



מתווה הסכם המס המוצע, תחולה ופרוצדורה

1. עקרונות כלליים להסדר המוצע

1.1. נתונים רלוונטיים מרכזיים לצורך קביעת שיעור המס: הפרמטרים הרלבנטיים בקביעת שיעור המס שיחול על הון הנאמנות, כמשמעותו בסעיף 1.4 להלן, הינם: תושבות היוצר, תושבות הנאמן, תושבות הנהנה, מידת ההדירות של הנאמנות, מועד העברת הנכסים מחוץ לישראל (לפני או אחרי 1.1.2003- מהטעם שהחל ממועד זה מתנה לתושב חוץ אינה זכאית לפטור לפי חלק ה' לפקודה), המס הזר שחל על הכנסות הנאמנות, מקום המקור של הנכסים בנאמנות והכנסות הנובעות מהם ומעמד הנאמנות לצורך אמנות המס (האם הנאמנות היא גוף עליו חלה האמנה, אם לאו, קרי- האם הנאמנות נחשבת כתושבת לצורכי האמנה הרלוונטית).

1.2. תחולה - "נאמנות ראויה": עקב הקושי לקבוע את מידת ההדירות של הנאמנות, מידת הדירות זו תיקבע בהתאם לקריטריונים הדומים במהותם לאלה המנויים בפרק רביעי לפקודת מס הכנסה (להלן, בהתאמה: "פרק הנאמנויות" ו-"הפקודה"), תוך התייחסות להדירות המשתמעת מסעיפים 82-84 לפקודה (מתוך משמעות המונח "הסבה הניתנת לביטול" שבסעיף 84 לפקודה).

יש להדגיש כי בחינת ההדירות לצורך הסכם המס המוצע הינה מקילה ואינו בה כדי להצביע על עמדת הרשות לגבי המבחנים המכריעים לבחינת ההדירות לשנות המס 2006 ואילך, מבחנים המוסדרים באופן מפורש בפרק הנאמנויות.

נאמנות אשר עומדת בכל הקריטריונים הבאים, תחשב כנאמנות שהספק לגבי היותה בלתי הדירה, קיים אך נמוך (להלן: "נאמנות ראויה"), ותוכל להיכלל בהסדר המוצע.
הקריטריונים הינם:

א. אף אחד מהיוצרים, לרבות בני זוגם, אינם גם נהנים באותה נאמנות, במישרין או בעקיפין.

ב. אף אחד מהנהנים, במישרין או בעקיפין, הינו ילדו של היוצר, שטרם מלאו לו 20 שנים במועד כלשהו בשנת המס 2003, ואם היה נהנה כאמור הוא היה נשוי עד לשנת המס 2003.

ג. ליוצר ו/או לנהנה אין אפשרות לבטל את הנאמנות.

ד. ליוצר אין את היכולת להחזיר לעצמו את הנכס שהקנה לנאמנות.

המונחים "יוצר" ו"נהנה", יפורשו כמשמעותם בפרק הנאמנויות.



- 1.3. **תשלום מס זר על ידי הנאמנות**: מהטעם שקביעת הזיכוי ממס בגין המס הזר ששולם על ידי הנאמנות או ששולם באותן מדינות בהן הופקה ההכנסה ובשל כך בלבד, הינה משימה מורכבת ובמקרים מסוימים כמעט בלתי אפשרית (התייחסות לשנות מס רבות ו/או למשטרי מס רבים ומגוונים), נקבעו לענין זה שתי חלופות, כדלקמן:
- א. בחירה בשיעור המס שנקבע בטבלה שלהלן, שיחול על הון הנאמנות, כמשמעותו בסעיף 1.4 להלן, ללא אפשרות לקבלת זיכוי ממסי חוץ.
- ב. ניתן לבחור, ביחס לנכסים המצויים בידי הנאמנות נכון ל-31.12.2005, כולם או חלקם (להלן: "נכסים מחוץ להסדר"), כי רווח ההון במכירה בעתיד יחויב במס מלא בישראל ומנגד יינתן זיכוי ממס זר בהתאם להוראות הפקודה, בשינויים המחוייבים.
- במקרה בו הנאמנות מוסתה במדינת חוץ כתושבת אותה מדינה ואותה נאמנות נחשבת לתושבת אותה מדינה גם לפי אמנת המס בינה לבין מדינת ישראל, תיבחן זכות המיסוי בישראל, לרבות ביחס לשינויים הנדרשים בשיעורי המס שנקבעו, באופן ספציפי ובהתאמה למקרה הנדון.
- 1.4. **"הון הנאמנות"**: שיעורי המס שבטבלה שלהלן יחולו על הון הנאמנות; לענין זה, "הון הנאמנות" – שווים של נכסי הנאמנות, לרבות כסף ושווה כסף, ליום 31.12.2005, ובתוספת שוויין של חלוקות שבוצעו בין השנים 2003 עד 2005. הון הנאמנות כאמור, ייקבע ללא התייחסות לעלות הנכסים, למקור הכסף או שווה הכסף ולמרכיב הרווחיות בהכנסות שהניבו את אותו כסף או שווה כסף.
- נכסי הנאמנות הכלולים בהסדר (ומהווים חלק מהון הנאמנות) יהיו רק נכסים המצויים מחוץ לישראל ובתנאי שבמכירתם לא חל סעיף 89(ב) לפקודה. לענין מזומן ושווה כסף הכלול בהון הנאמנות ונובע מהכנסות בישראל, ינוטרל אותו חלק מהון הנאמנות הזכאי להסדר האמור.
- כמפורט בסעיף 2 להלן, הנאמנות תגיש דוחות ומסמכים המאמתים את שוויים של הנכסים ליום 31.12.2005 ואת שוויין של החלוקות שבוצעו בשנות המס האמורות לעיל.
- 1.5. **קביעת עלות חדשה**: עלותם החדשה של נכסי הנאמנות הכלולים בהון הנאמנות, בשלו שולם מס לפי ההסדר, תהיה שווים של הנכסים ביום התחילה (אשר היוו את הבסיס לקביעת הון הנאמנות). עלות זו תחשב כעלות לצרכי הפחת הניתן לניכוי ולענין רווח ההון שיווצר בעתיד במכירת הנכס; לענין זיכויים ממסי חוץ במכירה עתידית של הנכס, הרי שאלו יינתנו (בהתאם להוראות הפקודה) **רק** על אותו חלק מהמס הזר המיוחס לרווח העודף שמעבר לעלות החדשה כפי שנקבעה לעיל. אותו חלק מהמס הזר המיוחס לרווח שעד לעלות החדשה, לא יהא בר זיכוי (ראה סעיף 1.3 א לעיל).



לגבי נכסים מחוץ להסדר- כאמור בסעיף 1.3.1. ב לעיל, ביום מכירת הנכס כל עליית הערך תהא חייבת במס, לפי שיעורו ביום המכירה (במקרה בו הנאמנות חייבת במס במועד המכירה), תוך מתן זיכוי ממסי חוץ לפי הוראות הפקודה. יובהר, כי שוויים של נכסים מחוץ להסדר ליום 31.12.05 לא יהווה מחיר מקורי, לא לעניין הפחת הניתן לניכוי ולא לעניין הוראות חלק ה' לפקודה.

2. פרוצדורה

בקשות להסדר מיסוי נאמנויות כאמור יוגשו ליחידה למיסוי בינלאומי שבחטיבה המקצועית, עד ליום 31.10.2008.

הטיפול בבקשות יעשה על ידי היחידה, בליווי המחלקה המשפטית ובתיאום עם פקיד השומה בו ניפתח תיק הנאמנות (אם היה צורך בפתירתו). הבקשות יכללו את המסמכים הבאים:

- כתב הנאמנות;
- כתב המשאלות, במידה וקיים;
- התכתבויות בין היוצר לנאמן;
- הערכת שווי של הנכסים הכלולים בהון הנאמנות;
- אישור הנאמן על סיווג הנאמנות (זהות היוצרים והנהנים), הדירות הנאמנות (אישור בדבר היותה של הנאמנות "נאמנות ראויה", כמשמעותה בסעיף 1.2. לעיל) ואישור בדבר נכונות העובדות הנוגעות להכנסות ולנכסים, לרבות שוויים ומועד הקנייתם, בהתאם לטבלה המסכמת את מסלולי ההסדר;
- דוחות כספיים של הנאמנות לשנים 2003-2005, מבוקרים או מסוקרים על ידי רואה חשבון;
- דוח המפרט את הון הנאמנות, כמשמעותו בסעיף 1.4 לעיל, ליום ה- 31/12/2005;
- דוחות ומסמכים נוספים לפי דרישת היחידה למיסוי בינלאומי.



מסלולי המיסוי בהסדר לפי סוגי הנאמנויות

ת.הקניה	יוצר	נאמן	נהנה	% מס	הערות
לפני 1.1.03	יוצר ישראלי	נאמן זר	נהנה ישראלי	6%	
אחרי 1.1.03	יוצר ישראלי	נאמן זר	נהנה ישראלי	6%	על עליית הערך לאחר ההקניה- אם שולם מס בהקניית נכס שאינו כסף.
				10%	על כל עליית הערך- אם לא שולם מס בהקניית נכס שאינו כסף.
לא רלוונטי	יוצר זר	נאמן זר	נהנה ישראלי	4%	
לא רלוונטי	יוצר זר	נאמן ישראלי	נהנה זר	4%	
לא רלוונטי	יוצר זר	נאמן ישראלי	נהנה ישראלי	4%	
לפני 1.1.03	יוצר ישראלי	נאמן זר	נהנה זר	4%	
לפני 1.1.03	יוצר ישראלי	נאמן ישראלי	נהנה זר	4%	
אחרי 1.1.03	יוצר ישראלי	נאמן זר	נהנה זר	4%	על עליית הערך לאחר ההקניה- אם שולם מס בהקניית נכס שאינו כסף.

הערה :

במקרה שיש גם נהנה תושב חוץ או שיש גם יוצר תושב חוץ (בנוסף לנהנה או היוצר הישראלי, לפי הענין), באופן ששיעור המס לגבי כל אחד מהם שונה לפי הטבלה לעיל, ניתן לפצל את ההסדר המוצע לשני הסדרים, האחד החל על נהנה/יוצר ישראלי והאחר החל על נהנה/יוצר זר, לפי שיעור חלקם של הנהנים השונים בנאמנות או לפי יחס שווים של הנכסים שהוקנו על ידי היוצרים השונים בנאמנות, לפי הענין. במקרה של שונות בנהנים יש לצרף הצהרת נאמן בדבר שיעור הזכאות של כל נהנה בנאמנות.