

AMPELi

TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516


meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il



סוגיות במיסוי נאמנות

מרצה: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי
24 במרץ 2019



אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.

מה בין נאמנות לבין שליחות

- **נאמנות בחוק הנאמנות, תשל"ט - 1979 – סעיף 1 - נאמנות היא זיקה לנכס שעל פיה חייב נאמן להחזיק או לפעול בו לטובת נהנה או למטרה אחרת.**
- **נאמנות בפקודה (סעיף 75ג לפקודה) - "נאמנות" – הסדר שעל פיו מחזיק נאמן בנכסי הנאמן לטובת נהנה, שנעשה בישראל או מחוץ לישראל, בין אם הוא מוגדר על פי הדין החל עליו כנאמנות ובין אם הוא מוגדר אחרת.**
- **חוק השליחות, תשכ"ה-1965 –**
- **סעיף 1 - (א) שליחות היא ייפויי כוחו של שלוח לעשות בשמו או במקומו של שולח פעולה משפטית כלפי צד שלישי; (ב) כל פעולה משפטית יכולה לשמש נושא לשליחות, חוץ מפעולה שלפי מהותה או על פי דין יש לבצעה אישית.**
- **סעיף 2 - שלוחו של אדם כמותו, ופעולת השלוח, לרבות ידיעתו וכוונתו, מחייבת ומזכה, לפי הענין, את השולח.**

נאמנות יוצר תושב חוץ עד תיקון 197 לפקודה ונאמנות תושבי חוץ לאחרי

סעיף 75(ט) לפקודה (לאחר תיקון 197) – תחולה החל מיום 1 בינואר 2014:	סעיף 75(ט) לפקודה (עד תיקון 197):
<p>נאמנות תושבי חוץ היא נאמנות שבשנת המס כל יוצריה וכל הנהנים בה הם תושבי חוץ או שכל יוצריה הם תושבי חוץ וכל הנהנים בה הם נהנים לצורכי ציבור או תושבי חוץ, וכן נאמנות שכל יוצריה נפטרו וכל הנהנים בה בשנת המס הם תושבי חוץ, או שכל יוצריה נפטרו וכל הנהנים בה הם נהנים לצורכי ציבור או תושבי חוץ – <u>הכל בתנאי: שלא היו בה נהנים תושבי ישראל ממועד יצירתה.</u></p> <p>נאמנות תושבי חוץ תיחשב כתושבת חוץ, ויראו את נכסי הנאמן כנכסים המוחזקים בידי תושב חוץ ואת הכנסת הנאמן כהכנסה של יחיד תושב חוץ;</p>	<ul style="list-style-type: none"> נאמנות יוצר תושב חוץ היא נאמנות שבמועד יצירתה ובשנת המס כל יוצריה הם תושבי חוץ, או שבשנת המס כל יוצריה וכל הנהנים בה הם תושבי חוץ. נאמנות יוצר תושב חוץ תיחשב כתושבת חוץ, ויראו את כל נכסי הנאמן כנכסים המוחזקים בידי תושב חוץ ואת הכנסת הנאמן כהכנסה של יחיד תושב חוץ.

נאמנות נהנה תושב ישראל ונאמנות קרובים לאחר תיקון 197 לפקודה

סעיף 75(ח1) (ב) לפקודה - נאמנות קרובים:

סעיף 75(ח1) (א) לפקודה - נאמנות נהנה תושב ישראל

נאמנות קרובים היא נאמנות נהנה תושב ישראל שבין כל יוצריה לבין כל הנהנים תושבי ישראל בה מתקיימים יחסי קרבה.

היוצר הוא הורה, הורה הורה, בן זוג, ילד או נכד של הנהנה;

היוצר הוא אח, אחות, צאצא וצאצא של בן זוג ובן זוגו של כל אחד מאלה, צאצא של אח או של אחות ואח או אחות של הורה של הנהנה ובלבד שפקיד השומה שוכנע כי הקמת הנאמנות וההקניות לנאמנות היו בתום לב וכי הנהנה לא נתן תמורה בעד זכותו בנכסי הנאמנות.

- נאמנות נהנה תושב ישראל היא נאמנות שממועד יצירתה ועד שנת המס כל יוצריה הם תושבי חוץ ובשנת המס יש בה נהנה אחד לפחות שהוא תושב ישראל; לעניין סעיף זה, לא יראו נהנה לצורכי ציבור כנהנה.
- על נאמנות נהנה תושב ישראל שאינה נאמנות קרובים יחולו ההוראות החלות על נאמנות תושבי ישראל.
- יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של יחיד תושב ישראל ואת נכסי הנאמן כנכסיו של יחיד תושב ישראל

נאמנות נהנה תושב ישראל ונאמנות קרובים לאחר תיקון 197 לפקודה

סעיף 75(ח1) (ד) לפקודה - נאמנות קרובים:

- חלוקה מהנאמן לנהנה תושב ישראל שמקורה בהכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל תחויב במס **בשיעור של 30%**; ואולם אם הוכיח הנאמן כי החלוקה לנהנה, כולה או חלקה, היא של נכס שהוקנה לנאמן ושאליו היה מועבר מהיוצר לנהנה במישרין היה **פטור ממס** (בסעיף זה – הקרן), **תהיה החלוקה של אותו נכס פטורה ממס, כאשר יראו את החלוקה של שאינה של הקרן, כאילו נעשתה לפני חלוקת הקרן.**
- הנאמן רשאי לבחור, בהודעה שיגיש לפקיד השומה בתוך 60 ימים מיום הקמת הנאמנות או מיום הפיכתה לכזו, לפי המאוחר, כי הכנסת הנאמנות המיועדת לחלוקה לנהנה תושב ישראל, כפי שיפרט בהודעתו, אשר הופקה או נצמחה מחוץ לישראל, **תחויב במס בשנת המס שבה הופקה או נצמחה, כהכנסה של תושב ישראל, ויחול עליה מס בשיעור של 25%;**

הגדרת נהנה (סעיף 75 לפקודה)

75ה. נהנה בנאמנות הוא מי שזכאי ליהנות מנכסי הנאמן או מהכנסת הנאמן, במישרין או בעקיפין, לרבות אלה:

(1) מי שיהיה זכאי להיות נהנה כאמור **בהתקיים תנאי** או בהגיע מועד שנקבע במסמכי הנאמנות; ואולם לא יראו כנהנה את מי שזכויותיו מותנות בפטירתו של היוצר או של נהנה אחר, כל עוד היוצר או הנהנה האחר עודו בחיים;

(2) נהנה שטרם נולד;

(3) נהנה בעקיפין באמצעות שרשרת נאמנויות או באמצעות נהנה אחר באותה נאמנות;

(4) מי שמחזיק באחד או יותר, מסוג כלשהו של אמצעי שליטה, במישרין או בעקיפין, בנהנה שהוא חבר-בני-אדם שאינו מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2).

עמדות חייבות בדיווח ביחס לקיומו של נהנה במיסוי נאמנויות

- **עמדה מס' 21/2016 - נאמנות שנקבע בה (בכתב הנאמנות, בכתב החרגה, במסמך הנלווה לכתב הנאמנות או בדרך כלשהיא בין בכתב ובין בעל פה) כי אדם כלשהו לא יהיה נהנה בנאמנות כל עוד הוא תושב ישראל, לענין סיווג הנאמנות על פי סעיף 75ה(1) לפקודה, יש לראות את אותו תושב ישראל (שכאמור, הוחרג מחוג הנהנים) כנהנה, וכפועל יוצא מזה את הנאמנות ככזו שיש לה נהנה תושב ישראל.**
- **עמדה מס' 22/2016 - נאמנות שנקבע בה (בכתב הנאמנות, בכתב החרגה, במסמך הנלווה לכתב הנאמנות או בדרך כלשהיא בין בכתב ובין בעל פה) כי אדם תושב ישראל כלשהו לא יהיה נהנה עד שיתקיים תנאי מסוים (לדוגמה: בהגיעו לגיל מסוים, שינוי במצב משפחתי וכדומה), לעניין סיווג הנאמנות על פי סעיף 75ה(1), יש לראות את אותו תושב ישראל (שכאמור, הוחרג מחוג הנהנים) כנהנה, וכפועל יוצא מזה את הנאמנות ככזו שיש לה נהנה תושב ישראל**

הגדרת יוצר – סעיף 75(ד) לפקודה

יוצר של נאמנות הוא אדם שהקנה לנאמן נכס, במישרין או בעקיפין, ויראו כיוצר גם את אלה:

- (1) מי שהיה **בעל מניות מהותי**, ... במועד שבו חבר-בני-אדם הקנה לנאמן את הנכס;
- (2) מי שהחזיק באחד או יותר בסוג כלשהו של אמצעי שליטה, במישרין או בעקיפין, בחבר-בני-אדם במועד שבו **חבר-בני-אדם הקנה לנאמן את הנכס**, והוא או קרובו הם נהנים באותה נאמנות;
- (3) הקנה נאמן נכס או הכנסה לנאמן אחר לאחר שנפטר אחרון היוצרים או ששונו הנהנים בנאמנות, והכל בלי שניתנה על כך הוראה במסמכי הנאמנות, יראו גם את הנהנה כיוצר בנאמנות שלפיה פועל הנאמן האחר או בנאמנות שבה שונו הנהנים כאמור, לפי העניין, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה שלנהנה לא היתה כל השפעה על הקניה כאמור או על חילופי הנהנים;
- (4) היתה לנהנה יכולת לשלוט או להשפיע, במישרין או בעקיפין, על אופן ניהול הנאמנות, על נכסי הנאמן, על קביעת הנהנים שלא מכוח קביעה של היוצר, על מינוי הנאמנים או על החלפתם, או על חלוקת נכסי הנאמן או הכנסת הנאמן לנהנים, יראו גם את הנהנה כיוצר;
- (5) הוקנה לנאמן בנאמנות קרובים נכס שמקורו בנכס שהועבר מתושב ישראל שהוא או קרובו שהוא תושב ישראל נהנה בנאמנות, יראו את תושב ישראל האמור כיוצר באותה נאמנות.

הסדרי המס להסדרת חבות המס בנאמנות קרובים (עד ל-31 בדצמבר 2015)

<p>מיסוי של שני שלישים מסכום ההכנסה החייבת של הנאמן בתקופה הקובעת (-2006 2013) בהתאם לשיעורי המס שבדין או מיסוי של 6% מהון הנאמנות ליום 31/12/2013</p>	<p>מיסוי של חצי מסכום ההכנסה החייבת של הנאמן בתקופה הקובעת (-2006 2013) בהתאם לשיעורי המס שבדין או מיסוי של 4% מהון הנאמנות ליום 31/12/2013</p>	<p>מיסוי של שלישי מסכום ההכנסה החייבת של הנאמן בתקופה הקובעת (2006-2013) בהתאם לשיעורי המס שבדין או מיסוי של 3% מהון הנאמנות ליום 31/12/2013</p>	<p>פטור מלא</p>
<ul style="list-style-type: none"> • קיומם של סממנים להשפעה מובהקת של הנהנה על הנאמן ו/או על נכסי הנאמנות. • אפשרות לקבלת Step Up 	<ul style="list-style-type: none"> • היוצר נפטר לפני יום התחילה • אפשרות לקבלת Step Up 	<ul style="list-style-type: none"> • אפשרות לקבלת Step Up 	<p>מקרים חריגים בהם לא יחול מס על נכסי הנאמן או על הכנסת הנאמן במסגרת הסדר המעבר ויינתן שיערוך לצורך מס (UP-STEP לנכסי הנאמנות).</p>

עמדות חייבות בדיווח ביחס לנאמנות קרובים

- **עמדה מס' 47/2017 - יום רכישה ומחיר מקורי במכירת נכס נאמנות על ידי נאמן או נהנה תושב ישראל, שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר לנאמנויות - אם הנאמנות לא חויבה במס על הון הנאמנות כאמור בשיעורים המפורטים בהסדרי המעבר, יום הרכישה והמחיר המקורי של נכסי הנאמנות ייקבעו בהתאם להוראות סעיף 75ו(י) - כפי שהיו בידי היוצר (כאשר מדובר בנכס שהקנה היוצר לנאמן) ולא יקבע מחיר מקורי ויום רכישה חדש ליום 31.12.13.**
- **עמדה מספר 2017/48 - חלוקות לתושב ישראל, שמקורן בהכנסות זרות בנאמנות שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר - בנאמנות קרובים או בנאמנות שחדלה להיות נאמנות קרובים כאמור בסעיף 75ח(ט) לפקודה שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר (ולא שולם מס על הון הנאמנות ליום 31.12.13 בשיעור מס של 3%-6%), חלוקה מהנאמן לנהנה תושב ישראל, שמקורה בהכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל, גם אם מדובר בהכנסות שנצברו לפני 1.1.14, תחויב במס בשיעור של 30%, למעט אם המדובר בחלוקה שמקורה ב-"קרן" הנאמנות.**



שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל משה אביב, קומה 39

רח' ז'בוטינסקי 7, רמת גן



תודה לכולם!