

תאריך: 18 בנובמבר, 2009
סימוכין: 815

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות
מיסים 37.2009

א.ג.נ.,

**הנדון: חלוקת דיבידנד בשיעור מס מופחת 12% שמקורו ברווחים ראויים לחלוקה שנצברו
עד ליום 31 בדצמבר 2002.
הוראת שעה לתקופה 1.10.2009 עד 30.9.2010**

כללי

ביום 23 ביולי 2009 פורסם בספר החוקים 2203 חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התוכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט-2009.¹ בין היתר, נקבעה שם הוראת השעה, נשוא חוזר זה. רשות המסים פרסמה ביום 15 בנובמבר 2009 חוזר מקצועי 4/2009² בנושא שתיקרו יפורטו בחוזר זה.

הוראות התיקון

הדין טרם התיקון יוצר אצל בעלי מניות יחידים (בחברות פרטיות) העדפה להשאיר בחברה את הרווחים הראויים לחלוקה שנצברו עד ליום 31.12.2002 (להלן- "רר"ל ישנים"), כמשמעותם בסעיף 94 לפקודה, ולמכור את מניותיהם (ביחד עם הרר"ל הישנים) או לפרק את החברה, כך ששיעור המס על סכום הרר"ל הישנים יחויב במס רווח הון בשיעור של 10% בלבד, חלף שיעור מס של בד"כ 25% (המוטל על בעל מניות מהותי) אם סכום זה היה מחולק כדיבידנד.

כדי לעודד חלוקה של הרר"ל הישנים כדיבידנד ליחיד ולחברה משפחתית, נקבע שיעור מס מופחת של 12% (להלן- **שיעור מס מופחת**) על הכנסה מדיבידנד שמקורו ברר"ל הישנים ובלבד שמתקיימים כל התנאים הבאים:
(א) ההכנסה מדיבידנד שולמה על ידי החברה המחלקת והתקבלה בידי מקבלה (יחיד או חברה משפחתית) בתקופה של שנה, המתחילה מיום 1 באוקטובר 2009 ומסתיימת ביום 30 בספטמבר 2010 (תקופת ההטבה).

(ב) יום רכישת המניות שבשלהן התקבלה ההכנסה מדיבידנד היה לפני 1 בינואר 2003.

¹ ראה חוזר מסים 26.2009 של משרדנו.

² חוזר רשות המסים מצורף במלואו לחוזר זה.

(ג) אילו מקבל הדיבידנד היה מוכר את מניותיו בתקופת ההטבה, היו חלות ההוראות בפקודה לגבי רר"ל ישנים (דהיינו היה משלם לגביהן מס בשיעור 10%).

(ד) על מנת למנוע מצב שבו דיבידנד כאמור יהווה תחליף לתשלומים, החייבים במס בשיעור גבוה יותר, נקבע כי שיעור המס המופחת של 12% יוטל רק אם בכל אחת משנות המס 2009 עד 2012, 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 כאמור, לא פחת מממוצע התשלומים כאמור ששולמו לו על ידי החברה האמורה, במישרין או בעקיפין, בשנות המס 2007 ו-2008.³

על מנת, שמי שייחנה מההטבה של הוראת השעה לא יקבל כפל הטבות, תוקנו במקביל הוראות סעיף 94ב לפקודה, כך שבעת מכירת המניות בפועל, יוקטן סכום הרר"ל הישנים בסכום שחויב במס המופחת של הוראת השעה.

עמדת רשות המסים - חוזר מס הכנסה 4/2009

ביום 15 בנובמבר 2009 פורסם חוזר מס הכנסה 4/2009 ובו מפרטת רשות המסים את הוראת השעה לגבי הדיבידנד בשיעור מס מופחת, מביעה את עמדתה לגבי מספר סוגיות, מביאה דוגמאות להמחשה וקובעת הנחיות וטפסים לצורך היישום. להלן מספר נושאים מתוך חוזר רשות המסים לתשומת לבכם:

1. מקבל הדיבידנד הינו יחיד או חברה משפחתית, המחזיקים באופן ישיר בחברה מחלקת הדיבידנד. באם היחיד או החברה המשפחתית מחזיקים בחברה המחלקת באמצעות חברת ביניים, הם לא יהיו זכאים לשיעור המס המופחת.

רשות המסים תכיר בשיעור המס המופחת למקבל ישיר שהוא חברה משפחתית **שהפכה להיות כזאת רק בשנת המס 2010**. יש לזכור, שעל-פי סעיף 64א' לפקודה, יש למסור הודעה לפקיד השומה על הפיכת חברה רגילה לחברה משפחתית לא יאוחר מחודש לפני תחילתה של שנת המס, דהיינו **עד ליום 30 בנובמבר 2009** (אם כי ישנה פרשנות המאפשרת הודעה עד ליום 31 בדצמבר 2009).⁴

³ בדיקת העמידה בתנאי זה מחייבת מעקב עד לסוף שנת המס 2012 ויכולה לגרום למצב שלמרות שבזמן חלוקת הדיבידנד, הייתה זכאות לכאורה לשיעור המס המופחת, הרי שבדיעבד, יתכן ששיעור המס הסופי יוגדל ל-25% לאחר מספר שנים, אם יתברר שלא עמדו בכל תנאי הסעיף.

⁴ לעניין הפיכה לחברה משפחתית, ראה חוזר 32.2009 של משרדנו.

2. קיזוז כנגד יתרות חובה - לענין הוראת השעה בלבד, לא יראו בקיזוז ההכנסות מהדיבידנד בשיעור מס מופחת, במישרין או בעקיפין, כנגד אותו חלק מיתרת החובה של בעל המניות מקבל הדיבידנד, שנוצר לאחר 1.1.2006, כהפרה של תנאי זה בהוראת השעה.

3. בדיקה שממוצע ההכנסות בשנים 2009-2012 לא ירד. לחוזר צורפו דוגמאות לחישוב תנאי ממוצע ההכנסות. הבדיקה לא תבוצע לגבי השנים בהן החברה מצויה בהליכי פירוק או לגבי השנים בהן מקבל הדיבידנד חדל להיות בעל מניות, לרבות עקב פטירתו; אי עמידה בתנאי באחת משנות הבדיקה, תגרור עריכת שומה מתוקנת לשנת המס בה חולק הדיבידנד בשיעור מס מופחת; הפרת התנאי על ידי אחד מבעלי המניות לא תשלול את הזכאות לדיבידנד בשיעור מס מופחת משאר בעלי המניות, כל עוד הם עומדים בכל התנאים.

4. אופן חישוב הרר"ל הישנים. הסכום הזכאי להטבה יהיה הנמוך מבין סכום הרר"ל לכל תקופת ההחזקה במניות החברה המחלקת לבין סכום הרר"ל הישנים (כלומר הסכום שנוצר עד 31.12.2002).

5. הצהרה של בעל המניות לחברה המחלקת. על מנת שהחברה המחלקת, תנכה מס במקור של 12% בלבד, על בעל המניות להצהיר כלפיה בטופס מס' 805 שצורף לחוזר, כי הוא עומד בכל תנאי הזכאות ויצרף גם חישוב המפרט את חלקו ברר"ל, אישור כי הוא בעל תיק פעיל במס הכנסה ואישור על מועד רכישת המניות.

6. אי תחולת הוראת השעה על חלוקת דיבידנד שמקורו ברווחי מפעל מאושר או מפעל מוטב.

7. פניה לקבלת החלטת מיסוי במקרים חריגים. במקרים חריגים, כגון מקרים שבהם חלה ירידה משמעותית בהכנסות החברה כתוצאה מגורמים קיצוניים שאינם תלויים בחברה או במקרים של חלוקת דיבידנד בשרשרת חברות, בהן ישנה אי בהירות באשר לאופן החישוב של רווחים ראויים לחלוקה, ניתן לפנות לרשות המסים על מנת לקבל החלטת מיסוי.

לפרטים ומידע נוסף:

רו"ח דני גבאי, מנהל המחלקה המקצועית בחטיבת המס,
טלפון ישיר: 03 – 6085532 דואר אלקטרוני: dqabbay@deloitte.co.il

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 זור ושות'
רואי חשבון