

(1) משרד 1824  
ינואר 2017

אדונים נכבדים,

**הנדון: חוזר מס הכנסה 1/2017 – רשות המסים  
הוראת שעה לעניין חלוקת דיבידנד לבעל מניות מהותי עד ליום 30.9.2017**

**1. כללי**

במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016 (להלן: "חוק ההתייעלות") שפורסם ביום 29.12.2016 נקבעו מספר תיקונים בפקודת מס הכנסה (להלן: "התיקונים", "הפקודה", בהתאמה) שמטרתם מתן כלים לרשות המסים להתמודד עם תכנוני מס המהווים ניצול לרעה של שיטת המיסוי הדו-שלבי החלה על חברות על ידי הימנעות מחלוקת דיבידנד ותשלום מס בגינו. תחולת התיקונים הינה מיום 1.1.2017.

על מנת לאפשר לבעלי המניות המהותיים בחברות בהן צבורים רווחים שלא חולקו עד למועד כניסת החוק להיערך לקראת התיקונים שחוקקו, נקבעה במסגרת חוק ההתייעלות הוראת שעה לעניין סעיף 125ב(2) ו-ב(3) לפקודה (להלן: "הוראת השעה"). הוראת השעה קובעת לתקופה קצובה, מיום 1.1.2017 ועד ליום 30.9.2017 שיעור מס הכנסה מופחת של 25% על דיבידנד, שמקורו ברווחים בידי החברה עד ליום 31.12.2016 (להלן: "המועד הקובע"), זאת בכפוף לתנאים ולהוראות שנקבעו בהוראת השעה ויפורטו בחוזר זה.

**2. הוראת השעה – לעניין סעיף 125ב(2) ו-ב(3) לפקודה**

2.1 סעיף 125ב לפקודה קובע, בין היתר, כי שיעור המס החל על הכנסה מדיבידנד, בידי יחיד או בידי חברה משפחתית יהיה 25% ואם היחיד או הנישום בחברה משפחתית כמשמעותו בסעיף 64א הוא בעל מניות מהותי בחברה מחלקת הדיבידנד – 30%.

2.2 בהתאם להוראת השעה שנקבעה בחוק ההתייעלות כלכלית, שיעור מס הכנסה מדיבידנד יהא 25% לבעל מניות מהותי (להלן: "הדיבידנד המוטב") בהתקיים כל התנאים המפורטים. (להלן: "תנאי הזכאות").

**2.2.1 רוחים צבורים עד ליום 31.12.2016**

מקור הדיבידנד הינו ברווחים שנצברו בידי החברה המחלקת עד ליום ב' בטבת התשע"ז (31.12.2016). לעניין זה יובהר כי רווחים צבורים בחברות תושבות ישראל לא יכללו חלוקה המסווגת כהפחתת הון או רווחי שיערוך אלא רווחים שחויבו במס חברות או מהכנסות פטורות ממס בלבד.

עוד יובהר, כי מקור הדיבידנד יכול ויהא מרווחים צבורים עד ליום 31.12.2016 בחברות מוחזקות על ידי החברה מחלקת הדיבידנד המוטב, ובלבד שחולקו לחברה המחלקת וליחיד בעל המניות המהותי או לחברה המשפחתית עד ליום 30.9.2017.

2.2.2 מקבל הדיבידנד הינו יחיד בעל מניות מהותי או חברה משפחתית זכאית  
מקבל הדיבידנד הינו יחיד בעל מניות מהותי או חברה משפחתית זכאית כמשמעותה בסעיף 64א לפקודה שהנישום בה הוא בעל מניות מהותי בחברה מחלקת הדיבידנד.

2.2.3 החברה שילמה את הדיבידנד בתקופת ההטבה  
החברה שילמה את ההכנסה מהדיבידנד המוטב לבעל המניות המהותי בתקופה שמיום 1 ינואר 2017 ועד ליום 30 בספטמבר 2017 בלבד (להלן: "תקופת ההטבה"). מובהר כי לעניין הוראת השעה בלבד, לא יראו בקיזוז ההכנסות מהדיבידנד המוטב כנגד אותו חלק מיתרת החובה או מדירה שהועמדה לשימוש של בעל המניות המהותי מקבל הדיבידנד, כהפרה של תנאי זה בהוראת השעה ויראו את הדיבידנד כמשולם על ידי החברה ובלבד שמקורה של יתרת החובה של בעל המניות המהותי היא במשיכות מהחברה לאחר תאריך 1.1.2013. מקום בו מקורה של יתרת החובה של בעל המניות המהותי היא במשיכות מהחברה לפני תאריך 1.1.2013 ישקול פקיד השומה האם יש מקום לחייב את בעל המניות בהכנסה מדיבידנד או ממשכורת לפי העניין בשנים שקדמו לשנת המס 2017.

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

2.2.4 ממוצע הכנסות  
סכום הכנסות שיקבל בעל המניות המהותי מאת החברה המחלקת, במישרין או בעקיפין, בכל אחת מן השנים 2017 עד 2019 (להלן: "שנות הבדיקה") למעט ההכנסות מדיבידנד, לא יפחת ממוצע ההכנסות שהתקבל בידו בשנות המס 2015 ו-2016, מאת החברה המחלקת, במישרין או בעקיפין. סוגי ההכנסות שיכללו בבדיקה האמורה (הן בשנות הבדיקה והן בשנות המס 2017-2019), 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 מהותי בחברה המחלקת.

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 המהותיים בחברה מחלקת הדיבידנד לא תשלול את הזכאות לדיבידנד המוטב משאר בעלי המניות המהותיים בחברה, כל עוד בעלי מניות אלו עומדים בתנאי זה ובשאר התנאים שפורטו לעיל. (מצ"ב דוגמאות בנספח א' לחוזר).

2.2.5 אי קיזוז הפסדי הון ממכירת ניירות ערך  
כנגד ההכנסה מדיבידנד מוטב לא קיזוז הפסדי הון ממכירת נייר ערך בשנת המס שבה חולק הדיבידנד המוטב בהתאם לסעיף 92(א)(4)(ב).

**3. מס יסף**

- 3.1 סעיף 121ב קובע כי יחיד אשר הכנסתו החייבת כהגדרתה באותו סעיף עלתה בשנת המס 2017 על שש מאות וארבעים אלף ש"ח, יהיה חייב במס נוסף בשיעור של 3% (להלן: "מס יסף").
- 3.2 הדיבידנד המוטב לא ימוסה במס יסף.
- 3.3 יובהר, כי הדיבידנד המוטב לא יכלל בחישוב הכנסה חייבת לעניין סעיף 121ב.

**4. הנחיות לפעולה**

- 4.1 הכנסה מדיבידנד מוטב המשולמת ליחיד או חברה משפחתית בעלי מניות מהותיים חייבת בניכוי מס במקור בהתאם להוראות סעיף 164 לפקודה ובהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי מריבית, מדיבידנד ומרווחים מסוימים), התשס"ו-2005. היינו, הכנסה זו חייבת בניכוי מס בשיעור של 30%, לפי העניין.
- 4.2 בעל מניות מהותי המבקש כי ניכוי המס יהא 25% בהתאם לשיעור המס המוטב שנקבע בהוראת השעה, יצהיר כלפי החברה המחלקת, בטופס א/805 המצורף **כנספח ב'** לחוזר זה, כי הוא עומד בתנאי הזכאות המצוינים לעיל (להלן: "**הצהרת זכאות**") ויצרף לטופס ההצהרה אישור כי הוא בעל תיק פעיל במס הכנסה.
- 4.3 החברה המחלקת תנכה מס בשיעור של 25% מסכום הדיבידנד המוטב לו זכאי בעל המניות, בהתאם להצהרתו ולחישוב אותו צירף להצהרת הזכאות.
- 4.4 חברה המחלקת דיבידנד מוטב תדווח על ניכוי המס במקור על גבי טופס 804 וטופס א/804 ותציין כי הדיבידנד חולק בהתאם להוראת השעה לעניין סעיף 125ב לפקודה עד ליום 30.9.2017. לטפסים אלו יוצרפו עותקים מהצהרות הזכאות.
- 4.5 באחריות המשרד המקבל את הצהרת הזכאות כאמור בסעיף 4.4 לעיל, לדאוג להעברת הצהרת הזכאות לתיק בתיק בעל המניות המהותי גם אם תיק בעל המניות המהותי אינו נמצא במשרד בו נמצא תיק הניכויים של החברה.
- 4.6 חברה המחלקת דיבידנד מוטב תנפיק לכל בעל מניות מהותי המקבל דיבידנד מוטב אישור לפי טופס 867 בו יפורט סכום הדיבידנד המוטב ששולם לו וכן שיעור המס שנוכה.
- 4.7 בעל מניות מהותי המקבל דיבידנד מוטב ידווח על ההכנסה מהדיבידנד המוטב במסגרת הדוח השנתי לפי סעיף 131 לפקודה לשנת המס 2017. בנוסף, יצרף בעל המניות המהותי עותק מהצהרת הזכאות (לרבות המסמכים שצורפו לה) ואת טופס 867 בו כלולים פרטי החלוקה האמורה.
- 4.8 נטל ההוכחה לגבי התקיימות כל תנאי הזכאות להחלת שיעור מס מוטב על הכנסה מדיבידנד חלה על בעל המניות המהותי מקבל הדיבידנד.
- 4.9 במקרים חריגים, כגון מקרים שבהם חלה ירידה משמעותית בהכנסות החברה כתוצאה מגורמים חיצוניים שאינם תלויים בחברה, 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 פרוט הכנסות בעל מניות מהותי בחברה המחלקת:

<u>2019</u>	<u>2018</u>	<u>2017</u>	<u>2016</u>	<u>2015</u>	<u>הכנסות*</u>
140,000	130,000	120,000	100,000	150,000	משכורת
30,000	40,000	20,000	20,000	30,000	דמי ניהול
-	-	-	-	5,000	ריבית
10,000	-	200,000	-	70,000	דיבידנד
10,000	-	-	10,000	10,000	שכר דירקטורים
190,000	170,000	340,000	130,000	265,000	סה"כ הכנסות
180,000	170,000	140,000	130,000	195,000	הכנסות ללא דיבידנד

$$\text{ממוצע ההכנסות שנים 2015 - 2016} = (195,000 + 130,000) / 2 = 162,500$$

במקרה זה בעל המניות אינו עומד בתנאי "ממוצע ההכנסות" בשנת 2017 ולפיכך לא יחול שיעור המס המוטב בגין הדיבידנד המחולק בתקופת ההטבה.

**דוגמא 2:**

להלן פרוט הכנסות בעל מניות מהותי בחברה המחלקת:

<u>2019</u>	<u>2018</u>	<u>2017</u>	<u>2016</u>	<u>2015</u>	<u>הכנסות*</u>
140,000	130,000	120,000	100,000	150,000	משכורת
30,000	70,000	50,000	20,000	30,000	דמי ניהול
-	-	-	-	5,000	ריבית
10,000	-	170,000	-	70,000	דיבידנד
10,000	-	-	10,000	10,000	שכר דירקטורים
190,000	200,000	340,000	130,000	265,000	סה"כ הכנסות
180,000	200,000	170,000	130,000	195,000	הכנסות ללא דיבידנד

$$\text{ממוצע ההכנסות שנים 2015 - 2016} = 162,500$$

במקרה זה בעל המניות עומד בתנאי "ממוצע ההכנסות" בכל אחת מהשנים 2017 - 2019.

\* ההכנסות הן אך ורק מהחברה מחלקת הדיבידנד המוטב.

805/א



## נספח ב

### הצהרת יחיד/ה בעל/ת מניות מהותי על זכאותו לדיבידנד מוטב בהתאם להוראת שעה לעניין סעיף 125 ב(2) ו- (3)

אבקש כי ניכוי המס במקור מהכנסה מדיבידנד לה אני זכאי/ת מהחברה יהיה בשיעור מס של 25% בהתאם להוראת השעה לעניין סעיף 125 ב(2) ו- (3) לפקודת מס הכנסה לתקופה שבין 1.1.2017 עד 30.9.2017 (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
כתובת החברה	מספר חברה	9	מספר טלפון

ב. פרטי בעל/ת המניות המהותי\* מקבל/ת הדיבידנד המוטב (להלן: "בעל המניות"):

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

\* בעל מניות מהותי, כהגדרתו בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה.

ג. סכום הדיבידנד המוטב:

סכום הרווחים שנוצרו בחברה המחלקת עד ליום 31.12.2016 \_\_\_\_\_

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

מועד חלוקת הדיבידנד \_\_\_\_\_

(דיבידנד שישולם לאחר ה- 30.9.2017 לא יהיה זכאי להטבה בהתאם להוראת השעה לעניין סעיף 125 ב(2) ו- (3) לפקודה)

ד. ממוצע ההכנסות כהגדרתו בסעיף 2.2.4 לחוזר יש לצרף חישוב מפורט כנספח להצהרה זו \_\_\_\_\_

ה. הדיבידנד שחולק שימש ל:

1. סך של \_\_\_\_\_ ש"ח - החזר של משיכות כספים
2. סך של \_\_\_\_\_ ש"ח - העברת דירה לבעלותו של בעל המניות
3. סך של \_\_\_\_\_ ש"ח - אחר \_\_\_\_\_

#### ו. הצהרה

הנני מצהיר/ה כי:

\* ידוע לי כי מסכום הדיבידנד המוטב שיתקבל בידי לא ניתן לקזז הפסדי הון מנייר ערך כאמור בסעיף 92(א)(4) (ב).

\* מקור הרווחים מהם מחולק הדיבידנד המוטב אינו מרווחי מפעל מאושר.

\* קיים תיק פעיל במס הכנסה על שמי או שם בן/בת זוגי (מצ"ב אישור).

\* 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 2017 עד 2019, יפחת ממוצע סכום התשלומים כאמור ששולמו לי על-ידי החברה האמורה, במישרין או בעקיפין, בשנות המס 2015 ו- 2016, לא אהיה זכאי/ת לשיעור המס של 25% על ההכנסה מהדיבידנד, ואהיה מחוייב/ת לשלם את יתרת המס בתוספת ריבית והצמדה כחוק.

ע"י החתימה לאחתן ומעורבות מיתן (מערך ל- 12.2016)

חתימה

שם בעל המניות

תאריך