

חוק התוכנית הכלכלית לשנים 2017 ו- 2018 (תיקוני חקיקה), התשע"ו-2016 - הוראת שעה מיום 1 בינואר 2017 ועד ליום 30 בספטמבר 2017 - חיוב משיכת דיבידנד בידי "בעל מניות מהותי" בשיעור מס מופחת וסופי של 25%

מחלקת מסים - ינואר 2017

הרינו להביא לידיעתכם כי ביום 29 בדצמבר 2016 פורסם ברשומות חוק התוכנית הכלכלית לשנים 2017 ו- 2018 (תיקוני חקיקה), התשע"ו-2016 (להלן: "**חוק התוכנית הכלכלית**" ו/או "**התיקון**").
במסגרת חוק התוכנית הכלכלית בוצעו מספר תיקונים ביחס, בין היתר, לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**").

במסגרת מבזק זה נבקש לפרט ביחס להוראת שעה (להלן: "**הוראת השעה**") הקובעת כי החל מיום 1 בינואר 2017 ועד ליום 30 בספטמבר 2017, ייקבע מס מופחת על הכנסות דיבידנד בידי "בעל מניות מהותי" בשיעור מס סופי של 25% (להלן: "**ההטבה**") במקום 30% וזאת ללא חיוב במס יסף כהגדרתו בסעיף 1121 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "**פקודת מס הכנסה**").
לעניין זה -

- "**בעל מניות מהותי**" - מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או יחד עם אחר, ב-10% לפחות באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחבר-בני-אדם.
- "**יחד עם אחר**" - יחד עם קרובו, וכן יחד עם מי שאינו קרובו ויש ביניהם שיתוף פעולה דרך קבע על פי הסכם בעניינים מהותיים של חבר-בני-האדם, במישרין או בעקיפין;

כמו כן, ביום 2 בינואר 2017 פרסמה רשות המסים את **חוזר מס הכנסה 1/2017 - "הוראות שעה לעניין חלוקת דיבידנד לבעל מניות מהותי עד ליום 30.9.2017"** העוסק בהוראת השעה (להלן: "**החוזר**").

[להורדת החוזר לחץ כאן.](#)

כללי

1. הרינו להביא לידיעתכם כי ביום 29 בדצמבר 2016 פורסם ברשומות חוק התוכנית הכלכלית.
2. במסגרת חוק התוכנית הכלכלית בוצעו מספר תיקונים ביחס, בין היתר, לפקודה.
3. במסגרת מבזק זה נבקש לפרט ביחס להוראת שעה הקובעת כי החל מיום 1 בינואר 2017 ועד ליום 30 בספטמבר 2017, ייקבע מס מופחת על הכנסות דיבידנד בידי "בעל מניות מהותי" בשיעור מס סופי של 25% במקום 30% וזאת ללא חיוב במס יסף כהגדרתו בסעיף 121ב לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961.
4. לעניין זה -
 - "בעל מניות מהותי" - מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או יחד עם אחר, ב-10% לפחות באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחבר-בני-אדם.
 - "יחד עם אחר" - יחד עם קרובו, וכן יחד עם מי שאינו קרובו ויש ביניהם שיתוף פעולה דרך קבע על פי הסכם בעניינים מהותיים של חבר-בני-האדם, במישרין או בעקיפין;
5. כמו כן, ביום 2 בינואר 2017 פרסמה רשות המסים את חוזר מס הכנסה 1/2017 - "הוראות שעה לעניין חלוקת דיבידנד לבעל מניות מהותי עד ליום 30.9.2017" העוסק בהוראת השעה.

להלן יפורטו עיקרי הוראת השעה:

6. על אף הוראות סעיף 125ב(2) ו-3 לפקודת מס הכנסה שיעור המס על הכנסה מדיבידנד בידי יחיד "בעל מניות מהותי", או בידי חברה משפחתית שהנישום המייצג בה הוא בעל מניות מהותי בה, במישרין או בעקיפין (להלן ביחד: "המקבל"), שמקורו ברווחים שנצברו עד ליום 31 בדצמבר 2016 יהיה 25% ולא יחולו על הדיבידנד הוראות סעיף 121ב ("מס יסף") לפקודת מס הכנסה (מס המוטל על בעלי הכנסות גבוהות), ובלבד שמתקיימים כל אלה:
 - 6.1. ההכנסה מדיבידנד (להלן: "הדיבידנד המוטב") שולמה על ידי החברה מחלקת הדיבידנד והתקבלה בידי מקבלה בתקופה שמיום 1 בינואר 2017 ועד ליום 30 בספטמבר 2017 (להלן: "תקופת הוראת השעה").
 - 6.2. בכל אחת משנות המס 2017 עד 2019 (במשך שלוש שנות מס) (להלן: "תקופת המגבלות") הסכום הכולל של הכנסת עבודה, דמי ניהול, הפרשי הצמדה או ריבית ותשלומים אחרים (להלן: "ההכנסות האחרות") ששולמו למקבל על ידי החברה מחלקת הדיבידנד, במישרין או בעקיפין, בהפחתת הדיבידנד המוטב, לא פחת ממוצע סכום התשלומים כאמור ששולמו לו על ידי החברה האמורה, במישרין או בעקיפין, בשנות המס 2015 ו-2016.
 - 6.3. הוראות סעיף 92(א)(4)(ב) - המאפשר קיזוז הפסד הון מניירות ערך כנגד הכנסות דיבידנד ששיעור המס החל עליהם אינו עולה על שיעור המס הקבוע בסעיף 126א לפקודת מס הכנסה (מס חברות) לא יחולו על דיבידנד המוטב שחולק כאמור ולא ניתן לקזז כנגד הכנסה זו הפסדי הון כאמור.
 - 6.4. יודגש כי הנושאים להלן צפוי שיטופלו בהוראת הביצוע שתוצא על ידי רשות המיסים:
 - 6.4.1. דיבידנד שחולק בשנים קודמות ינוטרל ולא תהיה חובה להמשיך לחלק אותו במהלך תקופת המגבלות.
 - 6.4.2. הדיבידנד המוטב שיחולק, לא יילקח בחשבון לעניין התקרה של בעלי הכנסות גבוהות לעניין סעיף 121ב.

להלן יפורטו עיקרי החוזר:

7. רווחים צבורים עד ליום 31.12.2016

בהתאם לחוזר מובהר כי רווחים צבורים לא יכללו חלוקה מסווגת כהפחתת הון או רווחי שיערוף אלא רווחים שחיובו במס חברות או מהכנסות פטורות בלבד. עוד מובהר, 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 בה או לחברה המשפחתית עד ליום 30.9.2017.
8. חברה שילמה את הדיבידנד בתקופת ההטבה (1.1.2017-30.9.2017)

לעניין הוראת-השעה בלבד, לא יראו בקיזוז ההכנסות מהדיבידנד המוטב כנגד אותו חלק מיתרת החובה או מודירה שהועמדה לשימוש של בעל המניות המהותי מקבל הדיבידנד, כהפרה של תנאי זה

בהוראת השעה יוראו את הדיבידנד כמשולם על-ידי החברה ובלבד שמקורה של יתרת החובה של בעל המניות המהותי היא במשיכות מהחברה לאתר ה-1.1.2013.

מקום בו מקורה של יתרת החובה של בעל המניות המהותי היא במשיכות מהחברה לפני 1.1.2013 ישקול פקיד-השומה האם יש מקום לחייב את בעל המניות בהכנסה מדיבידנד או ממשכורת לפי העניין בשנים שקדמו לשנת-המס 2017.

9. ממוצע הכנסות

9.1. סכום ההכנסות שיקבל בעל המניות המהותי מאת החברה המחלקת, במישרין או בעקיפין, בכל אחת מן השנים 2017 עד 2019 ("שנות הבדיקה"), למעט ההכנסות מדיבידנד, לא יפחת מממוצע ההכנסות שהתקבל בידו בשנות-המס 2015 ו-2016, מאת החברה המחלקת, במישרין או בעקיפין.

9.2. סוגי ההכנסות שיכללו בבדיקה האמורה (הן בשנות הבדיקה והן בשנות המס 2017-2019) לא יכללו הכנסות מדיבידנד, לרבות מהדיבידנד המוטב.

9.3. 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 אלה עומדים בתנאי זה וביתר התנאים הנדרשים.

9.4. 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.

10. הנחיות לפעולה

10.1. בעל מניות מהותי המבקש כי ניכוי המס מהדיבידנד המוטב יהא 25%, יצהיר כלפי החברה המחלקת, בטופס 805/א כי הוא עומד בתנאי הזכאות ויצרף לטופס ההצהרה אישור כי הוא בעל תיק פעיל במס הכנסה.

10.2. חברה המחלקת דיבידנד תצרף לטופסי הדיווח 804 וטופס 804/א את טופס 805/א ותציין בטפסים כאמור כי הדיבידנד חולק בהתאם להוראת השעה.

לשאלות בנושא זה ניתן לפנות במשרדנו ל:

יגאל רופא, רו"ח

טל': 03-7106644

Yigal.Rofhe@il.gt.com

יגאל מנשרוב, רו"ח

טל': 03-7106689

lgal.Manasherov@il.gt.com

כמו כן, את שאלותיכם ניתן לשלוח בדואר אלקטרוני לכתובת Tax@gtfk.co.il או לפקס 03-7106680.

בברכה,

פאהן קנה ושות'