



ח' תשרי, תשע"ז

10 אוקטובר, 2016

**חו"ר מס הכנסה מס' 3/2016 – רשות המסים
בנושא: חברת משלח יד זרה בעקבות תיקון 198 לפקודה**

תוכן העניינים

עמוד	נושא
2	1. רקע כללי
3	2. הגדרתת חברת משלח יד זרה
5	3. אופן חישוב הכנסה החיבת והרווחים של חברת משלח יד זרה ממשלה יד מיוחד
5	רווחים שמקורם במשלוח יד מיוחד
5	3.1 הבחנה בין חמ"ז תושבת מדינה גומלת לבין חמ"ז שאינה
7	3.2 מודל מיסוי הכנסות חמ"ז – סעיף 57ג לפקודה
7	4. כללי
7	מיסוי בעל מנויות תושב ישראל שהוא בעל שליטה
7	4.2.1 אירוע מס ראשון – מיסוי הכנסות מדיבידנד ריעוני המיחסות לבעל השליטה
7	4.2.1.1 חישוב גובה הכנסתו החיבת של בעל השליטה מדיבידנד ריעוני
9	4.2.1.2 חישוב המס החיבת על הכנסתו של בעל השליטה מדיבידנד ריעוני
9	4.2.1.3 זיכוי בשל מיסוי חוץ ששולם על ידי חמ"ז
10	4.2.1.4 דוגמאות לסעיף 4.2.1 לחוזר
10	4.2.1.5 הקלות לתושבי ישראל לראשונה ולתושבים חזרים
11	4.2.1.6 קיזוז הפסדים
11	4.2.2 אירוע מס שני – מיסוי בעל מנויות שהוא בעל שליטה על הכנסות מדיבידנד
11	4.2.2.1 בעל המניות בחמ"ז הוא חברה – סעיף 1בב(א)(1)
13	4.2.2.2 בעל המניות בחמ"ז הוא יחיד – סעיף 1בב(א)(2)
14	4.3 מיסוי בעל מנויות תושב ישראל שאינו בעל שליטה
14	4.4 אופן הדיווח על הכנסות חמ"ז בדוחות לצורך מס
15	נספח א' – דוגמאות
15	דוגמה מס' 1 מיסוי הכנסות חמ"ז ע"י יחיד בעל שליטה (באירוע המס הראשון והשני)
16	דוגמה מס' 2 מיסוי הכנסות חמ"ז ע"י חברה (באירוע המס הראשון והשני)
17	דוגמה מס' 3 שלב חלוקת הדיבידנד מהחברה הישראלית היחיד בעל שליטה



1. רקע כללי

- 1.1.** במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 198), התשע"ד-2013 (להלן: "תיקון 198", "התיקון") תוקן החסדר החל על חברות משלח יד זרה (להלן: "חמי'ז"), שהייתה קבועה בסעיף 5(5) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה" או "הפקודה"), ונקבע החדר חדש של מיסוי חמי'ז בסעיף 7בנ' בפרק רביעי 1 לפקוודה. צוין, כי במסגרת תיקון החסدر האמור, לא שונו הוראות צו מס הכנסה (קביעת משלח יד מיוחד), התשס"ג-2003, בהן נקבעו עיסוקים או מקצועות שיחשבו ל"משלח יד מיוחד" לעניין מיסוי חמי'ז.
- 1.2.** בעקבות תיקון 132 לפקוודה (להלן: "תיקון 132"), הוחלה על תושבי ישראל שיטת המיסוי הפרטונלית המלאה, אשר הרחיבה את זכויות המיסוי של מדינת ישראל על הכנסתות תושביה המופקotas מחוץ לישראל. בין היתר, הורחבה זכות המיסוי על הכנסתות משלח יד שማפיק תושב ישראל מחוץ לישראל.
- 1.3.** לאור תיקון 132, היחיד תושב ישראל אשר מפיק הכנסתות משלח יד מחוץ לישראל חייב במס בישראל בהתאם לשיעורי המט הקבועים בסעיף 121 לפקוודה. במקרה בו חברת תושבת ישראל מפיקה הכנסתות כאמור, תחויב החברה בישראל בשיעור מס חברות, ואילו בעלי המניות יחויבו במיסוי נוסף בעת חלוקת דיבידנד. עולה איפה כי קיימת שיטת מיסוי זו שלבית מלאה על הכנסתות משלח יד המופקotas מחוץ לישראל בידי תושבי ישראל, המובילה לשיעור מסוים מוגבר בשיעור הדומה לשיעור המט הקבוע בסעיף 121 לפקוודה.
- 1.4.** במסגרת תיקון 132, נקבעו הוראות החמי'ז שנכללו בסעיף 5(5) לפקוודה, אשר נועד להתמודד עם תכנון מס של הקמת חברת זרה על ידי יחידים תושבי ישראל ומטען שירותים משלח היד על ידי היחידים באמצעות החברה. בדרך זו הייתה עשויה להמנע מדינת ישראל, זכות המיסוי הדו-שלבית, שכן הכנסתה של החברה הזרה (כלל שלא מתקיים שליטה וניהול מישראל) אינה חייבת במס בישראל, ואף נדחה מועד אירוע המס עד למועד החלוקת בפועל של רווחי החברה לדיבידנד לבעל המניות הישראלי. מאחר שמדובר בחנסקה משלח יד המואפיינת בפעילות מתן שירותים על בסיס מקצועם שברגיל ניתנים על ידי יחיד ולא על ידי תאגיד, נוצר הצורך בקייעת החסדר החקיקתי של החמי'ז, לשם עיגון זכות המיסוי המלאה של ישראל לפני שיטת המיסוי הדו-שלבית. לפי המנגנון שנקבע בסעיף 5(5) לפקוודה, הכנסתה של החמי'ז הנובעת משלח יד מיוחד נחשבת כחנסקה שהופקה בישראל גובנה החנסקה של בעלי מנויות תושבי ישראל. משמעות הדברים היא שהכנסות החמי'ז משלח יד חוובו במס ישראל על בסיס טריטוריאלי כאילו הופקו בישראל. בנוסף לכך, דיבידנד המחולק באמצעות חמי'ז לבעלי מנויותיו, יראו בו כדיבידנד, שמקורו בחנסקה שהופקה בישראל, המחולק על ידי חברת תושבת ישראל ולכן התחייב במס בישראל בדומה לדיבידנד לחברת ישראלית. בהתאם להוראות סעיף 5(5) לפקוודה (נכחו ערב תיקון



1998), החמי"ז הוא חבר בני אדם תושב חוץ שאמצעי השליטה בו מוחזקים בעיקר (75% לפחות) בידי יחידים תושבי ישראל, שבעל השליטה בו או קרוביהם המוחזקים ברוב (50% לפחות) אמצעי השליטה, עוסקים בעבר החברה במשלח יד מיוחד וואתו משלח יד הוא המקור למרבית הכנסה או רווחה של החברה.

1.5. לאור העובדה כי מנגנון החמי"ז הממסה הכנסות של חברת משלח יד זרה שהופקו

בפועל מוחוץ לישראל עלול להתגש עם הוראות האנות למנעوت מיסי כפל, נקבע בתיקון 198, כי יש להתאים, בשינויים המחייבים, את מודל המיסוי של החמי"ז למודל המיסוי הקיים לגבי חברה נשלטת זרה שהינו מודל מקובל בעולם, באופן שהמיסוי יוכל על הכנסתו של היחיד תושב ישראל ולא על הכנסת החברה הזרה.

1.6. יודגש כי גם בעקבות תיקון 198, הצד המס החל על חמי"ז, יכול אך ורק על הכנסות החברה/zora שהופקו מוחוץ לישראל ואשר מקורם במשלח יד מיוחד.

1.7. מטרת חוזר זה (להלן: "החוזה") היא **לפרט ולהסביר את הצד המס החדש החל על חברת משלח יד זרה ובעלי מננותיה.**

2. הגדרת חברת משלח יד זרה

ההגדרה של חברת משלח יד זרה לא שונתה במסגרת התקיקון אך למען שלמות התמונה, נפרט להלן את מרכיביה. חברת משלח יד זרה מוגדרת בסעיף 75בב(א), כך שבהתאם להגדרה האמורה - תאגיד יחשב לחברת משלח יד זרה אם מתקייםים לגבי כל התנאים המפורטים להלן :

2.1. **תושבות זרה** – חבר בני אדם יחשב לחמי"ז רק במידה ומדובר בתאגיד תושב חוץ, כך שמנגנון מיסוי הכנסות מחמי"ז חל רק על הכנסות הנובעות מהתאגידים תושבי חוץ. תושבותו של התאגיד תקבע בהתאם להגדרת תושבות בסעיף 1 לפקודה ובהתאם להוראות האמנה. יובהר, כי במקרים בהם ניתן להגדיר תאגיד מסוימים כתושב ישראל (כדוגמת מקרים בהם השליטה והניהול מיישראלי), אין צורך להחיל את המנגנון הקבוע בסעיף 75בב מהטעם שהכנסות שיפיק תאגיד כזו תחויבנה ממילא בישראל על בסיס פרטוני. יודגש, כי יש להחיל את הוראות סעיף 75בב גם במקרים בהם מדובר על תאגיד שהתקיים בישראל אולם נחשב לתאגיד תושב חוץ בהתאם להוראות אמנה למנעوت כפל מס מסוימת בין ישראל למדינה גומלת (למשל במקרים בהם קיים מבן שובר שוויון המכريع את תושבות התאגיד, צור).

2.2. **חברת מעטים** – ניתן להגדיר כל סוג של חבר בני אדם העומד בתנאי הסעיף לחמי"ז, גם אם אינו מאוגד בחברה. במקרים בהם התאגיד הזר מאוגד בחברה, קובעת הגדרת חמי"ז כי על החברה להיחשב לחברת מעטים ממשמעותה בסעיף 76(א) לפקודה, ככלומר: **חברה בשליטותם של חמישה בני אדם לכל היוטר**, וב惟ך שאינו המדבר בבהת **חברה** או חברה שיש לציבור עניין ממשי בה, כאמור בסעיף 76 לפקודה.



2.3. **שליטה בידי תושבי ישראל** - תנאי זה (להלן: "תנאי השליטה") דורש כי אמצעי השליטה בחמי"ז תוחקנה במישרין או בעקיפין, בשיעור של 75% או יותר, על ידי יחידים תושבי ישראל או אזרח ישראל שהוא תושב ה"אזור". לעניין זה "אמצעי השליטה" כהגדרתם בסעיף 57ב.

2.3.1 שליטה בעקיפין - שליטה בעקיפין פירושה שליטה בחבר בני אדם אחד באמצעות שליטה לחבר בני אדם אחר המחזיק בו. חישוב שיעור השליטה בעקיפין נעשה בהתאם להוראות סעיף 57ב(א)(1)(ד) לפקודה, הדן בחברה נשלטת זרה. לעניין זה קבע המחוקק כי חישוב שיעור ההחזקה לעניין החזקה בעקיפין לחבר בני אדם מסוים הנמצא בשרשראת חברות יעשה לפי הוראות אלה:

א. אם שיעור החזקה בכל אחד מחברי בני האדם שבשרשת החברות המחזיקות לחבר המסוים עולה על 50% - יחשב שיעור החזקה בו (במסלול השרשראת) בהתאם לשיעור החזקה בו במישרין (הכוונה לשיעור החזקה במישרין לחבר המסוים ע"י חבר שנמצא מעליו בשרשראת החברות).

ב. אם שיעור החזקה באחת החברות בשרשראת המחזיקות לחבר המסוים לא עולה על 50% - תחשב החזקה בו בעקיפין בשיעור אפס.

לצורך בדיקה של החזקה בשיעור של 50% בחברה, כאמור לעיל, יש לחבר את שערוי החזקה של כל אחד מבעלי המניות המחזק בחברה בעקיפין דרך חברת נוספת לשיעור החזקתו במישרין בחברה.

מועד החזקה באחד מאמצעי השליטה לצורך מבחן קיומו של תנאי השליטה הוא אחד משני המועדים הבאים:

1. תום שנת המס.
2. ביום כלשהו בשנה המס וביום כלשהו בשנה המס שלאחריה.

לשם הרחבה נוספת ניתן לעיין בדוגמאות לעניין החזקה בעקיפין בחוזר מס הכנסה 9/2003 – חברת משלח יד זרה (להלן: "חוזה 9/2013").

2.3.2 **החזקה באמצעות תושב ישראל לראשונה או תושב חוץ וותיק** - בהקשר זה יובחר, כי נותר על כנו הכלל הקבוע כי לא יובא בחשבון שיעור זכותו, במישרין או בעקיפין, של יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוץ וותיק, כאמור בסעיף 14(א) וטרם חלפו עשר שנים מהמועד שהוא לתושב ישראל



כאמור. על כן נקבע כי החזקותיהם של עולה חדש ותושב חוזר וותיק לא ימננו לצורך הגדרת החברה כחמייז.

דוגמה

כירור החקוקה f_e חייזר מושג f_{e^*} מחקרה נוכח הו
 $f_{e^*} = 80\%$, מתוכם, $10\% \leq f_{e^*} < 70\%$ חייזר מושג f_{e^*} מכך ה证实
 $f_{e^*} = 70\%$. כירור ההתקופה f_e מושג f_{e^*} מכך ה证实
 $f_{e^*} = 70\%$ חייזר מושג f_{e^*} מכך ה证实 : $f_{e^*} = 70\%$

2.3.3. עיסוק ב"שלוח יד מיוחד" עיי בעלי שליטה – בעלי השליטה או קרוביהם המחזיקים ביחיד או לחוד, במישרין או בעקיפין – 50% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה, עוסקים ב"שלוח יד מיוחד" עבור החברה. העיסוק יכול להיעשות במישרין עיי אחד או יותר מבעלי השליטה או באמצעות חברה שבה הם מחזיקים במישרין או בעקיפין, באמצעות שליטה בשיעור של 50% לפחות. לעניין זה, "בעל שליטה" כהגדרתו בסעיף 7ב' ו"קרוב" – כהגדרתו בסעיף 88 שהוא תושב ישראל

3.4.2. מרבית הכנסותיה ורווחה של החברה בשנת מס ומקורו במשלוח יד מיוחד -
תנאי נוסף לקיומה של חמי"ז הוא הדרישת כי מרבית הכנסה או רווחה של
החברה בשנת המס הנבדקת מקורם במשלוח יד מיוחד. חישוב גובה הכנסות
והרווחים משלח יד וממקורו אחרים לשנת מס מסוימת יבוצע בהתאם
לעקרונות שיפורטו בסעיף 3 להלן. יודגש כי תנאי זה, בשונה מהתנאי הקודם,
אינו מביחס מי מפיק את מרבית הכנסותיה של החברה הזרה. "משלוח יד
מיוחד" מוגדר כעסקן או מڪצוע כפי שקבע שר האוצר בצו מס הכנסתה (קביעת
משלוח יד מיוחד) התשס"ג-2013. פירוט נוסף בעניין "משלוח יד מיוחד" ראו
בסעיף 4 לחוזר 9/2003.

3. אופן חישוב ההכנסה החייבת והרווחים של חברת משלח יד זורה ממשלח יד מיוחד

הוראות סעיף 75ב(ב) ו-(א) קובעות הנחיות הנוגעות לאופן היישוב גובה הכנסה, החייבת והרוווחים של חברת משלח יד זרה. המשמעות של אופן היישוב גובה הכנסה והרוווחים של חברת משלח יד זרה רלוונטיית בעיסורה במצבים הבאים :

א. בדיקת עמידתה של החברה בהגדרת חמ"ז – אחד מותנאי ההגדרה קבוע כמפורט בסעיף 2.3.4 לעיל כי מרבית הנכסותיה או רוחחתה של החברה, בשנת המס הנבדקת, מקורם במשלח יד מיוחד.



- ב. חישוב גובה הדיבידנד הרעוני שיש לייחס לבעל השכלה, כמפורט להלן בסעיף 4.2.1.1 לחוזר – הוראות סעיף 57ב(ד)(1) קובעת כי גובה הדיבידנד הרעוני בו יחויב בעל השכלה יחויב רק מתוקן רוחחיה של החברה הזורה שמקורם במשלוח יד מיוחד.
- ג. חישוב גובה הדיבידנד שיש לייחס לבעל מנויות שאינו בעל שליטה כמפורט להלן בסעיף 4.3 לחוזר.

הוראות סעיף 57ב(ב) ו-(ג) קובעות כיצד יש לחשב את גובה הכנסותיה ורוחחיה של החמי"ז לשנת מס מסוימת והכל כמפורט להלן:

3.1. רוחחים שמקורם במשלוח יד מיוחד – בסעיף 57ב¹ מופיעה הגדרה של "רוחחים ממשך יד מיוחד" הכוללת רוחחים שמקורם בהכנסה חייבות של החמי"ז שהופקה בשנת המס מחוץ לישראל והנובעת מ פעילות במשלוח יד מיוחד. יובהר להלן, כי הון לצורך בדיקת עמידתה של החברה הזורה בהגדרת החמי"ז hun לצורך חישוב גובה הדיבידנד הרעוני שיש לייחס לבעל שליטה והן לצורך חישוב גובה הדיבידנד שיש לייחס לבעל מנויות שאינו בעל שליטה, יחושבו רוחחיה ורוביית רוחחיה של החברה מתוקן הכנסה החייבת לפני מיסים ששולם או חויבו על הכנסות שהופקו בחו"ל.

3.2. סעיף 57ב(ב) קובע כי לצורך חישוב הכנסותיה ורוחחיה של החמי"ז יש להבחין בין חמי"ז שהוא תושבת מדינה גומלת כמשמעותה בסעיף 196 לפוקודה, לבין חמי"ז שהוא תושבת של מדינה שאינה מדינה גומלת:

3.2.1 חישוב הכנסה החייבת ורוחחיה של חמי"ז שהוא תושבת מדינה גומלת – סעיף 57ב(ב)(1) קובע כי הכנסה החייבת ורוחחיה של החמי"ז, יחושבו על פי דיני המס של אותה מדינה גומלת בלבד שהחמי"ז מגישה דוח על הכנסותיה במדינה הגומלת או נישומה במדינה כאמור. עם זאת, מוסף וקובע סעיף 57ב(ג) כי לצורך חישוב הכנסה החייבת, הכנסה החייבת ורוחחיה של החמי"ז (לענין הנושאים הקבועים בסעיף 57ב¹), יש לבצע את ההתקומות המפורטות להלן:

3.2.1.1 יש להוסיף לחישוב הכנסות שחושבו על פי דיני המס של אותה מדינה גומלת גם הכנסות מדיבידנד ומרווה הון גם אם הם פטורים ממשך או שאינם מהווים הכנסה לפי דיני המדינה הגומלת. גובה השכלה הוא שיתווסף יחוسب בהתאם להוראות חלק ה'. כך למשל במקרה בו על החמי"ז חול במדינה גומלת משטר מס של "פטור בהשתפות" הפטור ממשך הכנסות מדיבידנד ורוחחי הון, ולפיכך גובה הכנסה החייבת לצורך מס באונה מדינה נמוך בגובה הכנסות הפטוריות, יתווסף לגובה הכנסה החייבת גובה הכנסה מדיבידנד או מרווה הון הפטורים כאמור. דוגמא נוספת, במקרה בו על החמי"ז חול במדינה הגומלת משטר מס טריוטורילי אשר אינו כולל בסיס המס



הכנסות מדיבידנד ורווחי הון, ולפיכך גובה הכנסה והכנסה החייבת לצורך מס באותה מדינה נמוך בגובה הכנסות שאין כלולות בסיס המט, יתווסף לגובה הכנסה ולגובה הכנסה החייבת גובה הכנסה מדיבידנד או מרוחה הון כאמור.

3.2.1.2 האמור בסעיף 3.2.1.1 לעיל אינו חל על רווח הון במסגרת שינוי מבנה שמהותו דחיתת אירוע מס ושאינו כולל חילופי מקרקעין במרקען, לרבות שינוי מבנה מסווג שיקבע המנהל.

3.2.1.3 יובהר כי מעבר להכנסות שיש להוציא בחשבון הכנסות חממי"ז כמפורט לעיל במרקם בהן חברת זורה שהיא תושבת מדינה גומלת בה שיטת המיסוי טריטוריאלית, הפקה הכנסות ממשלח יד מחוץ לשטחה של המדינה הגומלת ולפיכך הכנסותיה ממשלח יד לא כללו בחנותה ואו בחנותה החייבת של החברה הזורה, ובهن לא נמצא טעם כלכלי בהקמת החברה הזורה במדינה בה נהוגות שיטות מס טריטוריאלית זולות הימנעות ממס יש לפנות למחלקה למיסוי בינלאומי לשפט בחינת הטיפול במרקם לרבות בחינת קיומה של עסקה מלאכותית.

3.2.1.4 יש להוציא לסקום הכנסות שהושבו על פי דיני המס של אותה מדינה גומלת גם סכומים שנוכו לצורך מס באותה מדינה למורות שאינם מוכרים כהוצאה או כניסה לפי כללי חשבונות מקובלים כמפורט להלן :

- (א) ריבית ריעונית;
- (ב) תלולים ריעוניים;
- (ג) פחת בשל קבועה בסיס עלות חדש בלי שעלות זו שולמה;
- (ד) פחת מעבר לעלת ששולמה בפועל;
- (ה) הוצאות נוספות כפי שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספיים של הכנסת.

3.2.2 חישוב הכנסה, הכנסה החייבת ורווחה של חממי"ז שהיא תושבת מדינה שאינה גומלת – סעיף 75ב(ב)(2) לפוקה, קובע כי כאשר חממי"ז הינה תושבת מדינה שאינה גומלת, הכנסה, הכנסה החייבת ורווחה של חממי"ז, יחוسبו על פי דיני המס בישראל. הטעם לכך הוא, שבמנגנון החמי"ז החדש הדגש הוא על מיסוי בעל המניות היחיד שהינו תושב ישראל וכן שאלות הנוגעת לסוגי הכנסות של חממי"ז וסיווגן יוכרעו על פי דיני המס בישראל. האמור בסעיף 75ב(ב)(2) יחול גם לצורך חישוב הכנסה של חממי"ז שהיא תושבת מדינה גומלת אך אינה מגישה דוח על הכנסותיה במדינה הגומלת וגם אינה נישומה במדינה כאמור.



4. מודל מיסוי הכנסות חממי"ז – סעיף 75בנ' לפקודה

4.1. כלל

הديدוש העיקרי של התיקון הינו ביצירת מגנון לפיו מיסוי בעלי מנויות חממי"ז יפוצל לשני אירופי מס. לעניין זה התיקון מבחין בין בעל מנויות שהוא בעל שליטה בין בעל מנויות שאינו בעל שליטה:

4.1.1 לגביו בעל מנויות שהוא בעל שליטה: אירופ מס ראשון - מיסוי הכנסות מדיבידנד ריעוני בידי בעל מנויות תושב ישראל שהוא בעל שליטה. מועד אירופ המס לגבי בעל מנויות שהוא בעל שליטה חממי"ז יהול בתום שנת המס שבה הופקו הכנסות ממשיך יד בידי חממי"ז (ראה פירוט בסעיף 4.2.1 להלן). אירופ מס שני - מיסוי בעל השליטה על הכנסות מדיבידנד בפועל, בעת חלוקת רוחוי חממי"ז (ראו פירוט בסעיף 4.2.2 להלן).

4.1.2. לגביו בעל מנויות שאינו בעל שליטה:

על בעל מנויות חממי"ז שאינו בעל שליטה, יהולו שני אירופי המס הנזכרים לעיל, בעת חלוקת רוחוי חממי"ז בפועל (ראה פירוט בסעיף 4.3 להלן).

4.2. מיסוי בעל מנויות תושב ישראל שהוא בעל שליטה

4.2.1. אירופ מס ראשון - מיסוי הכנסות מדיבידנד ריעוני המיחסות אל בעל שליטה – סעיף 75בנ'(ד) ו-(ה)

הכלל המרכזי לעניין זה מופיע בסעיף 75בנ'(ד)(1) הקובל כי:
"בעל מנויות תושב ישראל שהוא בעל שליטה בחברת ממשיך יד זורה שיש לה רוחים שהופקו או נצמחו ממשיך יד מיוחד, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי בהםום רוחים, ויחול עליו שיעור המס הקבוע בסעיף 126(א)".

בהתאם למודל האמור, יש ליחס לבעל שליטה חממי"ז - חלק ייחסי מרוחוי החברה הנובעים ממשיך יד מיוחד, בהתאם לשיעור זכותו של בעל שליטה בהםום רוחים (להלן: "הDIVIDEND הריעוני"). יובהר, כי בהתאם למודל האמור, המיסוי יהול על בעל שליטה ולא על החברה הזורה.

4.2.1.1 釐ישוב גובה הכנסתו החייבת של בעל שליטה מדיבידנד ריעוני – לאור הוראות סעיף 75בנ'(ד)(1), הכנסתו של בעל מנויות תושב ישראל שהוא בעל שליטה, מדיבידנד ריעוני תהא שווה לחלקו היחסי של בעל שליטה ברוחוי חממי"ז ממשיך יד מיוחד. לפיכך הכנסתו החייבת של בעל שליטה תושב ישראל, תיחס כמפורט להלן:



רוחחיה של החמי"ז ממשלח יד מיוחד בתום שנת המיס

כפל

שיעור זכותו של בעל השליטה במישרין או בעקיפין לרוחחיה החברה בתום שנת המיס

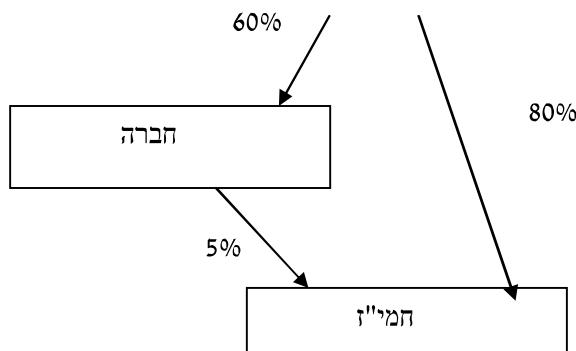
שווה

הכנסותיו של בעל השליטה מדיבידנד רعيוני

לענין זה יובהר כדלקמן:

4.2.1.1.1 "חלוקת היחסית של בעל מניות ברוחחים ממשלח יד מיוחד" מוגדר בסעיף 275(א) כשיעור זכותו של בעל השליטה במישרין או בעקיפין לרוחחיה החמי"ז ביום האחרון של שנת המיס. לענין זה, שיעור זכותו של בעל השליטה בעקיפין יהושב לפי מכפלת שיעורי ההחזקה של היחיד בתאגידים אשר מחזיקים את החמי"ז, בשיעורי ההחזקה של התאגידים בחמי"ז, כמפורט בדוגמה שלහן:

יחיד תושב ישראל



לפי הדוגמא המתוארת שיעור זכותו של בעל השליטה ברוחחיה

$$\text{הדמי"ז הוא : } 83\% = 60\% * 5\% + 80\%$$

לצורך הרחבנה נוספת ראה דוגמא בסעיף 7.1 לחוזר

.9/2003

4.2.1.1.2 יובהר כי גובה הכנסתו החייבת של בעל השליטה מדיבידנד רעיוני תחושב מתוך רוחחיה החמי"ז לפני הוצאות מיסים

זרים. ראה התיאחות לענין זה גם בסעיף 4.2.1.3 להלן.

4.2.1.1.3 פירוט הנוגע לאופן חישוב רוחחיה של החמי"ז ממשלח יד

מיוחד מופיע בסעיף 3 לעיל.

4.2.1.2 חישוב המיס החייב על הכנסתו של בעל השליטה מדיבידנד רעיוני –



אופן חישוב המס החיבר על הכנסתו של בעל השכלה מדיבידנד רעוני מפורט בסעיפים 57ב(ד) ו- (ה) לפקודת.

לאור מגנון המיסוי הדו שלבי שנקבע בהסדר החממי"ז החדש, כאמור בסעיף 57ב(ד), שיעור המס שנקבע בגין הדיבידנד הרעוני (רובד המס הראשוני) זהה לשיעור המס הקבוע בסעיף 126(א) לפקודת (העומד נכון לשנת 2014 על 26.5%) ולא לשיעור המס החל על דיבידנד לבעל שליטה. יודגש כי שיעור המס האמור יכול בין אם בעל השכלה הוא יחיד תושב ישראל או בין אם מדובר בבעל שליטה שהוא חבר בני אדם תושב ישראל.

4.2.1.3 זיכוי בשל מיסי חזץ שהולמו על ידי החממי"ז - סעיף 57ב(ה) קובע כי אם חלה במדינת המושב של החממי"ז חובה תשלום מס חברות זו, ניתן זיכוי, בנגד מס החברות הזר על הכנסת הדיבידנד הרעוני, בגין מס החברות הזר ששולם בפועל על ידי החממי"ז בהתאם לשיעור זכותו של בעל השכלה ברוחחים ממשלח יד מיוחד של החממי"ז.

מאחר שנעשה ייחס רעוני של רוחוי החממי"ז לבעל השכלה, יש להתחשב במס החברות הזר ששולם על ידי החממי"ז למدينة שבתחומה הופקה הכנסה ממשלח יד מיוחד. מס זה זה ניתן זיכוי בנגד מס החל על בעל השכלה בשלב הדיבידנד הרעוני ובהתאם לחלוקת היחסית ברוחחים, וזאת כדי למנוע תוכאה של כפל מס. לאור ההוראה האמורה לפיה יש להעניק זיכוי בשל מיסי חזץ על רוחווי של החממי"ז, יודגש כי רוחווי של החממי"ז המיוחסים כדיבידנד רעוני הם רוחחים לפני מיסים על הכנסה שהולמו בחו"ל.

סעיף 57ב(ה)(2) קובע כי סכום הזיכוי שיינתן לא יעלה על המס שבבעל השכלה חייב בו בישראל. כיון שמדובר בזכויות יהודית שמקורו בהוראת בסעיף 57ב(ה) הניתן בגין מס ששולם בחו"ל על ידי החברה הזרה, אין מדובר במיסי חזץ כהגדרתם בסעיף 199 לפקודת ובהתאם גם לא ניתן בגיןם "עודף זיכוי" כהגדרתו בסעיף 205א.

4.2.1.4 דוגמאות לסעיף 4.2.1 לחוזר - מיסוי הכנסותיו של בעל השכלה מדיבידנד רעוני:

דוגמה מס' 1

הרכבת ה-15% מילא יעדן הנדריך 80% ננוויתה
הרכבת B שהי' מוגלה נכה הפעם אף הפעם נהיה. מוגלה
בעת הנס 2014 ה-63 מוגלה B כוחם נס נס י' נ' נ' נ'
פער מוגלה נס נ' (125,000 נ''). סבירו הנס ה-
15% הרכבת ה-15% מילא יעדן הנדריך 80% ננוויתה

פתרונות דוגמה מס' 1

סך הכל שיעור התמיכה נקבע ב- 80% * 125,000 = 100,000 ₪
 סכום התמיכה נקבע כ- 125,000 ₪ מיל' מועד גמר 2014.

$$80\% * 125,000 * 15\% = 15,000$$

סכום הנס פיקוד (k) * 26.5% = 26,500
 $26,500 - 15,000 = 11,500$

דוגמאות מס' 2

בגנוב גיטורי זיננה נס', ואנחנו שארחים מילאנו
וגנוב הרווחה כי אף הספינה מהニア"ז תייחד מילאנו
שלך (נקראת ברכאת).

פתרונות דוגמה מס' 2

בגמ' ניסוי ה' קין הרג בון האיסוי שיחלף אף ימי גמ' בון האיסוי שיחלף אף מכרה ה' פאר'ין סכום ההכרסה האישית פגלא פג' הספינה וה' פאר'ין פג'auc הנס.

דוגמאות מס' 3

পোর্টেল দুর্মোহন মো/৩

סך כל הכספי נזקיף ב- 80% * 125,000 = 100,000

$$80\% * 125,000 * 30\% = 30,000$$

ב-1126 נס נעלם אף סאייגן(?) אף עיראק הנס כסאייגון

100 000 * 36 5% = 36 500

$26,500 - 30,000 = 0$: ni fent aya zald

11-11761-A 11-11761-B

4. הפלות לחנויות ישראלי הראשונות ולהחותרים חוצניים -

בעל שליטה שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חזר וותיק כאמור בסעיף 14(א) לפΚΩΔΗ, יהיה זכאי בהתאם לסעיף 75ב(ד)(4) לפטור ממס בשל חלקו היחסי בהכנסות משליח יד מיוחד של חממיין שהוגנו מחוץ לישראל כל עוד יורם חלינו עשר שנות



מהמועד שהיה לתושב ישראל. יובהר להلن כי תושב חזיר רגיל לא יהיה זכאי להטבה דומה.

4.2.1.6 קיוז הפסדי

הויל וההכנסה המוחסת לבעל שליטה אינה בנסיבות הכנסת דיבידנד אלא הכנסה ממשלח יד, קבוע סעיף קטן (ד)(2), כי לעניין קיוז הפסד עסקי כמשמעותו בסעיף 28 יראו את הדיבידנד כהכנסה ממשלח יד. משמעות הדברים היא שבעל השליטה יכול לקזז כנגד הכנסה ממשלח יד מיוחד המוחסת לו, את הפסדי העסקיים השוטפים או המועברים.

4.2.2 אירוע מס שני - מיסוי בעל מנויות שהוא בעל שליטה על הכנסות מדיבידנד

(בפועל- סעיף 57ב(ו))

סעיף 57ב(ו) קובע את הוראות המיסוי שיחולו על הכנסתו של בעל השליטה מדיבידנד שיקבל מהמייז' בעת חלוקתו בפועל. הסעיף מבין בין ההוראות שיחולו על הכנסתו של בעל שליטה שהוא תושבת ישראל (סעיף 57ב(ו)(1)) לבין ההוראות שיחולו על הכנסתו של בעל שליטה שהוא היחיד תושב ישראל (סעיף 57ב(ו)(2)). דגשים לעניין סעיף 57ב(ו):

- יודגש כי ההוראות סעיף 57ב(ו)חולות רק על דיבידנד שחולק מתוך הכנסותיה של חמאי'ז ממשלח יד מיוחד.
- ההוראות הקבועות בסעיף 57ב(ו)(1) ו-(2) יחולו הן על בעל מנויות שהוא בעל שליטה והן על בעל מנויות שאינו בעל שליטה (לענין בעל מנויות שאינו בעל שליטה ראה גם פירוט בסעיף 4.3 להלן).
- ההוראות הקבועות בסעיף 57ב(ו) חולות על בעלי מנויות אשר נחשבו לב的日子里 מנויות בתום שנת המס שבה הופקו הכנסותיה, של חמאי'ז, ממשלח יד מיוחד. במקרה בו אדם, שנחשב לבעל מנויות בתום שנת המס שבה הופקה הכנסה של חמאי'ז (וכתוצאה לכך לו נוצרה במס מדיבידנד ריעוני), העביר את מנויותיו בחמי'ז במכירה פטורה ממיס או בהורשה לאדם אחר אשר הפך למי שנחשב לבעל מנויות במועד קבלת הדיבידנד בפועל (להלן: "חליף"), יש להחיל את ההוראות סעיף 57ב(ו) גם על החליף.

4.2.2.1 בעל המניות בחמי'ז הוא חברה - סעיף 57ב(ו)(1): כאשר בעל המניות

שקיבל את הדיבידנד בפועל הינו חברה תושבת ישראל שאינה חברה שקופה לצורכי מס בישראל מסווג של חברת בית, חברה משפחתי או חברה להחזקת נכסים נאמנות (להלן: "בעל המניות") יופחת מהדיבידנד המס ששילמה בישראל בעלת המניות על הדיבידנד הריעוני



(לאחר שהופחת ממס זה הזיכוי ממש זר לפי סעיף קטן (ה)) (ברם, אם בעלת המניות חיבבה את החמי"ז לשאת בתשלום ההפרש האמור, אין עוד צורך בבי嘱ע ההפחיתה האמורה, כך שסטוכם הדיבידנד שבגינו תחול על בעלת המניות הוראת סעיף 126(ב), כמפורט להלן, יהיה בגובה הכנסתה החייבת של החמי"ז ממשלח יד מיוחד בניכוי מס החברות הזר בו נשאה החמי"ז בפועל). על הדיבידנד לאחר הפחיתה האמורה תחול הוראת סעיף 126(ב), מאחר ורואים את הדיבידנד שחולק כדיבידנד שמקורו ברוחחים שהופקו בישראל ושולם עליהם מס חברות בישראל.

בהמשך לאמור לעיל, מתיחס סעיף 57ב(ו)(1)(ב) לאיורע בו בעלת המניות מחלוקת דיבידנד לייחד, שהינו בעל שליטה בה. הסעיף קובע כי בעת חלוקת דיבידנד כאמור שמקורו ברוחחי החמי"ז שכבר שולם עליהם מס בשלב הדיבידנד הריעוני, ישלם מס בישראל לפי סעיף 125 ווינתן כנגדו זיכוי בגובה המס הזר ששילמה החמי"ז בשל חלוקת הדיבידנד לחברת תושבת ישראל. במקרים אחרים, המס הזר שנוכה במקור בעת חלוקת הדיבידנד בפועל מהחמי"ז לחברת תושבת ישראל מהחברה תושבת ישראל לבעל השליטה בה, שהוא יחיד, שכן כנגד המס הזר שנוכה במקור בעת חלוקת הדיבידנד בפועל לא ניתן היה לתת זיכוי בשלב החלקה לחברת תושבת ישראל לאור העובדה כי לא שולם מס בישראל בשלב זה בהתאם להוראות סעיף 126(ב). האמור בהוראה זו נועד ליצור מיסוי זהה למיסוי שהיה חל במקרה בו החמי"ז הייתה מוחזקת החזקה ישירה על ידי יחיד.

לענין זה יובהר כלהלן:

4.2.2.1.1 **לצורך יישום סעיף 57ב(ו)(1)(ב) לעניין הענקת הזיכוי האמור, גובה הכנסות מדיבידנד שירשו כהכנסה בידי היחיד בעל השליטה תהינה בגובה הדיבידנד ששולם לו בפועל על ידי החברה הישראלית ששליטתו ובתוספת המס הזר שנוכה מהכנסותיה של החברה הישראלית אשר מהן חולק הדיבידנד לבעל השליטה (דיבידנד מגולם).**

דומם

פתרונות הדוגמה

$$50\% * (88,000 + 12,000) = 50,000$$

= 125 * 50,000) - 6,000

4.2.2.1.2 יובחר כי האמור בסעיף 75ב(א)(ב) יחול על בעל שליטה בלבד כהגדרתו בסעיף 75ב(א) בבעל המניות.

יובחר כי הסעיף יחול גם במקרה בו בעל השליטה מחזקיק בעלת המניות בעקביפין באמצעות חברות תושבות ישראל. במקרה זה על חלוקת הדיבידנד בין החברות הישראלית יחול האמור בסעיף 126(ב) ובעת חלוקת הדיבידנד ליחיד יחולו ההוראות הקבועות בסעיף 7ב(ו)(ב).



4.2.2.2. בעל המניות בחמי"ז הוא יחיד סעיף 25בב(ו)(2) – בהתאם להוראות

העיף, ומבייל גירוש מהמס ששולם בשלב הדיבידנד הריעוני, כאשר בעל המניות שקיבל את הדיבידנד בפועל הינו יחיד או חברה שקופה לצורך מס בישראל מסווג של חברת בית, חברה משפחתית או חברה להחזקת נכסים נאמנות (להלן: "היחיד") יופחת מהדיבידנד המס ששולם בישראל על ידי היחיד על הדיבידנד הריעוני (לאחר שהופחת מס זה הזכוי ממש ממס זר לפי סעיף קטן (ה)) (ברם, אם היחיד חייב את החמי"ז לשאת בתשלום ההפרש האמור, אין עוד צורך בפיתוח ההפקתה האמורה, כך שסכום הדיבידנד שבגינו יחויב היחיד במס לפי סעיף 25בב, כאמור להלן, יהיה בגובה הכנסתה החייבת של החמי"ז ממשך יד מיוחד בגין מס החברות זר בו נשאה החמי"ז בפועל).

על הדיבידנד לאחר הפחתה האמורה תחול הוראות סעיף 21ב ויחולו הוראות סעיף 204 לפקודת. הינו, על השיליטה שהינו "יחיד" ישלם מס בשיעור של 30% על הדיבידנד שיחולק לו בפועל על ידי החמי"ז ויקבל זיכוי בגובה המס הזר שנוכה במקור, אם נוכה, בשלב חלוקת הדיבידנד בפועל. שיעור המס שיחולק, הן בשלב הדיבידנד הקבוע בשלב הדיבידנד שיחולק בפועל, לא יעלה על שיעור המס המרבי הקבוע בסעיף 121 ובתוספת המס הקבוע בסעיף 21ב (מס יס'ו) וזאת כדי להשווות את מצבו של תושב ישראל שהפיק הכנסתות ממשלה יד מוחוץ לישראל, באמצעות חמי"ז, לתושב ישראל שהפיק הכנסתות כאמור במישרין ללא החמי"ז.

לענין הקלות הניתנות לתושבים חוזרים, ולאור תכiliתו של סעיף 25בב לפקודת, כמו גם המנגנון הקבוע בו, בחינת מתן הפטבות לתושב חוזר בעט חלוקת הדיבידנד בפועל תעשה תוך מתן שימת לב לכך שראוי להשווות את שיעור המס הכלול שיחול על רוחוי החמי"ז ועל הדיבידנד המחולק מהחמי"ז לבעל המניות בו לשיעור המס שהיה חל על בעל המניות אילו היה מפיק רווחים אלו באופן אישי (ולא באמצעות חברה זרה).

4.3. מיסוי בעל מניות תושב ישראל שאינו בעל שליטה

סעיף קטן (ד)(3) קובע כי "לענין בעל מניות שאינו בעל שליטה יחולו הוראות סעיף זה רק במועד התשלומים בפועל". משמעות הדברים היא, שכאשר מדובר בבעל מניות בחמי"ז, שאינו בעל שליטה, תחול חובת תשלום המס בגין הדיבידנד הריעוני כמשמעותו בסעיף 25בב(ד)(1) לפקודת רק במועד חלוקת הדיבידנד בפועל. הינו, בשלב חלוקת הדיבידנד בפועל לבעל מניות תושב ישראל, שאינו בעל שליטה בחמי"ז, יחולו שתי חובות במס על סכום הדיבידנד שיחולק בפועל: האחת, מס חברות בשיעור הקבוע בסעיף 126(א) והשנייה מס על הדיבידנד כאמור בסעיף בהתאם לסעיפים



4.2.2.2 – 14.2.2 כמפורט לעיל. סך המס שישולם לא יעלה על שיעור המס המרבי לפי סעיף 121 ו- 121ב.

.4.4 אופן הדיווח על הכנסות חממי"ז בדוחות לצורכי מס

בהתאם להוראות סעיף 131(א)(5), בעל שליטה בחמי"ז מחויב להגיש דוח על הכנסותיו בשל היותו בעל שליטה בחמי"ז. בוגע ליחיד שאינו בעל שליטה בחמי"ז יכולו הוראות סעיף 131(א)(1). בהתאם לסעיף 131(ג) על בעל השליטה בחמי"ז לצרף לדוח המוגש דוח מוקרך של החמי"ז בהתאם לעקרונות חשבונאיים מקובלים בישראל ואם היא חברה המגישה דוח או נשומה במדינה גומלת, כמשמעותה בסעיף 196, יצרף בעל השליטה דוח ערוך לצרכי מס בהתאם לדיני המס באותה מדינה. אופן הדיווח על הכנסות חממי"ז בדוחות לצורכי מס מפורט בהוראת הביצוע 3/2015 שכותרת "ניתוב שלב אי ושינויים בשידור דוחות ושותות יחידים וחברות".

בברכה,

רשות המסים בישראל



נספח לחזר מס הכנסה 2016/XX - חברת משלח יד זרה בעקבות תיקון 198 לפקודה

דוגמא מס 1 : מיסוי הכנסות חממי"ז ע"י יחיד בעל שליטה (איורע המס הראשון והשני)

דן, יחיד תושב ישראל (להלן: "היחיד"), שעיסוקו מוגדר "בעל משלח יד מיוחד" הוא בעל שליטה בחברת A תושבת חוץ העונה על הגדרת חברת חממי"ז (להלן "החמי"ז") בהתאם לסעיף 57בב לפקודה. דן דיווח על הכנסותיו שהפיקה החמי"ז בחו"ל ממשלח יד בשנת 2014 בסך 200,000 כדייבידנד ר舅舅ני, בגין הכנסות אלו שילמה החמי"ז בחו"ל מס חברות בסך 40,000. באותה שנה התקבלו בידי דן הכנסות מחלוקת דיבידנד בשל רווחים אלו בגובה: 50,000 עליהם נוכה מס במקור בחו"ל בגובה 2,500. דן לא חייב את החמי"ז לשלם את המס.

איורע המס הראשון – דיבידנד ר舅舅ני:

סעיף 57בב(ד)(1) קובע כי יש לחייב את בעל המניות על רווחי משלח היד המיוחד של החמי"ז כהכנסות מדיבידנד ר舅舅ני.

שיעור המס – מס חברות 126(א) (הן יחיד והן חברה).

זכויו בשל מיסי כפל – בגין מס החברות הור ששלימה החמי"ז עד גובה התקווה הקבועה בסעיף 57בב(ה). יובהר כי אין עוד זיכוי בגין מסים אלה.

יש לשים לב להקפיד על רישום גובה הכנסה בברוטו לפני מיסים בחו"ל.

חישוב ותוצאת מס של איורע המס הראשון :

הכנסה מדיבידנד ר舅舅ני : 200,000

מס חייב בישראל לפני זיכוי : $200,000 * 26.5\% = 53,000$

זיכוי לפי 204 : (40,000)

מס חייב בישראל 13,000

איורע המס שני – קבלת דיבידנד בפועל בידי יחיד:

סעיף 57בב(ז)(2) קובע כי יש לחייב את בעל המניות במס על דיבידנד שקיבל בפועל מהחמי"ז גובה הכנסה – גובה הדיבידנד שחולק בפועל בגין מיסים ששולם בפועל על ידי היחיד בישראל על הכנסה זו.

שיעור המס – מס על דיבידנד לפי סעיף 57ב לפקודה.

זכויו בשל מיסי כפל – בגין מס החברות הור שנוכה במקור בחו"ל עד גובה התקווה הקבועה בסעיף 204.



תקורת המס שתשולט - סך המס שישולם על הכנסה ממשלח יד מיוחד, בשני אירועי המס יחד לא יעלה על שיעור המס הקבוע בסעיף 121 וב-121ב

חישוב ותוצאת מס של אירוע המס השני :

$$\text{חובה מס על דיבידנד בפועל: } 30\% * 45,938^{(**)} = 13,780$$

זיכוי מיסי חוץ : (2,500)

מס ששולט בפועל : 11,280

$$^{(**)} \text{ מס ששולט בישראל בשל הכנסה מדיבידנד באירוע המס הראשון: } 4,062 \text{ ש' } = \\ 13,000 * (50,000 / 160,000) \\ \text{סה"כ הכנסות מדיבידנד שמקורן בחמי"ז: } 50,000 - 4,062 = 45,938 \text{ ש'}$$

הערה:

אופן החישוב אצל בעל שליטה זהה לאופן החישוב בידי בעל מנויות שאינו בעל שליטה כמעט :

- מועד אירוע המס הראשון בידי בעל שליטה – בתום שנת המס שבה הפקו הכנסות ממשלח יד מיוחד.
- מועד אירוע המס הראשון בידי בעל מנויות שאינו בעל שליטה – במועד קבלת הדיבידנד בפועל. אז אירועי המס יחולו יחד.

דוגמה מס' 2: מיסוי הכנסות חממי"ז ע"י חברת (באירוע המס הראשון והשני)

דנה בע"מ, חברת תושבת ישראל (להלן: "החברה"), שעיסוקו מוגדר "בעל משלח יד מיוחד", היא בעלי שליטה בחברת D תושבת חוץ העוניה על הגדרת חברת חממי"ז (להלן: "החממי"ז") בהתאם לסעיף 57ב לפקודה. החברה דיווחה על הכנסותיה שהפיקה חממי"ז בחו"ל ממשלח יד בחו"ל בשנת 2014 בסך 200,000 כדיבידנד רעוני. בגין הכנסות אלו שילמה חממי"ז בחו"ל מס חרומות 40,000. באותה שנה התקבלו בידי החברה הכנסות מחלוקת דיבידנד בשל רווחים אלו בגובה: 50,000 עליהם נוכה מס במקור בחו"ל בגובה 2,500. החברה לא חייבה את החמי"ז לשלם את המס.

עדפי החברה שמקורם בחמי"ז חולקו כדיבידנד היחיד בעל שליטה .

AIROU HA-MAS HARESHON - DIVIDEND REUNION:

שיטת חישוב הכנסה והדייווח באירוע המס הראשון – דיבידנד רעוני זהה לשיטת הדיווח בידי יחיד,

חישוב ותוצאת מס של אירוע המס הראשון :

הכנסה מדיבידנד רעוני: 200,000



מס חייב בישראל לפני זיכוי : 53,000 * 26.5% = 200,000

זיכוי לפי 204 :

13,000

מס חייב בישראל

תוצאה זהה לתוצאה שקיבלו בדוגמה על בעל מנויות יחיד.

airou ha-mas sheni – קבלת דיבידנד בפועל בידי החברה:

סעיף 7ב(א)(1) קובע כי יש לחייב חברה שהיא בעלת המניות, במס על דיבידנד שקיבלה בפועל מהחמי"ז.

גובה ההכנסה – גובה הדיבידנד שחולק בפועל בניכוי מיסים ששולם בפועל על ידי החברה בישראל על הכנסה זו.

שיעור המס – מס על דיבידנד שמקורו ברוחים שחויבו במס הכנסה בישראל לפי סעיף 126(ב) לפקודת (דיבידנד בין-חברתי), ככלור לא יכול מס על הדיבידנד שיחולק בפועל.

זיכוי בשל מיסי כפל – לא רלוונטי בשלב קבלת הדיבידנד בידי החברה. אלא בשלב החלקה היחיד.

חישוב ותוצאה מס של airou ha-mas sheni :

הכנסות מדיבידנד : 50,000 ש"

מס ששולם בישראל בשל הכנסה מדיבידנד באירוע המס הראשון : 4,062 ש" = $(50,000/160,000) * 13,000$

סה"כ הכנסות מדיבידנד שמקורן בחמי"ז : 45,938 ש" = $50,000 - 4,062$
הכנסות בגובה 45,938 הכנסות שאין חיבורו במס לפי 126(ב).

דוגמא מס' 3 : שלב חלוקת הדיבידנד מהחברה הישראלית בלבד בעל שליטה :

בהמשך לדוגמא 2 חברת דנה חילקה כדיבידנד בשנת 2015 את כל **עודפייה** שמקורם ברוחים שהתקבלו מהחמי"ז בשנת 2014 לבעל השליטה הוא תושב ישראל.

אופן המיסוי :

היחידי יחויב במס על דיבידנד לפי שיעור המס הקבוע בסעיף 125 (מס על דיבידנד), ואולם יותר לו כזיכוי מהדיבידנד את גובה מיסי החוץ ששלמה החברה על הדיבידנד.

לצורך יישום סעיף זה על היחיד לרשות כדיבידנד את הכנסה ברוטו שקיבלה החברה הישראלית ולא את העודפים שהתקבלו לו.

הכנסות מדיבידנד שהתקבלו מהחברה הישראלית שמקורן בחמי"ז :

גובה העודפים לחולקה היחיד – דיבידנד שהתקבל בפועל על ידי היחיד : 43,438 ש" = $45,938 - 2,500$

גובה הכנסה מדיבידנד חייבת במס בידי היחיד : 45,938

מיסי חוץ ששולם בגין הדיבידנד על ידי החברה הישראלית : 2,500

חישוב ותוצאה מס של חלוקת הדיבידנד לבעל השליטה בחברה הישראלית :

חובה מס על הכנסה מדיבידנד : 13,780 = $45,938 * 30\%$

זיכוי מיסי חוץ :

(2,500)

11,280

מס ששולם בפועל :

תוצאה זהה לתוצאה שקיבלו בדוגמה של בעל מנויות יחיד.