

## תקנות מס הכנסה (ייעוד הכנסה לנהנה יחיד תושב חוץ וקביעת רווח הון בנאמנות מיועדת), התשס"ח-2008

בתוקף סמכותי לפי סעיפים 175 ו-243 ו-244א לפקודת מס הכנסה<sup>1</sup> (להלן – הפקודה),  
ובאישור ועדת הכספים של הכנסת, אני מתקין תקנות אלה:

הגדרות

1. בתקנות אלה –

"הודעה על ייעוד הכנסה" – הודעת נאמן לפקיד השומה שבה הצהיר כי נאמנות היא  
נאמנות מיועדת וביקש כי בחישוב הכנסתו יחולו הוראות תקנות אלה;

"הכנסת הנאמן", "הקניה", "חלוקה", "יוצר", "נאמן", "נאמנות בלתי הדירה", "נאמנות הדירה",  
"נאמנות יוצר תושב חוץ", "נאמנות לפי צוואה", "נאמנות תושבי ישראל", "נהנה"  
ו"נכס" – כהגדרתם בסעיף 175 לפקודה;

"הצהרה" – כמשמעותה בפסקה (1)ג או (2)א שבהגדרה "נאמנות מיועדת", לפי העניין;

"נאמנות מוטבת" – כהגדרתה בתקנות קביעת שומה בעקבות חלוקה לתושב חוץ;

"נאמנות מיועדת" – נאמנות מוטבת שהתקיים בה כל האמור בפסקאות (1) או (2), לפי העניין  
ואשר הנאמן מסר לגביה הודעה על ייעוד הכנסה:

(1) (א) על פי כתב הנאמנות מיועד אותו שיעור מהכנסת הנאמן (להלן – שיעור  
ההכנסה המיועדת) ומנכסי הנאמן (להלן – שיעור הנכסים המיועדים) לנהנה  
מיועד (להלן ייקראו שיעור ההכנסה המיועדת ושיעור הנכסים המיועדים –  
החלק המיועד);

(ב) הנאמן אינו רשאי לחלק את החלק המיועד אלא לנהנה המיועד שלו יועד;  
(ג) הנאמן הגיש לפקיד השומה הצהרה בכתב בלתי חוזרת הכוללת את שמו  
ותושבותו של כל נהנה מיועד ואת החלק המיועד לו, וכן כי אין לו שיקול דעת  
לחלק את הכנסותיו או את נכסיו באופן אחר;

(2) (א) הנאמן הגיש לפקיד השומה הצהרה בכתב בלתי חוזרת על ייעוד שיעור  
קבוע מהכנסותיו ומנכסיו לנהנה מיועד; הצהרה כאמור תכלול את שמו ותושבתו  
של כל נהנה מיועד ואת החלק המיועד לו;

(ב) כתב הנאמנות אינו סותר את הצהרתו של הנאמן כאמור בפסקת משנה (א);

(ג) היה לנאמנות מגן נאמנות שאישורו נדרש לפעולה לפי פסקת משנה (א) –  
אישורו ניתן וצורף להצהרת הנאמן שניתנה לפי פסקת המשנה האמורה;

(ד) החלק המיועד לכלל הנהנים המיועדים בנאמנות אינו עולה על חלקם היחסי  
מכלל הנהנים בנאמנות; לעניין זה, "נהנה" – למעט נהנה שטרם נולד;

"נהנה מיועד" – נהנה יחיד שזהותו ידועה ומתקיים בו אחד מאלה:

(1) בעת יצירת הנאמנות ובשנת המס הוא נהנה תושב חוץ בנאמנות תושבי ישראל,  
ובלבד שהוא אינו ילדו של היוצר שבשנת המס טרם מלאו לו 18 שנים;

(2) הוא נהנה תושב חוץ בנאמנות תושבי ישראל, שכל היוצרים בה שהם תושבי  
ישראל נפטרו לפני שנת המס;

(3) הוא נהנה תושב חוץ בנאמנות תושבי ישראל שהיתה בעבר נאמנות יוצר תושב  
חוץ ובלבד שבמועד שבו היתה הנאמנות לנאמנות תושבי ישראל הוא היה תושב חוץ  
והוא אינו ילדו של היוצר שבשנת המס טרם מלאו לו 18 שנים;

<sup>1</sup> דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120.

(4) הוא נהנה תושב חוץ בנאמנות לפי צוואה;

"שנת התחילה" – שנת המס שלאחר שנת המס שבה מסר נאמן הודעה על ייעוד הכנסה, ולגבי נאמנות שהוקמה במהלך שנת מס ושנמסרה לפקיד השומה הודעה על ייעוד הכנסה בתוך שלושה חודשים ממועד ההקמה – אותה שנת מס;

"תקנות קביעת שומה בעקבות חלוקה לתושב חוץ" – תקנות מס הכנסה (הוראות לעניין תיקון שומת הכנסת הנאמן וקביעת רווח הון בידיו בעקבות חלוקה לנהנה תושב חוץ), התשס"ח-2008.<sup>2</sup>

2. (א) נאמן בנאמנות מיועדת ששילם את המס החל על מכירת נכסיו לפי תקנה 3, רשאי החל בשנת התחילה, לחשב את המס החל על ההכנסה המיועדת לנהנה מיועד, כאילו היתה הכנסתו של הנהנה המיועד, ובהתאמה ייוחסו גם הניכויים וההוצאות שהוצאו בשל כל הכנסתו של הנאמן, ובלבד שלעניין נאמנות שהוקמה במהלך שנת מס – שולם המס החל על ההקניות בשנת התחילה לפי תקנה 4; לעניין זה, בגין שיעור הנכסים המיועדים ששולם מס על מכירתם לפי תקנה 3 או 4, לפי העניין, יותר פחת מן התמורה שנקבעה במכירה שלפי התקנות האמורות כנגד שיעור ההכנסה המיועדת.

חישוב המס  
בנאמנות מיועדת

(ב) מכר הנאמן בנאמנות מיועדת נכס שעל חלקו המיועד שולם מס לפי הוראות תקנה 3 או 4, לפי העניין, יחולו הוראות אלה:

(1) רווח ההון בשל המכירה כאמור יחושב על ידי הנאמן כאילו שיעור הנכס המיועד נמכר על ידי הנהנה המיועד, ובהתאמה ייוחסו גם הניכויים וההוצאות שהוצאו בשל אותה הכנסה, והכל ובלבד שבשנת המכירה היה הנהנה נהנה מיועד;

(2) רווח ההון ממכירת שיעור הנכס המיועד שחושב לפי הוראות פסקה (1), יראוהו כהכנסתו של הנהנה המיועד.

3. (א) בנאמנות מיועדת יראו את שיעור הנכסים המיועדים כאילו נמכרו על ידי הנאמן ב-31 בדצמבר בשנת המס שקדמה לשנת התחילה ונרכשו על ידיו מחדש באותו מועד, והוראות חלק ה' לפקודה יחולו על מכירת הנכסים כאמור כאילו נמכרו על ידי היוצר באותו המועד.

מס רווח הון

(ב) לעניין הוראות סעיף 91(ד) לפקודה, יימנו המועדים הנקובים בסעיף האמור החל במועד ההודעה על ייעוד הכנסה.

4. החל בשנת התחילה יראו כל הקניה לנאמנות מיועדת כמכירה על ידי היוצר לעניין הוראות הפקודה, לפי השיעור שיועד לנהנה המיועד בהצהרה, והיא תחויב במס או תהיה פטורה ממנו, כפי שהיה אילו היה הנכס מועבר מהיוצר לנהנה המיועד במישרין.

רווח הון נוסף

5. (א) ההצהרה תעמוד בתוקפה עד לסיום הנאמנות.

תוקפה של  
הצהרה

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א) –

(1) נפטר נהנה מיועד או שהיה לתושב ישראל (בפסקה זו – נהנה מיועד שפסק), יתקן הנאמן את הצהרתו בהודעה לפקיד השומה שתצורף לדוח שמגיש הנאמן לשנת המס שבה הנהנה המיועד פסק; החל מאותה שנת מס לא יראו את חלקו של הנהנה המיועד שפסק כחלק מיועד, לא יתוקנו שומות רווח הון שנערכו לפי תקנות 3 או 4, לפי העניין, ואם היה הנהנה המיועד שפסק לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר, כאמור בסעיף 14(א) או (ג) לפקודה, לפי העניין, יחולו על הכנסת הנאמן, לגבי חלקו של הנהנה המיועד שפסק, גם ההוראות לפי סעיפים 14(א) עד (ג), 97(ב) ו-1(ב3) לפקודה, לפי העניין;

<sup>2</sup> ק"ת התשס"ח, עמ' 1022.

(2) היה נהנה תושב ישראל בנאמנות מיועדת שהיא נאמנות תושבי ישראל או נאמנות לפי צוואה כאמור בפסקאות ו(ב) ו(3) להגדרה "נהנה זר" שבתקנות קביעת שומה בעקבות חלוקה לתושב חוץ, לתושב חוץ או שנולד נהנה מחוץ לישראל לאחר שהנאמן מסר הודעה על ייעוד הכנסה בנאמנות כאמור – רשאי הנאמן לתקן את הצהרתו בהודעה לפקיד השומה שתצורף לדוח שמגיש הנאמן לשנת המס שבה היה הנהנה בנאמנות כאמור לתושב חוץ או בשנת המס שבה נולד נהנה מחוץ לישראל, לפי העניין, ולחשב את המס החל על ההכנסה המיועדת לאותו נהנה, החל בשנת המס שבה היה הנהנה לתושב חוץ, לפי הוראות תקנה 2; תיקן כאמור, יחולו הוראות תקנה 3, אלא שיראו את שיעור הנכסים המיועדים לאותו נהנה, כאילו נמכרו ונרכשו מחדש על ידי הנאמן ב־31 בדצמבר של השנה שקדמה לשנת המס שבה היה הנהנה לתושב חוץ.

(ג) על הצהרה מתוקנת לפי תקנת משנה (ב) יחולו הוראות תקנות אלה, לרבות הוראת פסקה (א), כאילו היתה הצהרה.

6. (א) חישוב הנאמן את המס החל על הכנסתו המיועדת לנהנה מיועד כאילו היתה בדיקת ייעוד לפי חלוקות הכנסתו של הנהנה כאמור בתקנה 2, יחולו הוראות אלה:

(1) הנאמן יודיע לפקיד השומה, בתוך ארבעה חודשים מתום שנת המס השלישית שלאחר שנת התחילה, על סכומן של כלל החלוקות לנהנים בנאמנות המיועדת בשנת התחילה ובשלוש שנות המס שלאחריה (להלן – שנות הבדיקה), ועל חלקו של כל נהנה בסכום החלוקות כאמור (להלן – שיעור החלוקה);

(2) היה שיעור החלוקה של נהנה מיועד נמוך משיעור חלקו של אותו נהנה בהכנסת הנאמן בשנות הבדיקה, תיווסף להכנסת הנאמן, בשנת המס הרביעית שלאחר תום שנת התחילה, הכנסה בגובה סכום החלוקות כאמור בפסקה (א) כשהיא מוכפלת בשיעור השינוי (להלן – ההכנסה הנוספת);

(3) על ההכנסה הנוספת כאמור בפסקה (2) יחול שיעור מס של 70%, והכל בלא זכות לקיזוז, לפטור או להקלה כלשהי;

(4) היה שיעור החלוקה של נהנה מיועד גבוה משיעור חלקו של אותו נהנה בהכנסת הנאמן בשנות הבדיקה –

(א) לא יהיה בכך כדי לשנות את ההצהרה, לא יראו את ההכנסה כהכנסתו של הנהנה המיועד, ולא תתוקן שומת רווח ההון שנערכה לפי תקנות 3 או 4, לפי העניין;

(ב) סכום החלוקות כאמור בפסקה (1) שהוא מוכפל במקדם (להלן – הסכום העודף), יופחת מההכנסה הנוספת שתיווצר בשנות הבדיקה הבאות; מקום שלא ניתן להפחית את כל הסכום העודף בשנות הבדיקה שלאחר שנות הבדיקה שבה נוצר סכום עודף כאמור, יועבר הסכום העודף שלא הופחת לשנות הבדיקה הבאות, בזו אחר זו.

(ב) הוראות תקנת משנה (א) יחולו, בשינויים המחויבים, עד לסיום הנאמנות, כך ששנות הבדיקה יימנו כל ארבע שנות מס, החל בשנת המס הרביעית שלאחר תום שנת התחילה.

(ג) בתקנה זו –

"מקדם" – שיעור החלוקה פחות שיעור חלקו של הנהנה המיועד בהכנסת הנאמן בשנות הבדיקה, ובלבד שאם לא נעשו חלוקות יהיה המקדם אפס;

“שיעור השינוי” – שיעור חלקו של הנהנה המיועד בהכנסת הנאמן בשנות הבדיקה פחות שיעור החלוקה, ובלבד שאם לא נעשו חלוקות יהיה שיעור השינוי אפס;

“שיעור חלקו של הנהנה המיועד בהכנסת הנאמן בשנות הבדיקה” – סך כל ההכנסה המיועדת לנהנה המיועד בשנות הבדיקה בניכוי ההוצאות והניכויים שיוחסו לה, הכל לפי הוראות תקנה 2, כשהיא מחולקת בסך כל הכנסתו של הנאמן בשנות הבדיקה לאחר הניכויים שהותרו ממנה.

7. בחר נאמן בהחלת הוראות תקנות אלה בחישוב הכנסתו – לא יחולו לגביו, החל בשנת התחילה, תקנות קביעת שומה בעקבות חלוקה לתושב חוץ. מניעת כפל הטבות

8. (א) תקנות אלה יחולו על הכנסות הנאמן שהופקו או שנצמחו החל ביום א' בטבת התשס"ו (1 בינואר 2006) והן יחולו גם על נאמנויות שהוקמו לפני המועד האמור. תחילה, תחולה והוראות מעבר

(ב) (1) הודעה על ייעוד הכנסה שהיה צריך להגישה לפי הוראות תקנות אלה לפני מועד פרסומן, תוגש בתוך 90 ימים מיום פרסומן ואולם שנת התחילה לא תהא קודמת לשנת המס 2006.

(2) הוגשה הודעה על ייעוד הכנסה שהוגשה בתוך 90 ימים מיום פרסומן של תקנות אלה כאמור בפסקת משנה (1), לגבי שנת המס 2006, 2007 או 2008, יראו את שיעור הנכסים המיועדים כאילו נמכרו ב-1 בינואר של שנת המס שלגביה נתן הנאמן הודעה על ייעוד הכנסה כאמור.

(3) לעניין הוראת סעיף 91(ד) לפקודה ימנו המועדים הנקובים בסעיף האמור החל ממועד ההודעה על ייעוד הכנסה כאמור בפסקת משנה (1).

ב' באייר התשס"ח (7 במאי 2008)

(חמ 3833-3)

רוני בר-און  
שר האוצר