

5. בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975<sup>4</sup> (בפרק זה – חוק מס ערך מוסף) –

(1) בסעיף 30, בסוף סעיף קטן (א) יבוא:

"(20) מתן שירותי ניהול לשותפות – לגבי חלק העסקה המחושב לפי שיעור השקעתם של השותפים שהם תושבי חוץ בשותפות האמורה ביחס לכלל השקעות השותפים בשותפות זו, הכול כפי שקבע שר האוצר בתקנות, באישור ועדת הכספים של הכנסת.;"

(2) בסעיף 31, בסופו יבוא:

"(6) מתן שירותי ניהול על ידי שותף לשותפות, שהתמורה המשולמת בעדם ניתנה כדמי הצלחה, הכול כפי שקבע שר האוצר בתקנות, באישור ועדת הכספים של הכנסת; בהתקנת תקנות לפי סעיף זה ישקול שר האוצר את השיקולים כאמור בסעיף 16א(ב) לפקודת מס הכנסה; לענין זה, "דמי הצלחה" – כהגדרתם בסעיף 125ג לפקודת מס הכנסה."

### סימן ב': שינוי מבנה ומיזוג

6. בפקודת מס הכנסה – תיקון פקודת מס הכנסה

(1) בסעיף 103, בהגדרה "מיזוג", בפסקה (2), במקום "80%" יבוא "70%";

## ד ב ר י ה ס ב ר

### לפסקה (2)

סעיף 31 לחוק מס ערך מוסף קובע פטורים ממס ערך מוסף לעסקאות מסוימות המנויות בסעיף. במטרה לעודד השקעות בקרנות שאותן מנהלים שותפים בישראל, מוצע לקבוע כי הטבה זו של הפטור תחול גם לגבי דמי הצלחה המשולמים לשותף בקרן השקעות; מוצע להסמיך את שר האוצר לקבוע לעניין זה תקנות, באישור ועדת הכספים של הכנסת, שיסדירו את התנאים שבהתקיימם יינתן הפטור כאמור. בהתקנת התקנות לפי סעיף זה מוצע שיישקלו אותם השיקולים הנלקחים בחשבון לצורך התקנת התקנות המוצעות בפקודת מס הכנסה למנהלי קרנות, וצפוי שהפטור בתקנות יינתן על דמי הצלחה במקרים הדומים במהותם למקרים שבהם יקבלו שותפים את ההטבות לפי התקנות אשר יותקנו בהתאם לסעיף 125ג לפקודת מס הכנסה כנוסחו המוצע בסעיף 4(4) לסימן זה.

### סימן ב': שינוי מבנה ומיזוג

בללי בהמשך לאמור בחלק הכללי לסימן א' ובכלל זה שיפור הסביבה העסקית בעבור חברות ובעבור משקיעי הייטק, הגדלת ההשקעות בתעשייה והגדלת הוודאות המיסיית בפעילות בתחום זה בישראל, בסימן זה מוצעים תיקונים לחלק ה' לפקודת מס הכנסה (להלן – חלק ה'2), שענייניו שינוי מבנה ומיזוג שאינם חייבים במס, כמפורט להלן.

### סעיף 6 לפסקה (1)

סעיף 103 לפקודה מגדיר "מיזוג" לעניין חלק ה'2. פסקה (2) של ההגדרה כוללת שינוי מבנה בדרך של החלפת מניות, אף על פי ששינוי מבנה כאמור אינו מיזוג

סעיף 5 בהמשך לחקיקה המוצעת בפקודת מס הכנסה כמפורט לעיל, מוצעים גם תיקונים בחוק מס ערך מוסף אשר נועדו לעודד השקעות בקרנות השקעה בישראל. הבעייתיות בהקשר של חוק מס ערך מוסף מתעוררת לגבי חיוב הכנסות של מנהל הקרן במס ערך מוסף, באופן אשר פוגע בתמריץ לביצוע השקעות בישראל, והכול כמפורט להלן.

### לפסקה (1)

כיום ייתכנו מצבים שבהם דמי ניהול בקרנות השקעה יחויבו בתשלום מס ערך מוסף, גם אם השותפות מורכבת בעיקרה משותפים שהם תושבי חוץ, וזאת אף על פי שעל שירות הניתן לתושב חוץ ככלל מוטל מס ערך מוסף בשיעור אפס. זאת בשל העובדה שהשירות שניתן על ידי הקרן ניתן בנוסף לתושבי החוץ גם לתושבי ישראל (לרבות באמצעות השתתפות בניהול חברות המטרה הנרכשות על ידי הקרנות), ובהתאם לסעיף 30א(5) לחוק מס ערך מוסף לא יוטל מס ערך מוסף בשיעור אפס אם נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל.

לפיכך, וכדי לעודד את השקעותיהם של תושבי חוץ באמצעות קרנות השקעה ולייצר ודאות, מוצע בסעיף 30א(20) לחוק מס ערך מוסף לקבוע כי דמי הניהול ביחס להשקעותיהם של תושבי חוץ בשותפויות יזכו למס ערך מוסף בשיעור אפס, וזאת בהתאם לשיעור חלקם של תושבי החוץ בהשקעות בשותפות (לרבות אם התשלום בשל ההשקעה טרם שולם בפועל). הכול כפי שיקבע שר האוצר בתקנות באישור ועדת הכספים של הכנסת; זאת, אף אם נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, גם לתושב ישראל בישראל.

<sup>4</sup> ס"ח התשל"ו, עמ' 72.

(א) בפסקה (6) –

(1) בפסקת משנה (א), במקום "10%" יבוא "5%", ובסופה יבוא "ובלבד שאם סך הזכויות האמור, במועד המיזוג, עמד על 5% לפחות ולא עלה על 10% משווי השוק של הזכויות בחברה הקולטת, המנהל אישר מראש כי תוכנית המיזוג עומדת בתנאים המפורטים בסעיף זה";

(2) בפסקת משנה (ב), במקום "תשעה" יבוא "תשעה עשר", ובסופה יבוא "ובלבד שאם שווי השוק האמור, במועד המיזוג, היה פי תשעה לפחות משווי השוק של חברה אחרת המשתתפת במיזוג, ולא עלה על פי תשעה עשר משווי השוק של החברה האמורה, המנהל אישר מראש כי תוכנית המיזוג עומדת בתנאים המפורטים בסעיף זה";

### דברי הסבר

מוצע להקל בתנאים ולהרחיב את ההסדר האמור, כך שיתאפשר ביצוע מיזוג ללא חבות במס לפי הוראות הפקודה אם יחסי הגודל בין שתי החברות המשתתפות במיזוג אינם עולים על פי תשעה עשר זו מזו, וחלקם של בעלי הזכויות בחברה הקטנה מביניהן הוא לפחות 5% מהזכויות של החברה הקולטת לאחר המיזוג, בהתאמה. עם זאת, כדי לוודא כי לא מתקיים ניצול לרעה של הקלה זו וכדי להבטיח כי קיים היגיון עסקי וכלכלי במיזוג, וכי הימנעות ממס או הפחתת מס בלי נאותה אינן ממתרות העסקה, מוצע לקבוע כי לגבי מיזוג אשר יחולו לגביו ההטבות בעקבות הרחבת התנאים כמוצע, יידרש אישור מנהל רשות המסים כי תוכנית המיזוג עומדת בתנאי סעיף 103ג. קרי, אישור כאמור יידרש כאשר במועד המיזוג שווי השוק של הזכויות של כלל בעלי הזכויות בחברות המשתתפות במיזוג עומד על 5% לפחות ולא יותר מ-10% משווי השוק של הזכויות בחברה הקולטת, ושווי השוק של כל אחת מהחברות המשתתפות במיזוג עולה על פי תשעה אך לא יותר מפי תשעה עשר משווי השוק של חברה אחרת המשתתפת במיזוג, במועד האמור.

**לפסקאות (2)(ב)(1), (3)(א), (4)(א), (5)(ד) ו-(1)(א) ו-(2) חלק ה'2 לפקודה קובע, בין השאר, הטבות מס שיחולו בעת שינוי מבנה ובכלל זה מיזוג כהגדרתו בסעיף 103 לפקודה, העברת נכסים ופיצול. אחד התנאים לקבלת ההטבות כאמור מתייחס לתקופה שלאחר שינוי המבנה, שבמהלכה נדרשים בעלי הזכויות להמשיך ולהחזיק בזכויותיהם בתנאים ובשיעורים שנקבעו. סעיף 103 לפקודה מגדיר את התקופה האמורה כ"תקופה הנדרשת", וקובע כי כאשר מדובר במיזוג על פי צו בית משפט או בהתאם לחוק החברות (לפי סעיף קטן (1) להגדרת מיזוג), מדובר בתקופה של שנתיים החל במועד המיזוג, או שנה לאחר תום שנת המס שבה ניתן צו המיזוג או אושר המיזוג; לענין העברת נכסים או פיצול, מדובר בתקופה של שנתיים מיום ההעברה או ממועד הפיצול, לפי העניין.**

לפי חוק החברות, התשנ"ט-1999 (בסימן זה – חוק החברות), או לפי צו בית משפט. הכוונה לעסקה בין חברות שבה, בין השאר, מועברים 80% לפחות מן הזכויות בחברה הנעברת לחברה אחרת ("החברה הקולטת") בתמורה למניות שיוקצו בחברה הקולטת. סעיף 103כ לפקודה קובע את התנאים שבהם מיזוג על דרך של החלפת מניות, כאמור בפסקה (2) להגדרה "מיזוג" שבסעיף 103 האמור, לא יחויב במס.

השיעור הגבוה שנקבע בהגדרה מקשה על יכולתן של חברות מסוימות לבצע מיזוג פטור ממס, עקב הגדלת העלות לביצוע עסקה מסוג זה, שכן על החברות להחליף ביניהן שיעור גדול של השליטה בחברה. לאור זאת, מוצע לקבוע שהעברה של 70% לפחות מן הזכויות בחברה או בכל אחת מהחברות לחברה אחרת בתמורה למניות שיוקצו בחברה האחרת, תספק כדי להיחשב מיזוג לענין חלק ה'2, במקום שיעור של 80% כאמור לעיל. הפחתת השיעור כאמור תקל על החברות לבצע שינוי מבנה פטור ממס, באופן שעדיין יהיה דומה למקובל בעולם בעניין זה, שבו השיעור הנדרש הוא בין 70%-95%.

### לפסקה (2)(א)

סעיף 103ג לפקודה קובע את התנאים שבהתקיימם יחולו ההטבות לפי הפרק השני לחלק ה'2 לפקודה לגבי מיזוג. תנאי מהתנאים הקבועים בסעיף 103ג בעניין מיזוג עוסק ביחסי הגודל בין החברות המתמזגות. כך, סעיף 103ג(6)(א) קובע כי סך הזכויות של כלל בעלי הזכויות בחברות המשתתפות במיזוג יהיה, במועד המיזוג, לפחות 10% משווי השוק של הזכויות בחברה הקולטת, באותו מועד. סעיף 103ג(6)(ב) קובע, נוסף על התנאי הקודם, כי שווי השוק של כל אחת מהחברות המשתתפות במיזוג לא יעלה על פי תשעה משווי השוק של חברה אחרת המשתתפת במיזוג, במועד המיזוג. כך למשל, חברה קולטת, ששווי השוק שלה ערב המיזוג הוא 90 מיליון ש"ח, המתמזגת עם חברה נעברת בשווי 10 מיליון ש"ח, כך ששווי השוק שלה לאחר המיזוג הוא 100 מיליון ש"ח, מקיימת את התנאים שלעיל אם חלקם של בעלי הזכויות של החברה הנעברת בחברה הקולטת לאחר המיזוג הוא 10%. חברות שאינן עומדות באחד משני התנאים אינן יכולות לבצע מיזוג ללא חבות במס.

(ב) בפסקה (8) –

(1) בפסקת משנה (א), הסיפה החל במילים "ובמהלך התקופה הנדרשת לא יפחת" ועד הסוף – תימחק;

(2) פסקאות משנה (א) ו-(ב) – יימחקו;

(ג) פסקה (9א) – תימחק;

(3) בסעיף 104א –

(א) בסעיף קטן (א), בפסקה (1), פסקת משנה (ב) – תימחק;

(ב) בסעיף קטן (ב1), הסיפה החל במילים "ואם הנכס המועבר הוא קרקע" ועד הסוף – תימחק;

## ד ב ר י ה ס ב ר

במניות החברה הקולטת או למניעתן, וחברות עשויות להיתקל בקשיים בגיוס משקיעים לאחר המיזוג, בשל הדרישה לשמור על אחוזי החזקה למשך התקופה הנדרשת.

על כן, והיות שניתן להבטיח את עיקרון השמירה על הבעלות הכלכלית בזכויות החברה באמצעים אחרים, למשל חיוב החברה להחזיק במשך התקופה הנדרשת בנכס המועבר אליה, או קביעה כי כל בעלי הזכויות בחברות המשתתפות מחזיקים יחד מייד לאחר המיזוג במלוא הזכויות בחברה הקולטת, מוצע לבטל את התנאי הקיים הקובע חובת החזקה על בעלי הזכויות שביצעו את שינוי המבנה להחזיק במשך התקופה הנדרשת ב-25% מכל אחת מהזכויות בחברה. זאת בדרך של מחיקת ההוראות השונות בחלק ה' לפקודה המתייחסות לתנאי זה, והמפורטות להלן:

בסעיף 103ג(8)(א), מוצע למחוק את המילים "ובמהלך התקופה הנדרשת לא יפחת סך הזכויות המוחזקות בידי בעלי הזכויות האמורים, כולם או חלקם, מ-25% מכל אחת מהזכויות בחברה הקולטת" החלות לגבי מיזוג;

בסעיף 104א(1)(א), מוצע למחוק את פסקת משנה (ב) החלה לגבי העברת זכויות בנכס לחברה תמורת קבלת זכויות באותה חברה, וזו לשונה:

"(ב) במהלך התקופה הנדרשת לא יפחת סך הזכויות שבהחזקתו של המעביר מ-25% מכל אחת מהזכויות בחברה, ואולם הוראות פסקת משנה זו לא יחולו אם הועבר הנכס לחברה עתירת מחקר ופיתוח, כהגדרתה לפי סעיף 103א(ב), ובתנאים שנקבעו לפי אותו סעיף, ובמהלך התקופה הנדרשת לא נמכרו זכויות בידי בעלי הזכויות בחברה האמורה, אשר היו בידיהם מיד לאחר יום ההעברה";

בסעיף 104ב(1)(א), מוצע למחוק את פסקת משנה (ג) החלה לגבי שותפים המעבירים את מלוא זכויותיהם בנכס שבבעלותם המשותפת לחברה תמורת הקצאת מניות בחברה, וזו לשונה:

"(ג) במהלך התקופה הנדרשת לא יפחת סך הזכויות המוחזקות בידי בעלי הזכויות בחברה או בחברה קיימת, כולם או חלקם, כאמור בפסקת משנה (א) או (ב), מיד לאחר ההעברה כאמור באותן פסקאות משנה, מ-25%

לגבי מיזוג כהגדרתו בסעיף 103, חל סעיף 103ג הקובע את התנאים להטבת המס. בין השאר, בפסקה (8) לאותו סעיף נקבע תנאי שלפיו, לאחר ביצוע המיזוג, על כלל בעלי הזכויות בחברות המשתתפות במיזוג להחזיק מייד לאחר המיזוג במלוא הזכויות בחברה הקולטת, ובמהלך התקופה הנדרשת הם רשאים למכור זכויות ובלבד שעד תום אותה תקופה שיעור החזקתם לא יפחת מ-25% מהזכויות בחברה הקולטת. כלומר, בחברות המבצעות מיזוג נדרשים כל בעלי הזכויות המשתתפים במיזוג להחזיק ב-25% מסך המניות בחברה הקולטת במשך התקופה הנדרשת כאמור.

הוראות דומות נקבעו בסעיפים נוספים בחלק ה' כמפורט להלן:

סעיפים 104א(1)(א) או 104ב(1)(א) לפקודה מתייחסים להעברת זכויות בנכסים. בהתאם לסעיפים אלה, בעלי הזכויות המעבירים נדרשים להחזיק בזכויות בשיעור שלא יפחת מ-25% מכל אחת מהזכויות שבחברות במשך שנתיים מיום ההעברה; סעיף 104ג(4) קובע כלל דומה לגבי העברת מניות של חברה לבעלי מניות חברת האם שלה, כך שבמשך שנתיים מיום ההעברה, לא יפחת שיעור החזקת חברת האם בחברה המעבירה מ-25%; סעיף 105ג(7) קובע את הכלל האמור גם לגבי פיצול, ובהתאם נדרשים כך שבעלי הזכויות שסך הזכויות שבהחזקתם לא יפחת מ-25% מכל אחת מהזכויות שבחברות במשך שנתיים ממועד הפיצול.

תנאי זה נקבע כדי להגביל מכירת זכויות והקצאת זכויות בחברה העוברת שינוי מבנה, כדי להבטיח את עיקרון השמירה על הבעלות הכלכלית בנכסים ובזכויות החברה, שהוא עיקרון יסודי למתן ההטבות הקבועות בחלק שינויי המבנה בפקודה. עם השנים, המגמה הייתה להפחית את שיעור האחזקה הנדרש, כך בתיקון מס' 95 לפקודה משנת 1993 נקבע תנאי החזקה לגבי כלל הזכויות בחברה, ובהמשך בתיקון מס' 242 לפקודה משנת 2017 הופחתו השיעורים האמורים ל-25%. בחלוף השנים עלה כי תנאי זה מייצר תמריץ שלילי לביצוע שינויי מבנה, משום שהוא מגביל את בעלי הזכויות בחברה הקולטת במשך שנתיים מממוש זכויותיהם, קרי, מכירת המניות שבידיהם, וכי אין בו הכרח. דרישה זו עשויה להביא לדהייה בביצוע עסקאות

(א) בסעיף קטן (א) –

(1) בפסקה (1), פסקת משנה (ג) – תימחק;

(2) פסקה (4) – תימחק;

(ב) בסעיף קטן (ו), במקום הקטע החל במילים "אם התקיימו שני אלה" ועד הסוף

יבוא "אם התקיימו התנאים שקבע שר האוצר";

(ג) סעיף קטן (ו) – בטל;

(5) בסעיף 104 ג, בסעיף קטן (א), פסקה (4) – תימחק;

(6) בסעיף 104 ד, פסקה (א1) – תימחק;

(7) בסעיף 105 ג, בסעיף קטן (א) –

(א) בפסקה (7) –

## ד ב ר י ה ס ב ר

"(ב) בעלי הזכויות המחזיקים בזכויות הנסחרות בבורסה לא ייכללו במנין בעלי הזכויות, לענין פסקת משנה (א), אלא אם כן היו במועד המיזוג בעלי שליטה; לענין זה, "בעלי שליטה" – למעט קופת גמל וקרן נאמנות";

"(א9) על אף האמור בפסקה (8), לא יראו שינוי בזכויות לאחר המיזוג אם אחד או יותר מבעלי הזכויות בחברות המשתתפות במיזוג – (1) מכר זכויות שלא מרצון; (2) מכר בתקופה שתחילתה שנה ממועד המיזוג, את כל הזכויות שהיו לו בחברה הקולטת לרבות זכויות שהיו למי שהוא צד קשור לו, בתמורה למוזמן בלבד; על רוכש הזכות יהולו התנאים כאמור בסעיף זה כאילו היה בעל הזכות בחברה המשתתפת במיזוג במועד המיזוג; שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים נוספים לענין זה";

בסעיף 104 ב מוצע לבטל את סעיף קטן (ו), וזו לשונו:

"(ו) בעלי זכויות המחזיקים בזכויות הנסחרות בבורסה לא ייכללו במנין בעלי הזכויות לענין סעיפים קטנים (א) (1)(ג), (ב) או (ו), אלא אם כן היו, במועד העברת הנכס, בעלי שליטה; לענין זה, "בעל שליטה" – למעט קופת גמל וקרן נאמנות";

בסעיף 104 ד מוצע למחוק את פסקה (א1), וזו לשונה:

"(א1) לא יראו במכירת זכויות שלא מרצון פגיעה בהמשך ההחזקה בזכויות בחברה";

בסעיף 105 ג (א) מוצע למחוק את פסקאות (7)(ג) ו-(8)(א), וזו לשונן:

"(7)(ג) בעלי זכויות המחזיקים בזכויות הנסחרות בבורסה, לא ייכללו במנין בעלי הזכויות לענין פסקת משנה (א) אלא אם כן היו בעת הפיצול בעלי שליטה; לענין זה, "בעל שליטה" – למעט קופת גמל וקרן נאמנות";

"(א8) על אף האמור בפסקה (7), מכירת זכויות שלא מרצון לא יראו בה שינוי בזכויות לאחר הפיצול";

מכל אחת מהזכויות בחברה, ואולם הוראות פסקת משנה זו לא יהולו אם הועבר הנכס לחברה עתירת מחקר ופיתוח, כהגדרתה לפי סעיף 103 א(ב), ובתנאים שנקבעו לפי אותו סעיף, ובמהלך התקופה הנדרשת לא נמכרו זכויות בידי בעלי הזכויות בחברה האמורה, אשר היו בידיהם מיד לאחר יום ההעברה";

בסעיף 104 ב(ו), החל לגבי חברה המעבירה נכס לחברה אחרת שבעלי הזכויות בה זהים לחברה, מוצע למחוק את קטע המילים: "אם התקיימו שני אלה: (א) במהלך התקופה הנדרשת לא יפחת סך הזכויות שמחזיקים בעלי הזכויות בחברה המעבירה ובחברה האחות, כולם או חלקם, מ-25% מכל אחת מהזכויות באותן חברות; (ב) התנאים שקבע שר האוצר";

בסעיף 104 ג(א), החל לגבי חברה המעבירה לבעלי מניותיה (חברת אם) את כל המניות שהיא מחזיקה בחברה אחרת, מוצע למחוק את פסקה (4), וזו לשונה: "במהלך התקופה הנדרשת לא יפחת סך הזכויות שמחזיקה חברת האם בחברה המעבירה מ-25% מכל אחת מהזכויות באותה חברה";

בסעיף 105 ג(א), החל לגבי פיצול, מוצע לתקן את נוסח פסקה (7) כך שבכל אחת מפסקאות משנה (א) ו-(ב) לאותה פסקה, יימחק התנאי המתייחס להמשך החזקה בחברה המתפצלת ובחברה החדשה בשיעור של 25% במהלך התקופה הנדרשת.

לפסקאות (2)(ב)(2), (2)(ג), (4)(ג), (6), (7)(א)(3) ו-(7)(ב)

מוצע למחוק הוראות שנקבעו בהתייחס לתנאי ההחזקה בגובה 25% ועל כן אין בהן עוד צורך. בכלל זה, הוראות אחרות החלות על בעלי זכויות שהתנאי האמור לא חל עליהם לפי הדין הקיים, וכן הוראות הנוגעות למכירת זכויות שלא מרצון, שאינה מהווה שינוי בזכויות לאחר המיזוג, כמפורט להלן:

בסעיף 103 ג, מוצע למחוק את פסקאות (8)(1), (8)(ב) ו-(9)(א), וזו לשונן:

"(1א) הוראות פסקת משנה (א) לא יהולו על חברה קולטת שהחזיקה, לפני מועד המיזוג, במלוא הזכויות בחברה המעבירה";

- (1) בפסקת משנה (א), הסיפה החל במילים "ובמהלך התקופה הנדרשת לא יפחת" ועד הסוף – תימחק;
- (2) בפסקת משנה (ב), הסיפה החל במילים "ובמהלך התקופה הנדרשת לא יפחת" ועד הסוף – תימחק;
- (3) פסקת משנה (ג) – תימחק;
- (ב) פסקה (א8) – תימחק;
- (ג) פסקה (14) – תימחק;

(8) בסעיף 105, במקום "סעיפים 104א(ב1), 104ב(א)4, 104ח ו-105ג(א)14" יבוא "סעיפים 104א(ב1) ו-104ח".

7. פקודת מס הכנסה – תחולה  
 (א) תיקון פקודת מס הכנסה בנוסחו בסעיף 6 לחוק זה יחול על שינוי מבנה כהגדרתו בסעיף 103 לפקודת מס הכנסה, שנעשה ביום פרסומו של חוק זה (בסעיף זה – יום הפרסום) ואילך.

## ד ב ר י ה ס ב ר

בנין על אותה קרקע בתוך 5 שנים ממועד ההעברה, בהתאם לתנאים שקבע המנהל";

בסעיף 104ב(א) מוצע למחוק את פסקה (4), וזו לשונה:

"(4) הועברה קרקע לחברה כאמור בסעיף קטן זה, שהיא איגוד מקרקעין או שהיתה לאיגוד מקרקעין בעקבות העברת הקרקע, יינתן הפטור הקבוע בסעיף זה רק אם הושלמה בניית בנין על אותה קרקע בתוך 5 שנים ממועד ההעברה, בהתאם לתנאים שיקבע המנהל";

בסעיף 105ג(א) מוצע למחוק את פסקה (14), וזו לשונה:

"(14) היתה החברה החדשה או החברה המתפצלת איגוד מקרקעין, והועברה קרקע לחברה חדשה – אם הושלמה בניית בנין בהתאם לתנאים שיקבע המנהל על אותה קרקע שהועברה בתוך 5 שנים ממועד הפיצול".

לפסקה (8)

מוצעות התאמות לסעיף 105 לפקודה, שעניינן מחיקת ההפניות הקבועות כיום בלשון הסעיף לסעיפים 104ב(א)4 ו-105ג(א)14 שאותם מוצע למחוק כמפורט לעיל.

**סעיף 7** מוצע כי ככלל, התיקונים המוצעים יחולו מיום פרסומו של חוק זה. עם זאת, מוצע כי חלק מההקלות יחולו גם ביחס לשינויי מבנה שנעשו לפני יום פרסום החוק. מדובר בהקלות לגבי התנאים שצריכים להתקיים לאחר מועד שינוי המבנה – התנאי בדבר תקופת ההחזקה הנדרשת לאחר שינוי המבנה והתנאי בדבר התקופה שיש לבנות על מקרקעין המועברים לאיגוד. לפי המוצע, אם במועד פרסום החוק טרם חלפה התקופה הנדרשת לקיום התנאי, ההקלה המוצעת תחול לגבי שינויי מבנה אלה, תוך מתן הודעה על כך למנהל.

לפסקאות (3)(ב), (4)(א)2 ו-7(ג)

חברות המחזיקות בין שאר נכסיהן בנכסי מקרקעין, מעוניינות לעיתים לבצע שינוי מבנה לשם הפרדת פעילות המקרקעין ממצבת נכסיהם, כדי לגייס משקיעים המעוניינים רק בחלק מפעילויות החברה, ללא נכסי המקרקעין. בעת ביצוע שינוי מבנה שבמסגרתו מועבר נכס המקרקעין לחברה שהיא איגוד מקרקעין לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 (בפרק זה – חוק מיסוי מקרקעין), מחויבת החברה להשלים בניית מבנה על המקרקעין בתוך חמש שנים משינוי המבנה, ואם לא עשתה כן, יתבטל למפרע שינוי המבנה הפטור והחברה ובעלי מניותיה יחויבו במס על הפרדת הנכסים. תנאי זה מייצר מגבלה משמעותית על היכולת לבצע שינוי מבנה, וכתוצאה מכך חברות עשויות להימנע מהפרדת נכסיהן כך שמצטמצמת היכולת להשקיע בחברות אלה, כאשר המשקיע אינו מעוניין בנכסי המקרקעין של החברה.

הניסיון הנצבר מראה כי תנאי זה, המקשה על ביצוע שינויי מבנה, אינו הכרחי למימוש תכליות שינויי המבנה. לפיכך, וכדי לעודד השקעות בחברות ולהסיר חסמים שאינם הכרחיים בתחום, מוצע לבטל את התנאי ולאפשר לחברות לבצע הפרדת פעילות של נכסי מקרקעין שתהיה פטורה ממש בתנאים הקבועים בפקודה, גם בלי להתחייב להשלים בניית מבנה בתוך 5 שנים על המקרקעין שהועבר אליה. ביטול התנאי האמור מוצע בדרך של מחיקת הוראות הפקודה בעניינם, כמפורט להלן:

בסעיף 104א מוצע למחוק מנוסח סעיף קטן (ב1) את ההתייחסות לתנאי חמש השנים האמור, באמצעות מחיקת המילים "ואם הנכס המועבר הוא קרקע, הושלמה בניית

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א) –

- (1) הוראות סעיפים 103ג(8), 104א(1)(א), 104ב(1)(ב), 104א(1)(ג), 104ב(ו), 104ג(א)(4) ו-105ג(א)(7)(א) ו-ב), בנוסחם בסעיפים 6(2)(ב), 6(3)(א), 6(4)(א)(1), 6(4)(ב), 6(5) ו-6(7)(א)(1) ו-2(2) בחוק זה, יחולו גם על שינוי מבנה שנעשה ערב יום הפרסום, אם ניתנה על כך הודעה למנהל, ובלבד שביום הפרסום טרם הסתיימה התקופה הנדרשת כהגדרתה בסעיף 103 לפקודת מס הכנסה והתקיימו לגבי שינוי המבנה ההוראות החלות לגביו לפי חלק ה' לפקודה בנוסחו ערב יום הפרסום, לפי העניין.
- (2) הוראות סעיפים 104א(1)(ב), 104ב(1)(א), 105ג(א)(4), 105ג(א)(14) בנוסחם בסעיף 6(3)(ב), 6(4)(א)(2) ו-6(7)(ג) בחוק זה, יחולו גם על שינוי מבנה שנעשה ערב יום הפרסום, אם ניתנה על כך הודעה למנהל, ובלבד שביום הפרסום טרם חלפה תקופת 5 השנים ממועד העברת הזכויות בקרקע, העברת הקרקע או הפיצול, לפי העניין, והתקיימו לגבי שינוי המבנה ההוראות החלות עליו לפי חלק ה' לפקודת מס הכנסה בנוסחו ערב יום הפרסום, לפי העניין.

**סימן ג': צמצום ההון השחור**

8. בפקודת מס הכנסה – תיקון פקודת מס הכנסה

(1) בסעיף 32 –

(א) אחרי פסקה (16) יבוא:

"(16א) תשלומים, שיש יסוד סביר להניח שנתיתם מהווה הפרדה לפי חוק לצמצום השימוש במזומן, התשע"ח–2018";

**ד ב ר י ה ס ב ר**

והתורים העסקי של עסקים המתנהלים במזומן, המוביל לקשיים באבחנה בין סכומי כסף לגיטימיים שמקורם בפעילות עסקית לבין סכומי כסף שמקורם בפעילות כלכלית שאינה מדווחת. פעילות עסקית במזומן מייצרת אפשרות להעלמת מס ולהלבנת הון, שמקורו עלול להיות גם בפעילות בלתי חוקית של ארגוני פשיעה וטרור במסווה של פעילות כלכלית לגיטימית, לרוב תוך כדי התחמקות מתשלום מסים שונים. השימוש במזומן במסגרת העסקית מונע את האפשרות של ניטור, פיקוח ומעקב יעיל אחר מקור הכספים והנתיב הסופי שאליו מגיעים הכספים לאחר שהשתלבו במחזור העסקים הלגיטימי של העסקים בישראל. לפיכך מוצע להוסיף לסעיף 32 לפקודה שתי פסקאות המתייחסות לתשלומים ששולמו במזומן שאותם לא יהיה ניתן להתיר בניכוי:

האחת, פסקה (16א) המוצעת, ולפיה הוצאה שהוציא עוסק במזומן, שיש יסוד סביר להניח כי שולמה תוך הפרת הוראה מהוראות החוק לצמצום השימוש במזומן, התשע"ח–2018 (בסימן זה – חוק צמצום השימוש במזומן), לא תותר בניכוי. כך למשל, תשלום ששילם עוסק בסכום של למעלה מ-6,000 שקלים חדשים, הוא תשלום שנתיתו מהווה הפרה של חוק צמצום השימוש במזומן, ועל כן, תשלום כאמור לא יותר בניכוי בחישוב מס ההכנסה שלו.

השנייה, פסקה (18) המוצעת, ולפיה הוצאה במזומן לא תותר בניכוי בחישוב הכנסתו החייבת של נישום, אם

**סימן ג': צמצום ההון השחור**

בסימן זה מוצעים כמה תיקונים שמטרתם צמצום ההון השחור ואובדן המס והגברת חובות דיווח לצורך גביית מס.

**סעיף 8** הכנסה חייבת במס היא הכנסה לאחר ניכויים, קיזוזים ופטורים שהותרו ממנה לפי כל דין, כלומר המס מוטל על הרווח שנותר בידי הנישום לאחר ניכוי ההוצאות שאותן הוציא לצורך ייצור הכנסתו. עם זאת, במסגרת ההסדר המתיר ניכוי הוצאות שהוצאו לצורך ייצור הכנסה כנגד כלל ההכנסות, קיימות הגבלות על ניכוי הוצאות מסוימות או במקרים מסוימים (כמפורט בסעיפים 18, 30, 31, 32, 33 לפקודת מס הכנסה. הכרה בהוצאות משמעותה הקטנת חבות המס של המבקש.

לפסקה (1)

מוצע לתקן את סעיף 32 לפקודת מס הכנסה, העוסק בניכויים שאין להתירם, ולהוסיף לסעיף כמה הוצאות שלא יהיו מותרות בניכוי, כאשר מטרת התיקונים היא צמצום הוצאות מדומות (פיקטיביות) או הוצאות המקשות על עריכת ביקורת, והעלולות להוות הון שחור לא מדווח המוביל לאובדן מס, או הוצאות שהוצאתן כרוכה בהפרת הוראת חוק שמטרתה מניעת העלמות מס או אי-תשלום מס.

ראשית, מוצעים תיקונים שעניינם עסקאות שנעשות במזומן. ככלל, קיים קושי מובנה לפקח על מקורות המימון

<sup>5</sup> ס"ח התשע"ח, עמ' 428; התשפ"ג, עמ' 575.