



תוכן עניינים

2.....	טיוטת תקנות
2.....	א. שם התקנות המוצעות.....
2.....	ב. מטרת התקנות המוצעות והצורך בהן.....
3.....	ג. להלן נוסח טיוטת התקנות המוצעות:
4.....	טיוטת תקנות מס הכנסה (דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם), התשפ"ה-2025.....
4.....	1. הגדרות.....
4.....	2. ניכוי מס מדיבידנד בין חברות.....
5.....	3. זיכוי בהעברת דיבידנד בין חברות שנוכה ממנו מס במקור.....
5.....	4. תיאום סכום הניכוי.....
5.....	5. דיבידנד ששולם מס בשל חלוקתו לא ייחשב כחלק מרווחי החברה.....
6.....	6. תחילתו.....
6.....	7. הוראת מעבר.....
6.....	דברי הסבר.....

טיוטת תקנות

א. שם התקנות המוצעות

טיוטת תקנות מס הכנסה (דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם), התשפ"ה-2025

ב. מטרת התקנות המוצעות והצורך בהן

בחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת 2025) (מיסוי רווחים לא מחולקים), התשפ"ה-2024 (להלן – **חוק למיסוי רווחים לא מחולקים**), נוסף סימן ג' לפרק חמישי בחלק ד' של פקודת מס הכנסה, ובו הוטל מס בגובה 2% על רווחים נצברים עודפים כהגדרתם בסימן האמור (להלן – **המס על רווחים עודפים**). כחלק מההסדר בסימן האמור, נוסף סעיף 81ב(ב) לפקודה שבו נקבע שחברה שחילקה בשנת מס מסוימת "דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם" בשיעור של 6% מגובה רווחיה הנצברים (פסקה (3)), או בשיעור של 50% מגובה רווחיה הנצברים העודפים (פסקה (2)), לא תידרש לשלם את המס על הרווחים העודפים באותה שנה.

בסעיף 5 לחוק למיסוי רווחים לא מחולקים נקבעו הוראות מעבר. לפי סעיף קטן 5(ג) לחוק למיסוי רווחים לא מחולקים חברת מעטים לא תהיה חייבת בתשלום המס על הרווחים העודפים בשנת 2025 אם חילקה בשנת המס האמורה "דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם" בשיעור של 5% מסכום רווחיה הנצברים (במקום 6% במצב הקבוע). כן נקבע, בסעיף קטן 5(א), שבשנת 2025 עד 2030 חברת מעטים לא תהיה חייבת בתשלום מס על הרווחים העודפים שנותרו לה מיום התחילה בשנת מס שבה חילקה "דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם" בשיעור של 20% מסכום רווחיה הנצברים העודפים האמורים (במקום 50% במצב הקבוע). לבסוף, בסעיף קטן (ב) נקבע שאם חברת מעטים חילקה בשנת 2025 שיעור גבוה יותר מ-20% מסכום הרווחים העודפים שלה כ"דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם" (סכום של חלוקה אשר יקנה פטור מהמס בשנת 2025 כאמור), על כל סכום נוסף שיחולק כדיבידנד ששולם מס בשל חלוקתו השווה ל-15% מהרווחים העודפים תהיה זכאית חברת המעטים לפטור מהמס על הרווחים העודפים בשנת מס אחת משנות המס העוקבות לשנת 2025.

"דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם" מוגדרים בסעיף 81ב(3)(ב) כדיבידנדים מאחד משני סוגים. סוג ראשון של דיבידנד ששולם מס בשל חלוקתו הוא דיבידנד שנכלל בהכנסת מקבל הדיבידנד ושהמקבל חייב במס לפי הכללים הרגילים בפקודה בשל קבלתו (דיבידנד שמחולק ליחיד או לחברה תושבת חוץ). סוג שני של דיבידנד ששולם מס בשל חלוקתו הוא דיבידנד בין חברות שלא נכלל בהכנסת מקבל הדיבידנד בשל הוראות סעיף 126(ב) לפקודה (כלומר, דיבידנד בין חברות "פטור"), "שלאגביו בחרה החברה המחלקת שבשל חלוקתו ישולם מס בשיעור הגבוה ביותר החל על תשלום דיבידנד לפי סעיפים 125ב ו-121ב, בהתאם להוראות שקבע שר האוצר לפי פסקת משנה (ג)".

הצורך בהגדרה האמורה נובע מכך שלפי שיטת המיסוי של חברות בישראל, על חברות מוטל מס "דו שלבי". כאשר בשלב הראשון מוטל מס חברות על הרווחים של החברה, ובשלב השני מוטל מס על חלוקת הדיבידנד. עם זאת, במבנים מורכבים, שבהם יש שרשרת של חברות, מיסוי הדיבידנד בכל חלוקת דיבידנד בין חברות, יביא למיסוי של שלב נוסף שיכול להביא למיסוי "תלת שלבי" או יותר. על כן, סעיף 126(ב) לפקודה מעגן את הכלל, לפיו בחישוב ההכנסה החייבת של חברה לא תיכלל "הכנסה מחלוקת רווחים או מדיבידנד שמקורם בהכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל שנתקבלו במישרין או בעקיפין מחבר-בני-אדם אחר החייב במס חברות". הסדר זה, לפיו אין להטיל מס על חברה שקיבלה את הדיבידנד, טעמו בכך שהחיוב במס יוטל, ממילא, על בעלי המניות

שיקבלו את הדיבידנד, כאשר הדיבידנד יחולק ליחיד או לחברה שאינה חייבת במס בישראל. בשל האמור, נקבע התנאי שלפיו בכדי לצאת מתחולת המס על הרווחים העודפים, יש לשלם מס בשל חלוקת הדיבידנד. כלל זה נועד לוודא שחברות לא יקבלו פטור מהמס על הרווחים העודפים באמצעות חלוקת דיבידנד בין חברות שלא משולם מס בשל חלוקתו, ואשר לא משפיע על חבות המס של הקבוצה בפועל. עם זאת, המחוקק ביקש לאפשר גם לחברות שיש בין בעלי מניותיהן חברה תושבת ישראל ליהנות מההחגה, ולכן נקבעה החלופה השנייה בהגדרה של "דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם" המאפשר לחברה המחלקת לשלם מס בחלוקת דיבידנד בין חברות שאינו חייב במס חברות. לולא קביעת החלופה האמורה, כל חברה שיש בין בעלי מניותיה חברה ישראלית לא הייתה יכולה ליהנות מהאפשרות לחלק דיבידנד בשיעור הקבוע בחוק בכדי להימנע מתשלום המס על הרווחים העודפים, כי לא הייתה יכולה לחלק "דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם" לבעלי מניותיה שהן חברות ישראליות.

עם זאת, לפי המנגנונים הקיימים בפקודה, לא קבוע היום מנגנון תפעולי לתשלום מס בחלוקת דיבידנד בין חברות. על כן, נקבע בפסקה 81(ב)(3)(ג), כך:

"שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יקבע בתקנות הוראות לעניין תשלום וגביית המס על דיבידנד כאמור בפסקה זו; כן יקבע השר בתקנות האמורות הוראות לעניין חישוב ההכנסה החייבת של אדם שקיבל דיבידנד כאמור או רווח ההון במכירת מניה של חברה שקיבלה דיבידנד כאמור."

בשל החשיבות של קביעת מנגנון כאמור להגשמת תכלית החקיקה, נקבע בסעיף 4 לחוק מיסוי רווחים לא מחולקים, כי תקנות ראשונות יובאו לאישור ועדת הכספים עד ליום 31 בינואר 2024. בתקנות המוצעות מוצע מנגנון לתשלום המס בחלוקת דיבידנד והוראות נוספות הנדרשות לעניין זה.

ג. להלן נוסח טיוטת התקנות המוצעות:

טיוטת תקנות מטעם משרד האוצר:

טיוטת תקנות מס הכנסה (דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם), התשפ"ה-2025

בתוקף סמכותי לפי סעיף 81ב(ב)(3)(ג) לפקודת מס הכנסה (להלן – הפקודה),
ובאישור ועדת הכספים של הכנסת, אני מתקין תקנות אלה:

הגדרות

1. הגדרות –

"דיבידנד בין חברות לפי סעיף 126(ב)" – דיבידנד שלא נכלל בהכנסת מקבל
הדיבידנד בשל הוראות סעיף 126(ב) לפקודה;

"דיבידנד בין חברות שנוכה ממנו מס במקור" – דיבידנד בין חברות לפי סעיף
126(ב) שנוכה מס בחלוקתו לפי הוראות תקנה 2;

"דיבידנד ששולם מס בשל חלוקתו" – כהגדרתו בסעיף 81ב(ב)(3);

"הסכום המגולם של הדיבידנד שנוכה ממנו המס" – סכום הדיבידנד בין
החברות שנוכה ממנו המס במקור בתוספת המס שנוכה במקור על ידי
החברה המחלקת הראשונה.

2. ניכוי מס מדיבידנד בין חברות

בחרה חברת מעטים לשלם לבעל מניות בה או לזכותו דיבידנד כאמור בסעיף
81ב(ב)(3)(ב) לפקודה, יחולו הוראות אלה:

(1) חברת המעטים תנכה מהדיבידנד מס בשיעור הגבוה ביותר החל על
דיבידנד ליחיד לפי סעיפים 125ב ו-121ב לפקודה;

(2) חברת המעטים תשלם לפקיד השומה את סכום המס שניכתה לפי פסקה
(1), עד המועד הקבוע בתקנה 13 לתקנות מס הכנסה (ניכוי מריבית, מדיבידנד
ומרווחים מסוימים), התשס"ו-2005, ותגיש יחד עם תשלום המס דוח כאמור
בתקנה 14 לתקנות האמורות;

(3) תקנות מס הכנסה (אישור בדבר ניכוי במקור), התשמ"א-1980, יחולו
לגבי ניכוי המס כאמור בפסקה (1).

זיכוי בהעברת
דיבידנד בין חברות
שנוכה ממנו מס
במקור

(א) חילקה חברה (להלן - החברה המחלקת הראשונה) דיבידנד בין חברות לפי סעיף 126(ב) לחברה אחרת (להלן - חברת הביניים) וניכתה ממנו את המס במקור לפי תקנה 2, ולאחר מכן, חילקה חברת הביניים דיבידנד לבעלי מניותיה, בגובה הסכום המגולם של הדיבידנד שנוכה ממנו המס או חלקו, רשאית חברת הביניים להודיע לפקיד השומה שברצונה שיראו זאת כחלוקה של הדיבידנד שנוכה ממנו המס במקור; הודיעה כאמור, יחול אחד מאלה, לפי העניין -

(1) היה הדיבידנד שחילקה חברת הביניים דיבידנד בין חברות לפי סעיף 126(ב) - חברת הביניים תנכה את המס כאמור בתקנה 2 בהתאם להוראות התקנה האמורה, וחברת הביניים תהיה זכאית לקזז את המס שהחברה המחלקת הראשונה ניכתה במקור כנגד המס שעליה לנכות במקור מהדיבידנד המגולם שחילקה לבעל המניות, והכל באופן יחסי בהתאם לחלקו של בעל המניות בדיבידנד המתואם שחולק לחברת הביניים.

(2) היה הדיבידנד דיבידנד שאינו דיבידנד בין חברות לפי סעיף 126(ב) - יראו את סכום המס שניכתה במקור החברה המחלקת הראשונה כסכום שנוכה במקור מהדיבידנד המגולם שחולק לבעל המניות, והכל באופן יחסי בהתאם לחלקו של בעל המניות בדיבידנד המתואם שחולק לחברת הביניים.

(ב) בחישוב סכום הדיבידנד ששולם מס בשל חלוקתו של חברת הביניים לעניין הוראות סעיף 81ב(ב) לפקודה, לא יובא בחשבון הסכום המגולם של הדיבידנד שחילקה לבעלי מניותיה.

פקיד השומה רשאי להתיר בכתב, כי ניכוי המס לפי תקנות אלה יוקטן, אם חברת המעטים הציגה לו תכנית ולפיה חלוקת דיבידנד בין חברות נעשית במסגרת תוכנית כוללת שבסופה, באותה שנת מס, יחולק הדיבידנד כדיבידנד שאינו דיבידנד בין חברות לפי סעיף 126(ב) (בתקנה זו - החלוקה האחרונה), אם היה סבור שעלול להתהוות עודף מניכוי המס לפי תקנות 2 ו-3 על המס שיהיו חייבים בו בעלי המניות שקיבלו את הדיבידנד בחלוקה האחרונה..

קיבלה חברת מעטים דיבידנד שנוכה ממנו מס במקור, יופחת סכום הדיבידנד מסכום הרווחים הנצברים של חברת המעטים לעניין סימן ג' לפרק חמישי בחלק ד' של הפקודה.

תיאום סכום הניכוי 4.

דיבידנד ששולם מס 5
בשל חלוקתו לא
ייחשב כחלק
מרווחי החברה

- תחילתו 6. סעיף זה יחול על חלוקות מיום פרסום תקנות אלה ואילך (להלן – יום התחילה).
- הוראת מעבר 7. חברה שחילקה דיבידנד לבעלי מניותיה בתקופה שמיום א' בטבת התשפ"ה (1 בינואר 2025) עד מועד התחילה של תקנות אלה, רשאית להודיע לפקיד השומה שברצונה שיחולו על הדיבידנד שחולק הוראות תקנות אלה; הודיעה כאמור, תשלם את המס כאמור בתקנה 2(ב), עד היום ה-16 בחודש שלאחר החודש שבו חל יום התחילה.

ב _____ התש _____ (ב _____ 20) _____
[תאריך עברי] [תאריך לועזי]
(חמ _____ 3-)

בצלאל סמוטריץ
שר האוצר

דברי הסבר

בחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת 2025) (מיסוי רווחים לא מחולקים), התשפ"ה-2024 (להלן – **חוק למיסוי רווחים לא מחולקים**), נוסף סימן ג' לפרק חמישי בחלק ד' של פקודת מס הכנסה, ובו הוטל מס בגובה 2% על רווחים נצברים עודפים כהגדרתם בסימן האמור (להלן – **המס על רווחים עודפים**). כחלק מההסדר בסימן האמור, נוסף סעיף 81ב(ב) לפקודה שבו נקבע שחברה שחילקה בשנת מס מסוימת "דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם" בשיעור של 6% מגובה רווחיה הנצברים (פסקה 3)), או בשיעור של 50% מגובה רווחיה הנצברים העודפים (פסקה 2)), לא תידרש לשלם את המס על הרווחים העודפים באותה שנה.

בסעיף 5 לחוק למיסוי רווחים לא מחולקים נקבעו הוראות מעבר. לפי סעיף קטן 5(ג) לחוק למיסוי רווחים לא מחולקים חברת מעטים לא תהיה חייבת בתשלום המס על הרווחים העודפים בשנת 2025 אם חילקה בשנת המס האמורה "דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם" בשיעור של 5% מסכום רווחיה הנצברים (במקום 6% במצב הקבוע). כן נקבע, בסעיף קטן 5(א), שבשנת 2025 עד 2030 חברת מעטים לא תהיה חייבת בתשלום מס על הרווחים העודפים שנותרו לה מיום התחילה בשנת מס שבה חילקה "דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם" בשיעור של 20% מסכום רווחיה הנצברים העודפים האמורים (במקום 50% במצב הקבוע). לבסוף, בסעיף קטן (ב) נקבע שאם חברת מעטים חילקה בשנת 2025 שיעור גבוה יותר מ-20% מסכום הרווחים העודפים שלה כ"דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם" (סכום של

חלוקה אשר יקנה פטור מהמס בשנת 2025 (כאמור), על כל סכום נוסף שיחולק כדיבידנד ששולם מס בשל חלוקתו השווה ל-15% מהרווחים העודפים תהיה זכאית חברת המעטים לפטור מהמס על הרווחים העודפים בשנת מס אחת משנות המס העוקבות לשנת 2025.

"דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם" מוגדרים בסעיף 81(ב)(3)(ב) כדיבידנדים מאחד משני סוגים. סוג ראשון של דיבידנד ששולם מס בשל חלוקתו הוא דיבידנד שנכלל בהכנסת מקבל הדיבידנד ושהמקבל חייב במס לפי הכללים הרגילים בפקודה בשל קבלתו (דיבידנד שמחולק ליחיד או לחברה תושבת חוץ). סוג שני של דיבידנד ששולם מס בשל חלוקתו הוא דיבידנד בין חברות שלא נכלל בהכנסת מקבל הדיבידנד בשל הוראות סעיף 126(ב) לפקודה (כלומר, דיבידנד בין חברות "פטור"), "שלגביו בחרה החברה המחלקת שבשל חלוקתו ישולם מס בשיעור הגבוה ביותר החל על תשלום דיבידנד לפי סעיפים 125 ב ו-121ב, בהתאם להוראות שקבע שר האוצר לפי פסקת משנה (ג)".

הצורך בהגדרה האמורה נובע מכך שלפי שיטת המיסוי של חברות בישראל, על חברות מוטל מס "דו שלבי". כאשר בשלב הראשון מוטל מס חברות על הרווחים של החברה, ובשלב השני מוטל מס על חלוקת הדיבידנד. עם זאת, במבנים מורכבים, שבהם יש שרשרת של חברות, מיסוי הדיבידנד בכל חלוקת דיבידנד בין חברות, יביא למיסוי של שלב נוסף שיכול להביא למיסוי "תלת שלבי" או יותר. על כן, סעיף 126(ב) לפקודה מעגן את הכלל, לפיו בחישוב ההכנסה החייבת של חברה לא תיכלל "הכנסה מחלוקת רווחים או מדיבידנד שמקורם בהכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל שנתקבלו במישרין או בעקיפין מחבר-בני-אדם אחר החייב במס חברות". הסדר זה, לפיו אין להטיל מס על חברה שקיבלה את הדיבידנד, טעמו בכך שהחייב במס יוטל, ממילא, על בעלי המניות שיקבלו את הדיבידנד, כאשר הדיבידנד יחולק ליחיד או לחברה שאינה חייבת במס בישראל (להלן – **חלוקה לבעל המניות הסופי**).

בשל האמור, נקבע התנאי שלפיו בכדי לצאת מתחולת המס על הרווחים העודפים, יש לשלם מס בשל חלוקת הדיבידנד. כלל זה נועד לוודא שחברות לא יקבלו פטור מהמס על הרווחים העודפים באמצעות חלוקת דיבידנד בין חברות שלא משולם מס בשל חלוקתו, ואשר לא משפיע על חבות המס של הקבוצה בפועל. עם זאת, המחוקק ביקש לאפשר גם לחברות שיש בין בעלי מניותיהן חברה תושבת ישראל ליהנות מההחרגה, ולכן נקבעה החלופה השנייה בהגדרה של "דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם" המאפשר לחברה המחלקת לשלם מס בחלוקת דיבידנד בין חברות שאינו חייב במס חברות. לולא קביעת החלופה האמורה, כל חברה שיש בין בעלי מניותיה חברה ישראלית לא הייתה יכולה ליהנות מהאפשרות לחלק דיבידנד בשיעור הקבוע בחוק בכדי להימנע מתשלום המס על הרווחים העודפים, כי לא הייתה יכולה לחלק "דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם" לבעלי מניותיה שהן חברות ישראליות.

עם זאת, לפי המנגנונים הקיימים בפקודה, לא קבוע היום מנגנון תפעולי לתשלום מס בחלוקת דיבידנד בין חברות. על כן, נקבע בפסקה 81(ב)(3)(ג), כך:

"שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יקבע בתקנות הוראות לעניין תשלום וגביית המס על דיבידנד כאמור בפסקה זו; כן יקבע השר בתקנות האמורות הוראות לעניין חישוב ההכנסה החייבת של אדם שקיבל דיבידנד כאמור או רווח ההון במכירת מניה של חברה שקיבלה דיבידנד כאמור. "

בשל החשיבות של קביעת מנגנון כאמור להגשמת תכלית החקיקה, נקבע בסעיף 4 לחוק מיסוי רווחים לא מחולקים, כי תקנות ראשונות יובאו לאישור ועדת הכספים עד ליום 31 בינואר 2024.

בתקנות המוצעות מוצע מנגנון לתשלום המס בחלוקת דיבידנד והוראות נוספות הנדרשות לעניין זה.

לתקנה 1

מוצעות מספר הגדרות אשר ישמשו לצורך התקנות המוצעות.

לתקנה 2

מוצע לקבוע הוראות לעניין אופן תשלום המס והדיווח עליו כאשר חברת מעטים מחליטה לחלק דיבידנד בין חברות ולשלם בשל החלוקה את המס הנדרש לצורך יציאה מהתחולה של חוק מיסוי רווחים לא מחולקים.

ראשית, חברת המעטים תידרש לנכות מהדיבידנד מס בשיעור הגבוה ביותר החל על דיבידנד ליחיד לפי סעיף 125ב לפקודה שקובע את שיעור המס על הדיבידנד, ו-121ב לפקודה שקובע את שיעור מס היסוף. בשנת 2025 מדובר על שיעור מס של 35%, שיעור אשר נקבע בחקיקה הראשית.

לצורך פשטות תפעולית, בפסקאות (2) ו-(3) מוצע לקבוע שיחולו על ניכוי המס לעניין זה כלל ההוראות החלות על ניכוי מס מדיבידנד שיש לנכות בתשלומו מס בהתאם להוראות הפקודה, ובכלל זאת, הוראות לעניין מועדי התשלום, דיווח על התשלום ואישורים שיינתנו לחברה שמקבלת את הדיבידנד.

לתקנה 3

כאמור לעיל, התכלית של ההסדר הקבוע בסעיף 126(ב) לפקודה, הקובע שלא ישולם מס בחלוקת דיבידנד בין חברות, הוא בכדי למנוע מיסוי נוסף בכל שלב ושלב של חלוקת דיבידנד במעלה שרשרת החברות. בכדי לשמור על עיקרון זה, נדרש לקבוע הוראות מיוחדות, שיתחשבו בניכוי המס מהדיבידנד בין החברות, כאשר אנו באים למסות את הדיבידנד החייב במס אשר מחולק בסוף הדרך לבעל המניות הסופי. זאת מכיוון שהתכלית של גביית המס בעת תשלום הדיבידנד הבין היא לא להגדיל את נטל המס, אלא לגבות את המס בשנת המס שבה חולק הדיבידנד, ולא לחכות עד שהדיבידנד יחולק לבעל המניות הסופי. חלוקה שיכולה להתרחש לאחר שנים רבות. על כן, בתקנה 3 המוצעת מוצע מנגנון שיסדיר כיצד תשלום המס בחלוקת הדיבידנד הבין חברות, ישפיע על חישוב ההכנסה החייבת של בעלי המניות שקיבלו דיבידנד שמקורו בהכנסה הזו, כך שלא ישולם מס פעם נוספת בחלוקת הדיבידנד לבעל המניות הסופי.

התקנה המוצעת מתייחסת למצב עובדתי שבו חילקה חברה (להלן – **החברה המחלקת הראשונה**) דיבידנד בין חברות לחברה אחרת (להלן – **חברת הביניים**), וניכתה ממנו מס במקור, וחברת הביניים מבקשת לחלק את הסכום שקיבלה לבעלי מניותיה. יצוין, שהסכום שקיבלה בפועל חברת הביניים הוא סכום הדיבידנד שחולק לה, בהפחתת סכום המס אשר נוכה במקור (להלן – **סכום הדיבידנד שהתקבל בפועל**).

לפי המוצע, כאשר חברת הביניים מחליטה שברצונה לחלק את סכום הדיבידנד שקיבלה, היא תודיע לפקיד השומה שהיא מחלקת את הדיבידנד שנוכה ממנו מס במקור. משהודיע כאמור יחולו ההוראות בפסקאות (1) או (2), לפי העניין אשר יוסברו להלן.

הוראות פסקה (1) מתייחסות למצב שבו בעלת המניות של חברת הביניים היא חברה ישראלית אחרת וחברת הביניים מחלקת לבעלת המניות בה את הדיבידנד המגולם, קרי, את סכום הדיבידנד שקיבלה מהחברה המחלקת הראשונה בפועל בתוספת סכום המס שנוכה במקור מהדיבידנד. בחלוקה זו, על אף שמדובר בדיבידנד בין חברות, חברת הביניים תידרש לנכות את המס לפי הוראות תקנה 2, ולהגיש את כל הדוחות הרלוונטיים. אבל, מכיוון שהחברה המחלקת הראשונה כבר ניכתה במקור את סכום המס, ושאינן רצון לגבות את אותו סכום פעם נוספת, לפי המוצע, היא תוכל לקזז את המס שנוכה במקור כשהיא קיבלה

את הדיבידנד על חשבון המס שהיא נדרשת לנכות במקור כשהיא מחלקת את הדיבידנד. התוצאה הסופית היא שחברת הביניים תוכל להעביר את סכום הדיבידנד שהתקבל בפועל לבעלת מניותיה בלא תשלום מס נוסף, אבל שיראו זאת, לעניין בעלת המניות, כך שקיבלה דיבידנד שנוכה ממנו מס במקור. לאחר מכן, כאשר בעלת המניות של חברת הביניים תחלק את הדיבידנד לבעלי המניות שלה, יחולו הוראות תקנה (3) פעם נוספת, כאשר חברת הביניים תחשב כ"חברה המחלקת הראשונה" ובעלת המניות בחברת הביניים תחשב "כחברת הביניים" אשר קיבלה דיבידנד שנוכה ממנו מס במקור. וכך הלאה בהעברות נוספות בתוך שרשרת החברות.

לבסוף, הדיבידנד ייצא ממעגל החברות הישראליות ויחולק כדיבידנד לבעל המניות הסופי על ידי החברה האחרונה בשרשרת (להלן – **חברת האם**). במצב כזה, לפי המוצע, יחול האמור בפסקה (2). לפי המוצע, חברת האם תחלק את סכום הדיבידנד שקיבלה בפועל לבעלי המניות הסופיים. עם זאת, לצרכי מס, יראו זאת כאילו היא חילקה לבעלי המניות שלה את סכום הדיבידנד המגולם (כלומר, הדיבידנד שחולק בפועל בתוספת סכום המס שנוכה במקור), ולפי זה יחשבו את סכום המס שחייב לשלם אותו בעל מניות. עם זאת, יראו את סכום המס שניכתה במקור החברה שחילקה את הדיבידנד לחברת האם, כאילו נוכה במקור מהדיבידנד המגולם שחולק לבעל המניות. באמצעות המנגנון הזה מי שיישא בתשלום המס בפועל הוא בעל המניות. מובן שבעל המניות יהיה זכאי לקבל החזר מס אם סכום הניכוי במקור היה גבוה מסכום המס אשר הוא נדרש לשלם בשל חלוקת הדיבידנד לפי הוראות הפקודה. הוא יוכל לקבל את החזר באמצעות הגשת דו"ח בדיוק כפי שהיה עושה אילו שולם לו דיבידנד רגיל והיה מנוכה במקור סכום גבוה מהסכום שהוא נדרש לשלם בפועל.

מובהר שהוראות הסעיף יכולים לחול באופן יחסי אם מחולק רק חלק מהסכום שהתקבל כדיבידנד בין חברות שנוכה ממנו המס במקור. סעיף זה רלוונטי, הן אם מחולק הסכום כדיבידנד למספר בעלי מניות, שאז האמור יחול באופן יחסי לפי חלקו של בעל המניות כדיבידנד, וכן במקרה שבו חולק רק חלק מסכום הדיבידנד שהתקבל בשנת מס מסוימת..

בתקנת משנה (ב) מובהר שאם חברת הביניים קיבלה דיבידנד בין חברות שנוכה בשלו המס במקור, והיא חילקה אותו לבעלי מניותיה, החלוקה הנוספת לא תשפיע על החבות של חברת הביניים במס על הרווחים העודפים. כך לדוגמה, בכדי ליהנות מההחגרה שבסעיף 81ב(ב)(3) לפקודה, היא תידרש לחלק דיבידנד בשיעור של 6% מרווחיה הנצברים האחרים אשר אינם כוללים את הדיבידנד שנוכה בשלו מס במקור. למותר לציין, שאם בעלת המניות של חברת הביניים היא חברה אחרת, בכדי ליהנות מההחגרה היא תידרש לנכות את המס לפי הוראות תקנה 2 ולא תהיה זכאית לקזז את הסכומים שנוכו במקור מהדיבידנד שחולק לה.

תקנה 4

המנגנון אשר תואר לעיל, הקבוע בתקנה 3 הוא מנגנון מורכב אשר יאפשר גם לחברות במבנים מורכבים ליהנות מההחגרות מתשלום המס על הרווחים העודפים. אך ייתכנו מקרים שבהם, על אף שמדובר בשרשרת חברות, המבנה של הקבוצה יהיה פחות מורכב. כך לדוגמה, במקרה שבו בעל מניות יחיד מחזיק במניות חברת אם וחברת בת בשיעור של 100%. במקרים כאלה, שבהם יכולה החברה להראות לפקיד השומה כי באותה שנת מס סכום הדיבידנד שחולק בין החברות יגיע לבעל המניות הסופי וישולם מס בשל חלוקתו, יהיה רשאי פקיד השומה להתיר כי ניכוי המס לפי תקנות אלה יוקטן, ואפילו עד לאפס. סמכות

דומה לפקיד השומה להקטנת שיעור הניכוי במקור קיימת גם במקרים אחרים שבהם יש שיעור מס קבוע לניכוי במקור.

תקנה 5

מוצע להבהיר שאם קיבלה חברת מעטים דיבידנד שנוכה ממנו מס במקור, יופחת סכום הדיבידנד מסכום הרווחים הנצברים של חברת המעטים לעניין המיסוי על הרווחים העודפים. זאת מכיוון שמדובר ברווחים שכבר מוסו במיסוי דו שלבי, ולמעשה יוחסו כבר ליחיד, ואין סיבה להטיל בשלם מס על הרווחים העודפים.

תקנה 6 ו-7

מוצע לקבוע שחברה שחילקה דיבידנד בין חברות לבעלי מניותיה מתחילת שנת 2025 ועד למועד התחילה של התקנות המוצעות, תהיה רשאית להודיע לפקיד השומה שברצונה שיחולו על הדיבידנד שחולק הוראות תקנות אלה. הודיעה כאמור, תשלם את המס כאמור בתקנה 2(ב), עד היום ה-16 בחודש שלאחר החודש שבו חל יום התחילה. באמצעות הודעה ותשלום מס כאמור, חברה שחילקה דיבידנד תוכל לספור את הדיבידנד שחילקה כדיבידנד ששולם מס בשל חלוקתו, לצורך הגעה לשיעור הנדרש לקבלת ההחרגה מהמס על הרווחים העודפים אפילו שהחלוקה עצמה הייתה לפני פרסום התקנות.