

09 פברואר 2010

חברים וחברות נכבדים/ות,

**הנדון: פרסום הוראת ביצוע מס הכנסה מספר 1/2010 – דיווחים בנושא
נאמנויות, קליטה וטיפול במשרדי השומה**

ביום שני, ה- 25 בינואר 2010, פרסמה רשות המסים בישראל הוראת ביצוע מקיפה הדנה בדיווחי נאמנויות, הליך קליטת הדיווחים והטיפול בנאמנויות במשרדי השומה השונים. הוראת הביצוע, המצורפת למכתב זה, הינה מפורטת ביותר וכוללת התייחסות לרקע הכללי של חקיקת הסדרי הנאמנויות, סוגי הנאמנויות על פי הדין הישראלי ופרוצדורת הדיווח וקליטת הנאמנויות במשרדי השומה השונים. כמו כן, הוראת הביצוע כוללת מספר הבהרות מהותיות עליהם נעמוד להלן.

לנוחותכם, סיכמנו להלן את ההוראות העיקריות הנכללות בהוראת הביצוע:

1. משרדי השומה אשר יטפלו בתיקי נאמנויות

הוראת הביצוע קובעת כי תיקי המס לנאמנויות יפתחו בפקיד השומה תל אביב 1 ובפקיד השומה תל אביב 3 בלבד. בפקיד השומה תל אביב 1, יפתחו תיקי נאמנויות אשר כל הנאמנים בהם ה ינם תושבי חוץ, ובפקיד השומה תל-אביב 3, יפתחו תיקי נאמנויות בהם לפחות אחד הנאמנים הינו תושב ישראל או כאשר קיים בנאמנות "יוצר מייצג" או "נהנה מייצג" כמשמעותם בסעיף 1075 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה").

2. סיווג ענפי פעילות של נאמנויות ודרישת מקדמות

סוג הענף שירשם בתיק הנאמנות יקבע בהתאם לאופי פעילות הנאמנות (בדומה לכל נישום אחר). לעניין זה, הוראת הביצוע מציינת שני ענפים אשר נמצאו כמתאימים לסוגי הפעילות הנפוצים בנאמנויות: (א) "פעילות עזר לתיווך פיננסי" – ענף זה יוקצה לנאמנות אשר כל עיסוקה הוא בהחזקת מניות ו/או פיקדונות בחשבון בנק, ו- (ב) "השכרה וניהול של נכסי דלא ניידים".

כאשר הנאמנות מסווגת בענף "פעילות עזר לתיווך פיננסי" (דהיינו, פעילות החזקת מניות ו/או פיקדונות בנקים), רשויות המס לא ישלחו לנאמנות פנקסי מקדמות באופן אוטומטי. לפיכך, במקרים בהם לא נוכה מלוא המס במקור, יש להסדיר את תשלום המקדמות בהתאם לאמור בפקודה, לרבות מקדמות חצי שנתיות לפי סעיף 91(ד) לפקודה.

3. מקרים בהם יפתח תיק מס לנאמנות יוצר תושב חוץ ונאמנות לפי צוואה בה כל הנהנים זרים

ככלל, נאמנויות יוצר תושב חוץ ונאמנויות לפי צוואה בהן כל הנהנים זרים, שלא הייתה להן הכנסה או נכס בישראל, או שניתן להן פטור מהגשת דין וחשבון לא יירשמו במרשם הנאמנויות ולא ייפתח להן תיק. יחד עם זאת, הוראת הביצוע מעניקה לפקיד השומה סמכות לפתוח לנאמנויות כאמור תיק במקרים בהם, בין השאר, קיים חשש להפחתת מס לא נאותה, היו חלוקות מהותיות לנהנים תושבי ישראל, או נדרשת בחינה מחדש של סיווג הנאמנות.

4. חברה להחזקת נכסי נאמנות

הוראת הביצוע מציינת במפורש שחברה להחזקת נכסי נאמנות אינה נחשבת לתושבת ישראל ולא מהווה נישום לצורכי מס. לפיכך, לא יונפק לחברה כאמור אישור תושבות לצורכי מס.

כמו כן, נקבע כי על הגורם אשר מסר את הדיווח הראשוני שבעקבותיו נרשמה הנאמנות במרשם הנאמנויות ונפתח לה תיק, כאמור לעיל, לציין כבר באותו דיווח ראשוני את פרטיהן של חברות הנחשבות לחברה להחזקת נכסי נאמנות. בדומה לכך, יש לדווח לפקיד השומה על הקמתה של חברה חדשה להחזקת נכסי נאמנות שהוקמה במהלך חיי הנאמנות.

5. סוגי תיקי המס שיפתחו לנאמנויות

קיימים שני סוגים של תיקי מס לנאמנויות:

(א) תיק פעיל (סוג תיק 45): תיק כאמור יפתח לנאמנות שלגבי הכנסותיה יש להגיש דוחות מס שנתיים.

(ב) תיק לא פעיל (סוג תיק 46): תיק כאמור יפתח לנאמנות שלפי הוראות הפקודה אינה חייבת בהגשת דוחות שנתיים על הכנסותיה ובו יתויקו המסמכים וההודעות שנדרשים על פי הוראות הפקודה. תיק שאינו פעיל יפתח לדוגמא לנאמנות תושבי ישראל שהיוצר בה בחר להיות בר שומה ובר חיוב לפי סעיף 75(ח) לפקודה, לנאמנות צוואה ישראלית שהנהנה בה בחר להיות בר שומה ובר חיוב לפי סעיף 75(ב) לפקודה, ולנאמנות נהנה תושב חוץ שאין לה הכנה או נכס בישראל או שניתן לה פטור מהגשת דוח שנתי.

6. פטור מחובות דיווח לנאמנים בנאמנויות עולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים

על אף ההקלות הנרחבות בדיווח שנתנו לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים (להלן: "יחיד מוטב") במסגרת תיקון 168 לפקודה, לא נקבע במפורש פטור מחובת הגשת דוח שנתי לנאמן בנאמנות שהפכה לנאמנות תושבי ישראל בעקבות היותו של יוצר או נהנה בה, לפי העניין, ליחיד מוטב.

הוראת הביצוע מבהירה סוגיה זו וקובעת במפורש כי הגורם המדווח בנאמנות כאמור (בדרך כלל הנאמן), לא יהיה חייב להגיש דו"ח שנתי על הכנסות הנאמנות או דו"ח על הון ונכסי הנאמנות, לגבי הכנסות ונכסים מחוץ לישראל, במשך תקופת ההטבה (קרי – 10 שנות הפטור).

בנוסף, על אף שהדבר לא נקבע במפורש בחוק, הוראת הביצוע מבהירה כי יחיד מוטב לא יהיה חייב במתן הודעה על חלוקה שקיבל מנאמן שאינה בכסף, במשך כל תקופת ההטבה, אם אותו נכס אינו נכס בישראל.

7. פטור מחובת דיווח לנאמנים בנאמנויות זרות

על פי נוסח החוק, ניתן לטעון כי נאמנויות זרות (נאמנויות יוצר תושב חוץ, נהנה תושב חוץ ונאמנות לפי צוואה בה כל הנהנים הינם תושבי חוץ), המחזיקות נכסים בישראל, חייבות בהגשת דו"ח מס שנתי גם אם מהכנסתן נוכה מלוא המס במקור. פרשנות זו, מעמידה את הנאמנויות הזרות במצב נחות ביחס לתושב חוץ אחר אשר אינו חייב בהגשת דו"ח בישראל בהתאם לכללים שנקבעו בתקנה 5 לתקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988 (להלן: "תקנות הפטור") ואשר קובעים כעקרון כי כאשר נוכה מתושב החוץ מלוא המס במקור, הוא אינו חייב בהגשת דו"ח מס בישראל (למעט במקרה בו תושב החוץ הפיק רווח הון או הכנסה מפעילות עסקית שהתמשכה יותר מ-180 ימים בשנת המס).

לעניין זה, הוראת הביצוע מבהירה במפורש כי נאמנויות זרות המחזיקות נכסים בישראל, תהנה פטור מחובת הגשת דו"ח שנתי באם הן עומדות בתנאים שנקבעו בתקנה 5 לתקנות הפטור.

8. הוראות נוספות

להלן מפורטות מספר נקודות עיקריות נוספות העולות בהוראת הביצוע אשר דורשות תשומת לב ספציפית:

8.1 נאמן הנדרש לדווח על הכנסתן של מספר נאמנויות, יפעל לרישומה של כל נאמנות בנפרד (לכל נאמנות יהיה מספר ישות שונה) ויגיש דין וחשבון שנתי לכל נאמנות בנפרד;

- 8.2 היעדר טופס 141, בדבר "הצהרה על נאמנות בלתי הדירה", יביא לכך כי הנאמנות תיחשב כנאמנות הדירה;
- 8.3 נאמן בנאמנות נהנה תושב חוץ המחויב בהגשת דו"ח שנתי, חייב לפרט במסגרת הדו"ח את החלוקות מהנאמנות. הוראת הביצוע מבהירה כי הכוונה הינה רק לחלוקות של נכסים בישראל או של הכנסות מנכסים בישראל.
- 8.4 במקרים מסוימים ניתנת האפשרות לבחור כי יוצר או נהנה, יהיו בר השומה ובר החיוב במס בשל הכנסת הנאמן. הוראת הביצוע מדגישה כי טופס 148, "הודעה על ייחוס הכנסות ליוצר בנאמנות תושבי ישראל או על ייחוס הכנסות לנהנה בנאמנות לפי צוואה", חתום הן על-ידי היוצר בר השומה והחיוב או הנהנה בר השומה והחיוב, לפי הענין, והן על ידי הנאמן, יוגשו לפקיד השומה פעם אחת בלבד, כנספח לדין וחשבון שנתי שמגיש אותו יוצר או נהנה, לשנת המס בה נוצרה הנאמנות.

בברכה,

מאיר לינון, עו"ד
יו"ר סטפ ישראל