



החטיבה המקצועית

החלטת מיסוי: 3399/22

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: העברת דירות לנאמנות - החלטת מיסוי בהסכם

1. העובדות

- 1.1 בבעלותם של בני זוג (להלן: "בני הזוג") דירות מגורים בישראל (להלן: "הדירות" או "זכויות במקרקעין"), אשר משמשות אותם ואת בני משפחתם.
- 1.2 בני הזוג מעוניינים להעביר את רישום הבעלות בדירות על שם עורך דין ישראלי, אשר ישמש כנאמן, שינהל את הדירות לטובתם של בני הזוג ויחזיק בהן עבורם (להלן: "הנאמן" או "הנאמנות").
- 1.3 הנאמן אינו מורשה לבצע כל פעולה או העברה של הדירות ואין לו כל סמכות להפעיל שיקול דעת לגביהן, למעט פעולה שהיא לטובת בני הזוג ורק לאחר קבלת הוראות מפורשות בכתב מבני הזוג.
- 1.4 הנאמן לא יפיק כל הנאה כלכלית מהדירות, למעט קבלת תשלום עבור השירותים שהנאמן נותן לבני הזוג, לטובת ניהול הדירות עבורם.
- 1.5 האחריות המלאה על הדירות מוטלת על בני הזוג ואין ברישום הבעלות של הדירות על שם הנאמן, כדי להטיל על הנאמן אחריות מכל סוג שהוא.
- 1.6 כל אחד מהצדדים, הן הנאמן והן בני הזוג, יכולים לבטל את הסכם הנאמנות בהודעה בכתב ומראש, של 90 יום, לצד השני. לנאמן לא תהיה כל אחריות בגין עלויות שיתהוו כתוצאה מרישום הבעלות חזרה על שם בני הזוג, כלומר האחריות תחול במלואה על בני הזוג.

2. פרטי הבקשה

- 2.1 לאשר כי העברת הדירות לידי הנאמן לא תהיה חייבת במס לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק").
- 2.2 לאשר כי לאחר אריכות ימיהם של בני הזוג, העברת הדירות ליורשים החוקיים של בני הזוג לא תהווה "מכירה" לפי החוק.

3. החלטת המיסוי ותנאיה

- 3.1 נאמנות, כמשמעותה בחוק, היא נאמנות שלה נהנה ספציפי, קונקרטי וידוע, ושהתקיימו לגביה שני תנאים מצטברים: האחד, פרוצדוראלי, אשר דורש מתן הודעה בדבר הנאמנות תוך 30 יום מיום הרכישה; והשני, מהותי, שבמסגרתו יש לבחון האם מתקיימים יחסי נאמנות בהתאם למבחנים שנקבעו בחוק ובפסיקה.



החטיבה המקצועית

- 3.2 הקניית הדירות לנאמנות על ידי בני הזוג (כיוצרים) ועבורם (כנהנים), לא תיצור אירוע מס חייב, בהתאם להוראות החוק. הבעלים המהותי של הדירות היו ונתרו בני הזוג, גם לאחר רישום הבעלות של הדירות על שם הנאמן שימש כשלוח / מיופה כוח בלבד וכמי שמוציא לפועל את רצון בני הזוג כנהנים, כמפורט בחלק העובדתי לעיל, מבלי שניתן לו כל שיקול דעת בעניין. הקניית הדירות לנאמן תדווח למנהל מיסוי מקרקעין בהתאם להוראות החוק.
- 3.3 מכירת זכויות במקרקעין, אשר הוקנו לנאמן בימי חייהם של בני הזוג, תיחשב כמכירה על ידי בני הזוג. יום ושווי הרכישה שיחולו במכירה יהיו אלו שהיו נקבעים אילו מכרו בני הזוג את הזכויות במקרקעין בעצמם. כמו כן, מכירת הזכויות כאמור חייבת בדיווח בהתאם להוראות סעיף 73 לחוק.
- 3.4 בהורשת הדירות ממי מבני הזוג (או שניהם) ליורשיהם במסגרת צוואה או ירושה על פי דין, יחולו הוראות סעיף 4 לחוק.
- 3.5 במקרה של מכירת הזכויות במקרקעין או החלפת הנהנים, לאחר אריכות ימיהם של בני הזוג, יחולו הוראות החוק הנוגעות למכר זכויות במקרקעין בידי היורשים.
- 3.6 יובהר כי, הסכם נאמנות המאפשר שינוי, החלפת או הוספת נהנים, משמעותו יצירת "נאמנות מסגרת" שאינה נאמנות לפי חוק מיסוי מקרקעין. פועל יוצא מכך, העברה לנאמן וכן העברה מהנאמן לנהנה יחשבו, כל אחד מהם, כמכירה לפי הוראות החוק וסעיף 69 לחוק לא יחול בהעברות מסוג זה.
- 3.7 החלטת המיסוי דנה בהיבטי מיסוי מקרקעין בלבד ואין באמור בה כדי לפגוע בסמכויותיו של פקיד השומה בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961.
- 3.8 במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.