

19 ספטמבר, 2017

אל : לקוחות וידידי המשרד

חוזר לקוחות מס' 09/2017

הנדון: מגבלות בחלוקת דיבידנד מוטב

שלום רב,

במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016, קבעה הכנסת הוראת שעה המאפשרת לחברות לחלק, עד יום 30 בספטמבר 2017, דיבידנד שמקורו ברווחים שנצברו עד יום 31 בדצמבר 2016, לבעל מניות מהותי בשיעור מס כולל של 25% בלבד (להלן: "הדיבידנד המוטב"). שיעור מס זה מהווה הפחתה של 8% מסך שיעור המס החל ברגיל על דיבידנדים המחולקים לבעל מניות מהותי.

בחוזר זה נבקש להרחיב בנוגע לאחת המגבלות העיקריות שנקבעו בהוראת השעה ובפרשנותה של רשות המיסים למגבלה זו. כפי שיתואר להלן, המחוקק קבע הוראה שתכליתה לסכל תכנוני מס לא לגיטימיים, על ידי כך שהזכאות לדיבידנד המוטב תלויה בכך שהדיבידנד לא יהווה תחליף להכנסה אחרת. אלא רשות המיסים, בסדרה של החלטות מיסוי שניתנו לאחרונה, נקטה בגישה פרשנית פרגמטית יחסית והרחיבה את קשת המקרים בהם יוכל בעל מניות מהותי ליהנות משיעור המס המופחת של הדיבידנד המוטב.

מגבלת ממוצע ההכנסות

המגבלה העיקרית שקבע המחוקק לעניין הדיבידנד המוטב היא מגבלת ממוצע ההכנסות. על פי הוראת השעה, בעל המניות המהותי יהיה זכאי לשיעורי המס של הדיבידנד המוטב רק אם סך ההכנסות שהוא יקבל, במישרין או בעקיפין, מהחברה מחלקת הדיבידנד המוטב בכל אחת מן השנים 2017 עד 2019 לא יפחת מממוצע ההכנסות שקיבל, במישרין או בעקיפין, מהחברה מחלקת הדיבידנד המוטב בשנים 2015 ו-2016. לעניין זה, דיבידנדים לא ייספרו בהכנסות המתקבלות על ידי בעל המניות המהותי.

להלן שתי דוגמאות המבהירות את אופן חישוב מגבלת ממוצע ההכנסות.

דוגמה 1

להלן פירוט ההכנסות של בעל מניות מהותי מידי החברה המחלקת במספר שנות מס :

<u>2019</u>	<u>2018</u>	<u>2017</u>	<u>2016</u>	<u>2015</u>	<u>הכנסות</u>
140,000	130,000	120,000	100,000	150,000	משכורת
30,000	40,000	20,000	20,000	30,000	דמי ניהול
-	-	-	-	5,000	ריבית
10,000	-	200,000	-	70,000	דיבידנד
10,000	-	-	10,000	10,000	שכר דירקטורים

190,000	170,000	340,000	130,000	265,000	סה"כ הכנסות
180,000	170,000	140,000	130,000	195,000	הכנסות ללא דיבידנד

כפי שניתן לראות, ממוצע ההכנסות שקיבל בעל המניות בשנים 2015 ו-2016 הינו 162,500 ₪.

במקרה זה, בעל המניות המהותי אינו עומד במגבלת ממוצע ההכנסות, שכן הכנסותיו בשנת המס 2017 (בלא הדיבידנד) הן 140,000 ₪ בלבד, ולכן לא יהיה זכאי לשיעורי המס המוטבים.

דוגמה 2

להלן פירוט ההכנסות של בעל מניות מהותי מידי החברה המחלקת במספר שנות מס:

<u>2019</u>	<u>2018</u>	<u>2017</u>	<u>2016</u>	<u>2015</u>	<u>הכנסות</u>
140,000	130,000	120,000	100,000	150,000	משכורת
30,000	70,000	50,000	20,000	30,000	דמי ניהול
-	-	-	-	5,000	ריבית
10,000	-	170,000	-	70,000	דיבידנד
10,000	-	-	10,000	10,000	שכר דירקטורים
190,000	200,000	340,000	130,000	265,000	סה"כ הכנסות
180,000	200,000	170,000	130,000	195,000	הכנסות ללא דיבידנד

כפי שניתן לראות, גם בדוגמה זו, ממוצע ההכנסות בשנים 2015 ו-2016 הינו 162,500 ₪.

עם זאת, במקרה זה עומד בעל המניות המהותי במגבלת ממוצע ההכנסות בכל אחת משנות המס 2017 עד 2019, ולכן יהיה זכאי לשיעורי המס של הדיבידנד המוטב.

פרשנות רשות המיסים למגבלת ממוצע ההכנסות

מגבלת ממוצע ההכנסות נועדה להבטיח כי הדיבידנד המוטב לא ישולם כתחליף להכנסות אחרות, החייבות ברגיל בשיעורי מס גבוהים יותר. כלומר, מדובר בהוראה אנטי-תכנונית המונעת הפחתת מס לא לגיטימית. בהתאם, בחוזר מס הכנסה 1/2017, קבעה רשות המיסים שמגבלת ממוצע ההכנסות לא תחול לגבי חברה המצויה בהליכי פירוק או לגבי שנים בהם מקבל הדיבידנד חדל להיות בעל מניות מהותי.

במספר החלטות מיסוי שנתקבלו לאחרונה, המשכיכה רשות המיסים מגמה זו. מהחלטות המיסוי ניכר כי ככל שאי-עמידה בתנאי מגבלת ממוצע ההכנסות אינה חלק מתכנון מס אסור, רשות המיסים תנקוט בגישה מקלה יחסית ותימנע משלילת ההטבות של הדיבידנד המוטב.

בהחלטת המיסוי הראשונה עסקה רשות המיסים בבעל מניות מהותי בגיל פרישה, אשר בכוונתו לפרוש במהלך השנה הקרובה מעבודתו בחברה מחלקת הדיבידנד. לאחר הפרישה, יקבל בעל המניות פיצויי פרישה וקצבה מקופות פנסיה אליהם הפריש.

בנסיבות אלו, קבעה רשות המיסים שניתן יהיה לראות את התשלומים המשולמים לבעל המניות מקופות הפנסיה כהכנסה המתקבלת בעקיפין מן החברה מחלקת הדיבידנד לעניין מגבלת ממוצע ההכנסות.

בהחלטת המיסוי השנייה עסקה רשות המיסים בבעל מניות המעניק שירותים לחברה באמצעות חברת ארנק שבבעלותו. לנוכח תיקון פקודת מס הכנסה, כך שהכנסות חברות ארנק מיוחסות ישירות לבעל המניות המהותי בהן במקרים מסוימים, בעל המניות הפסיק פעילותו באמצעות חברת הארנק ביום 31 בדצמבר 2016. החל מיום 1 בינואר 2017, בעל המניות יקבל את שכר העבודה שלו באופן ישיר כעובד מן המניין של החברה אשר קודם לכן שכרה את שירותיה של חברת הארנק.

רשות המיסים קבעה כי, לעניין חישוב מגבלת ממוצע ההכנסות בחברת הארנק, יראו את הכנסות המשכורת המשולמות לבעל המניות מהחברה המעבידה כתשלומים ששולמו לו בעקיפין מידי חברת הארנק.

בהחלטת מיסוי שלישית, נידון עניינה של חברה בתחום המסחר, אשר עקב כניסת מתחרים לשוק היא צופה ירידה בהכנסות. מנהלי החברה הם בעלי מניות מהותיים בה, ובמהלך השנים 2015 ו-2016 שולמו להם מענקים בנוסף למשכורת השוטפת. כתוצאה מהירידה הצפויה בהכנסות, מנהלי החברה צופים כי לא ישולמו להם מענקים בסכומים דומים בשנים הבאות.

רשות המיסים התירה לחברה לכלול בחישוב ממוצע ההכנסות גם דיבידנדים שישולמו לבעלי המניות בחברה. בנוסף, בחישוב ממוצע ההכנסות בשנים 2017 עד 2019 הותר לחברה לכלול חלק מהדיבידנד המחולק בשנת 2017, כל עוד החלק האמור מהדיבידנד ימוסה בשיעור מס רגיל. כלומר, במקום לדרוש מהחברה לעמוד במגבלת ממוצע ההכנסות בכל אחת משנות המס 2017 עד 2019, התירה רשות המיסים לחברה לעמוד במגבלה ביחס לממוצע ההכנסות בשנות המס 2017 עד 2019.

סיכום

כאמור, ניכר כי רשות המיסים בחרה בגישה פרשנית תכליתית ופרגמטית ביחס למגבלת ממוצע ההכנסות. נראה שכל עוד אי עמידה בתנאי מגבלת ממוצע ההכנסות נובעת מאירועים חיצוניים ולא מתכנון מס, רשות המיסים נאותה לצעוד כברת דרך לקראת הנישומים ולהתיר חלוקת דיבידנד מוטב.

אנו מברכים על גישת רשות המיסים בהחלטותיה עד כה, וסבורים כי מן הראוי להחיל גישה זו גם במקרים דומים, בהם כתוצאה מגידול חד פעמי בהכנסות בשנים קודמות או ירידה חד פעמית בהכנסות בשנים הבאות, לא עמדה החברה בתנאי מגבלת ממוצע ההכנסות. יחד עם זאת, אין ודאות כי גישה זו תאומץ.

לאור העובדה כי המועד האחרון לחלוקת הדיבידנד המוטב הוא ביום 30 בספטמבר 2017, אנו ממליצים לחברות ולבעלי מניות המתלבטים בנוגע לזכאותם לדיבידנד מוטב לפנות לקבלת ייעוץ מתאים בהקדם.

לפרטים נוספים ניתן לפנות אל עו"ד יאיר בנימיני ואל עו"ד (רו"ח) אמיר קופר ממשרדנו.

טל. 03-7748888, yair@benjamini-law.com, amir@benjamini-law.com

מטרת מזכר זה הינה להביא לידיעתכם מידע כללי בנושאים שונים. הוראות החוק עצמן מורכבות יותר וכוללות חריגים נוספים. בהתאם, אין ליישם את האמור במזכר זה מבלי להיוועץ בגורם המקצועי המתאים במשרדנו.