



תאריך: ח' חשוון, תש"ע
26/10/2009

אל

פקידי השומה

הנדון: עמדת רשות המסים ביחס לנושאים שונים הקשורים לנאמנויות

לאחרונה קיבל מנהל רשות המסים פניות שונות מנאמנים ומייצגים הקשורים לנאמנויות. פניות אלה הינן בנושאים שונים הדורשים הבהרות מיידיות של רשות המסים. ההבהרות שיפורטו להלן נקבעו בעקבות בחינה מקצועית ומשפטית של הנושאים ברשות המסים ולאחר דיונים שנערכו בעניין עם עורכי דין ורואי חשבון העוסקים בתחום.

לאור ההבהרות שיפורטו להלן, החליט מנהל רשות המסים ליתן אורכה נוספת להגשת כל הדיווחים הקשורים בנאמנויות, עד ליום 31.12.2009.

להלן עמדתה של רשות המסים ביחס לאותם נושאים שהועלו:

1. דיווחי נהנים בנאמנויות לשנות המס 2002 - 2005:

1.1. פרק רביעי 2 לפקודת מס הכנסה (להלן – "פרק הנאמנויות"), כנוסחו לאחר תיקון 165 לפקודה, קובע כי נהנה תושב ישראל אשר קיבל בחלוקה מנאמן נכס שאינו כסף, יגיש הודעה בלבד (במקום דוח שנתי). תחולת הוראה זו שבסעיף 3175טז בפרק הנאמנויות (שנוסף בתיקון 165 לפקודה), לגבי חלוקות שנעשו מיום 1.1.2006 ואילך.

במסגרת פרסום הטפסים הקשורים לדיווחים בנאמנויות, פורסם טופס 149 (הודעה על חלוקות שקיבל נהנה בשנת המס) שייעודו הוא לדיווח על אותן חלוקות.

1.2. סעיף 3175טז האמור החליף למעשה הוראה רחבה יותר שנקבעה במסגרת הוספת פרק הנאמנויות בתיקון 147 לפקודה, בסעיף 131(א)(ב5), שקבעה שעל נהנה שקיבל חלוקה מנאמן להגיש דוח שנתי ובו לפרט את פרטי הנכס או ההכנסה שחולקו לו.

1.3. עובר להוספת פרק הנאמנויות במסגרת תיקון 147 לפקודה, קבע סעיף 131(א)(ב5) לפקודה שנוסף במסגרת תיקון 132 לפקודה (בנוסחו דאז, לפני תיקון 147 לפקודה), בתחולה לגבי דוחות 2002 ואילך, כדלקמן:



"תושב ישראל שיצר בשנת מס נאמנות, או שקיבל מכספי נאמנות סכום העולה על 100,000 שקלים חדשים, וכן כל מי שהוא הנהנה בכספי הנאמנות, המוטב בהם או הזכאי להם, במישרין או בעקיפין, גם אם אינם חייבים במס בישראל"

1.4 לפי הערכות, נהנים רבים לא הגישו דוחות לשנים 2002 עד 2005, הן בשל נוסחו הלא ברור מספיק של סעיף 131(א)(ב5) (בנוסחו באותה תקופה) והן בשל חוסר הבהירות הכללי בעניין עמדתה של רשות המסים בכל הנוגע לנאמנויות ולדיווחים הקשורים בהן.

1.5 לאור האמור לעיל, וגם בשל העובדה שסוג הדיווח הנדרש כיום מנהנה בנאמנות הינו הודעה בלבד, הוחלט כדלקמן:

1.5.1 נהנה תושב ישראל שקיבל חלוקה מנאמן מכל סוג שהוא (לרבות חלוקת כסף) ובכל סכום שהוא, גם אם אינה חייבת במס בישראל, בשנים 2002 עד 2005, ולא הגיש בעקבותיה דוח שנתי, ידווח על אותן חלוקות במועד שנקבע לדיווח על נאמנויות, בכפוף לאורכות שניתנו על ידי מנהל רשות המסים, קרי – עד לתאריך 31.12.2009.

1.5.2 הדיווח יכול להינתן במסגרת דוח שנתי שיוגש על ידי נהנה (אם הוא חייב בהגשתו ללא קשר לחובת הדיווח על החלוקה או שהוא בוחר בכך) או על גבי טופס 149, תוך התאמת השדות שבו לפרטים הנדרשים לעיל ותוך ציון בכתב יד בראש הטופס שהדיווח הוא לגבי חלוקות בשנות המס 2002 – 2005.

1.5.3 מובן שההקלה האמורה לעיל לא תחול לגבי נהנה שהיה חייב בהגשת דוח שנתי לפי סעיף 131 לפקודה שלא בשל חובתו כנהנה לפי סעיף 131(א)(ב5), ולא הגישו אותו יחיד ממשיך לחוב בהגשת דוח שנתי לגבי אותן שנות מס ויחולו לגביו הוראות הדין הרגילות בעניין זה, לרבות סנקציות שנקבעו לגבי מי שלא הגיש דוחות.

1.6 ההבהרה שניתנה לעיל בעניין דיווחי נהנים לשנים 2002 – 2005, תובא לידי ביטוי גם בהוראת הביצוע העוסקת בדיווחים הקשורים בנאמנויות שתפורסם בקרוב.

2. אי תחולת פרק הנאמנויות במקרה של שליחות:

2.1 ניסוחו של פרק הנאמנויות הינו רחב וכולל ולכאורה קולט לתוכו כמעט כל סוג של הסדר או של יחס משפטי שמעורב בו נאמן או אדם אחר שתפקידו לפעול לטובת צד כלשהו.

2.2 סעיף 75ז לפקודה כולל רשימת מקרים ספציפיים, בהם לא יחולו הוראות פרק הנאמנויות ביחס לאותם מקרים שנמנו (כגון קופת גמל, הקדש, נאמנות להבטחת קיומו של חוב ועוד). יחד עם זאת, קיימים מקרים נוספים אשר אינם מנויים בסעיף האמור, שאינם בגדר "נאמנות" כמשמעותה בפרק הנאמנויות ולפיכך, גם באותם מקרים לא יחולו הוראות פרק הנאמנויות.



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

2.3.1. בשליחות הנכסים הם בבעלות השולח בעוד שבנאמנות הנאמן הוא הבעלים הפורמאלי של הנכסים;

2.3.2. 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;

2.3.3. השלוח מחויב כלפי השולח ואילו הנאמן מחויב לפעול לטובת הנהנים;

2.3.4. השלוח כבול בהנחיות השולח שרשאי לשנותן ואף להפסיק את השליחות בכל עת, בעוד שהנאמן אינו כבול בהוראות או בהנחיות היוצר שאינן מופיעות בכתב הנאמנות;

2.3.5. מות השולח או השלוח יביא לסיום השליחות, בעוד שמותו של היוצר או של הנאמן לא יביא בהכרח לסיום הנאמנות (הנאמן יוחלף באחר).

כך למשל, אדם (יחיד או חבר בני אדם) המופקד על ניהול חשבון בנק עבור בעל החשבון, ייחשב כשולח של בעל החשבון (אף אם הוא בעל זכות חתימה בחשבון הבנק), אם הוא פועל או מוסמך לפעול רק על פי הנחיותיו ואישורו של בעל החשבון (למעט ביצוע פעולות טכניות וביצוע פעולות חירום הכרחיות), פעולותיו מחייבות ומזכות את בעל החשבון, הוא חב חובות אמון כלפיו, בעל החשבון רשאי להפסיק את פעולתו בכל עת וכדומה. לעומת זאת, בנסיבות בהן רשאי אדם כאמור לפעול בניהול חשבון הבנק באופן עצמאי ועל פי שיקול דעתו, יחולו הוראות פרק הנאמנויות. לעניין זה, אין נפקות להיותו של חשבון הבנק על שם השלוח, אם לאו.

2.4. הרחבה בנושא אי תחולתו של פרק הנאמנויות במקרים מסוימים (לרבות שליחות וזכויות במקרקעין), תינתן בחוזר המקצועי העוסק במיסוי נאמנויות, אשר יפורסם בקרוב.

3. שינוי במתווה המס להכנסות עבר בנאמנויות

3.1. בחודש יוני 2008 פורסם מתווה המס למיסוי הכנסות בנאמנויות שהוקמו לפני יום 1.1.2006 שהופקו או שנצמחו עד לאותו מועד. המועד האחרון שנקבע להגשת בקשות להסדר מס בהתאם למתווה שפורסם, לאור האורכה שניתנה על ידי מנהל רשות המסים כאמור לעיל, הינו עד ליום 31.12.2009.



3.2. אחת הבעיות שהועלו כאמור לעיל, נוגעת לירידת ערכם של נכסים החל ביום 31.12.2005 שהוא יום החתך שלגביו מבוצע הסדר ה-Step-Up במתווה המס (להלן: "המועד הקובע") ועד למועד הנוכחי. לפיכך, החליט מנהל רשות המסים לבצע שינוי בנושא זה במתווה המס, לבחירתו של הנאמן או המייצג, כדלקמן:

א. כאופציה חלופית לקביעת השווי של "הון הנאמנות" במועד הקובע כנקבע בהתאם למתווה המס, ניתן יהיה לבחור, לגבי נכסים מסוימים (להלן – "הנכס הנבחר"), בשיטה לפי אותו נכס נבחר ימוסה בעת מכירתו בפועל. בעת המכירה, תחולק תמורת המכירה על בסיס ליניארי.

חלק מן התמורה שנצבר עד המועד הקובע ימוסה לפי שיעורי המס שבמתווה המס, והפרש התמורה (שהוא החלק שנצבר לאחר המועד הקובע) ימוסה בהתאם להוראות פרק הנאמנויות.

ב. בהתאם לעיקרון זה, נכס שיימכר בעתיד, סכום התמורה בגינו (ולא סכום הרווח) יחולק באופן ליניארי לשתי תקופות והמיסוי יהיה בהתאם למפורט לעיל.

ג. התקופה העומדת לרשות הנישום למכור את הנכס תוגבל ותהיה עד ליום 31.12.2011. אם עד לתום התקופה האמורה לא נמכר הנכס הנבחר, יופעל מנגנון של מכירה רעיונית והמיסוי יהיה בהתאם למתווה האמור בס"ק א' ו-ב' לעיל, כאילו נמכר הנכס בפועל (קרי – חלוקה ליניארית ומיסוי בהתאם לשני משטרי המס). על הנאמן יהא להמציא הערכת שווי לאותו נכס נכון לאותו מועד.

4. הבהרה בעניין תרגום עסקאות לשערי חליפין

4.1. נאמן בנאמנות תושבי ישראל, לפי סעיף 75 לפקודה, או בנאמנות לפי צוואה שנחשבת לתושבת ישראל, לפי סעי' 75(ג)1 לפקודה, שהפיק או שנצמחו לו הכנסות מחוץ לישראל, אמור לדווח על אותן הכנסות חוץ כשהן מתורגמות לשקלים חדשים לפי כללי מס הכנסה (המרה לשקלים חדשים של סכומים שמקורם מחוץ לישראל), התשס"ד – 2003 (להלן – "כללי ההמרה").

4.2. בהתאם לכללי ההמרה, ישנן פעולות או הכנסות שיתורגמו לשקלים חדשים לפי השער היציג שביום התשלום או ביום ביצוע הפעולה, לפי העניין, וישנן פעולות והכנסות שיתורגמו לשקלים חדשים לפי השער היציג בתום שנת המס שלגביה מוגש הדוח.

הדבר מחייב את מפיק ההכנסות (הנאמן באותה נאמנות) להיערך מבעוד מועד לתרגום ההכנסות הנובעות מאותן עסקאות ופעולות, לשערי החליפין הנכונים, לרבות התאמת מערכת הנהלת החשבונות בהתאם לכללי ההמרה.

4.3. דוחות הנאמנות אותם יש להגיש עם תום האורכה שניתנה על ידי מנהל רשות המסים, הינם דוחות לשנות המס 2006, 2007 ו-2008. בנוסף, דוח 2009 יוגש במועד החוקי בשנת המס 2010.



- 4.4. לאור האורכה שניתנה על ידי מנהל רשות המסים להגשת דיווחים בנאמנויות, לרבות הדוחות השנתיים, בשל הקושי הכרוך בתרגום בדיעבד של פעולות ועסקאות בשנים שחלפו ומתוך רצון להקל על ציבור הנאמנים (לרבות הנאמנים הזרים) לעמוד במחויבותם להגשת הדוחות האמורים, הוחלט לאפשר לאותם נאמנים להגיש את הדוחות השנתיים לשנות המס 2006 – 2009, כשכל הכנסות החוץ הכלולות בהן מתורגמות לפי השער היציג של המטבע הרלוונטי בתום שנת המס בלבד.
- 4.5. הדוח השנתי לשנת המס 2010 ואילך, יוגש בהתאם לדין הרגיל הקבוע בפקודה ובתקנות מכוחה, לרבות בהתאם לכללי ההמרה.

ב ב ר כ ה ,

משה מזרחי, עו"ד (רו"ח)
יועץ משפטי לרשות המסים

העתקים

מר יהודה נסרדישי – מנהל רשות המסים
מר אהרון אליהו – סמנכ"ל בכיר לשומה וביקורת
גב' ורד אולפינר – מנהלת היחידה למיסוי בינלאומי
גב ירדנה אייזקוב סרוסי – מנהלת מח' מיסוי בינלאומי, לשכה משפטית
גב' מיכל הנר – דויטש – מנהלת מח' חקיקה, לשכה משפטית
מר אמיר דוידוב – יחידה למיסוי בינלאומי
מר אייל סנדו – יועץ למנהל רשות המסים