

י בטבת, תשס"ג
15 דצמבר, 2002

אל:
תפוצה: א', נצי' (1), ב' (3), ג' (1), ד' (2), ו'

חוזר מס הכנסה מספר 16/2002 – מקצועית

קביעת מועד מיזוג/פיצול

כללי:

חלק ה-2 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") מאפשר שינויי מבנה כגון: מיזוג, פיצול או העברת נכסים בתמורה למניות. (ראה סעיפים 103-105 לפקודה). בעוד שהעברת נכסים תמורת מניות לפי הפרק השלישי לחלק ה-2 לפקודה אפשרית במהלך שנת המס, מיזוג סטטוטורי (בשונה ממיזוג בדרך של החלפת מניות) או פיצול תאגידי הינם מהלכים אשר ניתנים לביצוע רק בתום שנת מס (ראה הגדרת "מועד מיזוג" בסעיף 103 לפקודה וכן סעיף 105ג(א)(9) לפקודה). הסיבה העיקרית להוראה מסוג זה הינה בעיקר הקבלה לצורכי הדיווח החשבונאי בין המועד בו חוסלה חברה במסגרת צו המיזוג או המועד בו הוקמה לצורך הפיצול חברה מתפצלת חדשה לבין תום שנת המס כהגדרתה בפקודה.

יחד עם זאת, במקרים רבים בהם מתקבלות ההחלטות לביצוע שינויי מבנה בתאגיד (מיזוג/פיצול) במהלך השנה, עשויה דחיית מועד ביצוע המהלך לתום השנה לגרום לאי ביצוע שינוי המבנה.

מתוך רצון לאפשר ביצוע שינויי מבנה (מיזוג/פיצול) גם במהלך השנה, הוסף במסגרת תיקון 123 סעיף 103א(ב) לפקודה, לפיו, רשאי הנציב בתנאים שקבע, לקבוע מועד מיזוג אחר או מועד פיצול אחר מהקבוע בסעיפים 103 ו-105ג(א)(9) לפקודה.

בחוזר זה נפרט את התנאים לביצוע מיזוג או פיצול תאגידיים במהלך שנת מס (לא בתום השנה):

מיזוג:

(1) מיזוג בין תאגידיים יתאפשר גם בתום כ"א משלושת הרבעונים הראשונים בשנה (31 במרץ, 30 ביוני ו-30 בספטמבר), בכפוף להתקיימות כל התנאים הבאים:

א. התאגיד המשתתף במיזוג הינו אחד מהבאים:

- חברה שמניותיה נסחרות בבורסה.
- חברה בת אשר זכויותיה מוחזקות לפחות 12 חודשים לפני מועד המיזוג בידי חברה שמניותיה נסחרות בבורסה.
- חברה עתירה מחקר ופיתוח כהגדרתה בתקנות מ"ה (שינוי מבנה של חברות עתירות מחקר ופיתוח), התשנ"ד-1994.
- חברה אשר המשך פעילותה כעסק חי מוטל בספק אלמלא המיזוג, והכל בהתאם לדו"ח המבוקר האחרון שהוגש על ידי רואה החשבון.
- חברות שמועד המיזוג שלהן שלא בתום שנת המס נדרש על-פי רשות מוסמכת.

ב. דיווחים בשנה בה חל המיזוג:

- החברה המעבירה תגיש למועד המיזוג דו"חות כספיים (מאזן ודו"ח רווח והפסד) הערוכים לפי כללי חשבונאות מקובלים ומבוקרים על ידי רואה חשבון.
- החברה הקולטת תגיש למועד המיזוג דוחות כספיים (מאזן ודו"ח רווח והפסד) סקורים על פי כללי חשבונאות מקובלים.
- דו"חות לפי סעיף 131 לפקודה לגבי החברה המעבירה והקולטת יוגשו במועדים הקבועים בסעיף זה. בחברה המעבירה יוגש דו"ח המפרט את הפעילות מתחילת שנת המס ועד למועד המיזוג, ואילו בחברה הקולטת הדו"ח השנתי יכלול את פעילות החברה הקולטת עד למועד המיזוג ואת פעילות החברות הממוזגות החל ממועד המיזוג ועד לתום אותה שנת מס.

ג. קיזוזי הפסדים בשנה בה חל המיזוג ובשנה השישית:

- לעניין סעיפים 103ח(א) ו-103(ב) לפקודה, בשנה בה חל המיזוג, הפסד שנצבר בחברה המעבירה עד למועד המיזוג בתוספת סכום ההפסד שנצבר בחברה הקולטת בתום שנת המס בה חל המיזוג כשהוא מוכפל ב- $x/12$ (להלן: "החלק היחסי") - (x - מספר החודשים מתחילת שנת המס 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 ההפסדים של החברה המעבירה והקולטת כשהוא מוכפל ב- $(1 - x/12)$, או 50% מהכנסתה החייבת של החברה הקולטת לפני קיזוז ההפסד משנים קודמות, לפי הנמוך שביניהם.
- בשנה השישית לא יותר לקיזוז כאמור סכום העולה על 20% מסך ההפסדים של החברה המעבירה והקולטת כשהוא מוכפל ב- $x/12$.

(2) מיזוג בו משתתפת אגודה שיתופית:

מיזוג אשר אגודה שיתופית היא צד לו יתאפשר במהלך שנת המס ולא רק בתום השנה, למעט אם תבעה האגודה השיתופית לפי סעיף 62 לפקודה להיחשב כשותפות לענין הוראות הפקודה.

(3) "התקופה הנדרשת":

בדומה למיזוג שבוצע בדרך של החלפת מניות במהלך שנת מס, גם במיזוג סטטוטורי שבוצע במהלך השנה תהא התקופה שתחילתה ממועד המיזוג וסופה שנתיים מתום שנת המס שבה חל מועד המיזוג.

פיצול:

בדומה למיזוג, גם פיצול יכול שיתבצע בתום כ"א משלושת הרבעונים של השנה, והכל בכפוף להתקיימות כל התנאים הבאים:

- א. התאגיד המתפצל הינו אחד מהבאים:
- חברה שמניותיה נסחרות בבורסה.
 - חברה בת אשר מניותיה מוחזקות לפחות 12 חודשים לפני מועד המיזוג בידי חברה שמניותיה נסחרות בבורסה.
 - חברה עתירה מחקר ופיתוח כהגדרתה בתקנות מ"ה (שינוי מבנה של חברות עתירות מחקר ופיתוח), התשנ"ד-1994.
- ב. החברה המתפצלת תגיש למועד הפיצול דו"חות כספיים (מאזן ודו"ח רווח והפסד) הערוכים לפי כללי חשבונאות ומבוקרים על ידי רואה החשבון.
- ג. החברה המתפצלת והחברה החדשה תגשנה דוחות לפי סעיף 131 לפקודה במועדים הקבועים בסעיף זה. החברה המתפצלת תגיש דו"ח לצורכי מס הכולל הן את פעילותה מתחילת שנת המס עד יום הפיצול והן את הפעילות הנותרת לאחר הפיצול, מיום הפיצול ועד תום שנת המס. החברה החדשה תגיש דו"ח לצורכי מס הכולל את פעילותה מיום הפיצול ועד לתום אותה שנת המס.
- ד. החל ממועד הפיצול סכום המקדמות החודשי המאוחד של שתי החברות לא יפחת מסכום המקדמות ששילמה החברה המתפצלת ערב הפיצול.
- ה. לעניין סעיפים 105ה(א) ו-105ה(ב) לפקודה, הפסד שהיה לחברה מתפצלת עד למועד הפיצול ייוחס בין החברה המתפצלת הממשיכה והחברה החדשה בהתאם להוראות סעיף 105ד(ב) לפקודה ויותר בקיזוז בשנה בה חל הפיצול, כנגד הכנסתה החייבת של החברה המתפצלת או החברה החדשה, לפי העניין, החל ממועד הפיצול ועד לתום שנת המס, ובלבד שלא יותר בקיזוז בכל חברה סכום העולה על 20% מסך ההפסד כשהוא מוכפל ב- $(1 - x/12)$ או על 50% מההכנסה החייבת של החברה בה הוא נמצא (לפני קיזוז הפסדים משנים קודמות), לפי הנמוך שביניהם.

ו. בשנה השישית לא יותר לקיזוז כאמור סכום העולה על 20% מההפסד בכל חברה כשהוא מוכפל ב- 12/x. בסעיף 105ה(ד) במקום השנה השישית יאמר השנה השביעית.

שינוי מבנה בו מועברות זכויות מקרקעין:

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

תחולה:

תחולתם של כללים אלה לגבי שינויי מבנה שבוצעו החל משנת 2001 ואילך.

בברכה,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין