

The logo for Ampeli Tax Law Offices features the word "AMPELI" in a bold, dark blue, sans-serif font. The letter "A" is stylized with a horizontal line through its middle. Below the word "AMPELI" is a thin horizontal line, and underneath that, the words "TAX LAW OFFICES" are written in a smaller, dark blue, all-caps, sans-serif font.

AMPELI

TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מדריך פרקטי למיסוי נאמנויות

עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי
24 באפריל 2023

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.

נושאי המצגת

- מושג ה"נאמנות" – רקע, תיקוני חקיקה ושימושים מרכזיים;
- הגדרות הנאמנות;
- חשבונאות המס של הנאמנות;
- סוגי נאמנויות;
- מה בין "נאמנות" לבין "שליחות";
- נאמנות במיסוי מקרקעין;
- טפסים רלוונטיים למיסוי נאמנויות;

מהי "נאמנות"

מהי "נאמנות"

סעיף 1 לחוק הנאמנות, תשל"ט – 1979 (להלן: "חוק הנאמנות") מגדיר את מהות הנאמנות: מהות הנאמנות - "נאמנות היא זיקה לנכס שעל פיה חייב נאמן להחזיק או לפעול בו לטובת נהנה או למטרה אחרת."

סעיף 2 לחוק הנאמנות קובע לעניין אופן היצירה: "נאמנות נוצרת על פי חוק, על פי חוזה עם נאמן או על פי כתב הקדש"

סעיף 3 לחוק הנאמנות עוסק בנכסי הנאמנות:

- (א) פירותיהם ותמוריהם של נכסי הנאמנות יהיו אף הם לנכסי הנאמנות
- (ב) אין לרדת לנכסי הנאמנות אלא בשל חובות המוטלים עליהם או הנובעים מפעולות הנאמנות
- (ג) הנאמן חייב להחזיק את נכסי הנאמנות בנפרד מנכסים אחרים או בדרך המאפשרת להבחין ביניהם"

מהי "נאמנות"

סעיף 75ג פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א - 1961 (להלן: "הפקודה"), המהווה את סעיף ההגדרות לפרק רביעי 2 לפקודה מגדיר את המונח "נאמנות" כדלקמן:

"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;

ביצירת נאמנות כאמור, נוצר משלוש יחסים בין שלוש דמויות: יוצר הנאמנות, הנאמן ונהנה

מהי "נאמנות"

שימושים מרכזיים:

- העברת עושר בין דורי (לעיתים תוך דילוג על דור נוכחי);
- הסדרת מצב רכושי בין בני זוג (נפוץ במצב בו אחד מבני הזוג צבר רכוש);
- הגנה על רכוש מפני נושים;
- תכנוני מס שונים ("חברה להחזקת נכסי נאמנות").

תיקוני חקיקה ביחס לפקודה

- עד החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147), התשס"ה-2005 מיסוי הנאמנויות בישראל היה בהתאם לסעיפים 82-84 ו-86 לפקודה.
- ב - 10 באוגוסט 2005 פורסם חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147), אשר במסגרתו הוסף פרק רביעי 2 בחלק ד לפקודה. פרק זה הסדיר לראשונה את מיסוי הנאמנויות בדין הישראלי.
- ביום 11 ליוני 2008 פורסם החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 165), התשס"ח-2008 (להלן: "תיקון 165"). תיקון 165 הינו תיקון משלים לתיקון 147 לעניין מיסוי הנאמנויות, אשר הסדיר, בין היתר, את חובות הדיווח, ההודעות, ההצהרות והבקשות הקשורות לנאמנויות.
- ביום 19 לספטמבר 2008 פורסם החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 168), התשס"ח-2008 אשר הוזה תיקון משלים לתיקון 147 לעיל, ובין היתר הסדיר את ההטבות לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים.
- ביום 1 באוגוסט 2013 חוקק תיקון 197 לפקודת מס הכנסה ובמסגרתו הורחב בסיס המס של מיסוי נאמנויות ונוספו חובות דיווח בסעיף 131 לפקודה, החל מיום 1 בינואר 2014.

הגדרת מרכיבי הנאמנות

הגדרות

- סעיף 75ג לפקודה מגדיר "נאמן" כ :

"אדם שהוקנו לו נכסים או הכנסות מנכסים, או שהוא מחזיק בנכסים בנאמנות; בכל מקום בפרק זה שבו מדובר בנאמן, משמעו הנאמן בתפקידו זה, בנאמנות שבה מדובר; לענין זה יראו הקניה לחברה להחזקת נכסי נאמנות כהקניה לנאמן ויראו תאגיד כמפורט בתוספת ראשונה א' כנאמן; שר האוצר רשאי להוסיף בצו תאגידיים לתוספת הראשונה א';"

דהיינו, נאמן מוגדר על פי סעיף זה כאדם שהוקנו לו נכסים או הכנסות או שהוא מחזיק בנכסים בנאמנות.

"הקניה – העברת נכס לנאמן בנאמנות, ללא תמורה".

חוזר 3/2016: "במקרה בו הועבר על-ידי היוצר נכס לנאמנות בתמורה חלקית, פקיד השומה יהיה רשאי לפצל את העברה זו לשני אירועים נפרדים: אירוע המהווה מכירה לפי חלק ה' לפקודה; ואירוע של הקניה, ללא תמורה, בגובה ההפרש שבין שווי השוק לבין התמורה בפועל.

הגדרות

"יוצר" מוגדר בסעיף 75ד לפקודה כנוסחו לאחר תיקון 197 כאדם שהקנה לנאמן נכס לרבות:

- מי שהיה בעל מניות מהותי, במישרין או בעקיפין, בחבר-בני-אדם במועד שבו חבר-בני-אדם הקנה לנאמן את הנכס;
- 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;
- נאמן אשר הקנה נכס או הכנסה לנאמן אחר לאחר שנפטר אחרון היוצרים או ששנו הנהנים בנאמנות ומבלי שניתנה על כך הוראה במסמכי הנאמנות, יראו גם את הנהנה כיוצר בנאמנות שלפיה פועל הנאמן האחר, או בנאמנות שבה שנו הנהנים כאמור, לפי העניין, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה שלנהנה לא היתה כל השפעה על הקניה כאמור או על חילופי נהנים;

הגדרות

"**יוצר**" מוגדר בסעיף 75ד לפקודה כנוסחו לאחר תיקון 197 כ**אדם שהקנה לנאמן נכס לרבות (המשך):**

- **נהנה אשר הינו בעל 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;**
- **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.**

הגדרות

- "נהנה" בנאמנות מוגדר בסעיף 75 לפקודה כמי שזכאי להנות מנכסי הנאמן או מהכנסות הנאמן במישרין או בעקיפין לרבות כל אלה:
- מי שיהיה זכאי להיות נהנה כאמור בהתקיים תנאי או בהגיע מועד שנקבע במסמכי הנאמנות. אולם לא יראו כנהנה את מי שזכויותיו מותנות בפטירתו של היוצר או של נהנה אחר, כל עוד היוצר או הנהנה האחר עודו בחיים;
 - נהנה שטרם נולד;
 - נהנה בעקיפין באמצעות שרשרת נאמנויות או באמצעות נהנה אחר באותה נאמנות;
 - 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) לפקודה.

עמדות חייבות בדיווח – ביחס לנהנה

עמדה מספר 21/2016 - זכאות להיות נהנה בנאמנות בהתקיים תושבות

"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), יש לראות את אותו תושב ישראל (שכאמור, הוחרג מחוג הנהנים) כנהנה, וכפועל יוצא מזה את הנאמנות ככזו שיש לה נהנה תושב ישראל - ראה סעיף 13.2 בחוזר מס הכנסה 3/2016 בנושא מיסוי נאמנויות. לעניין עמדה זו, נוקט העמדה החייב בדיווח יהיה היוצר או הנאמן או הנהנה בהתאם לזהות מדווח הכנסות הנאמנות. כמו כן, יתרון המס יימדד על בסיס הכנסת הנאמן החייבת במס בישראל בגין הנאמנות"

עמדות חייבות בדיווח ביחס לנהנה

22/2016 - זכאות להיות נהנה בנאמנות בהתקיים תנאי

"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 (לדוגמא: 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 - ראה סעיף 13.2 בחוזר מס הכנסה 3/2016 בנושא מיסוי נאמנויות. לעניין עמדה זו, נוקט העמדה החייב בדיווח יהיה היוצר או הנאמן או הנהנה בהתאם לזהות מדווח הכנסות הנאמנות. כמו כן, יתרון המס יימדד על בסיס הכנסת הנאמן החייבת במס בישראל בגין הנאמנות".

הגדרות

"נאמנות הדירה" – נאמנות שמתקיים בה לפחות אחד מאלה:

- (1) קיימת אפשרות לבטלה או להעביר או להחזיר נכס או הכנסה, ליוצר, לבן זוגו, לעיזבונו או לחבר-בני-אדם מוחזק, והכל במישרין או בעקיפין;**
- (2) אחד או יותר מן הנהנים הוא היוצר או בן זוגו, או שהיוצר או בן זוגו יכול להפוך לנהנה;**
- (3) אחד או יותר מן הנהנים הוא ילדו של היוצר שבשנת המס טרם מלאו לו 18 שנים, או שקיימת אפשרות להעביר נכס או הכנסה לילדו כאמור, במישרין או בעקיפין, ובלבד שהיוצר או בן זוגו עודו בחיים;**
- (4) אחד או יותר מן הנהנים הוא חבר-בני-אדם, שאינו מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2), ש-10% או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בו מוחזקים בידי היוצר, בידי בן זוגו או בידי ילדו שטרם מלאו לו בשנת המס 18 שנים אם היוצר או בן זוגו עודו בחיים, והכל במישרין או בעקיפין (חבר-בני-אדם מוחזק);**
- (5) הנאמן או מגן הנאמנות הוא היוצר או חבר בני אדם מוחזק.**
- (6) הנאמן או מגן הנאמנות הוא קרובו של היוצר, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של המנהל כי היתה הצדקה מיוחדת למינוי הקרוב כנאמן וכי אין במינוי כדי להעיד על יכולת לכוון את פעילות הנאמן או לתת לו הוראות לענין הנאמנות; לענין הגדרה זו, "קרוב" - כהגדרתו בפסקאות (1) עד (3) של ההגדרה "קרוב" בסעיף 88;**

הגדרות

"נאמנות הדירה" – נאמנות שמתקיים בה לפחות אחד מאלה - המשך:

(7) ליוצר או לקרובו היכולת לכוון את פעילות הנאמן, או לתת לו הוראות בענין אופן ניהול הנאמנות, נכסיה, שינוי הנהנים בה, או חלוקת נכסי הנאמן והכנסת הנאמן לנהנים, או שאישורו נדרש לפעולות של הנאמן, או שיש לו היכולת להורות על ביטול הנאמנות או על החלפת הנאמן, שלא בשל עילה שבדין, והכל במישרין או בעקיפין;

(8) זהותו של אחד או יותר מן הנהנים אינה ידועה, או שזהותו של בעל מניות, במישרין או בעקיפין, בנהנה שהוא חבר-בני-אדם אינה ידועה, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה שאותו נהנה אינו יכול להיות היוצר, בן זוגו, ילדו של היוצר שטרם מלאו לו 18 שנים, או חבר-בני-אדם מוחזק;

(9) הנהנים בנאמנות הוחלפו או שנוספו חדשים, בלי שניתנה על כך הוראה במסמכי הנאמנות;

(10) לא נמסר תצהיר מאושר כדין בטופס ובמועד שקבע המנהל, כאמור בהגדרה "נאמנות בלתי הדירה";"

הגדרות

נאמנות בלתי הדירה - נאמנות שאינה נאמנות הדירה, ובלבד שנמסר לפקיד השומה תצהיר מאושר כדין של יוצר הנאמנות ושל הנאמן על היותה נאמנות בלתי הדירה, בטופס ובמועד שקבע המנהל;

מגן הנאמנות - מי שלפי מסמכי הנאמנות יש לו סמכות למנות את הנאמן או לפטרו, לתת לנאמן הוראות, או שאישורו נדרש לפעולות של הנאמן;

חברה להחזקת נכסי נאמנות (כהגדרתה לאחר תיקון 197) - חברה המחזיקה בנכסי הנאמן בעבור הנאמן, במישרין או בעקיפין, שמתקיימים בה כל אלה:

- (1) היא הוקמה לשם החזקת נכסי הנאמנות בלבד;
- (2) לעניין חברה המחזיקה בנכסי נאמנות תושבי ישראל או בנכסי נאמנות נהנה תושב ישראל או בנכסי נאמנות לפי צוואה שיש בה נהנה שהוא תושב ישראל או בנכסי נאמנות שהם בישראל – על התאגדותה ומעמדה ככזו נמסרה הודעה לפקיד השומה בתוך 90 ימים מיום ההתאגדות;
- (3) הנאמן מחזיק בכל מניותיה, במישרין או בעקיפין; לעניין פסקה זו, "החזקה בעקיפין" – רק החזקה באמצעות חברה אחרת שהיא חברה שמתקיימות בה הוראות פסקאות (1) ו-(2) והנאמן מחזיק בכל מניותיה;

הגדרות

חברה להחזקת נכסי נאמנות – המשך:

חוזר 3/2016:

- חברה להחזקת נכסי נאמנות היא חברה, שהתאגדה בישראל או מחוץ לישראל, אשר נכסי הנאמן, כולם או חלקם, רשומים על שמה והיא מחזיקה אותם עבור הנאמן במישרין או בעקיפין (באמצעות חברה להחזקת נכסי נאמנות אחרת).
- חברה להחזקת נכסי נאמנות אינה נחשבת ל"תושבת ישראל" ואינה מהווה נישום לצורכי מס ומשכך אינה זכאית לקבל אישור תושבות לצורכי מס. חברה להחזקת נכסי נאמנות לא תחשב לתושבת ישראל לצורך אמנות המס עליהן חתומה ישראל (סעיף 196 לפקודה).
- חובות וחבויות הנאמן לפי הפקודה אינן חלות על חברה להחזקת נכסי נאמנות והן יחולו על הנאמן. על פי סעיף 75טז(ב) לפקודה חברה להחזקת נכסי נאמנות לא תחויב להגיש דוח שנתי או לשלם מס בשל הכנסת הנאמן או בשל נכסי הנאמן המוחזקים על ידה עבור הנאמן.

חשבוונאות המס של הנאמנות

כללי המיסוי – סעיף 75 לפקודה

(א) הכנסת הנאמן **תחויב במס בשנת המס שבה הופקה או נצמחה** (חשבוונאות מס על בסיס צבירה).

(ב) יראו את הכנסת הנאמן כהכנסת היוצר או כהכנסת הנהנה, לפי העניין, כמפורט בסעיפים 75ז, 75ח1, 75ט, 75י או 75יב.

(ג) בר השומה ובר החיוב במס בשל הכנסת הנאמן ובשל פעולות בנכסי הנאמן יהיה הנאמן.

(ד) שיעור המס שבו תחויב הכנסת הנאמן הוא שיעור המס המרבי שנקבע בסעיף 121.

(ה) על אף האמור בסעיף קטן (ד), נקבע לסוג הכנסה של יחיד שיעור מס מיוחד, **תחויב הכנסת הנאמן מאותו**

סוג בשיעור המס שנקבע כאמור. לדוגמה: דמי שכירות, רווחי הון, הכנסות אחרות משוק ההון וכו'.

(ו) על הכנסת הנאמן **לא יחול פטור ממס הניתן להכנסה מוגבלת בתקרה – קרי לא יחול** - פטור מכוח חוק מס

הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירה למגורים), התש"ן-1990; פטור לפי סעיף 9(5) לפקודה, פטור לפי סעיף 9(28) לפקודה, ניכוי מכוח סעיף 125ה לפקודה וכיו"ב.

כמו כן, לא יחולו לגבי הכנסת הנאמן הוראות סעיף 11 לפקודה (הטבות מס בישובים) וזיכויים אישיים כאמור בפרק שלישי חלק ג' לפקודה (כגון: זיכוי לתושב, זיכוי בגין הפקדה לקופות-גמל).

כללי המיסוי – סעיף 175 לפקודה

- (ז) קביעת הכנסת הנאמן או הכנסתו החייבת תיעשה **על פי הוראות פקודה זו**, גם אם הנאמן הוא תושב חוץ וגם אם הנאמנות היא על פי דין זר או שחלות עליה הוראות דין זר.
- (ח) הפסדים שהיו לנאמן (בפרק זה – הפסדי הנאמן) אינם ניתנים לקיזוז מהכנסתו של היוצר או של הנהנה, והמס החל על הכנסת הנאמן אינו ניתן לקיזוז כנגד המס החל על הכנסות היוצר או הנהנה, אלא אם כן נאמר בפרק זה במפורש אחרת.
- (ט) הפסדי היוצר והנהנה אינם ניתנים לקיזוז כנגד הכנסת הנאמן, והמס החל על הכנסת היוצר והנהנה אינו ניתן לקיזוז כנגד המס החל על הכנסת הנאמן, אלא אם כן נאמר בפרק זה במפורש אחרת.
- (י) לענין חישוב רווח הון במכירה על ידי הנאמן של נכס שהקנייתו לנאמן היתה פטורה ממס או לא היתה חייבת במס, שהוקנה לו בלא תמורה, ולענין חישוב הפחת בשל נכס כאמור, ייקבעו המחיר המקורי של הנכס, יתרת המחיר המקורי ויום הרכישה של הנכס, **כפי שהיו בידי היוצר**, וסכום הפחת יהיה הסכום שהיוצר היה רשאי לנכות בשל אותו נכס (ללא מנגנון Step Up) – להוציא נאמנות קרובים (נאמנות שכל יוצריה הזרים נפטרו?).
- (יא) תושבותו של נהנה שטרם נולד תיקבע לפי תושבות הוריו.

כללי המיסוי – סעיף 175 לפקודה

175. (א) על אף האמור בסעיף 75(ג), בר השומה ובר החיוב במס בשל הכנסת הנאמן ובשל פעולות בנכסי הנאמן –

(1) **בנאמנות תושבי ישראל – יהיה יוצר תושב ישראל בשנת המס, ואם היה יותר מיוצר אחד תושב ישראל בשנת המס, רק אחד מהם (להלן – יוצר מייצג);**

(2) **בנאמנות לפי צוואה שנחשבת כתושבת ישראל לפי סעיף 75(ג)1 – יהיה נהנה תושב ישראל בשנת המס, ואם היה יותר מנהנה אחד תושב ישראל בשנת המס, רק אחד מהם (להלן: – נהנה מייצג);**

ובלבד שהתקיימו בנאמנויות האמורות כל התנאים המפורטים בסעיף קטן (ב), לפי העניין, ויחולו ההוראות שבסעיף קטן (ג)..."

חריגים:

- תקנות מס הכנסה (ייעוד הכנסה לנהנה יחיד תושב חוץ וקביעת רווח הון בנאמנות מיועדת), התשס"ח - 2008
- תקנות מס הכנסה (הוראות לעניין תיקון שומת הכנסת הנאמן וקביעת רווח הון בידיו בעקבות חלוקה לתושב חוץ), התשס"ח - 2008.

סוגי נאמנויות

סוגי נאמנויות לפני תיקון 197 לפקודה

"נאמנות תושבי ישראל" - בהתאם לסעיף 75 לפקודה עובר לתיקון 197;

"נאמנות יוצר תושב חוץ" - בהתאם לסעיף 75 לפקודה עובר לתיקון 197;

"נאמנות נהנה תושב חוץ" - בהתאם לסעיף 75 לפקודה;

"נאמנות לפי צוואה" - נאמנות בהתאם לסעיף 75ב;

סוגי נאמנויות לאחר תיקון 197 לפקודה

"נאמנות תושבי ישראל" - לפי סעיף 75ז לפקודה;

"נאמנות נהנה תושב חוץ" - לפי סעיף 75י לפקודה;

"נאמנות לפי צוואה" - לפי סעיף 75יב לפקודה;

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

"נאמנות קרובים" - לפי סעיף 75ח1(ב) לפקודה;

"נאמנות תושבי חוץ" - לפי סעיף 75ט לפקודה;

נאמנות תושבי ישראל

נאמנות תושבי ישראל

"נאמנות תושבי ישראל" בהתאם לסעיף 75ז;

- נאמנות תושבי ישראל היא נאמנות שבמועד יצירתה יוצר אחד לפחות ונהנה אחד לפחות בה היו תושבי ישראל, ובשנת המס היה יוצר אחד או נהנה אחד לפחות בה תושב ישראל, וכן נאמנות שכל יוצריה נפטרו ובשנת המס נהנה אחד לפחות בה הוא תושב ישראל.
- יראו כנאמנות תושבי ישראל גם נאמנות שאינה נאמנות תושבי חוץ, אינה נאמנות נהנה תושב חוץ ואינה נאמנות קרובים (הגדרה שיורית).
- לא יראו נאמנות לפי צוואה כנאמנות תושבי ישראל.
- נאמנות תיחשב כנאמנות תושבי ישראל אם היא נאמנות הדירה או אם היא נאמנות בלתי הדירה.

נאמנות תושבי ישראל – סעיף 75ז

(ב) בנאמנות תושבי ישראל יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של היוצר ואת נכסי הנאמן כנכסיו של היוצר;

בנאמנות תושבי ישראל שכל יוצריה נפטרו יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של יחיד תושב ישראל ואת נכסי הנאמן כנכסים של יחיד תושב ישראל.

(ג) נאמנות תושבי ישראל תיחשב כתושבת ישראל, גם אם חדל היוצר להיות תושב ישראל, ויראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של יחיד תושב ישראל ואת נכסי הנאמן כנכסים של יחיד תושב ישראל.

כלומר, כל הכנסות הנאמנות, בין אם הופקו או נצמחו בישראל ובין אם לאו, יהיו חייבות במס בישראל, בהתאם לסעיף 2 רישא לפקודה. הוראה זו תחול כאמור אף אם חדל היוצר להיות תושב ישראל, וזאת כל עוד הנאמנות מסווגת כנאמנות תושבי ישראל.

נאמנות תושבי ישראל – סעיף 75ז

(ד) הקניה לנאמן בנאמנות תושבי ישראל על ידי יחיד, שנעשתה בלא תמורה, לא תיחשב כמכירה לענין הוראות חלק ה.

(ו) חלוקה של נכס בנאמנות תושבי ישראל תחויב במס, או תהיה פטורה ממס, לענין הוראות חלק ה כפי שהיה אילו היה הנכס מועבר מהיוצר לנהנה במישרין; לענין זה, יראו את היוצר כתושב ישראל גם אם במועד החלוקה היה תושב חוץ; היו בנאמנות כמה יוצרים והעברה לפחות מאחד מהם לנהנה היתה מחויבת במס אילו היתה נעשית במישרין, תחויב החלוקה במס.

נאמנות תושבי ישראל – סעיף 75ז

יחידים מוטבים -

(ה) היתה הנאמנות לנאמנות תושבי ישראל לאחר שיוצר אחד בה היה לתושב ישראל לראשונה, לתושב חוזר ותיק או לתושב חוזר, כאמור בסעיף 14(א) או (ג) (בסעיף קטן זה – תושב זכאי), יחולו על הכנסת הנאמן, נוסף על הוראות סעיף 75ז, גם ההוראות לפי סעיפים 14(א), (ג) או (ד), 16 או 97(ב) או (ב3), לפי הענין, ובלבד שכל הנהנים הם תושבים זכאים שההוראות האמורות חלות עליהם או תושבי חוץ (ראו הוראות מעבר לתיקון 197).

(ה1) סעיף קטן (ה) יחול גם על נאמנות תושבי ישראל שכל היוצרים בה הם תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), והיא הוקמה בתקופה כמשמעותה בסעיף 14(א).

עמדות חייבות בדיווח – יחידים מוטבים

78/2019 - תקופת הפטור המקסימלית בנאמנות תושבי ישראל שאחד מיוצריה היה לתושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או לתושב חוזר

"כפי שנקבע בסעיף 5.4.2 לחוזר מס הכנסה 3/2016 בנושא מיסוי נאמנויות בהתאם ל"מבחן המשולב", בנאמנות שחל עליה הדין לאחר תיקון 197 לפקודה תקבע תקופת ההטבות של הנאמנות בהתאם לתקופת ההטבות של היוצר המוטב או מי מבין הנהנים המוטבים אשר תקופת ההטבות שלו הגיעה לסיומה במועד המוקדם ביותר מבין כל תקופות ההטבה של היוצר המוטב והנהנים המוטבים בנאמנות. כך למשל, בנאמנות שהפכה לנאמנות תושבי ישראל לאחר שיוצר אחד בה היה לתושב ישראל לראשונה, לתושב חוזר ותיק או לתושב חוזר, כאמור בסעיף 75ז(ה), אין להאריך את תקופת ההטבות מעבר לתקופת ההטבות הקבועה בסעיף 14 לפקודה, גם אם במהלך תקופת ההטבות עולה או שב לישראל אחד מהנהנים. כלומר לא תיצבר תקופת הטבות נוספת חדשה מהמועד בו עלה הנהנה"

נאמנות תושבי ישראל – סעיף 75ז

חריגים :

• סעיף 75ז(ז) לפקודה –

הוראות סעיף 75ו(א) עד (ט) ו-(יא) וסעיפים קטנים (ב), (ג) ו-(ה) לא יחולו על הכנסת הנאמן בנאמנות תושבי ישראל שהיא נאמנות בלתי הדירה, שחולקה לנהנה תושב ישראל, ויראו אותה כהכנסת הנהנה, והכל אם התקיימו כל אלה...

• סעיף 75ז(ח) לפקודה -

(ח) הוראות סעיף 75ו וסעיפים קטנים (ב) עד (ה) לא יחולו לגבי נאמנות תושבי ישראל שהיא נאמנות הדירה שבה יוצר אחד בלבד, שהוא תושב ישראל, אם היוצר והנאמן הודיעו על בחירתם כי בר השומה ובר החיוב במס בשל הכנסת הנאמן יהיה היוצר;

עמדות חייבות בדיווח – נאמנות תושבי ישראל

107/2021 - קיטון בהון המדווח של נאמנויות מסוימות בדרך של הקניה או העברה פטורה לנאמנות אחרת או דיווח חלקי

הקטנת נכסי נאמנות תושבי ישראל כהגדרתה בסעיף 75ז לפקודה, בה לפחות יוצר תושב ישראל אחד, ושאינה נאמנות תושבי ישראל מוטבת כמשמעותה בסעיף 75ז(ה) או בסעיף 75ז(ה1) לפקודה בתקופת ההטבות כמשמעותה בסעיף 14(א) או בסעיף 14(ג) לפקודה, לפי העניין, או הקטנת נכסי נאמנות שהינה או הייתה נאמנות נהנה תושב ישראל שאינה נאמנות קרובים כהגדרתה בסעיף 75ח1 לפקודה, מחייבות דיווח על אירוע רווח הון של מכירה בידי הנאמנות בגובה חלקם של הנהנים תושבי החוץ בנכסי הנאמנות, ובלבד שכל הנהנים בנאמנות החדשה, ככל שישנה כזאת, הינם תושבים זכאים ו/או נהנים תושבי חוץ, כפי שבא לידי ביטוי במקרים המפורטים להלן:

עמדות חייבות בדיווח – נאמנות תושבי ישראל

107/2021 - קיטון בהון המדווח של נאמניות מסוימות בדרך של הקניה או העברה פטורה לנאמנות אחרת או דיווח חלקי – המשך:

(א) בנאמנות כאמור קיים נהנה אחד או יותר תושב ישראל ונהנה אחד או יותר תושב חוץ או תושב זכאי, והנאמנות מדווחת רק על חלק מהנכסים ו/או ההכנסות המופקות מהם המשויכים לחלקם של הנהנים תושבי ישראל.

(ב) נאמן בנאמנות אשר הוציא מרשותו או העביר נכס מנכסי הנאמנות לנאמן בנאמנות אחרת, ועל הנאמנות האחרת לא חל מיסוי כיחיד תושב ישראל בהתאם להוראות הפקודה, יראו בנכסי הנאמנות שהועברו כנכסים שנמכרו במועד העברתם בהתאם לסעיף 88 לפקודה.

- נכס בנאמנות - למעט מזומן.
- הקטנת נכסי הנאמנות - לרבות דיווח חלקי.

עמדות חייבות בדיווח - נאמנות תושבי ישראל

107/2021 - קיטון בהון המדווח של נאמניות מסוימות בדרך של הקניה או העברה פטורה לנאמנות אחרת או דיווח חלקי (המשך)

יובהר כי ככל שלא דווח על אירוע רווח הון בגין הקטנת נכסי הנאמנות ו/או הכנסות הנאמנות בגובה חלקם של הנהנים הזכאים, יראו בהכנסות הלא מדווחות הנובעות מהקטנת נכסי הנאמנות ו/או הכנסות הנאמנות בגובה חלקם של הנהנים הזכאים כהכנסותיה של נאמנות תושבי ישראל שאינה מוטבת כהגדרתה בסעיפים 75ז(ה) ו-75ז(ה1) לפקודה.

עמדות חייבות בדיווח – נאמנות תושבי ישראל

107/2021 - קיטון בהון המדווח של נאמנויות מסוימות בדרך של הקניה או העברה פטורה לנאמנות אחרת או דיווח חלקי - המשך
דוגמא:

בנאמנות תושבי ישראל שבה נהנה תושב ישראל, שלא מתקיימים בינו לבין היוצר יחסי קרבה כאמור בסעיף 75ח1(ב) לפקודה, ונהנה תושב חוץ (להלן: "נאמנות 1"), נפטר היוצר היחיד שהינו תושב חוץ. הנאמן בנאמנות 1 מחזיק, באמצעות חברה להחזקת נכסי נאמנות (להלן: "חברה להחזקת נכסי נאמנות 1") מניות חברה תושבת חוץ (להלן: "נכסי הנאמנות"). לאחר פטירת היוצר העביר הנאמן מחצית מהבעלות בנכסי הנאמנות מחברה להחזקת נכסי נאמנות 1 לחברה להחזקת נכסי נאמנות אחרת המוחזקת על ידי הנאמן בנאמנות אחרת שבה הנהנה הוא תושב חוץ בלבד ("נאמנות 2"). במועד העברת מחצית נכסי הנאמנות מנאמנות 1 לנאמנות 2 כאמור יחול אירוע מס. החל ממועד זה, נאמנות 1 תסווג כנאמנות תושבי ישראל, ונאמנות 2 תסווג כנאמנות תושבי חוץ כהגדרתה בסעיף 75ט לפקודה וזאת ככל שרווח ההון דווח כאמור לעיל".

נאמנות תושבי חוץ

נאמנות תושבי חוץ – סעיף 75ט לפקודה

- "נאמנות תושבי חוץ" בהתאם לסעיף 75ט לפקודה – היא נאמנות שעונה על אחת מאלו;
 - בשנת המס כל יוצריה וכל הנהנים בה הם תושבי חוץ ולא היו בה נהנים תושבי ישראל ממועד יצירתה;
 - כל יוצריה הם תושבי חוץ וכל הנהנים בה הם נהנים לצורכי ציבור, ולא היו בה נהנים תושבי ישראל ממועד יצירתה;
 - כל יוצריה הם תושבי חוץ וכל הנהנים בה הם נהנים תושבי חוץ, ולא היו בה נהנים תושבי ישראל ממועד יצירתה;
 - כל יוצריה נפטרו וכל הנהנים בה בשנת המס הם תושבי חוץ ולא היו בה נהנים תושבי ישראל ממועד יצירתה;
 - נאמנות שכל יוצריה נפטרו וכל הנהנים בה הם נהנים לצורכי ציבור, ולא היו בה נהנים תושבי ישראל ממועד יצירתה.

נאמנות תושבי חוץ – סעיף 75ט לפקודה

- "נאמנות תושבי חוץ" בהתאם לסעיף 75ט לפקודה – המשך;
- נאמנות תיחשב כנאמנות תושבי חוץ בין אם היא נאמנות הדירה ובין אם היא נאמנות בלתי הדירה.
- על נאמנות תושבי חוץ יחולו הוראות סעיף 75ז, למעט סעיפים קטנים (א), (ג) ו-(ח) שבו, בשינויים המחייבים.
- נאמנות תושבי חוץ תיחשב כתושבת חוץ, ויראו את נכסי הנאמן כנכסים המוחזקים בידי תושב חוץ ואת הכנסת הנאמן כהכנסה של יחיד תושב חוץ; היו היוצרים תושבי כמה מדינות חוץ, יראו את נכסי הנאמן כמוחזקים באופן יחסי על ידי יחידים תושבי מדינות תושבותם של היוצרים ואת הכנסת הנאמן כאילו הופקה או נצמחה באופן יחסי על ידי יחידים תושבי אותן מדינות, בהתאם לשווי הנכסים שהוקנו לנאמן על ידי כל יוצר, כפי שהיה במועד ההקניה.
- כ"תושב חוץ" היא תתחייב במס בישראל על הכנסותיה ממקורות ישראליים בלבד.

נאמנות נהנה תושב חוץ

נאמנות נהנה תושב חוץ – סעיף 75 לפקודה

- **"נאמנות נהנה תושב חוץ"** בהתאם לסעיף 75 לפקודה;
נאמנות נהנה תושב חוץ היא נאמנות שבשנת המס התקיימו בה כל אלה, ובלבד שלא מתקיים בה האמור בסעיף 75(א)1) והיא אינה נאמנות לפי צוואה;
- היא **נאמנות בלתי הדירה**; לענין סעיף זה לא יראו נאמנות כנאמנות הדירה רק בשל הוראות סעיף 75(א)3) או 4);
- כל הנהנים בה הם **יחידים תושבי חוץ**, שזהותם ידועה; לענין זה יראו נהנה שטרם נולד כנהנה שזהותו ידועה;

נאמנות נהנה תושב חוץ – סעיף 75 לפקודה

- **"נאמנות נהנה תושב חוץ"** בהתאם לסעיף 75 לפקודה (המשך);
- יוצר אחד לפחות בה הוא תושב ישראל; לעניין זה יראו יוצר תושב ישראל גם יוצר שבמועד פטירתו היה תושב ישראל;
- אם התקיימו במועד יצירתה התנאים מעלה, התקיימו גם אלה –
- נקבע במסמכי הנאמנות במפורש **שלא ניתן לצרף לה נהנה תושב ישראל**;
- בהודעה שהגיש היוצר לפי סעיף 75טז1, הוצהר כי **אין בה נהנה תושב ישראל**, או נהנה תושב ישראל שזכאותו בנאמנות מותנית בחדלותו להיות תושב ישראל, ולא ניתן לצרף אליה נהנה כאמור.

נאמנות נהנה תושב חוץ – סעיף 75 לפקודה

• "נאמנות נהנה תושב חוץ" בהתאם לסעיף 75 לפקודה (המשך);

(ב) בנאמנות נהנה תושב חוץ, יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של הנהנה ואת נכסי

הנאמן כנכסי הנהנה.

(ג) נאמנות נהנה תושב חוץ תיחשב כתושבת חוץ, ויראו את נכסי הנאמן כנכסים המוחזקים בידי יחיד תושב חוץ ואת הכנסת הנאמן כהכנסה של יחיד תושב חוץ; היו הנהנים תושבי כמה מדינות חוץ, יראו את נכסי הנאמן כמוחזקים באופן יחסי על ידי תושבי מדינות תושבותם של הנהנים ואת הכנסת הנאמן כאילו הופקה או נצמחה באופן יחסי על ידי תושבי אותן מדינות, על פי חלקם היחסי בהכנסת הנאמן ובנכסי הנאמן.

(ד) לענין הוראות הפקודה, הקניה לנאמן בנאמנות נהנה תושב חוץ תחויב במס כפי שהיה

אילו היה הנכס מועבר מהיוצר לנהנה תושב החוץ במישרין.

(ה) חלוקה לנהנה בנאמנות נהנה תושב חוץ לא תיחשב כמכירה לענין הוראות חלק ה'.

נאמנות שחדלה להיות נאמנות נהנה תושב חוץ – סעיף 75יא לפקודה

- היה אחד מן הנהנים בנאמנות לתושב ישראל לראשונה, לתושב חוזר ותיק או לתושב חוזר, כאמור בסעיף 14(א) או (ג), תחדל הנאמנות להיות נאמנות נהנה תושב חוץ; החל באותו מועד יחולו לגבי הנאמנות הוראות סעיף 75ז, וכן הוראות לפי סעיפים 14(א), (ג) או (ד), 16 או 97(ב) או (ב3), לפי העניין, כפי שהיו חלות אילו היתה ההכנסה מופקת במישרין על ידי הנהנה שהיה לתושב ישראל.
- לא הגיש הנאמן הודעה והצהרה כאמור בסעיף 75(ו), לשנת מס מסוימת, יראו כאילו באותה שנת מס היה בנאמנות נהנה תושב ישראל ויחולו הוראות סעיף 75ז (נאמנות תושבי ישראל).

עמדות חייבות בדיווח – נאמנות נהנה תושב חוץ

105/2021 - נאמנות נהנה תושב חוץ שבהתקיים תנאי יתוסף לה בעתיד נהנה תושב ישראל
תסווג כנאמנות תושבי ישראל

"נאמנות שהתקיימו בה במועד יצירתה התנאים האמורים בסעיף 75(א)(1) עד (3) לפקודה, אולם קיים תנאי שבהתקיימותו יתכן כי בעתיד יתווספו בה נהנים תושבי ישראל, אין לראות אותה כנאמנות נהנה תושב חוץ אלא כנאמנות תושבי ישראל לפי סעיף 75(א)(2) לפקודה".

נאמנות נהנה תושב ישראל ונאמנות קרובים

נאמנות נהנה תושב ישראל – סעיף 1n75 לפקודה

- "נאמנות נהנה תושב ישראל" בהתאם לסעיף 1n75 לפקודה;

- 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, ואולם על אף האמור בסעיף 75ז(ב), בנאמנות כאמור יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של יחיד תושב ישראל ואת נכסי הנאמן כנכסיו של יחיד תושב ישראל.

- נאמנות תיחשב לנאמנות נהנה תושב ישראל בין אם היא נאמנות הדירה ובין אם היא נאמנות בלתי הדירה.

נאמנות קרובים – סעיף ח1 לפקודה

• נאמנות קרובים היא נאמנות נהנה תושב ישראל שבין כל יוצריה לבין כל הנהנים תושבי ישראל בה מתקיימים יחסי קרבה כמפורט בפסקאות (1) או (2):

- היוצר הוא הורה, הורה הורה, בן זוג, ילד או נכד של הנהנה;
- בין היוצר והנהנה מתקיימים יחסי קרבה כאמור בפסקאות (1) או (2) של ההגדרה "קרוב" שבסעיף 88, שאינם כאמור בפסקה (1), ופקיד השומה שוכנע כי הקמת הנאמנות וההקניות לנאמנות היו בתום לב וכי הנהנה לא נתן תמורה בעד זכותו בנכסי הנאמנות.

"קרוב" מוגדר בסעיף 88 לפקודה – כל אחד מאלה:

(1) בן זוג, אח, אחות, הורה, הורה הורה, צאצא וצאצא של בן זוג, ובן זוגו של כל אחד מאלה;

(2) צאצא של אח או של אחות, ואח או אחות של הורה;"

• **חוזר 3/2016** מבהיר כי את יחסי הקרבה הנדרשים כאמור לעיל, יש לבחון מנקודת מבטו של יוצר הנאמנות (ראו גם עמדות החלטות 4938/14 ו- 6826/14).

נאמנות קרובים – סעיף ח1 לפקודה

- על מנת לאפשר הקלה מסוימת לתושבי חוץ המעוניינים להעביר נכסים לנאמנות לטובת קרוביהם מדרגת קירבה גבוהה, היושבים בישראל, נקבעו בסעיף 1ח75 הוראות נוספות המתייחסות ל"נאמנות קרובים" - לגביה חל הסדר מיסוי נוח יותר לעומת ההסדר שנקבע לנאמנות נהנה תושב ישראל.
- הנאמן יודיע לפקיד השומה על היות הנאמנות נאמנות קרובים, בתוך 60 ימים מיום הקמתה או מיום הפיכתה לכזו;

נאמנות קרובים – סעיף ח1 לפקודה

• "נאמנות קרובים" בהתאם לסעיף 75ח1(ד)(2) לפקודה;

חלופת החלוקה:

(2) 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 ושאלו היה מועבר מהיוצר לנהנה במישרין היה פטור ממס (בסעיף זה – הקרן), **תהיה החלוקה של אותו נכס פטורה ממס; לעניין זה –**

(א) יראו את החלוקה שאינה של הקרן, כאילו נעשתה לפני חלוקת הקרן;

(ב) נעשתה החלוקה לכמה נהנים, יראו כאילו חלוקת הקרן לנהנה תושב ישראל נעשתה בהתאם לחלקו היחסי בחלוקה;

• ברירת המחדל הקבועה בסעיף 75ח1(ד)(2) לפקודה היא תשלום מס בשיעור של 30% על כל חלוקה לנהנה תושב ישראל, שמקורה בהכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל. יחד עם זאת, חלוקת כספים מתוך קרן הנאמנות, קרי מנכס לרבות נכס כספי ובכלל זה מזומן, שהוקנה על ידי היוצר לנאמן (להלן: "קרן הנאמנות") -להבדיל מחלוקת רווחי הנאמנות מיום 1 בינואר 2014 (להלן: "מרכיב הרווח") - לא תתחייב במס, ובלבד שהנאמן הוכיח שמדובר בנכס שהיה פטור ממס לו הועבר ישירות מהיוצר לנהנה.

נאמנות קרובים – סעיף ח1 לפקודה

• "נאמנות קרובים" בהתאם לסעיף 75ח1(ד)(2) לפקודה;

חלופת החלוקה - המשך:

הוראות חוזר 3/2016 מבארות לעניין חלוקת נכס לא כספי מקרן הנאמנות, כדלקמן (מנגנון Step Up):

• "חולק לנהנה נכס לא כספי ממרכיב הקרן, יראו את יום הרכישה של הנכס המחולק כיום ההקניה של הנכס לנאמנות (להלן: "יום הרכישה החדש"), ואת המחיר המקורי של הנכס המחולק כשווי הנכס שהיה נקבע לנכס לפי סעיף 88 לפקודה אילו הנכס היה נמכר ביום ההקניה (להלן: "המחיר המקורי החדש").

קביעת יום הרכישה החדש והמחיר המקורי החדש, תותנה בכך שהקניית הנכס, יום ההקניה של הנכס לנאמן, עלות הנכס, והערכת השווי של הנכס ליום ההקניה, פורטו במסגרת טופס 147 ובדו"ח המס

שהגיש הנאמן; אם לא הוגשו הטפסים והאסמכתאות המתאימות, יחולו על מכירת הנכס בידי הנהנה הוראות סעיפים 75ו(י) ו-75יד(ד) לפקודה".

• יראו את מרכיב הרווח, כאילו חולק לפני שחולקה קרן הנאמנות וכי במקרה של חלוקה על ידי הנאמן למספר נהנים בנאמנות, יראו כאילו חלוקת מרכיב הרווח וחלוקת מרכיב הקרן לנהנה תושב ישראל בנאמנות נעשתה בהתאם לחלקו היחסי בחלוקה.

נאמנות קרובים – סעיף ח1 לפקודה

• "נאמנות קרובים" בהתאם לסעיף 1ח75(ד)(3) לפקודה;

חלופת ייעוד ההכנסות

(3) על אף הוראות פסקה (2) 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%; שולם המס כאמור על הכנסת הנאמנות המיועדת יהיה חלק החלוקה בגובה ההכנסה המיועדת פטור מהמס כאמור בפסקה (2) במועד החלוקה; הודיע הנאמן על בחירה כאמור, לא יוכל לחזור בו כל עוד הנאמנות היא נאמנות קרובים;

נאמנות קרובים – סעיף ח1 לפקודה

• "נאמנות קרובים" בהתאם לסעיף 1ח75(ד)(3) לפקודה;

חלופת ייעוד ההכנסות – המשך:

• חלוקה לנהנה בגובה הכנסת הנאמן שיועדה לנהנים כאמור ושולם עליה מס בשיעור של 25% תהא פטורה ממס. על יתרת כספי החלוקה שלא יועדה לנהנים יחול שיעור מס של 30%, זולת אם הוכיח הנאמן שמקור כספי החלוקה מקורה במרכיב הקרן ואז יחול פטור ממס.

בהקשר לכך חוזר 3/2016 מבהיר כי:

"הפטור האמור לא יחול על חלוקות שמקורן בהכנסות שהופקו או נצמחו לפני תיקון 197 לפקודה, אלא אם כן הדבר הוסדר במסגרת הסדרי המעבר לנאמנויות נהנה תושב ישראל, שפרסמה רשות המיסים ביום 19 בפברואר 2014. על כלל החלוקה לנהנה, בין אם היא חייבת במס או פטורה ממנו, קיימת חובת דיווח והנהנה בנאמנות שהוא תושב ישראל אשר קיבל חלוקה ידווח בטופס 1301 על החלוקה."

נאמנות קרובים – סעיף ח1 לפקודה

• "נאמנות קרובים" בהתאם לסעיף 75ח1(ז) לפקודה – יחידים מוטבים;

(ז) היתה הנאמנות לנאמנות קרובים לאחר שנהנה אחד בה היה לתושב ישראל לראשונה, לתושב חוזר ותיק או לתושב חוזר כאמור בסעיף 14(א) או (ג) (בסעיף קטן זה – נהנה זכאי), יחולו על הכנסת הנאמן או הנהנה, לפי חלקו של אותו נהנה, ההוראות לפי סעיפים 14(א) או (ג), 16 או 97(ב) או (ב3), לפי העניין; הוראות סעיף קטן זה יחולו גם על נאמנות קרובים שהוקמה על ידי תושב חוץ לטובת נהנים זכאים בלבד, למשך יתרת התקופה כמשמעותה בסעיפים האמורים, לפי העניין, החלה לגביהם.

(ח) נפטר אחד היוצרים בנאמנות קרובים, תהפוך הנאמנות לנאמנות תושבי ישראל מיום הפטירה ואילך; ואולם על אף האמור בסעיף 75ז(ב), בנאמנות כאמור יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של יחיד תושב ישראל ואת נכסי הנאמן כנכסיו של יחיד תושב ישראל; היה בנאמנות נהנה אחד או יותר שהוא נהנה זכאי כאמור בסעיף קטן (ז), ימשיכו לחול על הכנסת הנאמן או הנהנה, לפי חלקו של אותו נהנה, ההוראות לפי סעיפים 14(א) או (ג), 16 או 97(ב) או (ב3), לפי העניין; הוראות סעיף קטן זה לא יחולו כל עוד בן זוגו של היוצר כאמור שנפטר עודו בחיים, ובלבד שהיה בן זוגו במועד אחת הקניות הנכסים לנאמנות.

נאמנות קרובים – סעיף ח1 לפקודה

הכנסות נאמנות קרובים ממקור ישראלי

• סעיף 75ח1(ד)(4) לפקודה קובע כי על הכנסתו של הנאמן בנאמנות קרובים אשר הופקה או נצמחה בישראל יחולו הוראות סעיף 75(א), (ד) ו-(ה) לפקודה, קרי הנאמנות תהיה חייבת מס בישראל בגין הכנסות שהופקו או נצמחו בישראל ויחולו ההוראות הבאות:

(א) הכנסת הנאמן תחויב במס בשנת המס שבה הופקה או נצמחה (בסיס צבירה).

(ד) שיעור המס שבו תחויב הכנסת הנאמן הוא שיעור המס המרבי שנקבע בסעיף 121.

(ה) על אף האמור בסעיף קטן (ד), נקבע לסוג הכנסה של יחיד שיעור מס מיוחד, תחויב

הכנסת הנאמן מאותו סוג בשיעור המס שנקבע כאמור.

נאמנות קרובים – סעיף ח1 לפקודה

חדלה נאמנות להיות נאמנות קרובים (סעיף 75(ח1)(ט) לפקודה)

"חדלה נאמנות להיות נאמנות קרובים שחלות עליה הוראות סעיף קטן (ד)(1), והפכה לנאמנות נהנה תושב ישראל שאינה נאמנות קרובים או לנאמנות מסוג אחר כאמור בפרק זה, יחולו על חלוקות, שמקורן ברווחים שהופקו לפני היום שבו חדלה הנאמנות להיות נאמנות קרובים, לנהנה שהיה תושב ישראל במועד הפקת אותם רווחים, הוראות סעיף קטן (ד)(1), בשינויים המחוייבים, ויראו כל חלוקה כאילו מקורה ברווחים שהופקו לפני היום האמור, אלא אם כן הוכח אחרת."

נאמנות קרובים – סעיף ח1 לפקודה

חדלה נאמנות להיות נאמנות קרובים (סעיף 75(ח1)(ט) לפקודה) – המשך:

חוזר 3/2016:

- על חלוקות, שמקורן ברווחים שהופקו לפני היום שבו חדלה הנאמנות להיות נאמנות קרובים, שחולקו לנהנה שהיה תושב ישראל במועד הפקת אותם רווחים, יהיה חיוב במס של 30% כאשר יראו כל חלוקה כאילו מקורה ברווחים שהופקו לפני היום האמור, יראו את החלוקה כאילו בוצעה תחילה מהכנסת הנאמן שנצברה מיום 1/1/2014 ועד למועד השינוי ורק לאחר מכן יראו כאילו חולק מרכיב הקרן.
- במקרה של חלוקה על ידי הנאמן למספר נהנים בנאמנות, יראו כאילו חלוקת מרכיב הרווח וחלוקת מרכיב הקרן לנהנה תושב ישראל בנאמנות נעשתה בהתאם לחלקו היחסי בחלוקה.
- בחישוב רווח הון ממכירת נכס על ידי הנאמנות או הנהנה שחולק לו הנכס האמור - המחיר המקורי ויום הרכישה של נכס שנקנה על ידי הנאמן יקבע על ידי הוראות חלק ה לפקודה בתוספת הוראות סעיף 75 יד(ד) לפקודה.

עמדות חייבות בדיווח – נאמנות קרובים

48/2017 - חלוקות לתושב ישראל, שמקורן בהכנסות זרות בנאמנות שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרתי המעבר

"בנאמנות קרובים או בנאמנות שחדלה להיות נאמנות קרובים כאמור בסעיף 75ח1(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.

לעניין עמדה זו, נוקט העמדה החייב בדיווח, יהיה, היוצר או הנאמן או הנהנה, בהתאם לזהות מדווח הכנסות הנאמנות".

עמדות חייבות בדיווח – נאמנות קרובים

79/2019 - חלוקה לאחר תקופת הפטור שמקורה ברווחים שהופקו ונצמחו בתקופת הפטור בנאמנות קרובים שבחרה מסלול חלוקה

"כל חלוקה, כהגדרתה בסעיף 75ג' לפקודה ובסעיף 2.8 לחוזר מספר 3/2016, לנהנה שהינו תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק, תושב חוזר (להלן: "נהנה מוטב") שמקורה ברווחים פירותיים או הוניים של נאמן בנאמנות קרובים שבחרה במסלול חלוקה, לפי סעיף 75ח1(ד)(2) לפקודה, שהופקו ונצמחו במהלך תקופת ההטבות, אך חולקו בפועל לנהנה מוטב לאחר תום תקופת ההטבות, תהייה חייבת במס בשיעור של 30% ללא כל הטבה"

עמדות חייבות בדיווח – נאמנות קרובים

104/2021 - תושב ישראל המקבל חלוקה בעקיפין מנאמנות שמקור הונה בנאמנות שבה הוא

נהנה

"נאמנות קרובים (להלן: "הנאמנות המקורית") שהיוצר בה הוא תושב חוץ והנהנים בה הם קרוביו, שלפחות אחד מהם הוא תושב ישראל (להלן: "נהנה תושב ישראל המקורי"), ושנכסיה הועברו ללא חבות במס (להלן: "ההעברה") לנאמנות חדשה שהוקמה (להלן: "הנאמנות החדשה"), שהנהנה תושב ישראל המקורי כבר לא נהנה בה. במקרה בו הנהנה תושב ישראל המקורי מקבל נכס או מזומן מהנאמנות החדשה, במישרין או בעקיפין, כתחליף לחלוקות שהיה זכאי לקבלן אלמלא ההעברה, יש לראות גם בנהנה תושב ישראל המקורי כנהנה בנאמנות החדשה שקיבל חלוקה והנאמנות החדשה תיוותר נאמנות קרובים."

עמדות חייבות בדיווח – נאמנות נהנה תושב ישראל

103/2021 - יום רכישה ומחיר מקורי במכירת נכס בנאמנות על ידי נאמן או תושב ישראל, שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר לנאמנויות

"בהסדרי המעבר לנאמנויות נהנה תושב ישראל שפרסמה רשות המסים ביום 9 במרץ 2014 (להלן - "הסדרי המעבר") נקבע כי במקרים המתאימים, ועל בסיס בקשת הפונה, פקיד השומה יוכל לחייב במס את הון הנאמנות בכפוף לשיעורים שפורטו במסגרת ההסדר תוך קביעת יום רכישה חדש ומחיר מקורי חדש לנכסי הנאמנות (להלן - "יום רכישה החדש" ו-"המחיר המקורי החדש"). יום הרכישה החדש יהיה היום שקדם ליום התחילה (31.12.2013) והמחיר המקורי החדש יהיה התמורה (כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה) שהייתה נקבעת אילו הנכס היה נמכר ביום שקדם ליום התחילה ואשר עליה שולם מס במסגרת ההסדר."

עמדות חייבות בדיווח – נאמנות נהנה תושב ישראל

103/2021 - יום רכישה ומחיר מקורי במכירת נכס בנאמנות על ידי נאמן או תושב ישראל, שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר לנאמנויות – המשך:

"מובהר, כי אם הנאמנות לא חויבה במס על הון הנאמנות כאמור בשיעורים המפורטים בהסדרי המעבר, יום הרכישה והמחיר המקורי של נכסי הנאמנות ייקבעו בהתאם להוראות סעיף 75(י) - כפי שהיו בידי היוצר (כאשר מדובר בנכס שהקנה היוצר לנאמן) וסעיף 75(ד) - כפי שהיו בידי הנאמן (כאשר מדובר בנכס שחולק לנהנה ונמכר על ידי הנהנה), ולא יקבע מחיר מקורי ויום רכישה חדש ליום 31.12.13. זאת לרבות נאמנות קרובים שמקור נכסיה הוא בנאמנות אחרת שלא חויבה במס על הון הנאמנות כאמור בשיעורים המפורטים בהסדרי המעבר, ושהעבירה נכסיה ללא חבות במס לאותה נאמנות קרובים שנוצרה."

עמדות חייבות בדיווח – נאמנות נהנה תושב ישראל

103/2021 - יום רכישה ומחיר מקורי במכירת נכס בנאמנות על ידי נאמן או תושב ישראל, שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר לנאמנויות – המשך:

"מבלי לגרוע מהאמור, לעניין עמדה זו, ככל שמדובר בנאמנות קרובים כמשמעותה בסעיף 75ח1 לפקודה אשר הוקמה לפני יום 1.1.2003, יראו הקנייה לפני יום 1.1.2003 בנאמנות קרובים של נכס, שרווח ההון ממכירתו הופק מחוץ לישראל בהתאם להוראות סעיף 89(ב)(3), כמכירה של הנכס מהיוצר לנהנה וזאת לעניין קביעת המחיר המקורי ויום הרכישה כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה, כפי שנקבע בסעיף 6.1.2.3 בחוזר מס הכנסה 3/2016 בנושא מיסוי נאמנויות. כלומר, לצורך חישוב הרווח לפי סעיף 88 לפקודה, יראו את יום ההקניה כיום הרכישה של הנכס בידי הנהנה ואת שווי הנכס ביום ההקניה כמחיר המקורי של הנכס ובלבד שהקניית הנכס לנאמנות דווחה לפקיד השומה בטופס 147 עד ליום 31.12.2013, מועד האורכה הרלוונטי למתן הודעות ביחס לנאמנויות קרובים (כמפורסם בהודעה לציבור של רשות המסים מיום 29.6.2015). למען הסר ספק, מובהר כי פקיד השומה יהא רשאי לבדוק את שווי הנכס ליום ההקנייה כפי שדווח על ידי הנאמן, ונתונה לו כל סמכות בקשר לכך, כפי שנקבע בסעיף 6.1.2.3 בחוזר מס הכנסה 3/2016. לעניין עמדה זו, נוקט העמדה החייב בדיווח, יהיה, היוצר או הנאמן או הנהנה, בהתאם לזהות מדווח הכנסות הנאמנות"

עמדות חייבות בדיווח – נאמנות נהנה תושב ישראל

106/2021 - סיווג של נאמנות שמקורה בהקניה בנאמנות תושבת ישראל בה יוצר תושב ישראל אחד לפחות או בנאמנות נהנה תושב ישראל שאינה קרובים, שלא דווח אירוע רוח הון בהקניה

"נאמנות שמקור הונה, למעט מזומן, מנאמנות תושבי ישראל, כהגדרתה בסעיף 75ז לפקודה, אשר יש בה או היה בה לפחות יוצר תושב ישראל אחד, או שמקור הונה הוא מנאמנות שהינה או שהייתה נהנה תושב ישראל, שאינה נאמנות קרובים כמשמעותה או כהגדרתה בסעיף 75ח1 לפקודה, הינה נאמנות תושבי ישראל (וזאת בהתאם להוראות סעיף 75ד(ב) לפקודה והוראות סעיף 75ח1(ג) לפקודה). יובהר, כי במקרה בו נאמנות תושבי ישראל שבה יוצר תושב ישראל הקנתה נכס לנאמנות אחרת יראו באותו יוצר כיוצר גם בנאמנות החדשה וזאת בהתאם להוראת סעיף 75ד(ב) לפקודה ובהתאם יראו בנאמנות החדשה נאמנות תושבי ישראל שאינה נאמנות מוטבת כהגדרתה בסעיפים 75ז(ה) ו-75ז(ה1) לפקודה, גם אם כלל הנהנים בנאמנות החדשה הינם נהנים זכאים ו/או נהנים תושבי חוץ כמשמעותם בסעיפים כאמור."

עמדות חייבות בדיווח – נאמנות נהנה תושב ישראל

106/2021 - סיווג של נאמנות שמקורה בהקניה בנאמנות תושבת ישראל בה יוצר תושב ישראל אחד לפחות או בנאמנות נהנה תושב ישראל שאינה קרובים, שלא דווח אירוע רווח הון בהקניה - המשך:

"בהתאם להוראת סעיף 75ח1(ג) לפקודה תחולנה על נאמנות נהנה תושב ישראל שאינה נאמנות קרובים ההוראות החלות על נאמנות תושבי ישראל ובהתאם בעקבות הקניה מנאמנות כזו יראו בנאמנות החדשה כנאמנות שיש בה יוצר תושב ישראל וכנאמנות תושבי ישראל. חובת הדיווח בעמדה זו לא תחול ככל שבאירוע ההקניה לנאמנות החדשה דווח לרשות המסים בישראל אירוע מס חייב או בהקניה או העברה של נכס מנאמנות תושבת ישראל מוטבת כמשמעותה בסעיפים 75ז(ה) או 75ז(ה1) לפקודה בתקופת ההטבות כמשמעותה בסעיף 14(א) או 14(ג) לפקודה, לפי העניין, ובלבד שההעברה כאמור של כל נכסי הנאמנות המעבירה, למעט מזומן, במועד ההקניה או ההעברה הייתה פטורה ממס בישראל לפי סעיפים 97(ב)(1) או 97(ב)(2) לפקודה."

נאמנות לפי צוואה

נאמנות לפי צוואה – סעיף 75יב לפקודה

- **"נאמנות לפי צוואה"** בהתאם לסעיף 75יב לפקודה;
נאמנות לפי צוואה היא נאמנות שהתקיימו בה כל אלה:
 - הנאמנות נוצרה לפי צוואה;
 - כל יוצרי הנאמנות הם המצווים היו במועד פטירתם תושבי ישראל
- בנאמנות לפי צוואה יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של הנהנה ואת נכסי הנאמן כנכסי הנהנה
- היה בנאמנות לפי צוואה נהנה תושב ישראל אחד לפחות, תיחשב הנאמנות כתושבת ישראל, ויראו את הכנסת הנאמן כהכנסה של תושב ישראל ואת נכסי הנאמן כנכסים המוחזקים בידי תושב ישראל.
- לא היה בנאמנות לפי צוואה נהנה תושב ישראל, יחולו על הנאמנות הוראות סעיפים קטנים (ג) ו-(ה) של סעיף 75 לפקודה (נאמנות נהנה תושב חוץ).
- הקניה לנאמן בנאמנות לפי צוואה וחלוקה לנהנה בנאמנות כאמור לא תיחשב כמכירה לענין הוראות חלק ה'.

בין נאמנות לבין שליחות לצרכי מס

חריגים לפרק הנאמנויות – סעיף 75 ליז לפקודה

הוראות פרק זה לא יחולו על כל אחד מאלה:

- קרן נאמנות כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה, וכן קרן להשקעות משותפות מחוץ לישראל;
- קופת גמל;
- נאמנות שנוצרה לצורך הבטחת קיומו של חיוב מסוים (חוזר 3/2016 – למשל עו"ד שמחזיק כספים או נכסים בנאמנות עבור צד לעסקה);
- מנהל עיזבון, אפוטרופוס שמונה על ידי בית משפט, נאמן בפשיטת רגל, בעל תפקיד לפי הפרק השלישי לחלק התשיעי;
- הקדש שהוא מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2);
- נאמן כהגדרתו בסעיף 102 לפקודה ונאמן לפי סעיף 104 (חוזר 3/2016).

שליחות

שליחות לצרכי הדין הכללי

- סעיף 3 לחוק השליחות אשר דן בהקניית השליחות וצורתה, קובע כלהלן:
"א) השליחות מוקנית בהרשאה, שבכתב או שבעל-פה, מאת השולח לשלוח, או בהודעה עליה מאת השולח לצד השלישי, או על ידי התנהגות השולח כלפי אחד מהם.
ב) נדרש אדם להיזקק לפעולת שלוח, רשאי הוא שלא להכיר בשליחות כל עוד לא הוצגה לפניו הרשאה בכתב ולא נמסר לו העתק ממנה."
• סעיף 10 לחוק השליחות שכותרתו "נכסים ורווחים" קובע כי:
"10א) כל נכס שבא לידי השלוח עקב השליחות מוחזק בידו כנאמן של השולח; והוא, אף אם לא גילה השלוח לצד השלישי את קיומה של השליחות או את זהותו של השולח.
ב) השולח זכאי לכל ריווח או טובת הנאה שבאו לשלוח בקשר לנושא השליחות."
- היינו, השלוח מחזיק את הנכס כנאמן עבור השולח ובהתאמה הוא זכאי לכל ריווח או טובת הנאה הנובעים מהכנס.

שליחות

שליחות לצרכי הדין הכללי

• בניגוד ל"נאמנות", השליחות אינה מוסדרת במסגרת הפקודה ועל כן נשאלת השאלה האם יש לה תחולה גם לצרכי הפקודה. תשובה חיובית לכך ניתנה בשורה של פסקי דין ולאחרונה על ידי בית המשפט העליון בעניין בר טל (ע"א 388/17), אשר ממצה לעניין זה כי:

"יחסי שליחות יכולים להתקיים גם "בספירת דיני-המיסים". הווה אומר, במציאות בה השולח והשלוח פועלים למען תכלית מסוימת (למשל, בעניין נורדאו - בפיתוח שטח של קק"ל בעיר נתניה, או בעניין כלכלית ירושלים - ברכישת אג"ח של חברת-האם), הרי בד-בבד השולח והשלוח הם גם שני נישומים שהתנהלותם יש לה נפקות משפטית אף כלפי רשות המיסים, אשר בהקשר זה היא בבחינת צד-שלישי. בהשלכותיו אשר של דין השליחות, במקרה שכזה נדון להלן."

מה בין שליחות לבין נאמנות

בעניין אבינועם (ע"א 3892/91) דן בית המשפט העליון בהבחנה בין מוסד השליחות לבין מוסד הנאמנות, כדלקמן:

".. אכן, ההבדל בין שליחות לנאמנות לא תמיד הבדל חד הוא, שכן המדובר בשני מוסדות משפטיים אשר נועדו לאפשר הפרדה בין הבעלות בנכס לבין הניהול שלו, כך שהאדם שבידיו מופקד ניהול הנכס יוכל לעשות זאת בעבור הבעלים, שאינם רוצים או שאינם מסוגלים לעשות זאת יחד עם זאת, נקודת המוצא לבחינת מערכת היחסים באשר לנכס היא שונה בשני המקרים: בשליחות - השלוח הוא נציגו של השולח לעניינים מוגדרים. לשלוח אין סמכות לפעול בתחומים שלא ניתנה לו הרשאה בהם. נקודת המוצא לגבי שלוח היא של היעדר כוח, וכל סמכות הקיימת לו מוענקת לו על-ידי ההרשאה. נאמן, לעומת זאת, פועל מתוך נקודת מוצא של סמכות מלאה.

מה בין שליחות לבין נאמנות

ובהמשך בעניין אבינועם:

"דומה שהמבחן הטוב ביותר להבחנה בין שליחות לבין נאמנות הוא לאו דווקא בבדיקת הסעדים שיש לבעל הנכס, אלא בבדיקת מערכת היחסים בין הבעלים לנציגו. בעוד שבשליחות השליח הוא נציגו של השולח, הרי שבנאמנות אין זה המצב. כך למשל, שלוח המבצע עוולה בנזיקין עשוי לחייב את השולח באחריות שילוחית למעשהו. נאמן, לעומת זאת, אינו נציגו של הנהנה, ואין מעשיו או מחדליו יכולים לחייב את הבעלים בנזיקין. הנאמן הוא דמות עצמאית הפועלת על דעת עצמה והמנהלת את הנכס תוך הפעלת שיקול-דעת. כל זאת בכפוף לחובות הנאמנות שהיא חבה לבעלים."

מה בין שליחות לבין נאמנות

בפסק הדין שניתן לאחרונה בעניין גליס (ע"א 7610/19) חזר ופירט בית המשפט העליון לעניין ההבחנה בין מוסד השליחות לבין מוסד הנאמנות, כדלקמן:

"...אף על פי כן, מוסד הנאמנות הקלאסית שונה באופן מהותי מיחסי שליחות גרידא. הנאמנות הקלאסית מאופיינת בשימת דגש על מערכת היחסים המשפטית אשר נוצרת בין הנאמן לבין הנהנים. כך, למשל: בניגוד ליחסי שליחות, הרי שמרגע היווצרותה של הנאמנות וממועד הקניית נכסי הנאמנות לנאמן, הנאמן אינו מחויב עוד להיענות לדרישותיו או להוראותיו של יוצר הנאמנות, אלא אם הדבר נקבע מראש ובמפורש במסגרת מסמכי הנאמנות ... זאת ועוד: הנאמן אינו כפוף גם לרצונותיהם של נהני הנאמנות ואינו חייב לפעול על פי הוראותיהם. חובתו המשפטית היא לפעול באופן עצמאי בכל החלטותיו כדי להבטיח שניהולם של נכסי הנאמנות יהא לטובת הנהנים, בהתאם לרצונות היוצרים, כפי שהוא - הנאמן - מבין את אלו. הנאמן הוא אפוא בעל הסמכות והחובה לניהול נכסי הנאמנות אשר מופקדים בידיו, ועל כן מעמדו ביחס לנכסי הנאמנות מצוי במדרג גבוה יותר מזה של אלו הפועלים במסגרת יחסי אמון אחרים. לאור זאת, יש לראות בנאמן כמי שפעולותיו מזכות ומחייבות אותו עצמו, ואותו בלבד, במובחן משלוח גרידא - גורם-ביניים (intermediary) שפעולותיו, ככלל, מזכות ומחייבות את שולחו"

מה בין שליחות לבין נאמנות

ובמשך בעניין גליס:

"הבדלים אלו מסבירים גם מדוע, בשונה מיחסי השליחות, מותו של הנאמן או של יוצר הנאמנות אינו מביא מניה וביה לקיצם של יחסי הנאמנות (ראו: עניין וואלס, עמ' 809-810; עניין זיימן, פסקה 11; אהרן נמדר מס שבח מקרקעין ד 117 (2012) (להלן: נמדר כרך ד); ועדתישראלי, בעמ' 14; חוזר מס הכנסה 3/2016, עמ' 53). במילים אחרות: בעוד שביחסי השליחות רואים אנו את השלוח כמי שמשמש "ידו הארוכה" של שולחו - הכפופה לייפוי הכוח שמכוחו נוצרה השליחות ולרצונותיו השוטפים והמשתנים של השולח, הרי שבמסגרתם של יחסי הנאמנות רואים את הנאמן כזרוע ביצועית עצמאית הכפופה רק להסכמי הנאמנות ולשיקול דעתו ביחס למימושם (ראו: ברק, 415; ליבוביץ, עמ' 175-176, 194; ויסמן, עמ' 284-285; ועדתישראלי, עמ' 13-14)."

מה בין שליחות לבין נאמנות

גם חוזר מס הכנסה 3/2016 מאמץ את ההבחנה בין שליחות לבין נאמנות:

"הוראות פרק הנאמנויות לא יחולו במקרים של "שליחות" כמשמעותה בחוק השליחות, התשכ"ה-1965. ניתן להבחין בין נאמנות [עליה חלק פרק הנאמנויות] לבין שליחות, על פי הבדלים עיקריים שקיימים בד"כ בין שניהם, וביניהם:

בשליחות הנכסים הם בבעלות משפטית של השולח, בהתאם להוראות דיני השליחות לפיהן "שלוחו של אדם כמותו", וזאת אף אם הרישום הפורמאלי של הנכס נעשה על שם השלוח. כך למשל, אדם המופקד על ניהול חשבון בנק עבור בעל החשבון, עשוי להיחשב כשלוחו של בעל החשבון אף אם הוא בעל זכות חתימה בחשבון הבנק ואף אם החשבון רשום על שמו, אם הוא פועל או מוסמך לפעול רק על פי הנחיותיו ואישורו של בעל החשבון. לעומת זאת, בנאמנות הנאמן הוא הבעלים המשפטי של הנכסים לצורכי יישום הסדר הנאמנות ויש חיץ משפטי בין היוצר, הנאמן והנהנה

מה בין שליחות לבין נאמנות

(המשך):

"שלוח רשאי לבצע אך ורק פעולות משפטיות עבור השולח ופעולותיו מחייבות ומזכות את השולח (לעיתים גם באחריות פלילית), בעוד שהנאמן עשוי לפעול באופן עצמאי כבעל השליטה בנכס והיוצר אינו אחראי לפעולותיו. השלוח מחויב לפעול בהתאם להוראות שולחו ואינו רשאי להפעיל שקול דעת אם לא קבל סמכות זו במפורש, בעוד שהנאמן נדרש להפעיל את שיקול דעתו ולפעול באופן עצמאי;

השלוח מחויב כלפי השולח ואילו הנאמן מחויב לפעול לטובת הנהנים השלוח כבול בהנחיות השולח שרשאי לשנותן ואף להפסיק את השליחות בכל עת, בעוד שהנאמן אינו כבול בהוראות או בהנחיות היוצר שאינן מופיעות בכתב הנאמנות מות השולח או השלוח יביא לסיום השליחות, בעוד שמותו של היוצר או של הנאמן לא יביא בהכרח לסיום הנאמנות (הנאמן יוחלף באחר)."

מה בין שליחות לבין נאמנות

החלטת המיסוי 5326/16

- במסגרת החלטה זו נקבע כי הסדר מסוג של החזקה פאסיבית של נכס או מזומן על ידי נאמן, ולו רק לצורך הבטחת קיומו של חוב או מחויבות של צד לעסקה, תיחשב להסדר של שליחות. כך למשל מדובר בנאמן המחזיק חלק מתמורה עפ"י חוזה לשחרור בהתקיים תנאים מסוימים (Escrow); נאמן המחזיק בטוחות לטובת משקיעים / נהנים / עמיתים בקרנות השקעה מסוימות או תעודות סל על מנת להבטיח את התחייבות המנפיק/הקרן; החזקות ניירות ערך במסגרת חסימה לתקופה נדרשת עפ"י הפקודה וכיו"ב.

מה בין שליחות לבין נאמנות

החלטת המיסוי 5594/21

- נקבע כי על החזקה במניות של חברה זרה בידי יחיד בעבור חברה תושבת ישראל לא תהיה תחולה של "פרק הנאמנויות" (פרק רביעי 2 של חלק ד לפקודה). בנסיבות העניין נקבע שם בהסכם הנאמנות, בין היתר, כי הנאמן יחזיק עבור החברה במניות, בדיבידנדים ובריביות שיתקבלו, הנאמן יממש זכויות הצבעה בהתאם להוראות החברה ובעבורה, הנאמן יעביר לחברה מידית כל טענה, דרישה ותקשורת נוספת שתתבצע הקשורה למניות אותן מחזיק בנאמנות והחברה משחררת את הנאמן מכל חבות שתיווצר בגין ביצוע הוראות ההסכם או כתוצאה מפעולה שבוצעה על ידו בעקבות הוראה מהחברה. במסגרת החלטת המיסוי שם נקבע כי, בהתקיים תנאים נוספים שנרשמו שם בהחלטה, על היחסים בין הנאמן לחברה תושבת ישראל בנוגע להחזקת במניות החברה הזרה לא יחולו הוראות פרק רביעי 2 לפקודה, והנאמן לא ייחשב כנאמן אלא כשליח של החברה.

נאמנות בחוק מיסוי מקרקעין

רקע

- סעיף 75ג המצוי בפרק הנאמנויות בפקודה מגדיר "נכס" ככולל כל רכוש, לרבות מקרקעין, בין בישראל ובין מחוץ לישראל. לכאורה, פרק רביעי 2 (פרק הנאמנויות) חל גם על "זכות במקרקעין" על פי חוק מיסוי מקרקעין.
- בהתאם להוראות חלק ה' בפקודה (רווחי הון), הקניה לנאמן שנעשתה על ידי יחיד, לא תיחשב כמכירה וזאת לעניין נאמנויות מסוימות כגון נאמנויות תושבי ישראל, תושבי חוץ, נהנה תושב ישראל ונאמנות לפי צוואה.
- על פי חוזר **3/2016** הוראות אלו **אינן חלות** בנוגע להקניית נכסי מקרקעין באשר חוק מיסוי מקרקעין כולל הוראות מיוחדות בתחום הנאמנות.

נאמנות בחוק מיסוי מקרקעין

- סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין") שכותרתה "העברה מסויימת של זכות מנאמן" קובע:

"69. (א) מכירה של זכות במקרקעין והעברת זכות באיגוד, מנאמן לנהנה, יהיו פטורות ממס.
(ב) לענין סעיף זה -

"נאמן" - אדם המחזיק בשמו הוא בשביל פלוני בזכות במקרקעין או בזכות באיגוד;
"נהנה" - אדם שבשבילו מוחזקת הזכות האמורה.

(ג) לא יוכר אדם כנאמן לצורך סעיף זה אלא אם מסר הודעה לפי סעיף 73(ו), 74 או 119, הכל לפי הענין, ולא יינתן הפטור אלא לגבי העברה לנהנה שעליו נמסרה הודעה כאמור.

נאמנות בחוק מיסוי מקרקעין

- סעיף 74 לחוק מיסוי מקרקעין משלים לגבי הודעה על נאמנות, כדלקמן:

"כל אדם הרוכש בשמו הוא בשביל פלוני זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין, יודיע למנהל, בטופס שקבע המנהל, תוך שלושים יום מיום הרכישה, כי רכש את הזכות בשמו הוא בשביל אחר, ומשיודיע כך יראו אותו כנאמן לענין סעיף 69".

- העברה לנאמן פטורה, אפוא בשני תנאים:

- מהותי – נהנה ידוע ומיודע. אין נאמנות נסתרת.

- פרוצדורלי – הודעה תוך 30 יום לרשות המיסים. מפרטת את הצדדים להסכם.

נאמנות בחוק מיסוי מקרקעין

ע"א 7610/19 מנהל מיסוי מס שבח תל אביב 1 נ' סמואל גליס ואח'

העובדות

- זוג תושבי קנדה העביר נכסים וכספים לנאמן (חברת נאמנויות) ישראלית. הסכם הנאמנות קבע בתחילה את הנכדה של הזוג, קטינה תושבת ישראל. אך נקבע בהסכם שייתכן שיהיו נהנים נוספים בנאמנות או שהנכדה תוסר. קרי – הנהנה לא ידוע.
- על פי הסיווג בפרק הנאמנויות בפקודה מדובר בנאמנות תושבי ישראל.
- על כן, נשאל השאלה – איזה דין גובר? פרק הנאמנויות בפקודה או שמא חוק מיסוי מקרקעין?
- **ועדת הערר 49026-07-17** קיבלה את הערעור וקבעה כי הקניית נכס מקרקעין לנאמן ללא תמורה אינה בגדר "מכירה", הן לעניין מס השבח והן לעניין מס הרכישה, ומועד אירוע המס יידחה למועד החלוקה בפועל או במכירה."

נאמנות במיסוי מקרקעין

ע"א 7610/19 מנהל מיסוי מס שבח תל אביב 1 נ' סמואל גליס ואח' (המשך)
פסיקת בית המשפט העליון –

"ההבחנה בין הסדרי המיסוי החלים מכוח פרק הנאמנויות שבפקודת מס הכנסה לבין אלו שבחוק מיסוי מקרקעין מוצדקת גם בהיבט המהותי. בעוד שפקודת מס הכנסה מזהה את נכסי הנאמנות והכנסות הנאמנות עם נכסיו והכנסותיו של יוצר הנאמנות וממסה אותם בהתאם, הרי שחוק מיסוי מקרקעין מזהה את אלו עם נהנה הנאמנות. לאור זאת, דורש חוק מיסוי מקרקעין כי זהותו של נהנה הנאמנות תהא סופית וספציפית וכי הלה יהא מודע להיותו נהנה. זאת, מאחר שתוצאות המס של הנאמנות הממוסה במסגרת חוק זה, לרבות פטורים למיניהם, ככל שאלו חלים - לדוגמא: הטבת מס רכישה לדירת מגורים יחידה או הטבת מס לנכה או לעולה (ראו: סעיפים 9(ג1)(2) ו-(4) לחוק מיסוי מקרקעין ותקנות 11-12 לתקנות מיסוי מקרקעין, בהתאמה; וכן: סרוסי, בעמ' 3) - מיוחסות לו באופן אישי. מנגד, פקודת מס הכנסה מכירה באפשרות לגבש נאמנות הנעדרת נהנה סופי, ספציפי ומיודע - זאת, מכיוון שתוצאות המס שלה נגזרות ממעמדו של יוצר הנאמנות כנישום (ראו: סעיף 75(ב) לפקודה; דו"ח קפוטא-מצא, עמ' 25)."

נאמנות במיסוי מקרקעין

ע"א 7610/19 מנהל מיסוי מס שבח תל אביב 1 נ' סמואל גליס ואח' (המשך)

פסיקת בית המשפט העליון

"מטעמים אלה, לא מצאתי ממש בטענת המשיבים כי החלתו של חוק מיסוי מקרקעין על הקניות לנאמן, כדוגמת זאת שבה קא עסקינן, תייתר את ההוראה בדבר הכללתם של נכסי מקרקעין בהגדרתו של "נכס" לעניין פרק הנאמנויות שבפקודת מס הכנסה."

נאמנות במיסוי מקרקעין

ע"א 7610/19 מנהל מיסוי מס שבח תל אביב 1 נ' סמואל גליס ואח' (המשך)

נפקויות פסק הדין של בית המשפט העליון:

- הקניה של נכסי מקרקעין בישראל לנאמן ככלל תהא חייבת במס.
- על מנת למנוע כפל מס בהעברה של הנכס מהנאמן לנהנה יש לקבוע נהנה ידוע ומיודע ולדווח על הנאמנות והצדדים בהודעה למיסוי מקרקעין תוך 30 יום.
- פרק הנאמנויות בפקודה ימשיך לחול גם על נאמנויות שכוללות נכסי מקרקעין ברמה השוטפת (מיסוי תשואה ופירות), אך לא בשלב ההקניה והחלוקה של הנכסים.

טפסים הקשורים לנאמנויות

טופס 142

• טופס 142 – "הודעה על ייחוס הכנסות לנהנה בעקבות חלוקה".

142E

- (1) The annex should be submitted by the trustee, the "representative settlor" or the "representative beneficiary", as applicable, and by the beneficiary to which the income was attributed following a distribution- as an annex to the annual tax return submitted by each of them.
- (2) Trust file number at a tax assessing office in Israel.
- (3) Identifying number:
For an Israeli citizen- identification number.
For a body of persons incorporated in Israel or registered with the Israel registrar of companies- registration number with the Israel registrar of companies.
For an individual who is not an Israeli citizen- registration number as prescribed by the Israeli tax authority. If such number has not yet been determined, enter the passport number and attach a passport photocopy.
For a body of persons incorporated outside of Israel and not registered with the Israel registrar of companies - registration number as prescribed by the Israeli tax authority registry; if such number has not yet been determined, enter the entity number in the country of residence of the body of persons and attach a copy of the certificate of incorporation issued in that country.
- (4) Include details of reporting trustee or of "representative settlor" or "representative beneficiary", as relevant' according to the report submitted in the file of the trust.
- (5) Attach form 141- declaration of irrevocable trust.
- (6) If income was accrued or derived in the tax year from various sources- the amount of the distribution attributed to the beneficiary as income, will be done pro rata to each type of income source, unless the trust deed specifies that a particular income source is intended for the beneficiary to which that income was distributed.

(1) הנספח יוגש על ידי האמון בנאמנות, "היוצר המייצג" או "הנהנה המייצג", לפי העניין וע"י הנהנה שיוחסה לו הכנסה בעקבות חלוקה - כנספח לזוה השנתי המוגש על ידי כל אחד מהם.

(2) מספר רישום הנאמנות בבקיד השומה בישראל.

(3) המספר המזהה:

ל אזרחי ישראל - מספר זהות.
ל גוף אדם שהתאגד בישראל או שרשום ברשם החברות בישראל - מספר הרישום שניתן ברשם החברות בישראל.
ל איש שאינו אזרחי ישראל - מספר יישות, כפי שנקבע במרשמי מוס הכנסה. אם טרם נקבע מספר יישות במרשמי מוס הכנסה, יש לרשום מספר דרכון ולצרף עילום דרכון.

ל חבר בני אדם שהתאגד מחוץ לישראל ולא נרשם ברשם החברות בישראל - מספר יישות, כפי שנקבע במרשמי מוס הכנסה. אם טרם נקבע מספר יישות במרשמי מוס הכנסה, יש לרשום את מספר היישות במדינת המושב של אותו חבר בני אדם ולצרף תעודת התאגדות שניתנה באותה מדינה.

(4) יש לציין את פרטיו של האמון המדווח או של "היוצר המייצג" או של "הנהנה המייצג", לפי העניין, בהתאם לזוה שנמסר בתיק של אותה נאמנות.

(5) יש לצרף הצהרה על נאמנות בלתי הדידה בטופס 141.

(6) אם הופקה או נצמחה ההכנסה בשנת המס ממקורות שונים - סכום החלוקה המיוחס לנהנה הכנסה, ייעשה באופן יחסי מכל סוג של מקור הכנסה כאמור, אלא אם נקבע בכתב הנאמנות כי מקור הכנסה מסוים מיועד לאותו נהנה שלו חולקה ההכנסה.

142E

הודעה על ייחוס הכנסות לנהנה בעקבות חלוקה
Notice of attribution of income to beneficiary following a distribution

בנאמנות תושבי ישראל, נהנה תושב ישראל או בנאמנות לפי צוואה
In an Israeli residents trust or Israeli resident beneficiary trust or testamentary trust

לפי סעיפים 175(ז), או 75(ג) לפקודת מס הכנסה⁽¹⁾
 According to sections 75G(g) or 75L(f) of the income tax ordinance⁽¹⁾

נספח לדו"ח השנתי לשנת המס _____
Annex to annual tax return for the tax year _____

פרטי הנאמנות
 מספר תיק נאמנות⁽²⁾
 Trust file number⁽²⁾

תאריך יצירת הנאמנות
 Date of trust creation

שם הנאמנות (הלקח: הנאמנות)
 Name of trust (hereinafter: **The Trust**)

פרטי הנהנה שיוחסות לו הכנסה בעקבות חלוקה (הלקח: הנהנה המדווח)
Details of beneficiary to which income is attributed following a distribution (hereinafter: the reporting beneficiary)

שם
 Name

מספר מזהה⁽³⁾
 Identifying number⁽³⁾

סוג מספר מזהה⁽³⁾
 Type of identifying number⁽³⁾

פרטי האמון המדווח⁽⁴⁾
Details of the reporting trust⁽⁴⁾

שם
 Name

מספר מזהה⁽³⁾
 Identifying number⁽³⁾

סוג מספר מזהה⁽³⁾
 Type of identifying number⁽³⁾

מדינת תושבות
 State of residence

סוג הנאמנות: (סמן ✓ במסגרת המתאימה)
Type of trust: (Mark ✓ in appropriate box)

תושבי ישראל
 תושבי ישראל
 Israeli residents trust

נהנה תושב ישראל
 Foreign residents trust
 Israeli resident beneficiary trust

לפי צוואה
 Testamentary trust

a. הנאמנות היא "נאמנות בלתי הדידה"⁽⁵⁾, כהגדרתה בסעיף 75C של פקודת מס הכנסה.
 The trust is an "irrevocable trust"⁽⁵⁾ as defined in section 75C of the ordinance.

b. הנהנה המדווח הוא תושב ישראל.
 The reporting beneficiary is an Israeli resident.

c. הכנסה שיוחסה לנהנה בעקבות חלוקה של הכנסה שהופקה או שצמחה בשנת המס, לנהנה המדווח, כמפורט להלן⁽⁶⁾.
 The trust distributed income accrued or derived in the tax year, to the reporting beneficiary, as follows⁽⁶⁾:

מקור הכנסה ממהו במנה החלוקה Source of income from which the distribution was made	סכום הכנסה שחולקה Amount of income distributed	תאריך החלוקה Date of distribution
/ /	/ /	/ /
/ /	/ /	/ /
/ /	/ /	/ /
/ /	/ /	/ /
/ /	/ /	/ /
סה"כ In total		

d. סכומי הכנסה המפורטים בסעיף ג לעיל חולקו במזומן למנה המדווח לפני תום 6 חודשים מסוף שנת המס שבה הופקה או נצמחה ההכנסה, או עד מוקד הגשת הדו"ח לשנת המס האמורה, לפי המוקדם.

e. אנא מודיעים על בחירתנו כי יראו בהכנסת האמון שחולקה, כמפורט לעיל, בהכנסת הנהנה המדווח. ידוע לנו כי הבחירה מנתנת בן שנהנה לכלול את ההכנסה בדוח שיוגש לפי סעיף 131 כאמור בסעיף 175(ז)(3), לאותה שנת מס והנאמן ידווח כאמור בסעיף 175(ז)(2).

f. אנא מודיעים שהפרטים שמוסרו בטופס זה הם מלאים ונכונים
 We declare that the information and data submitted on this form are complete and correct

פרטי האמון המדווח וחתימתו
Details and signature of reporting trustee

שם
 Name

חתימה
 Signature

תאריך
 Date

פרטי הנהנה המדווח וחתימתו
Details and signature of reporting beneficiary

שם
 Name

חתימה
 Signature

תאריך
 Date

7. היחידים שחייבים למסר את הטופס: 1. האמון, 2. הנהנה המייצג, 3. היוצר המייצג, 4. הנהנה המייצג, 5. הנהנה המיוחסת לו הכנסה בעקבות חלוקה.

טופס 143

הצהרה על נאמנות נהנה תושב חוץ Declaration of foreign resident beneficiary trust

לפי סעיפים 75(ו) ו- 75(א)(4)(ב) לפקודת מס הכנסה⁽¹⁾

According to sections 75J(f)-75J(a)(4)(b) of the income tax ordinance



(סמך/י ✓ במשבצת המתאימה)
(Mark ✓ in appropriate box)

פרטי הנאמנות **Details of the trust** לשנת המס **For the tax year**

שם הנאמנות (להלן: הנאמנות) Name of trust (hereinafter "The Trust")	תאריך יצירת הנאמנות Date of trust creation	מספר תיק נאמנות ⁽²⁾ Trust file number ⁽²⁾
---	---	--

שינוי סוג נאמנות/סיום נאמנות **Change in type of trust/termination of trust**

לא שונה סוג הנאמנות בשנת המס
The type of the trust was not changed in the tax year

סוג הנאמנות שונה בשנת המס מנאמנות לנאמנות נהנה תושב חוץ
The type of the trust was changed in the tax year from a trust to a foreign resident beneficiary trust

הנאמנות הסתיימה בתאריך: _____
The trust was terminated on (date):

סיבת השינוי: _____
Reason for change:

פרטי הנאמן המדווח⁽³⁾ **Details of reporting trustee**

מדינת תושבות Country of residence	סוג מספר מזהה ⁽⁵⁾ Type of identifying number ⁽⁵⁾	מספר מזהה ⁽⁵⁾ Identifying number ⁽⁵⁾	שם Name
כתובת למשלוח דואר Mailing address			

כתובת למשלוח דואר בישראל⁽⁵⁾ **Mailing address in israel**

מדינת תושבות Country of residence	סוג מספר מזהה ⁽⁵⁾ Type of identifying number ⁽⁵⁾	מספר מזהה ⁽⁵⁾ Identifying number ⁽⁵⁾	שם Name
כתובת למשלוח דואר Mailing address			

פרטי מגן הנאמנות **Details of the trust protector**

מדינת תושבות Country Of Residence	סוג מספר מזהה ⁽⁵⁾ Type of identifying number ⁽⁵⁾	מספר מזהה ⁽⁵⁾ Identifying number ⁽⁵⁾	שם Name
--------------------------------------	---	---	------------

פרטי כל הנאמנים **Details of all the trustees**

מדינת תושבות Country of residence	סוג מספר מזהה ⁽⁵⁾ Type of identifying number ⁽⁵⁾	מספר מזהה ⁽⁵⁾ Identifying number ⁽⁵⁾	שם Name

• טופס 143 – "הודעה על נאמנות נהנה תושב חוץ".

• הטופס יוגש במקרים הבאים:

• על ידי הנאמן, כנספח לדוח שנתי בתיק נאמנות נהנה תושב חוץ החייבת בהגשת דוח שנתי ולגבי נאמנות שאינה חייבת בהגשת דוח כאמור – עד ל- 30 באפריל של השנה שלאחר שנת המס.

• על ידי היוצר בהודעה חדש פעמית לפי סעיף 75(א)(4)(ב), המצורפת להודעתו על יצירת הנאמנות המוגשת.

טופס 148

• טופס 148 "הודעה על ייחוס הכנסות ליוצר בנאמנות תושבי ישראל או על ייחוס הכנסות לנהנה בנאמנות לפי צוואה" – מסדיר את אופן הדיווח על הכנסות הנאמנות:

• הנישום המדווח הנו היוצר או הנהנה היחיד בנאמנות, או שהוא ובן זוגו הם היוצרים או הנהנים היחידים בנאמנות.

• הנישום המדווח הוא יחיד תושב ישראל.

• כמו כן, טופס זה כולל הצהרה על אמיתות הפרטים כפי שנמסרו בטופס.

148

(1) The form shall be submitted by the settlor or the beneficiary, as relevant, that chose to be assessable and chargeable to tax in respect of the trustee income, as an annex to their individual tax report submitted by them according to section 131 of the ordinance, only for the tax year in which the trust was created.

- The form may be submitted together with form 147 (notice of creation of trust and/or contribution to trust), that was submitted prior to submission of the annual report of the settlor or the beneficiary, as applicable.

(2) Trust file number at tax assessing office in Israel, if such exists.

(5) Identifying number:
For an Israeli citizen - identification number

For a body of persons incorporated in Israel or registered with the Israeli registrar of companies - registration number with the Israeli registrar of companies.
For an individual who is not an Israeli citizen - registration number as prescribed by the Israeli tax authority; if such number has not yet been determined, enter the passport number and attach a passport photocopy.

For a body of persons incorporated outside of Israel and not registered with the Israeli registrar of companies - registration number as prescribed by the Israeli tax authority registry; if such number has not yet been determined, enter the entity number in the country of residence of the body of persons and attach a copy of the certificate of incorporation issued in that country.

(4) Beneficiary in testamentary trust only- the condition regarding the beneficiary being an Israeli resident applies from the 2009 tax year, onwards.

(1) הטופס יוגש על-ידי יוצר או נהנה, לפי העניין, שבחר להיות בר השומה או בר החיוב במס של הכנסת הנאמן, כנספח לדיווח האישי המוגש על-ידם לפי סעיף 131 לפקודה, רק לשנת המס שבה נוצרה הנאמנות.

- ניתן להגיש טופס זה במצורף לטופס 147 (הודעה על יצירת נאמנות ו/או הקנייה לנאמנות), המוגש לפני הגשת הדו"ח השנתי של היוצר או הנהנה, לפי העניין.

(2) מספר רישום הנאמנות בבקיד השומה, אם קיים.

(3) המספר המזהה:

לאזרחי ישראל - מספר זהות.

להגוף של אנשים המשוייכים בישראל או שגרשם ברשם החברות בישראל - מספר הרישום שניתן ברשם החברות בישראל

ליחיד שאינו אזרחי ישראל - מספר יישות, כפי שנקבע במרשמי מס הכנסה. אם טרם נקבע מספר יישות במרשמי מס הכנסה, יש לרשום מספר דרכון ולצרף צילום דרכון.

להגוף של אנשים שהתאגד מחוץ לישראל ולא נרשם ברשם החברות בישראל - מספר יישות, כפי שנקבע במרשמי מס הכנסה.

אם טרם נקבע מספר יישות במרשמי מס הכנסה, יש לרשום את מספר היישות במדינת המושב של אותו חבר בני אדם ולצרף העודת התאגדות שניתנה באותה מדינה.

(4) נהנה בנאמנות לפי צוואה בלבד - תוקפו של התנאי בדבר היווה של הנהנה תושב ישראל, הנו משנת המס 2009 ואילך.

הודעה על ייחוס הכנסות ליוצר בנאמנות תושבי ישראל או על ייחוס הכנסות לנהנה בנאמנות לפי צוואה

Notice of attribution of income to settlor in an Israeli residents trust or of attribution of income to beneficiary in a testamentary trust

לפי סעיפים 175(ה) או 75L(e) או 75G(h) לפקודת מס הכנסה⁽¹⁾
According to sections 75G(h) or 75L(e) of the income tax ordinance⁽¹⁾

סמני ✓ במשבצת המתאימה
Mark ✓ in the appropriate box

פרטי הנאמנות			
מספר תיק נאמנות ⁽²⁾	תאריך יצירת הנאמנות	שם הנאמנות (להלן: "הנאמנות")	סוג הנאמנות
Trust file number ⁽²⁾	Date of trust creation	Name of trust (hereinafter "The Trust")	Type of trust
_____	____/____/____	_____	<input type="checkbox"/> תושבי ישראל <input type="checkbox"/> לפי צוואה Israel residents Testamentary trust

פרטי היוצר (בנאמנות תושבי ישראל)/פרטי הנהנה (בנאמנות לפי צוואה) שהיונו בר שומה ובר החיוב (להלן: "הנישום המדווח")
Details of the settlor (of an Israeli residents trust)/details of the beneficiary (of a testamentary trust) that is the assessable and chargeable person (hereinafter "the reporting taxpayer")

שם	מספר מזהה ⁽³⁾	סוג מספר מזהה ⁽³⁾
Name	Identifying number ⁽³⁾	Type of identifying number ⁽³⁾
_____	_____	_____

פרטי המצווה/המצווים (בנאמנות לפי צוואה) פרטי המצווה/המצווים (בנאמנות לפי צוואה)

שם	מספר מזהה ⁽³⁾	סוג מספר מזהה ⁽³⁾	תאריך פטירה
Name	Identifying number ⁽³⁾	Type of identifying number ⁽³⁾	Date of death
_____	_____	_____	____/____/____
_____	_____	_____	____/____/____

- (a) The reporting taxpayer is the sole settlor or beneficiary of the trust, or he and his spouse are the sole settlors or beneficiaries of the trust, as applicable. או הנישום המדווח הנו היוצר או הנהנה היחיד בנאמנות, או שהוא ובן זוגו הם היוצרים או הנהנים היחידים בנאמנות של הנישום.
- (b) The reporting taxpayer is an Israeli resident⁽⁴⁾ individual. לפי העניין.
- (c) We hereby give notice that we elected that the assessable and chargeable person in respect of the trustee income will be the representative assessee, and he will include income of the trust in the tax return he will submit according to section 131 of the ordinance. ג. אנו מודיעים על בחירתנו כי בר השומה ובר החיוב במס של הכנסת הנאמן יהיה הנישום המדווח, והוא יכלול את הכנסות הנאמנות בדוח שיוגש לפי סעיף 131 לפקודה.
- (d) We are aware that this election will apply also in future tax years, and we will not be entitled to revoke our election as long as the representative assessee is an Israeli resident and is still alive⁽⁵⁾. ד. ידוע לנו כי בחירתנו זו תחול גם בשנות המס הבאות, ולא נהיה שואים לחזור בנו מבחירתנו כל עוד הנישום המדווח הנו תושב ישראל ועודנו בחיים⁽⁵⁾.

אנו מצהירים שהפרטים שספרנו בטופס זה הם מלאים ונכונים
We declare that the information and data submitted on this form are complete and correct

פרטי כל הנאמנים וחתימתם				
שם	מספר מזהה ⁽³⁾	סוג מספר מזהה ⁽³⁾	מדינת תושבות	חתימה
Name	Identifying number ⁽³⁾	Type of identifying number ⁽³⁾	Country of residence	Signature
_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____

פרטי הנישום המדווח וחתימתו				
שם	מספר מזהה ⁽³⁾	סוג מספר מזהה ⁽³⁾	חתימה	תאריך
Name	Identifying number ⁽³⁾	Type of identifying number ⁽³⁾	Signature	Date
_____	_____	_____	_____	____/____/____

על הנישום למחוק עותקים של טופס זה.

טופס 149

- טופס 149 "הודעה על חלוקה שקיבל נהנה לשנת המס 2013 ואילך"
- הטופס יוגש על ידי כל נהנה החייב בדיווח על חלוקה כל שהיא (בין חייבת ובין פטורה) לפי סעיף 131(א)(5)(ב) – הטופס יוגש לפקיד השומה של הנאמנות והעתק ממנו יוגש לפקיד השומה בו מתנהל תיק הנהנה אם קיים.
- כמו כן, הטופס דורש פרטים מזהים כגון: מספר תיק נאמנות בפקיד שומה בישראל (ככל וקיים) מספר זהו, ח.פ (ככל ומדובר בחבר בני אדם) ומספר ישות ככל וחבר בני האדם הוא מחוץ לישראל.

הודעה על חלוקות שקיבל נהנה לשנת המס 2013 ואילך
Notice of distributions received by beneficiary in the tax year 2013

According to section 131(a)(5b)(5) of the income tax ordinance **לפי סעיף 131(א)(5)(ב)5**
 Appendix to annual tax report **מספר לדוח השנתי**
סמךי V במסגרת התאמתו (Mark V in appropriate box)

פרטי הנאמנות Details of trust

שם הנאמנות (להלן: הנאמנות) Name of Trust (hereinafter "The Trust")	תאריך יצירת הנאמנות Date of trust creation	מספר תיק הנאמנות Trust file number ⁽²⁾
---	---	--

פרטי היוצרים Details of the settlors

מדינת תושבות Country of residence	סוג מספר מזהה ⁽³⁾ Type of identifying number ⁽³⁾	מספר מזהה ⁽³⁾ Identifying number ⁽³⁾	שם Name

פרטים של (4) Details of

<input type="checkbox"/> הנאמן המיוצג Representative beneficiary	<input type="checkbox"/> היוצר המיוצג Representative settlor
<input type="checkbox"/> הנהנה בר-שומה ובר-חייב Assessable and chargeable beneficiary	<input type="checkbox"/> היוצר בר-שומה ובר-חייב Assessable and chargeable settlor

מדינת תושבות Country of residence	סוג מספר מזהה ⁽³⁾ Type of identifying number ⁽³⁾	מספר מזהה ⁽³⁾ Identifying number ⁽³⁾	שם Name

פרטי הנאמנות Type of trust

<input type="checkbox"/> תושבי ישראל Israeli resident trust	<input type="checkbox"/> נהנה תושב ישראל Israeli resident beneficiary trust
<input type="checkbox"/> תושבי חוץ Foreign residents	<input type="checkbox"/> נאמנות קרובים Relatives trust
<input type="checkbox"/> לפי צוואה: Testamentary trust	<input type="checkbox"/> שבה נהנה תושב ישראל אחד לפחות With at least one Israeli resident beneficiary
<input type="checkbox"/> תאריך פטירת היוצר Date of death of settlor	<input type="checkbox"/> שבה אין נהנים תושבי ישראל With no Israeli resident beneficiary

בשנת המס חילקה לי הנאמנות שפרטיה מפורטים לעיל, נכסים שאינם כסף, כמפורט להלן:
In the tax year, the above mentioned Trust distributed to me, non-monetary assets, as follows:

תיאור החלוקה Description of asset distributed	תאריך החלוקה Date of distribution

פרטי הנהנה וחתימתו Details and signature of beneficiary

שם Name	מספר מזהה ⁽³⁾ Identifying number ⁽³⁾	סוג מספר מזהה ⁽³⁾ Identifying number type ⁽³⁾	חתימה Signature

תאריך
Date

(1) הטופס יוגש על-ידי כל נהנה החייב בדיווח על חלוקה כל שהיא ובין חייבת ובין פטורה) לפי סעיף 131(א)(5)(ב)5) - הטופס יוגש לפקיד השומה של הנאמנות (ראה דברי הסבר להוראות ביצוע מס-הכנסה מספר 1/2010) והעתק ממנו יוגש לפקיד השומה בו מתנהל תיק הנהנה, אם קיים.

(2) מספר תיק הנאמנות בפקיד השומה בישראל, אם קיים.

(3) המספר המזהה:
 לאזרחי ישראל - מספר זהות.
 לחבר בני אדם שהתאגד בישראל או שגרשם ברשם החברות בישראל - מספר הרישום שניתן ברשם החברות בישראל.
 ליחיד שאינו אזרחי ישראל - מספר יישות, כפי שנקבע במרשמי מס הכנסה. אם טרם נקבע מספר יישות במרשמי מס הכנסה, יש לרשום מספר זרעון ולצרף צילום זרעון.

לחבר בני אדם שהתאגד מחוץ לישראל ולא נרשם ברשם החברות בישראל - מספר יישות, כפי שנקבע במרשמי מס הכנסה. אם טרם נקבע מספר יישות במרשמי מס הכנסה, יש לרשום את מספר היישות במדינת המושב של אותו חבר בני אדם ולצרף תעודת התאגדות שניתנה באותה מדינה.

(4) יש לצרף את פרטיו של אחד מהמפורטים להלן, בהתאם לדיווח שנמשך לגבי אותה נאמנות.

(1) The form should be submitted by every beneficiary that required to submit on distribution according to section 131(a)(5b)(5).
 - The form should be submitted to the assessing office of the trust (see explanation to in publication income tax instruction 1/2010) and a copy to the assessing office where the beneficiary's tax file is maintained, if exists.

(2) Trust file number at tax assessing office in Israel, if such exists.

(4) Identifying number:
 For an Israeli citizen - identification number
 For a body of persons incorporated in Israel or registered with the Israeli registrar of companies - registration number with the Israeli registrar of companies.
 For an individual who is not an Israeli citizen - registration number as prescribed by the Israeli tax authority; if such number has not yet been determined, enter the passport number and attach a passport photocopy.
 For a body of persons incorporated outside of Israel and not registered with the Israeli registrar of companies - registration number as prescribed by the Israeli tax authority registry; If such number has not yet been determined, enter the entity number in the country of residence of the body of persons and attach a copy of the certificate of incorporation issued in that country.

(4) Include details of the one of the following herein, in accordance with the report submitted regarding the trust.

טופס 151ח

הקניית נאמנות החל ממועד הקמת הנאמנות והקנו נאמנות, שפרטיה מפורטים לעיל, נכסים ו/או הכנסות מנכסים⁽¹³⁾⁽⁹⁾ כמפורט להלן:
Contributions to the trust as from the date of establishment of the trust, assets and/or income from assets were contributed to the trust⁽¹³⁾⁽⁹⁾, as follows

תאריך ההקנייה	תיאור הנכס/ההכנסה ⁽¹¹⁾	מחיר מקורי ⁽¹²⁾ /שווי רכישה בשיח בידי היוצר	יתרת מחיר מקורי/יתרת שווי רכישה ⁽¹²⁾ בשיח ביום הקנייה	תאריך רכישת הנכס בידי היוצר	סכום ההקנייה בשיח ⁽¹⁰⁾	תמורה שהתקבלה ⁽¹⁴⁾
Date of contribution	Description of asset/income ⁽¹¹⁾	Original cost/acquisition value in N.I.S for settlor as of contribution	Balance of original cost/ balance of acquisition ⁽¹²⁾ value in N.I.S of contribution	Acquisition date of asset for settlor	Amount of contribution in N.I.S ⁽¹⁰⁾	Consideration received ⁽¹⁴⁾
/ /				/ /		
/ /				/ /		
/ /				/ /		
/ /				/ /		
/ /				/ /		
/ /				/ /		
/ /				/ /		

פרטי המדווח וחתימתו Details and signature of reporter

שם Name	מספר מזהה ⁽⁵⁾ Identifying number ⁽⁵⁾	סוג מספר מזהה ⁽⁵⁾ Identifying number type ⁽⁵⁾	חתימה Signature	תאריך Date

ח151

- Trust file number at tax assessing office in Israel, if such exists
- Attach form 141- declaration of irrevocable trust.
- Attach form 143- declaration of foreign resident beneficiary trust.
- If a settlor or beneficiary is elected to be assessable and chargeable to tax in respect of income of the trustee according to section 75G(h) or 75I(e) of the ordinance, this field should include details of the settlor or beneficiary, as applicable; in the first tax year for which the trust submits a return and in which this alternative is chosen, attach form 148 (notice of attribution of income to the settlor of an Israeli residents trust or of attribution to beneficiary in the testamentary trust).
 - If a "representative settlor" or "representative beneficiary" is elected according to section 75F1 of the ordinance, this field should include details of the representative settlor or representative beneficiary, as applicable, in the first tax year in which this alternative was chosen, attach form 144 (notice regarding election of representative settlor/representative beneficiary), unless it was attached previously to form 147 submitted by the settlor or by the beneficiary, as applicable.
 - If more than one trustee exists in the trust, and no election was made of "representative settlor" or "representative beneficiary", or assessable and chargeable settlor or assessable and chargeable beneficiary, as the case may be, the following will apply:
 - The reporting trustee will be one of the trustees in the trust through which the assessing officer will administrate all matters relating to sending notices, demands, etc.
 - If at least one trustee of the trust is an Israeli resident, the reporting trustee will be an Israeli resident
- Each of the settlors required to provide this notice shall note the same reporting trustee
- Identifying number:
For an Israeli citizen - identification number
For a body of persons incorporated in Israel or registered with the Israeli registrar of companies - registration number with the Israeli registrar of companies.
For an individual who is not an Israeli citizen - registration number as prescribed by the Israeli tax authority; if such number has not yet been determined, enter the passport number and attach a passport photocopy.
For a body of persons incorporated outside of Israeli and not registered with the Israeli registrar of companies - registration number as prescribed by the Israeli tax authority registry; if such number has not yet been determined, enter the entity number in the country of residence of the body of persons and attach a copy of the certificate of incorporation issued in that country.
- This field should be completed only if the reporting trustee is a foreign resident and no election was made of "representative settlor" or "representative beneficiary", or assessable and chargeable settlor or assessable and chargeable beneficiary, as applicable.
- In the event of a beneficiary that is a body of persons (other than a public institution), include any person that holds one or more of any category of means of control, directly or indirectly, in that body persons.
- For distribution of cash to beneficiaries, only the following fields should be completed: identifying number of beneficiary, date of distribution, amount of distribution in N.I.S, description of asset/income.
- For a foreign residents trust according to section 75L of the ordinance, for a foreign resident beneficiary trust according to section 75J(a) of the ordinance and for a testamentary trust that does not have an Israeli beneficiary according to section 75L(c)(2) of the ordinance- include only details regarding assets in Israel or income from assets in Israel.
- For a distribution of a non-monetary asset or for contribution of a non-monetary asset- indicate the market value of the asset distributed or contributed, as applicable.
- For real estate in Israel- indicate the land plot and sub-plot numbers.
- "Original cost" and "balance of original cost": as defined in section 88 of the ordinance, "acquisition value" and "balance of acquisition value": as defined in section 5(b)(3) of the real estate taxation law.
- For contribution of cash to the trust, only the following fields should be filled: date of contribution, description of asset/income, amount of contribution in N.I.S.
- This field should be filled only if consideration was received in respect of the transfer of assets to the trustee.

- מספר רישום הנאמנות בפקיד שומה, אם קיים.
- יש לצרף טופס 141 (הצהרה על נאמנות בלתי חוזרת).
- יש לצרף טופס 143 (הצהרה על נאמנות נהנה חובב חוץ).
- אם נבחר יוצר או נהנה שהנו בר שומה ובר חובב כוס בשל הכנסת הנאמן לפי סעיף 75G(h) או 75I(e) יש למלא בשדה זה את פרטי של היוצר או הנהנה לפי העניין, בשנת הסם הראשונה שלגביה מוגש דו"ח הנאמנות ובה נבחרה חלופה זו, יש לצרף טופס 148 (הודעה על ייחוס הכנסות ליוצר בנאמנות חושבי ישראל או על ייחוס לנהנה בנאמנות לפי צוואה), אלא אם צו"ח קודם לכן לסופס 147 שהוגש על-ידי היוצר או על-ידי הנאמן, לפי העניין.
 - אם נבחר ייצוגי יוצר או יינה מייצגי לפי סעיף 75F1 לפקודה, יש למלא בשדה זה את פרטי של היוצר המייצג או הנהנה המייצג, לפי העניין, בשנת הסם הראשונה שלגביה נבחרה חלופה זו, יש לצרף טופס 144 (הודעה ברבר בחזרת יוצר מייצג או נהנה מייצג), אלא אם צו"ח קודם לכן טופס 147 שהוגש על-ידי היוצר או על-ידי הנאמן, לפי העניין.
 - אם בנאמנות קיים יותר נאמן אחד ולא נבחר ייצוגי יוצר או יינה מייצגי או יוצר בר שומה ובר חובב או נהנה בר שומה ובר חובב, לפי העניין, יחול האמור להלן:
 - הנאמן המדווח יהיה אחד מהנאמנים בנאמנות שמורל יתנהל פקיד השומה בכל הנוגע למשלוח הודעות, דרישות וכיו"ב.
 - אם קיים בנאמנות נאמן אחד לפחות שהוא תושב ישראל, הנאמן המדווח יהיה תושב ישראל.
- כל אחד מהיוצרים החייבים במתן הודעה זו, יצוין את אותו נאמן המספר המזהה.
- לצורך ישראל - מספר זהות.
לחבר בני אדם שהתאחד בישראל או שפרשם ברשם החברות בישראל - מספר הרישום שניתן ברשם החברות בישראל.
ליחיד שאינו אחד ישראל - מספר יישות, כפי שנקבע במרשמי מס הכנסה, אם טרם נקבע מספר יישות במרשמי מס הכנסה, יש לרשום מספר דרכון וצ"ח צילום דרכון.
לחבר בני אדם שהתאחד מחוץ לישראל ולא נרשם ברשם החברות בישראל - מספר יישות, כפי שנקבע במרשמי מס הכנסה.
אם טרם נקבע מספר יישות במרשמי מס הכנסה, יש לרשום את מספר היישות במדינת המושב של אותו חבר בני אדם ולצרף עותד התאחדות שניתנה באותה מדינה.
- יש למלא שדה זה רק במקרה שהנאמן המדווח הוא תושב חוץ וטלא נבחר ייצוגי יוצר או יינה מייצגי או יוצר בר שומה ובר חובב או נהנה בר שומה ובר חובב, לפי העניין.
- במקרה של נהנה שהוא חבר בני אדם (למעט מוסד ציבורי) יש לכלול את כל מי שמחזיק באחד או יותר, מסוג כלשהו של אמצעי שליטה, במשרון או בעניקין, באותו חבר בני אדם.
- במקרה שמוסד למתים, יפורטו שדות אלו בלבד: מספר מזהה של הנהנה, תאריך החלוקה, סכום החלוקה בשיח, תיאור הנכס/ההכנסה.
- בנאמנות חושבי חוץ לפי סעיף 75L, בנאמנות נהנה חובב חוץ לפי סעיף 75I (א) ובנאמנות לפי צוואה שאין בה נהנה ישראלי לפי 75I(b)(2) - יינתן פירוט רק לגבי נכסים בישראל או הכנסה מנכסים בישראל.
- בחלוקת נכס שאינו כסף או בהקניית נכס שאינו כסף - יצוין שווי השוק של הנכס שחולק או שהוקנה, לפי העניין.
- במקרקעין בארץ - יש לציין גוש וחלקה בתיאור הנכס.
- ישו"ח מקור"י, יתות מקור"י, כתובותם בסעיף 88 לפקודה, ישו"ח רכישה וייחוד שווי רכישה - בהגדרתם בסעיף 5(ב)(3) לחוק מיסוי מקרקעין.
- בהקניית שווען נאמנות, יפורטו שדות אלו בלבד: תאריך ההקנייה, תיאור הנכס/ההכנסה, סכום ההקנייה בשיח.
- יש למלא שדה זה רק אם התקבלה תמורה בין העברת הנכסים לנאמן.

טופס 151ח

- טופס 151ח "הודעה על פרטי נאמנות"
- הטופס דורש פרטים מזהים כגון: מספר תיק נאמנות בפקיד שומה בישראל (ככל וקיים) מספר זהו, ח.פ (ככל ומדובר בחבר בני אדם) ומספר ישות ככל וחבר בני האדם הוא מחוץ לישראל.
- כמו כן, יש לצרף טופס 141 (הצהרה על נאמנות בלתי הדירה) וטופס 143 (הצהרה על נאמנות נהנה תושב חוץ).
- אם נבחר יוצר או נהנה שהנו בר שומה ובר חיוב במס בשל הכנסת הנאמן לפי סעיף 75ז(ח) או 75יב(ה), יהיה למלא את פרטי היוצר או הנהנה, לפי העניין, בשנת המס הראשונה שלגביה מוגש דו"ח הנאמנות תוך צירוף טופס 148 אלא אם הוגש קודם לכן טופס 147 על ידי היוצר או הנאמן יפי העניין.


טופס 151ח

- טופס 151ח "הודעה על פרטי נאמנות" (המשך)
- אם נבחר "יוצר מייצג" או "נהנה מייצג" לפי סעיף 1075 לפקודה, יש למלא את פרטיהם לפי העניין, בשנת המס הראשונה שלגביה נבחרה החלופה ולצרף טופס 144 אלא אם צורף קודם לכן טופס 147 שהוגש על ידי היוצר או הנאמן, לפי העניין.
- אם בנאמנות קיים יותר מנאמן אחד ולא נבחר "יוצר מייצג" או "נהנה מייצג" או יוצר בר שומה ובר חיוב או נהנה בר שומה ובר חיוב:
- הנאמן המדווח יהיה אחד מהנאמנים בנאמנות שמולו יתנהל פקיד השומה בכל הנוגע למשלוח הודעות, דרישות וכיו"ב.
- אם קיים בנאמנות נאמן אחד לפחות שהוא תושב ישראל, הנאמן המדווח יהיה תושב ישראל.

טופס 154

- (1) Election of taxation course in an Israeli resident beneficiary trust which is a relatives trust- the trustee shall submit this form, in addition to form 147, within 60 days from the date of creation or conversion of the trust to an Israeli resident beneficiary trust which is a relatives trust, however for a trust that was created before 1/1/2014, the notice will be submitted to the assessing officer until 30/6/2014.
- (2) Designation of income to be taxed at a rate of 25%- that was produced or accrued out of Israel to an Israeli resident beneficiary in relatives trust that was established before 1/8/2013, the notice will be submitted on this form to the assessing officer until 30.6.2014.
- (3) Notice by the trustee of election of taxation course - cannot be withdrawn as long as the trust is a relatives trust.

- (1) בחירה במסלול מיסוי לנאמנות בנאמנות נהנה תושב ישראל שהיא נאמנות קרובים - הנאמן יגיש בנוסף לטופס 147 טופס זה תוך 60 ימים מיום הקמתה או הפיכתה של נאמנות לנאמנות נהנה תושב ישראל שהיא נאמנות קרובים, אולם נאמנות שהוקמה לפני 1.1.2014, ההודעה תימסר לפקיד השומה עד ליום 30.6.2014.
- (2) ייעוד הכנסה בשיעור מס של 25% אשר הופקה או נצמחה מחוץ לישראל לנהנה תושב ישראל בנאמנות קרובים שהוקמה לפני 1.8.2013, תימסר הודעה על גבי טופס זה לפקיד השומה עד ליום 30.6.2014.
- (3) הודיע הנאמן על בחירה במסלול מיסוי זה לא יוכל לחזור בו כל עוד הנאמנות היא נאמנות קרובים.



הודעה על בחירה במסלול מיסוי בנאמנות נהנה תושב ישראל שהיא נאמנות קרובים

Notice of election of taxation course in relatives trust

 לפי סעיף 1n75 לפקודת מס הכנסה

 According to sections 75H1 of the income tax ordinance

 לשנת המס⁽¹⁾ _____

פרטי הנאמנות Details of the trust

מספר תיק הנאמנות Trust file number	שם הנאמנות Name of trust	תאריך יצירת הנאמנות Date of trust creation
---------------------------------------	-----------------------------	---

סוג קרבה ליוצר - יש לסמל רק בעת נאמנות קרובים (כאמור בסעיף 1n75 לפקודה) (according to sections 75H1 of the ordinance)

Relationship to settlor - to be completed for relatives trust only

הורה/הורה הורה/בן זוג/ילד/נכד Parent/parent's parent/ spouse/ child/ grandchild
 אח/אחות/צאצא וצאצא של בן הזוג/בן זוג של כל אחד מהם Brother/sister/descendant and descendant of spouse/spouse of any one of them
 צאצא של אח או אחות/אח או אחות של הורה Descendant of brother or sister/ brother or sister of parent
 אחר, פרטי/י Other, describe

פרטי כל היוצרים Details of all settlors

שם Name	מספר מזהה Identifying number	מדינת תושבות Country of residence	קרבה לנהנה Relationship with beneficiary סוג הקרבה Type of relationship	שם הנהנה Name of beneficiary

פרטי כל הנתינים Details of all beneficiaries

שם Name	מספר מזהה Identifying number	מדינת תושבות Country of residence	קרבה ליוצר Relationship with settlor סוג הקרבה Type of relationship	שם היוצר Name of settlor

בחירת מסלול מיסוי לנהנה תושב ישראל בנאמנות נהנה תושב ישראל שהיא נאמנות קרובים:
Election of taxation course for an Israeli resident beneficiary in an Israeli resident beneficiary trust which is a relatives trust:

חייב במס במועד החלוקה - סעיף 1n75(ד2) הנהנה יבחר במסלול זה יחוייב במס בהתאם לשיעור המס הקבוע בסעיף 1n75(ד2).

חייב במס בגין הכנסת הנאמנות המיועדת לחלוקה לנהנה תושב ישראל - סעיף 1n75(ד3) - בחירה הנאמנות במסלול זה, חובת הדיווח תחיל על הנאמן בדוח לשנת המס בה הופקה או נצמחה ההכנסה (טופס 1327)⁽³⁾⁽²⁾

טבלת תרומות סטנדרטיות - Standart contributions chart - contributions to the trust
 נכסים ופירוט כפי שמופיע בטופס 147 - Assets and detail as in form 147

פרטי הנאמן מגיש ההודעה Details and signature of reporting trustee

שם הנאמן Name	מספר מזהה Identifying number	מדינת תושבות Country of residence	חתימה Signature
------------------	---------------------------------	--------------------------------------	--------------------

- טופס 154 – "הודעה על בחירה במסלול מיסוי בנאמנות נהנה תושב ישראל שהיא נאמנות קרובים"
- בבחירה במסלול זה על הנאמן להגיש בנוסף לטופס 147 את טופס 154 בתוך 60 ימים מיום הקמתה או הפיכתה של הנאמנות לנאמנות נהנה תושב ישראל שהיא נאמנות קרובים.
- לאחר הודעה על בחירה במסלול זה הנאמן לא יכול לחזור בו כל עוד הנאמנות היא נאמנות קרובים.

TAX LAW OFFICES

שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן