



החטיבה המקצועית

החלטת מיסוי מס': 3324/12

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: הקמת הקדש פרטי - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות

1. מר X הינו אדם מבוגר המחזיק במספר נכסי מקרקעין ובמניותיהם של מספר חברות.
2. מפאת גילו של מר X וסיבות נוספות, נוצר צורך מיידי למסור את ניהול הנכסים לידי גורם חיצוני למשפחה, אשר ינהג בהם לטובתו של מר X ולאחר אריכות ימיו, לטובת שאריו.
3. לצורך כך, יצר מר X (להלן: "היוצר") הקדש פרטי בהתאם לסעיף 17 לחוק הנאמנות, באופן שמרבית נכסיו בנדל"ן, בזכויות ובמיטלטלין והשליטה בהם הועברו לידי חברה הנקראת "חברת X בע"מ" (להלן: "חברת ההקדש"). חברת ההקדש תשמש כנאמן ההקדש וסמכויותיה יהיו כמפורט בכתב ההקדש המצורף להחלטה וזאת במידה ובהיקף הדרושים להשגת מטרות ההקדש. מניות חברת ההקדש מוחזקות בנאמנות על ידי חברת נאמנות.
4. מלוא נכסי ההקדש יהיו בשליטת הנאמן ויכוונו להשגת מטרת ההקדש שהיא: **הבטחת כלכלתו, רווחתו ואיכות חייו של היוצר בעודו בחיים ולאחר אריכות ימיו - לטובת בני משפחתו הספציפיים הנקובים בכתב ההקדש.**
5. יובהר כי במקביל ליצירת ההקדש, קבע יוצר ההקדש בצוואתו כי הוא מצווה כי ההקדש והוראות כתב ההקדש, יהיו תקפים גם לאחר מותו וכי הוא מוריש לחברת ההקדש את כל נכסי ההקדש וכל רכוש שהעביר לחברת ההקדש ממועד יצירת ההקדש ועד מותו וכי הוא מצווה כי לאחר מותו יש להמשיך ולקיים את כלל הוראותיו של כתב ההקדש. קביעת הנהגים הספציפיים ע"פ כתב ההקדש לאחר פטירתו של היוצר, נעשתה גם על דרך של צוואה (והיא כוללת גם הוראות בדבר "יורש אחר יורש") וזאת בהתאם להוראות סעיף 17(א)(2) לחוק הנאמנות.
6. בהתאם לכתב ההקדש, נקבע כי לאחר אריכות ימיו של היוצר ישלם ההקדש, ככל שתזרים המזומנים יאפשר ולפי שיקול דעתו של הנאמן, קצבה חודשית לנהנים הספציפיים.
7. תקופת ההקדש ותוקפו יבואו לידי סיום תוך מספר שנים מיום יצירתו, כאשר בתום תקופה זו ימומשו נכסי ההקדש ותמורת מכירתם תחולק לנהנים הספציפיים, אולם הנאמן יהיה רשאי בנסיבות הקבועות בכתב ההקדש, לחלק את הנכסים בעין לנהנים אלו.
8. מטרת ההקדש ונכסיו, מינוי הנאמן וסמכויותיו ודרכי מימוש הנכסים בתום תקופת ההקדש, כתובים בכתב ההקדש הפרטי המצורף והמהווה חלק בלתי נפרד מאישור זה.



החטיבה המקצועית

פרטי הבקשה

9. העברת הזכויות במקרקעין לידי חברת ההקדש כאמור בכתב ההקדש לא תיחשב כמכירת זכות במקרקעין בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 (להלן: "**החוק**")
10. במכירת נכסי המקרקעין על ידי חברת ההקדש ובימי חייו של היוצר, "שווי הרכישה" ו"יום הרכישה" של חברת ההקדש ביחס לנכס הנמכר ייחשבו כ"שווי הרכישה" ו"יום הרכישה" שהיה נקבע לו מכר היוצר את הנכס בעצמו.
11. במכירה עתידית של נכסים על ידי חברת ההקדש, לאחר אריכות ימיו של היוצר יראו בנכסים הנמכרים כנכסים שהועברו בירושה לנהנים הפוטנציאליים ותחולנה על מכירות כאמור הוראות החוק הנוגעות למכר זכויות במקרקעין בידי יורשן.

הסדר המס

12. יצירת ההקדש והקניית נכסי ההקדש לנאמן, המיועדים עד אריכות ימיו לשמש לטובתו, רווחתו ואיכות חייו של היוצר בעודו בחיים ולאחר פטירתו לטובת הנהנים הספציפיים, אותם קבע היוצר בכתב ההקדש ובצוואתו הנ"ל, לא יחשבו כ"מכירת זכות במקרקעין" במובן החוק
13. מכירת זכויות במקרקעין במובן החוק על ידי חברת ההקדש בימי חייו של היוצר, תיחשב כמכירה ע"י היוצר עצמו, כאשר יום ושווי הרכישה שיחולו בעת מכירתם יקבעו בהתאם לאלו שהיו נקבעים אילו מכר היוצר את הנכס בעצמו.
14. במכירת זכויות במקרקעין במובן החוק ע"י חברת ההקדש, לאחר אריכות ימיו של היוצר וכל עוד לא השתנו הנהנים הספציפיים הנקובים בכתב ההקדש, תיחשב המכירה כמכירה ע"י יורשי היוצר ויחולו הוראות החוק הנוגעות למכר זכויות במקרקעין בידי יורשן.
15. על אף האמור לעיל יובהר כי:
- א. החלפת הנהנים הספציפיים על פי שיקול דעת הנאמן, בנהנים אחרים, תחשב כאירוע מס לעניין החוק והנאמן יהא חייב בדיווח הנדרש כחוק. על מכירת זכויות במקרקעין במובן החוק, ע"י הנאמן לאחר החלפת נהנה/ים כאמור לא יחולו הוראות סעיף 14 דלעיל לעניין יום ושווי הרכישה, וזאת לגבי אותו נהנה חדש.
- ב. גריעת נהנים מהנהנים הספציפיים, תיחשב כאירוע מס לעניין החוק אלא אם כן יחולו על פעולה זו הוראות החוק בדבר חלוקה ראשונה של עיזבון בין יורשים בהתאם לתנאי סעיף 5(ג)(4) לחוק.



החטיבה המקצועית

16. אישור זה חל רק לגבי מכירת זכויות במקרקעין במובן החוק ואין בו כל אישור לגבי מיסוי הכנסות אחרות של ההקדש או הנהנים על פיו.
17. במסגרת החלטה המיסוי נקבעו תנאים נוספים.