



החטיבה המקצועית

רשימת עמדות חייבות בדיווח חדשות לשנת המס 2021

בנושא מס הכנסה ומיסוי בינלאומי

- עמדה מספר 91/2021 - המרה של אמצעי תשלום מבזרים (המכונים "מטבעות וירטואליים") 2
- עמדה מספר 92/2021 - רווחים ראויים לחלוקה במכירת מניות של חברה הזכאית להטבות במס מכוח החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן - "חוק עידוד") 2
- עמדה מספר 93/2021 - חלוקת "רווחים כלואים" 2
- עמדה מספר 94/2021 - תשלום מבוסס מניות שנרשם כעסקה הונית 4
- עמדה מספר 95/2021 - הכנסות והוצאות בגין עסקאות של גידור שאינו גידור חשבונאי 4
- עמדה מספר 96/2021 - מתנה לתושב חוץ מתושב ישראל אינה פטורה ממס מכוח סעיף 97(א)(5) 5
- עמדה מספר 97/2021 - לא יינתן זיכוי ממיסים שאינם מיסי חוץ, אשר שולמו לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל 5
- עמדה מספר 98/2021 - לא יינתן זיכוי עקיף בגין דיבידנד מגולם שמקורו ברווחי אקוויטי של חברת הבת הזרה 5
- עמדה מספר 99/2021 - קביעת דיני המס בישראל לצורך קביעת ההכנסה של חבר בני אדם זר לעניין חברה נשלטת זרה וחברת משלח יד זרה 6
- עמדה מספר 100/2021 - סיווג חברה המוחזקת בשרשרת חברות כחברה נשלטת זרה במקרה בו שיעור המס החל על החברה המחזיקה בה עולה על 15% 6
- עמדה מספר 101/2021 - רווח או הכנסה משינוי מבנה בידי חבר בני אדם שאינו תושב מדינה גומלת ייכלל בחישוב "רווחים שלא שולמו" 7
- עמדה מספר 102/2021 - הקדש הפועל להשגת מטרה שאינה מטרה ציבורית בלבד לא יוחרג מפרק הנאמנויות 7
- עמדה מספר 103/2021 - יום רכישה ומחיר מקורי במכירת נכס בנאמנות על ידי נאמן או נהנה תושב ישראל, שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר לנאמנויות 7
- עמדה מספר 104/2021 - תושב ישראל המקבל חלוקות בעקיפין מנאמנות שמקור הונה בנאמנות שבה הוא נהנה 9
- עמדה מספר 105/2021 - נאמנות נהנה תושב חוץ שבהתקיים תנאי יתווסף לה בעתיד נהנה תושב ישראל תסווג כנאמנות תושבי ישראל 9
- עמדה מספר 106/2021 - סיווג של נאמנות שמקורה בהקניה בנאמנות תושבת ישראל בה יוצר תושב ישראל אחד לפחות או בנאמנות נהנה תושב ישראל שאינה קרובים, שלא דווח על אירוע רווח הון בהקניה 9
- עמדה מספר 107/2021 - קיטון בהון המדווח של נאמנויות מסוימות בדרך של הקניה או העברה פטורה לנאמנות אחרת או דיווח חלקי 10
- עמדה מספר 108/2021 - הפסד מועבר שנצמח לתושב חוץ טרם היוותו תושב ישראל לא יותר בקיזוז כנגד הכנסות שהופקו בישראל לאחר הפיכתו לתושב ישראל 11
- עמדה מספר 109/2021 - קביעת מחיר מקורי ויום רכישה בנכס שהתקבל במתנה או בהורשה מאת תושב ישראל לראשונה/תושב חוזר ותיק/תושב חוזר 11



החטיבה המקצועית

עמדה מספר 91/2021 - המרה של אמצעי תשלום מבוזרים (המכונים "מטבעות

וירטואליים")

הגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה כוללת כל רכוש, בין אם מדובר בנכס מוחשי ובין אם מדובר בנכס לא מוחשי. "אמצעי תשלום מבוזר", הקרוי גם "מטבע וירטואלי" (כדוגמת ביטקוין, אתריום וכיוצא באלו), הינו רכושו של האדם המחזיק בו, ומשכך הוא נכלל בהגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודה. בהתאם לכך, מכירת "מטבע וירטואלי" מהווה אירוע מס החייב במס על פי הוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה (רווח הון). אם פעילות מכירת "מטבעות וירטואליים" מגיעה לכדי "עסק", הרי שההכנסות ממכירת "המטבעות הווירטואליים" חייבות במס מכוח חלק ב' לפקודה.

בנוסף, "מטבע וירטואלי" אינו מהווה מטבע או מטבע חוץ כהגדרתם בחוק בנק ישראל, התשמ"ה-1985. בהתאם לכך, ולמען הסר ספק, ההפרש בין התמורה במכירה לבין עלות הרכישה לא יחשב כהפרשי הצמדה ו/או כהפרשי שער.

לעניין זה, יראו כמימוש גם פעולות של החלפת מטבע אחד באחר (ALT) גם אם לא התקבל מטבע רשמי (FIAT) כגון במצב בו מחליפים ביטקוין באת'ריום וכיוצ"ב.

לעניין עמדה זו, מדידת יתרון המס תבוצע ביחס לכל הרווחים שהיו לנישום בשנת המס מהפעילות המתוארת בעמדה, האמור בפסקה זו הוא לעניין בחינת סכום יתרון המס ואין בו בכדי לגרוע מחובת הדיווח בגין כל הכנסה בהתאם למועדה כנדרש בחוק.

הערה: עמדה זו מהווה עדכון של עמדה מספר 32/2017 במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2017 והיא מחליפה את עמדה 32/2017 החל משנת המס 2021 ואילך. אין בה בכדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר 32/2017 לעניין הגשת הדוחות לשנות המס 2017 - 2020.

עמדה מספר 92/2021 - רווחים ראויים לחלוקה במכירת מניות של חברה הזכאית

להטבות במס מכוח החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן - "חוק עידוד")

הוראות סעיף 94 לפקודה אינן חלות בעת מכירה על ידי יחיד של מניות שיום רכישתן הוא במועד הקובע (1.1.2003) או לאחריו, לרבות בעת מכירת מניות של חברה הזכאית להטבות במס מכוח חוק עידוד.

עמדה מספר 93/2021 - חלוקת "רווחים כלואים"

חברה שצברה רווחים שהופטרו ממס מכח חוק עידוד (בהתאם לנוסחו לפני ואחרי תיקון מס' 60) ואשר נכון למועד פעולת חלוקה טרם חבה בשל מלוא הסכום של אותם רווחים במס לפי סעיף 47(א), סעיף 51(ג) או (ח) כנוסחו לפני תחילתו של תיקון מספר 60, סעיף 51ב, סעיף 52א או סעיף 52ד לחוק העידוד



החטיבה המקצועית

(להלן: "הכנסה צבורה פטורה") וביצעה אחת מהפעולות שלהלן, מחוייבת להשלים את מס החברות שהופטרה ממנו:

- 1) חלוקת דיבידנד לבעלי מניותיה לרבות דיבידנד שחלו לגביו הוראות סעיף 303 לחוק החברות אשר סווג לצרכי מס כהפחתת הון;
- 2) מתן סכומי כסף או שווי כסף לבעלי מניותיה של החברה במהלך פירוקה;
- 3) רכישת מניות של חברה בישראל שאינה בעלת פעילות תעשייתית או של חברה מחוץ לישראל;
- 4) מתן הלוואה לצד קשור לרבות בדרך של זקיפת חוב אך למעט הלוואות המסווגות כהלוואה לזמן קצר של פחות משנה או כאלו שניתנו לחברה בישראל בעלת מפעל תעשייתי כהגדרתו בחוק עידוד;
- 5) רכישה עצמית של מניותיה או מניות של צד קשור;

למען הסר ספק, לא מדובר ברשימה סגורה של פעולות אשר יכול שייבחנו על ידי פקיד השומה, אלא ברשימת פעולות החלות לעניין העמדה החייבת בדיווח בלבד.

בוצעה פעולת החלוקה עד ליום 14.8.2021 - העמדה בדבר השלמת מס החברות על סכום שחולק בפעולת החלוקה לא תחול אם הצביעה החברה על הכנסה חייבת ששולם בגינה מס, בניכוי המס החל עליה (בין אם מס מלא או מופחת), אשר שימשה מקור לאותו סכום (הכנסה חייבת בניכוי מס כאמור יכולה לשמש מקור לסכום המחולק בפעולת חלוקה פעם אחת בלבד). יתרון המס בגין פעולת החלוקה יחושב בגין כל סכום שהחברה לא הצביעה על מקורו כאמור כאשר הוא מוכפל בשיעור מס החברות ממנו הופטרה החברה.

בוצעה פעולת החלוקה מיום 15.8.2021 ואילך - תחול העמדה לגבי כל סכום שחולק, ואף אם קיימת בחברה הכנסה חייבת העשויה לשמש מקור לביצוע פעולת החלוקה. יתרון המס יחושב בהתאם ליחס שבין ההכנסה הצבורה הפטורה לכלל רווחי החברה, כהגדרתם בסעיף 74(ד1) לחוק העידוד, כשהוא מוכפל בסכום פעולת החלוקה המלא, וכאשר המכפלה מוכפלת בשיעור מס החברות ממנו הופטרה החברה.

יתרון המס הכולל לצרכי העמדה הוא יתרון המס הכולל של כלל פעולות החלוקה שבוצעו בשנת המס או בתקופה הנבחנת.

הערה: עמדה זו מהווה עדכון של עמדה מספר 67/2019 במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2019 והיא מחליפה את עמדה 67/2019 החל משנת המס 2021 ואילך. אין בה בכדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר 67/2019 לעניין הגשת הדוחות לשנות המס 2019 - 2020.



החטיבה המקצועית

עמדה מספר 94/2021 - תשלום מבוסס מניות שנרשם כעסקה הונית

תשלום מבוסס מניות בו הוענקו מניות חברת האם לעובדי החברה, אשר הוצג בדוחות הכספיים כעסקה המסולקת במכשירים הוניים (קרי, ההוצאה נרשמה כנגד סעיף בהון ולא כנגד התחייבות, וגובה ההוצאה נאמד כפונקציה של שווי הוגן במועד הענקה), ייחשב כהשקעת הון של חברת האם בחברה ולא חוב. כל תשלום שיועבר מהחברה לחברת האם כנגד אותה עסקה, ייחשב כדיבידנד (או הפחתת הון בהתאם לכללים הקבועים בחוזר מס הכנסה 1/2018 שעניינו "סיווג ההכנסה לצורכי מס של חלוקת דיבידנד לפי סעיף 303 לחוק החברות") לכל דבר ועניין, ולא תשלום בעבור חוב ועל כן יש לנכות מס במקור בהתאם. לעניין זה, עסקת תשלום מבוסס מניות כמשמעותה בתקן חשבונאות ישראלי 24 או בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 2.

העמדה לא תחול מקום בו מתקיימים כל התנאים המפורטים להלן (ראה גם האמור בסעיף 2.3 בחוזר מס הכנסה 1/2021 שעניינו "תשלום לחברת אם בגין הענקת מכשיריה הוניים לעובדי החברה הבת (הסכמי recharge) אגב עסקה בינלאומית"):

- 1) התשלום הוא רק בגין המכשירים הוניים שהבשילו;
- 2) התשלום הוא לפי השווי שנקבע ביום רישום ההוצאה בדוחות הכספיים לפי כללי חשבונאות מקובלים;
- 3) התשלום מבוצע מכח הסכם שיפוי שנחתם בין הצדדים טרם הענקת המכשירים הוניים;
- 4) ההוצאה נכללה בבסיס העלות/ההוצאות של החברה במסגרת יישום הוראות סעיף 85א לפקודה בהתאם להלכת קונטירה.

על עמדה זו תדווח גם החברה שלעובדיה הוענקו המכשירים הוניים על ידי חברת האם וגם החברה הישראלית העליונה בשרשרת חברות ישראליות אשר למי מהחברות שבשליטתה הוענקו מכשיריה הוניים של חברת האם ככל שמדובר בהחזקה בעקיפין באמצעות חברה ישראלית נוספת מקום בו חלות הוראות סעיף 216(ב) על דיבידנד שמחולק מהחברה שלעובדיה הוענקו המכשירים הוניים.

הערה: עמדה זו מהווה עדכון של עמדה מספר 70/2019 במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2019 והיא מחליפה את עמדה 70/2019 החל משנת המס 2021 ואילך. אין בה בכדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר 70/2019 לעניין הגשת הדוחות לשנות המס 2019 - 2020.

עמדה מספר 95/2021 - הכנסות והוצאות בגין עסקאות של גידור שאינו גידור

חשבונאי

ככל שחברה ביצעה עסקת גידור שאינו גידור חשבונאי לפי IAS 39 ו/או תקן דיווח כספי בינלאומי מס' 9, כך שעסקת הגידור אינן נמדדת ומוכרת באופן מקביל ומתאים לטיפול החשבונאי בגין הנכס המגודר, הרי שאין להתיר בניכוי הוצאות או הפסדים משערך עסקאות הגידור לשווי הוגן ומנגד לא ימוסו רווחים



החטיבה המקצועית

משיערוך העסקאות כאמור, למעט, כאשר ההכנסות מפעילות הגידור לכשעצמה, עולה כדי עסק (כגון במקרה של גופים פיננסיים שפעילות הגידור עולה אצלם לכדי עסק).

הערה: עמדה זו מהווה עדכון של עמדה מספר 71/2019 במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2019 והיא מחליפה את עמדה 71/2019 החל משנת המס 2021 ואילך. אין בה בכדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר 71/2019 לעניין הגשת הדוחות לשנות המס 2019 - 2020.

עמדה מספר 96/2021 - מתנה לתושב חוץ מתושב ישראל אינה פטורה ממס מכוח סעיף 97(א)(5)

מתנה של "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה על ידי תושב ישראל לתושב חוץ מהווה "מכירה" כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה ובהתאם לכך חייבת במס רווח הון והיא אינה פטורה ממס מכוח הוראות סעיף 97(א)(5).

עמדה מספר 97/2021 - לא יינתן זיכוי ממיסים שאינם מיסי חוץ, אשר שולמו לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל

לא יינתן זיכוי מס (זיכוי ישיר לפי סעיף 200 לפקודה או זיכוי עקיף לפי סעיפים 126(ג) ו-203 לפקודה) בגין תשלומים ששולמו לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל שאינם מהווים מיסים ישירים המוטלים על הכנסה המהווים מס הכנסה או מס חברות לפי העניין, ומשכך אינם מהווים "מיסי חוץ" כהגדרתם בסעיף 199 לפקודה, גם אם תשלומים אלו מחושבים כאחוז מההכנסה. כך למשל לא יינתן זיכוי בגין תשלומים כאמור לעיל כדוגמת מיסי מחזור המוטלים על פעילות כלכלה דיגיטלית (כדוגמת GST, Equalization levy), מס עירוני, מס רכישה, מס מקומי, מיסי בריאות וכד'.

עמדה מספר 98/2021 - לא יינתן זיכוי עקיף בגין דיבידנד מגולם שמקורו ברווחי אקוויטי של חברת הבת הזרה

חברה תושבת ישראל שקיבלה דיבידנד מחברה זרה המוחזקת על ידה העונה על התנאים הקבועים בסעיף 126(ג) לפקודה (להלן: "החברה האחרת"), ומקור ההכנסה ממנו חולק הדיבידנד הוא ברווחי אקוויטי שנרשמו בחברה האחרת או בחברה כלשהיא שמוחזקת (במישרין או בעקיפין) בידי החברה האחרת, לא תהיה זכאית לזיכוי עקיף לפי סעיף 126(ג) בגין אותו דיבידנד מגולם בגין מיסים ששולמו בחברה המוחזקת במישרין בידי החברה האחרת. כלומר, זיכוי המס הקבוע בסעיף 203(ב) לפקודה בגין דיבידנד מגולם יינתן רק לגבי אחד מאלה:



החטיבה המקצועית

(א) מסים ששולמו בפועל על ידי החברה האחרת כמשמעותה בסעיף 126(ג) לפקודה (להלן: "החברה האחרת");

(ב) מסים ששולמו בפועל על ידי חברה המוחזקת במישרין בידי החברה האחרת בשיעור שלא יפחת מ- 50% ובתנאי שההכנסות שהמס בגין שולם כאמור, חולקו כדיבידנד בפועל לחברה האחרת. האמור חל מהטעם שלא מדובר ב"מיסי חוץ שאינם מוטלים במישרין", כהגדרתם בסעיף 203(ג) לפקודה, המשתלמים על הכנסות שלאחר תשלום המס חולקו כדיבידנד.

עמדה מספר 99/2021 - קביעת דיני המס בישראל לצורך קביעת ההכנסה של חבר

בני אדם זר לעניין חברה נשלטת זרה וחברת משלח יד זרה

חישוב הכנסתו, הכנסתו החייבת ורווחיו של חבר בני אדם הנחשב לתושב לצרכי מס במדינה זרה גומלת אך לא מגיש בה דוח על הכנסות או לא נחשב נישום לצרכי מס באותה מדינה, לצרכי סעיפים 75ב - 75א ייעשה בהתאם לחלופה שבסעיף 75ב(1)(ב) לפקודה, קרי בהתאם לדיני המס בישראל. כלומר, על מנת שתחול החלופה בסעיף 75ב(1)(ב) לפקודה חבר בני האדם צריך להיות תושב לצרכי מס במדינה גומלת כמשמעותה בסעיף 196 לפקודה, המגיש דוח על הכנסותיו במדינה כאמור או תושב מדינה גומלת לצרכי מס הנישום במדינה כאמור.

כך למשל במקרה של חברה זרה תושבת מדינת אמנה שבהתאם לדיני המס באותה המדינה לא מגישה דוחות על הכנסותיה או לא נישומה באותה מדינה והכנסותיה נכללות במסגרת דוח מאוחד של חברה זרה המחזיקה בה, הכנסתה, הכנסתה החייבת ורווחיה של החברה המוחזקת יחושבו בנפרד בהתאם לדיני המס בישראל.

עמדה מספר 100/2021 - סיווג חברה המוחזקת בשרשרת חברות כחברה נשלטת

זרה במקרה בו שיעור המס החל על החברה המחזיקה בה עולה על 15%

חבר בני אדם זר שבשרשרת חברות ייחשב כחנ"ז ככל שעומד בתנאי סעיף 75ב לפקודה, אף אם שיעור המס האפקטיבי בחבר בני האדם הזר המחזיק בו עולה על 15%. לדוגמה, חבר בני אדם זר שבשרשרת חברות, אשר שיעור המס הזר החל על הכנסתו הפסיבית נמוך מ- 15% (למשל מס אפקטיבי 10%), המוחזק במישרין ו/או בעקיפין בידי חבר בני אדם זר אחר בשרשרת ששיעור המס הזר כאמור בסעיף 75ב(1)(א) החל על הכנסתו הפסיבית עולה על 15% (למשל מס אפקטיבי 30%), ייחשב כחנ"ז ככל שעומד ביתר תנאי סעיף 75ב לפקודה.

יודגש, כי ככל שישולם דיבידנד בפועל לבעל השליטה אז יחולו הוראות סעיף 75(ד) לפקודה לעניין הזיכוי שיינתן.



החטיבה המקצועית

עמדה מספר 101/2021 - רווח או הכנסה משינוי מבנה בידי חבר בני אדם שאינו

תושב מדינה גומלת ייכלל בחישוב "רווחים שלא שולמו"

רווח או הכנסה שהופק במסגרת שינוי מבנה שנערך על ידי חבר בני אדם שאינו תושב מדינה גומלת ייכלל בחישוב ה"רווחים שלא שולמו", ובהתאם לסעיף 175ב(2) לפקודה יחולו עליו דיני המס בישראל. יובהר, כי בהתאם להוראות חלק ה-2 לפקודה פרק שלישי, לא יינתן לחברה זרה פטור או דחיית מס בגין שינוי מבנה זה בהיעדר אישור מראש מטעם המנהל.

עמדה מספר 102/2021 - הקדש הפועל להשגת מטרה שאינה מטרה ציבורית בלבד

לא יוחרג מפרק הנאמנויות

הקדש שאינו פועל במישרין ו/או בעקיפין למטרה ציבורית בלבד לא יוחרג מפרק הנאמנויות בהתאם לסעיף 75ז(5) לפקודה, משכך לא ייחשב כהקדש שהוא מוסד ציבורי ויחולו עליו הוראות פרק רביעי 2 לפקודה.

לעניין זה, הקדש שאינו פועל במישרין ו/או בעקיפין למטרה ציבורית בלבד יהיה מי שמתקיים בו אחד מאלה:

1. ישנם נהנים בהקדש שאינם מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2).
2. ישנן העברות של נכסים או מזומנים, במישרין או בעקיפין, לקרוביו של יוצר ההקדש ו/או לצדדים הקשורים עימו בפעילות עסקית.

יודגש, כי יתרון המס הינו ההפרש שבין חבות המס הנובעת מדיווח בדרך של הקדש שהוא מוסד ציבורי לבין חבות המס הנובעת מדיווח בדרך של נאמנות שאינה פועלת למטרה ציבורית בלבד, המתחייבת במס על הכנסותיה בהתאם הוראות פרק רביעי 2 לפקודה.

הדיווח על עמדה זו יבוצע ע"י הנאמן ו/או היוצר לפי העניין.

עמדה מספר 103/2021 - יום רכישה ומחיר מקורי במכירת נכס בנאמנות על ידי נאמן

או נהנה תושב ישראל, שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר לנאמנויות

בהסדרי המעבר לנאמנויות נהנה תושב ישראל שפרסמה רשות המסים ביום 9 במרץ 2014 (להלן - "הסדרי המעבר") נקבע כי במקרים המתאימים, ועל בסיס בקשת הפונה, פקיד השומה יוכל לחייב במס את הון הנאמנות בכפוף לשיעורים שפורטו במסגרת ההסדר תוך קביעת יום רכישה חדש ומחיר מקורי חדש לנכסי הנאמנות (להלן - "יום רכישה החדש" ו-"המחיר המקורי החדש"). יום הרכישה החדש יהיה היום שקדם ליום התחילה (31.12.2013) והמחיר המקורי החדש יהיה התמורה (כהגדרתה בסעיף 88



החטיבה המקצועית

לפקודה) שהייתה נקבעת אילו הנכס היה נמכר ביום שקדם ליום התחילה ואשר עליה שולם מס במסגרת ההסדר.

מובהר, כי אם הנאמנות לא חויבה במס על הון הנאמנות כאמור בשיעורים המפורטים בהסדרי המעבר, יום הרכישה והמחיר המקורי של נכסי הנאמנות ייקבעו בהתאם להוראות סעיף 75(י) - כפי שהיו בידי היוצר (כאשר מדובר בנכס שהקנה היוצר לנאמן) וסעיף 75(ד) - כפי שהיו בידי הנאמן (כאשר מדובר בנכס שחולק לנהנה ונמכר על ידי הנהנה), **ולא יקבע מחיר מקורי ויום רכישה חדש ליום 31.12.13.** זאת לרבות נאמנות קרובים שמקור נכסיה הוא בנאמנות אחרת שלא חויבה במס על הון הנאמנות כאמור בשיעורים המפורטים בהסדרי המעבר, ושהעבירה נכסיה ללא חבות במס לאותה נאמנות קרובים שנוצרה.

מבלי לגרוע מהאמור, לעניין עמדה זו, ככל שמדובר בנאמנות קרובים כמשמעותה בסעיף 75ח1 לפקודה אשר הוקמה לפני יום 1.1.2003, יראו הקנייה לפני יום 1.1.2003 בנאמנות קרובים של נכס, שרווח ההון ממכירתו הופק מחוץ לישראל בהתאם להוראות סעיף 89(ב)(3), כמכירה של הנכס מהיוצר לנהנה וזאת לעניין קביעת המחיר המקורי ויום הרכישה כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה, כפי שנקבע [בסעיף 6.1.2.3 בחוזר מס הכנסה 3/2016 בנושא מיסוי נאמנויות](#). כלומר, לצורך חישוב הרווח לפי סעיף 88 לפקודה, יראו את יום ההקניה כיום הרכישה של הנכס בידי הנהנה ואת שווי הנכס ביום ההקניה כמחיר המקורי של הנכס ובלבד שהקניית הנכס לנאמנות דווחה לפקיד השומה בטופס 147 עד ליום 31.12.2015, מועד האורכה הרלוונטי למתן הודעות ביחס לנאמנויות קרובים (כמפורסם [בהודעה לציבור של רשות המסים מיום 29.6.2015](#)). למען הסר ספק, מובהר כי פקיד השומה יהא רשאי לבדוק את שווי הנכס ליום ההקנייה כפי שדווח על ידי הנאמן, ונתונה לו כל סמכות בקשר לכך, כפי שנקבע [בסעיף 6.1.2.3 בחוזר מס הכנסה 3/2016](#).

לעניין עמדה זו, נוקטת העמדה החייב בדיווח, יהיה, היוצר או הנאמן או הנהנה, בהתאם לזהות מדווח הכנסות הנאמנות.

הערה: עמדה זו מהווה עדכון של עמדה מספר 47/2017 במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2017 והיא מחליפה את עמדה 47/2017 החל משנת המס 2021 ואילך. אין בה בכדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר 47/2017 לעניין הגשת הדוחות לשנות המס 2017 - 2020.



החטיבה המקצועית

עמדה מספר 104/2021 - תושב ישראל המקבל חלוקות בעקיפין מנאמנות שמקור

הונה בנאמנות שבה הוא נהנה

נאמנות קרובים (להלן: "הנאמנות המקורית") שהיוצר בה הוא תושב חוץ והנהנים בה הם קרוביו, שלפחות אחד מהם הוא תושב ישראל (להלן: "נהנה תושב ישראל המקורי"), ושנכסיה הועברו ללא חבות במס (להלן: "ההעברה") לנאמנות חדשה שהוקמה (להלן: "הנאמנות החדשה"), שהנהנה תושב ישראל המקורי כבר לא נהנה בה. במקרה בו הנהנה תושב ישראל המקורי מקבל נכס או מזומן מהנאמנות החדשה, במישרין או בעקיפין, כתחליף לחלוקות שהיה זכאי לקבלן אלמלא ההעברה, יש לראות גם בנהנה תושב ישראל המקורי כנהנה בנאמנות החדשה שקיבל חלוקה והנאמנות החדשה תיוותר נאמנות קרובים.

עמדה מספר 105/2021 - נאמנות נהנה תושב חוץ שבהתקיים תנאי יתווסף לה בעתיד

נהנה תושב ישראל תסווג כנאמנות תושבי ישראל

נאמנות שהתקיימו בה במועד יצירתה התנאים האמורים בסעיף 75(א)(1) עד (3) לפקודה, אולם קיים תנאי שבהתקיימותו יתכן כי בעתיד יתווספו בה נהנים תושבי ישראל, אין לראות אותה כנאמנות נהנה תושב חוץ אלא כנאמנות תושבי ישראל לפי סעיף 75(א)(2) לפקודה.

עמדה מספר 106/2021 - סיווג של נאמנות שמקורה בהקניה בנאמנות תושבת ישראל

בה יוצר תושב ישראל אחד לפחות או בנאמנות נהנה תושב ישראל שאינה קרובים,

שלא דווח על אירוע רווח הון בהקניה

נאמנות שמקור הונה, למעט מזומן, מנאמנות תושבי ישראל, כהגדרתה בסעיף 75 לפקודה, אשר יש בה או היה בה לפחות יוצר תושב ישראל אחד, או שמקור הונה הוא מנאמנות שהינה או שהייתה נהנה תושב ישראל, שאינה נאמנות קרובים כמשמעותה או כהגדרתה בסעיף 75 לפקודה, הינה נאמנות תושבי ישראל (וזאת בהתאם להוראות סעיף 75(ב) לפקודה והוראות סעיף 75(ג) לפקודה). יובהר, כי במקרה בו נאמנות תושבי ישראל שבה יוצר תושב ישראל הקנתה נכס לנאמנות אחרת יראו באותו יוצר כיוצר גם בנאמנות החדשה וזאת בהתאם להוראת סעיף 75(ב) לפקודה ובהתאם יראו בנאמנות החדשה נאמנות תושבי ישראל שאינה נאמנות מוטבת כהגדרתה בסעיפים 75(ה) ו-75(ה1) לפקודה, גם אם כלל הנהנים בנאמנות החדשה הינם נהנים זכאים ו/או נהנים תושבי חוץ כמשמעותם בסעיפים כאמור. בהתאם להוראת סעיף 75(ג) לפקודה תחולנה על נאמנות נהנה תושב ישראל שאינה נאמנות קרובים ההוראות החלות על נאמנות תושבי ישראל ובהתאם בעקבות הקניה מנאמנות כזו יראו בנאמנות החדשה כנאמנות שיש בה יוצר תושב ישראל וכנאמנות תושבי ישראל.



החטיבה המקצועית

חובת הדיווח בעמדה זו לא תחול ככל שבאירוע ההקניה לנאמנות החדשה דווח לרשות המסים בישראל אירוע מס חייב או בהקניה או העברה של נכס מנאמנות תושבת ישראל מוטבת כמשמעותה בסעיפים 75ז(ה) או 75ז(ה1) לפקודה בתקופת ההטבות כמשמעותה בסעיף 14(א) או 14(ג) לפקודה, לפי העניין, ובלבד שההעברה כאמור של כל נכסי הנאמנות המעבירה, למעט מזומן, במועד ההקניה או ההעברה הייתה פטורה ממס בישראל לפי סעיפים 97(ב)(1) או 97(ב)(2) לפקודה.

הערה: עמדה זו מהווה עדכון של עמדה מספר 83/2020 במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2020 והיא מחליפה את עמדה 83/2020 החל משנת המס 2021 ואילך. אין בה בכדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר 83/2020 לעניין הגשת הדוחות לשנת המס 2020.

עמדה מספר 107/2021 - קיטון בהון המדווח של נאמנויות מסוימות בדרך של הקניה

או העברה פטורה לנאמנות אחרת או דיווח חלקי

הקטנת נכסי נאמנות תושבי ישראל כהגדרתה בסעיף 75ז לפקודה, בה לפחות יוצר תושב ישראל אחד, ושאינה נאמנות תושבי ישראל מוטבת כמשמעותה בסעיף 75ז(ה) או בסעיף 75ז(ה1) לפקודה בתקופת ההטבות כמשמעותה בסעיף 14(א) או בסעיף 14(ג) לפקודה, לפי העניין, או הקטנת נכסי נאמנות שהינה או הייתה נאמנות נהנה תושב ישראל שאינה נאמנות קרובים כהגדרתה בסעיף 75ח לפקודה, מחייבות דיווח על אירוע רווח הון של מכירה בידי הנאמנות בגובה חלקם של הנהנים תושבי החוץ בנכסי הנאמנות, ובלבד שכל הנהנים בנאמנות החדשה, ככל שישנה כזאת, הינם תושבים זכאים ו/או נהנים תושבי חוץ, כפי שבא לידי ביטוי במקרים המפורטים להלן:

א. בנאמנות כאמור קיים נהנה אחד או יותר תושב ישראל ונהנה אחד או יותר תושב חוץ או תושב זכאי, והנאמנות מדווחת רק על חלק מהנכסים ו/או ההכנסות המופקות מהם המשויכים לחלקם של הנהנים תושבי ישראל.

ב. נאמן בנאמנות אשר הוציא מרשותו או העביר נכס מנכסי הנאמנות לנאמן בנאמנות אחרת, ועל הנאמנות האחרת לא חל מיסוי כיחיד תושב ישראל בהתאם להוראות הפקודה, יראו בנכסי הנאמנות שהועברו כנכסים שנמכרו במועד העברתם בהתאם לסעיף 88 לפקודה.

• נכס בנאמנות - למעט מזומן.

• הקטנת נכסי הנאמנות - לרבות דיווח חלקי.

יובהר כי ככל שלא דווח על אירוע רווח הון בגין הקטנת נכסי הנאמנות ו/או הכנסות הנאמנות בגובה חלקם של הנהנים הזכאים, יראו בהכנסות הלא מדווחות הנובעות מהקטנת נכסי הנאמנות ו/או הכנסות הנאמנות בגובה חלקם של הנהנים הזכאים כהכנסותיה של נאמנות תושבי ישראל שאינה מוטבת כהגדרתה בסעיפים 75ז(ה) ו-75ז(ה1) לפקודה.



החטיבה המקצועית

דוגמה:

בנאמנות תושבי ישראל שבה נהנה תושב ישראל, שלא מתקיימים בינו לבין היוצר יחסי קרבה כאמור בסעיף 1n75(ב) לפקודה, ונהנה תושב חוץ (להלן: "נאמנות 1"), נפטר היוצר היחיד שהינו תושב חוץ. הנאמן בנאמנות 1 מחזיק, באמצעות חברה להחזקת נכסי נאמנות (להלן: "חברה להחזקת נכסי נאמנות 1") מניות חברה תושבת חוץ (להלן: "נכסי הנאמנות").

לאחר פטירת היוצר העביר הנאמן מחצית מהבעלות בנכסי הנאמנות מחברה להחזקת נכסי נאמנות 1 לחברה להחזקת נכסי נאמנות אחרת המוחזקת על ידי הנאמן בנאמנות אחרת שבה הנהנה הוא תושב חוץ בלבד (להלן: "נאמנות 2").

במועד העברת מחצית נכסי הנאמנות מנאמנות 1 לנאמנות 2 כאמור יחול אירוע מס. החל ממועד זה, נאמנות 1 תסווג כנאמנות תושבי ישראל, ונאמנות 2 תסווג כנאמנות תושבי חוץ כהגדרתה בסעיף 75ט לפקודה וזאת ככל שרווח ההון דווח כאמור לעיל.

הערה: עמדה זו מהווה עדכון של עמדה מספר 84/2020 במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2020 והיא מחליפה את עמדה 84/2020 החל משנת המס 2021 ואילך. אין בה בכדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר 84/2020 לעניין הגשת הדוחות לשנת המס 2020.

עמדה מספר 108/2021 - הפסד מועבר שנצמח לתושב חוץ טרם היותו תושב ישראל

לא יותר בקיזוז כנגד הכנסות שהופקו בישראל לאחר הפיכתו לתושב ישראל

אין לקזז הפסדים מועברים שנצמחו מחוץ לישראל ונוצרו לנישום תושב חוץ (יחיד, נאמנות או חבר בני אדם) עובר למועד שבו הפך להיות תושב ישראל, כנגד הכנסות שהופקו בישראל לאחר מועד זה, מאחר ואילו היה רווח, הנישום לא היה מתחייב עליו במס או לא היה נישום לפי סעיפים 29 ו-92 לפקודה וכן כיוון שהפסד שמקורו בחו"ל מותר בקיזוז לפי סעיף 29 לפקודה אך ורק ככל שמדובר בהפסד שהיה לתושב ישראל.

עמדה מספר 109/2021 - קביעת מחיר מקורי ויום רכישה בנכס שהתקבל במתנה או

בהורשה מאת תושב ישראל לראשונה/תושב חוזר ותיק/תושב חוזר

נכס שהתקבל במתנה או בהורשה בידי תושב ישראל מאת תושב ישראל לראשונה / תושב חוזר ותיק / תושב חוזר בתקופת ההטבות, לא יוצר בסיס עלות חדש ולא יוצר מועד רכישה חדש. בהתאם לכך לא יראו במועד פטירת המוריש או ביום מתן המתנה לפי העניין, כיום רכישת הנכס בידי תושב ישראל היורש או מקבל המתנה, לפי העניין. כמו כן, המחיר המקורי של הנכס בעת מכירה עתידית יהיה המחיר המקורי



החטיבה המקצועית

שהיה בידי המוריש או נותן המתנה, לפי העניין, ולא יקבע בהתאם לשווי השוק של הנכס ביום הפטירה או ביום המתנה, לפי העניין.

הדיווח על עמדה זו יבוצע ע"י היורש או מקבל המתנה בשנה בה נוצר חיסכון במס כתוצאה מנקיטת העמדה המנוגדת כגון בעת מכירת הנכס לאחר מכן על ידי היורש/מקבל המתנה, בעת ניכוי הוצאות פחת שלא בהתאם לקבוע בעמדה וכיוצ"ב.