



ברקוביץ ושות' רואי חשבון
Berkowitz & Co. CPA (Isr.)

לשכת רואי חשבון בישראל

Institute of Certified Public
Accountants In Israel

نقابة مدققي الحسابات في إسرائيل



הכנס השנתי הערכות תום שנת המס 2022

ישויות שקופות ושינויי מבנה מיוחדים

ענת ברקוביץ, רו"ח (משפטנית), שותפת מיסים ברקוביץ ושות' לשעבר
מנהלת המחלקה המקצועית ברשות המיסים - מס הכנסה

חברת בית סעיף 64 לפקודה

כל נכסיה לאחר תום שישה חודשים ממועד התאגדותה הם -

1. בניין או קרקע שתוך חמש שנים (או באישור המנהל שבע שנים) נבנה עליה בניין (לפחות 70% מהשטח הניתן לבניה לפי תב"ע). **שטחים לא מבוניים ?**
2. **מזומנים ?** המשמשים לרכישת נכסי מקרקעין והם מוחזקים בחברה לכל היותר 12 חודשים מתום שנת המס שעברו לחברה או מזומנים שנצברו מרווחים שחויבו במס אצל בעלי המניות של החברה (שלא חל בחלוקתם מס דיבידנד).
3. מניות בחברה שהנכסים בה מסוג הנכסים בסעיף 1 או בסעיף 2 לעיל **?..**
4. מניות באיגוד מקרקעין **שנרכשו מאחר**, ורכישתן הביאה לאחזקה של מעל 50% מאמצעי השליטה באיגוד המקרקעין (הגדרת איגוד מקרקעין רחבה מהגדרת חב' בית). **מה אם המניות נובעות משינוי מבנה ?**

חברת בית סעיף 64 לפקודה - המשך

רווחיה של חברת בית לרבות שבח והפסדיה, מיום התאגדותה ייחוסו לבעלי מניותיה כ"א לפי חלקו היחסי.

בעת חלוקת רווחים שחויבו בשיעורי המס של בעלי המניות - **יראו אותם כאילו לא חולקו לעניין מס דיבידנד** (גם אם החלוקה בפועל הייתה לאחר שהחברה יצאה מתחולת הסעיף). – **עדיף לחלק כל שנה..**

הפסדים שהיו לבעל מניות בשנים שטרם החברה היתה לחברת בית אינם ניתנים לקיזוז מהכנסתה החייבת.



חברת בית סעיף 64 לפקודה - המשך

יש להגיש הבקשה להיחשב חברת בית **בתוך שלושה חודשים** מיום התאגדות החברה ובהסכמת כל בעלי המניות.

חברת הבית המעוניינת לצאת מתחולת סעיף 64 לפקודה ולחזור למסלול המיסוי הרגיל, תוכל להגיש בקשה עד חודש לפני תחילת שנת המס בה מעוניינת החברה להיות ממוסת כחברה רגילה.

אם חדל להתקיים בחברת הבית תנאי מהתנאים לתחולת הסעיף תחדל החברה מלהיות חברת בית מתחילת שנת המס שבה חדל להתקיים בה התנאי ולא תוכל לשוב ולבקש להיות חברת בית!

סעיף 103א(א) לפקודה החלת חלק ה – 2 גם על שותפויות

הסעיף נוסף בתיקון 221 בתחולה מיום 6.4.2016 קובע כי –

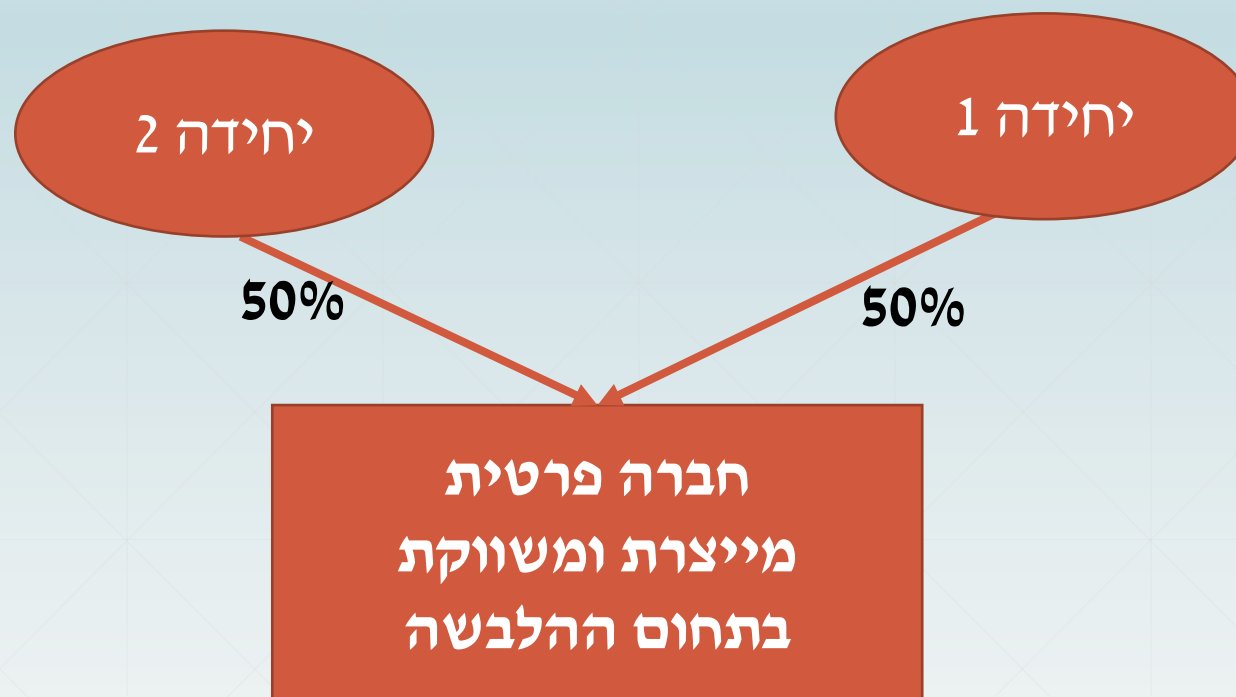
הוראות חלק ה- 2 יחולו גם לגבי שינויי מבנה של שותפויות רשומות,
אגודות שיתופיות ועמותות, או לגבי שינויי מבנה שאחד הצדדים לו הוא
שותפות רשומה, אגודה שיתופית או עמותה וכן על קרנות נאמנות מאותו
סוג, הכל בשינויים המחויבים וכן בשינויים נוספים שיורה עליהם המנהל.

בסעיף זה, "שותפות רשומה" - שותפות רשומה לפי פקודת השותפויות
(נוסח חדש), התשל"ה-1975, **שאושרה בידי המנהל לעניין זה.**"

פיצול לשותפות לצורך כניסת משקיע

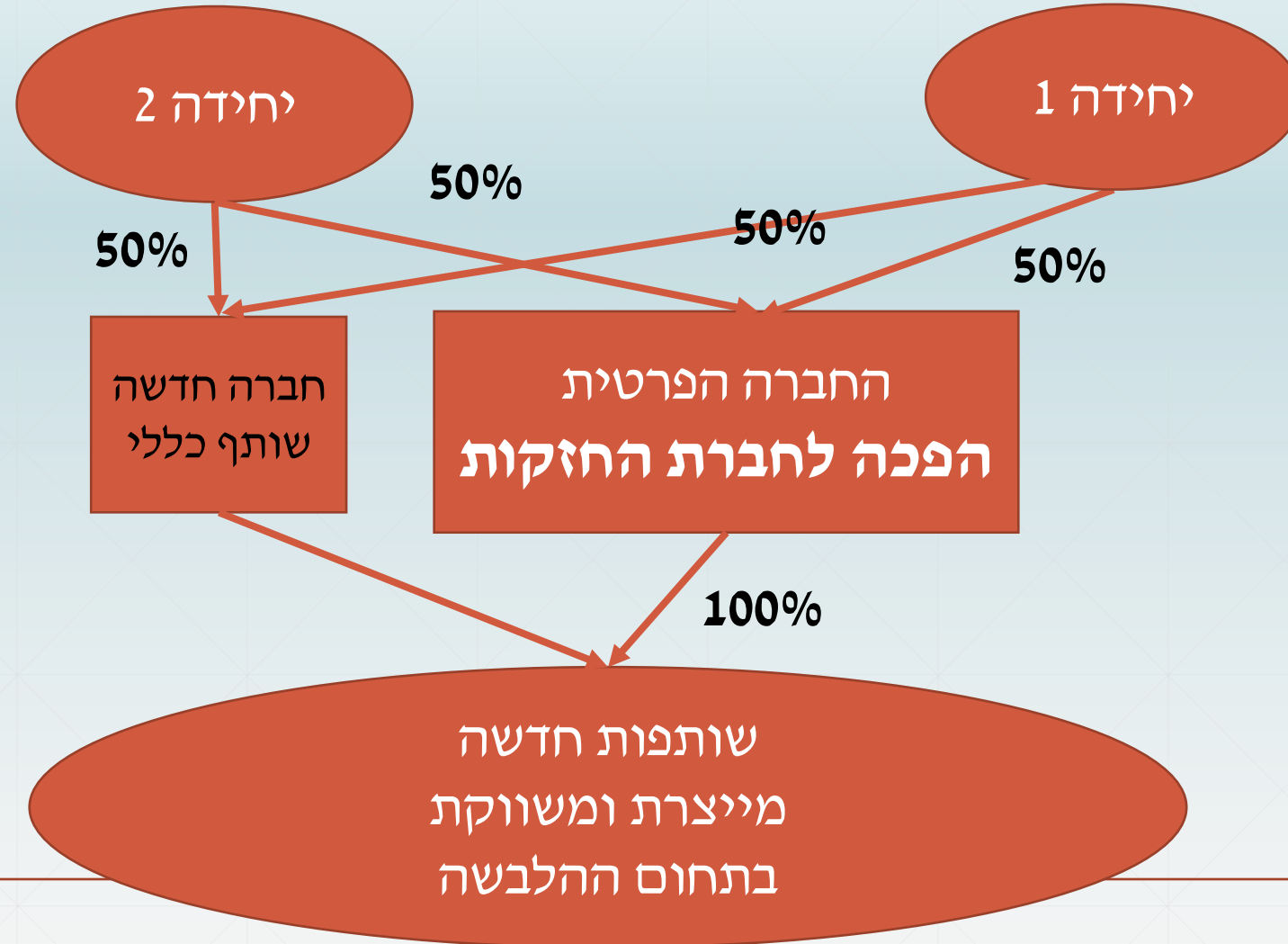
העברת נכסים לחברה ופיצול החברה לשותפות

המצב לפני

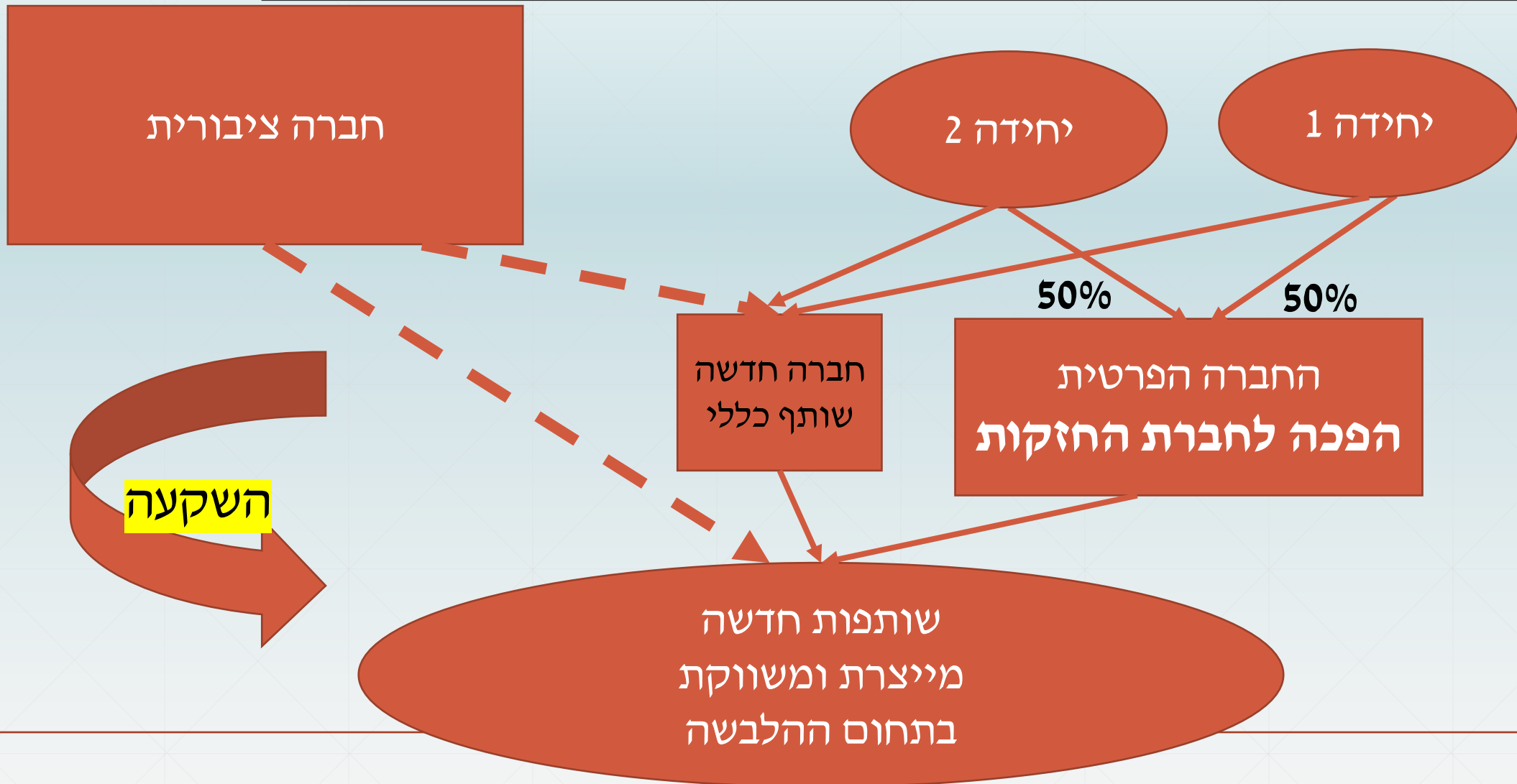


פיצול לשותפות חדשה

המצב אחרי



לאחר הפיצול לשותפות - כניסת המשקיע



סעיף 103א(א) לפקודה החלטת מיסוי 6986/17

העברת נכס מקרקעין לשותפות מוגבלת רשומה בהתאם לסעיפים
104א ו – 103א(א) לפקודה –

המצב לפני

חברה שמניותיה רשומות
למסחר בבורסה בתל אביב

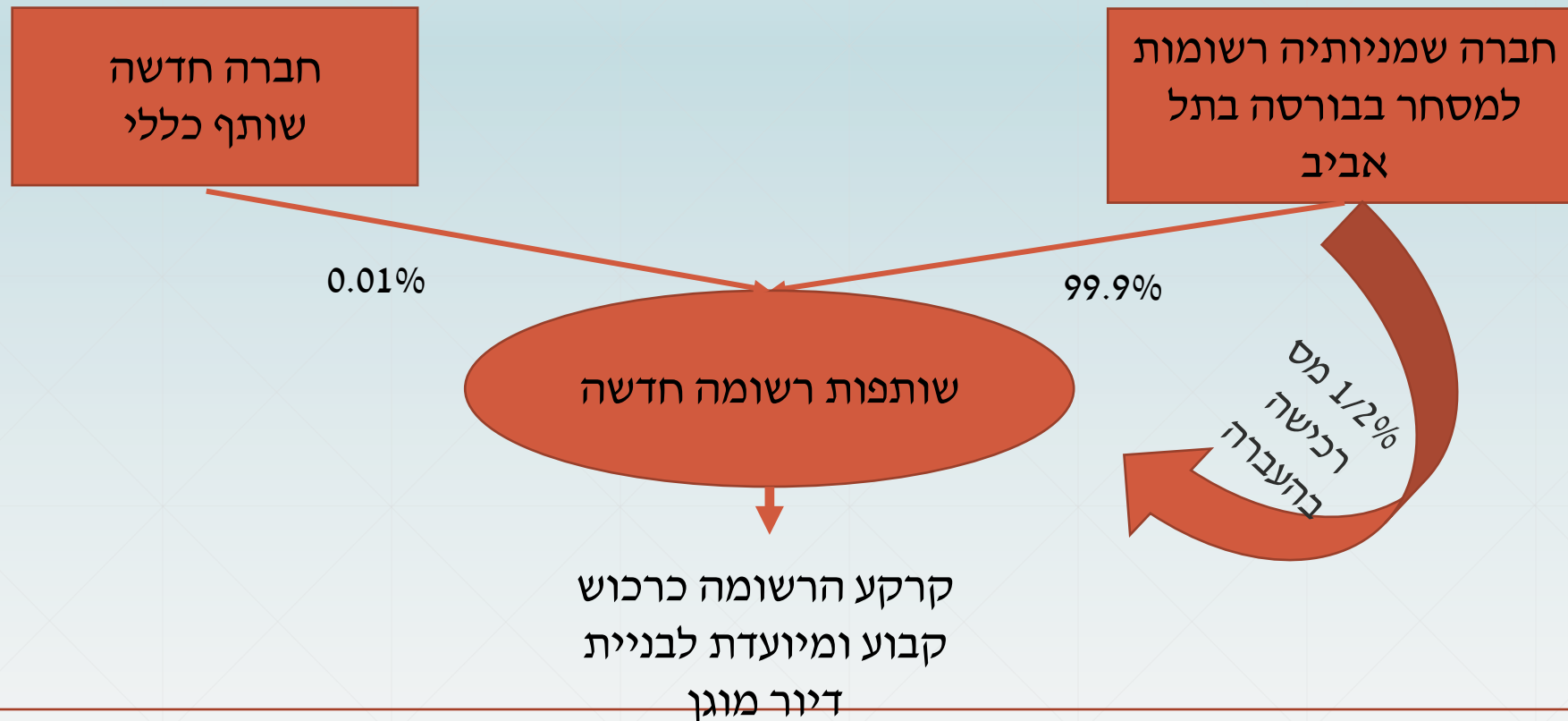


קרקע הרשומה כרכוש
קבוע ומיועדת לבניית
דיור מוגן

סעיף 103א(א) לפקודה החלטת מיסוי 6986/17

העברת נכס מקרקעין לשותפות מוגבלת רשומה בהתאם לסעיפים 104 א ו – 103א(א) לפקודה –

המצב אחרי





הערכת הכנסות המדינה ממס עזבון ומס ירושה מתוך דוח סקירה שבוצע ע"י מרכז המחקר והמידע בכנסת לבקשת ח"כ דוד אמסלם ופורסם ביום 24/2/22

לפי אומדן של מרכז המחקר והמידע של הכנסת ההון של משק בית ממוצע הוא **2.5** מיליון ש"ח, ושל משק בית בעשירון הגבוה **11.5** מיליון ש"ח. סך הירושות של משקי הבית נאמד ב-**117.8** מיליארד ש"ח ובעשירון הגבוה ב-**53** מיליארד ש"ח. מס עיזבון בשיעור של **10%** ברף של 5 מיליון ש"ח צפוי להניב הכנסה שנתית של **4.7** מיליארד ש"ח, וברף של 10 מיליון ש"ח צפוי להניב הכנסה שנתית של **3.7** מיליארד ש"ח. מס עיזבון בשיעור של **15%** ברף של 5 מיליון ש"ח צפוי להניב הכנסות שנתיות בסך **7.0** מיליארד ש"ח, וברף של 10 מיליון ש"ח, צפוי להניב הכנסות של **5.6** מיליארד ש"ח.

מטרות הקמת נאמנות בתמצית

- תכנון השימוש ברכוש או בעסק לשנים הבאות וסיוע ליורשים לנהל הרכוש.
- דאגה למוגבלים, חולים ופסולי דין
- נאמנות יכולה לשמש במקום צוואה אלא שבשונה מדיני ירושה לא יכול לחזור בו בכל עת מהצוואה.
- הגנה על רכוש מפני תביעות נושים
- מאפשר הפרדת הדיווח והמיסוי על ההכנסות והנכסים והעברת הדיווח מהיוצר לנאמנות.
- תכנון מס, לרבות מס עיזבון ככל שיוטל בעתיד ... (לגבי נאמנות בלתי הדירה)



פרק רביעי 2 לפקודת מס הכנסה - מיסוי נאמנויות

סעיף 75ג הגדרת "נאמנות"

"הסדר שעל פיו מחזיק נאמן בנכסי הנאמן לטובת נהנה, שנעשה בישראל או מחוץ לישראל, בין אם הוא מוגדר על פי הדין החל עליו כנאמנות ובין אם הוא מוגדר אחרת"

סעיף 75 ליז לפקודה - הוראות פרק הנאמנויות לא יחולו על -

▪ קרן נאמנות וקופת גמל

▪ נאמנות שנוצרה לצורך הבטחת קיומו של חוב מסוים ; לדוגמא : עו"ד שמחזיק כספים או נכסים בנאמנות עבור צד לעסקה.

▪ מנהל עיזבון, אפוטרופוס שמונה על-ידי ביהמ"ש, נאמן בפשיטת רגל, בעל תפקיד לפי הפרק השלישי לחלק התשיעי לחוק החברות, מפרק חברה, כונס נכסים.

▪ הקדש שהוא מוסד ציבורי לפי סעיף 9(2) לפקודה

▪ נאמן לפי סעיף 102 לפקודה (נאמן בתוכנית אופציות לעובדים)

▪ **"שליחות" כמשמעותה בחוק השליחות** בשליחות להבדיל מבנאמנות הנכסים הם בבעלות משפטית של השולח והשלוח מבצע פעולות רק עבור השולח. השלוח מחויב כלפי השולח ואילו הנאמן מחויב לפעול לטובת הנהנים. בפטירת השלוח ~~מסתיימת השליחות להבדיל מנאמנות שבפטירת היוצר או הנאמן הנאמנות לא מפסיקה (מחליפים נאמן).~~



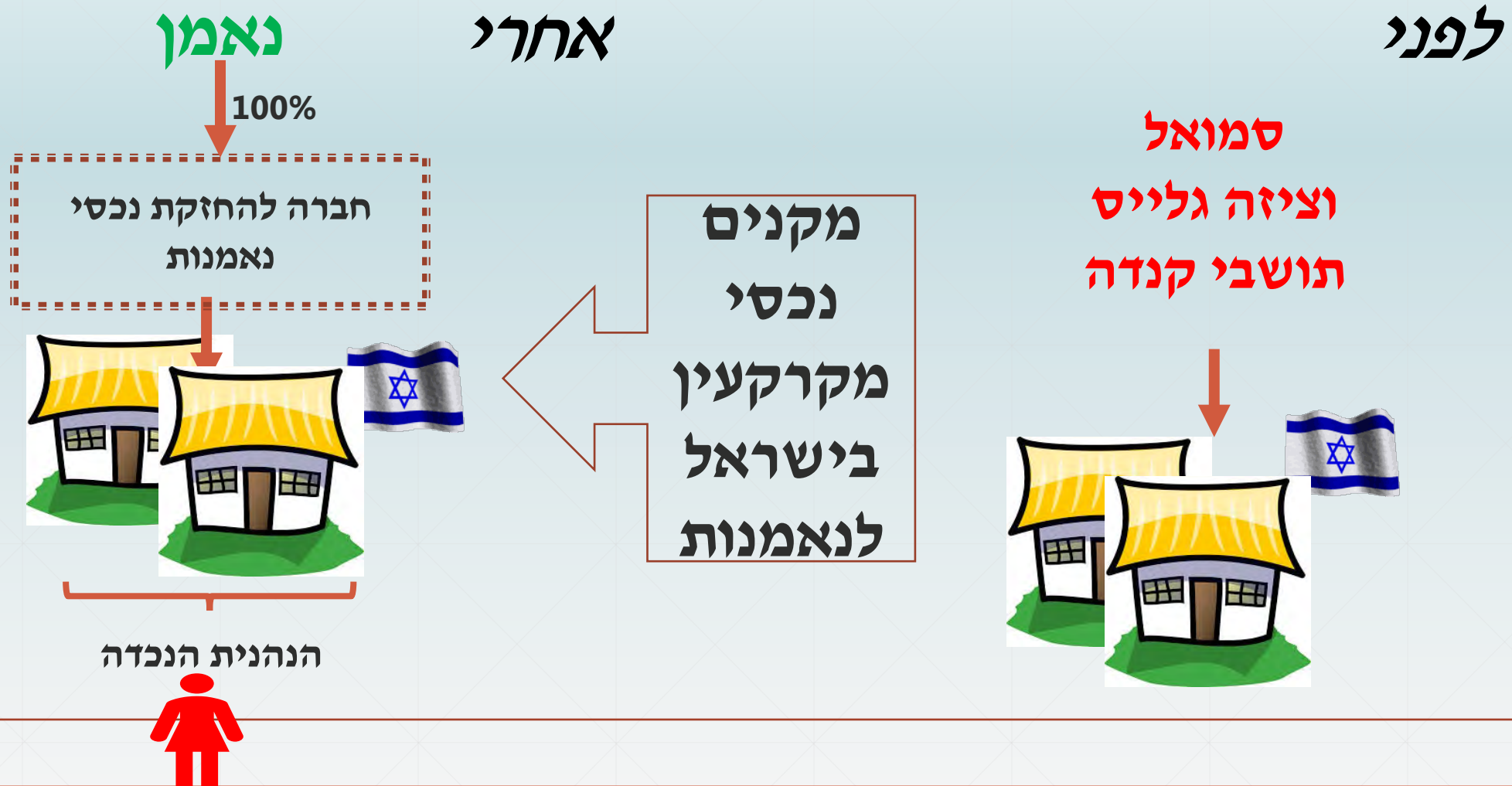
”הקניה” לנאמנות מוגדרת בסעיף 75 לפקודה

”העברת נכס לנאמן בנאמנות, בלא תמורה”.

- ככלל הקניה לנאמנות **לא תחשב כמכירה** לעניין הוראות חלק ה' לפקודה (למעט חריגים שיפורטו לפי סוג הנאמנות)
- **לגבי הקניית מלאי לנאמנות** בחוזר מס הכנסה 3/2016 מיסוי נאמנויות – מובהר כי יחול חיוב במס בהתאם לסעיפים 2(1) ו-85 לפקודה.
- **הקניה לנאמנות על ידי חבר בני אדם** - לפי סעיף 75 לפקודה – רואים כמכירה. רואים את הנכס שעבר מהחברה לנאמנות כ”דיבידנד בעין” שחולק לבעלי המניות היחידים המחזיקים בחבר בני האדם במישרין או בעקיפין.
- מה לגבי הקניית **זכות במקרקעין בישראל** או זכות באיגוד מקרקעין - לנאמנות ?

ע"א 7610/19 מנהל מסמ"ק ת"א נ' סמואל גלייס ואחרים

האם על הקניית נכסי מקרקעין בישראל לנאמנות חלות הוראת פרק הנאמנויות
בפקודת מס הכנסה או שתחשב "מכירה" לצורך חוק מיסוי מקרקעין ?



ע"א 7610/19 מנהל מסמ"ק ת"א נ' סמואל גלייס ואחרים

ביום 30/6/2022 ניתן פס"ד בעליון שקבע שהוראות פרק הנאמנויות שבפקודת מס הכנסה אינן חלות על הקניית נכסי מקרקעין בישראל לנאמן.

לפיכך, העברת נכס מקרקעין בישראל לנאמן עבור נהנה אחר (שאיננו היוצר) תהווה מכירה החייבת במס.

שאלה - מה לגבי נאמנויות בהן מלכתחילה נרכשו נכסי מקרקעין באמצעות נאמנות TRUST בהן היוצר קבע כי הנהנים יהיו צאצאיו לדורותיהם ?

תודה על ההקשבה

ענת ברקוביץ, רו"ח (משפטנית)

נייד – 0545341239

אימייל – anat@berkcpa.co.il

Anat Berkowitz C.P.A (Israel) - Berkowitz & Co.

40 Tuval St, Ramat – Gan, Israel. Postcode 5251108

Phone: (972)-(3)-7512129

Fax: (972)-(3)-7511466