



י"ט אדר תשע"ה
10 מרץ 2015

**תוספת מס' 1 להוראת ביצוע מס הכנסה מס' 1/2010 -
דיווחים בנושא נאמנויות, קליטה וטיפול במשרדי השומה – בעקבות תיקון 197 לפקודה**

1. רקע

ביום 1 באוגוסט 2013, נכנס לתוקף החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיות (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו- 2014), התשע"ג-2013¹, במסגרתו חוקק תיקון מספר 197 לפקודת מס הכנסה (להלן: "חוק ההסדרים" ו/או "התיקון" ו/או "תיקון 197" ו/או "הפקודה" בהתאמה).

במסגרת תיקון 197, שונה פרק רביעי 2 של חלק ד' לפקודה (להלן: "פרק הנאמנויות"), וכן סעיף 131 לפקודה. השינוי המהותי בפרק הנאמנויות הינו בהקשר לחבות המס של נאמנויות בהן יוצר הנאמנות הינו תושב חוץ, או שהיוצר היה במותו תושב חוץ, ואשר יש בהן, או שהיה בהן בעבר, נהנה שהוא תושב ישראל (להלן: "נאמנות נהנה תושב ישראל"). התיקון יחול בנוגע להכנסות שיופקו על ידי נאמנויות כאמור החל מיום 1 בינואר 2014 (להלן: "יום התחילה"), זאת בין אם הנאמנות הוקמה לפני יום התחילה ובין אם היא הוקמה לאחריו.

במסגרת סעיף 131(א)(ב) לפקודה נקבעה חובת הדיווח החלה על נאמנויות מסוימות ועל נהנים בנאמנויות שקיבלו חלוקה (כהגדרת מונח זה בסעיף 75 לפקודה) מהנאמנות, במישרין או בעקיפין. למען הסר ספק, מובהר כי על אי דיווח של חלוקות כאמור על ידי נהנה, יחולו הוראות כל דין, וזאת בין אם מדובר בהכנסה חייבת ובין אם מדובר בהכנסה פטורה או בהכנסה שאינה בבסיס המס בישראל, בין אם החלוקה נובעת מהכנסה או מתקבול שהם פטורים ממס בישראל או אינם בבסיס המס בישראל, ובין אם החלוקה היא בכסף או בשווה כסף. להלן יפורטו הדיווחים הנדרשים בהתאם לפרק הנאמנויות, כנוסחו לאחר תיקון 197, זהות החייבים בהגשת הדו"חות, המועד להגשת הדו"חות והטפסים שבאמצעותם יוגשו.

הוראת ביצוע זו (להלן: "הוראת הביצוע" או "הוראת הביצוע הנוכחית") הינה תוספת להוראת ביצוע מס הכנסה מס' 1/2010 - דיווחים בנושא נאמנויות, קליטה וטיפול במשרדי השומה (להלן: "ההוראה המקורית"). נושאים שנדונו בהוראה המקורית ולא שונו במסגרת הוראה הביצוע הנוכחית יותרו על כנם.

¹ ס"ח 2405, מיום 5 באוגוסט 2013.



2. שינוי בהגדרות נאמנות

להלן יפורטו בקצרה השינויים שנקבעו במסגרת תיקון 197 לגבי סיווג הנאמנויות השונות, לעומת ההוראות שנקבעו בתיקון 147.

2.1 נאמנות תושבי ישראל - סעיפים 75 ו- 175(א)+ (ג) לפקודה

בעקבות התיקון יראו גם בנאמנויות אלה (מלבד הנאמנויות שנקבעו בתיקון 147) כנאמנות תושבי ישראל:

- נאמנות שאינה נאמנות תושבי חוץ, אינה נאמנות נהנה תושב חוץ, ואינה נאמנות קרובים (הגדרת נאמנות קרובים תפורט בהמשך הוראת הביצוע) - תיחשב כנאמנות תושבי ישראל כברירת מחדל.
- נאמנות שכל יוצריה נפטרו ובשנת המס יש בה נהנה אחד לפחות שהוא תושב ישראל.
- נאמנות נהנה תושב ישראל (הגדרת נאמנות נהנה תושב ישראל תפורט בהמשך הוראת הביצוע).

2.2 נאמנות תושבי חוץ - סעיף 75ט לפקודה

במסגרת התיקון בוטל המעמד של נאמנות יוצר תושב חוץ ובמקומה הוגדרה נאמנות תושבי חוץ. נאמנות תיחשב לנאמנות תושבי חוץ אם מתקיים בה אחד מאלה:

- בשנת המס כל יוצריה וכל הנהנים בה הם תושבי חוץ, או שכל יוצריה הם תושבי חוץ וכל הנהנים בה הם נהנים לצרכי ציבור או תושבי חוץ, ולא היו בה נהנים תושבי ישראל ממועד יצירתה;
- נאמנות שכל יוצריה נפטרו וכל הנהנים בה בשנת המס הם תושבי חוץ, או שכל יוצריה נפטרו וכל הנהנים בה הם נהנים לצורי ציבור או תושבי חוץ, ולא היו בה נהנים תושבי ישראל ממועד יצירתה.

נהנה לצרכי ציבור לעניין פרק הנאמנויות, הינו גוף המנוי בסעיף 97(א)(4) לפקודה (מדינה, רשות מקומית, קק"ל, וכו', או מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2)), תאגיד דומה לו הפטור ממס לפי דין בישראל או גוף ציבורי שקבע המנהל, באישור ועדת הכספים של הכנסת. נאמנות תיחשב כנאמנות תושבי חוץ, בין אם היא נאמנות הדירה ובין אם היא נאמנות בלתי הדירה.

נאמנות תושבי חוץ, תחשב לתושב חוץ, ולכן תהא חייבת במס רק בגין הכנסותיה שהופקו או צמחו בישראל (בכפוף לדין בישראל ולאמנות למניעת כפל מסי הכנסה).

בהתאם להוראות סעיף 131(א)(ב5)(2) לפקודה, נאמנות תושבי חוץ שיש לה הכנסה או נכס בישראל חייבת בהגשת דו"ח. תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח - 1988 (להלן: "תקנות הפטור"), מקנות בתנאים מסוימים פטור מהגשת דו"ח שנתי למי שחייב בהגשתו לפי סעיף 131 לפקודה. תקנה 5 לתקנות הפטור, קובעת שתושב חוץ יהא פטור מהגשת דוח אם עמד בתנאים הקבועים בתקנה. היות ורואים את הכנסותיה ונכסיה



של נאמנות תושבי חוץ, כהכנסות ונכסים של יחיד תושב חוץ, יש להחיל על הנאמנות את ההוראות המפורטות בתקנה 5 לתקנות הפטור.

2.3 נאמנות נהנה תושב חוץ - סעיף 75 לפקודה

הגדרת המונח **נאמנות נהנה תושב חוץ** הורחבה בתיקון, והיא כוללת כעת גם נאמנות אשר קיים בה יוצר שבמועד פטירתו היה תושב ישראל. היות ורואים את הכנסותיה ונכסיה של נאמנות נהנה תושב חוץ, כהכנסות ונכסים של יחיד תושב חוץ, יש להחיל על הנאמנות את ההוראות המפורטות בתקנה 5 לתקנות הפטור.

2.4 נאמנות לפי צוואה - סעיף 75 לבקודה

בהגדרת נאמנות על פי צוואה לא חל שינוי. בתיקון התוסף סעיף 75(ד) הקובע כי נאמנות תושבי ישראל שכל הנהנים בה הם תושבי חוץ ואשר נפטר בה אחרון היוצרים שהוא תושב ישראל, תהפוך ל**נאמנות לפי צוואה** שיחול עליה סעיף 75(ג)(2) (להלן: "**נאמנות צוואה זרה**"). משמעות הוראה זו היא כי יראו את נכסי הנאמנות כאילו הועברו בירושה פטורה ממש (ולא במכירה חייבת במס) מהיוצר האחרון שהיה תושב ישראל במותו לנהנים שהם תושבי חוץ. למען הסר ספק מובהר בזאת כי הוראה זו לא תחול במקום שבו אחד מהנהנים או יותר הוא תושב ישראל; במקרה כזה הנאמנות תשמור על סיווגה כ**נאמנות תושבי ישראל** כאמור בסעיף 75(א)(1).

היות ורואים את הכנסותיה ונכסיה של נאמנות צוואה זרה כהכנסות ונכסים של יחיד תושב חוץ, יש להחיל על הנאמנות את ההוראות המפורטות בתקנה 5 לתקנות הפטור.

2.5 נאמנות נהנה תושב ישראל - סעיף 75ח

במסגרת התיקון הוגדרה **נאמנות נהנה תושב ישראל** כנאמנות שמקיימת שני תנאים במצטבר כדלקמן:

- ממועד יצירת הנאמנות ועד לשנת המס כל יוצרי הנאמנות הם תושבי חוץ.
- בשנת המס יש בנאמנות נהנה אחד לפחות שהוא תושב ישראל. לעניין זה לא יראו נהנה לצרכי ציבור, כנהנה.

כאמור לעיל, **נאמנות נהנה תושב ישראל** שהיא אינה **נאמנות קרובים**, תחשב ל**נאמנות תושבי ישראל** כהגדרתה בסעיף 75 לפקודה, בשינויים המחויבים, ויראו את הכנסותיה ואת נכסיה כהכנסות ונכסיו של יחיד תושב ישראל. מובהר כי החרגת נהנה לצרכי ציבור מהגדרת **נהנה** לצורך סיווג הנאמנות כאמור בסעיף 75ח(א) לפקודה, חלה הן ביחס ל**נאמנות נהנה תושב ישראל** שהיא אינה **נאמנות קרובים**, והן ביחס ל**נאמנות קרובים**.



2.6 נאמנות קרובים

נאמנות קרובים הינה נאמנות נהנה תושב ישראל, שבין כל יוצריה לבין כל הנהנים בה שהם תושבי ישראל מתקיימים יחסי קרבה כדלקמן:

- היוצר הוא הורה, הורה הורה, בן זוג, ילד או נכד של הנהנה; או
- בין היוצר לנהנה מתקיימים יחסי קרבה כאמור בפסקאות (1) ו-(2) בהגדרת "קרוב" שבסעיף 88, שאינם כלולים בחלופה 1 לעיל, ופקיד השומה שוכנע כי הקמת הנאמנות וההקניות לנאמנות היו בתום לב וללא תמורה בצדן.

נאמנות תיחשב כנאמנות קרובים בין אם היא נאמנות הדירה ובין אם היא נאמנות בלתי הדירה.

עפ"י סעיף 1ח75(ד)1 (1) לפקודה יש להודיע על קיומה של נאמנות קרובים לפקיד השומה תוך 60 ימים מיום הקמתה או מיום הפיכתה לכזו (להלן: "ההודעה על נאמנות קרובים"). ביחס לנאמנות קרובים שהוקמה לפני יום 1.1.2014 תינתן הודעה לפקיד השומה עד ליום 30 ביוני 2015 או עד מועד החתימה על "הסדר מעבר" לנאמנות, כמוקדם, אולם אם ניתנה על ידי פקיד השומה אורכה למועד הגשת הדו"ח השנתי של הנאמנות לפי סעיף 131 לפקודה לשנת המס 2014 (להלן: "הדו"ח השנתי לשנת 2014") – תוגש ההודעה על נאמנות הקרובים במועד הגשת הדו"ח השנתי לשנת 2014 בהתאם לאורכה שניתנה על ידי פקיד השומה או עד מועד החתימה על הסדר מעבר לנאמנות, כמוקדם, אולם בכל מקרה לא תוגש ההודעה על נאמנות הקרובים יאחר מיום 31 בדצמבר 2015.

את ההודעה על נאמנות קרובים כאמור לעיל, ימסור הנאמן לפקיד השומה בטופס 154 - הודעה על בחירה במסלול מיסוי בנאמנות נהנה תושב ישראל שהיא נאמנות קרובים, המצורף כנספח להוראת ביצוע זו, וההודעה תכלול גם את בחירתו הבלתי חוזרת של הנאמן בדבר מסלול המיסוי שיחול ביחס להכנסות הנאמנות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל והמיועדות לחלוקה לנהנה תושב ישראל, כדלקמן (הכנסות שהופקו בישראל יתחייבו במס בהתאם להוראות סעיפים 75(א), (ד) ו-(ה)):

- מיסוי החלוקות לנהנה שהוא תושב ישראל, בהתאם להוראות סעיף 1ח75(ד)2 לפקודה (להלן: "מסלול חלוקות").
 - מיסוי בשנת הפקתה או צמיחתה מחוץ לישראל, של הכנסת הנאמן, המיוחסת לנהנה תושב ישראל, בהתאם להוראות סעיף 1ח75(ד)3 (להלן: "מסלול יעוד הכנסות").
- לא בחר הנאמן בטופס 154 שהגיש במועד כאמור לעיל את מסלול המיסוי שיחול על נאמנות הקרובים – יראו אותו כאילו בחר במסלול חלוקות.

טופס 154 המוגש על ידי הנאמן לפקיד השומה כאמור לעיל, יצרף הנאמן גם את טופס 147 - הודעה על יצירת נאמנות או על הקנייה לנאמנות.

כאמור לעיל, הכנסת הנאמן בנאמנות קרובים אשר הופקה או נצמחה בישראל תתחייב במס בהתאם להוראות סעיפים 75(א), (ד) ו-(ה), כאמור בסעיף 1ח75(ד)4 לפקודה. עפ"י תיקון



197 נאמנות קרובים לא תחשב לתושב חוץ כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה ולכן לא יחולו על הכנסותיה הפטורים החלים ביחס להכנסת תושב חוץ שהופקה בישראל והיא תהא חייבת בדיווח על הכנסותיה שהופקו או צמחו בישראל ללא תלות במסלול המיסוי שחל עליה, מסלול יעוד או מסלול חלוקה.

אולם, במקרים בהם יהיו בנאמנות קרובים נהנים רבים אשר נחשבים לתושב חוץ כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה תשקול בעתיד רשות המסים מתן פתרון לסוגיה זו במסגרת תקנות יעוד וחלוקה מכוח סעיף 75 לפקודה.

2.6.1 מסלול חלוקות

במסלול חלוקות, החייב במס יהיה הנהנה תושב ישראל שקיבל חלוקה מהנאמנות בשנת המס והוא ידווח על החלוקה במסגרת הדו"ח שהוא מחויב להגיש לפי סעיף 131(א)(5)(ב) לפקודה, לשנת המס שבה בוצעה החלוקה.

על דבר החלוקה וסכום החלוקה ידווח הנהנה במסגרת דו"ח שנתי בטופס 1301, וזאת בין אם החלוקה היא הכנסה החייבת במס בישראל, בין אם היא פטורה ממס בישראל, או שהיא אינה בבסיס המס בישראל, בין אם החלוקה נובעת מהכנסה או מתקבול שהוא פטור ממס או שאינו בבסיס המס בישראל, ובין אם החלוקה היא בכסף או בשווה כסף.

במקרים בהם קיבל הנהנה חלוקה של נכס שאינו כסף, ימלא ויצרף כנספח לדו"ח השנתי שהוא מחויב בהגשתו בטופס 1301 גם את **טופס 149 - הודעה על חלוקות שקיבל נהנה לשנת המס 2013 ואילך**, ויפרט בטופס זה, בין היתר, גם את תיאור הנכסים שאינם כסף שחולקו לו בשנת המס ואת תאריך החלוקה.

חובת הדיווח החלה על חלוקה לנהנה, תחול גם ביחס לנהנה שאילולא הוראות סעיף 131(א)(5)(ב) היה פטור מהגשת דו"ח מכוח תקנות הפטור; כלומר, קבלת החלוקה יוצרת, בשל עצמה, חובת הגשת דו"ח על כלל ההכנסות של מקבל החלוקה בשנת המס.

החלוקה תתחייב במס בשיעור של 30%. הייתה החלוקה בשווה כסף, ההכנסה מחלוקה בידי הנהנה תהיה שווה לשווי השוק של הנכס המחולק במועד החלוקה. במסלול זה, הנאמנות חבה, בהודעה בלבד על עצם קיומה של **נאמנות קרובים** ועל בחירת הנאמן **במסלול חלוקות** ואינה חייבת בהגשת דוחות על הכנסותיה ונכסיה זולת אם הפיקה הכנסה בישראל. במקרה האחרון, הנאמנות תפתח תיק ותדווח על הכנסותיה שהופקו בישראל אצל פקידי השומה המופקדים על מיסוי נאמנויות. מובהר כי חלוקה אשר מקורה בהכנסה אשר הופקה או נצמחה בישראל והתחייבה במס כאמור, תהיה פטורה ממס בישראל בידי הנהנה, אך לא תהיה פטורה מדיווח, והנהנה חייב בהגשת דו"ח לפי סעיף 131 לפקודה גם במקרה זה - בהתאם להוראות סעיף 131(א)(5)(ב).



על אף האמור לעיל, הנאמן רשאי להוכיח לפקיד השומה כי החלוקה לנהנה, כולה או חלקה, מורכבת מנכסים שהוקנו לנאמן על ידי היוצר, ואשר אילו היה מועבר מהיוצר לנהנה במישרין, היה פטור ממס (להלן: "הקרן"), בכפוף לחזקה שנקבעה בסעיף 1ח75(ד)(2)(א) לפיה, יראו את החלוקה כמורכבת תחילה מרווחי הנאמנות ורק לאחר מכן מהקרן). הוכיח הנאמן כאמור, יהא מרכיב הקרן בחלוקה פטור ממס. על מנת לעמוד בנטל ההוכחה כאמור בדבר הפרדה בין מרכיב הקרן למרכיב הרווח בחלוקה, הנאמן יהא רשאי לדווח על הכנסות הנאמנות במסגרת תיק הנאמנות. דיווח הנאמן כאמור, יאפשר לפקיד השומה לעקוב אחר הכנסותיה ונכסיה המדווחים של הנאמנות מידי שנת מס ויקל על הנאמן לעמוד בחובת ההוכחה המוטלת עליו לענין מיסוי החלוקות לנהנה וזיהוי מרכיב הקרן והפירות בכל חלוקה. מובהר שאין בהגשת דיווחים כאמור כדי לקבוע באופן סופי את מרכיב הקרן ומרכיב הרווח בחלוקה, דבר שיבדק על ידי פקיד השומה.

ההודעה בטופס 154 על **נאמנות קרובים** ובחירה בחלופת המיסוי של סעיף 1ח75(ד)(2) לפקודה (מסלול חלוקות), תוגש לפקידי השומה המופקדים על מיסוי נאמנויות (ת"א 1 או ת"א 3, לפי העניין. להלן: "פקידי השומה של הנאמנויות"), וכן לפקידי השומה בהם מתנהלים התיקים של הנהנים שהם תושבי ישראל; במידה ואין לנהנים תיק פעיל, יפתח לנהנים תיק בפקידי השומה של הנאמנויות, ומקום מסירת ההודעה יהיה בהתאם. להודעה על **נאמנות קרובים** בטופס 154 כאמור לעיל, יצרפו הנאמן והנהנה את **טופס 147** - בדבר יצירת הנאמנות, וכן יש להגיש מדי שנה גם **טופס 151** בדבר פרטי הנאמנות. כאמור, הטפסים ימסרו לפקידי השומה של הנאמנויות, וכן לפקידי השומה שבהם מתנהלים תיקי הנהנים שהם תושבי ישראל.

2.6.2 מסלול יעוד הכנסות

במסלול יעוד הכנסות, המוסדר בסעיף 1ח75(ד)(3) לפקודה, הכנסת הנאמן המיועדת לנהנים שהם תושבי ישראל (להלן: "הכנסת הנאמן המיועדת"), אשר הופקה או נצמחה מחוץ לישראל, תחויב במס בשנת המס שבה הופקה או נצמחה, בשיעור של 25%. בנוסף, הנאמנות תהיה חייבת במס בישראל בגין הכנסותיה שהופקו או צמחו בישראל מכוח הוראות סעיף 1ח75(ד)(4) לפקודה בשיעורי המס הקבועים בסעיפים 75(ד) ו-75(ה) לפקודה.

הכנסת הנאמן המיועדת, והכנסת הנאמן שהופקה בישראל, תדווחנה לאחד מפקידי השומה של הנאמנויות בתיק הנאמנות של הנאמן **בטופס 1327 – דין וחשבון לנאמן בנאמנות על הכנסות בארץ ובחו"ל**, בהתאם לסעיפים 131(ב5)(2) ו-6 לפקודה.

חלוקה לנהנה שמקורה בהכנסת הנאמן אשר התחייבה במס בישראל בהתאם להוראות סעיף 1ח75(ד)(3) או (4), תהיה פטורה ממס בישראל. על אף הפטור ממס החל על חלוקה כאמור, הנהנה בנאמנות שהוא תושב ישראל ידווח **בטופס 1301 – דין**



וחשבון על ההכנסות בארץ ובח"ל, על החלוקה. חובת הדיווח החלה על חלוקה לנהנה, תחול גם ביחס לנהנה שאילולא הוראות סעיף 131(א)(ב5) היה פטור מהגשת דו"ח מכוח תקנות הפטור; כלומר, קבלת החלוקה יוצרת, בשל עצמה, חובת הגשת דוח על ההכנסות לפקיד השומה, בידי מקבל החלוקה.

ההודעה **בטופס 154 על נאמנות קרובים** ובחירה בחלופת המיסוי של סעיף 175(ד)(3) – מסלול יעוד הכנסות, תימסר לפקיד השומה בו מתנהל תיק הנאמנות. להודעה על **נאמנות קרובים**, יצרף הנאמן **טופס 147** - בדבר יצירת הנאמנות, וכן יש להגיש מדי שנה גם **טופס 151 ח** - בדבר פרטי הנאמנות.

3 שינויים בהגדרה ובדיווח על חברה להחזקת נכסי נאמנות

3.1 חברה להחזקת נכסי נאמנות (להלן: "**חברת נכסים**") הינה חברה המחזיקה בנכסי הנאמן עבור הנאמן, במישרין או בעקיפין. על מנת להיחשב **לחברה להחזקת נכסי נאמנות**, על החברה לקיים שלושה תנאים כדלקמן:

3.1.1 החברה הוקמה לצורך החזקת נכסי הנאמנות בלבד.
3.1.2 החברה תחזק בשיעור של 100% על ידי הנאמן או על ידי חברת נכסים אחרת של אותה הנאמנות.

3.1.3 לגבי 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 הקמת החברה נמסרה הודעה לפקיד השומה **בטופס 153 - הודעה על חברה להחזקת נכסי נאמנות** (להלן בסעיף זה: "**ההודעה**"), וזאת תוך 90 ימים ממועד התאגדות החברה, למעט החריגים הבאים (לעניין מועד מסירת ההודעה):

3.1.3.1 לגבי חברה להחזקת נכסי נאמנות שהתאגדה בישראל, המוחזקת ע"י נאמנות שהוקמה **לפני יום 1/8/2013** – תימסר ההודעה עד ליום **30/6/2014**.

3.1.3.2 לגבי חברה להחזקת נכסי נאמנות שהתאגדה מחוץ לישראל, המוחזקת ע"י נאמנות שהוקמה **לפני יום 1/8/2013** – תימסר ההודעה עד מועד הגשת הדו"ח של הנאמנות לפי סעי' 131 לפקודה לשנת המס 2014 או עד מועד החתימה על "הסדר מעבר" לנאמנות, כמוקדם.

3.1.3.3 לגבי חברה להחזקת נכסי נאמנות המוחזקת ע"י **נאמנות תושבי חוץ** – תימסר ההודעה במועד הגשת הדו"ח של הנאמנות לפי סעיף 131 לפקודה או תוך 90 ימים ממועד ההשקעה בנכס בישראל או הפקת הכנסה בישראל, לפי העניין.

מובהר כי אין בהודעה כאמור לפקיד השומה כדי להוות אישור בדבר היותה של החברה חברה להחזקת נכסי נאמנות, אם לא נתקיימו בה המאפיינים שנקבעו



לחברת נכסים במסגרת תיקון 197, ומעמד החברה ייבחן ויקבע על ידי פקיד השומה שבו מתנהל תיק הנאמנות.

כאמור לעיל, ההודעה על חברה להחזקת נכסי נאמנות תעשה בטופס 153 - הודעה על חברה להחזקת נכסי נאמנות. טופס ההודעה יימסר לפקיד השומה שבו מתנהל תיק הנאמנות באחד מפקידי השומה של הנאמנויות במועדים שהוזכרו לעיל.

3.2 במקרים בהם היוצר או הנהנה הוא בר השומה ובר הדיווח בהתאם לסעיפים 75(ח) או

75(ב), או במקרה שהנאמן בנאמנות קרובים בחר במסלול חלוקה יחולו נהלים אלה:

3.2.1 היה ליוצר או לנהנה, לפי העניין, תיק בפקיד שומה מסוים – תימסר ההודעה לפקיד השומה שבו מתנהלים התיקים של היוצר והנהנה, וכן לפקיד השומה המופקדים על הנאמנויות.

3.2.2 היה הנהנה חסר תיק (מקרה זה חל רק ביחס לנהנה בנאמנות קרובים שבחרה במסלול חלוקה) - תימסר ההודעה לפקיד השומה של הנאמנויות בהם נפתח ליחיד תיק בהתאם לסעיף 2.6.1 להוראת הביצוע.

3.2.3 חברה להחזקת נכסי נאמנות אינה נחשבת לתושב ישראל ולא מהווה נישום לצורכי מס ומשכך אין להנפיק לה אישור תושבות לצורכי מס. כמו כן, חברה להחזקת נכסי נאמנות לא תחשב כתושב חוץ גם אם היא התאגדה במדינה החתומה עם ישראל על אמנות מס, ויראו את נכסיה והכנסותיה כנכסי והכנסות הנאמן בנאמנות, בהתאמה.

3.3 חובות וחבויות הנאמן לפי הפקודה אינן חלות על חברה להחזקת נכסי נאמנות והן יחולו על הנאמן. על פי סעיף 75(ב), חברה להחזקת נכסי נאמנות לא תחויב להגיש דוח שנתי או כל דיווח אחר בהתאם להוראות פרק הנאמנויות או הוראות הפקודה, או לשלם מס בשל הכנסת הנאמן או בשל נכסי הנאמן המוחזקים בידיה עבור הנאמן.

4. דוחות שנתיים של נהנה בנאמנות

סעיף 131(א)(5) לפקודה קובע חובת הגשת דוח שנתי לגבי נאמנות. בהתאם להוראות הסעיף, חובה זו חלה על נאמן ו/או יוצר ו/או יוצר מייצג ו/או נהנה ו/או נהנה מייצג, הכול לפי העניין, ובכפוף להוראות הסעיף.

4.1 דיווח על חלוקות בידי נהנה

לגבי חלוקות שבוצעו משנת המס 2013 ואילך, נקבעה בסעיף 131(א)(5) לפקודה חובת דיווח על נהנה או מי מטעמו, שקיבל חלוקה מנאמנות, במישרין או בעקיפין (זאת למעט חלוקה של נכס שמקורו אינו בישראל לנהנה בנאמנות תושבי חוץ, לנהנה בנאמנות נהנה תושב חוץ או לנהנה בנאמנות לפי צוואה שכל הנהנים בה הם תושבי חוץ). בהתאם לסעיף 75 הגדרת "נהנה" כוללת גם נהנה בעקיפין, לרבות: באמצעות נהנה אחר, מי שמחזיק בנהנה שהוא חברה, במישרין או בעקיפין, נהנה באמצעות שרשרת נאמנויות או בכל דרך אחרת. לעניין זה "חלוקה" – כהגדרתה בסעיף 75, קרי העברת כל נכס או הכנסה מנכסי הנאמנות



לידי הנהנה במהלך קיום הנאמנות, בעת סיומה, או לאחר סיומה או פירוקה, והכל לרבות באמצעות נהנה אחר, חבר בני אדם המוחזק על ידי נהנה, שרשרת נאמנויות, או כל דרך אחרת. כמו כן, מובהר כי יש לדווח על חלוקה גם אם היא מהווה הכנסה פטורה או הכנסה שאינה בבסיס המס בידי הנהנה או מי מטעמו, או שהחלוקה נובעת מהכנסה פטורה או נובעת מהכנסה או מתקבול שהם אינם בבסיס המס, והכול, בין שמדובר בחלוקה בכסף או בחלוקה בשווה כסף.

למען הסר ספק, מובהר כי על היעדר דיווח או דיווח חלקי על חלוקות כאמור על ידי נהנה יחולו הוראות כל דין. חובת הדיווח החלה על חלוקה לנהנה, תחול גם ביחס לנהנה שאילולא הוראות סעיף 131(א)(ב5) היה פטור מהגשת דו"ח מכוח תקנות הפטור. כלומר, קבלת החלוקה יוצרת, בשל עצמה, חבות להגיש דו"ח מלא על כלל ההכנסות של מקבל החלוקה. כאמור לעיל, על היעדר הדיווח או מתן דיווח חסר יחולו הוראות כל דין. על דבר החלוקה ועל סכום החלוקה יש לדווח, החל משנת מס 2013 ואילך, בדו"ח השנתי של הנהנה בטופס 1301.

4.2 שיעור המס החל על חלוקות

בעת חלוקת נכס מהנאמן לנהנה יראו את הנכס כאילו הועבר במישרין מהיוצר לנהנה ויחולו לעניין זה הוראות כל דין. **בנאמנות קרובים** – במסלול חלוקות (כפי שתואר במסגרת סעיף 2.6.1 לעיל), מרכיב הרווח יתחייב במס בשיעור של 30% אלא אם מקור החלוקה הוא הכנסה אשר הופקה או נצמחה בישראל והתחייבה במס בידי הנאמן (ראו התייחסות לעניין זה גם במסגרת סעיף 2.6.1 לעיל).

על חלוקה שקיבל נהנה תושב ישראל **מנאמנות קרובים** שבחרה במסלול חלוקות, החל מיום 1.1.2014 ואילך, החייבת במס בשיעור 30% בהתאם להוראות סעיף 175(ד)(2) לפקודה, ידווח הנהנה בטופס 1301 לשנת המס בה התקבלה החלוקה - הן כהכנסה חייבת בשיעור מס 30% בשדה מספר 055, 212, או 312, לפי העניין ("דיבידנד לבעל מניות מהותי והכנסות אחרות בשיעור מס של 30%"), והן בשדה 271 ("חלוקות שקיבלתי מנאמנויות פטורות/חייבות").

ככל שקיבל הנהנה חלוקה של נכס שאינו כסף, ימלא הנהנה ויצרף כנספח לטופס 1301 גם את **טופס 149 - הודעה על חלוקות שקיבל נהנה לשנת המס 2013 ואילך**, ויפרט בטופס זה, בין היתר, גם את תיאור הנכסים שאינם כסף שחולקו לו בשנת המס ואת תאריך החלוקה.

5. הטבות לתושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק

5.1 הדין עובר לתיקון 197

בהתאם להוראות סעיפים 134ב ו-135(1)ב לפקודה, **תושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק** כמשמעותם בסעיף 14א לפקודה (להלן ביחד יקראו תושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק: "**ייחיד מוטב**") פטור מדיווח על הכנסות ונכסים מחוץ לישראל למשך 10 שנים ממועד עלייתו או חזרתו של היחיד המוטב לישראל (להלן: "**תקופת הטבה**").



לגבי חובת הגשת הודעה על יצירת נאמנות או הקניית נכס לנאמנות, על ידי יחיד מוטב, והודעה על שינוי סוג של נאמנות לנאמנות תושבי ישראל בעקבות עלייתו או חזרתו של יחיד מוטב לישראל - במסגרת תיקון 168 לפקודה, הוסדרו מפורשות הפטורים מחובת מתן הודעות כאמור, וזאת במסגרת סעיפים 175(א), 175(ג) ו- 175(א) לפקודה, בהתאמה.

בהוראה המקורית הובהר כי במקרים הבאים לא תקום חובה להגיש דוח שנתי על הכנסות הנאמנות או דוח על הון ונכסי הנאמנות, לגבי הכנסות ונכסים מחוץ לישראל בלבד, במשך תקופת ההטבה (סעיף 3.2.4 להוראה המקורית):

- נאמנות שהפכה לנאמנות תושבי ישראל לאחר שיוצר אחד בה היה ליחיד מוטב [סעיף 175(ה) לפקודה];
- נאמנות נהנה תושב חוץ שהפכה לנאמנות תושבי ישראל לאחר שאחד מן הנהנים בנאמנות היה ליחיד מוטב [סעיף 175(א) לפקודה];
- נאמנות צוואה זרה שהפכה לנאמנות צוואה ישראלית לאחר שאחד מן הנהנים בנאמנות היה ליחיד מוטב [סעיף 175(ז) לפקודה].

5.2 הדין לאחר לתיקון 197

5.2.1 תיקון 197 שינה את הדין בכל הנוגע ליחיד מוטב בהיבטים הבאים:

- תחולת סעיף 175(ה) צומצמה, כך שהוא יחול רק במקום שבו כל הנהנים בנאמנות הנם יחיד מוטב (לרבות "תושב חוזר" כמשמעות המונח בסעיף 14(ג) לפקודה) או תושבי חוץ. הוראה זו לא תחול על נאמנות שהפכה לנאמנות תושבי ישראל לפני יום 1.8.2013 לאחר שיוצר אחד בה הפך ליחיד מוטב או תושב חוזר לפני המועד האמור, ובלבד שהיוצר עודנו בחיים – במקרה זה יחולו הוראות סעיף 175(ה) כנוסחו עובר לתיקון 197 לפקודה.
- נוסף סעיף 175(ה1) לפקודה המבהיר כי סעיף 175(ה) כנוסחו לאחר תיקון 197 יחול גם אם הנאמנות נוצרה על ידי היחיד המוטב לאחר עלייתו או חזרתו לישראל במהלך תקופת ההטבות של היחיד המוטב כמשמעותה בסעיף 14(א) לפקודה, ובלבד שכל היוצרים באים בגדר יחיד מוטב כאמור.
- בהתאם לסעיף 175(ז), על נאמנות שהייתה לנאמנות קרובים לאחר שנהנה אחד בה היה ליחיד מוטב או תושב חוזר (להלן ביחד יקראו יחיד מוטב ותושב חוזר: "נהנה זכאי") יחולו על הכנסת הנאמן או הנהנה הזכאי, לפי חלקו של אותו נהנה, הוראות סעיפי ההקלה (קרי, ההקלות שנקבעו לגבי עולה חדש, תושב חוזר ותיק ותושב חוזר), וכן יחולו הוראות סעיפי ההקלה גם על נאמנות קרובים שהוקמה על ידי תושב חוץ לטובת נהנים זכאים בלבד – למשך יתרת תקופת ההטבות החלה לגבי כל נהנה זכאי.



5.2.2 לאור האמור בסעיף 5.2.1 לעיל, במקרים המנויים להלן (לאחר תיקון 197) לא תקום חובה להגיש דוח שנתי על הכנסות הנאמן בנאמנות או דוח על הון ונכסי הנאמנות, לגבי הכנסות ונכסים מחוץ לישראל בלבד, והכול במשך תקופת ההטבה של היחיד המוטב (בלבד) ובלבד שכל היוצרים והנהנים בנאמנות הנם יחיד מוטב או תושב חוץ:

5.2.2.1 נאמנות שהפכה לנאמנות תושבי ישראל לפני יום 1.8.2013 רק בשל יוצר אחד בה שהיה ליחיד מוטב לפני המועד האמור ומתקיימות כל הוראות סעיף 75(ה) כנוסחו עובר לתיקון 197 [להלן: "סעיף 75(ה) הישן"], וכן נאמנות תושבי ישראל שנוצרה לפני יום 1.8.2013 על ידי יחיד מוטב לאחר עלייתו או חזרתו לישראל, לפי העניין, במהלך תקופת ההטבות שלו, ומתקיימות כל הוראות סעיף 75(ה) הישן – והכול ובלבד שהיוצר עדיין בחיים ולא נפטר לפני תום תקופת ההטבות שלו כמשמעותה בסעיף 14(א) לפקודה.

5.2.2.2 נאמנות שהפכה לנאמנות תושבי ישראל לאחר יום 1.8.2013 רק בשל יוצר אחד בה שהיה ליחיד מוטב לאחר המועד האמור ומתקיימות כל הוראות סעיף 75(ה) כנוסחו לאחר תיקון 197 [להלן: "סעיף 75(ה) החדש"], וכן נאמנות תושבי ישראל שנוצרה לאחר יום 1.8.2013 על ידי יחיד מוטב לאחר עלייתו או חזרתו לישראל, לפי העניין, במהלך תקופת ההטבות שלו, ומתקיימות כל הוראות סעיף 75(ה) החדש. יובהר, כי ככל שקיים בנאמנות כאמור בסעיף זה נהנה שהוא יחיד מוטב (להלן: "נהנה מוטב"), הרי שתקופת ההטבה של הנאמנות תהיה זהה לתקופת ההטבה של הנהנה המוטב. היה בנאמנות כאמור בסעיף זה יותר מנהנה מוטב אחד – תהיה תקופת ההטבה של הנאמנות זהה לתקופת ההטבה של הנהנה המוטב אשר תקופת ההטבה שלו הגיעה לסיומה במועד המוקדם ביותר מבין כל תקופות ההטבה של הנהנים המוטבים בנאמנות (להלן: "תקופת ההטבה של הנאמנות"), והחל מיום סיום תקופת ההטבה של הנאמנות קמה החובה להגיש דו"ח שנתי גם על הכנסות הנאמנות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל ודו"ח על הון ונכסי הנאמנות מחוץ לישראל..

5.2.2.3 נאמנות שהייתה לנאמנות קרובים בשל נהנה אחד בה שהיה לנהנה מוטב, ונאמנות קרובים שהוקמה על ידי תושב חוץ לטובת נהנים זכאים בלבד (נהנים שהם כולם נהנים מוטבים). לעניין נאמנות קרובים, יחול לגבי חלקו של כל נהנה מוטב האמור להלן:

- בחרה הנאמנות במסלול חלוקות לגבי נהנה מוטב כמפורט בסעיף 2.6.1 לעיל – יהא אותו נהנה מוטב פטור מחובת דיווח עפ"י סעיף 131(א)(ב5) לפקודה על חלוקות שקיבל מהנאמנות במהלך תקופת ההטבות שלו כיחיד מוטב.
- בחרה הנאמנות במסלול יעוד הכנסות לגבי נהנה מוטב כאמור בסעיף 2.6.2 לעיל – יהא אותו נהנה מוטב יהא פטור מחובת דיווח עפ"י סעיף 131(א)(ב5) לפקודה על חלוקות שקיבל בפועל במהלך תקופת ההטבות שלו מתוך הכנסות הנאמנות אשר יועדו לו כאמור.



5.2.2.4 נאמנות נהנה תושב חוץ שהפכה לנאמנות תושבי ישראל בשל הפיכתו של אחד הנהנים בנאמנות ליחיד מוטב .

5.2.2.5 נאמנות צוואה זרה שהפכה לנאמנות צוואה ישראלית לאחר שאחד מן הנהנים בנאמנות היה ליחיד מוטב – ובלבד שאותו נהנה עודנו בחיים.

ביחס לנאמנויות המתוארות בסעיפים 5.2.1 – 5.2.2 לעיל, מובהר כי גם חלוקה מהנאמנות שמקורה בהכנסות ובנכסים מחוץ לישראל תהיה פטורה מחובת דיווח מכוח סעיף 131(ב5) אם היא בוצעה בתקופת ההטבות של הנהנה המוטב.

למען הסר ספק יובהר, כי אין בהנחיות לעיל המפורטות בהוראת ביצוע זו או בהוראה המקורית, המעניקות פטור מחובת דיווח על הכנסות ונכסים של נאמנויות מסוימות (כגון פטור מחובת דיווח על הכנסות בישראל של נאמנות תושבי חוץ, נאמנות נהנה תושב חוץ ונאמנות צוואה זרה לפי תקנה 5 לתקנות הפטור כאמור בסעיפים 2.4 - 2.2 לעיל להוראת ביצוע זו, או פטור מחובת דיווח על הכנסות ונכסים מחוץ לישראל של נאמנויות אחרות אשר אחד או יותר מן היוצרים או הנהנים בהם הם יחידים מוטבים כאמור בסעיף 5 לעיל להוראת ביצוע זו), כדי לפטור נאמן בנאמנות כאמור מחובת מסירת הודעה לפקיד השומה על נאמנות קרובים בטופס 154 ו-147 כאמור בסעיף 2.6 לעיל להוראת ביצוע זו, או כדי לפטור נאמן בנאמנות מחובת מסירת הודעה על חברה להחזקת נכסי נאמנות בטופס 153 כאמור בסעיף 3 לעיל להוראת ביצוע זו. יודגש כי הודעות כאמור תכלולנה גם פרטים על יחידים מוטבים (יוצרים ונהנים) כנדרש בטפסים האמורים.

5.3 תחולת הוראת מעבר על נאמנויות מוטבות שהוקמו לאחר 1 באוגוסט 2013

תיקון 197 לפקודה צמצם את ההטבות המגיעות לנאמנות שהפכה לנאמנות תושבי ישראל לאחר שיוצר אחד בה היה ל"תושב זכאי" ("תושב ישראל לראשונה", "תושב חוזר ותיק" או "תושב חוזר"). מעתה נאמנות כאמור תהא זכאית להטבות רק אם כל הנהנים בה הם תושבים זכאים או תושבי חוץ [סעיפים 75(ה) ו- 75(ה1) לפקודה] (לעומת נוסח סעיף 75(ה) עובר לתיקון 197 – אז נוסח הסעיף היה מקל יותר, שכן לא היה נדרש שכל הנהנים בנאמנות יהיו "תושבים זכאים" או תושבי חוץ).

ס"ק (ו)2 של הוראת המעבר של תיקון 197, קובע כי ההגבלה האמורה (להלן: "מגבלת הנהנים שהם תושבי ישראל"), לא תחול לגבי "נאמנות שהייתה לנאמנות תושבי ישראל לאחר שיוצר אחד בה היה לתושב ישראל לראשונה, לתושב חוזר ותיק או לתושב חוזר, כאמור בסעיף 14(א) או (ג) לפקודה, לפני יום התחילה" (1/8/2013).



ביחס לנאמנויות שנוצרו לאחר יום התחילה תחול מגבלת הנהנים שהם תושבי ישראל וזאת ללא תלות במועד עלייתו או חזרתו של התושב הזכאי (לפני יום התחילה או אחריו). כלומר, נאמנות שנוצרה לאחר יום התחילה תהנה מהדין החל על נאמנויות כאמור רק אם כל הנהנים בה הם "תושבים זכאים" או תושבי חוץ וזאת על מנת למנוע שונות בטיפול בין תושב חוץ ליחיד מוטב.

בברכה,

רשות המסים בישראל