיבידנד המוטב.

הפרת תנאי זה על ידי אחד מבעלי המניות בחברה מחלקת הדיבידנד לא תשולל את הזכאות לדיבידנד המוטב משאר בעלי המניות בחברה, כל עוד בעלי מניות אלו עומדים בתנאי זה ובשאר התנאים שפורטו לעיל.

(מצ"ב דוגמאות **בנספח א'** לחוזר).

#### 4. **תיקון סעיף 94ב לפקודה**

לאור הוראת השעה, תוקן סעיף 94ב(א)(2) לפקודה ונקבע בו שסכום הדיבידנד המוטב, יופחת מסכום הרווחים הראויים לחלוקה עד המועד הקובע, זאת כדי למנוע כפל הטבה בעת מכירת המניה.

#### 5. **אופן חישוב הרווחים הראויים לחלוקה הזכאים לדיבידנד המוטב**

חישוב הרווחים הראויים לחלוקה אשר ייחשבו כדיבידנד מוטב יבוצע באופן הבא:

5.1 שלב 1 – חישוב הרווחים לחלוקה לכל תקופת ההחזקה במניות החברה המחלקת (להלן: "ר"ל לכל התקופה").

5.2 שלב 2 – חישוב הרווחים הראויים לחלוקה עד המועד הקובע (להלן: "ר"ל עד המועד הקובע").

5.3 שלב 3 – היה הר"ל לכל התקופה גבוה מהר"ל עד המועד הקובע, ייראו בסכום הר"ל עד המועד הקובע, כסכום הזכאי להטבה. היה הר"ל לכל התקופה נמוך מהר"ל עד המועד הקובע, ייראו בסכום הר"ל לכל התקופה, כסכום הזכאי להטבה.

#### 6. **הנחיות לפעולה**

6.1 הכנסה מדיבידנד מוטב המשולמת ליחיד או חברה משפחתית חייבת בניכוי מס במקור בהתאם להוראות סעיף 164 לפקודה ובהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי מריבית, מדיבידנד ומרווחים מסויימים), התשס"ו-2005. היינו, הכנסה זו חייבת בניכוי מס בשיעור של 20% או 25%, לפי העניין.

6.2 בעל מניות המבקש כי ניכוי המס יהא 12% בהתאם לשיעור המס המוטב שנקבע בהוראת השעה, יצהיר כלפי החברה המחלקת, בטופס ההצהרה המצורף **כנספח ב'** לחוזר זה, כי הוא עומד בתנאי הזכאות המצוינים לעיל (להלן: "הצהרת זכאות") ויצרף לטופס ההצהרה:

- חישוב המפרט את חלקו ברווחים הראויים לחלוקה כאמור בסעיף 94ב(א)(2) לפקודה, אילו היו נמכרות מניותיו באותו מועד.

- אישור כי הוא בעל תיק פעיל במס הכנסה.
- אישור על מועד רכישת המניות.

- 6.3 החברה המחלקת תנכה מס בשיעור של 12% מסכום הדיבידנד המוטב לו זכאי בעל המניות, בהתאם להצהרתו ולחישוב אותו צירף להצהרת הזכאות.
- 6.4 חברה המחלקת דיבידנד מוטב תדווח על ניכוי המס במקור על גבי טופס 804 וטופס 804/א ותציין כי הדיבידנד חולק בהתאם להוראת השעה לעניין סעיף 125ב לפקודה. לטפסים אלו יצורפו עותקים מהצהרות הזכאות.
- 6.5 חברה המחלקת דיבידנד מוטב תנפיק לכל בעל מניות המקבל דיבידנד מוטב אישור לפי טופס 867ג בו יפורט סכום הדיבידנד המוטב ששולם לו וכן שיעור המס שנוכה.
- 6.6 בעל מניות המקבל דיבידנד מוטב ידווח על ההכנסה מהדיבידנד המוטב במסגרת הדוח השנתי לפי סעיף 131 לפקודה לשנת המס 2009 או 2010, לפי העניין. בנוסף, יצרף בעל המניות עותק מהצהרת הזכאות (לרבות המסמכים שצורפו לה) ואת טופס 867ג בו כלולים פרטי החלוקה האמורה.
- 6.7 נטל ההוכחה לגבי התקיימות כל תנאי הזכאות להחלת שיעור מס מוטב על הכנסה מדיבידנד חלה על בעל המניות מקבל הדיבידנד.
- 6.8 יובהר, כי הוראת השעה לא תחול על חלוקת דיבידנד עליה חלות הוראות סעיפים 47(ב) או 51 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959. במקרים של חלוקה מרווחי מפעל מאושר יחולו הוראות החוק האמור, הן לעניין חבות במס חברות בגין חלוקה מרווחים שהיו פטורים ממס, והן לעניין החבות במס בשל חלוקת הדיבידנד.
- 6.9 במקרים חריגים, כגון מקרים שבהם חלה ירידה משמעותית בהכנסות החברה כתוצאה מגורמים חיצוניים שאינם תלויים בחברה או במקרים של חלוקת דיבידנד בשרשרת חברות, בהם ישנה אי בהירות באשר לאופן החישוב של הרווחים הראויים לחלוקה, ניתן לפנות לחטיבה המקצועית ברשות המסים על מנת לקבל החלטת מיסוי בתנאים שייקבעו בה.

## בכבוד רב

קרלמן – רואי חשבון

**נספח א'****דוגמאות לחישוב תנאי ממוצע ההכנסות****דוגמא 1**

להלן פירוט הכנסות בעל המניות בחברה המחלקת:

<u>2012</u>	<u>2011</u>	<u>2010</u>	<u>2009</u>	<u>2008</u>	<u>2007</u>	<b><u>הכנסות*</u></b>
150,000	140,000	130,000	120,000	100,000	150,000	משכורת
20,000	30,000	40,000	20,000	20,000	30,000	דמי ניהול
7,000	-	-	-	-	5,000	ריבית
-	10,000	-	200,000	-	70,000	דיבידנד
10,000	10,000	-	-	10,000	10,000	שכר דירקטורים
187,000	190,000	170,000	340,000	130,000	265,000	סה"כ הכנסות
187,000	180,000	170,000	140,000	130,000	195,000	הכנסות ללא דיבידנד

ממוצע ההכנסות שנים 2007 – 2008 =  $(195,000 + 130,000) / 2 = 162,500$

במקרה זה בעל המניות אינו עומד בתנאי "ממוצע ההכנסות" בשנת 2009 ולפיכך לא יחול שיעור המס המוטב בגין הדיבידנד המחולק בתקופת ההטבה.

**דוגמא 2**

להלן פירוט הכנסות בעל המניות בחברה המחלקת:

<u>2012</u>	<u>2011</u>	<u>2010</u>	<u>2009</u>	<u>2008</u>	<u>2007</u>	<b><u>הכנסות*</u></b>
150,000	140,000	130,000	120,000	100,000	150,000	משכורת
20,000	30,000	70,000	50,000	20,000	30,000	דמי ניהול
7,000	-	-	-	-	5,000	ריבית
-	10,000	-	170,000	-	70,000	דיבידנד
10,000	10,000	-	-	10,000	10,000	שכר דירקטורים
187,000	190,000	200,000	340,000	130,000	265,000	סה"כ הכנסות
187,000	180,000	200,000	170,000	130,000	195,000	הכנסות ללא דיבידנד

ממוצע ההכנסות שנים 2007 – 2008 = 162,500

במקרה זה בעל המניות עומד בתנאי "ממוצע ההכנסות" בכל אחת מהשנים 2009 ו-2012.

\* ההכנסות הן אך ורק מהחברה מחלקת הדיבידנד המוטב.

**נספח ב**  
**הצהרת בעל/ת המניות על זכאותו לדיבידנד מוטב**  
**בהתאם להוראת שעה לעניין סעיף 125**



אבקש כי ניכוי המס במקור מהכנסה מדיבידנד לא אני וזכאיות מהחברה יהיה בשיעור מס של 12% בהתאם להוראת השעה לעניין סעיף 125 לפקודת מס הכנסה לשנת המס 2009 ו- 2010 (להלן: "הדיבידנד המוטב" ו- "הפקודה", בהתאמה).

א. פרטי החברה מחלקת הדיבידנד (להלן: "החברה"):

שם החברה	מספר חברה (תיק במס הכנסה)	מספר תיק ניכויים	פקיד שומה ניכויים
		9	
כתובת החברה	מספר טלפון		
	/		

ב. פרטי בעל/ת המניות מקבלת/ת הדיבידנד המוטב (להלן: "בעל המניות"):

שם בעל המניות	מספר זהות / תיק או מספר חברה	פרטי הנישום המוצג בחברה משפחתית	
כתובת החברה	מספר טלפון		
	/		

ג. סכום הרווחים הראויים לחלוקה למועד חלוקת הדיבידנד (להלן: "דר"ל לכל התקופה") וסכום הרווחים הראויים לחלוקה עד המועד הקובע כאמור בסעיף 294(א)(2) לפקודה (להלן: "דר"ל עד המועד הקובע"):

סה"כ מניות מופקות בחברה \_\_\_\_\_

סה"כ המניות בידי בעל המניות \_\_\_\_\_

שיעור הזכויות ברווחים של בעל המניות \_\_\_\_\_

תאריך רכישה				
מספר מניות				
% זכויות ברווחים				
סכום הרזיל לכל התקופה				
סכום הרזיל עד המועד הקובע				

סה"כ רז"ל לכל התקופה להם זכאי בעל המניות \_\_\_\_\_

סה"כ רז"ל עד המועד הקובע להם זכאי הבעל מניות \_\_\_\_\_

ד. סכום הדיבידנד המוטב: \_\_\_\_\_

סכום הדיבידנד הכולל שיתקבל על-ידי בעל המניות \_\_\_\_\_

מתוכו, סכום הדיבידנד המוטב \_\_\_\_\_

(מסוים הדיבידנד המוטב לא יעלה על סכום הרז"ל לכל התקופה או על סכום הרז"ל עד המועד הקובע, כמצ"ב שבהם)

מועד חלוקת הדיבידנד \_\_\_\_\_

(דיבידנד שישולם לאחר ה- 30.9.2010 לא יהיה זכאי להטבה בהתאם להוראת השעה לעניין סעיף 125 לפקודה)

ה. הצהרה

<p>הנני מצהיר/ה כי:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>* אילו נמכרו מניותי במועד חלוקת הדיבידנד, הייתי זכאית לשיעור מס של 10% לפי הוראת סעיף 294(א)(2) לפקודה בנובה ההכנסה מהדיבידנד המוטב שתחולק בסכום של _____ ש"ח (מצ"ב חישוב מפורט).</li> <li>* הדיבידנד המוטב התקבל בנין מניות שנרכשו על ידי לפני 1.1.2003 (מצ"ב אישור מועד רכישת המניות).</li> <li>* מקור הרווחים מהם מחולק הדיבידנד המוטב אינו כרווחי מפעל מאושר.</li> <li>* קיים תיק פעיל במס הכנסה על שמי או שם בן/בת זוגי (מצ"ב אישור).</li> <li>* ידוע לי כי בהתאם להוראות הפקודה והתקנות מכוחה, במקרה בו הסכום הכולל של הכנסת עבודה, דמי ניהול, הפרשי הצמדה או ריבית ותשלומים אחרים ששולמו או ישולמו לי על-ידי החברה, במישרין או בעקיפין, בהפחתת ההכנסות מדיבידנד, לרבות מדיבידנד מוטב, בכל אחת משנות המס 2009 עד 2012, יפחת ממוצע סכום התשלומים כאמור ששולמו לי על-ידי החברה האמורה, במישרין או בעקיפין, בשנת המס 2007 ו- 2008, לא אהיה זכאית לשיעור המס של 12% על ההכנסה מהדיבידנד, ואהיה מחוייבת לשלם את יתרת המס בתוספת ריבית והצמדה כחוק.</li> </ul>	<p>תאריך _____</p> <p>שם בעל המניות _____</p> <p>חתימה _____</p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------