



י"ט שבט תשע"ח

04 פברואר 2018

חוזר מס הכנסה מספר 6/2018 - רשות המסים

בנושא: קביעת מועד מיזוג או פיצול

תוכן עניינים

1.	הקדמה.....	2
2.	מיזוג סטטוטורי שלא בתום השנה.....	2
3.	פיצול שלא בתום השנה.....	4
4.	הוראות נוספות.....	4
4.1.	התקופה הנדרשת.....	4
4.2.	שינוי מבנה בו מועברות זכויות במקרקעין.....	4
4.3.	אישור המנהל.....	5
5.	תחולה.....	5



1. הקדמה:

- 1.1. חלק ה-2 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן – "חלק ה-2" ו-"הפקודה", בהתאמה), מאפשר ביצוע שינויי מבנה, תוך דחיית אירוע המס, כגון: מיזוג חברות, העברת נכסים בתמורה למניות או פיצול חברות.
- 1.2. בעוד שהעברת נכסים בתמורה למניות לפי הפרק השלישי לחלק ה-2 לפקודה או מיזוג חברות בדרך של החלפת מניות, כאמור בחלופה השנייה להגדרת מיזוג בסעיף 103 לפקודה, אפשריים במהלך שנת המס, מיזוג כהגדרתו בחלופה הראשונה להגדרת מיזוג בסעיף 103 לפקודה (להלן – "מיזוג סטטוטורי") או פיצול חברות, כהגדרתו בסעיף 103 לפקודה (להלן – "פיצול"), הינם מהלכים אשר ניתן לבצעם רק בתום שנת מס (ראה הגדרת "מועד מיזוג" בסעיף 103 לפקודה וכן סעיף 105ג(א)(9) לפקודה).
- 1.3. סעיף 103א(ב) לפקודה קובע, כי המנהל רשאי, על אף האמור בהגדרה "מועד מיזוג" שבסעיף 103 ועל אף הוראות סעיף 105ג(א)(9), לקבוע מועד מיזוג אחר או מועד פיצול אחר, בתנאים שקבע.
- 1.4. חוזר 16/2002 בנושא "קביעת מועד מיזוג/ פיצול" (להלן – "חוזר 16/2002"), אשר פורסם לאחר הוספת סעיף 103א(ב) לפקודה, קבע רשימה של מקרים אשר יתאפשר בהם לבצע מיזוג סטטוטורי או פיצול גם בתום כל אחד משלושת הרבעונים בשנה (31 במרץ, 30 ביוני ו-30 בספטמבר), בכפוף לתנאים שנקבעו.
- 1.5. ביום 6.8.2017 נכנס לתוקפו תיקון 242 לפקודה (להלן – "תיקון 242"), אשר קבע הקלות משמעותיות לביצוע שינויי מבנה. בהמשך לכך, ומכוח סמכות המנהל לפי סעיף 103א(ב) לפקודה, כפי שפורט לעיל, יתאפשר ביצוע מיזוג סטטוטורי או פיצול לא רק בתום שנת מס, אלא גם בתום כל אחד משלושת הרבעונים בשנה (31 במרץ, 30 ביוני ו-30 בספטמבר), בכפוף לאמור בסעיפים 2, 3 ו-4 לחוזר זה. יודגש, כי עם פרסום חוזר זה, יבוטל חוזר 16/2002.

2. מיזוג סטטוטורי שלא בתום השנה:

- 2.1. מיזוג יתאפשר גם בתום כל אחד משלושת הרבעונים הראשונים בשנה (31 במרץ, 30 ביוני ו-30 בספטמבר), בכפוף להתקיימות כל התנאים הבאים:
- 2.1.1. התקיימו כל התנאים למיזוג לפי חלק ה-2 לפקודה.
- 2.1.2. עם הגשת הדוח השנתי לפי סעיף 131, יצורפו לדוח הדיווחים הבאים:
- 2.1.2.1. החברה המעבירה תגיש למועד המיזוג דוחות כספיים מבוקרים (מאזן ודו"ח רווח והפסד).



2.1.2.2. החברה הקולטת תגיש למועד המיזוג דוחות כספיים סקורים (מאזן ודו"ח רווח והפסד).

2.1.2.3. דוחות נוספים לפי דרישת המנהל.

2.1.3. קיזוזי הפסדים בשנה בה חל המיזוג ובשנה השישית:

ככל שקיימים לחברה המעבירה ו/או לחברה הקולטת הפסדים טרם המיזוג, קיזוז הפסדים כאמור בחברה הקולטת ייעשה כמפורט להלן:

2.1.3.1. לעניין סעיפים 103ח(א) ו-ו(ב) לפקודה, בשנה בה חל המיזוג, הפסד שנצבר בחברה המעבירה עד למועד המיזוג, בתוספת סכום ההפסד שנצבר בחברה הקולטת עד למועד המיזוג, יותר בקיזוז כנגד הכנסתה החייבת של החברה הקולטת החל ממועד המיזוג ועד לתום שנת המס, ובלבד שלא יותר לקיזוז כאמור סכום העולה על 20% מסך הפסדים של החברה המעבירה והקולטת כשהוא מוכפל ב- 1 פחות (X חלקי 12) או 50% מהכנסתה החייבת של החברה הקולטת לפני קיזוז הפסד משנים קודמות, לפי הנמוך שביניהם. (לעניין סעיף זה, "X" - מספר החודשים מתחילת שנת המס עד למועד המיזוג).

2.1.3.2. בשנה השישית לא יותר לקיזוז כאמור סכום העולה על 20% מסך הפסדים של החברה המעבירה והקולטת כשהוא מוכפל ב-X חלקי 12). יובהר, כי בשנה זו, לא תחול מגבלת 50% האמורה בסעיף.

2.1.3.3. סמכויות פקיד השומה:

2.1.3.3.1. יודגש, כי אין באמור לעיל, כדי לגרוע מסמכותו של פקיד השומה לבחון את מועד היווצרות הפסדים וכן לבחון האם כל הוצאה או ניכוי שנצברו בחברה המעבירה ובחברה הקולטת עד למועד המיזוג, ולא הותרו לצרכי מס עד למועד זה (בין בשומה עצמית ובין בשומה סופית של פקיד השומה), ואילו היו מותרים בניכוי היה נוצר הפסד למועד המיזוג, ייחשבו כחלק מהפסדי החברה הקולטת, לפי העניין, עד למועד המיזוג, ויחולו עליהם הוראות סעיף 103ח לפקודה, כל זאת אם הותרו בניכוי לצרכי מס בתוך שנתיים ממועד המיזוג. בנוסף, ככל שקיים אירוע מהותי בשנה בה חל



המיזוג, אשר יצר הפסד מסוים, בדרך כלשהי, אשר ניתן ליחסו לתקופה שלפני מועד המיזוג, יש להוסיפו למגבלת ההפסדים האמורה בסעיף כאמור.

2.1.3.4. יודגש, כי אין באמור לעיל כדי לגרוע מסמכויות המנהל לפי הוראות 103ח(ז) לפקודה.

3. פיצול שלא בתום השנה:

3.1. פיצול יתאפשר גם בתום כל אחד משלושת הרבעונים הראשונים בשנה (31 במרץ, 30

ביוני ו- 30 בספטמבר), בכפוף להתקיימות כל התנאים הבאים:

3.1.1. התקיימו כל התנאים לפיצול לפי חלק ה-2 לפקודה.

3.1.2. עם הגשת הדוח השנתי לפי סעיף 131, יצורפו לדוח הדיווחים הבאים:

3.1.2.1. החברה המתפצלת תגיש למועד הפיצול דוח פרפורמה של הפעילות המועברת.

3.1.2.2. דוחות נוספים לפי דרישת המנהל.

3.1.3. קיזוזי הפסדים בפיצול:

3.1.3.1. במסגרת תיקון 242 לפקודה בוטל סעיף 105ה. לפיכך, בשונה

מהוראות סעיפים ה' ו-ו' לפרק הפיצול [בחוזר 16/2002](#), אשר קבעו

מנגנון לקיזוז ההפסדים לאחר יישום סעיף 105ד(ב) ערב תיקון

242, לאחר תיקון 242 לפקודה, יש ליישם את הוראות סעיף

105ד(ב) בלבד.

4. הוראות נוספות:

4.1. התקופה הנדרשת

יובהר, כי במיזוג סטטוטורי או בפיצול אשר בוצע במהלך השנה, התקופה הנדרשת כהגדרתה בסעיף 103 לפקודה, תהא התקופה שתחילתה ממועד המיזוג וסופה שנתיים מהמועד שבו חל מועד המיזוג.

4.2. שינוי מבנה בו מועברות זכויות במקרקעין

יובהר, כי במקרה בו מועברות זכויות במקרקעין לרבות זכויות באיגוד מקרקעין, ייקבע יום מכירתן על פי הוראות חוק מיסוי מקרקעין.



4.3. אישור המנהל

מקום בו המיזוג או הפיצול היו מבוצעים בסוף שנת מס והיה דרוש, בהתאם להוראות חלק ה-2 לפקודה, אישור המנהל לכך, ביצוע מיזוג או פיצול בהתאם לאמור בחוזר זה, יהיה כפוף גם הוא לאישור המנהל כאמור. אין באמור בפסקה זו כדי לגרוע מהוראות סעיף 105'1 לפקודה.

5. תחולה:

הוראות חוזר זה יחולו ביחס למיזוגים סטטוטוריים ולפיצולים אשר מועדם החל מיום 31.3.2018 ואילך.

בברכה,

רשות המסים בישראל