

במסלול זה ובהתאם לאמור בסעיף 131(א)(ב5)(5), חובת הדיווח לעניין דוח שנתי הינה של הנהנה בשנת החלוקה בלבד ביחס לחלוקה שהתקבלה בידו בין אם היא חייבת במס ובין אם לאו. נדגיש כי הנאמן אינו חייב בהגשת דוחות שנתיים.

2. הנאמן יכול לבחור ללא זכות חזרה, בהודעה שיגיש לפקיד השומה בתוך 60 ימים מיום הקמת הנאמנות או מיום צירופו לראשונה של נהנה תושב ישראל לנאמנות, לפי המאוחר (ולגבי נאמנות שהוקמה לפני 1.1.2014 ראו סעיף 22.14 ז' להלן), כי הכנסת הנאמנות המיועדת לחלוקה לנהנה ישראלי תחויב במס בשנת המס שבה הופקה או נצמחה בשיעור של 25%. היה והנאמן בחר באפשרות זו, ושילם את המס, חלק ההכנסה ששולם עליו מס, יהיה פטור בידי הנהנה במועד החלוקה בפועל.

במסלול זה ובהתאם לאמור בסעיף 131(א)(ב5)(6), חובת הדיווח לעניין דוח שנתי הינה של הנאמן מידי שנה. הנהנה יחויב בהגשת דוח שנתי בשנת החלוקה על אף העובדה שאינו מחויב במס. נציין בהתאם לאמור בסעיף 131 הוראה זו תחול לכאורה גם על נהנה תושב חוץ שאינו חייב במס בישראל בשל החלוקה האמורה (לעניין זה ראה גם סעיף 22.14 יא' להלן).

אם הפכה נאמנות לנאמנות קרובים לאחר שנהנה אחד בה היה לתושב ישראל לראשונה, לתושב חוזר ותיק או לתושב ותיק, כאמור בסעיף 14(א) או (ג) לפקודה (להלן: "נהנה זכאי"), יחולו על הכנסת הנהנה ההקלות במס הניתנות לתושבים אלה (בסעיפים 14(א) או (ג), 16 או 97(ב) או (ב3)). אותן הקלות במס יחולו גם על נאמנות קרובים שהוקמה על ידי תושב חוץ לטובת נהנים זכאים בלבד, למשך יתרת התקופה כמשמעותה בסעיפים האמורים לפי העניין, החלה לגביהם. אם נפטר אחד היוצרים בנאמנות קרובים, תהפוך הנאמנות לנאמנות תושבי ישראל מיום הפטירה ואילך, ויראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של הנהנה יחיד תושב ישראל כדי שלא ליתן פטור להכנסות הנהנה הישראלי. היה בנאמנות נהנה אחד או יותר שהינו נהנה זכאי ימשך ליהנות מהקלות המס כאמור. הוראות סעיף זה לא יחולו כל עוד בן זוגו של היוצר שנפטר עודו בחיים ובלבד שהיה בן זוגו במועד אחת ההקניות לנאמנות.

חוזר 3/2016 מתייחס לחלוקה לנהנים במסלול 25% כדלקמן: "חלוקה לנהנה בגובה הכנסת הנאמן שיועדה לנהנים כאמור ושולם עליה מס בשיעור של 25% תהא פטורה ממס. על יתרת כספי החלוקה שלא יועדה לנהנים יחול שיעור מס של 30% זולת אם הוכיח הנאמן שמקור כספי החלוקה מקורה במרכיב הקרן ואז יחול פטור ממס. יובהר כי הפטור האמור לא יחול על חלוקות שמקורן בהכנסות שהופקו או נצמחו לפני תיקון 197 לפקודה, אלא אם כן הדבר הוסדר במסגרת הסדרי המעבר לנאמנויות נהנה תושב ישראל, שפרסמה רשות המיסים ביום 19 בפברואר 2014." על חלוקות מנאמנות קרובים לאחר שחדלה להיות נאמנות קרובים, שמקורן ברווחים שהופקו מתקופת היותה נאמנות קרובים, יחולו ההוראות הרגילות ביחס לנאמנות קרובים כל עוד מדובר בחלוקה לנהנה שהיה תושב ישראל במועד הפקת הרווחים. על הנאמן להודיע לפקיד השומה על היות הנאמנות נאמנות קרובים בתוך 60 ימים ממועד הקמתה או מהפיכתה לכזו. לגבי נאמנויות קיימות, ראה סעיף 22.14 ז' להלן.

## 22.8.2 נאמנות שאינה נאמנות קרובים

יחולו על נאמנות שאינה נאמנות קרובים ההוראות החלות על נאמנות תושבי ישראל, ואולם יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של יחיד תושב ישראל ואת נכסי הנאמן כנכסי יחיד תושב ישראל. עולה מן האמור כי הכנסות הנאמנות תחויבנה במלואן במס בישראל אלא אם היוצר הינו תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר או תושב חוזר ותיק (להלן: "תושב זכאי") וכל הנהנים הינם תושבי חוץ או תושבים זכאים ולפיכך יחולו ההקלות לתושבים כאמור. בכל מקרה אחר הכנסת הנאמן תחויב במס לכאורה גם על החלק המיוחס לנהנה תושב חוץ. עם זאת, מאחר ולא זו היתה כוונת המחוקק הרי שרשויות המס יאותו ככל הנראה להחיל את תקנות היעוד (ראה סעיף 22.6 ב2 לעיל) ואת תקנות קביעת השומה (ראה סעיף 22.6 ג2 לעיל) באופן שרק חלקו של נהנה תושב ישראל יתחייב במס.

## 22.9 נאמנות נהנה תושב חוץ

### 1. זהות היוצר וזהות הנהנה

- א. נאמנות נהנה תושב חוץ הינה נאמנות שמתקיימים בה **בשנת המס** כל התנאים הבאים ובלבד שלא מתקיימים התנאים לסיווגה כנאמנות תושבי ישראל או כנאמנות על פי צוואה:
  - א. היא נאמנות בלתי הדירה; (לעניין סעיף זה לא יראו נאמנות כנאמנות הדירה רק בשל הוראות סעיפים (3), (4) בהגדרת "יוצר" בסעיף 22.2 לעיל).
  - ב. כל הנהנים בה הם יחידים תושבי חוץ, שזהותם ידועה; (לעניין זה יראו נהנה שטרם נולד כנהנה שזהותו ידועה).
  - ג. יוצר אחד לפחות בה הוא תושב ישראל. יראו יוצר כאמור גם יוצר שבמועד פטירתו היה תושב ישראל;

- ד. אם במועד יצירתה נתקיימו בה התנאים האמורים בסעיפים שלעיל, התקיימו גם התנאים הבאים:
1. נקבע במפורש במסמכי הנאמנות שלא ניתן לצרף לה נהנה תושב ישראל;
  2. בהודעה בטופס 143 (ראה פירוט ההודעות בסעיף 22.14 להלן), הוצהר כי אין בה נהנה תושב ישראל, או נהנה תושב ישראל שזכאותו בנאמנות מותנית בחדלותו להיות תושב ישראל, ולא ניתן לצרף אליה נהנה כאמור.
- כאמור, נאמנות שמתקיימים לגביה התנאים שנקבעו ביחס לנאמנות תושבי ישראל או נאמנות לפי צוואה, לא תחשב נאמנות נהנה תושב חוץ.
- 2. קביעת תוצאות המיסוי**
- בנאמנות נהנה תושב חוץ, יראו את נכסי והכנסות הנאמן כנכסי והכנסות הנהנה.
- נאמנות נהנה תושב חוץ **תיחשב כתושבת חוץ**, ויראו את נכסי הנאמן כנכסים המוחזקים בידי יחיד תושב חוץ ואת הכנסת הנאמן כהכנסה של יחיד תושב חוץ ועל הכנסתה כאמור תחול תקנה 5 לתקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין-וחשבון), התשמ"ח-1988 (ראה סעיף 22.14 יג' להלן).
- במקרה בו ישנם נהנים שהם תושבי כמה מדינות חוץ, יראו את נכסי הנאמנות כמוחזקים באופן יחסי על ידי תושבי מדינות תושבותם של הנהנים ואת הכנסת הנאמן כאילו הופקה או נצמחה באופן יחסי על ידי תושבי אותן מדינות, על פי חלקם היחסי בהכנסת הנאמן ובנכסי הנאמן. לפיכך, תוצאות המיסוי תיקבענה בהתאם לתושבות הנהנה, כמפורט בשלבי המיסוי הבאים:
- א. שלב הקניית נכסים מאת היוצר לנאמנות**
- הקנייה לנאמן תחויב במס כפי שהיה אילו הנכס היה מועבר מהיוצר לנהנה תושב החוץ במישרין. חוזר 3/2016 מוסיף כדלקמן: " יצויין כי הפטור לפי סעיף 97(א)5 לפקודה אינו חל על מתנה מתושב ישראל לתושב חוץ ולכן יראו את ההקנייה לנאמנות כמתנה לתושב חוץ שאינה פטורה ממס. על הקניית זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין יחולו הוראות חוק מיסוי מקרקעין. לגבי הקניית מלאי יחול חיוב במס בהתאם לסעיפים 12(1) ו-85 לפקודה."
- ב. שלב צמיחת רווחים בידי הנאמנות**
- הכנסת הנאמן תחויב במס בשנת המס שבה הופקה או נצמחה. מאחר ורואים את הכנסת הנאמן כהכנסת הנהנה תושב החוץ, הרי שחיוב במס בישראל יחול על הכנסות הנאמנות אשר הופקו או נצמחו בישראל.
- שיעור המס שבו תחויב הכנסת הנאמן הוא שיעור המס המירבי שנקבע בסעיף 121 לפקודה (שיעור המס החל על יחידים), לרבות שיעורי מס מיוחדים על הכנסות ספציפיות (כגון ריבית, הכנסות שכירות וכדומה).
- ג. שלב החלוקה**
- חלוקת נכס או הכנסה מהנאמנות לנהנה לא תיחשב כמכירה לעניין הוראות חלק ה' לפקודה. חוזר 3/2016 מבהיר כי ככל שמדובר בחלוקה של זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין, יחולו על החלוקה הוראות חוק מיסוי מקרקעין.
- ד. חלוקה לנהנים לאחר סיום הנאמנות**
- אם לאחר שהסתיימה נאמנות נהנה תושב חוץ, ולאחר חלוקת נכסיה, נותרו בה הפסדים שלא קוזזו, ואשר אילו היו רווחים, היו מתחייבים במס בישראל, ייחשבו הפסדים אלו כהפסדיו של הנהנה.
- במקרה של מספר נהנים, יחושב חלק יחסי בהפסדים כהפסדו של כל אחד מהנהנים, על פי חלקו היחסי של הנהנה בחלוקת הנכסים וההכנסות, כפי שהיתה בתקופה של ארבע שנים המסתיימת בתום שנה שבה הסתיימה הנאמנות. חוזר 3/2016 מבהיר כי מקום בו נפטר אחד הנהנים לפני מועד סיום הנאמנות, ההפסדים ייוחסו לנהנים הנותרים.
- 3. נאמנות שחדלה להיות נאמנות נהנה תושב חוץ**
- נאמנות תחדל להיות נאמנות נהנה תושב חוץ במידה שאחד הנהנים בנאמנות הפך לתושב ישראל לראשונה, לתושב חוזר ותיק או לתושב חוזר.
- החל במועד האמור יחולו לגבי הנאמנות ההוראות שנקבעו לגבי נאמנות תושבי ישראל, ההטבות המוקנות בפקודה לתושב ישראל לראשונה ולתושב חוזר ותיק או לתושב חוזר בסעיפים 14(א) או (ג), 16 או 97(ב) או (ב3), לפי העניין, כפי שהיו חלות אילו היתה ההכנסה מופקת במישרין על ידי הנהנה שהיה לתושב ישראל, כלומר, הפטורים ממס על הכנסות מחו"ל ישמרו ליחיד.
- במקרה בו הנאמן לא הגיש את ההודעה והצהרה המחויבות על פי החוק לשנת מס מסוימת, יראו כאילו באותה שנת מס היה בנאמנות נהנה תושב ישראל ויחולו הוראות לגבי נאמנות תושבי ישראל.
- במקרה בו על אף הצהרות היוצר והנאמן, מצא פקיד השומה כי לא התקיימו התנאים הנדרשים בסעיף 2ד1 שלעיל או שהנאמנות הינה נאמנות הדירה, יראו את הנאמנות כאילו מלכתחילה לא היתה נאמנות נהנה תושב חוץ ופקיד השומה ישום את הכנסת הנאמן בהתאם לכך.
- לעניין זה, לא יראו נאמנות כנאמנות הדירה רק בשל הוראות סעיפים (3), (4) להגדרת "יוצר" בסעיף 22.2 לעיל.

כמו כן, במקרה בו היו לנאמן בעת קביעת השומה כאמור שומות סופיות לשנים קודמות, רשאי פקיד השומה, על אף הוראות כל דין, לשום את הכנסת הנאמן באותן שנים, בתוך שנתיים מתום שנת המס שבה מצא כאמור.

#### 4. דיווח

בנוסף לחובת הדיווח אשר חלה כאמור על הנאמן, נדרש כי הנאמן יצרף מדי שנה, לדוח שהגיש לפי סעיף 131, הודעה בטופס 143, על כל חלוקה שנעשתה בשנת המס, לרבות שמות הנהנים והסכומים שחולקו להם, וכן הצהרה כאמור בסעיף 1ד1(2) לעיל, ואולם אם הנאמן אינו חייב להגיש דוח לפי סעיף 131 לאותה שנת מס - יגיש לפקיד השומה הצהרה כאמור עד ה-30.4 של השנה שלאחר שנת המס.

### 22.10 נאמנות לפי צוואה

#### 1. הגדרה

נאמנות שהתקיימו בה כל אלה :

א. הנאמנות נוצרה לפי צוואה;

ב. כל יוצרי הנאמנות הם המצווים שהיו במועד פטירתם תושבי ישראל.

#### 2. קביעת תוצאות המיסוי

בנאמנות לפי צוואה, יראו את נכסי והכנסות הנאמן כנכסי והכנסות הנהנה.

**אם לפחות אחד הנהנים בנאמנות על פי צוואה הינו תושב ישראל** - תחשב הנאמנות **כתושבת**

**ישראל** ויראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של נהנה תושב ישראל ואת נכסי הנאמן כנכסים

המוחזקים בידי נהנה תושב ישראל.

**אם אין בנאמנות לפי צוואה נהנה תושב ישראל** - תחויב הנאמנות במס כנאמנות נהנה תושב חוץ. הוראה זו תחול גם על נאמנות תושבי ישראל בה נפטר אחרון היוצרים שבמועד פטירתו היה תושב ישראל ושכל הנהנים בה הינם תושבי חוץ ("נאמנות צוואה זרה"). על הכנסת נאמנות צוואה זרה תחול תקנה 5 לתקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין-וחשבון), התשמ"ח-1988 (ראה סעיף 22.14 יג' להלן).

#### א. שלב הקניית נכסים מאת היוצר לנאמנות

הקניה לנאמן לא תחשב כמכירה לעניין הוראות חלק ה' לפקודה. חוזר 3/2016 מוסיף כדלקמן: "הקניית נכס מהמצווה לנאמנות לפי צוואה וחלוקת נכסי הנאמנות מהנאמן לנהנה ימוסו כהורשה.

לכן, הן ההקניה והן החלוקה לא מהוות אירוע מס." **ב. שלב צמיחת רווחים בידי הנאמנות**

הכנסת הנאמן תחויב במס בשנת המס שבה הופקה או נצמחה.

תוצאות המיסוי תהיינה בהתאם לזהות הנהנה כאמור בסעיף 2 לעיל, כלומר: במקרה בו הנהנה הוא ישראלי, יחול החיוב במס לגבי הכנסות שהופקו או נצמחו בישראל ומחוץ לישראל, ובמקרה

בו אין נהנה תושב ישראל, הרי שיחולו כאמור ההוראות המתייחסות לנהנה תושב חוץ.

שיעור המס שבו תחויב הכנסת הנאמן הוא שיעור המס המירבי שנקבע בסעיף 121 לפקודה (שיעור המס החל על יחידים), לרבות שיעורי מס מיוחדים על הכנסות ספציפיות (כגון ריבית, הכנסות

שכירות וכדומה).

לגבי נאמנות לפי צוואה שיש בה נהנים תושבי ישראל וגם נהנים תושבי חוץ, ניתן לבחור להחיל את

**תקנות הייעוד** לגבי הנהנים תושבי החוץ (רק לגבי יחידים). תקנות הייעוד מאפשרות לשנות את

חישוב המס כך שחלק ההכנסה המיועד לתושבי החוץ יתחייב במס כהכנסת נהנה תושב חוץ ולא

כהכנסת נהנה תושב ישראל. לגבי תקנות הייעוד, ראה פירוט בסעיף 22.6 ב2 לעיל.

#### ג. שלב החלוקה

חלוקת נכס או הכנסה מהנאמנות לנהנה לא תיחשב כמכירה לעניין הוראות חלק ה' לפקודה.

לגבי נאמנות לפי צוואה שיש בה נהנים תושבי ישראל וגם נהנים תושבי חוץ, ניתן לבחור להחיל את

**תקנות קביעת השומה** לגבי הנהנים תושבי החוץ (רק לגבי יחידים). על פי תקנות קביעת השומה,

בשנה שבה חולק כסף לנהנה תושב חוץ, יראו את הסכום המיוחס לנהנה תושב חוץ (כהגדרת

סכום זה בתקנות) כהכנסה של נהנה תושב חוץ ולא של נהנה תושב ישראל. כתוצאה מכך, יבוצע

תיקון בשומת המס שבוצעה בשלב הפקת ההכנסה (שבו מוסתה ההכנסה כאילו הופקה בידי תושב

ישראל) והכל במגבלות שנקבעו בתקנות. לגבי תקנות קביעת השומה ראה פירוט בסעיף 22.6 ג2

לעיל.

#### ד. סיום חיי הנאמנות

במקרה בו לאחר שהסתיימה נאמנות לפי צוואה, ולאחר חלוקת נכסיה, נותרו בה הפסדים שלא

קוזזו, ואשר אילו היו רווחים, היו מתחייבים במס בישראל, ייחשבו הפסדים אלו כהפסדיו של

הנהנה. היו מספר נהנים, ההפסד יתחלק בין הנהנים כפי חלקם בארבע השנים המסתיימות במועד

סיום הנאמנות.

במקרה של כמה נהנים, יחושב חלק יחסי בהפסדים כהפסדו של כל אחד מהנהנים, על פי חלקו

היחסי של הנהנה בחלוקת הנכסים וההכנסות, כפי שהיתה בתקופה של ארבע שנים המסתיימת

בתום שנה שבה הסתיימה הנאמנות.

## ה. חריגים

### (1) נאמנות שבה נהנה אחד בלבד

בנאמנות לפי צוואה שבה נהנה אחד בלבד (ובהתאם לתיקון 165 החל מיום 1.1.2009 רק אם הנהנה האחד הוא תושב ישראל), יכולים הנהנה והנאמן לבקש כי בר השומה ובר החיוב במס בשל הכנסת הנאמן יהיה הנהנה (בהתאם לתיקון 165 החל מיום 1.1.2009, יראו נהנה וכן זוג כנהנה אחד, ובלבד שכן זוגו הוא תושב ישראל).

את הבקשה יש להגיש בטופס 148 לפקיד השומה יחד עם הדוח לפי סעיף 131 לפקודה לשנת המס שבה נוצרה הנאמנות. חוזר 3/2016 מוסיף כי ניתן להגיש את טופס 148 גם בתוך 90 יום מיום כינון הנאמנות.

במקרה זה יחולו, בשינויים המחוייבים, ההוראות אשר פורטו בסעיף 22.6 סעיף קטן ה(1) לעיל.

### (2) נאמנות בלתי הדירה

כאשר מדובר בנאמנות בלתי הדירה, אזי יחול החריג בדבר נאמנות בלתי הדירה, שנקבע לעניין נאמנות תושבי ישראל, בשינויים המחוייבים (\*), כאשר כפי הנראה הכוונה הינה לאפשר את שינוי תוצאות המיסוי בידי נהנה תושב חוץ בגין חלוקה לנהנה כאמור. ראה סעיף 22.6 סעיף קטן ה(2) לעיל.

(\* חוזר 3/2016 מבהיר כי בשונה מהאמור בסעיף 22.6 סעיף קטן ה(2) מאחר שחלוקת נכס מנאמן שחלוקת נכס מנאמן לנהנה בנאמנות לפי צוואה לא מהווה "מכירה" כמשמעותה בסעיף 88 לפקודה או בחוק מיסוי מקרקעין, יראו בחלוקת נכס לנהנה תוך כדי בחירה בחלופת ייחוס ההכנסה לנהנה כאמור, כאירוע מס אחד בלבד, היינו, ייחוס הכנסה שהופקה בידי הנאמן בשנת המס לנהנה, כאשר סכום ההכנסה שייחשב ככזה שחולק לנהנה ומיוחס לו יהיה שווי הנכס בעת חלוקתו, אך לא יותר מסכום ההכנסה החייבת של הנאמן באותה שנת מס.

### (3) בחירה ב"נהנה מייצג" כבר השומה ובר החיוב

על אף העיקרון כי הנאמן הוא בר השומה ובר החיוב במס, ועל מנת לסייע בידי נאמנים תושבי חוץ, נקבע במסגרת תיקון 165, כי בנאמנות לפי צוואה שנחשבת כתושבת ישראל לפי סעיף 75(ג)(1) לפקודה, אשר אין בה נאמן תושב ישראל, בר השומה ובר החיוב במס יהיה נהנה תושב ישראל "הנהנה המייצג", והכל בהתקיים הנסיבות המנויות בסעיף, וביניהן:

- הנאמן הודיע על בחירתו בהחלת הוראות סעיף זה והצהיר כי הוא מתחייב למסור לנהנה המייצג, לפי העניין, כל מידע הנדרש לו כדי להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסות הנאמן או נכסי הנאמן.
- כל הנהנים, לרבות הנהנה המייצג, הודיעו על בחירתם בנהנה המייצג כבר השומה ובר החיוב ובהחלת הוראות סעיף זה.
- הודעות הנאמן והנהנים תוגשנה בטופס 144 במסגרת הדוח השנתי המוגש על ידי הנהנה המייצג לשנת המס הראשונה שבה בחרו הנאמן וכל הנהנים, לפי העניין, בהחלת הוראות סעיף זה.
- לא ניתן לחזור מבחירת הנהנה המייצג, לפי העניין, כל עוד הוא בחיים והוא תושב ישראל ואין נאמן תושב ישראל בנאמנות.

חוזר 3/2016 מבהיר כי "בניגוד לחישוב ההכנסה החייבת והמס החל בהתאם לסעיפים 75(ב)ה) או (ו) לפקודה [המפנים להוראות סעיפים 75(ח) ו-75(ז) לפקודה, בהתאמה], הכנסת הנאמן בנאמנות שיש לה נהנה מייצג, לא תתווסף להכנסות הנהנה המייצג, אלא היא שומרת על אופייה כהכנסת הנאמן בנאמנות, ומחויבת במס בהתאם להסדר המס הקבוע בסעיף 175 לפקודה. למעשה, על "הנהנה המייצג" חלות כל ההוראות שהיו חלות על הנאמן בנאמנות אילולא היה נבחר בה נהנה מייצג. יחד עם זאת, הוראות כל דין לעניין תשלום המס, דיווח, גבייה ועונשין, יחולו על הנהנה המייצג בשל הכנסת הנאמן ובשל נכסי הנאמן באותה נאמנות."

### ו. שינוי תושבות היוצר

**אם הנהנה חדל להיות תושב ישראל** - יחולו באותו מועד הוראות סעיף 100א בעניין מכירה רעיונית בעת שחדל להיות תושב ישראל, בשינויים המחוייבים.

**אם היה בנאמנות לפי צוואה נהנה אחד לפחות לתושב ישראל לראשונה, לתושב חוזר ותיק או לתושב חוזר ולא היה בשנת המס נהנה אחר בנאמנות שהוא תושב ישראל** - אזי יחולו בנוסף להוראות הרגילות גם ההטבות המוקנות בפקודה לתושב ישראל לראשונה ולתושב חוזר ותיק או לתושב חוזר בסעיפים 14(א) או (ג), 16 או 97(ב) או (3), לפי העניין. חוזר 3/2016 מוסיף כדלקמן:

" כאמור בסעיף ה(4) לעיל, יחיד מוטב רשאי לבחור ב"שנת הסתגלות", במהלכה לא ייחשב לתושב ישראל. לעניין זה יובהר כדלקמן:

- נהנה בנאמנות לפי צוואה שהוא יחיד מוטב אשר בחר בשנת הסתגלות, ייחשב כנהנה תושב חוץ במשך אותה שנה, גם לעניין סיווגה של הנאמנות כנאמנות צוואה ישראלית או זרה.
- נאמנות שנוצרה לפי צוואתו של יחיד מוטב שנפטר במהלך שנת הסתגלות, לא תיחשב לנאמנות לפי צוואה, מאחר והמצווה לא היה תושב ישראל בעת פטירתו. נאמנות כאמור תיחשב לנאמנות יוצר תושב חוץ, בהתקיים יתר התנאים שבסעיף 75ט לפקודה.

### 22.11 נאמנות לפי חוק לעידוד השקעות הון

במסגרת סעיף 73 לחוק לעידוד השקעות הון התשי"ט-1959 נקבע כי כאשר אמצעי השליטה בחברה שהינה בעלת מפעל מאושר, מוטב או מועדף<sup>28</sup>, מוחזקים בנאמנות, במישרין או בעקיפין, יחולו הוראות פרק רביעי 2 לפקודה (פרק מיסוי הנאמנויות) בשינויים המחוייבים.

### 22.12 נאמנות לפי חוק מיסוי מקרקעין (מתוך חוזר 3/2016)

1. בסעיף 75 שבפרק רביעי 2 לפקודה מוגדר "נכס" ככולל כל רכוש, לרבות מקרקעין, בין בישראל ובין מחוץ לישראל. לכאורה, פרק רביעי 2 חל גם על "זכות במקרקעין" על פי חוק מיסוי מקרקעין. ברם, לפי הוראות הפקודה, הקניה לנאמן שנעשתה על ידי יחיד, לא תיחשב כמכירה "לעניין הוראות חלק ה" וזאת לעניין נאמנויות מסוימות כגון נאמנויות תושבי ישראל, תושבי חוץ, נהנה תושב ישראל ונאמנות לפי צוואה. נשאלת השאלה, האם הוראות אלו יחולו גם בהקניית נכסי מקרקעין לנאמנויות הני"ל? התשובה היא שלילית, שכן הוראות אלו חלות לעניין חלק ה לפקודה בלבד ולא יחולו לעניין חוק מיסוי מקרקעין הכולל הוראות מיוחדות בתחום הנאמנויות.
2. משמעות הדברים היא שהקניית "זכות במקרקעין" ו"זכות באיגוד מקרקעין", כהגדרתם בחוק מיסוי מקרקעין, מיוצר לנאמן בנאמנות מהווה אירוע מס לפי החוק (ככל שהיוצר אינו גם נהנה בנאמנות) ומחייב בדיווח למנהל מיסוי מקרקעין ובתשלום המיסים החלים, בכל סוגי הנאמנויות.
- לעניין זה יראו את ההקנייה של הזכות במקרקעין כאילו הועברה במישרין מהיוצר לנהנה, במועד ההקנייה, והיא תחויב במיסי מקרקעין או תופטר מהם בהתאם להוראות המיוחדות של חוק מיסוי מקרקעין. כך, אם היוצר והנהנה עונים על הגדרת "קרוב" וחלים תנאי סעיף 62 לחוק יינתן פטור ממס שבח אך יחול חיוב במס רכישה לפי תקנה 20 לתקנות מס רכישה (חיוב של שליש ממס הרכישה החל).
3. לאור האמור לעיל, חלוקת הנכס מהנאמן לנהנה תהיה פטורה ממס לפי סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין שכן כבר בשלב ההקנייה רואים את הנכס כאילו הועבר במישרין מהיוצר לנהנה.
4. יובהר כי לפי הוראות חוק מיסוי מקרקעין לא יינתן הפטור ממס שבח וממס רכישה בגין העברת הנכס מהנאמן לנהנה אלא לגבי העברה לנהנה מסוים שלגבינו נמסרה הודעה לפי סעיף 74 לחוק במועד ההקנייה ושהותו הייתה ידועה כבר במועד ההקנייה. לפי זאת, אם בשלב ההקנייה לא הייתה ברורה זהותו של הנהנה יראו את ההקנייה כאילו נעשתה מהיוצר לנאמן והיא תחויב במס בהתאם וכל העברה של הנכס מהנאמן לצד ג' אחר תחויב פעם נוספת במיסי מקרקעין. באופן דומה, אם הוחלפו הנהנים בנאמנות יראו את הנהנה החדש כאילו רכש את הנכס מהנהנה הקודם ויחולו הוראות חוק מיסוי מקרקעין בהתאם.
5. מאחר ורואים את נכס המקרקעין כאילו הועבר לנהנה בנאמנות כבר בשלב ההקנייה, הרי שמכירת הנכס בידי הנאמן תחויב במס בהתאם למעמדו המיסוי של הנהנה ויחולו הוראות חוק מיסוי מקרקעין.
6. כאשר היוצר הוא גם הנהנה בנאמנות, לא יראו בהקניית נכס מקרקעין לנאמן כ"מכירה" ולא יחולו הוראות חוק מיסוי מקרקעין. ברם, בשלב מכירת הנכס על ידי הנאמן, יראו את היוצר/הנהנה כמוכר הנכס וחבות המס תיגזר בהתאם למעמדו המיסוי ועל פי הוראות החוק.
7. על רכישות של נכסי מקרקעין על ידי הנאמן, במהלך קיומה של הנאמנות, יחולו הוראות חוק מיסוי מקרקעין לעניין החבות במס רכישה ויראו את הנהנה כאילו הוא רוכש הנכס לעניין החבות במס רכישה. אולם, על פירות נכסי המקרקעין יחולו הוראות פרק רביעי 2 לפקודה בהתאם לנאמנות המדוברת הן לעניין אופן מיסוי הפירות והן לעניין מיסוי חלוקתם לנהנים.

### 22.13 תשלום המס, דיווח וגבייה

- א. הוראות כל דין לעניין תשלום המס, דיווח, גבייה ועונשין יחולו על הנאמן בשל הכנסת הנאמן ובשל נכסי הנאמן, אלא אם כן נאמר בפרק הנאמנויות מפורשות אחרת.

<sup>28</sup> נציין כי סעיף 73 לא תוקן בעקבות תיקון 68 לחוק לעידוד השקעות הון שבמסגרתו ניתנו הטבות למפעל מועדף. ככל הנראה האמור בסעיף 73 חל גם לגבי מפעל מועדף.

- ב. בנאמנות תושבי ישראל ניתן לגבות חוב מס סופי של הנאמן מכל אחד מן היוצרים גם אם חדל להיות תושב ישראל. בהוראות התחולה נקבע כי הוראה זו תחול גם על נאמנות הדירה שנוצרה לפני יום התחילה, ולגבי נאמנות שהיא בלתי הדירה – אם נוצרה ביום פרסום תיקון 147 ואילך.
- ג. הוראות סעיף ב' לעיל יחולו גם אם מצא פקיד השומה לגבי נאמנות נהנה תושב חוץ כי על אף הצהרות היוצר והנאמן לא התקיימו התנאים הרלוונטיים.
- ד. היה לנאמן חוב מס סופי, ניתן לגבותו גם מכל נהנה שנעשתה לטובתו חלוקה לאחר תחילת שנת המס שבשלה קיים החוב, בין אם הסתיימה הנאמנות ובין אם לאו, ובלבד שלא יגבו מן הנהנה יותר מחוב המס הסופי או מהסכום או השווי של הנכסים שקיבל בחלוקה, לפי הנמוך.
- ה. נאמן בנאמנות תושבי חוץ, נאמן בנאמנות נהנה תושב חוץ, וכן נאמן בנאמנות לפי צוואה שלא היה בה נהנה תושב ישראל, לא יהיה חייב להגיש דוח לפי סעיף 131 על הכנסת הנאמן שהופקה או שנצמחה מחוץ לישראל, גם אם הנאמן הוא תושב ישראל וגם אם הגיש דוח לפי סעיף 131 על הכנסה שהופקה או שנצמחה בישראל.
- ו. אין בהיותו של נאמן תושב ישראל כדי להטיל חיוב במס או חיוב להגיש דוח בשל הכנסת הנאמן, נוסף על החיובים המפורטים בפרק מיסוי הנאמנויות, שלא היה קיים אילו כל הנאמנים היו תושבי חוץ.

#### 22.14 מסירת הודעות, הצהרות ודיווחים

- ביום 4.5.2014 פירסמה רשות המיסים טפסים חדשים מתורגמים לאנגלית בעקבות תיקון 197, במסגרתם נכלל מידע ביחס למועדי הגשתם ולזהות המגיש.
- ביום 25.1.2010 פורסמה הוראת ביצוע מס' 1/2010 (להלן: "הוראת הביצוע") שעניינה דיווחים בנושא נאמנויות, קליטה וטיפול במשרדי השומה. הוראת הביצוע מתארת בין היתר את תהליך רישום ופתיחת תיק לנאמנות במערכת ואת כל סוגי הדיווחים והטפסים הרלוונטיים.
- ביום 10.3.2015 פורסמה תוספת מס' 1 להוראת הביצוע (להלן: "התוספת") שעניינה עדכון הוראת הביצוע בעקבות תיקון 197.
- להלן נתייחס בקצרה לחובות מסירת ההודעות/הצהרות והטופס הרלוונטי שפורסם לגביהן, לפי סדר הוראות הפקודה. כמו כן, בסופו של סעיף זה מצורפות שלוש טבלאות מסכמות אשר פורסמו על ידי רשות המיסים במסגרת הוראת הביצוע כאשר הן מעודכנות בעקבות התוספת.
- א. סעיף 75 לפקודה - מסירת הצהרה מאושרת כדין של היוצר ושל הנאמן בדבר היותה של **נאמנות בלתי הדירה**. ההצהרה תימסר בטופס 141.
- ב. סעיף 75 לפקודה – מסירת הודעה על **חברה להחזקת נכסי נאמנות** בטופס 153. הודעה זו התווספה בתיקון 197. ביחס לחברה שהוקמה **לאחר 1 באוגוסט 2013** – הודעה בגינה תוגש תוך 90 ימים ממועד התאגדותה.
- בהתאם לאמור בדברי ההסבר בטופס 153 ובהתאם להוראות המעבר לתיקון 197 לפקודה, לגבי חברה שהוקמה **לפני 1 באוגוסט 2013** - באם מדובר בחברה תושבת ישראל תימסר הודעה כאמור עד 30 ביוני 2014. באם מדובר בחברה תושבת חוץ מועד הגשת ההודעה יהיה עד מועד הגשת הדו"ח לפי סעיף 131 לפקודה לשנת 2014, או מועד חתימת הסדר המעבר לנאמנות (אם נחתם), לפי המוקדם.
- לגבי נאמנות תושבי חוץ, הגשת ההודעה תהיה במועד הגשת הדו"ח לפי סעיף 131 לפקודה או תוך 90 ימים ממועד ההשקעה בנכס בישראל או הפקת ההכנסה בישראל לפי העניין. נדגיש כי חברה להחזקת נכסי נאמנות שלא תגיש הודעה בטופס 153 במועד עלולה שלא להיחשב כחברה שקופה לצרכי מס אלא תיחשב כחברה רגילה לצורכי מס, על כל המשתמע מכך.
- ג. סעיף 175 לפקודה - מסירת הודעה בדבר **יוצר מייצג/נהנה מייצג**, במסגרתה קיימת אפשרות לבחור כי אחד היוצרים (בנאמנות תושבי ישראל) או אחד הנהנים (בנאמנות לפי צוואה שנחשבת כתושבת ישראל) ידווחו על הכנסות הנאמנות בתיק הנאמנות במקומו של הנאמן באותה נאמנות. ההודעה תימסר בטופס 144.
- ד. סעיף 75(ז) לפקודה, סעיף 75(ב) לפקודה וסעיף 75(ו) לפקודה - מסירת הודעה על **ייחוס הכנסות לנהנה בעקבות חלוקה** בנאמנות תושבי ישראל שאינה הדירה או בנאמנות יוצר תושב חוץ או בנאמנות לפי צוואה שנחשבת כתושבת ישראל. ההודעה תימסר בטופס 142.
- ה. סעיף 75(ח) לפקודה וסעיף 75(ה) לפקודה - מסירת הודעה על **ייחוס הכנסות ליוצר** בנאמנות תושבי ישראל (הדירה) או על **ייחוס הכנסות לנהנה** בנאמנות לפי צוואה במסגרתה מבקשים לראות את ההכנסות כהכנסות היוצר/נהנה לפי העניין, ולא כהכנסות הנאמן. ההודעה תימסר בטופס 148.
- ו. סעיף 75(ד) לפקודה, סעיף 75(ט) לפקודה וסעיף 75(א) לפקודה - הודעה על **יצירת נאמנות** או על **הקנייה לנאמנות**. ההודעה תימסר בטופס 147. בהקשר זה ראה סעיף יב' להלן לגבי הקלות בדיווח לתושב ישראל לראשונה ולתושב חוזר ותיק שנקבעו במסגרת תיקון 168.

- ז. סעיף 1ח75(ד)(2)/(3) לפקודה – מסירת הודעה על בחירה במסלול מיסוי בנאמנות נהנה תושב ישראל שהיא נאמנות קרובים. ההודעה תימסר בטופס 154 בתוך 60 ימים מיום הקמת הנאמנות או מיום הפיכתה לכזו.
- בהתאם להוראות המעבר לתיקון 197 והודעת רשות המיסים מיום 29 ביוני 2015, ביחס לנאמנות שהוקמה לפני 1.1.2014 תימסר הודעה בדבר הקמת הנאמנות או בדבר הפיכתה לכזו במסגרת הגשת הדוח השנתי של הנאמנות לשנת 2014 או עד למועד החתימה על הסדר מעבר, כמוקדם, אך לא יאוחר מיום 31.12.2015 וזאת במסגרת טופס 147 וטופס 154 (להלן: "ההודעה").
- טופס 154 כולל הודעה על בחירת מסלול מיסוי לנהנה תושב ישראל- כאשר ניתן לבחור בין חיוב במס בשיעור 30% במועד החלוקה או לחילופין בחיוב במס מידי שנה בשיעור 25% בגין הכנסת הנאמנות השוטפת המיועדת לחלוקה לנהנה תושב ישראל.
- הנאמן יוכל למסור את ההודעה ללא בחירת מסלול מיסוי במסגרת הגשת הדוח השנתי של הנאמנות לשנת 2014 או עד למועד החתימה על הסדר מעבר, כמוקדם, אך לא יאוחר מיום 31.12.2015, ויראו אותו כמי שבחר במסלול של חיוב במס בשיעור 30% במועד החלוקה ("ברירת המחדל"). חוזר 3/2016 מציין כי "אי מסירת הודעה על נאמנות קרובים כאמור, תוך 60 יום, לא בהכרח תשלול את מעמדה ככזו. אם זאת, אין בכך כדי לגרוע מחובת מתן ההודעה במועד על פי דין."
- ח. סעיף 75(א)(4) לפקודה, וסעיף 75(ו) לפקודה - הצהרה על נאמנות נהנה תושב חוץ. ההצהרה היא על היעדר נהנים תושבי ישראל, על היעדר נהנים תושבי ישראל שזכאותם מותנית בחדלותם להיות תושבי ישראל ועל היעדר אפשרות לצרף נהנים כאמור. ההצהרה תימסר בטופס 143.
- ט. סעיף 75(א)(2) לפקודה - הודעה על שינוי סוג של נאמנות קיימת. בהקשר זה ראה סעיף יב' להלן לגבי הקלות בדיווח לתושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק שנקבעו במסגרת תיקון 168.
- י. סעיף 75(א)(3) לפקודה - הודעה על סיום של נאמנות תושבי ישראל, או סיום של נאמנות לפי צוואה שנחשבת כתושבת ישראל או סיום של נאמנות שהיו לה נכסים בישראל בעת סיומה. בהקשר זה ראה סעיף יב' להלן לגבי הקלות בדיווח לתושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק ותושב חוזר שנקבעו במסגרת תיקון 168.
- יא. סעיף 131(א)(ב5) לפקודה - בהתאם לסעיף כנוסחו לאחר תיקון 197, חלה חובת הגשת דוח שנתי לגבי נאמנויות ולגבי נהנה. החובה להגשת דוח שנתי לנאמנויות חלה על נאמן, יוצר, יוצר מייצג, נהנה או נהנה מייצג כדלקמן:
- נאמן בנאמנות תושבי ישראל או נאמן בנאמנות לפי צוואה שנחשבת כתושבת ישראל בשל קיומו של נהנה תושב ישראל אחד לפחות, ובלבד שהיוצר לא בחר להיות בר השומה ובר החיוב לפי הוראות סעיפים 75(ח) או 75(ה) ושלא נבחר יוצר מייצג או נהנה מייצג לפי הוראות סעיף 175;
  - נאמן שהיו לו בישראל נכס או הכנסה מנכס בין אם הוא תושב ישראל ובין אם לאו;
  - יוצר או נהנה שבחר להיות בר השומה ובר החיוב לפי הוראות סעיף 75(ז) או (ח), או סעיף 75(ה) או (ו);
  - יוצר מייצג או נהנה מייצג שבחר להיות בר השומה ובר החיוב לפי הוראות סעיף 175.
  - נאמן בנאמנות נהנה תושב ישראל שהינה נאמנות קרובים שהנאמן בחר להתמסות על הכנסת הנאמנות שהופקה מחוץ לישראל והמיועדת לחלוקה לנהנה ישראלי בשיעור של 25% לפי הוראות סעיף 1ח75(ד)(3).
- החובה להגשת דוח שנתי לנהנה התווספה בתיקון 197 ועודכנה בתיקון 223 כדלקמן:**
- נהנה שקיבל חלוקה מנאמן, גם אם אינה חייבת במס בישראל. תחילת הוראה זו ב-1 באוגוסט 2013. הוראה זו לא תחול על חלוקת נכס שמקורו מחוץ לישראל לנהנה בנאמנות תושבי חוץ, נאמנות נהנה תושב חוץ או נאמנות לפי צוואה שכל הנהנים בה הם תושבי חוץ. במסגרת הדוח השנתי יוגש כנספת לדוח טופס 149.
  - במסגרת תיקון 223 נוסף סעיף 131(א)(ב5)(7) לפקודה. בהתאם להוראות הסעיף האמור, נהנה תושב ישראל שמלאו לו 25 שנים, מחויב בהגשת דוח, גם אם לא בוצעו בנאמנות חלוקות, ובתנאי ששווי הנאמנות אינו פחות מ- 500,000 ש"ח והוא מודע לדבר היותו נהנה בנאמנות.

**יב. פטורים מחובות דיווח לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים** - תיקון מס' 168 לפקודת הוסיף פטורים מדיווח עבור עולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים לעניין נאמנויות, כמפורט:

סעיף 175טז(א1) - על אף החובה להגיש הודעה בדבר יצירת נאמנות או הקנייה לנאמנות כאמור בסעיף ו' לעיל, נקבע כי יוצר שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, לא יחויב להגיש הודעה כאמור וזאת למשך 10 שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל, ובלבד שהקנה בתקופה זו רק נכס מחוץ לישראל או הכנסה מנכס מחוץ לישראל. בתום 10 השנים, יגיש היוצר את ההודעה כאמור עד ה-30.4 של שנת המס הראשונה לאחר תום התקופה, או במועד הגשת הדוח השנתי אם חלה עליו חובת הגשה כזו.

סעיף 175טז(ג)(2) - על אף חובת ההודעה בדבר נאמנות יוצר תושב חוץ שסיווגה שונה לנאמנות תושבי ישראל או לנאמנות נהנה תושב חוץ משום שהיוצר היה לתושב ישראל כאמור בסעיף ז' לעיל, נקבע כי אם היוצר הינו תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק הוא יהא פטור מהגשת הודעה על שינוי סיווג הנאמנות, וזאת למשך 10 שנים מהמועד שהיה לתושב כאמור ובלבד שבעת שהיה לתושב ישראל יש לנאמן בנאמנות רק נכס מחוץ לישראל או הכנסה מחוץ לישראל ושמשך כל התקופה האמורה הוקנו לנאמן רק נכס או הכנסה כאמור. ההודעה תוגש בשנת המס הראשונה שלאחר תום עשר השנים.

היה ובמהלך התקופה הוקנה נכס או הכנסה מנכס בישראל לנאמנות, יגיש היוצר את ההודעה האמורה בשנת המס הראשונה שלאחר ההקניה.

היה ובמועד שינוי התושבות של היוצר יש לנאמן בנאמנות נכס או הכנסה מנכס בישראל, היוצר יהא חייב בהגשת ההודעה ואולם לעניין פרטי הנכסים וההכנסה, יציין רק את פרטי הנכסים בישראל וההכנסה שמקורה בנכסים בישראל שהקנה לנאמן ב-5 השנים שקדמו לשנת המס שבה היה היוצר לתושב ישראל.

סעיף 175טז(א)(2) - על אף חובת מתן ההודעה ברישאה של סעיף 175טז(א)(2), נקבע בסיפא של הסעיף כי נאמן בנאמנות שסיווגה שונה יהא פטור מהגשת ההודעה, וזאת כאשר מדובר בשינוי סוג של נאמנות לנאמנות תושבי ישראל משום שיוצר אחד בה או נהנה אחד בה, לפי העניין, היה תושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, ובלבד שבעת שהיה לתושב ישראל כאמור, יש לנאמן בנאמנות רק נכס מחוץ לישראל או הכנסה מנכס מחוץ לישראל.

במסגרת חוזר 3/2016 הובהר כי לעניין חובת מתן הודעה על ידי הנאמן על חברה להחזקת נכסי נאמנות, ככל שמדובר בנאמנויות שאינן חייבות בדוח כדוגמת נאמנויות שבהן כל היוצרים והנהנים הינם תושבי ישראל לראשונה או תושבים חוזרים ותיקים, ניתן יהיה לדחות את מתן ההודעה עד 90 יום מתום תקופת ההטבות של הנאמנות ככל שהחברה כאמור אכן התנהלה לאורך כל תקופת ההטבות כחברה להחזקת נכסי נאמנות ולא כחברה "רגילה" והנאמן יכול להוכיח זאת.

**פטור מחובת דיווח לנאמן בנאמנות שהפכה לנאמנות תושבי ישראל** – הוראת הביצוע מציינת כי לעניין חובת הגשת דוח שנתי או דוח על נכסים לנאמן בנאמנות שהפכה לנאמנות תושבי ישראל בעקבות היותו של יוצר או נהנה בה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק לא נקבע מפורשות פטור מהגשת דוחות אלה, על אף שהיוצר או הנהנה שעלו לישראל או שנהיו תושבים חוזרים ותיקים, זכו לפטורים ספציפיים מחובות דיווח. יחד עם זאת, בהתאם להוראת הביצוע ומתכלית החקיקה העומדת בבסיסו של תיקון 168, עולה כי היתה כוונה מפורשת ליתן פטור ממס ופטור מדיווח בהתאם, לכל מי שחובתו לדיווח על הכנסות ונכסים מחוץ לישראל נובעת רק מעלייתו או חזרתו לישראל. לפיכך הבהירה הוראת הביצוע כי במקרים של שינוי סיווג הנאמנות, הגורם המדווח בנאמנות, בדרך כלל הנאמן, לא יהיה חייב להגיש דוח שנתי על הכנסות הנאמנות או דוח על הון ונכסי הנאמנות לגבי הכנסות ונכסים מחוץ לישראל בלבד, במשך תקופת ההטבה.

בנוסף, התוספת להוראת הביצוע מחדדת עניין זה וקובעת כי לנאמן בנאמנות שהפכה לנאמנות תושבי ישראל רק בשל שיוצר אחד בה הינו תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק (להלן: "**יחיד מוטב**") לא תקום חובת דיווח על הכנסות ונכסים מחוץ לישראל עד תום תקופת ההטבה של היחיד המוטב, ובלבד שכל היוצרים וכל הנהנים בנאמנות הינם יחידים מוטבים. אולם, התוספת הבהירה כי כאשר בנאמנות כאמור ישנו נהנה שהינו יחיד מוטב (להלן: "**נהנה מוטב**") תקופת ההטבה של הנאמנות תהיה תקופת ההטבה של אותו נהנה מוטב. היו בנאמנות כאמור מספר נהנים מוטבים, תהיה תקופת ההטבה של הנאמנות תסתיים במועד המוקדם ביותר מבין כל תקופות ההטבה של הנהנים המוטבים בנאמנות.



יג. **פטור מחובת דיווח לנהנה בנאמנות שהפכה לנאמנות קרובים** – התוספת להוראת הביצוע מציינת כי נהנה מוטב בנאמנות קרובים, שהפכה לנאמנות קרובים בשל היות נהנה בה נהנה מוטב, או שהוקמה ע"י תושב חוץ לטובת נהנים מוטבים בלבד, יהיה פטור מחובת דיווח על חלוקות שקיבל במהלך תקופת ההטבה במסגרת דוח שנתי. **פטור מחובת דיווח לתושב חוץ** - תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988 מקנות בתנאים מסוימים פטור מהגשת דוח שנתי למי שחייב בהגשתו לפי סעיף 131 לפקודה. תקנה 5 לתקנות קובעת כי תושב חוץ יהא פטור מהגשת דוח אם עמד בתנאים הקבועים בתקנה.

היות ולפי פרק הנאמנויות רואים את הכנסותיהן ונכסיהן של נאמנות תושבי חוץ, נאמנות נהנה תושב חוץ ונאמנות צוואה זרה, כהכנסות ונכסים של יחיד תושב חוץ, הרי שאם לנאמנות מסוג זה הופקה או נצמחה הכנסה בישראל, יש להחיל עליה את הוראות תקנה 5 לתקנות.

נציין כי גם סעיף 131(ג) לפקודה שונה בעקבות תיקון 165 וכן תיקון 197, ובמסגרתו נקבעו הפרטים אותם נדרש לפרט במסגרת הדוח השנתי שמגישים נאמן, יוצר, יוצר מייצג, נהנה או נהנה מייצג (למעט נהנה המגיש דוח שנתי בשל חלוקה שקיבל) כאמור לעיל (פרטי הנכסים, פרטי היוצר, הנאמן הנהנה, מגן הנאמנות כולל תושבותם, פרטי החלוקות וכו') כל זאת במסגרת טופס 151ח. כמו כן במסגרת תיקון 165, הוסף סעיף קטן (5) להוראת סעיף 134(א) לפקודה, לפיו רשאי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע פטור מחובת הגשת דוח לגבי נאמן שהיו לו בישראל רק הכנסה הפטורה ממס או שנוכה ממנה מלוא המס כדין, או נכס שההכנסות ממנו פטורות. זאת, בין אם הנאמן הוא תושב ישראל ובין אם לאו.

להלן מצורפות טבלאות מסכמות אשר פורסמו במסגרת הוראת הביצוע (1/2010) ובמסגרת התוספת (מס' 1 להוראת הביצוע) לאחר שעודכנו על ידינו לאור תיקון 197:

1. טבלה המסכמת את הדיווחים הנדרשים לאירועים שונים בחיי הנאמנות או להכנסות הנאמנות ובכללם - דוחות שנתיים, הודעות והצהרות המהוות נספח לדוח שנתי, וכן הודעות והצהרות נפרדות שאינן מצורפות כנספח לדוח השנתי:

הערות	מועד הדיווח			שם טופס	טופס
	בחלוקה	כל שנה	בהקניה		
.	לא נדרש	נדרש	לא נדרש	דוח לנאמן בנאמנות	1327
.	לא נדרש	נדרש	לא נדרש	דוח ליחיד	1301
רק אם מדובר בנאמנות מסוג זה	לא נדרש	נדרש	נדרש	הצהרה על נאמנות בלתי הדירה	141
אם נבחרה חלופה זו	לא נדרש	לא נדרש	לא נדרש	הודעה על ייחוס הכנסות לנהנה בעקבות חלוקה	142
רק אם מדובר בנאמנות מסוג זה	לא נדרש	נדרש	נדרש	הצהרה על נאמנות נהנה תושב חוץ	143
בעת הגשת הדוח השנתי הראשון המוגש לאחר הבחירה בחלופה זו	לא נדרש	לא נדרש	לא נדרש	הודעה בדבר בחירת יוצר מייצג/נהנה מייצג	144
תוך 90 ימים מיום היצירה, למעט חריגים (עולה חדש ותושב חוזר)	לא נדרש	לא נדרש	נדרש	הודעה על יצירת נאמנות או על הקנייה לנאמנות	147
אם נבחרה חלופה זו. ניתן להגיש ההודעה עד למועד הגשת הדוח השנתי הראשון לשנת יצירת הנאמנות	לא נדרש	לא נדרש	נדרש	הודעה על ייחוס הכנסות ליוצר בנאמנות תושבי ישראל או על ייחוס הכנסות לנהנה בנאמנות לפי צוואה	148
נספח לדוח השנתי. יוגש על ידי כל נהנה החייב בדיווח על חלוקה.	נדרש	לא נדרש	לא נדרש	הודעה על חלוקות שקיבל נהנה בשנת המס 2013 ואילך (חייבות או פטורות) טופס 149 תוקן לאור תיקון 197	149
נספח לדוח שנתי	לא נדרש	נדרש	לא נדרש	הודעה על פרטי נאמנות	ח151
תוך 90 ימים מיום התאגדותה. ראה סעיף 22.14 ב' לעיל היחס להוראות המעבר לתיקון 197.	לא נדרש	לא נדרש	נדרש	הודעה על חברה להחזקת נכסי נאמנות	153
תוך 60 ימים מיום הקמתה של נאמנות נהנה תושב ישראל או מיום הפיכתה לכזו. ראה סעיף 22.14 ז' לעיל ביחס להוראות המעבר לתיקון 197.	לא נדרש	לא נדרש	נדרש	הודעה על בחירה במסלול מיסוי נאמנות נהנה תושב ישראל שהינה נאמנות קרובים	154

2. טבלה המפרטת את החייבים השונים בהגשת הדוח השנתי הכולל הכנסות נאמנות והטפסים שבאמצעותם יוגשו:

סוג הנאמנות			.	חלופה	סעיף
נאמנות צוואה ישראלית	נאמנות נהנה תושב ישראל	נאמנות תושבי חוץ נאמנות נהנה תושב חוץ	נאמנות תושבי ישראל		
-	.	-	היוצר, בטופס 1301 הנאמן פטור מהגשה	יוצר בר שומה ובר חיוב	75(ח)
הנהנה, בטופס 1301 הנאמן פטור מהגשה	.	-	-	נהנה בר שומה ובר חיוב	75(ה)
הנהנה, בטופס 1301 הנאמן, בטופס 1327	.	הנהנה, בטופס 1301 הנאמן, בטופס 1327 *	הנהנה, בטופס 1301 הנאמן, בטופס 1327	נהנה בר שומה ובר חיוב- בעקבות חלוקה	75(ז)/ 75(ו)
-	.	-	היוצר, בטופס 1327 הנאמן פטור מהגשה	יוצר מייצג	175
היוצר, בטופס 1327 הנאמן פטור מהגשה	.	-	-	נהנה מייצג	175
הנהנה, בטופס 1301 + טופס 149 כנספח לדוח	הנהנה, בטופס 1301 + טופס 149 כנספח לדוח	הנהנה, בטופס 1301 + טופס 149 כנספח לדוח	הנהנה, בטופס 1301 + טופס 149 כנספח לדוח	נהנה שקיבל חלוקה מנאמן	131(א)(ב)(5)

\* רק לגבי הכנסות המופקות או הנצמחות בישראל.  
 \*\* אלא אם מדובר על חלוקה של נכס שמקורו אינו בישראל  
 \*\*\* אלא אם מדובר על חלוקה של נכס שמקורו אינו בישראל וכל הנהנים הינם תושבי חוץ

3. טבלה המסכמת את חובות ומועדי הדיווח לפי סוג הנאמנות :

נאמנות תושבי ישראל			סוג נאמנות
ייעוץ לנהנה בעקבות חלוקה ז75(ז) <sup>1</sup>	ייעוץ ליוצר יחיד ז75(ח) <sup>1</sup>	דוח נאמנות ז75	חלופה
<b>יצירת נאמנות או הקנייה לנאמנות</b>			
<p><b>טופס 147-</b> (הודעה על יצירת נאמנות ו/או הקנייה לנאמנות)-מוגש על ידי יוצר תושב ישראל לפקיד השומה של הנאמנות עם העתק לפקיד השומה בו מתנהל תיק היוצר, אם קיים.</p> <p><b>טופס 153-</b> (הודעה על חברה להחזקת נכסי נאמנות)- מוגש על ידי הנאמן לפקיד השומה של הנאמנות.</p>			<b>דיווחים/הודעות והחייב בהגשתם</b>
<p><b>טופס 147 -</b></p> <p>1. בנאמנות שנוצרה על ידי יוצר בהיותו תושב ישראל – בתוך 90 ימים מיום היצירה [סעיף 1טז5(א)]</p> <p>2. בנאמנות שנוצרה על ידי יוצר בעת שהיה תושב חוץ, והפכה לנאמנות תושבי ישראל בעקבות היותו לתושב ישראל – עד ל-30.4 בשנה העוקבת להיותו תושב ישראל או עד למועד הגשת הדוח השנתי של היוצר (אם חייב בהגשתו), לפי העניין [סעיף 1טז5(ג)]</p> <p><b>טופס 153-</b> בתוך 90 יום מיום ההתאגדות.</p>			<b>מועד הדיווח</b>
<p><b>טופס 144</b> (הודעה בדבר בחירת יוצר מייצג/נהנה מייצג)<sup>1</sup> – במצורף לטופס 147</p>	<p><b>טופס 148</b> (הודעה על ייעוץ הכנסות ליוצר בנאמנות תושבי ישראל או על ייעוץ הכנסות לנהנה בנאמנות לפי צוואה)- במצורף לטופס 147</p>	<p><b>טופס 144</b> (הודעה בדבר בחירת יוצר מייצג/נהנה מייצג)<sup>1</sup> – במצורף לטופס 147</p>	<b>דיווחים אופציונאליים במועד זה<sup>2</sup></b>
<p>1. <b>טופס 1327</b> (דוח שנתי לנאמן בנאמנות)- מוגש על ידי הנאמן<sup>3</sup> לפקיד השומה של הנאמנות</p> <p>2. <b>טופס 151ח</b> (הודעה על פרטי נאמנות)- נספח לדוח השנתי של הנאמנות ושל הנהנה.</p>	<p>1. <b>טופס 1301</b> (דוח שנתי ליחיד)-מוגש על ידי היוצר לפקיד השומה בו מתנהל תיקו, עם סימון הבחירה בחלופה במקום המיועד לכך</p> <p>2. <b>טופס 151ח</b> (הודעה על פרטי נאמנות)- נספח לדוח השנתי של היוצר</p>	<p>1. <b>טופס 1327</b> (דוח שנתי לנאמן בנאמנות)- מוגש על ידי הנאמן<sup>3</sup> לפקיד השומה של הנאמנות</p> <p>2. <b>טופס 151ח</b> (הודעה על פרטי נאמנות)- נספח לדוח השנתי</p>	<b>דיווחים/הודעות והחייב בהגשתם</b>

נאמנות תושבי ישראל			סוג נאמנות
ייחוס לנהנה בעקבות חלוקה 175(ז)1	ייחוס ליוצר יחיד 175(ח)1	דוח נאמנות 175	חלופה
<p>3. <b>טופס 144</b> (הודעה בדבר בחירת יוצר מייצג/נהנה מייצג)1- נספח לדוח השנתי של הנאמנות לשנה בה נבחרה חלופה זו בלבד. יוגש רק אם לא הוגש במצורף להודעה על ההקניה בטופס 147.</p> <p>4. <b>טופס 141</b> (הצהרה על נאמנות בלתי הדירה) - נספח לדוח השנתי של הנאמנות ושל הנהנה.</p> <p>5. <b>טופס 1301</b> (דוח שנתי ליחיד) - מוגש על ידי הנהנה שיוחסה לו הכנסה בעקבות חלוקה לפקיד השומה בו מתנהל תיקו, עם סימון הבחירה בחלופה במקום המיועד לכך.</p> <p>6. <b>טופס 142</b> (הודעה על ייחוס הכנסות לנהנה בעקבות חלוקה) - נספח לדוח השנתי של הנאמנות ושל הנהנה.</p>	<p>3. <b>טופס 148</b> (הודעה על ייחוס הכנסות ליוצר נאמנות תושבי ישראל או על ייחוס הכנסות לנהנה בנאמנות לפי צוואה) - נספח לדוח שמגיש היוצר לשנת יצירת הנאמנות בלבד (עם העתק לפקיד השומה של הנאמנות). יוגש רק אם לא הוגש במצורף להודעה על ההקניה בטופס 147.</p>	<p>3. <b>טופס 144</b> (הודעה בדבר בחירת יוצר מייצג/נהנה מייצג)1- נספח לדוח לשנה בה נבחרה חלופה זו בלבד. יוגש רק אם לא הוגש במצורף להודעה על ההקניה בטופס 147.</p>	<p><b>דיווחים/הודעות והחייב בהגשתם</b></p>
<p>לפי הוראות הפקודה בעניין מועד הגשת הדוח השנתי [סעיפים 132-133]</p>			<p><b>מועד הדיווח</b></p>
<p>1. הודעה על שינוי סיווג הנאמנות, לפי סעיף 2175(א)2(2)                  2. הודעה בדבר סיום של נאמנות, לפי סעיף 2175(א)3(3)                  - ההודעות לעיל יסומנו במקום המיועד לכך, ב<b>טופס 151ח</b> (הודעה על פרטי נאמנויות)</p>			<p><b>דיווחים נוספים במועד זה</b></p>
<b>חלוקות מנאמנות</b>			
<p>1. <b>טופס 149</b> (הודעה על חלוקות שקיבל נהנה בשנת המס 2013 ואילך) - מוגש על ידי נהנה שקיבל חלוקה מנאמן (גם אם אינה חייבת במס בישראל) כנספח לדוח השנתי שעליו להגיש בגין אותה חלוקה. יוגש לפקיד השומה בו מתנהל תיק הנהנה.                  2. <b>טופס 151ח</b> (הודעה על פרטי נאמנות) המהווה נספח לדוח השנתי (למי שחייב בהגשתו, כאמור לעיל) - פירוט החלוקות שנעשו, במקום המיועד לכך.</p>			<p><b>דיווחים/הודעות והחייב בהגשתם</b></p>
<p>- לגבי <b>טופס 149</b> המוגש על ידי הנהנה - במועד הגשת הדוח השנתי של הנהנה (אם חייב בהגשתו)                  - לגבי <b>טופס 151ח</b> (למי שחייב בהגשתו) - במועד הגשת הדוח השנתי</p>			<p><b>מועד הדיווח</b></p>

**הערות**

- <sup>1</sup> רק אם נבחרה חלופה זו !
- <sup>2</sup> ניתן לבחור באותן חלופות שלגביהן מוגש הטופס, עד למועד הגשת הדוח השנתי הרלוונטי. יחד עם זאת, אם נבחר באותה חלופה כבר במועד ההודעה על יצירת הנאמנות, יש להגיש את הטופס המצוין במועד שנקבע לדיווח על היצירה.
- <sup>3</sup> או יוצר מייצג אם נבחרה חלופה זו.

נאמנות נהנה תושב ישראל נאמנות קרובים			סוג נאמנות
ייחוס לנהנה בעקבות חלוקה	דוח נאמנות	דוח נאמנות	חלופה

1ח75(ד)(2) מסלול 30% (*)	1ח75(ד)(4)(**)	1ח75(ד)(3) מסלול 25% (*)	
<b>יצירת נאמנות או הקניה לנאמנות</b>			
<p><b>טופס 147</b> (הודעה על יצירת נאמנות ו/או הקנייה לנאמנות) - מוגש על ידי הנאמן בתוך 60 ימים בשל הקמתה של נאמנות נהנה תושב ישראל שהיא נאמנות קרובים או בעקבות הפיכתה של נאמנות לנאמנות נהנה תושב ישראל שהיא נאמנות קרובים. הטופס יוגש לפקיד השומה של הנאמנות.</p> <p>לגבי נאמנות שהוקמה או הפכה לנאמנות קרובים לפני יום 1.1.2014 הטופס יוגש במסגרת הדוח השנתי של הנאמנות לשנת 2014 או במועד החתימה על הסדר המעבר, כמוקדם, אך לא יאוחר מיום 31.12.2015, בצירוף <b>טופס 154</b>.</p> <p><b>טופס 154</b> (הודעה על בחירה במסלול מיסוי נאמנות נהנה תושב ישראל שהינה נאמנות קרובים) - מוגש על ידי הנאמן תוך 60 ימים מיום הקמתה של נאמנות נהנה תושב ישראל או מיום הפיכתה לכזו כאשר ניתן לבחור בין חיוב במס בשיעור 30% במועד החלוקה או לחילופין בחיוב במס מידי שנה בשיעור 25% בגין הכנסת הנאמנות השוטפת המיועדת לחלוקה לנהנה תושב ישראל.</p> <p>לגבי נאמנות שהוקמה לפני 1.1.2014 תימסר הודעה על בחירת מסלול מיסוי לנהנה תושב ישראל במסגרת הדוח השנתי של הנאמנות לשנת 2014 או במועד החתימה על הסדר המעבר, כמוקדם, אך לא יאוחר מיום 31.12.2015, בצירוף <b>טופס 147</b>. הובהר כי הנאמן יוכל למסור את ההודעה ללא בחירת מסלול מיסוי ובהתאם יראו אותו כאילו בחר במסלול חיוב במס בשיעור 30% במועד החלוקה (מחדל').</p> <p>לא הגיש הנאמן את ההודעה הנוספת במועד האמור, יראו אותו כמי שבחר במסלול של חיוב במס בשיעור 30% במועד החלוקה ('ברירת המחדל').</p> <p><b>טופס 153</b> - (הודעה על חברה להחזקת נכסי נאמנות) - מוגש על ידי הנאמן לפקיד השומה של הנאמנות בתוך 90 יום מיום התאגדותה.</p>			<p><b>דיווחים/הודעות והחייב בהגשתם במועד הדיוח</b></p>
<p>1. <b>טופס 1301</b> (דוח שנתי לנהנה בנאמנות) - מוגש על ידי הנהנה לפקיד השומה של הנהנה.</p> <p>2. <b>טופס 149</b> - (הודעה על חלוקות שקיבל נהנה בשנת המס 2013 ואילך) - מוגש על ידי נהנה שקיבל חלוקה מנאמן (גם אם אינה חייבת במס בישראל, אך למעט אם מדובר בחלוקה של נכס שמקורו אינו בישראל) כנספח לדוח השנתי שעליו להגיש בגין אותה חלוקה. יוגש לפקיד השומה בו מתנהל תיק הנהנה.</p>	<p>1. <b>טופס 1327</b> (דוח שנתי לנאמן בנאמנות) - מוגש על ידי הנאמן לפקיד השומה של הנאמנות</p> <p>2. <b>טופס 151</b> (הודעה על פרטי נאמנות) - נספח לדוח השנתי</p>	<p>1. <b>טופס 1327</b> (דוח שנתי לנאמן בנאמנות) - מוגש על ידי הנאמן לפקיד השומה של הנאמנות</p> <p>2. <b>טופס 151</b> (הודעה על פרטי נאמנות) - נספח לדוח השנתי</p>	<p><b>דיווחים/הודעות והחייב בהגשתם</b></p>
לפי הוראות הפקודה בעניין מועד הגשת הדוח השנתי [סעיפים 132-133]			
<p>1. הודעה על שינוי סיווג הנאמנות, לפי סעיף 2זט75(א)(2)</p> <p>2. הודעה בדבר סיום של נאמנות, לפי סעיף 2זט75(א)(3)</p> <p>- ההודעות לעיל יסומנו במקום המיועד לכך, ב<b>טופס 151</b> (הודעה על פרטי נאמנויות)</p>			<p><b>מועד הדיווח</b></p> <p><b>דיווחים נוספים במועד זה</b></p>
<b>חלוקות מנאמנות</b>			
	<p><b>טופס 149</b> - (הודעה על חלוקות שקיבל נהנה בשנת המס 2013 ואילך) - מוגש על ידי נהנה שקיבל חלוקה מנאמן (גם אם אינה חייבת במס בישראל, אך למעט אם מדובר בחלוקה של נכס שמקורו אינו בישראל) כנספח לדוח השנתי שעליו להגיש בגין אותה חלוקה. יוגש לפקיד השומה בו מתנהל תיק הנהנה.</p> <p><b>טופס 151</b> (הודעה על פרטי נאמנות) המהווה נספח לדוח השנתי לנאמן - פירוט החלוקות שנעשו, במקום המיועד לכך.</p>		<p><b>דיווחים/הודעות והחייב בהגשתם</b></p>
	<p>- לגבי <b>טופס 149</b> המוגש על ידי הנהנה - במועד הגשת הדוח השנתי של הנהנה (אם חייב בהגשתו)</p> <p>- לגבי <b>טופס 151</b> (לנאמן) - במועד הגשת הדוח השנתי.</p>		<p><b>מועד הדיווח</b></p>

(\*) ביחס להכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל  
 (\*\*) מוגש על ידי הנאמן ביחס להכנסות שהופקו או נצמחו בישראל

נאמנות נהנה תושב ישראל נאמנות שאינה נאמנות קרובים	דוח נאמנות	סוג נאמנות
ייחוס לנהנה בעקבות חלוקה	דוח נאמנות	חלופה

1,3(ז)75	275	
<b>יצירת נאמנות או הקניה לנאמנות</b>		
	<p><b>טופס 147</b> (הודעה על יצירת נאמנות ו/או הקנייה לנאמנות) - מוגש על ידי נאמן בשל הקמתה של נאמנות נהנה תושב ישראל שהיא נאמנות קרובים או בעקבות הפיכתה של נאמנות לנאמנות נהנה תושב ישראל שהיא נאמנות קרובים. הטופס יוגש לפקיד השומה של הנאמנות בתוך 60 ימים ממועד הקמתה או ממועד הפיכתה לכוז. אולם, לגבי נאמנות שהוקמה או הפכה לנאמנות קרובים לפני יום 1.1.2014 הטופס יוגש עד ליום 31.12.2014 בצירוף <b>טופס 154</b> הכולל פרטי הנאמנות ללא בחירת מסלול מיסוי.</p> <p>לא הגיש הנאמן את ההודעה הנוספת במועד האמור, יראו אותו כמי שבחר במסלול של חיוב במס בשיעור 30% במועד החלוקה ("ברירת המחדל").</p> <p><b>טופס 153</b> (הודעה על חברה להחזיק נכסי נאמנות) - מוגש על ידי הנאמן לפקיד השומה של הנאמנות בתוך 90 יום מיום התאגדותה.</p>	<p><b>דיווחים/הודעות והחייב בהגשתם ומועד הדיווח</b></p>
	<p>1. <b>טופס 1327</b> (דוח שנתי לנאמן בנאמנות) - מוגש על ידי הנאמן לפקיד השומה של הנאמנות</p> <p>2. <b>טופס 151ח</b> (הודעה על פרטי נאמנות) - נספח לדוח השנתי</p>	<p><b>דיווחים/הודעות והחייב בהגשתם</b></p>
	<p>לפי הוראות הפקודה בעניין מועד הגשת הדוח השנתי [סעיפים 132-133]</p>	<p><b>מועד הדיווח</b></p>
	<p>1. הודעה על שינוי סיווג הנאמנות, לפי סעיף 2(א)75(2)                  2. הודעה בדבר סיום של נאמנות, לפי סעיף 2(א)75(3)                  - ההודעות לעיל יסומנו במקום המיועד לכך, ב<b>טופס 151ח</b> (הודעה על פרטי נאמנות)</p>	<p><b>דיווחים נוספים במועד זה</b></p>
<b>חלוקות מנאמנות</b>		
	<p>1. <b>טופס 149</b> (הודעה על חלוקות שקיבל נהנה בשנת המס 2013 ואילך, אך למעט אם מדובר בחלוקה של נכס שמקורו אינו בישראל) - מוגש על ידי נהנה שקיבל חלוקה מנאמן (גם אם אינה חייבת במס בישראל) כנספח לדוח השנתי שעליו להגיש בגין אותה חלוקה. יוגש לפקיד השומה בו מתנהל תיק הנהנה.</p> <p>2. <b>טופס 151ח</b> (הודעה על פרטי נאמנות) המהווה נספח לדוח השנתי (לנאמן) - פירוט החלוקות שנעשו, במקום המיועד לכך.</p>	<p><b>דיווחים/הודעות והחייב בהגשתם ומועד הדיווח</b></p>
	<p>1. <b>טופס 1301</b> (דוח שנתי ליחיד) - מוגש על ידי הנהנה שיוחסה לו הכנסה בעקבות חלוקה לפקיד השומה בו מתנהל תיקו, עם סימון הבחירה בחלופה במקום המיועד לכך.</p> <p>2. <b>טופס 141</b> (הצהרה על נאמנות בלתי הדירה) - נספח לדוח השנתי של הנאמנות ושל הנהנה.</p> <p>3. <b>טופס 149</b> (הודעה על חלוקות שקיבל נהנה בשנת המס 2013 ואילך, אך למעט אם מדובר בחלוקה של נכס שמקורו אינו בישראל) - מוגש על ידי נהנה שקיבל חלוקה מנאמן (גם אם אינה חייבת במס בישראל) כנספח לדוח השנתי שעליו להגיש בגין אותה חלוקה. יוגש לפקיד השומה בו מתנהל תיק הנהנה.</p> <p>4. <b>טופס 142</b> (הודעה על ייחוס הכנסות לנהנה בעקבות חלוקה) - נספח לדוח השנתי של הנאמנות ושל הנהנה.</p>	

**הערות**

- 1 רק אם נבחרה חלופה זו !
- 2 דוח שנתי יוגש ע"י הנאמן ביחס להכנסות הנאמנות. דוח שנתי יוגש ע"י הנהנה בשנה בה התקבלה חלוקה בידיו.
- 3 דוח שנתי יוגש ע"י הנאמן ביחס להכנסות הנאמנות. בנוסף דוח שנתי יוגש ע"י הנהנה שיכלול את הכנסות הנאמנות שחולקו לו ויראו אותן כהכנסות הנהנה.
- 4 טופס זה יוגש במידה וחולקו לנהנה חלוקות שלא נכללו בטופס 142.

נאמנות נהנה תושב חוץ	נאמנות תושבי חוץ		סוג נאמנות
	ייחוס לנהנה בעקבות חלוקה 75ט(ב) <sup>1</sup>	דוח נאמנות	חלופה
<b>יצירת נאמנות או הקניה לנאמנות</b>			
<p>1. <b>טופס 147</b> (הודעה על יצירת נאמנות ו/או הקנייה לנאמנות) - מוגש על ידי יוצר תושב ישראל לפקיד השומה של הנאמנות עם העתק לפקיד השומה בו מתנהל תיק היוצר, אם קיים.</p> <p>2. <b>טופס 143</b> (הצהרה על נאמנות נהנה תושב חוץ) - במצורף לטופס 147 (אין לתת פירוט בדבר חלוקות).</p> <p>3. <b>טופס 141</b> (הצהרה על נאמנות בלתי הדירה) - במצורף לטופס 147.</p>	-	-	דיווחים/הודעות והחייב בהגשתם
בתוך 90 ימים מיום היצירה [סעיף 75ט(א)]	-	-	מועד הדיווח
<b>דיווחים שנתיים</b>			
<p>1. <b>טופס 1327</b> (דוח שנתי לנאמן בנאמנות) - מוגש על ידי הנאמן לפקיד השומה של הנאמנות, רק אם היו לו הכנסה או נכס בישראל.</p> <p>2. <b>טופס 151ח</b> (הודעה על פרטי נאמנות) - נספח לדוח השנתי של הנאמנות. הפירוט בטופס בעניין ההקניות והחלוקות יכלול רק הכנסות ונכסים בישראל.</p> <p>3. <b>טופס 143</b> (הצהרה על נאמנות נהנה תושב חוץ) - יוגש כנספח לדוח השנתי (אם ישנה חובת הגשת דוח) או כהודעה שנתיית נפרדת לפקיד השומה של הנאמנות. יש לכלול פירוט בדבר חלוקות של נכסים ו/או הכנסות בישראל, או להפנות לטופס 151ח, אם הוגש.</p> <p>4. <b>טופס 141</b> (הצהרה על נאמנות בלתי הדירה) - יוגש כנספח לדוח השנתי (אם ישנה חובת הגשת דוח) או במצורף לטופס 143 גם כשאינן חובת הגשת דוח.</p>	<p>1. <b>טופס 1327</b> (דוח שנתי לנאמן בנאמנות) - מוגש על ידי הנאמן לפקיד השומה של הנאמנות.</p> <p>2. <b>טופס 151ח</b> (הודעה על פרטי נאמנות) - נספח לדוח השנתי של הנאמנות.</p> <p>3. <b>טופס 141</b> (הצהרה על נאמנות בלתי הדירה) - נספח לדוח השנתי של הנאמנות.</p> <p>4. <b>טופס 1301</b> (דוח שנתי ליחיד) - מוגש על ידי הנהנה שיוחסה לו הכנסה בעקבות חלוקה לפקיד השומה בו מתנהל תיקו, עם סימון הבחירה בחלופה במקום המיועד לכך.</p> <p>5. <b>טופס 142</b> (הודעה על ייחוס הכנסות לנהנה בעקבות חלוקה) - נספח לדוח השנתי של הנאמנות ושל הנהנה.</p>	<p>1. <b>טופס 1327</b> (דוח שנתי לנאמן בנאמנות) - מוגש על ידי הנאמן לפקיד השומה של הנאמנות, רק אם היו לו הכנסה או נכס בישראל.</p> <p>2. <b>טופס 151ח</b> (הודעה על פרטי נאמנות) - נספח לדוח השנתי של הנאמנות. הפירוט בטופס בעניין ההקניות והחלוקות יכלול רק הכנסות ונכסים בישראל.</p>	דיווחים/הודעות והחייב בהגשתם
<p>- לגבי נאמנות החייבת בהגשת דוח שנתי, יוגשו כל הטפסים לעיל - לפי הוראות הפקודה בעניין מועד הגשת הדוח השנתי [סעיפים 132-133].</p> <p>- לגבי נאמנות שאינה חייבת בהגשת דוח שנתי, יוגשו טופסי 143 ו- 141 - עד ליום 30.4 בשנה העוקבת לשנת המס [סעיף 75ט(ו)].</p>	לפי הוראות הפקודה בעניין מועד הגשת הדוח השנתי [סעיפים 132-133]		מועד הדיווח
<p>1. הודעה על שינוי סיווג הנאמנות, לפי סעיף 75ט(א)2(2).</p> <p>2. הודעה בדבר סיום של נאמנות, לפי סעיף 75ט(א)2(3).</p> <p>- ההודעות לעיל יסומנו במקום המיועד לכך, <b>בטופס 151ח</b> (הודעה על פרטי נאמנות).</p>	<p>1. הודעה על שינוי סיווג הנאמנות, לפי סעיף 75ט(א)2(2).</p> <p>2. הודעה בדבר סיום של נאמנות, לפי סעיף 75ט(א)2(3).</p> <p>- ההודעות לעיל יסומנו במקום המיועד לכך, <b>בטופס 151ח</b> (הודעה על פרטי נאמנות).</p>		דיווחים נוספים במועד זה



נאמנות נהנה תושב חוץ	נאמנות תושבי חוץ		סוג נאמנות
	ייחוס לנהנה בעקבות חלוקה 75(ב)1 <sup>1</sup>	דוח נאמנות	חלופה
<b>חלוקות מנאמנות</b>			
<b>טופס 151ח</b> (הודעה על פרטי נאמנות) המהווה נספח לדוח השנתי (אם יש חובה להגישו) - פירוט החלוקות שנעשו, במקום המיועד לכך, רק מנכסים ו/או הכנסות מנכסים בישראל.	<b>טופס 149</b> (הודעה על חלוקות שקיבל נהנה בשנת המס 2013 ואילך) - מוגש על ידי נהנה שקיבל חלוקה מנאמן (גם אם אינה חייבת במס בישראל, אך למעט אם מדובר בחלוקה של נכס שמקורו אינו בישראל) כנספח לדוח השנתי שעליו להגיש בגין אותה חלוקה. יוגש לפקיד השומה בו מתנהל תיק הנהנה.	<b>1. דיווחים/הודעות והחייב בהגשתם</b>	
	<b>2. טופס 151ח</b> (הודעה על פרטי נאמנות) המהווה נספח לדוח השנתי של הנאמנות - פירוט החלוקות שנעשו, במקום המיועד לכך.	<b>2. טופס 151ח</b> (הודעה על פרטי נאמנות) המהווה נספח לדוח השנתי (אם יש חובה להגישו) - פירוט החלוקות שנעשו, במקום המיועד לכך, רק מנכסים ו/או הכנסות מנכסים בישראל.	
מועד הגשת הדוח השנתי.	- לגבי <b>טופס 149</b> המוגש על ידי הנהנה - במועד הגשת הדוח השנתי של הנהנה (אם חייב בהגשתו) - לגבי <b>טופס 151ח</b> (לנאמן שחייב בהגשתו) - במועד הגשת הדוח השנתי.	<b>מועד הדיווח</b>	

**הערות**

<sup>1</sup> רק אם נבחרה חלופה זו. הסעיף מפנה להוראות הקבועות בסעיף 75(ז).

נאמנות לפי צוואה				סוג הנאמנות
אין נהנים תושבי ישראל	קיים תושב ישראל אחד לפחות			חלופה
דוח נאמנות 75(ב)ג(2)	ייחוס לנהנה בעקבות חלוקה 75 יב (ו) <sup>2</sup>	ייחוס לנהנה יחיד 75(ה)1 <sup>1</sup>	דוח נאמנות 75(ג)א(1)	
<b>יצירת נאמנות או הקניה לנאמנות</b>				
<b>טופס 147</b> (הודעה על יצירת נאמנות או על הקניה לנאמנות) - מוגש על ידי הנאמן כהודעה על כינון נאמנות לפי צוואה, לפקיד השומה של הנאמנות.				<b>דיווחים/הודעות והחייב בהגשתם</b>
בתוך 90 ימים מיום התקיימות הוראות הצוואה בדבר כינונה של הנאמנות [סעיף 75(ז)א(1)].				<b>מועד הדיווח</b>
-	<b>טופס 144</b> (הודעה בדבר בחירת יוצר מייצג/נהנה מייצג) <sup>1</sup> - במצורף לטופס 147	<b>טופס 148</b> (הודעה על ייחוס הכנסות ליוצר בנאמנות תושבי ישראל או על ייחוס הכנסות לנהנה בנאמנות לפי צוואה) - במצורף לטופס 147. במקרה זה, יוגשו הטפסים גם לפקיד השומה בו מתנהל תיק הנהנה.	<b>טופס 144</b> (הודעה בדבר בחירת יוצר מייצג/נהנה מייצג) <sup>1</sup> - במצורף לטופס 147	<b>דיווחים אופציונאליים במועד זה<sup>3</sup></b>
<b>דיווחים שנתיים</b>				
<b>1. טופס 1327</b> (דוח שנתי לנאמן בנאמנות) - מוגש על ידי הנאמן לפקיד השומה של הנאמנות, רק אם היו לו הכנסה או נכס בישראל.	<b>1. טופס 1327</b> (דוח שנתי לנאמן בנאמנות) - מוגש על ידי הנאמן <sup>4</sup> לפקיד השומה של הנאמנות	<b>1. טופס 1310</b> (דוח שנתי ליחיד) - מוגש על ידי הנהנה לפקיד השומה בו מתנהל תיקו, עם סימון הבחירה בחלופה במקום המיועד לכך	<b>1. טופס 1327</b> (דוח שנתי לנאמן בנאמנות) - מוגש על ידי הנאמן <sup>4</sup> לפקיד השומה של הנאמנות	<b>דיווחים/הודעות והחייב בהגשתם</b>
<b>2. טופס 151ח</b> (הודעה על פרטי נאמנות) - נספח לדוח השנתי של הנאמנות. הפירוט בטופס בעניין ההקניית והחלוקות יכול רק הכנסות נכסים בישראל	<b>2. טופס 151ח</b> (הודעה על פרטי נאמנות) - נספח לדוח השנתי של הנאמנות	<b>2. טופס 151ח</b> (הודעה על פרטי נאמנות) - נספח לדוח השנתי של הנהנה	<b>2. טופס 151ח</b> (הודעה על פרטי נאמנות) - נספח לדוח השנתי	

נאמנות לפי צוואה				סוג הנאמנות
אין נהנים תושבי ישראל	קיים תושב ישראל אחד לפחות			
דוח נאמנות 75יב(ג)(2)	ייחוס לנהנה בעקבות חלוקה 75 יב (ו) <sup>2</sup>	ייחוס לנהנה יחיד 75יב(ה) <sup>1</sup>	דוח נאמנות 75יב(ג)(1)	חלופה
	<p>3. <b>טופס 144</b> (הודעה בדבר בחירת יוצר מייצג/נהנה מייצג)<sup>1</sup> – נספח לדוח השנתי של הנאמנות בה נבחרה חלופה זו בלבד. יוגש רק אם לא הוגש במצורף להודעה על ההקנייה הנאמנות בטופס 147.</p> <p>4. <b>טופס 141</b> (הצהרה על נאמנות בלתי הדירה) – נספח לדוח השנתי של הנאמנות.</p> <p>5. <b>טופס 1301</b> (דוח שנתי ליחיד)-מוגש על ידי הנהנה שיוחסה לו חלוקה לפקיד השומה בו מתנהל תיקו, עם סימון הבחירה בחלופה במקום המיועד לכך</p> <p>6. <b>טופס 142</b> (הודעה על ייחוס הכנסות לנהנה בעקבות חלוקה)- נספח לדוח השנתי של הנאמנות ושל הנהנה.</p>	<p>3. <b>טופס 148</b> (הודעה על ייחוס הכנסות ליוצר בנאמנות תושבי ישראל או על ייחוס הכנסות לנהנה בנאמנות לפי צוואה)- נספח לדוח שמגיש הנהנה לשנת יצירת הנאמנות בלבד (עם העתק לפקיד השומה של הנאמנות). יוגש רק אם לא הוגש במצורף להודעה על ההקנייה בטופס 147.</p>	<p>3. <b>טופס 144</b> (הודעה בדבר בחירת יוצר מייצג/נהנה מייצג)<sup>1</sup> – נספח לדוח לשנה בה נבחרה חלופה זו בלבד. יוגש רק אם לא הוגש במצורף להודעה על כינון הנאמנות בטופס 147.</p>	<p><b>דיווחים/הודעות והחייב בהגשתם</b></p>
<p>לפי הוראות הפקודה בעניין מועד הגשת הדוח השנתי [סעיפים 132-133]</p> <p>1. הודעה על שינוי סיווג הנאמנות, לפי סעיף 275ז(א)(2)</p> <p>2. הודעה בדבר סיום של נאמנות, לפי סעיף 275ז(א)(3)</p> <p>- ההודעות לעיל יסומנו במקום המיועד לכך, ב<b>טופס 151</b> (הודעה על פרטי נאמנות)</p>				<p><b>מועד הדיווח</b></p> <p><b>דיווחים נוספים במועד זה</b></p>
<b>חלוקות מנאמנות</b>				
<p><b>טופס 151</b> (הודעה על פרטי נאמנות) המהווה נספח לדוח השנתי (אם יש חובה להגישו)- פירוט החלוקות שנעשו, במקום המיועד לכך, רק מנכסים ו/או הכנסות מנכסים בישראל</p>	<p>1. <b>טופס 149</b> (הודעה על חלוקות שקיבל נהנה בשנת המס 2013 ואילך)- מוגש על ידי נהנה שקיבל חלוקה מנאמן (גם אם אינה חייבת במס בישראל, אך למעט אם מדובר בחלוקה של נכס שמקורו אינו בישראל ושכל הנהנים הינם תושבי חוץ) כנספח לדוח השנתי שעליו להגיש בגין אותה חלוקה. יוגש לפקיד השומה בו מתנהל תיק הנהנה.</p> <p>-בחלופת הייחוס לנהנה יחיד [לפי סעיף 75יב(ה)], אין צורך בהגשת טופס 149, ובתנאי שפרטים בדבר חלוקות נכללו בטופס 151 המוגש כנספח לדוח הנאמנות</p> <p>2. <b>טופס 151</b> (הודעה על פרטי נאמנות)- המהווה נספח לדוח השנתי של הנאמנות – פירוט החלוקות שנעשו, במקום המיועד לכך</p>	<p>1. <b>טופס 149</b> (הודעה על חלוקות שקיבל נהנה בשנת המס 2013 ואילך)- מוגש על ידי נהנה שקיבל חלוקה מנאמן (גם אם אינה חייבת במס בישראל, אך למעט אם מדובר בחלוקה של נכס שמקורו אינו בישראל ושכל הנהנים הינם תושבי חוץ) כנספח לדוח השנתי שעליו להגיש בגין אותה חלוקה. יוגש לפקיד השומה בו מתנהל תיק הנהנה.</p> <p>-בחלופת הייחוס לנהנה יחיד [לפי סעיף 75יב(ה)], אין צורך בהגשת טופס 149, ובתנאי שפרטים בדבר חלוקות נכללו בטופס 151 המוגש כנספח לדוח הנאמנות</p> <p>2. <b>טופס 151</b> (הודעה על פרטי נאמנות)- המהווה נספח לדוח השנתי של הנאמנות – פירוט החלוקות שנעשו, במקום המיועד לכך</p>	<p><b>דיווחים/הודעות והחייב בהגשתם</b></p>	
<p>במועד הגשת הדוח השנתי</p>	<p>- לגבי <b>טופס 149</b> המוגש על ידי הנהנה - במועד הגשת הדוח השנתי של הנהנה (אם חייב בהגשתו)</p> <p>- לגבי <b>טופס 151</b> (למי שחייב בהגשתו)- במועד הגשת הדוח השנתי</p>	<p><b>מועד הדיווח</b></p>		

#### הערות

- <sup>1</sup> רק אם נבחרה חלופה זו!
- <sup>2</sup> רק אם נבחרה חלופה זו. הסעיף מפנה להוראות הקבועות בסעיף 75ז(ז).
- <sup>3</sup> ניתן לבחור באותן חלופות שלגביהן מוגש הטופס, עד למועד הגשת הדוח השנתי הרלוונטי. יחד עם זאת, אם נבחר באותה חלופה כבר במועד ההודעה על יצירת הנאמנות, יש להגיש את הטופס המצוין במועד שנקבע לדיווח על היצירה.
- <sup>4</sup> או נהנה מייצג, אם נבחרה חלופה זו.

## 22.15 הסדר מעבר לנאמנויות נהנה תושב ישראל בעקבות תיקון 197

ביום 9 במרץ 2014 פרסמה רשות המיסים את הסדר המעבר ביחס לנאמנות "יוצר תושב חוץ" שהפכה ל"נאמנות נהנה תושב ישראל" בשל קיומו של נהנה ישראלי ואשר מתקיימים בה יחסי קרבה בין היוצר לנהנים (להלן "הסדר המעבר").

נאמנות שהוגדרה כ"יוצר תושב חוץ" אשר היה קיים בה נהנה ישראלי, לא היתה חייבת במס בישראל על הכנסות שהופקו מחוץ לישראל גם ביחס לחלק שמיוחס לנהנה הישראלי. עם זאת, בהתאם לסעיף 75ד(א)(4) לפקודה, רואים נהנה בנאמנות כ"יוצר" באותה נאמנות, אם לנהנה יש, בין היתר, יכולת לשלוט או להשפיע, במישרין או בעקיפין, על אופן ניהול הנאמנות, על נכסי הנאמן, על קביעת הנהנים בנאמנות, על מינוי הנאמנים או על החלפתם, או על חלוקת נכסי הנאמן או הכנסת הנאמן לנהנים.

בנוסף, קובע סעיף 75ד(א)(3) לפקודה, כי במקרה שבו נפטר יוצר הנאמנות ושונו הנהנים בנאמנות או שונה הנאמן בנאמנות, בלא שניתנה על כך הוראה מפורשת במסמכי הנאמנות, יגרום לסיווג הנהנים בנאמנות כ"יוצרים" באותה נאמנות.

היה ואכן סווג נהנה שהוא תושב ישראל כ"יוצר" בנאמנות יוצר תושב חוץ הרי שסיווגה של הנאמנות ישתנה לנאמנות תושבי ישראל וזאת ללא תלות במקום המושב של יתר היוצרים באותה נאמנות. במצב האמור עלולה להיווצר מחלוקת ביחס לחבות המס בישראל של אותן נאמנויות ביחס להכנסותיהן שהופקו מחוץ לישראל.

נאמן שיבחר בהחלת הסדר המעבר כפי שיפורט להלן, יצטרך להסדיר באופן מוחלט וסופי את חובות המס של הנאמנות עד ליום 1 בינואר 2014 (להלן: "יום התחילה"). אגב כך ייקבע לנכסי הנאמנות בסיס עלות חדש ("STEP-UP") במקרים המתאימים.

להלן יפורטו **המסלולים** השונים למיסוי הנאמנויות במסגרת הסדר המעבר. מסלולים אלו נקבעו על פי מידת ההשפעה הפוטנציאלית של הנהנה בנאמנות והם מציעים חלופות למיסוי הכנסות הנאמן בתקופה הקובעת או מיסוי נכסי הנאמן.

לעניין זה "התקופה הקובעת" – מיום ה- 1 בינואר 2006 ועד ליום 31 בדצמבר 2013.

### מיסוי הכנסות הנאמן בתקופה הקובעת

הנאמן רשאי לבחור להתחייב במס על חלק מההכנסה החייבת אשר הופקה או נצמחה בתקופה הקובעת בהתאם לשיעורי המס הקבועים בפקודה ובהתאם לסיווג מקור ההכנסה. הפסדים להעברה לצורך מס שנצברו בנאמנות בתום שנת המס 2013, לא יותרו בקיזוז. הפסדים שנוצרו לנאמן בנאמנות במהלך התקופה הקובעת, יותרו בקיזוז כנגד הכנסת הנאמן שנוצרה בתקופה הקובעת בלבד בכפוף להוראות הפקודה.

בגין המס החל בישראל על חלק ההכנסה החייבת שהתחייבה במס במסגרת ההסדר, יינתן זיכוי ממס זר בהתאם להוראות הפקודה.

יצוין כי לצורך חישוב הפחת המגיע לא יינתן שיערוך לצורך מס (STEP-UP) לנכסי הנאמן בעת

### מיסוי הון הנאמנות

במקרים המתאימים, בהם התשואה על הון הנאמנות אינה חריגה, ועל בסיס בקשת הפונה, פקיד

השומה יוכל לחייב במס את הון הנאמנות בשיעור שבין 3%-6%.

לעניין זה "הון הנאמנות" – שווי נכסי הנאמנות ליום שקדם ליום התחילה בתוספת חלוקות

שנעשו לטובת נהנים תושבי ישראל בתקופה הקובעת.

במסלול זה, ייקבע לנכסי הנאמנות יום רכישה חדש ומחיר מקורי חדש.

לעניין זה, יום הרכישה החדש יהיה היום שקדם ליום התחילה והמחיר המקורי החדש יהיה

התמורה שהיתה נקבעת אילו הנכס היה נמכר ביום שקדם ליום התחילה ואשר עליה שולם מס

במסגרת ההסדר.

כמן כן, הזיכוי ממסי חוץ בגין מימוש נכסי הנאמנות שבהסדר, יינתן רק ביחס למס הזר שישולם

על חלק הרווח המהווה את ההפרש שבין התמורה (שתתקבל על יד הנאמן במכירת הנכס בפועל)

למחיר המקורי המתואם החדש.

### נאמנויות מובהקות ללא השפעת נהנה ישראלי

לצורך תחולת הסדרי המעבר בלבד, ייתכנו מקרים חריגים בהם לא יחול מס על נכסי הנאמן או

על הכנסת הנאמן במסגרת הסדר המעבר ויינתן שיערוך לצורך מס (STEP-UP) לנכסי הנאמנות.

מקרים אלו ייתכנו רק אם שוכנע פקיד השומה, מעבר לכל ספק, כי לא הייתה השפעה בפועל ולא

אפשרות להשפעה של הנהנה בנאמנות וכי לא היה קשר, מכל סוג שהוא, בכל דבר הקשור לענייני

הנאמנות, בין הנהנה ליוצר.

מקרים אלו יוגבלו בעיקר לנאמנויות שבהן היוצר, תושב החוץ, היה בחיים לכל אורך התקופה

הקובעת וכל הנהנים בנאמנות הם קטינים תושבי ישראל או לנאמנויות שבהן היוצר, תושב החוץ

היה בחיים לכל אורך התקופה הקובעת ושיעור הנהנים בנאמנות שהם תושבי ישראל פחת מ-10%.

יובהר, כי אישור על העדר השפעה יינתן רק אם שוכנע פקיד השומה כי לא מתקיימים סממנים של ניצול לרעה או סממנים של העדר תום לב בהקמת הנאמנות או בהקניית אליה.

#### הוראות כלליות

בהתאם להודעת רשות המיסים מיום 29 ביוני 2015, המבקש להיכלל בהסדרי המעבר ימציא בקשה מתאימה, בצירוף לנספחים הרלוונטיים, עד ליום 31 בדצמבר 2015.

בנוסף, בחר הנאמן ביישום הסדר המעבר על הנאמנות, ימציא הנהנה תצהיר ערוך לפי פקודת הראיות המעיד כי מעולם לא העביר לנאמנות, במישרין או בעקיפין, נכס כלשהוא.

#### אי תחולת הסדר המעבר

כאשר מדובר בנאמנות שבה בין יוצר הנאמנות לבין הנהנים בנאמנות לא מתקיימים יחסי קירבה, לא יחול הסדר המעבר וחבות המס בנאמנות תיקבע בהתאם להוראות כל דין ותוסדר על ידי פקיד השומה בהתאם לנסיבות המקרה הקונקרטי ובהתייעצות עם היחידה למיסוי בינלאומי.

**22.16 טבלה מסכמת של סוגי הנאמנויות**

נאמנות לפי צוואה	נאמנות נהנה תושב חוץ	נאמנות יוצר תושב חוץ (עד תיקון 197)	נאמנות תושבי ישראל	סיווג הנאמנות	סיווג הנאמנות		
	<p><b>כללי על:</b></p> <p>א. לא מתקיימים התנאים ביחס לנאמנות תושבי ישראל</p> <p>ב. איננה נאמנות על פי צוואה</p>			סיווג הנאמנות בהתאם לשני מועדים: מועד היצירה	סיווג הנאמנות		
	<p><b>חלופה ב</b></p> <p>1. היא נאמנות בלתי הדירה וגם</p> <p>2. כל הנהגים הם יחידים תושבי חוץ שזהותם ידועה</p> <p>וגם</p> <p>3. יוצר אחד לפחות הינו תושב ישראל</p> <p>וגם</p> <p>1. היא נאמנות בלתי הדירה וגם</p> <p>2. כל הנהגים יחידים תושבי חוץ שזהותם ידועה</p> <p>וגם</p> <p>3. יוצר אחד לפחות תושב ישראל</p> <p>וגם</p> <p>4. נקבע במסמכי הנאמנות שלא ניתן לצרף לה נהנה תושב ישראל</p> <p>וגם</p> <p>5. בהודעה שנקבע לכך, הוצהר שאין נהנה תושב ישראל או נהנה תושב ישראל שזכאותו מותנית בכך שיחדל להיות תושב ישראל, ולא ניתן לצרף אליה נהנה כאמור</p>	<p><b>חלופה א</b></p> <p>1. הנאמנות הינה בלתי הדירה וגם</p> <p>2. כל הנהגים הינם תושבי חוץ, שזהותם ידועה</p> <p>וגם</p> <p>3. יוצר אחד לפחות תושב ישראל</p>	<p><b>חלופה ב</b></p> <p>כל יוצריה וכל הנהגים בה הם תושבי חוץ</p>	<p><b>חלופה א</b></p> <p>כל יוצריה הם תושבי חוץ וגם</p> <p>כל יוצריה הם תושבי חוץ</p>	<p><b>חלופה א</b></p> <p>יוצר אחד לפחות ונהנה אחד לפחות הינם תושבי ישראל</p> <p>וגם</p> <p>יוצר אחד לפחות או נהנה אחד לפחות תושבי ישראל או נאמנות שכל יוצריה נפטרו ובשנת המס נהנה אחד לפחות בה הוא תושב ישראל</p>	שנת המס	
נאמנות שנוצרה לפי הוראות צוואה וכל יוצרי הנאמנות הם מצווים שהיו במועד פטירתם תושבי ישראל				סיווג הנאמנות ללא תלות במועד היצירה או בשנת המס			
מיוחס לנהנה (תושב ישראל/תושב חוץ, לפי העניין)	מיוחס לנהנה (תושב חוץ) יראו את הכנסת ונכסי הנאמן כמיוחסים ליחיד תושב חוץ	מיוחס ליוצר (תושב חוץ) יראו את הכנסת ונכסי הנאמן כמיוחסים ליחיד תושב חוץ	מיוחס ליוצר יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של תושב ישראל ואת נכסי הנאמן כנכסיו של יחיד תושב ישראל		ייחוס הכנסות ונכסי הנאמנות		

נאמנות שאינה נאמנות קרובים	נאמנות קרובים	נאמנות נהנה תושב ישראל	נאמנות תושבי חוץ (תיקון 197)		
	כלל על: נאמנות נהנה תושב ישראל			סיווג הנאמנות בהתאם לשני מועדים: מועד היצירה	סיווג הנאמנות
חלופה א לא מתקיימים יחסי קרבה בין יוצריה לבין הנהנים בה.	חלופה א בין כל יוצריה ובין כל הנהנים תושבי ישראל בה מתקיימים יחסי קרבה: (1) היוצר הוא הורה, הורה הורה, בן זוג, ילד או נכד של הנהנה. (2) קיימים יחסי קרבה לפי פסקאות 1, 2 להגדרת קרוב בסעיף 88 ופקיד השומה שוכנע כי ההקניות נעשו בתום לב וללא תמורה.	חלופה א כל יוצריה הם תושבי חוץ	חלופה א כל יוצריה וכל הנהנים בה הם תושבי חוץ		
		כל יוצריה הם תושבי חוץ ולפחות נהנה אחד בה הינו תושב ישראל (לעניין זה לא יראו נהנה לצרכי ציבור כנהנה)	כל יוצריה וכל הנהנים בה הם תושבי חוץ א נאמנות שכל יוצריה נפטרו וכל הנהנים בה בשנת המס הם תושבי חוץ	שנת המס	
			חלופה ב כל יוצריה הם תושבי חוץ וכל הנהנים בה הם נהנים לצורכי ציבור או תושבי חוץ, ולא היו בה נהנים תושבי ישראל ממועד יצירתה א כל יוצריה נפטרו וכל הנהנים בה הם נהנים לצורכי ציבור או תושבי חוץ, ולא היו בה נהנים תושבי ישראל ממועד יצירתה	סיווג הנאמנות ללא תלות במועד היצירה או בשנת המס	
מיוחס לנהנה תושב ישראל. הכנסות תחויבנה לפי הוראות נאמנות תושבי ישראל – קרי על כל ההכנסות ולא כפי חלקו של נהנה תושב ישראל	מיוחס לנהנה תושב ישראל. חיוב במס רק על הכנסות כפי חלקו של נהנה ישראלי.	מיוחס לנהנה (תושב ישראל)) יראו את הכנסת ונכסי הנאמן כמיוחסים ליחיד תושב ישראל	מיוחס ליוצר יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של יחיד תושב חוץ ואת נכסי הנאמן כנכסיו של יחיד תושב חוץ		ייחוס הכנסות ונכסי הנאמנות