

חוזר לקוחות
מיסים 23.2017

א.ג.ג.,

הנדון: הוראת שעה לחלוקת דיבידנד לבעל מניות מהותי בתקופה שמיום 1.1.17 עד 30.9.17 בשיעור מס מופחת של 25% כולל מס יסף (במקום 30%-33%)

1. רקע

ביום 29 בדצמבר 2016 פורסם [בספר החוקים 2592](#), חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות 2017 ו-2018), התשע"ז-2016 (להלן: "החוק" או "התיקון").

החוק כולל נושאים רבים, וביניהם גם שינויי מס מקיפים. בין היתר, נכלל גם הפרק העוסק במיסוי חברת מעטים ובעל מניות מהותי בה המטפל בתופעת ניצול לרעה של שיטת המיסוי הדו-שלבי החלה על חברות (תיקון מס' 235 לפקודת מס הכנסה- ראה סעיפים 94-97 בחוק, החל מעמוד 274). פרק זה כולל את המרכיבים הבאים:

- (1) מיסוי משיכת כספים או שימוש בנכסים ע"י בעל מניות מהותי- הוספת סעיף 3(ט) לפקודה;
- (2) מיסוי "חברות ארנק": ההכנסה החייבת של חברת מעטים, הנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל מניות מהותי בה תיחשב כהכנסתו של היחיד- הוספת סעיף 62א לפקודה;
- (3) מתן סמכות לראות ברווחים של חברת מעטים שלא חולקו כאילו חולקו- תיקון סעיף 77 לפקודה;
- (4) הוראת שעה לחלוקת דיבידנד לבעל מניות מהותי בתקופה שמיום 1.1.17 עד 30.9.17 בשיעור מס מופחת של 25% כולל מס יסף (במקום 30%-33%) (להלן: "הוראת השעה" ו"דיבידנד מוטב");

להרחבה לגבי פרק זה- ראה [חוזר מיסים 1.2017](#) של משרדנו.

לקראת סיומה של תקופת הוראת השעה ביום 30.9.2017, ברצוננו להזכיר את נוסח ותנאי הוראת השעה, את חוזר רשות המסים בנושא, טפסי דיווח ומספר החלטות מיסוי שפרסמה הרשות בקשר לנושא זה. כמו כן, כדאי לשים לב, כי קיים "חלון הזדמנויות" להעברת דירת מגורים מחברה אל בעל מניות מהותי באמצעות חלוקת דיבידנד מוטב (ראו סעיף 6 לחוזר).

תל אביב - משרד ראשי

מרכז עזריאלי 1 תל אביב, 6701101, ת.ד. 16593 תל אביב 6116402 | טלפון: 03-6085555 | פקס: 03-6094022 | info@deloitte.co.il

משרד נתניה
Seker - Deloitte
גיבורי ישראל 7
ת.ד. 8458
נתניה, 4250407

משרד פתח תקווה
Deloitte Analytics
הטיבים 7
ת.ד. 6712
פתח תקווה, 4959368

משרד אילת
המרכז העירוני
ת.ד. 583
אילת, 8810402

משרד באר שבע
אלומות 12
פארק התעשייה עומר
ת.ד. 1369
עומר, 8496500

משרד חיפה
מעלה השחרור 5
ת.ד. 5648
חיפה, 3105502

משרד ירושלים
קרית המדע 3
מגדל הר חוצבים
ירושלים, 914510
ת.ח. 45396

טלפון: 09-8922444
פקס: 09-8922440
info@deloitte.co.il

טלפון: 073-3994163
פקס: 03-9190372
info@deloitte.co.il

טלפון: 08-6375676
פקס: 08-6371628
info-eilat@deloitte.co.il

טלפון: 08-6909500
פקס: 08-6909600
info-beersheva@deloitte.co.il

טלפון: 04-8607333
פקס: 04-8672528
info-haifa@deloitte.co.il

טלפון: 02-5018888
פקס: 02-5374173
info-jer@deloitte.co.il

2. נוסח הוראת השעה לחלוקת דיבידנד בשיעור מס מופחת (סעיף 97 לתיקון)

סעיף 97 לתיקון קובע את נוסח הוראת השעה כדלקמן:

"(א) על אף האמור בסעיף 125ב(2) ו-(3) לפקודה, שיעור המס על הכנסה מדיבידנד בידי יחיד שהוא בעל מניות מהותי, או בידי חברה משפחתית שהנישום, כמשמעותו בסעיף 64 לפקודה הוא בעל מניות מהותי, במישרין או בעקיפין, בחברה ששילמה את הדיבידנד, כאמור באותם סעיפים, שמקורו ברווחים שנצברו עד יום ב' בטבת התשע"ז (31 בדצמבר 2016) יהיה 25%, ולא יחולו על הדיבידנד האמור הוראות סעיף 121 לפקודה, ובלבד שמתקיימים כל אלה:

- (1) ההכנסה מדיבידנד שולמה על ידי החברה מחלקת הדיבידנד והתקבלה בידי מקבלה בתקופה שמיום ג' בטבת התשע"ז (1 בינואר 2017) עד יום י' בתשרי התשע"ח (30 בספטמבר 2017);
 - (2) בכל אחת משנות המס 2017 עד 2019, הסכום הכולל של הכנסת עבודה, דמי ניהול, הפרשי הצמדה או ריבית ותשלומים אחרים ששולמו למקבל ההכנסה מדיבידנד על ידי החברה מחלקת הדיבידנד, במישרין או בעקיפין, בהפחתת ההכנסה מדיבידנד שחויבה במס לפי סעיף זה, לא פחת ממוצע סכום התשלומים כאמור ששולמו לו על ידי החברה האמורה, במישרין או בעקיפין, בשנות המס 2015 ו-2016.
- (ב) הוראות סעיף 92(א)(4)(ב) לפקודה לא יחולו על דיבידנד שחלות עליו הוראות סעיף קטן (א).

3. תנאי הוראת השעה

ע"פ התנאים שנקבעו בהוראת השעה, על הכנסה מדיבידנד ששולמה על ידי החברה מחלקת הדיבידנד והתקבלה בידי מקבלה שהינו יחיד (לרבות חברה משפחתית) בעל מניות מהותי בה, **בתקופה שמיום 1 בינואר 2017 ועד 30 בספטמבר 2017** יחול שיעור מס של **25% בלבד**, ולא יחול על הדיבידנד מס נוסף לפי סעיף 121 לפקודה החל על בעלי הכנסות גבוהות - "מס יסף" (להלן: "**דיבידנד מוטב**").

המס המופחת בשיעור של 25% לפי הוראת השעה יחול במקום שיעור מס של 30% בתוספת למס יסף בשיעור של 3% (החל על חלק ההכנסה החייבת הכוללת של היחיד העולה על 640,000 ש"ח), דהיינו, במקום מס כולל בשיעור של 30%-33%.

הוראת השעה תחול על רווחים שנצברו עד 31 בדצמבר 2016 ובתנאי שבכל אחת משנות המס 2017 עד 2019, הסכום הכולל של הכנסת עבודה, דמי ניהול, הפרשי הצמדה או ריבית ותשלומים אחרים ששולמו למקבל ההכנסה מדיבידנד על ידי החברה מחלקת הדיבידנד, במישרין או בעקיפין, בהפחתת ההכנסה מדיבידנד שחויבה במס לפי סעיף זה, לא פחת ממוצע סכום התשלומים כאמור ששולמו לו על ידי החברה האמורה, במישרין או בעקיפין, בשנות המס 2015 ו-2016¹.

הוראות סעיף 92(א)(4)(ב) לפקודה המאפשרות לקזז הפסד הון שוטף ממכירת נייר ערך בשנת המס כנגד הכנסה מריבית או מדיבידנד, לא יחולו על דיבידנד שחלה עליו הוראת השעה.

¹ תנאי זה נועד על מנת שההכנסה מהדיבידנד לא תשמש כתחליף להכנסת עבודה, דמי ניהול, הפרשי הצמדה או ריבית ותשלומים אחרים לבעל המניות.

4. חוזר רשות המיסים לגבי הוראת השעה

ביום 2 בינואר 2017 פרסמה רשות המיסים את [חוזר מס הכנסה 1/2017](#) העוסק בהוראת השעה. בחוזר הובאו, בין היתר, ההבהרות הבאות לעמדת רשות המיסים:

4.1 רווחים צבורים עד ליום 31.12.2016

- רווחים צבורים בחברות תושבות ישראל לא יכללו חלוקה המסווגת כהפחתת הון או רווחי שיערוך, אלא רווחים שחויבו במס חברות או מהכנסות פטורות ממס בלבד.
- 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 30.9.2017².

4.2 החברה שילמה את הדיבידנד בתקופת ההטבה

- 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.

4.3 תנאי ממוצע הכנסות

- סכום ההכנסות 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.
- 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.
- 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.
- בנספח א' לחוזר של רשות המיסים צורפו דוגמאות לחישוב תנאי ממוצע ההכנסות.

² כדאי לשים לב, כי הוראת השעה תחול גם על חלוקת עודפים שמקורם בחברות זרות, ומשכך, כדאי לבחון גם חלוקת רווחים של חברות זרות כדי ליהנות מההקלה של המס המופחת.

4.4 מס יסף

הדיבידנד המוטב לא ימוסה במס יסף, ואף לא ייכלל בחישוב ההכנסה החייבת לענין הסעיף המחייב במס יסף (סעיף 121ב לפקודה).

4.5 הנחיות נוספות בחוזר

- בעל מניות מהותי המבקש כי ניכוי המס יהא 25% בהתאם לשיעור המס המוטב שנקבע בהוראת השעה, יצהיר כלפי החברה המחלקת, [בטופס א/805](#), כי הוא עומד בתנאי הזכאות המצוינים לעיל ויצרף לטופס ההצהרה אישור כי הוא בעל תיק פעיל במס הכנסה.
- החברה המחלקת תנכה מס בשיעור של 25% מסכום הדיבידנד המוטב לו זכאי בעל המניות, בהתאם להצהרתו ולחישוב אותו צירף להצהרת הזכאות. חברה המחלקת דיבידנד מוטב תדווח על הניכוי במקור על גבי [טופס 804](#) וטופס [א/804](#) ותציין כי הדיבידנד חולק בהתאם להוראת השעה.
- 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.

5 החלטות מיסוי של רשות המסים

בנוסף לחוזר הנ"ל, פרסמה רשות המסים 3 החלטות מיסוי העוסקות בנושא מיסוי דיבידנד מוטב שחולק לבעל מניות מהותי על פי הוראת שעה בתקופה 1 בינואר 2017 עד 30 בספטמבר 2017.

להלן עיקרי החלטות המיסוי:

5.1 [החלטת מיסוי בהסכם מס' 5016/17- חלוקה כנגד יתרות זכות](#)

העובדות: בכוונת החברה להכריז על דיבידנד בתקופת הוראת השעה שמקורו ברווחים שנצברו עד יום 31 בדצמבר 2016. לאחר הכרזת הדיבידנד ובתקופת הוראת השעה, בעל המניות ילווה לחברה את סכום הדיבידנד פחות ניכוי המס במקור מהדיבידנד, כאשר בעל המניות יעמוד ביתרת זכות. לבעל המניות אין יתרת חובה בחברה במועד ההכרזה על הדיבידנד.

הבקשה: החברה ובעל המניות מבקשים לראות בהכרזה על הדיבידנד במקביל לניכוי מס במקור וחתימה על הסכם הלוואה מבעל המניות לחברה, כדיבידנד ששולם על-ידי החברה והתקבל על-ידי בעלי המניות.

החלטת המיסוי: לענין הוראת השעה-יראו בדיבידנד המוטב כמשולם על-ידי החברה והתקבל על-ידי בעלי המניות. את יתרת הדיבידנד המוטב לאחר ניכוי מס במקור יראו כמושקעת בחברה בכפוף להלן:

- (1) נוכה המס מהדיבידנד המוטב והועבר לפקיד השומה עד ליום 15 באוקטובר 2017.
- (2) הדיבידנד בניכוי המס כאמור נרשם בספרי החברה כהלוואה/ יתרת זכות לבעל המניות.

5.2 החלטת מיסוי בהסכם מס' 1728/17- מניות שהתקבלו בירושה

העובדות: בעל מניות מהותי בחברה קיבל את מניות החברה בירושה בשנת 2016 ("הירש"), כאשר מוריש המניות עבד בחברה וקיבל הכנסות מהחברה עד למועד פטירתו. לירש לא היו הכנסות מהחברה בשנות המס 2015 ו-2016.

הבקשה: אופן חישוב תנאי ממוצע ההכנסות לצורך הזכאות לקבלת דיבידנד מוטב בהתאם להוראות השעה.

החלטת המיסוי: לצורך חישוב תנאי ממוצע ההכנסות בהוראת השעה, יחושבו ההכנסות שהתקבלו על-ידי בעל המניות הירש בלבד. יובהר כי בחישוב תנאי ממוצע ההכנסות של בעל המניות הירש, לא יילקחו בחשבון הכנסות המוריש מהחברה מחלקת הדיבידנד מהשנים 2015-2016.

5.3 החלטת מיסוי בהסכם מס' 3232/17 פרישה מהחברה המחלקת

העובדות: בעל מניות מהותי בחברה הינו בגיל פרישה וידוע כי יפרוש במהלך השנה הקרובה ויפסיק לקבל משכורת. מתוקף עבודתו בחברה והפרשות לצורכי פנסיה שביצע ממשכורות אותם קיבל מהחברה, יקבל בעל המניות המהותי עם פרישתו פיצויי פרישה וקצבה מקופות הפנסיה אליהם הפריש.

הבקשה: אופן חישוב ממוצע ההכנסות לצורך עמידה בתנאי ממוצע ההכנסות בהוראת השעה והזכאות לקבלת דיבידנד מוטב.

החלטת המיסוי: לצורך חישוב תנאי ממוצע ההכנסות בהוראת השעה לאחר פרישת בעל המניות המהותי מהחברה, יראו את ההכנסות מפיצויים וקצבה אותן יקבל בעל המניות בשנת המס 2017-2019 כהכנסות המתקבלות בעקיפין מהחברה המחלקת את הדיבידנד.

6 העברת דירת מגורים מחברה אל בעל מניות מהותי באמצעות חלוקת דיבידנד מוטב – "חלון הזדמנויות"

במסגרת התיקון, נקבע סעיף חדש בפקודה, סעיף 3(ט), שקבע, שיש למסות משיכות או שימוש בנכסים (כגון דירות) של בעל מניות מהותי בחברה (ראה [חוזר מס' 1.2017](#) של משרדנו). אי העברת דירה עד ליום 31.12.2018 המשמשת את בעל המניות המהותי, תיחשב לחלוקת דיבידנד (בד"כ) לידי בעל המניות המהותי. לפיכך נקבעו הוראות מעבר ובהן מספר אפשרויות להעברת הדירה לרשותו של בעל המניות המהותי. ניתן לבצע את העברת הדירה, בין השאר, ב"מסלול אי חייב"³ (העברה פטורה ממס שבח בידי החברה וממס רכישה בידי בעל המניות המהותי)⁴ עד ליום 31.12.2018.

³ "מסלול אי חייב" במסגרת הוראות סעיף 96(ב)(3)(ב) לחוק.

⁴ במכירת הדירה על ידי בעל המניות המהותי בעתיד תבוצע "כניסה לנעלי החברה" לעניין שווי הרכישה ויום הרכישה של הדירה, כאשר השבח הריאלי יחוייב במס ליניארי – עד יום ההעברה יחול מס שולי, ולאחר יום ההעברה ועד ליום המכירה יחול מס בשיעור 25% (לפי סעיף 48א(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין).

חשוב לציין, כי במסגרת הוראת השעה, כדאי לשקול את ניצול "חלון ההזדמנויות" עד ליום 30.9.2017 ולבצע חלוקת דיבידנד אשר תשמש להעברת דירה שהועמדה לשימוש של בעל המניות המהותי או קרובו מהחברה לבעלות של בעל המניות, אשר תחוייב במס בשיעור 25% "עד הבית" במקום 33% (כולל מס יסף) לאחר שתסתיים תקופת ההטבה.

לקבלת פרטים נוספים אנא צרו קשר עם:
רו"ח רוני קריה, שותף בחטיבת המס טלפון: 03-7181810

רו"ח ועו"ד דני גבאי, דירקטור מנהל המחלקה המקצועית בחטיבת המס, בטלפון: 03-6085532

רו"ח (MBT) כפיר אילני, דירקטור בחטיבת המס טלפון: 03-7181764

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.
אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'
רואי חשבון
Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited
© כל הזכויות שמורות

www.deloitte.co.il

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in 150 countries and territories, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte's more than 224,400 professionals are committed to becoming the standard of excellence.

Brightman Almagor Zohar & Co. (Deloitte Israel) is the member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited in Israel. Deloitte Israel is one of Israel's leading professional services firms, providing a wide range of world-class audit, tax, consulting, financial advisory and trust services. Through approximately 100 partners and directors and 1000 employees the firm serves domestic and international clients, public institutions and promising fast-growth companies whose shares are traded on the Israeli, US and European capital markets.

© 2017 Brightman Almagor Zohar & Co. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited.