



החטיבה המקצועית

החלטת מיסוי : 6826/14 תחום החלטת המיסוי : מיסוי בינלאומי

הנושא: הגדרת המונח "קרוב" לעניין "נאמנות קרובים" - החלטת מיסוי לא בהסכם

העובדות:

1. מר פלוני הינו תושב ישראל (להלן: "פלוני").
2. פלוני היה נשוי בעבר לאישה תושבת ישראל (להלן: "האישה הראשונה"), ולזוג נולדו מספר ילדים, אף הם תושבי ישראל (להלן: "הילדים" או "הנהנים" – לפי הקשר הדברים).
3. לאחר מספר שנות נישואים נפטרה האישה הראשונה של פלוני, והוא נישא בשנית (להלן: "האישה השנייה").
4. לאישה השנייה של פלוני אח תושב מדינה זרה ובעל אזרחות זרה, אשר מעולם לא היה תושב ישראל (להלן: "הדוד החורג" או "יוצר הנאמנות" – לפי הקשר הדברים).
5. האישה השנייה הייתה נשואה לפלוני שנים רבות, עד פטירתה.
6. לאחר מספר שנות נישואין של פלוני לאישה השנייה, הקים הדוד החורג נאמנות והקנה לה כספים (להלן: "הנאמנות").
7. הנאמן בנאמנות הינו אזרח ותושב זר (להלן: "הנאמן"), הדוד החורג הוא היוצר היחיד בנאמנות, והילדים הינם הנהנים היחידים בה.
7. עד יום 31.12.2013 סווגה הנאמנות על ידי הנאמן כ- "נאמנות יוצר תושב חוץ" - בהתאם להוראות סעיף 75ט לפקודה בנוסחו של הסעיף עובר לתיקון 197 לפקודה, שכן התקיים בנאמנות האמור להלן:
 - 7.1 יוצר הנאמנות היחיד היה והינו כאמור תושב חוץ החל מיום יצירת הנאמנות ובמשך כל חיי הנאמנות ועד היום.
 - 7.2 הקמת הנאמנות וההקניות לנאמנות היו בתום לב והנהנים מעולם לא העניקו ליוצר הנאמנות, במישרין או בעקיפין, כל תמורה או שירות בגין הכללתם כנהנים בנאמנות, ולנהנים אין ומעולם לא היתה היכולת לשלוט או להשפיע, במישרין או בעקיפין, על אופן ניהול הנאמנות, על נכסי הנאמנות, על קביעת נהנים בנאמנות שלא מכוח קביעה של יוצר הנאמנות, על מינוי הנאמן או על החלפתו, או על חלוקת נכסי הנאמנות או הכנסת הנאמנות.

הבקשה:

לקבוע כי יש לסווג את הנאמנות כ"נאמנות קרובים" – כמשמעות מונח זה בסעיף 1ח75(ב)(2) לפקודה לאחר כניסתו לתוקף של תיקון 197 לפקודה, מאחר שבין יוצר הנאמנות לבין הנהנים, תושבי ישראל, מתקיימים יחסי קרבה לפי פסקה (2) של ההגדרה "קרוב" שבסעיף 88 לפקודה, וכן מאחר שמתקיים בנאמנות כל האמור בסעיפים 7.1 ו-7.2 לעיל.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. על מנת שנאמנות תסווג כ"נאמנות קרובים" עפ"י סעיף 1ח75(ב)(2) לפקודה יש לבדוק, בין היתר, כדרישת הסעיף, כי מתקיימים יחסי הקרבה הנדרשים בין כל היוצרים לבין כל הנהנים, תושבי ישראל, בנאמנות.
2. את יחסי הקרבה הנדרשים יש לבחון מנקודת מבטו של **יוצר הנאמנות**, שכן היוצר הוא מייסד הנאמנות, הוא המקנה את הנכסים לנאמנות, והוא הקובע את הנהנים בה – היינו יש לבחון האם כל נהנה, תושב ישראל, הינו "קרוב" של כל יוצר בנאמנות, ולא להיפך.
- במקרה הנדון בהחלטת המיסוי, עפ"י פסקה (2) להגדרת המונח "קרוב" בסעיף 88 לפקודה, לא ניתן לראות באחיינים החורגים של יוצר הנאמנות (שהם ילדיה החורגים של אחותו של יוצר הנאמנות – היא האישה השנייה של פלוני, וילדיו הביולוגיים של פלוני) כ"קרוב" של יוצר הנאמנות, שכן לפי פסקה (2) להגדרת המונח "קרוב" בסעיף 88 לפקודה, רק צאצא נחשב ל"קרוב" ואין לראות בילדים חורגים שאינם יוצאי חלציה של אחותו של יוצר הנאמנות כצאצאים.
3. משקבענו כי הנאמנות אינה עומדת בהגדרת "נאמנות קרובים" כמשמעות מונח זה בסעיף 1ח75(ב) לפקודה, הרי שהנאמנות תסווג כ"נאמנות נהנה תושב ישראל" כמשמעות מונח זה בסעיף 1ח75(א) לפקודה ויחולו עליה הוראות סעיף 1ח75(ג) לפקודה – היינו יחולו עליה ההוראות החלות על "נאמנות תושבי ישראל" ויראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של יחיד תושב ישראל ואת נכסי הנאמן כנכסיו של יחיד תושב ישראל.
4. הנאמן בנאמנות יפתח תיק לנאמנות בפקיד השומה של נאמנויות, ויגיש לפקיד השומה את כל ההודעות, הדיווחים והדוחות, שנאמן ב- "נאמנות תושבי ישראל" כמשמעות המונח בסעיף 75 לפקודה, נדרש להגישם החל מיום כניסתו לתוקף של תיקון 197 לפקודה ואילך.
5. יוצר הנאמנות והנהנים בנאמנות יגישו לפקיד השומה הרלבנטי את כל ההודעות, הדיווחים והדוחות, אשר יוצר ונהנה בנאמנות תושבי ישראל נדרשים להגישם החל מיום כניסתו לתוקף של תיקון 197 לפקודה ואילך.
6. אין בהחלטת המיסוי כדי לקבוע כי הנאמנות עמדה בהגדרת "נאמנות יוצר תושב חוץ" כמשמעות המונח בסעיף 75 לפקודה, עובר לכניסתו לתוקף של תיקון 197 לפקודה, ואין בהחלטת המיסוי כדי לקבוע כי לא חלה על הנאמנות/נאמן, על יוצר הנאמנות ועל הנהנים

בנאמנות, חבות במס בישראל וחבות הגשת הודעות, דיווחים ודוחות בישראל, עובר לתיקון 197 ועובר לתיקון 147 לפקודה.

7. אין בפנייה להחלטת המיסוי או במתן החלטת מיסוי כדי לרפא כל מחדל של הנאמנות/נאמן, יוצר הנאמנות והנהנים בנאמנות.

8. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.