



ל' אב תשס"ט
20 אוגוסט, 2009

חוזר מס הכנסה מספר 2/2009 – רשות המסים

הנדון: הטבה במס על הכנסה מדיבידנד שמקורה מחוץ לישראל

הוראת שעה לשנת המס 2009

1. כללי

במסגרת תוכנית האוצר להאצת המשק שנוצרה בעקבות המשבר הכלכלי השורר במשק הישראלי ובעולם כולו, פורסם ביום 31.12.2008 החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 169 והוראת שעה), התשס"ט-2008 (להלן: "תיקון 169").

מטרת תיקון 169 הינה לסייע למשק הישראלי להתמודד עם המשבר הכלכלי כאמור לעיל. הסיוע ניתן בדרך של מתן תמריצים להבאת כספים מחו"ל לישראל תוך הסרת חסמי מיסוי על הכנסותיהם של תושבי חוץ הנובעות מהשקעות בניירות ערך מסויימים ותוך הפחתת מס על דיבידנד שמקבלת חברה תושבת ישראל מחבר בני אדם תושב חוץ.

תיקון 169 כולל, בין היתר, את הוספת סעיף 9(ד15) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") הקובע פטור ממס על ריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה, בידי תושב חוץ, על איגרת חוב, הנסחרת בבורסה בישראל, שהנפיק חבר בני אדם תושב ישראל וכן את תיקון סעיף 97(ב3) לפקודה הקובע הוראת פטור ממס על מכירת ניירות ערך של חברה תושבת ישראל או במכירת זכות בחבר בני אדם תושב חוץ שעיקר נכסיו הם זכויות, במישרין או בעקיפין, בנכסים הנמצאים בישראל, והכל בכפוף לתנאים מסויימים הקבועים בסעיפים אלו. תחולת התיקון לגבי סעיף 9(ד15) הינה על ריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה המשולמים לתושב החוץ, כמשמעותו בסעיף זה, החל מיום 1 בינואר 2009 (להלן: "יום התחילה"). תחולתו של סעיף 97(ב3), כנוסחו לאחר התיקון, הינה על מכירת נייר ערך או זכות כאמור בסעיף זה שיום רכישתם ביום התחילה ואילך. יצוין, כי פטורים אלו מתווספים למכלול הפטורים החלים על הכנסתם של תושבי חוץ שנצמחו או הופקו בישראל.

כמו כן, במסגרת התיקון נקבעה הוראת שעה לשנת המס 2009 בלבד, שעניינה הטבה במס על הכנסה מדיבידנד שמקורה מחוץ לישראל (להלן: "הוראת השעה").

חוזר זה יסקור את הסדרי המיסוי שנקבעו לדיבידנד כאמור בעקבות תיקון 169.



2. סקירת הוראות סעיף 126 לפקודה

- 2.1. סעיף 126(א) לפקודה קובע, כי 'על הכנסתו החייבת של חבר בני אדם יוטל מס שייקרא "מס חברות", בשיעור של 25%' (בשנת המס 2009 מס החברות הינו בשיעור של 26%).
- 2.2. סעיף 126(ב) לפקודה קובע כי 'ביחישוב ההכנסה החייבת לפי סעיף קטן (א) לא תיכלל הכנסה מחלוקת רווחים או מדיבידנד שמקורם בהכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל שנתקבלו במישרין או בעקיפין מחבר בני אדם אחר החייב במס חברות...".
- 2.3. בהמשך לאמור לעיל ולפי סעיף 126(ג) לפקודה, בחישוב הכנסתו החייבת של חבר בני אדם ייכללו גם:
- 2.3.1. דיבידנד שמקורו בהכנסות שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל, היינו, דיבידנד שחולק על ידי חברה תושבת ישראל מתוך הכנסות שהופקו מחוצה לה. במקרה זה, החברה מקבלת הדיבידנד תהא זכאית, בנוסף לזיכוי עפ"י סעיף 126(ג), כפי שיפורט להלן, גם לזיכוי בסכום מס החברות בישראל שבו חויבה החברה המחלקת על ההכנסה ממנה שולם הדיבידנד, לפי סעיף 126(ד) לפקודה.
- 2.3.2. דיבידנד שמקורו מחוץ לישראל, היינו, דיבידנד שחולק על ידי חברה תושבת חוץ.
- 2.4. בגין דיבידנד כאמור בסעיף 2.3 לעיל יחולו הוראות סעיף 126(ג), הקובעות שתי חלופות אפשריות לבחירת החברה מקבלת הדיבידנד, כדלקמן:
- 2.4.1. חיוב סכום הדיבידנד במס חברות בשיעור של 25%.
- 2.4.2. אם החברה הנישומה, כמשמעותה בסעיף 126(ג), ביקשה להביא בחשבון מסי חוץ שהוטלו על הדיבידנד ועל ההכנסה אשר ממנה חולק הדיבידנד או שהחברה האמורה זכאית לקבל זיכוי ממסי החוץ כאמור, בהתאם להסכם למניעת כפל מס, יחושב "דיבידנד מגולם" (סכום ההכנסה מדיבידנד בתוספת המס ששולם על ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד) ויוטל עליו מס חברות בשיעור הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה.

3. הוראת שעה – סעיף 126א לפקודה

כאמור לעיל, במסגרת תיקון 169 הוסף סעיף 126א לפקודה, כהוראת שעה. סעיף זה קובע כי בהתקיים התנאים המופיעים בו, תחויב ההכנסה מדיבידנד, כפי שהוגדרה בסעיף, במס בשיעור של 5% בלבד.

להלן יפורטו ההגדרות החדשות שנקבעו בסעיף:

3.1. "הכנסה מדיבידנד"

הכנסה חייבת של חברה (להלן: "החברה") מדיבידנד שמקורו מחוץ לישראל, ששילם לה חבר בני אדם תושב חוץ ושהתקבל בידיה בישראל בשנת המס 2009. לעניין זה מובהר, כי על סכום הדיבידנד להתקבל בפועל במזומן בישראל בשנת המס 2009, ולפיכך, "דיבידנד בעיני" לא ייכלל במסגרת "הכנסה מדיבידנד" לענין סעיף 126א לפקודה.



מה"הכנסה מדיבידנד" תמועט הכנסה מדיבידנד שמקורו ברווחים שלולא היו מחולקים לחברה או לחבר בני אדם אחר שבאותה שרשרת חברות, היו נחשבים כ-"רווחים שלא שולמו" כהגדרתם בסעיף 75 לפקודה. כלומר, יש לבחון את מקור הדיבידנד גם בשרשרת חברות ולבחון האם לולא חולק היה חייב במס לפי סעיף 75 לפקודה. מטרת הוראה זו, הינה למנוע הטבה במס על רווחים שממילא היו מיוחסים לבעל השליטה (החברה) ומחויבים במס בישראל גם לולא חולקו בפועל.

עוד קובעת ההגדרה, כי במידה והחברה הינה בעלת שליטה (כהגדרת המונח בסעיף 3(ט) לפקודה) בחבר בני האדם משלם הדיבידנד, יופחתו מההכנסה כאמור סכומים אלה –

(א) סכום הלוואה שנתנה החברה לחבר בני האדם משלם הדיבידנד או לקרובו של חבר בני האדם בתקופה שבין ה-1 בדצמבר 2008 ועד 31 בדצמבר 2010 (להלן: "**התקופה הקובעת**") ושטרם נפרע בתקופה האמורה;

(ב) סכום ערבות שנתנה החברה לחבר בני האדם משלם הדיבידנד או לקרובו של חבר בני האדם, בשל הלוואה שלקח חבר בני האדם האמור בתקופה הקובעת, ובלבד שהערבות מומשה בתקופה האמורה;

(ג) סכום ששילמה החברה בתקופה הקובעת לרכישת ניירות ערך של חבר בני האדם משלם הדיבידנד או של קרובו של חבר בני האדם.

מטרת הוראות אלו, הינה למנוע העברה סיבובית של כספים מישראל והחזרתם כדיבידנד בשיעור מס מופחת או קבלת כספים בישראל כדיבידנד בשיעור מס מופחת והעברתם חזרה לחו"ל לאחר מכן.

לעניין זה יובהר, כי סכומים ששימשו את החברה מקבלת הדיבידנד לרכישת ניירות ערך של חברה אחרת מצד ג' לא קשור, והחברה האחרת הפכה לקרוב של חבר בני האדם משלם הדיבידנד רק בעקבות הרכישה כאמור, לא יכללו בסייג (ג) לעיל, היינו סכומים אלו לא יופחתו מ"הכנסה מדיבידנד" לענין סעיף 126א. יחד עם זאת, סכומים ששימשו להזרמת הון או הלוואות לחברה האחרת לאחר רכישתה ובתקופה הקובעת, יופחתו מ"הכנסה מדיבידנד" כאמור. עוד יובהר, כי היה והחברה מקבלת הדיבידנד חילקה את הדיבידנד לחברה תושבת ישראל, וחברה זו עשתה בו "שימוש בישראל" (כאמור בסעיף 8) קטן להגדרת "שימוש בישראלי" לא יחולו על החברה האחרונה המגבלות שפורטו לעיל לגבי אותו דיבידנד.

יצוין, כי בסעיף זה, "**קרוב**" – כהגדרתו בפסקה (3) להגדרה "קרוב" שבסעיף 88 לפקודה, כדלקמן:

"חבר בני אדם שבהחזקת אדם או קרובו, אדם המחזיק בו וחבר בני אדם המוחזק בידי אדם המחזיק בו; לענין הגדרה זו, "החזקה" – במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר, ב- 25% לפחות באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי שליטה;"



3.2. "שימוש בישראל"

כאמור לעיל, מטרת הוראת השעה הינה לסייע למשק הישראלי להתמודד עם המשבר הכלכלי תוך מתן תמריצי מס להעברת כספים מחו"ל לחברות תושבות ישראל והשקעתם בישראל. לצורך כך, נקבעה בהוראת השעה רשימה של שימושים, שעניינם סיוע לעסקים ולתעסוקה בישראל, תמרוץ לביצוע השקעות חדשות והקלה על משבר האשראי שנוצר בישראל. שימושים אלו נקבעו כתנאי לקבלת הטבת המס.

"שימוש בישראל" הוא אחד מהחלופות שיפורטו להלן, למעט תשלום במישרין או בעקיפין, ליחיד שהוא בעל שליטה (כהגדרת המונח בסעיף 3(ט) לפקודה) בחברה מקבלת הדיבידנד:

- 3.2.1. תשלום לתושב ישראל בעד שרותים שנתן בישראל או בעד עבודה שביצע בישראל.
- 3.2.2. תשלום בעד רכישה או שכירות של נכסים (גם מתושבי חוץ) ובלבד שהשימוש בהם היא בישראל, וכן תשלום לתושב ישראל בעד רכישה או שכירות של נכסים (גם נכסים מחוץ לישראל). לעניין זה, "נכס" - למעט נייר ערך כהגדרתו בסעיף 88.
- 3.2.3. תשלום לשם השבחה או החזקה של נכסים בישראל.
- 3.2.4. השקעה במחקר ופיתוח בישראל.

3.2.5. פירעון חוב לתושב ישראל. במקרה של פירעון חוב לחבר בני אדם קרוב תושב ישראל נקבע, כי ייחשב כשימוש בישראל, ובלבד שאותו חבר בני אדם יעשה בכספי פירעון החוב "שימוש בישראל" בעצמו. יובהר, כי תכלית החקיקה הינה שימוש בכספים בישראל ולכן פרעון חוב לתושב חוץ, בין במישרין ובין בעקיפין, לא ייחשב "שימוש בישראל" (בכפוף לאמור בסעיף 3.2.6 להלן). כך לדוגמא, לקיחת הלוואת "גישור" מתאגיד בנקאי תושב ישראל לשם החזר חוב לתושב חוץ ולאחר מכן, החזר ההלוואה באמצעות כספי הדיבידנד נשוא ההטבה, לא ייחשב "שימוש בישראל".

3.2.6. תשלום ריבית, דמי ניכיון או הפרשי הצמדה על איגרת חוב הנסחרת בבורסה בישראל, וכן רכישה עצמית של אג"ח כאמור ע"י החברה מקבלת הדיבידנד. סעיף זה למעשה מרחיב את האמור בסעיפים 3.2.2 ו- 3.2.5 לעיל, הואיל ורכישת נכסים/פירעון חובות כאמור, יכול ויעשו גם מתושב חוץ שמחזיקים באג"ח האמור.

3.2.7. פיקדונות וניירות ערך:

3.2.7.1. הפקדת פיקדון בישראל, בתאגיד בנקאי שהוא תושב ישראל, במשך שנה לפחות.

3.2.7.2. רכישת ניירות ערך הנסחרים בבורסה בישראל והחזקתם במשך שנה לפחות. לעניין זה נקבע, כי יראו נייר ערך כאילו הוחזק בכל התקופה האמורה גם אם נמכר לפני תום התקופה, אם במלוא התמורה ממכירתו



נרכש נייר ערך אחר הנסחר בבורסה בישראל אשר הוחזק במשך יתרת התקופה.

3.2.7.3. סכומי פיקדונות וניירות ערך, כאמור לעיל, שהוחזקו למשך תקופה הקצרה משנה, אולם התקופה המצטברת של ההפקדה וההחזקה (של ני"ע) הינה שנה אחת לפחות, ייחשבו כסכומים שנעשה בהם "שימוש בישראל".

3.2.7.4. בנוסף, יובהר כי אין בשיעבוד הפיקדונות ו/או ניירות הערך האמורים, כדי להפר את התנאי בדבר שימוש בישראל, ובלבד שהשעבוד כאמור לא מומש בתקופות המנויות בסעיף, כך שהפיקדון או ניירות הערך, הוחזקו במשך שנה אחת לפחות על ידי החברה מקבלת הדיבידנד.

3.2.8. תשלום דיבידנד לחברה תושבת ישראל ובלבד שאותה חברה תעשה בו "שימוש בישראל". יצוין, כי במידה והחברה מקבלת הדיבידנד, כאמור ברישא של סעיף קטן זה, לא תעשה בו שימוש בישראל, חבות המס, הדיווח והאחריות לתשלום, יחולו על החברה הישראלית משלמת הדיבידנד.

4. הטבת המס

"הכנסה מדיבידנד" של חברה, שנעשה בה "שימוש בישראל" תהא חייבת במס, על פי בקשתה, בשיעור של 5%, בהתקיים כל התנאים הבאים:

4.1. השימוש בישראל נעשה במהלך שנת המס 2009 או בתוך שנה אחת מיום קבלת הדיבידנד בפועל, לפי המאוחר (להלן – "התקופה המזכה").

4.1.1. לעניין זה נקבע בסעיף 126א(ו) לפקודה כי, במידה והוכיחה החברה מקבלת הדיבידנד שעשתה שימוש בישראל בסכום כלשהו במהלך התקופה המזכה, חזקה כי נעשה שימוש בישראל בסכום זה מתוך הכנסתה מדיבידנד, גם אם ההכנסה מדיבידנד התקבלה אצלה בפועל לאחר השימוש כאמור.

4.1.2. מובהר, כי שימוש בישראל בשנת 2009 לגבי חלק מסכום הדיבידנד, קבלת הדיבידנד בפועל לאחר מכן (בשנת 2009), ושימוש בישראל לגבי יתרת הסכום תוך שנה ממועד קבלת הדיבידנד בפועל, ייחשב כעמידה בתנאי הסעיף והתקופות המנויות בו. לדוגמא: שימוש בישראל בחודש מרץ 2009 בסכום של 100 מיליון ₪, קבלת הדיבידנד בפועל בסך 150 מיליון ₪ ב- 31 בדצמבר 2009 ושימוש נוסף בישראל עד ליום 31 בדצמבר 2010 בסך של 50 מיליון ₪, ייחשב כעמידה בתנאים לקבלת הטבת המס.

4.2. החברה מקבלת הדיבידנד אינה חברה בית, חברה משפחתית או חברה שקופה.



5. מסי חוץ

- 5.1. כנגד המס שיוטל על החברה בשל ה"הכנסה מדיבידנד" לפי סעיף 126א יינתן זיכוי בשל סכום המס הזר אשר נוכה במקור מסכום הדיבידנד שחולק כאמור, וזאת עד לסכום המס אשר הוטל במישרין על החברה בשל "ההכנסה מדיבידנד" – היינו, זיכוי ישיר בלבד עד לשיעור של 5% מסכום ההכנסה מדיבידנד.
- 5.2. מובהר, כי לא יינתן זיכוי עקיף בגין מסי חוץ שאינם מוטלים במישרין, כהגדרתם בסעיף 203(ג).
- 5.3. בנוסף, נקבע כי הוראות סעיף 205א לפקודה, שעניינו העברת עודף זיכוי מסי חוץ לשנים הבאות, לא יחולו על מסי החוץ ששולמו בשל ההכנסה מדיבידנד שחויבה במס לפי סעיף 126א.
- 5.4. על חלק הדיבידנד שלא נעשה בו "שימוש בישראל" יחולו הוראות סעיף 126 לפקודה, לרבות הוראות סעיף 126(ג) והוראות סעיפים 203 ו-205א לפקודה.

6. הוראות בעניין חברה נשלטת זרה

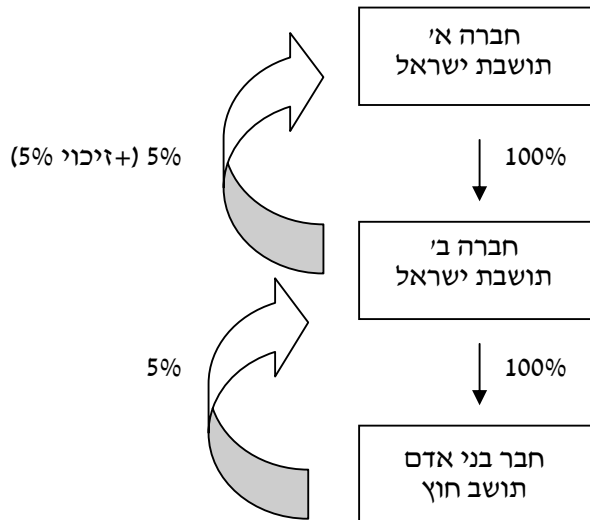
- כאמור לעיל, מטרתה העיקרית של הוראת השעה, הינה יצירת תמריץ לחלוקת דיבידנד והעברת כספים מחבר בני אדם תושב חוץ לחברות תושבות ישראל שיעשו בהם שימוש בישראל. העברת כספים שכזו יכולה להיעשות גם במבנים משפטיים המורכבים משרשרת חברות תושבות חוץ.
- כך, חלוקת דיבידנד כאמור יכול ויהפכו חברות מסוימות בקבוצה ל"חברה נשלטת זרה" ("חנ"ז"), כמשמעותה בסעיף 75ב לפקודה, רק בשל קבלת דיבידנדים אלה ו/או העברתם דרכן. כפועל יוצא מכך, חברה ישראלית, בעלת שליטה בחברות שכאלה יכול ותחויב במס בישראל על הכנסותיהן הפסיביות האחרות של אותן חברות כ"רווחים שלא שולמו" כמשמעותם באותו סעיף. חברות אלה לא היו נחשבות כחנ"ז והכנסותיהן לא היו מסווגות כ"רווחים שלא שולמו", לולא חולק אליהן ומהן דיבידנד כאמור.
- לפיכך, ועל מנת שלא לפגוע במטרות הוראת השעה, נקבע בסעיף 126א(ז) כי בהגדרת חנ"ז לא תובא בחשבון הכנסה שהתקבלה בפועל כדיבידנד במזומן אצל חבר בני אדם תושב חוץ בשנת המס 2009, אשר חולקה בפועל כדיבידנד במזומן לחברה תושבת ישראל באותה שנת מס ואשר חויבה במס בהתאם להוראת השעה.

7. סעיף 126(ד) – תחולה והבהרה

- 7.1. הוראות סעיף 126(ד) יחולו, בשינויים המחוייבים, על חלוקת דיבידנד על ידי החברה מקבלת הדיבידנד, שהוראות סעיף 126א חלו בגינו, לחברה תושבת ישראל אחרת בהתאם לס"ק (8) להגדרה "שימוש בישראל", אולם שיעור המס הכולל בגין דיבידנד זה לא יעלה על השיעור הקבוע בסעיף 126א, היינו שיעור מס כולל של 5%, והכול בכפוף לכל ההוראות הקבועות בסעיף 126א.



דוגמא :



8. דיווח וגביה

8.1. דיווח שוטף וגביה – הואיל ו"הכנסה מדיבידנד" של חברה הינה הכנסה חייבת מדיבידנד שמקורו מחוץ לישראל, הרי שיחולו בגינה הוראות הדיווח והמקדמות, שהיו חלות אילו הוראות סעיף 126, לרבות סעיפים 126(ב) ו-126(ג), היו חלות על הכנסה זו. יובהר, כי היה והחברה לא עמדה בתנאי סעיף 126א לרבות לעניין "שימוש בישראל", ישולם הפרש המס, ככל שיהיה, בהתאם להוראות חלק י' פרק שני לפקודה.

8.2. דיווח שנתי – חברה שביקשה להחיל את הוראות סעיף 126א על הכנסה מדיבידנד, כמשמעותה בסעיף זה, תדווח על ההכנסה כאמור במסגרת הדו"ח לפי סעיף 131 לפקודה לשנת המס 2009. בנוסף, תדווח החברה במסגרת ביאור נפרד לדו"ח האמור על מקורו של הדיבידנד שהתקבל וסכומו, מועד קבלתו של הדיבידנד וסכום המס שנוכה במקור בגינו, ככל שהיה כזה. כמו כן, תפרט החברה במסגרת הביאורים לדוחות לשנות המס 2009 ו-2010, לפי הענין, את ה"שימוש בישראל" שנעשה בדיבידנד האמור וסכומו. כל זאת בנוסף לכל חובות הדיווח החלות על החברה לפי כל דין.

9. חובת ההוכחה

חובת ההוכחה לגבי מקור הדיבידנד וה"שימוש בישראל" חלה על החברה. במקרים בהם הוכיחה החברה שימוש כאמור לגבי סכום כלשהו, חזקה כי השימוש בישראל באותו סכום נעשה מתוך ה"הכנסה מדיבידנד".



10. דוגמא

חברה C, חברה תושבת חוץ, מחלקת בשנת 2009 את רווחיה הצבורים (שאלולא חולקו לא היו נחשבים "רווחים שלא שולמו") לבעלי מניותיה, חברות A ו-B, חברות תושבות חוץ. בסמוך לחלוקה זו מחלקת חברה B את סכום הדיבידנד שקיבלה לחברה A. זו האחרונה מחלקת את סכומי הדיבידנד שקיבלה מחברה C (במישרין ובעקיפין דרך חברה B) לחברה א', חברה תושבת ישראל, במהלך אותה שנה (ר' תרשים מטה)

- נתונים נוספים :

רווחי חברה C שחולקו – 100 מיליון דולר

הכנסות חברה B (לפני הדיבידנד) – 0

הכנסות חברה A (בשנת 2009 בחו"ל, לפני הדיבידנד) – מעסק – 20 מיליון דולר ; מהשכרה – 10 מיליון דולר ; מדיבידנד מחברות אחרות – 12 מיליון דולר.

חברה C אינה חנ"ז ; חברה B אינה חנ"ז רק בשל העובדה שאין לה הכנסות כלל לרבות הכנסות פסיביות ; חברה A הינה חנ"ז.

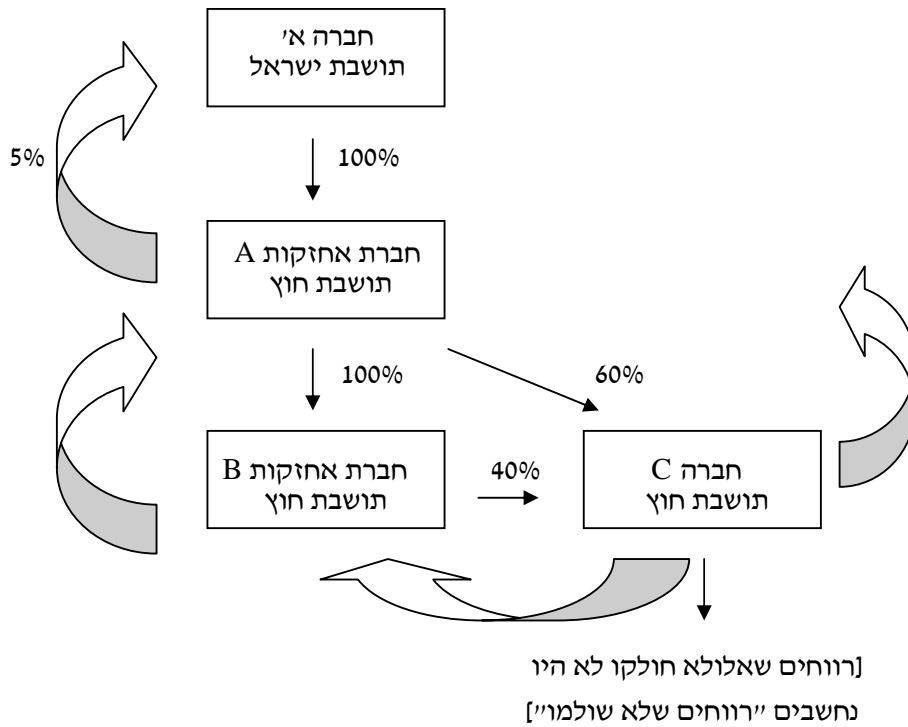
- יישום הוראת השעה :

חברה א' – זכאית לבקש כי על ההכנסה מהדיבידנד יחולו הוראות סעיף 126א.

חברה B – לא תיחשב חנ"ז בעקבות חלוקת הדיבידנד דרכה, לאור הוראות סעיף 126א(ז) לפקודה.

חברה A – הוראות סעיף 75ב יחולו על הכנסותיה, אולם סכומי הדיבידנד שהועברו דרכה לחברה א' ושמקורם ברווחי חברה C, לא ייחשבו כ"רווחים שלא שולמו", הואיל ורווחים אלו חולקו בפועל. יודגש, כי לצורך הגדרת "הכנסה מדיבידנד" שבסעיף 126א מקור הדיבידנד בשרשרת חברות נבחן על פי מקורו הראשוני, היינו בחברה C. כמו כן יוער, כי אילו הכנסתה של חברה A מהשכרה הייתה לצורך הדוגמא בסך של 7 מיליון דולר, הרי שגם חברה זו לא היתה נופלת להגדרת חנ"ז לאור הוראות סעיף 75ב(א)(1)(ב) לעניין מבחן "מרבית ההכנסה ומרבית הרווחים", וכן גם הכנסותיה מהדיבידנד כאמור לעיל לא היו באות בחשבון לעניין סעיף זה. יחד עם זאת, אי עמידה בתנאי הוראת השעה (בשל אי עמידה בהגדרת "הכנסה מדיבידנד" או "שימוש בישראל" לדוגמא) יגרום גם לסיווגה של חברה A בשנת 2009 כחנ"ז (תחת הדוגמא של 7 מיליון הכנסות מהשכרה).

תרשים :



בברכה,

רשות המסים בישראל