



# International Taxation

היבטי מיסוי בינלאומי  
לשכת רואי חשבון  
ירושלים

איציק רופא, רו"ח

[isak@maslaw.co.il](mailto:isak@maslaw.co.il)



## נושאים

- השלכות של הוצאת כספים מישראל / העברת פעילות מישראל
- עדכוני פסיקה
- קביעת תושבות של יחידים
- יחיד שעוזב את ישראל (רילוקיישן)
- עולים חדשים ותושבים חוזרים
- השקעה בנדל"ן מחוץ לישראל
- מיסוי נאמנויות לפי פקודת מס הכנסה ולפי חוק מיסוי מקרקעין



למטה בחול אביב, אמסטר (ג'רום). (JACK QUEZ / AFP)

# פאפאיה גלובל מוציאה את כספי החברה מישראל בעקבות הצהרת נתניהו

מנכ"לית החברה עינת גז הסבירה כי ברפורמה המתגבשת אין שום ודאות כי אנו פעילות כלכלית בינלאומית מישראל - צעד עסקי כואב אך מתבקש"

בדיקה

## 37 חברות הייטק מוציאות 780 מיליון דולר מישראל, ועוצרות כניסה של 2 מיליארד

בדיקה בקרב עשרות חברות הייטק ציבוריות ופרטיות, ששוויין המצרפי 40 מיליארד דולר, מעלה גם שהן יימנעו מלהעביר לישראל 2.2 מיליארד דולר במצטבר, שמצרו מהפעילות השוטפת בחו"ל, עליית הסיכון של ישראל בשל ההפיכה המשטרית כבר כאן

סופי שולמן | 17.02.2023 08:00

כלכלה

## פרסום ראשון: עוד חברת יוניקורן מוציאה כסף מישראל בעקבות המהפכה המשפטית

חברת SKAI מעסיקה מאות עובדים בעולם ובארץ, ושווה על פי הערכו ממיליארד דולר - לפי הנהלת החברה, היא תשאיר בארץ רק את הכסף לתשלום מיסים על פי חוק - SKAI מצטרפת ל - WIZ של אסף רפפורי גלובל של עינת גז שהודיעו על צעד דומה

ג'רמן | תוכנית הייטק | מודעות | 17.02.2023 08:27

וויז של אסף רפפורט תוציא את רוב הכספים שלה מישראל בעקבות הרפורמה המשפטית יוציא גם יוניקורן הסייבר הישראלי Wiz את רוב כספיו מישראל

TheMarker | שוק ההון

אורי קרן: קצב הוצאת הכספים לחו"ל חסר תקדים. אלטשולר: המצב עלול להוביל לאבדון בכירים בבתי השקעות דיברו אתחול בכינוס משקיעים על השפעות אפשריות של ההפיכה המשפטית על הכלכלה הישראלית ■ אורי קרן: אנשים שמעולם לא חשבו לפתוח חשבון ב- HSBC עושים את זה בקצב שלא היה ■ גילעד אלטשולר: זה יכול להוביל לאבדון ■ ברק בנסקי, כלל: זכרו את תקדים בריטניה, ישראל יכולה להגיע למקומות לא טובים



## הכסף בורח: כ-10 מיליארד שקל כבר הוצא מישראל

מאז החל הדין הציבורי סביב השינויים במערכת המשפט, הוצאו מישראל כספים בסך כולל של קרוב ל-10 מיליארד שקל - כך מעריך גורם בכיר במערכת הבנקאית. כמחצית הסכום - מענף ההייטק והיתר כספים של אורחים פרטיים. למרות זאת, קיים החשש שמא המספר האמיתי אף גבוה יותר

אילוח כסף | 15/02/2023



# העברת כספים לחו"ל

## יחיד המחזיק חשבון בנק בחו"ל

- אין מניעה חוקית להעביר כספים לחו"ל, ובנקים זרים ישמחו להעניק שירותים ללקוחות ישראלים
- יתרונות להחזקת חשבון בחו"ל: פיזור, חשיפה לפתרונות פיננסיים ייחודיים (תלוי בבנק)
- מרבית הבנקים הזרים הגדולים פותחים חשבונות ללקוחות "כשירים" בלבד (12 מיליון ש"ח ומעלה)
- הליך פתיחת חשבון בחו"ל לוקח מספר שבועות עד מספר חודשים. הלקוח מתבקש להצהיר על מקור הכספים ולהוכיח כי הכספים מדווחים לרשות המס בה הוא תושב (הצהרה עצמית או הצהרת רואה חשבון)
- כאשר הכספים (או חלק מהם) חוזרים לבנק בישראל – בירוקרטיה נוספת (מקור הכספים, הצהרות רואה חשבון)
- פתיחת חשבון בארצות הברית קלה יותר ודורשת פחות הון, אולם חשופה למס עזבון

# היבטי מיסוי בהעברת כספים או הוצאת פעילות לחו"ל

## יחיד המחזיק חשבון בנק בחו"ל

- אין ניכוי מס במקור על הכנסות ורווחים (למעט מס זר במקרים מסוימים)
- חובת הדיווח של היחיד במסגרת הדוח השנתי
- חובת דיווח אם היתרה בחשבון מעל 2,018,000 ש"ח, או אם היו הכנסות חייבות במס
- דיווח חצי שנתי על רווחי הון (30.1, 30.7) ותשלום מקדמה. חישוב רווח הון לפי כללי המס בישראל – ייתכן ויידרשו התאמות מצד רואה החשבון
- תשלום מקדמות על הכנסות חוץ שאינן פטורות עד 30.4 (חלף הגשת הדוח השנתי)

## חברה המחזיקה חשבון בנק בחו"ל


- חשיפה לשינויים במט"ח – הכנסות ורווחים נרשמות בשקלים, השינוי במטח מהווים הכנסות או הוצאות מימון

## העברת פעילות לחו"ל

- חוזר מס הכנסה - שינוי מודל עסקי (כאשר יש ירידה בהיקף הפעילות בחו"ל, או שינוי בדרך ההכרה בהכנסה)
- רווח הון מהעברת פעילות לחברה קשורה בחו"ל
- קביעת מחירי העברה בעסקאות בין חברות קשורות
- בעלי המניות ו/או העובדים עוברים להתגורר בחו"ל

# עדכוני פסיקה

## פרטי אומנות אישיים

- **פטור ממס** על מכירת נכסים לשימוש אישי – פס"ד סלבה יבדייב (ע"מ 29712-02-19)
- העברת פרטי אומנות לחברה לצורך קיזוז יתרת חובה – **עסקה מלאכותית** 

## רכישה עצמית של מניות – סוף פסוק

- **פס"ד בעליון –** בית חוסן בע"מ ואח' (ע"א 9308/20 + ע"א 8116/21): הרכישה העצמית היא קודם דיבידנד לכל בעלי המניות, באמצעותו רוכשים את חלקו של בעל המניות היוצא
- **תכנון אפשרי:** בעלי המניות הנותרים יחזיקו בחברה באמצעות חברה בבעלותם (סעיף 104א)
- בעלי מניות זרים: ניכוי מס במקור על פי אמנת המס
- בעלי מניות ישראלים בחברה זרה: בהתאם לדין הזר, עלול להיווצר כפל מס (אי מתן זיכוי)

## דיווח על בסיס מזומן

- ככלל, חברה המתנהלת על בסיס מצטבר (משיכת דיבידנדים, התנהלות מול הבנקים וניהול החברה בהתבסס על תוצאות הדוח הכספי על פי בסיס מצטבר, איננה רשאית לדווח על בסיס מזומן רק לצורך מס
- יחד עם זאת, בחברות לא מורכבות הדיווח על בסיס מזומן אפשרי
- חברה זרה – ככל והדין הזר מאפשר זאת, ניתן לדווח על בסיס מזומן



# תושב ישראל ותושב חוץ

# מיסוי בינלאומי – מיהו יחיד תושב ישראל

- **תושב ישראל** חייב במס בישראל בשל הכנסותיו בכל העולם
- **תושב חוץ** חייב במס בישראל רק בגין הכנסות או רווח **שהופק בישראל**
- יחיד נחשב תושב ישראל אם מרכז חייו בישראל
- **מבחני הימים - 183 יום בשנה או 425 יום ב- 3 שנים**
- **תושב חוץ: יחיד שאינו** תושב ישראל, או שהה 4 שנים בחו"ל
- **תושבות על פי אמנות המס:** מבחני "שובר שוויון".
- יחיד שעוזב את ישראל יפסיק להתחייב במס בישראל (למעט הכנסות או נכסים ישראלים), לכן יחיד שטוען שעזב את ישראל אבל **איננו תושב מדינה אחרת**, ייתקל בהתנגדות (פס"ד בר רפאלי, פס"ד רפי אמית).



# מיסוי יחידים: רילוקיישן

- **חובות דיווח – בהתקיים חזקת הימים – הגשת דוח + טופס 1348**
- **פיצול תא משפחתי – פס"ד זאב לנדמן ע"מ 41182-01-19, פס"ד מיכאל ספיר**
- **מס יציאה (100א) – בעת עזיבת ישראל, היחיד נדרש לשלם את מס רווחי הון כאילו מכר את כל נכסיו:**
  - אם לא שולם המס בעת עזיבת ישראל, היחיד יחויב במס בעת מכירת הנכס, על פי חישוב לינארי
  - **תיק ניירות ערך – לשקול מכירה**
  - **אופציות / מניות (מעבודה) – חישוב המס לינארי (תקופת החזקה או תקופת הבשלה)**
  - מס היציאה **אינו רלוונטי** לזכויות במקרקעין בישראל (חבות במס גם לתושבי חוץ)
  - דיבידנדים **אינם** כפופים למס יציאה (נכון לעכשיו...)
  - **ביטוח לאומי:** הפסקת תשלום ביטוח לאומי אינו גורם מכריע בהגדרת תושבות לעניין מס הכנסה, אבל מביא להפסקת השירותים הרפואיים.

# הועדה למיסוי בינלאומי – קביעת תושבות ליחיד

- הועדה מבקשת לחוקק חזקות חלוטות לתושב ישראל ולתושב חוץ.
- המטרה: להקטין את אי הודאות ולצמצם את המחלוקות.

## תושב חוץ – חזקה חלוטה

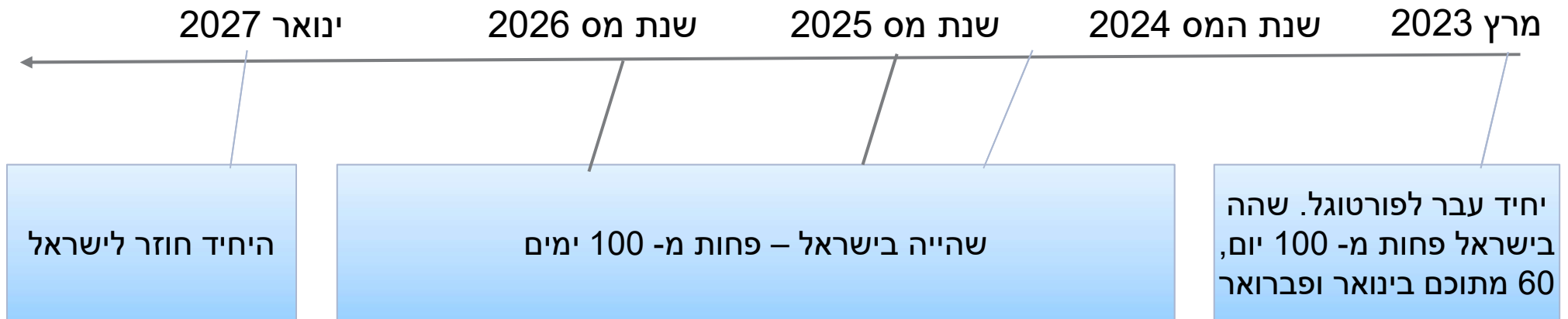
- פחות מ- 30 יום בישראל, או יחד עם בן/בת זוג פחות מ- 60 יום במשך 4 שנות מס רצופות – מהשנה הראשונה. במשך 3 שנות מס רצופות – מהשנה השנייה;
- פחות מ- 100 יום יחד עם בן/בת זוג, במשך 4 שנות מס רצופות – מהשנה הראשונה, או 3 שנות מס רצופות – מהשנה השניה, ובלבד ושהו במדינת אמנה לפחות 183 יום, בתוספת אישור תושבות.
- תנאי נוסף: בשנה הראשונה והאחרונה, אין שהייה רצופה בישראל של מחצית הימים הנדרשים

## המשך הוויכוחים

## **תושב ישראל – חזקה חלוטה**

- לפחות 183 יום בשנה בישראל, במשך שתי שנות מס ברציפות – ייחשב תושב ישראל החל מהשנה הראשונה;
- לפחות 450 יום בישראל במשך 3 שנות מס, מתוכם לפחות 100 ימים במהלך שנת המס, ייחשב כתושב ישראל בשנת המס, אלא אם שהה מעל 183 יום במדינת אמנה בכל 3 שנות המס הנבדקות (אישור תושבות נדרש);
- לפחות 100 יום בישראל, ובן/בת הזוג הוא/היא תושב ישראל.

# קביעת תושב חוץ - דוגמאות



## היבטי המס לתושב חוץ

### הכנסות פאסיביות:

- מנכסים **לא** ישראלים (דיבידנד, ריבית, שכר דירה) לא חייבים במס בישראל\*
- מנכסים ישראלים (מקרקעין/חברה ישראלית) – חייבים בשיעור מס מופחת לפי האמנה\*

• רווח הון – כפוף להוראות סעיף 100א

• שבח מקרקעין – חייב במס.

\* **אלא אם סעיף 100א החדש יעבור בחקיקה**

## חזקת תושב חוץ

- 3 שנים רצופות מחוץ לישראל (2024-2026) – חזקה חלוטה שהיחיד תושב חוץ החל משנת **2025** (החל מהשנה השנייה).

• אם היה נוכח בישראל פחות מ- 50 יום בחודשים ינואר ופברואר 2023, היה נחשב תושב חוץ כבר **משנת 2023** (שהה 4 שנים בחו"ל, החזקה חלה מהשנה הראשונה).

- תנאים נוספים: שהה במדינת האמנה 183 יום לפחות, וקיבל אישור תושבות ממדינת האמנה לתקופות הרלוונטיות

# קביעת תושבות ליחיד – Case Study



## טבלת ימי שהייה

שנת המס	מספר הימים בשנת המס	חישוב ימים ב- 3 השנים אחרונות	ימי שהייה בפורטוגל
2018	300	מעל 450	0
2019	180	מעל 450	140
2020	170	מעל 450	175
<b>2021</b>	<b>100</b>	<b>450</b>	<b>180</b>
2022	85	335	250
2023	165	350	185
2024	160	410	185
2025	270	מעל 450	80


### דין קיים:

- 2019-2024 - תושב חוץ בשנים (6 שנים)
- אין מרכז חיים בשנת 2021 ואילך

### על פי המלצות הועדה:

- 2019-2021 – תושב ישראל (חזקה חלוטה)
- 2022-2024 אין חזקות חלוטות – מבחן מרכז החיים

# מיסוי יחידים: עולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים

- פטור ממס ומדיווח לתקופה של **10 שנים**, בשל הכנסות ורווחים שהופקו מחוץ לישראל
- רווח הון – הפטור ממשיך גם אחרי ה- 10 שנים, בחישוב לינארי
- חברות זרות המוחזקות על ידי עולים חדשים **לא ייחשבו כחברות ישראליות**
- שנת הסתגלות לעולים חדשים
- הפסדים שוטפים מנכסי חו"ל מותרים רק אם ההכנסה היתה חייבת במס
- הפטור **אינו** חל על הכנסה שהופקה בישראל
- פטור על מכירת מניות **חברה ישראלית** שנרכשה כתושב חוץ
- **לאחר תקופת הפטור:** החברה הזרה חשופה לטענות בגין **שליטה וניהול** בישראל, או חברת משלח יד זרה (**חמי"ז**) או חברה נשלטת זרה (**חנ"ז**).
- מומלץ לתכנן את מבנה ההון **טרם** סיום תקופת הפטור 

# מיסוי יחידים: עולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים

ייחוס חלק מהשכר לעבודה שהתבצעה בחו"ל על פי מפתח ימים.  
האם ניתן להוכיח אחרת? **פס"ד יהודה תלמי** ע"מ 24557-02-15

**עולה חדש המועסק על ידי החברה  
הזרה בה עבד טרם עלייתו לישראל**

**לעניין מקור ההכנסה** - אופציות ומניות שהתקבלו בשל עבודה נחשבות  
כהכנסת עבודה ולא כרווח הון

**אופציות ומניות מהחברה הזרה**

עולה חדש /תושב חוזר שעובד עבור חברה זרה בישראל עלול לגרום  
לחברה להיחשב כבעלת מוסד קבע בישראל

**מוסד קבע**



דיבידנד וריבית פטורים ממס במשך 10 שנים. רווח הון יכול ליהנות  
מהפטור גם **אחרי ה-10 שנים** (חישוב לינארי)  
**פס"ד ירון מאיר** (ע"מ 21579-01-20)

**עולה חדש בעל שליטה בחברות זרות**

כדאי לבחון שינויי מבנה **לפני** תום תקופת ההטבות, ולא אחרי

**שינויי מבנה בחברות זרות**

אין הורשה של הפסדים;  
עולה חדש אינו יכול להוריש פטור ממס

**ההעברה בין-דורית**



# מיסוי יחידים: ההעברה בין-דורית



- העברת הנכסים בירושה תימנע מהיורשים לקבל פטור על הנכסים והם יחויבו כאילו רכשו את הנכס בעצמם (כניסה לנעלים)
- **להבדיל מירושה של תושב חוץ**, המוריש הוא תושב ישראל ולכן **אין זכאות** למחיר מקורי מתואם
- העברת הבניין **במתנה** בחיים – יחול סעיף 97(ב) ולא סעיף 97(א)(5). האם ניתן לקבל מחיר מקורי חדש?

# השקעה במקרקעין בחו"ל





# כללים בתכנון השקעות בחו"ל

• **מה מטרת ההשקעה?** עסקית לעומת פאסיבית / הונית (מבחי העסק)

• **מה מקור הכספים:**

• **השקעה באופן אישי:** שיעורי מס מוטבים ליחידים

• **השקעה כחברה ישראלית:** מיסוי דו שלבי.

• נחיצות חברת אחזקות במדינה הזרה או במדינה שלישית – Substance

• **חשיפות מס אפשריות:**

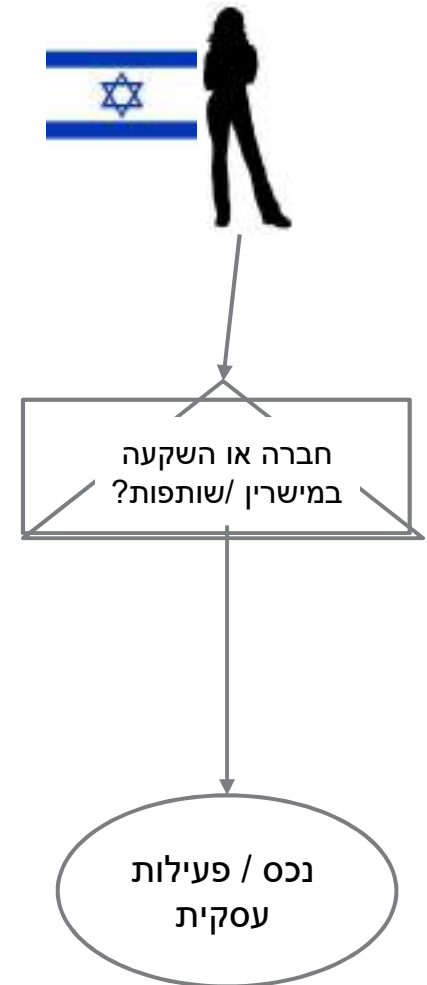
• שיעור המס הזר (לרבות ניכוי במקור), והשלמת המס בישראל

• סיווג שונה של הכנסה במדינות שונות (השפעה על אופן מתן זיכוי ממס זר)

• השקעה בישויות היברידיות (LLC)

• עסקאות בין היחיד (או החברה הישראלית) לחברת האחזקות

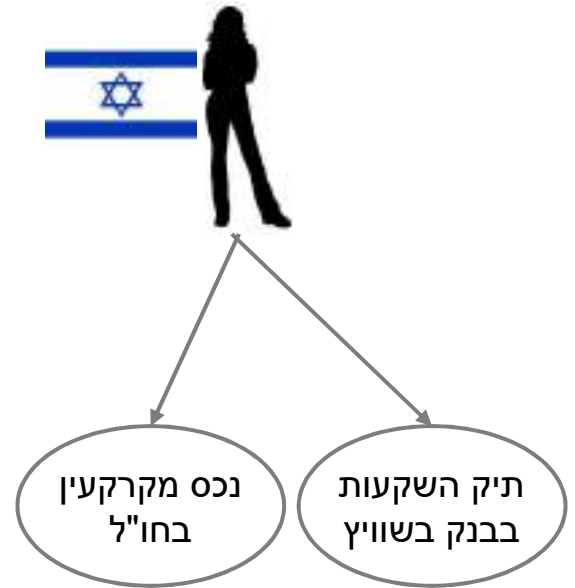
• שליטה וניהול / חנ"ז / חמי"ז / חברות ארנק



# השקעות בחו"ל – דוגמאות

## בחו"ל

- הכנסה המיוחסת לנכסי מקרקעין מקומיים חייבת במס (לרבות רווחי הון), בהתאם לשיעורי המס החלים בחו"ל
- בחלק מהמדינות (שוויץ, יוון ועוד) – שיעור המס נקבע על פי מדרגות מס, כשלצורך החישוב נדרש היחיד לדווח על הכנסותיו מכל העולם. במקרה כזה אפשר לשקול ביצוע ההשקעה דרך **חברה משפחתית ישראלית**
- רווחי הון שאינם ממקרקעין אינם חייבים במס בחו"ל
- דיבידנד וריבית עשויים להיות חייבים במס (ניכוי מס במקור)
- **מס עזבון בחו"ל** – לשקול השקעה באמצעות **חברה משפחתית**



## בישראל – החזקת ישירה, כיחיד:

- רווחי הון חייבים במס (25%), בנטרול השפעת המטבע - יינתן זיכוי ממס זר
- דיבידנד וריבית מניירות ערך חייבים במס (25%) - יינתן זיכוי ממס זר
- הפסדים פאסיביים מחו"ל (למשל הפסד מההשכרה) ניתנים לקיזוז כנגד כל ההכנסות הפאסיביות בחו"ל (עדיפות על הפסדים מישראל)
- הפסדי הון (בנטרול מט"ח) – ניתן לקיזוז גם כנגד שבח מקרקעין ורווחי הון אחרים בשיעור מס גבוה יותר, גם כנגד רווח ממטבעות וירטואליים
- הכנסות מהשכרה – ניתן ליישם את סעיף 122א (15% ללא זיכוי והוצאות למעט פחת)

מניות אמריקאיות  
 אג"ח אמריקאי  
 מניות של חברה שוויצרית

## בישראל – החזקת עקיפה, כחברה ישראלית (לרבות חברה משפחתית):

- אין לנטרל את השפעת המטבע בחברה (לרבות חברה משפחתית). סכום אינפלציוני חייב לפי שיעור עליית המדד.

# השקעות בחו"ל דרך חברה מקומית – דוגמאות

## בחו"ל

- הכנסות החברה הזרה, לרבות רווחי הון, חייבות במס במדינת התושבות.
- הלוואה הניתנת לחברה הזרה – הריבית כפופה להוראות מימון דק בחו"ל
- דיבידנדים המשולמים לבעל המניות הישראלי כפופים לניכוי מס במקור בהתאם לדין הפנימי או האמנה (דיבידנד לחברה ישראלית עשוי להיות בשיעור מס מופחת)

## בישראל – החזקת ישירה, כיחיד

טופס 150 – הצהרה על החזקת חברה זרה

חיוב במס חברות בישראל ומתן זיכוי על המס הזר

דיבידנד רעיוני לבעל השליטה הישראלי: חיוב בעל השליטה הישראלי במס חברות בשל הכנסות החברה הזרה, לפי חלקו. יינתן זיכוי בגובה המס ששילמה החברה בחו"ל, מוכפל בשיעור ההחזקה של היחיד הישראלי.

מיסוי היחיד במס שולי בשל הכנסות החברה.

הלוואה מהחברה הזרה לבעל המניות הישראלי כפופות להוראות סעיף 3(ט1).

דיבידנד רעיוני בשל הכנסות פאסיביות של החברה הזרה.

שיעור מס של 25% או 30%, יינתן זיכוי בשל מס שנוכה במדינה הזרה.

חובות דיווח

שליטה וניהול

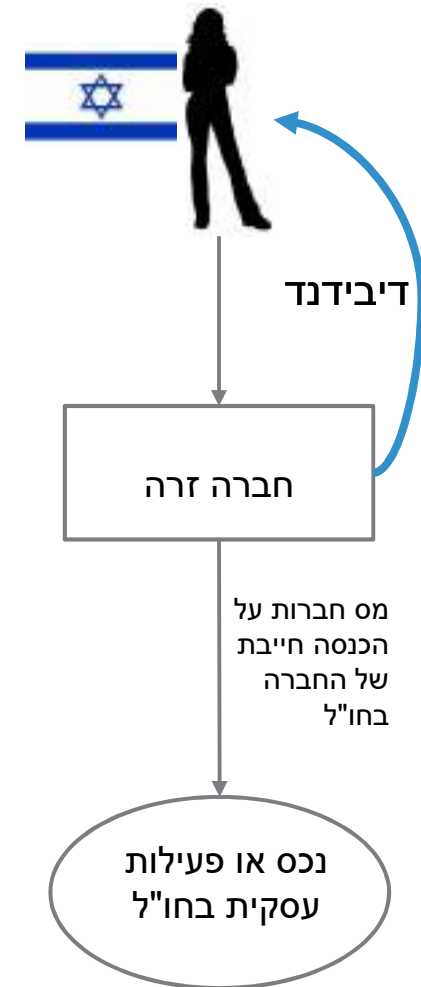
חברת משלח יד  
 מיוחד ("חמי"ז")

חברת ארנק

משיכה מחברה

חברה נשלטת זרה

משיכת דיבידנד  
 בפועל



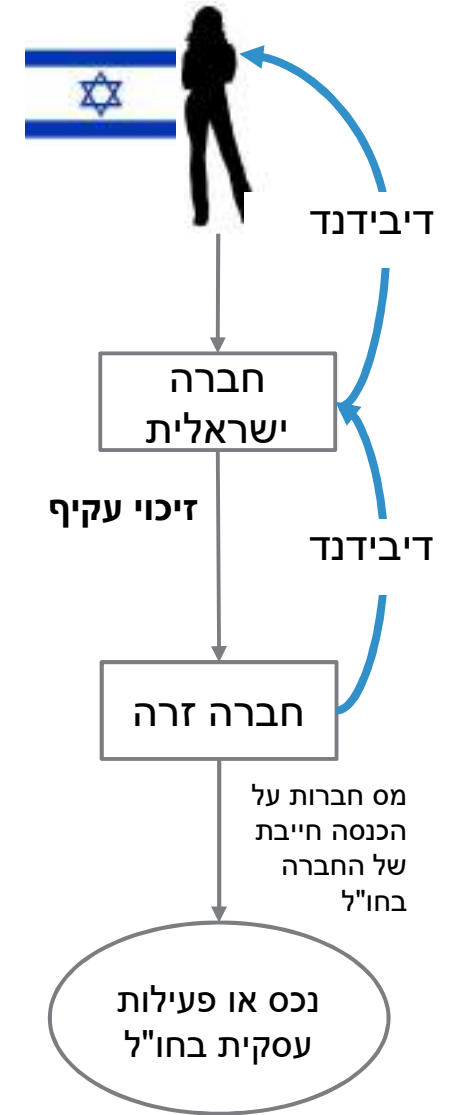
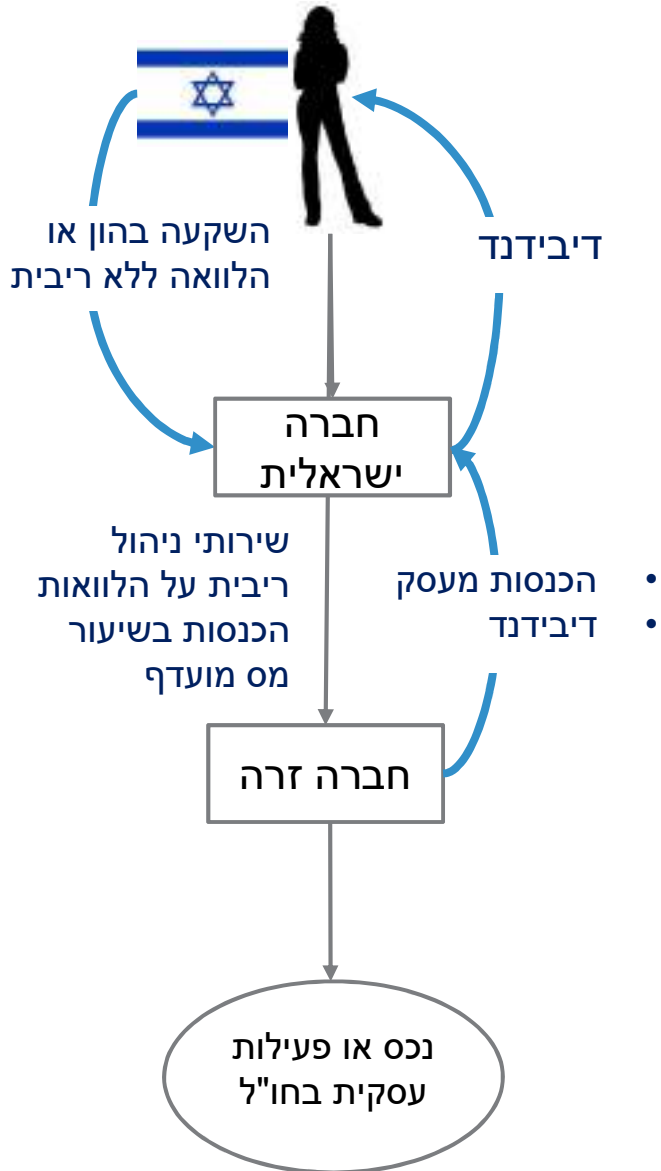
# השקעות בחו"ל דרך חברה מקומית – דוגמאות

## מבנה ההחזקה

- לעיתים, יש הגיון לבצע את ההשקעה באמצעות החברה הישראלית בבעלות היחיד (למשל, כאשר בחברה הישראלית עודפי מזומנים)
- משטר מיסוי **דו שלבי**
- בחלוקת דיבידנד לחברה הישראלית, יינתן זיכוי עקיף – זיכוי על מס החברות ששולם בחו"ל, בתוספת לזיכוי הישיר

## חברה בעלת מפעל מועדף / חברה בהפסדים

- כאשר בבעלות הנישום חברה בשיעור מס מועדף, או חברה בהפסדים, יש הגיון להעביר חלק מההכנסות לחברה הישראלית
- יש ליישם את הוראות מחירי העברה, ולוודא שההוצאה תתקבל במדינה הזרה (כללי מימון דק, ניכוי במקור מסוגי הוצאות מסוימים, איסור הפחתת הוצאות מוגזמות בין צדדים קשורים וכדומה) על מנת **להימנע מכפל מס**



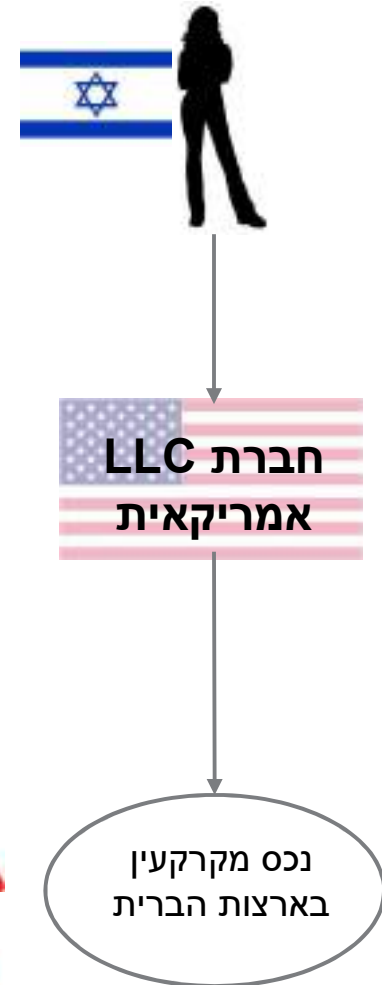
# השקעה בארה"ב דרך חברת LLC

## בארצות הברית:

- בעל הזכויות בחברת ה- LLC רשאי להתחייב במס על פי שיעורי המס האישיים שלו (כללי Check the Box). זוהי דרך ההתאגדות המועדפת על משקיעים בנכסים אמריקאיים.
- בחירה להתחייב במס כחברה תוביל למס חברות ומס על דיבידנד רעיוני (מס סניף) בארצות הברית.

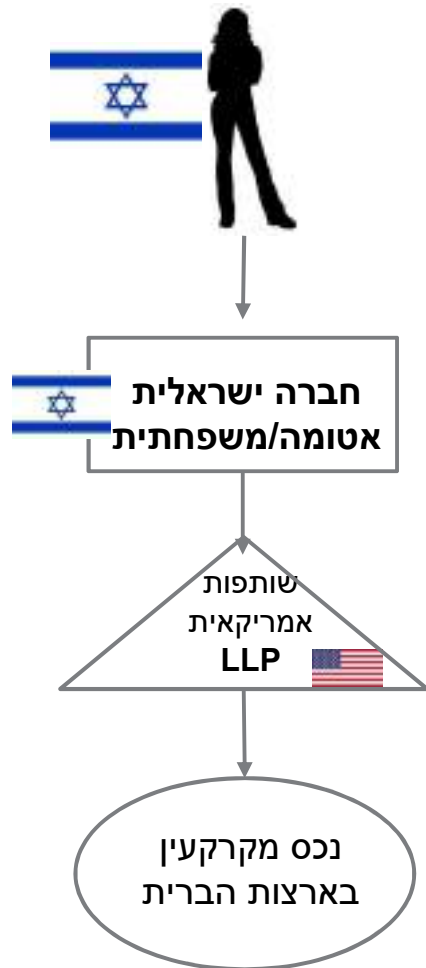
## בישראל:

- חוזר 3/2002 - חברת ה- LLC היא "חבר-בני-אדם" ("חברה אטומה").
- חוזר 5/2004 - לצורך זיכוי מס בלבד, ניתן להתחייב בשיעורי המס של יחיד, לצורך קבלת זיכוי על המס הזר.
- על פי החוזר, **לא ניתן** לחזור מהבחירה להתחייב במס כיחיד.
- רשות המסים מתנגדת להחלת את סעיף 122א (15% ללא הוצאות למעט פחת וזיכויים) בחברת LLC – עמדה חייבת בדיווח. פתרון אפשרי – שימוש ב- LLP או רישום החברה כחברה משפחתית. **זהירות: ביטוח לאומי!**
- לפי החוזר, **לא ניתן ל"יבא" הפסדים** של החברה לישראל. יחד אם זאת, אין הוראה הפוכה, לגבי קיזוז הפסדים של היחיד כנגד הכנסות ה- LLC
- "שחלוף" של הנכס, שעשוי להיות פטור ממס בארצות הברית, **איננו פטור ממס** בישראל לאור סעיף 96 ו-75. **זהירות מכפל מס!**

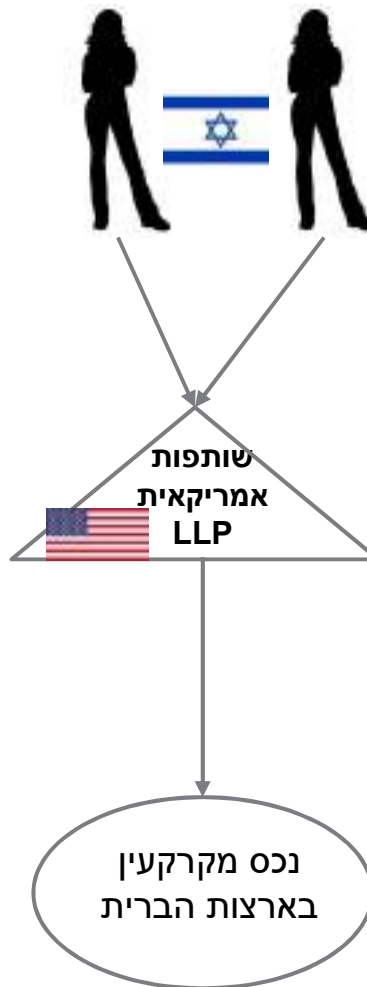


# השקעה בארה"ב דרך חברת LLC – סוגיות נוספות

**ההחזקה באמצעות חברה ישראלית מספקת הגנה מפני מס עזבון בארה"ב**



**תאגיד מסוג שותפות ייחשב גם בישראל כשותפות**

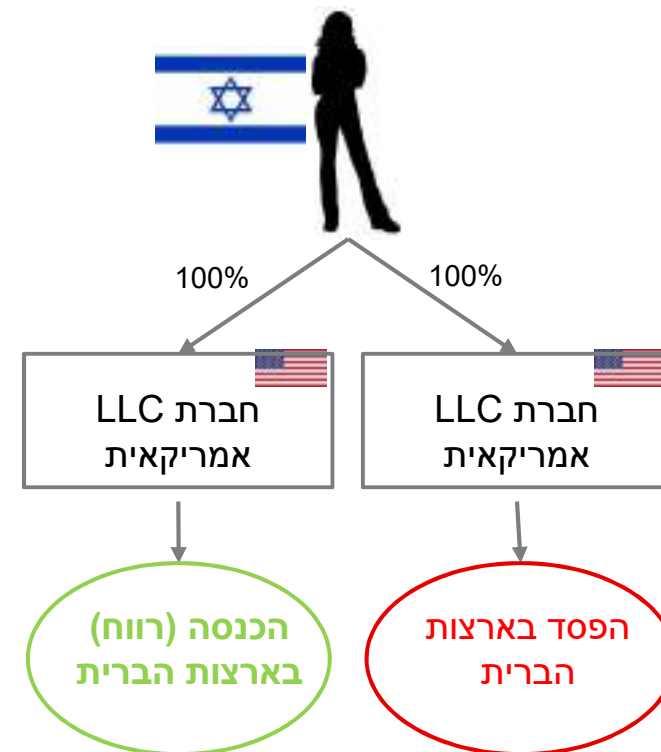


**רישום חברת ה-LLC כחברה משפחתית לצורך "השקפה" מלאה**

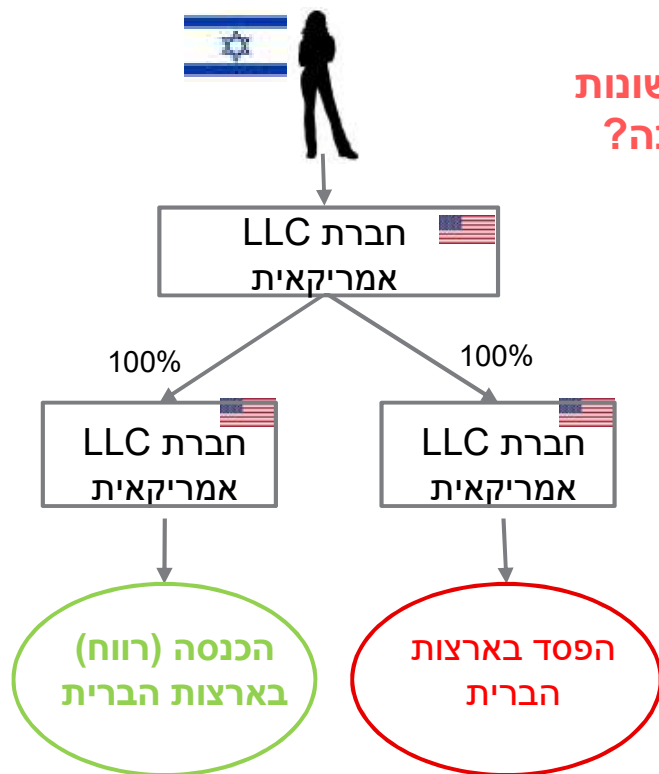


# פס"ד גרינפלד

- בית המשפט העליון קיבע את פסיקת המחוזי (כבוד השופטת ירדנה סרוסי).
- המערער, יחיד תושב ישראל, החזיק בחברות LLC שחלקן רשמו הפסד לצרכי מס, בעוד חברות LLC אחרות רשמו הכנסה חייבת.
- מכיוון שחברות ה- LLC התחייבו במס כשקופות בארצות הברית, המערער קיזז את המס החייב בארצות הברית.
- נקבע כי בהתאם להוראות חוזר 5/2004, אין לקזז הפסדים שנבעו חברת LLC כנגד הכנסות אחרות של הנישום.



האם תוצאות פסק הדין היו שונות אילו מבנה ההחזקה היה שונה?





העברת נכסי מקרקעין לנאמנות



# העברת נכסי מקרקעין לנאמנות – דיון נוסף בפס"ד גליס

- הקניית נכסים לנאמנות תושבת ישראל איננה חייבת במס על פי פקודת מס הכנסה.
- בחוק מיסוי מקרקעין, אין הוראת פטור מקבילה.
- בפס"ד גליס (עליון) נקבע כי העברה לנאמנות בלתי הדירה, כאשר הנהנה אינו מוגדר ספציפית או עשוי להשתנות ללא יכולת השפעה, תיחשב כמכירה של הזכות במקרקעין לצרכי מיסוי מקרקעין (מס שבח ומס רכישה).
- בדיון נוסף על פסק דין גליס מציין המשיב (מנהל מיסוי מקרקעין) כי ההלכה שנקבעה בגליס הינה בקשר למקרה המיוחד והלא שיגרתי:
- **תנאיו הבלתי שגרתיים של הסכם הנאמנות הם שהובילו לכך שהוא לא בא בקהל של החריג הקבוע בסעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין. לעמדת המשיב אין מניעה שנישומים בעתיד יצרו נאמנות שבה יוגדרו נהנים סופיים וייעודיים, שזהותם אינה ניתנת לשינוי ואשר מודעים מלכתחילה להיותם נהנים בנאמנות. במקרים אלו, בכפוף לעמידה ביתר התנאים המהותיים והפרוצדורליים הקבועים בדיון, תוכל הנאמנות להיכנס באופן עקרוני לגדרי הפטור הקבוע בסעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין, וזאת אף אם מדובר בנאמנות שחלות עליה במקביל הוראותיו של פרק הנאמנויות שבפקודה,**

# השלכות העברת זכות במקרקעין לנאמנות

הערות	העברת הנכס לנהנה	העברת הנכס לנאמנות	סוג הנאמנות
החלטת מיסוי 3399/22	העברה אגב ירושה – פטור ממס. העברה לנהנה במתנה – שינוי בנהנה מייצר אירוע מס, אבל אפשר לטעון להעברה במתנה (פטור ממס שבח, 1/3 מס רכישה).	פטור בהעברת הנכס לנאמנות (אין מכירה).	<b>היוצר הוא גם הנהנה</b> , כוחו ושיקול דעתו של הנאמן מוגבל וכפוף להנחיות היוצר, ולאחר מות היוצר הנכס יעבור בירושה לילדיו.
מומלץ לקבל אישור מראש למהלך.	ככל ושולם המס בהעברת הנכס לנאמנות, החלוקה לא חייבת במס נוסף. יש לדווח על קיומה של הנאמנות לפי מיסוי מקרקעין כדי למנוע מיסוי כפול.	ככל ויוגדרו נהנים סופיים וייעודיים, שזהותם אינה ניתנת לשינוי ואשר מודעים מלכתחילה להיותם נהנים בנאמנות – ניתן להשתמש בפטורים הניתנים לגבי מתנות.	<b>נאמנות בלתי הדירה</b> , לטובת ילדו של היוצר
	מכיוון שזהות הנהנים אינה סופית, גם חלוקת הנכס לנהנה עלולה להיות חייבת במיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)	קיומם של <b>נהנים מרובים</b> יפגע בפטור ממס בעת ההעברה לנאמנות. כל שינוי בנהנים (הוספה, גריעה, התניה) עלול לייצר אירוע מס נוסף.	נאמנות בלתי הדירה, לטובת הנהנים: הוריו של היוצר, ילדיו ומוסד ציבורי
	מכיוון שזהות הנהנים אינה סופית, חלוקת הנכס לנהנה חייבת במיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), אלא אם הנהנה קרוב של היוצר	כנראה חייב במס	נאמנות לטובת נכדי היוצר – כל זכות במקרקעין תועבר לנכד שיתחתן, לפי שיקול דעתו של הנאמן

# היבטי מיסוי בינלאומי תודה על ההקשבה והשתתפות



איציק רופא, רו"ח

[isak@maslaw.co.il](mailto:isak@maslaw.co.il)

054-2850888