

מס חברות בישראל: תיאור, ניתוח והשוואה למדינות מפותחות

כתיבה: מאיר אזנקוט, כלכלן | אישור: עמי צדיק, מנהל המחלקה לפיקוח תקציבי | עריכה לשונית: מערכת דברי הכנסת

תאריך: ח' באלול תשפ"א, 16 באוגוסט 2021

פיקוח תקציבי

תוכן העניינים

1	תמצית	1
2	מס החברות בישראל	1.1
2	1.1 התפתחות היסטורית של מס החברות	
7	1.2 נתונים על מספר החברות בישראל	
7	1.3 הטבות מס לחברות בישראל	
9	2. השוואה בין-לאומית	2
9	2.1 משקל סך הכנסות המדינה ממיסים מהתמ"ג	
11	2.2 מס חברות	
12	3. מס חברות פרוגרסיבי	3
12	3.1 טיעונים בעד ונגד מס חברות פרוגרסיבי	
14	3.2 מס חברות פרוגרסיבי במדינות ה-OECD	
15	4. התמודדותן של ישראל ומדינות אחרות עם סוגיית מיסוי של תאגידי רב-לאומיים	4
15	4.1 רקע	
16	4.2 מיסוי בישראל	
17	4.3 הנחיות מיסוי על פי מדינות ה-OECD	

תמצית

מסמך זה נכתב לבקשת חבר הכנסת אופיר אקוניס, ונושאו הוא מס חברות בישראל ובמדינות המפותחות. במסמך מוצגים סקירה היסטורית של שיעור מס החברות בישראל, נתונים על שיעור מס חברות סטטוטורי ואפקטיבי במדינות המפותחות, פילוחים שונים של נתונים על החברות בישראל, נתונים על משקל ההכנסות ממס חברות מסך הכנסות המדינה ממיסים ומהתמ"ג – בישראל ובמדינות המפותחות, וכן תיאור פרויקט ה-BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) ושלבי התקדמותו.

שיעור מס	2008	2021	פער
חברות סטטוטורי	27.0%	23.0%	-4 נ"א
דיבידנד - בעל מניות מהותי	25.0%	33.0%	+8 נ"א
דיבידנד - בעל מניות	20.0%	28.0%	+8 נ"א
מס כולל - בעל מניות מהותי	45.3%	48.4%	+3.1 נ"א
מס כולל - בעל מניות רגיל	41.6%	44.6%	+3.0 נ"א

בלוח שלהלן מוצגים שיעורי מס חברות סטטוטורי, שיעור מס על דיבידנד ושיעור מס כולל בשנים 2008 ו-2021. כמצוין בלוח, שיעור מס החברות הסטטוטורי בשנת 2008 היה 27%, ובשנת 2021 שיעור המס היה 23% – ירידה של ארבע נקודות אחוז. בלוח הבא מוצגים שיעור המס הסטטוטורי ושיעור המס האפקטיבי בישראל וממוצע פשוט ב-OECD בשנת 2019, ומשקל ההכנסות ממס חברות בישראל וממוצע פשוט של מדינות ה-OECD בשנת 2018. אפשר ללמוד ששיעור המס הסטטוטורי ושיעור המס האפקטיבי בישראל מעט נמוכים מממוצע ה-OECD, ומשקל ההכנסות ממס החברות מהתוצר דומה.

מדינה	שיעור מס חברות		משקל מס חברות	
	אפקטיבי	סטטוטורי	מהתמ"ג	מהכנסות ממיסים
ממוצע OECD	22.8%	23.9%	3.1%	9.5%
ישראל	21.6%	23.0%	3.1%	10.0%

בתחילת 2011 היו בישראל כ-174,335 חברות, ובסוף 2018 היו כ-210,226 חברות – עלייה של 35,891 (כ-20.6%). יש לציין כי בשנים 2017-2018, במטרה לצמצם את תופעת **חברת הארנק** – תופעה שבה יחידים מעבירים את הפעילות שלהם לחברה בבעלותם בשל שיעור מס גבוה יותר שחל על יחידים – נעשה בחוק ההסדרים תיקון שלפיו פקיד שומה רשאי לחייב במס את בעלי המניות כאילו הם חילקו דיבידנד. **בעקבות תיקון זה, בין היתר, מספר החברות שנסגרו בשנים 2017-2018 היה גבוה יותר ממספר החברות שהוקמו.**

מבדיקת התפלגות חברות לפי עשירוני הכנסה של שנת 2016 אפשר ללמוד שלחברות בעשירונים 1-6 (כ-60% מהחברות) אין רווחים, והמס שנגבה בעשירונים אלו הוא אפס. לעומת זאת, במאון העליון, שבו יש 2,011 חברות (כ-1% מהחברות) סך ההכנסה של החברות היה כ-65.8% מסך ההכנסה של כל החברות, וסך המיסים שנגבו היה כ-60.7% מסך הגבייה של כל החברות. כמו כן, שיעור המס האפקטיבי במאון העליון היה כ-19.3%. לכן אפשר להסיק **שככל שהחברה עשירה יותר יש לה יותר הכנסות מועדפות – כאלה ששיעור המס עליהן נמוך משיעור מס החברות על הכנסה רגילה.**

ה-OECD בחן סוגיות במיסוי חברות בין-לאומיות כבר בשנת 2005, והחל לטפל בבעיית הסטת הרווחים למדינות שבהן נהוגים שיעורי מס נמוכים. במסגרת פרויקט ה-BEPS מתקיימים כנסים ומחקרים ובהם נציגי המדינות משתפים אלו את אלו בניסיון שצברו בטיפול במיסוי של החברות הבין-לאומיות. בספטמבר 2018 הצטרפה גם ישראל לפרויקט. פרויקט ה-BEPS מתמקד בשני נהלים: האחד נועד להבטיח חלוקה הוגנת יותר של רווחי החברות הבין-לאומיות והמיסוי שלהן בין המדינות, כולל ענקיות הדיגיטל, והשני נועד לקבוע רצפה בתחרות המס העולמית, באמצעות קביעת שיעור מס מזערי עולמי של 15% לחברות בין-לאומיות; **על פי צפי של ה-OECD, הנוהל השני יוביל להגדלת ההכנסה העולמית ממס חברות בכ-150 מיליארד דולר אמריקאי בכל שנה.**

1. מס החברות בישראל

מס חברות נקבע **בסעיף 126(א) בפקודת מס הכנסה**, ושיעורו כיום 23%. מס חברות הוא מס ישיר הנגבה מההכנסה החייבת (הרווח) של החברות, המחושבת על פי כללי החשבונאות המקובלים ועל פי פקודת מס הכנסה.

1.1 התפתחות היסטורית של מס החברות¹

עד אמצע שנות השבעים של המאה הקודמת חלה עלייה הדרגתית בשיעור מס החברות בישראל, עד ל-40% בשנת 1975; ובתוספת מס הכנסה בשיעור של 35% על רווחים לא מחולקים הגיע שיעור המס הכולל על הכנסותיה של חברה ל-61%. במחצית השנייה של שנות השמונים התהפכה המגמה: בשנת 1987 הופחת שיעור מס ההכנסה על חברות מ-35% ל-8.33%, ושיעור המס הכולל ירד ל-45%. בשנת 1992 בוטל סופית מס ההכנסה על רווחים לא מחולקים, ושיעור מס החברות הכולל ירד ל-40%.

בשנים 1993–1996 ירד מס החברות ב-1% בשנה עד שהתייצב על 36%. בתקופה זו שיעור המס בישראל היה דומה לשיעור הממוצע במדינות ה-OECD (38%). ואולם, בשנים 1996–2004 חלה ירידה ממוצעת של 7.6 נקודות האחוז בשיעור מס החברות במדינות ה-OECD, בשל תחרות המס הבין-לאומית (tax competition), והוא הגיע לשיעור ממוצע של 30%. השיעור הממוצע של מס חברות המשיך לרדת עקב רפורמות מס במדינות המפותחות.

בישראל שיעור מס החברות בשנים 1996–2003 נותר 36%, למרות ההפחתות בשיעור מס זה במדינות המפותחות – התפתחות שהשפיעה על כושר התחרותיות של המשק הישראלי והאטרקטיביות שלו להשקעות פרטיות. הפחתת שיעור מס החברות בעולם הובילה, בין היתר, להחלטה בשנת 2004 להפחית בהדרגה את מס החברות בישראל עד ל-25% משנת 2010 ואילך. בשנת 2007 שיעור מס חברות היה 29%, והוא הופחת בהדרגה עד ל-24% בשנת 2011.

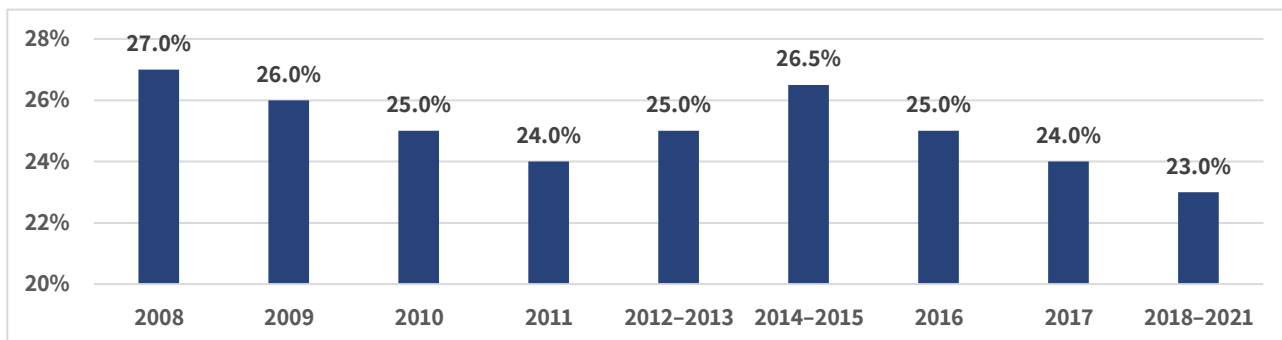
בחוק ההסדרים לשנת 2009 הוחלט על מתווה להפחתת מס חברות עד ל-18% בשנת 2016. החלטה זו אושרה בוועדת הכספים של הכנסת אולם עוררה התנגדות, בין היתר בשל הירידה במשקל המיסים הישירים בתוצר והעלייה במשקל המיסים העקיפים בתוצר בהשוואה למדינות המפותחות. לאחר התעוררות המחאה החברתית בקיץ 2011 ובעקבות המלצות הוועדה לשינוי כלכלי חברתי (ועדת טרכטנברג) החליטה ועדת הכספים – ובעקבותיה מליאת הכנסת, ב-5 בדצמבר 2011 – על ביטול המשך הפחתת מס חברות ועל העלאת המס ל-25% בשנת 2012.

בחוק ההסדרים לשנים 2013–2014 הוחלט על העלאת מס החברות ל-26.5%. מטרת ההעלאה הייתה להגדיל את הכנסות המדינה ולעמוד ביעד הגירעון התקציבי משנת 2014 ואילך. בשנת 2016 הופחת שוב שיעור מס החברות ועמד על 25%. בדצמבר 2016 אושרה בוועדת הכספים

¹ משרד האוצר, מינהל הכנסות המדינה, דוח שנתי 2005, פרק ח': גביית מס חברות, יוני 2006.

של הכנסת, במסגרת הדיונים על חוק ההסדרים, הפחתה של מס החברות לשיעור של 24% מ-1 בינואר 2017 והפחתה נוספת לשיעור של 23% מ-1 בינואר 2018, שחלה עד היום. יש להבחין בין שיעור המס הסטטוטורי, שהוא השיעור הפורמלי, לבין שיעור המס האפקטיבי, שהוא השיעור בפועל בניכוי הטבות מס. בתרשים 1 שלהלן מרוכזים שיעורי מס החברות הסטטוטורי בשנים 2008-2021.

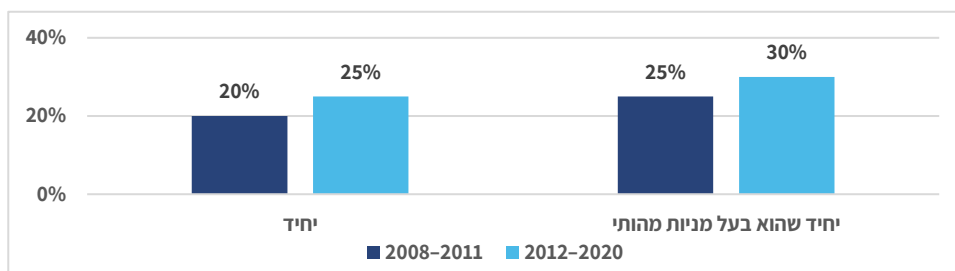
תרשים 1: שיעור מס חברות סטטוטורי 2008-2021²



בתרשים אפשר לראות ששיעור מס החברות הסטטוטורי השתנה בשנים האחרונות כמה פעמים, עקב שינויים במדיניות הממשלה. בשנת 2008 שיעור מס חברות היה 27%, ומשנת 2018 ועד 2021 שיעור מס החברות הוא 23%, וזהו שיעור הנמוך אי-פעם.

לחברות יש אפשרות להשקיע רווחים שנותרים בחזרה בחברה או לחלופין לחלקם (או חלק מהם) כדיבדנד לבעלי המניות. סעיף 125ב לפקודת מס הכנסה מתייחס לשיעור המס שחל על דיבדנד. מיסוי חברות ודיבדנד נקרא גם "מיסוי דו-שלבי" עבור בעל מניות. בתרשים 2 שלהלן מוצגים שיעורי המס שחלים על דיבדנד לבעלי מניות שהם יחידים.

תרשים 2: שיעור מס על דיבדנד³



כפי שמצוין בתרשים, בשנים 2008-2011 שיעור המס על דיבדנד ליחידים היה 20%, ולבעלי מניות מהותיים - 25%. משנת 2012 ועד היום שיעור המס שחל על דיבדנד ליחידים הוא 25%,

² להרחבה: אילנית בר, [ניתוח השפעת הפחתת מס חברות על הצמיחה והתעסוקה](#), מרכז המחקר והמידע של הכנסת, נובמבר 2017; [פקודת מס הכנסה, נוסח חדש](#).

³ [חוק לשינוי נטל המס \(תיקוני חקיקה\), התשע"ב-2011](#). בעל מניות מהותי מוגדר בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה כמי שמחזיק בלפחות 10% מאמצעי השליטה בחברה. סעיף 121ב לפקודת מס הכנסה עניינו מס על הכנסות גבוהות - "מס יסף".

על מס על

הדיבידנד חל גם

מס יסף, כך ששיעור

המס המרבי

ליחידים על דיבידנד

הוא 28%, או 33%

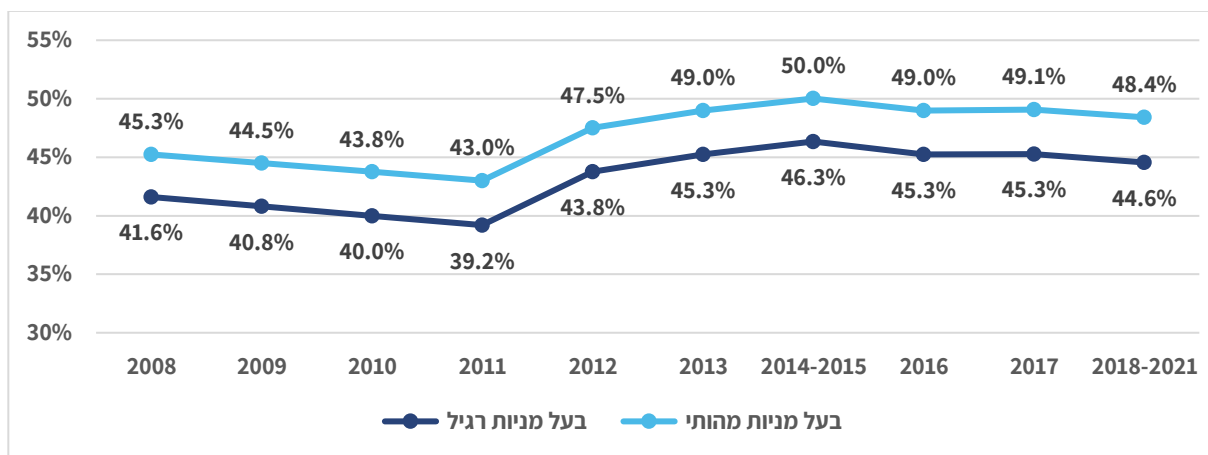
ליחידים שהם בעלי

מניות מהותיים.

ולבעלי מניות מהותיים הוא 30%. יש לציין כי על הכנסה מדיבידנד, אם היא גבוהה מ-647,640 ש"ח בשנה (נכון לשנת 2021), חל גם "מס יסף" של 3%, כך ששיעור המס המרבי ליחידים על דיבידנד הוא 28% או 33% ליחידים שהם בעל מניות מהותי.

משילוב שני התרשימים שלעיל אפשר לחשב את שיעור המס הכולל, שהוא שיעור המס החל על הרווחים של חברה בתוספת שיעור המס שחל על דיבידנד שמחולק לבעלי מניות לרבות "מס יסף". על בסיס שני שיעורי מס אלו אפשר לחשב את הסכום שנותר לבעל מניות לאחר מיסוי דו-שלבי. בתרשים 3 שלהלן מוצג שיעור המס הכולל החל על יחידים שהם בעלי מניות רגילים ובעלי מניות מהותיים בשנים 2008–2021.

תרשים 3: שיעור מס כולל ליחידים שהם בעלי מניות רגילים ומהותיים בשנים 2008–2021⁴



כפי שמצוין בתרשים, בשנת 2008 שיעור המס הכולל לבעל מניות רגיל היה 41.6%, ולבעל מניות מהותי – 45.3%. בשנים 2018–2021 שיעור המס הכולל היה יציב: לבעל מניות רגיל שיעורו היה 44.6% (עלייה של כ-3 נקודות אחוז בהשוואה לשנת 2008) ולבעל מניות מהותי – 48.4% (עלייה של 3.2 נקודות אחוז בהשוואה לשנת 2008).

בשנים 2009–2011 חלה ירידה בשיעור המס הכולל בשל ירידה במס החברות; בשנת 2012 הייתה עלייה שנבעה מעלייה בשיעור מס חברות וגם מעלייה בשיעור מס על הדיבידנד. בשנים 2013–2015 הייתה עלייה במס החברות והוחל מס יסף על ההכנסות הגבוהות; בשנת 2016 הייתה ירידה בשיעור המס הכולל בשל ירידה בשיעור מס החברות.

בדוח מנהל הכנסות המדינה נכתב: "השיעור המרבי החל על הכנסות יחידים עומד על 50%. בעבר, בכל עת שהופר האיזון לטובת החברות (כלומר שיעור המס הכולל החל על רווחי חברות

⁴ רשות המיסים, מס על הכנסות הגבוהות, **מס יסף: לוח עזר לחישוב מס הכנסה 2021**, שנים שונות, כניסה: 10 באוגוסט 2021. במקרה שהרווחים הם 100 ש"ח, מס חברות הוא 23 ש"ח (23% * 100 ש"ח), מס דיבידנד הוא 25.4 ש"ח (77*33% ש"ח) ושיעור המס על רווחים מחולקים הוא $48.4\% = \frac{23+25.4}{100}$. לעומת זאת, שיעור מס ההכנסה השולי הגבוה החל על יחידים הוא 50% (ללא ביטוח לאומי ומס בריאות).

היה נמוך יותר משיעור המס שחל על היחידים), חל מעבר של יחידים ל'**חברות ארנק**'. אלה העצמאים או השכירים שמציעים את שירותיהם במסגרת חברה, מושכים חלק מהרווח כשכר והחלק הנותר, במקרה הטוב, מושכים כדיבידנד, או לחלופין לא מושכים כדיבידנד ומוצאים דרכים ליהנות מרווחי החברה ללא תשלום מס (למשל באמצעות משיכות בעלים). יש בכך הפסד הכנסות לא מתוכנן למדינה וצמצום ממדי הפרוגרסיביות של מערכת המס".⁵

בלוח 1 שלהלן מוצגים נתוני גבייה של מס חברות (ללא מע"מ של מוסדות פיננסיים) ומס על דיבידנד בשנים 2011–2020.

לוח 1: גביית מס חברות ומס על דיבידנד בשנים 2011–2020 (מיליוני ש"ח שוטפים)⁶

שנה	מס חברות	שינוי משנה קודמת	מס דיבידנד	שינוי משנה קודמת
2011	26,236	23.8%	4,153	0.3%
2012	24,974	-4.8%	7,745	86.5%
2013	34,199	36.9%	4,209	-45.7%
2014	32,897	-3.8%	3,311	-21.3%
2015	32,766	-0.4%	4,409	33.2%
2016	35,777	9.2%	4,315	-2.1%
2017	39,839	11.4%	15,570	260.8%
2018	40,782	2.4%	3,035	-80.5%
2019	39,855	-2.3%	-	-
2020	34,330	-13.9%	-	-

מהלוח אפשר ללמוד שגביית מס חברות ומס על דיבידנד היא תנודתית ולא יציבה. כך, בשנת 2013 גביית מס החברות הייתה כ-34.2 מיליארד ש"ח, ובשנת 2012 גביית מס חברות הייתה כ-25.0 מיליארד ש"ח – עלייה של כ-36.9%. העלייה נבעה בעיקר מגביית מס על "הרווחים הכלואים".⁷ כמו כן, בשנת 2017 גביית מס על דיבידנד הייתה כ-15.6 מיליארד ש"ח – גבוהה באופן ניכר משנים אחרות בעיקר הודות ל"מבצע דיבידנד".⁸

בהקשר זה אפשר לציין שעל פי הניסיון באגף הכלכלן הראשי במשרד האוצר, תוספת של נקודת אחוז בשיעור מס חברות תגדיל את גביית המס במונחי שנת 2019 בכ-1.1 מיליארד ש"ח.⁹

⁵ משרד האוצר, מינהל הכנסות המדינה, דוח שנתי 2017–2018, [פרק ח': גביית מס חברות](#).

⁶ שנים 2011–2018: משרד האוצר, מינהל הכנסות המדינה, דוח שנתי 2017–2018, [פרק ח': גביית מס חברות](#); שנים 2019–2020: משרד האוצר, [דוחות כספיים של מדינת ישראל לשנת 2020](#), יולי 2021.

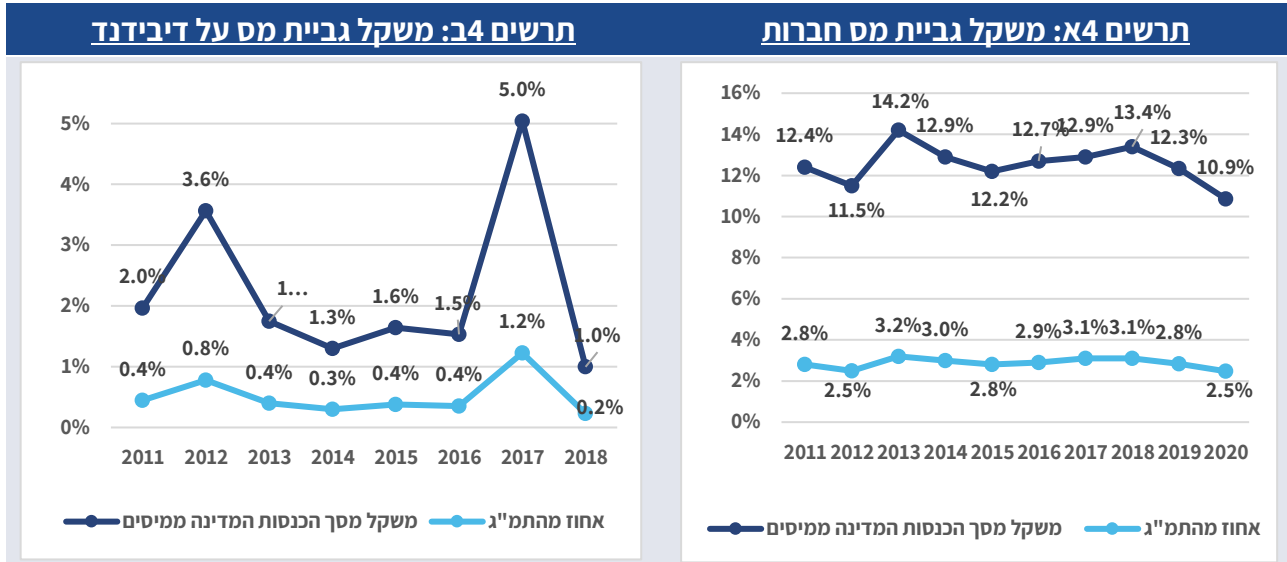
⁷ משרד האוצר, מינהל הכנסות המדינה, דוח שנתי 2013–2014, [פרק ח': גביית מס חברות](#); [הרווחים הכלואים](#): חברות במסלול החלופי על פי חוק עידוד השקעות הון נהנו בעבר מדחיית תשלום מס חברות עד מועד חלוקת הדיבידנד. במועד זה התחייבו בתשלום מס חברות מלא וכן בתשלום מס על דיבידנד. כתוצאה מכך, חברות נמנעו מלחלק דיבידנד וכך נוצרה תופעת "הרווחים הכלואים". בנובמבר 2012 נפתחה בפני חברות אלו למשך שנה אפשרות "לשחרר" את הרווחים במס מופחת, מה שהוביל חברות רבות ליהנות מהטבת המס, וכתוצאה מכך עלה סך הגבייה.

⁸ משרד האוצר, מינהל הכנסות המדינה, דוח שנתי 2017–2018, [פרק ח': גביית מס חברות](#). [מבצע דיבידנד](#): בשנת 2017 פורסמה הוראה שעה, ושיעור המס לבעל מניות מהותי, בגין רווחים צבורים בידי חברה שלא חולקו כדיבידנד לבעלי מניות מהותיים עד סוף שנת 2016, היה 25% ולא 33%. משום כך בעלי מניות מהותיים רבים ניצלו את ההטבה הזו וסך גביית מס על הדיבידנד עלה.

⁹ שם.

בתרשים 4 שלהלן מוצגים משקל גביית מס חברות ומשקל גביית מס על דיבידנד מסך הכנסות המדינה ממיסים ומסך התמ"ג בשנים 2011–2020.

תרשים 4: משקל גביית מס חברות ודיבידנד מסך הכנסות המדינה ממיסים ומשקל מסך התמ"ג¹⁰



מהתרשים אפשר ללמוד כמה דברים:

- בשנת 2020 משקל גביית מס חברות מסך הכנסות המדינה ממיסים היה 10.9%, ובשנת 2011 היה 12.4%. הממוצע הפשוט של משקל גביית מס חברות מסך הכנסות המדינה ממיסים בשנים 2011–2020 היה 12.5%.
- בשנת 2020 משקל גביית מס חברות מהתמ"ג היה 2.5%, ובשנת 2011 היה 2.8%. הממוצע הפשוט של משקל גביית מס חברות מהתמ"ג בשנים 2011–2020 היה 2.9%.
- בשנת 2018 משקל גביית מס על דיבידנד מסך הכנסות המדינה ממיסים היה כ-1.0%. ובשנת 2011 היה כ-2.0%. הממוצע הפשוט של משקל גביית מס על דיבידנד מסך הכנסות המדינה ממיסים בשנים 2011–2018 היה כ-2.2%. בשנת 2017, בעקבות הטבת המס שניתנה במסגרת **מבצע דיבידנד**, הייתה עלייה בגבייה של מס על דיבידנד והמשקל של מס על הדיבידנד מסך הכנסות המדינה ממיסים היה 5%. בשנת 2012, בעקבות הטבת המס על **רווחים כלואים**, משקל גביית מס על דיבידנד היה 3.6% מסך הכנסות המדינה ממיסים.
- בשנת 2018 משקל גביית מס על דיבידנד מהתמ"ג היה כ-0.2%. בשנת 2011 משקל גביית מס על דיבידנד מהתמ"ג היה כ-0.4%. הממוצע הפשוט של משקל גביית מס על דיבידנד מסך התמ"ג בשנים 2011–2018 היה כ-0.5%.

¹⁰ שם; שנים 2019–2020: משרד האוצר, [דוחות כספיים של מדינת ישראל לשנת 2020](#); מס על דיבידנד: עיבוד של מרכז המחקר והמידע של הכנסת לנתוני מינהל הכנסות המדינה.

1.2 נתונים על מספר החברות בישראל

במהלך השנים האחרונות חל גידול במספר החברות בישראל אולם שיעור הגידול במספר החברות הולך וקטן. בלוח 2 שלהלן מוצג מספר החברות בשנים 2011–2018.

לוח 2: מספר החברות בשנים 2011–2018¹¹

שנה	מספר חברות בתחילת שנה	נפתחו במהלך השנה	נסגרו במהלך השנה	מספר חברות בסוף שנה	שינוי במספר החברות	שיעור השינוי
2011	174,335	15,188	6,728	182,795	8,460	4.9%
2012	182,795	12,974	7,389	188,380	5,585	3.1%
2013	188,380	13,017	6,902	194,495	6,115	3.2%
2014	194,495	13,559	6,709	201,345	6,850	3.5%
2015	201,345	14,418	9,064	206,699	5,354	2.7%
2016	206,699	14,348	9,377	211,670	4,971	2.4%
2017	211,670	12,219	13,786	210,103	-1,567	-0.7%
2018	210,103	12,046	11,923	210,226	123	0.1%
ב- %	20.5%	-20.7%	77.2%	15.0%	35,891	-

מהלוח אפשר ללמוד כמה דברים:

- בתחילת שנת 2011 מספר החברות היה 174,335 ובסוף שנת 2018 מספר החברות היה 210,226 – עלייה של **35,891 חברות** (כ-20.6%).
 - מספר החברות שהוקמו במהלך השנים גם כן הלך ופחת. בשנת 2011 הוקמו 15,188 חברות ובשנת 2018 הוקמו 12,046 חברות – קיטון של 20.7%.
 - במקביל, מספר החברות שנסגרו הלכה וגדלה. בשנת 2011 נסגרו 6,728 חברות ובשנת 2018 נסגרו 11,923 חברות – גידול של 77.2%.
 - בשנת 2011 נוספו 8,460 חברות ובשנת 2018 נוספו 123 חברות בלבד (קיטון של כ-98%).
- הסיבה העיקרית לכך שבשנים 2017–2018 פחת מספר החברות היא תיקון מס' 235 לפקודת מס הכנסה (במסגרת חוק ההסדרים 2017–2018), שמטרתו הייתה לצמצם את תופעת חברות הארנק, ואכן חברות רבות נסגרו.¹²

1.3 הטבות מס לחברות בישראל

מדי שנה כ-60% מהחברות הן לא רווחיות, כלומר ההכנסה החייבת במס חברות היא אפס או שהחברות הן בהפסד. בלוח 3 שלהלן מוצגים נתונים על חברות בישראל בשנת 2016 לרבות מספר החברות שהגישו דוחות, סך הרווחים שלהן, סך המס שלהן וכן שיעור המס הממוצע שלהן בחלוקה לעשירונים וכן למאון עליון ולאלפיון עליון.

¹¹ משרד האוצר, מינהל הכנסות המדינה, דוח שנתי 2017–2018, פרק ח': גביית מס חברות.

¹² רשות המיסים, [חוזר מס הכנסה 20/2018](#), תיקון 235 לפקודת מס הכנסה: בתיקון ניתנה לפקיד שומה סמכות לחייב חברה במס על דיבידנד אם נצברו בה רווחים שלא חולקו בסכום של לפחות 5 מיליון ש"ח וכן אם לא חולק דיבידנד בסכום של יותר מ-50% מהרווחים בכל שנה. פקיד השומה רשאי למסות את החברה כאילו חולק דיבידנד.

לוח 3: סך הרווחים והמיסים של חברות בישראל בשנת 2016¹³

עשירון	מספר חברות	רווחים (מיליארדי ש"ח)	מס (מיליארדי ש"ח)	שיעור חברות	הכנסה	מס	שיעור מס ממוצע
1 עד 6	120,710	0.00	0.00	60.0%	0.0%	0.0%	-
7	20,119	0.76	0.19	10.0%	0.5%	0.5%	24.6%
8	20,119	3.43	0.85	10.0%	2.1%	2.4%	24.7%
9	20,119	9.72	2.40	10.0%	5.9%	6.9%	24.7%
10	20,119	151.49	31.22	10.0%	91.6%	90.1%	20.6%
מאון עליון	2,011	108.79	21.03	1.0%	65.8%	60.7%	19.3%
אלפיון עליון	201	65.09	12.32	0.1%	39.4%	35.5%	18.9%
סך הכול	201,184	165.40	34.66	100.0%	100.0%	100.0%	21.0%

מהלוח אפשר ללמוד כמה דברים על החברות בשנת 2016:

- בשנת 2016, סך הרווחים של 201,184 חברות היה כ-165.4 מיליארד ש"ח; סך המס מהכנסותיהן היה כ-34.7 מיליארד ש"ח; שיעור המס הממוצע שחל על הכנסותיהן היה 21%.
- בעשירונים 1 עד 6 היו 60% מכלל החברות. לא היו להן רווחים ולא שולמו מיסים.
- בעשירונים 7 עד 9 היו 30% מכלל החברות. סך הרווחים של חברות אלו היה כ-13.9 מיליארד ש"ח, כ-8.5% מסך ההכנסות של כלל החברות, וסך המס היה כ-3.4 מיליארד ש"ח, כ-9.8% מסך המיסים של כלל החברות. שיעור המס בעשירונים אלו היה כ-24.7%, קרוב מאוד לשיעור המס הסטטוטורי בשנת 2016, שהיה 25%, ולכן אפשר להסיק מכך שרובן לא קיבלו הטבות מס.
- סך הרווחים של 2,011 חברות במאון העליון היה כ-108.8 מיליארד ש"ח, כ-65.8% מסך ההכנסות של כלל החברות, וסך המס מהכנסותיהן היה כ-21 מיליארד ש"ח, כ-60.7% מסך המיסים של כלל החברות). שיעור המס הממוצע היה 19.3%.
- סך הרווחים של 201 חברות באלפיון העליון היה כ-65.1 מיליארד ש"ח, כ-39.4% מסך ההכנסות של כלל החברות, וסך המס מהכנסותיהן היה כ-12.3 מיליארד ש"ח, כ-35.5% מסך המיסים של כלל החברות. שיעור המס הממוצע היה 18.9%.
- המסקנה היא שככל שהחברה עשירה יותר יש לה יותר הכנסות מועדפות – כאלה ששיעור המס עליהן נמוך משיעור מס החברות על הכנסה רגילה.

בהקשר זה, במחקר של מכון אהרון למדיניות ציבורית נמצא, באמצעות סימולציה, כי ביטול החוק לעידוד השקעות וחלוקת הטבות הניתנות מכוחו בין החברות יאפשר את הורדת מס החברות הסטטוטורי לשיעור אחיד של 16.7%. לדברי עורכי המחקר, צעד זה יביא לעלייה של כ-1% בתוצר ללא שינוי בתקבולי המיסים.¹⁴ מנגד, עמדת התאחדות התעשיינים היא שחוק

¹³ משרד האוצר, מינהל הכנסות המדינה, דוח שנתי 2017–2018, פרק ח': גביית מס חברות.

¹⁴ צבי הרשקוביץ ואביחי ליפשיץ, [השפעת הטבות המס ליצואנים על הכלכלה הישראלית](#), מכון אהרון למדיניות כלכלית במרכז הבינתחומי הרצליה, אוקטובר 2016.

עידוד השקעות הון מביא לגידול בהשקעות בתעשייה, מאפשר הגדלה של התפוקה במפעלים ומסייע בפיזור האוכלוסייה.¹⁵

במחקר שנערך במכון מילקן מצאו כי רוב ההטבות במסגרת חוק עידוד השקעות הון מגיעות לחברות אשר בהיעדר משטר מס מיטיב ביחס לחלופות, קיימת סבירות גבוהה שיעבירו את פעילותן מישראל, ולכן הטבות המס הניתנות להן הן כלי הכרחי כדי לשמר את פעילותן בארץ ולהפיק את התועלות למשק הנובעות מפעילותן. עם זאת, במחקר נמצא שנוסח החוק לא אופטימלי למשיכת חברות בין-לאומיות מהסוג שהמדינה מעוניינת למשוך, וכי בשל שיעור יצוא נמוך יחסית הנדרש לשם זכאות להטבות המס, חלק מהחברות שנהנות מהן הן חברות שגם ללא החוק היו ממקמות את פעילותן בישראל. מבנה זה עשוי ליצור עיוותים במשק ולגרום להקצאת משאבים לא יעילה ולפגיעה בהכנסות המדינה.¹⁶

2. השוואה בין-לאומית

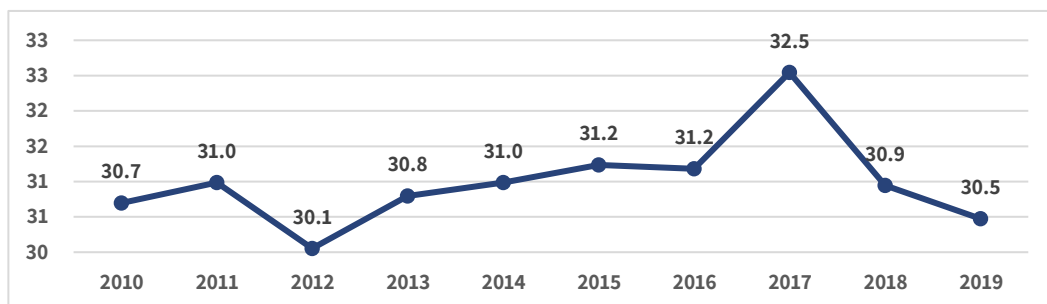
ה-OECD מפרסם נתונים רבים בנושא מיסוי, לרבות מדרגות מס הכנסה ליחידים, שיעורי מס חברות במדינות רבות ושיעור הכנסות המדינה ממיסים (בחלוקה לסוגי מיסים) מסך התמ"ג (מכונה לעיתים "נטל המס").

2.1 משקל סך הכנסות המדינה ממיסים מהתמ"ג

בעת השוואה בין מדינות, מקובל למדוד את הכנסות המדינה על ידי בחינת משקלן בתמ"ג של סך הכנסות המדינה ממיסים. שיעור זה מכונה "נטל מס". בתרשים 5 שלהלן מוצג משקל הכנסות המדינה ממיסים מהתמ"ג בישראל בשנים 2010-2019.

תרשים 5: משקל הכנסות המדינה ממיסים מהתמ"ג בישראל בשנים 2010-2019 (באחוזים)¹⁷

משקל הכנסות
המדינה ממיסים
מהתמ"ג בישראל
בשנים 2010-2019
היה יציב ונע בין
30.1% ל-32.5%.

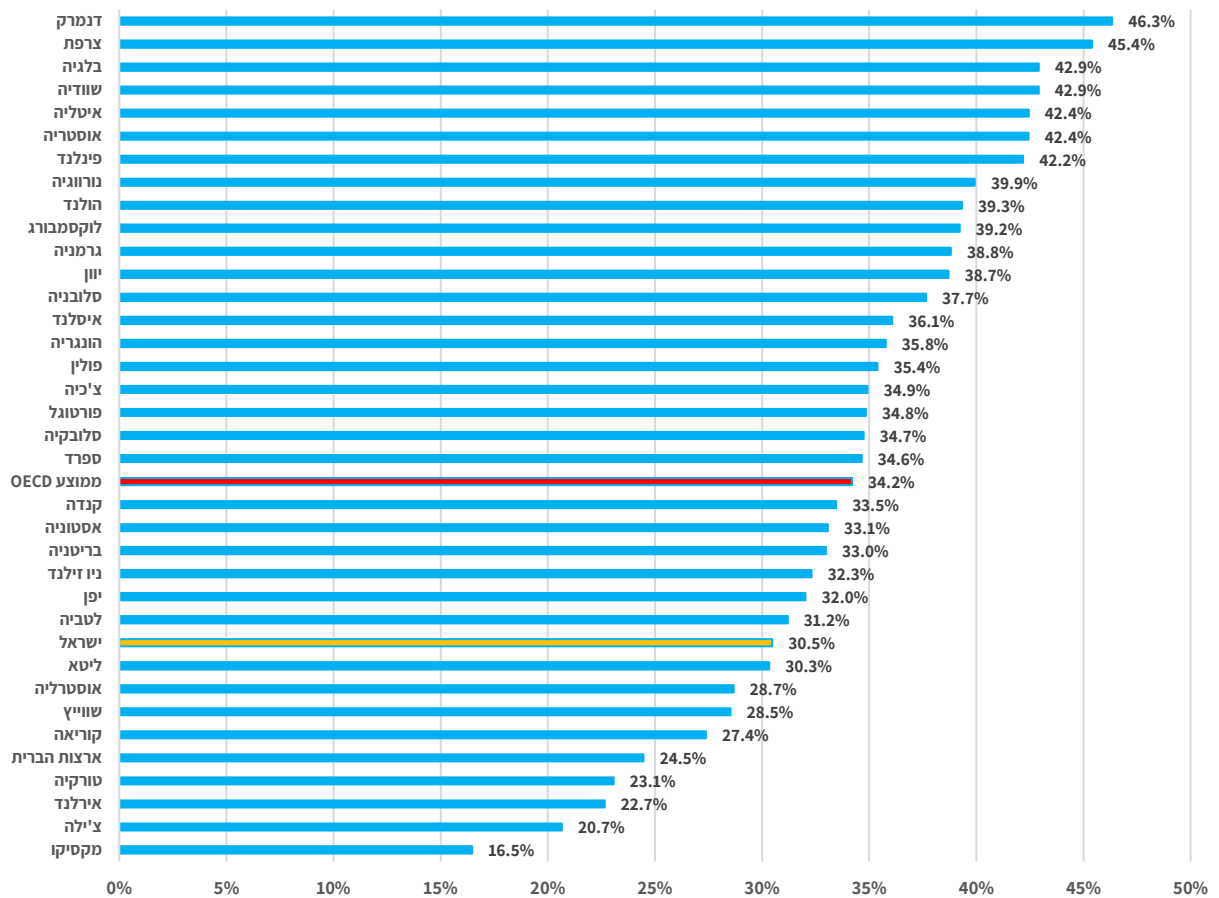


בתרשים אפשר לראות כי משקל הכנסות המדינה ממיסים מהתמ"ג הוא יציב ונע בין 30.1% בשנת 2012 ל-32.5% בשנת 2017. בתרשים 6 מוצג משקל הכנסות המדינה ממיסים מהתמ"ג במדינות ה-OECD בשנת 2019.

¹⁵ אילנית בר, [ניתוח השפעת הפחתת מס חברות על הצמיחה והתעסוקה](#), מרכז המחקר והמידע של הכנסת, נובמבר 2017.
¹⁶ שם.

¹⁷ OECD Stat, [Total Tax Revenue – comparative tables](#), accessed: May 2nd 2021.

תרשים 6: משקל הכנסות המדינה ממיסים מהתמ"ג במדינות ה-OECD (2019)¹⁸



כפי שמצוין בתרשים, בשנת 2019 משקל הכנסות המדינה ממיסים מהתוצר בישראל היה **30.5%** – במקום ה-27 מ-36 מדינות ה-OECD, ואילו הממוצע הפשוט של מדינות ה-OECD היה **34.2%**. בדנמרק המשקל היה הגבוה ביותר – 46.3%, ובמקסיקו היה המשקל הנמוך ביותר – 16.5%. לפי מינהל הכנסות המדינה במשרד האוצר, בהשוואה זו יש להביא בחשבון כמה הבדלים בין המדינות:

- ברוב מדינות ה-OECD מרכיב הפרשות לפנסיה נכלל בהכנסות המדינה ממיסים שכן הפנסיה היא ממלכתית, ואילו בישראל הפרשות לפנסיה אינן נכללות בהכנסות המדינה שכן הן מופרשות למגזר הפרטי (חברות הביטוח והפנסיה). אילו הפרשות היו נכללות בהכנסות המדינה ממיסים בישראל אזי נטל המס היה גדל בכ-2.5 נקודות האחוז.
- תשלומי הביטוח הלאומי שמפרישים המעסיקים בישראל היה **1.5 אחוזי תוצר** – נמוך מהממוצע המשוקלל של מדינות ה-OECD, שהיה **4.5 אחוזי תוצר**.

לפי מינהל הכנסות המדינה, בשנת 2015 נטל המס **העקיף** בישראל (בעיקר מע"מ ומס קנייה על כלי רכב) היה **13.6%** מהתוצר, **גבוה** מהממוצע המשוקלל של מדינות ה-OECD, שהיה **9%** מהתוצר.

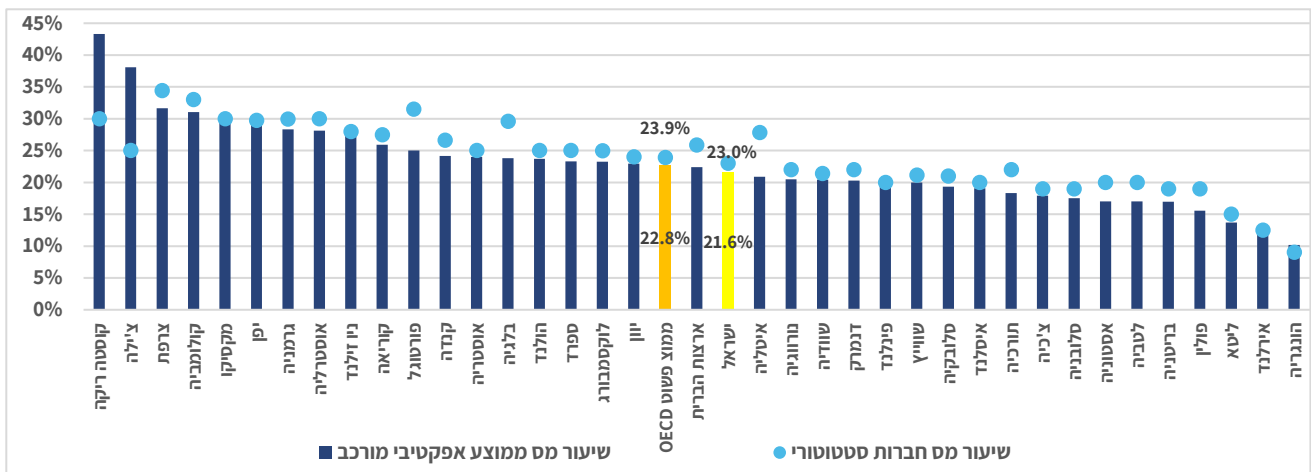
¹⁸ ש.מ.

לפי מינהל הכנסות המדינה, בשנת 2015 נטל המס העקיף בישראל (בעיקר מע"מ ומס קנייה על כלי רכב) היה **13.6%** מהתוצר, גבוה מהממוצע המשוקלל של מדינות ה-OECD, שהיה **9%** מהתוצר.

2.2 מס חברות

שיעור מס סטטוטורי הוא שיעור המס הקבוע בחוק. שיעור מס אפקטיבי הוא שיעור המס שבו מובאות בחשבון הטבות הניתנות לחברות (ניכויים, זיכויים, שיעורי פחת, כללי קיזוז ועוד). אין מתודולוגיה אחידה לחישוב שיעור מס חברות אפקטיבי ולכן יש אומדנים שונים המשמשים לכך. בתרשים 6 שלהלן מוצגים שיעורי מס חברות סטטוטוריים ואפקטיביים במדינות ה-OECD בשנת 2019.

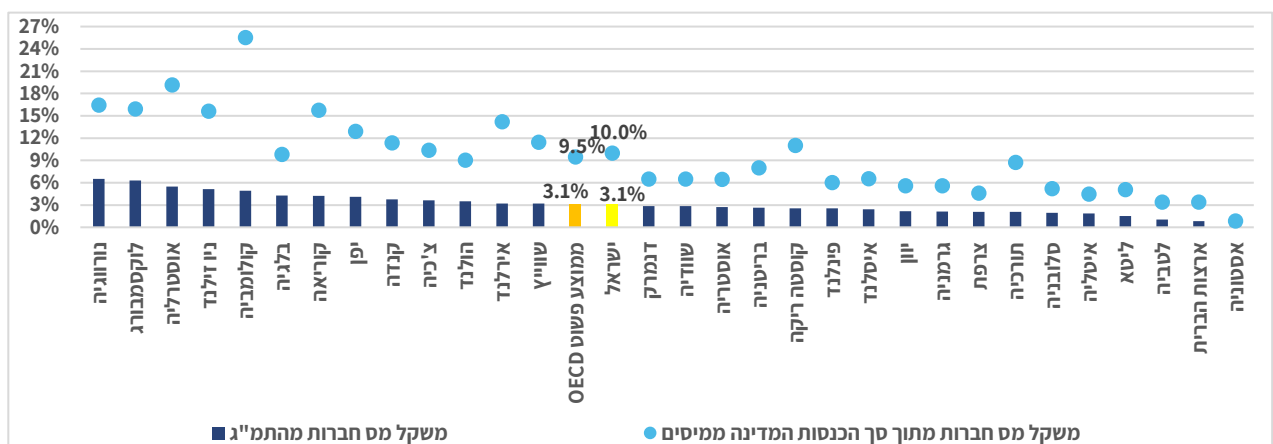
תרשים 6: שיעורי מס חברות סטטוטוריים ואפקטיביים במדינות ה-OECD (2019)¹⁹



כפי שמוצג בתרשים, בשנת 2019 שיעור המס הסטטוטורי בישראל היה 23%, מעט נמוך מהשיעור הסטטוטורי הממוצע של מדינות ה-OECD, שהיה 23.9%. בשנת 2019 שיעור המס האפקטיבי הממוצע בישראל היה 21.6%, מעט נמוך משיעור המס האפקטיבי הממוצע של מדינות ה-OECD, שהיה 22.8%. בתרשים 7 שלהלן מוצגים משקל הכנסות ממס חברות מסך התמ"ג ומשקלן מסך הכנסות המדינה ממיסים במדינות ה-OECD בשנת 2018.

בשנת 2019 בישראל שיעור המס הסטטוטורי היה 23%, מעט נמוך מהשיעור הממוצע ב-OECD, שהיה 23.9%.

תרשים 7: משקל הכנסות ממס חברות מהתמ"ג ומסך הכנסות המדינה ממיסים - OECD (2018)²⁰



¹⁹ OECD Stat, [Statutory Corporate Income Tax Rates, Effective Tax Rates](#), accessed: August 11th 2021.

²⁰ OECD Stat, [Corporate Tax Revenues](#), accessed: August 11th 2021.

בשנת 2018 בישראל
משקל הכנסות מס
חברות מסך הכנסות
המדינה ממיסים היה
10% – מעט מעל
הממוצע הפשוט של
מדינות ה-OECD,
שהיה 9.5%.

על פי התרשים, בשנת 2018 בישראל שיעור הכנסות ממס חברות מהתמ"ג היה 3.1% – דומה לממוצע הפשוט של מדינות ה-OECD. בישראל משקל הכנסות מס חברות מסך הכנסות המדינה ממיסים היה 10%, מעט מעל הממוצע הפשוט של מדינות ה-OECD, שהיה 9.5%. יש לציין שקטגוריות הכנסות המדינה ממיסים שונות בחישובי ארגון ה-OECD לעומת הקטגוריות של מינהל הכנסות המדינה (משרד האוצר) ולכן משקל מס החברות שונה מכפי שמוצג בתרשים 4 לעיל.

3. מס חברות פרוגרסיבי²¹

בישראל חל מס חברות יחסי (בשיעור אחיד) אך בהזדמנויות שונות הועלתה הצעה להנהיג מס פרוגרסיבי (בדומה למדרגות מס הכנסה החלות על נישומים יחידים), כלומר ככל שהרווחים גדלים כך גדל גם שיעור המס החל עליהם – על רווחים נמוכים יחול מס בשיעור נמוך ועל רווחים גבוהים יחול מס בשיעור גבוה יותר.

3.1 טיעונים בעד ונגד מס חברות פרוגרסיבי

מינהל הכנסות המדינה ערך סקירת ספרות והעלה טיעונים בעד ונגד מס חברות פרוגרסיבי. להלן עיקרי הטענות שהועלו:

טיעונים בעד

- על פי שורה של מחקרים, נמצא כי לעסקים קטנים יתרונות רבים על פני עסקים גדולים. הם מייצרים יותר מקומות עבודה, מפתחים טכנולוגיות חדשות ומתאימים את עצמם במהירות לתנאי שוק משתנים. בזכות כל אלה, תרומתם לצמיחה גדולה יותר. כמו כן, הם מהווים מקור לתחרות מול החברות הגדולות.
- לעסקים קטנים השפעות חיוביות, כגון הכשרת כוח עבודה והקניית מגוון מיומנויות לעובדים חסרי ניסיון. כמו כן, בעלות על עסקים קטנים מאפשרת השתלבות וקידום חברתי לנשים, למהגרים ולקבוצות מיעוטים אחרות.
- מס הכנסה פרוגרסיבי ליחידים מקדם את צמצום האי-שוויון. מס חברות פרוגרסיבי עשוי אף הוא להיות כלי לצמצום האי-שוויון.
- על אף היתרונות שלעיל, עסקים קטנים מתמודדים עם כשל שוק הנובע מחוסר אינפורמציה ומנטל מס אפקטיבי גבוה יותר. כשל השוק מתבטא בכך שמשקיעים ומלווים חוששים לממן את פעילותם של עסקים קטנים או דורשים שיעור תשואה גבוהה יותר. קשיים בגיוס אשראי עלולים לסכן את התפתחותם של העסקים הקטנים ואף להביא לסגירתם. נוסף על כך, נטל המיסים על העסקים הקטנים הוא גבוה בשל עלויות אכיפה גבוהות על העסק הקטן.

²¹ משרד האוצר, מינהל הכנסות המדינה, דוח שנתי 2017–2018, פרק ח': גביית מס חברות.

טיעונים נגד

- טענה מרכזית נגד מס חברות פרוגרסיבי היא הפרת איזון בין מס על חברות למס על יחידים. כאמור לעיל, הפרת איזון זה בהזדמנויות שונות בעבר הניעה עצמאים ואף שכירים להתאגד ב"חברת ארנק". פרט להקטנת הכנסות המדינה ממיסים, ודווקא מהאוכלוסייה העשירה יותר, החלטה זו לא הביאה תועלת כלכלית ולא הגבירה את הצדק החברתי מבחינת חלוקת נטל המס. מס חברות פרוגרסיבי עשוי להביא לתוצאה הפוכה ולהחליש את אחד הכלים היעילים לצמצום האי-שוויון – מס ההכנסה הפרוגרסיבי על יחידים.
- טיעון נוסף, אך חלש יותר, הוא שמס חברות פרוגרסיבי עשוי לגרום לחברה גדולה להחליט להתפצל לחברות קטנות כדי ליהנות מהטבת המס.
- עסק קטן, אשר לו רווחים נמוכים, ייהנה ממס חברות פרוגרסיבי. מס פרוגרסיבי זה עשוי להטיב גם עם חברה גדולה אך כושלת ובעלת רווחיות נמוכה. כמו כן, הוא לא ייטיב עם עסק חדש וקטן שהחליט לא להתאגד כחברה אלא כעסק עצמאי (והוא ימוסה כיחיד ולא כחברה).
- מס חברות פרוגרסיבי מסבסד הון, לרבות הון אנושי. אם מקבלי החלטות מעוניינים לעודד את התעסוקה ולהגדיל את שוק העבודה עדיף לסבסד באופן ישיר ולא דרך מס החברות.
- עסקים קטנים סובלים מעלויות אכיפה גבוהות ולכן מומלץ להציע לעסקים הקטנים הקלות במינהל המס ולא באמצעות הפחתת שיעור המס.
- המתנגדים למס חברות פרוגרסיבי טוענים כי בבחינה מעמיקה יותר, לא העסק הקטן מצמיח מקומות עבודה, אלא העסק החדש, וגם זה לא לאורך זמן. באשר לחדשנות, יש אכן הסכמה בצורך בתמיכה ממשלתית בחברות מחקר ופיתוח, אך רוב המחקר והפיתוח אינו מתבצע בעסקים קטנים.
- עסקים קטנים בדרך כלל אינם מגיעים לגודל שמאפשר להם להתחרות מול חברות גדולות, ולכן עדיף להשתמש בדיני הגבלים עסקיים כדי להילחם נגד מונופול, ולא בהטבות מס.
- כשל שוק, שחוסם לעסק הקטן את הגישה לשוק ההון, הוא תנאי הכרחי אך לא מספיק להתערבות ממשלתית. כמו כן, גם אם נניח שהתערבות ממשלתית דרושה, מס הכנסה פרוגרסיבי אינו הדרך הנכונה ביותר, ועדיפה התערבות במקום הכשל – דהיינו בשוק ההון עצמו. יתרה מזו, ייתכן שהקושי להשיג מימון נובע מרמת הסיכון הגבוהה של העסק החדש.
- חברה היא ישות משפטית, שמאחוריה עומדים אנשים בעלי מניות. ולכן כאשר מטיבים עם בעל מניות עשיר של חברה בעלת רווח קטן, על חשבון בעל מניות מהמעמד הבינוני של חברה גדולה (למשל דרך החזקות קרנות פנסיה) או על חשבון שכיר עני, מצב זה אינו צודק מבחינה חברתית ועשוי להגדיל את האי-שוויון.
- באופן כללי, כדי לממן את הטבת המס על הרווחים הנמוכים יש להעלות את המיסוי במקום אחר. כמו כן, יש לחשב את התועלת של הקטנת מס חברות מול העלות של מס חלופי. למשל, אם מס חברות נמוך על רווחים נמוכים ימומן על ידי הגדלת השיעור הרגיל על רווחים גבוהים יותר, זה עשוי להיות חסם להתפתחות העסק.

3.2 מס חברות פרוגרסיבי במדינות ה-OECD

בשנת 2019, מ-36 מדינות החברות ב-OECD, בעשר מדינות מונהג מס חברות פרוגרסיבי. בעבר גם לספרד, הונגריה וארצות הברית היה מס חברות פרוגרסיבי, אולם עד שנת 2018 הן ביטלו את ההטבה. במקביל, עד שנת 2019 אוסטרליה, לטביה ופולין החלו להנהיג מס חברות פרוגרסיבי. בלוח 4 שלהלן נציג את המדינות שכן מונהג מס חברות פרוגרסיבי, שיעורי המס ושווי הטבות המס המרביות על פי נתוני 2019.

לוח 4: שיעורי מס והטבות המס במדינות ב-OECD שבהן מונהג מס חברות פרוגרסיבי (שנת 2019)²²

מדינה	שיעור רגיל	שיעור מופחת נמוך ביותר	שיעור מופחת אפקטיבי בתקרת הרווח המוטב	פער בין שיעור רגיל למופחת אפקטיבי	תקרת הרווח המוטב (אלפי ש"ח)	הטבת מס מרבית (אלפי ש"ח)
צרפת	32.02%	28.92%	28.92%	3.10%	2,035	63
אוסטרליה	30.00%	27.50%	27.50%	2.50%	-	-
לוקסמבורג	24.94%	22.80%	22.80%	2.14%	712	30
יפן	29.74%	21.42%	22.31%	7.43%	261	19
בלגיה	29.58%	20.40%	20.40%	9.18%	407	37
הולנד	25.00%	19.00%	19.00%	6.00%	814	49
לטביה	25.00%	18.75%	18.75%	6.25%	163	10
קנדה	26.80%	12.28%	12.28%	14.52%	1,353	196
קוריאה	27.50%	11.00%	24.05%	3.45%	947,183	32,716
פולין	19.00%	9.00%	9.00%	10.00%	4,885	488
ממוצע פשוט	26.96%	19.11%	20.50%	6.46%	106,424	3,734
חציון	27.15%	19.70%	21.36%	6.13%	814	49

מהלוח אפשר ללמוד שבשנת 2019, בעשר המדינות שבהן חל מס חברות פרוגרסיבי, שיעור המס המופחת הנמוך ביותר נע בין 28.9% בצרפת לבין 9% בפולין. הפערים בין שיעור מס החברות הרגיל לבין שיעור מס החברות האפקטיבי בתקרת הרווח המוטב נע בין 14.52% בקנדה לבין 2.14% בלוקסמבורג. תקרת הרווח המוטב נעה בין 163,000 ש"ח בלטביה לבין כ-947 מיליון ש"ח בקוריאה; הטבת הרווח המרבית נעה בין 10,000 ש"ח בלטביה לבין כ-32.7 מיליון ש"ח בקוריאה.

בקוריאה שיעור מס החברות המופחת ביותר הוא 11%, דהיינו 16.5 נקודות אחוז מתחת לשיעור המס הרגיל, אך שיעור זה חל על רווחים של עד כ-630,000 ש"ח (200 מיליון וון דרום-קוריאיני). הפער בין שיעור המס הרגיל לשיעור המופחת מצטמצם בהדרגה עד 3.3 נקודות אחוז בלבד – על רווח שבין 63 מיליון ש"ח ועד כ-947 מיליון ש"ח (300 מיליארד וון דרום-קוריאיני).²³

²² ש.מ.

²³ OECD, Tax Database, Explanatory Annex, [Part II Taxation of Corporate and Capital income](#), accessed: August 15th 2021.

באוסטרליה הטבת המס מחושבת על בסיס המחזור של החברה ולא על רווחים שלה ולכן קשה לאמוד את שווי הטבת המס המרבית. כמו כן, באוסטרליה חברה תהיה זכאית לשיעור מס מופחת אם המחזור השנתי שלה נמוך מכ-50 מיליון דולר אוסטרלי. כמו כן, לשנים 2020–2021 ממשלת אוסטרליה הורידה את שיעור מס החברות ל-26% עבור חברות בעלות מחזור שנתי של עד 50 מיליון דולר אוסטרלי.²⁴

בנוסף, בלוקסמבורג, קוריאה ויפן, פרט לשיעור המופחת ביותר יש גם שיעורי ביניים בהתאם לתקרות רווח ביניים. ביתר שבע המדינות קיימים שני שיעורי מס חברות – רגיל ומופחת.

4. התמודדותן של ישראל ומדינות אחרות עם סוגיית מיסוי של תאגידים רב-לאומיים

4.1 רקע

הפעילות הכלכלית באמצעות האינטרנט, בעולם ובישראל, צברה בשנים האחרונות תאוצה רבה בתחומי המסחר והשירותים.²⁵ הפעילות של החברות הפועלות בזירה זו נעשית במישורין או בעקיפין – באמצעות חברות קשורות (סניפים, נציגויות, קבלני משנה). השירותים הניתנים הם בעיקר איתור לקוחות, שירותי שיווק ופרסום ושירותי תמיכה עסקית או טכנית ללקוחות. הרווחים של החברות הקשורות מועברים לחברה האם, הנמצאת על פי רוב במדינה אחרת, שבה שיעור המס נמוך יותר. לעיתים מדובר בכמה חברות קשורות בשרשרת שתחילתה בחברה האם, וכך נוצרות בעיות מיסוי ואובדן הכנסות למדינות אשר בהן פועלות החברות הקשורות. עוד בעיה שמתהווה במצב זה היא פגיעה בתחרות בשוק המקומי שכן נוצר יתרון לחברות אשר אינן משלמות מיסים על פני יתר החברות, המשלמות מיסים.²⁶ התרחבות פעילות עסקית הנעשית באמצעות האינטרנט ובין כמה מדינות מחייבת את רשויות המיסים ברחבי העולם להתאים את עקרונות המס הקיימים לשינויים בדפוסי הפעילויות העסקיות החדשות והמורכבות אלו.²⁷ לטענת גוגל, החברה מקפידה לפעול על פי חוקי המס בכל מדינה. כך, בשנים 2007 עד 2017 החברה שילמה בממוצע שיעור מס אפקטיבי של 26%, ורובו שולם בארה"ב.²⁸

²⁴ OECD, Tax Database, [Table II.2. Targeted statutory corporate income tax rate](#); Australian Government, [Income Tax Rates – Act 1986 Section 23](#), accessed: August 15th 2021.

²⁵ רשות המיסים, חוזר מס' 4/2016, [פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות האינטרנט](#), 11 באפריל 2016. להרחבה ראו: איל קופמן ועמי צדיק, [מיסוי תאגידים בין-לאומיים הפועלים בישראל](#), מרכז המחקר והמידע של הכנסת, יוני 2013.

²⁶ מבקר המדינה, דוח ביקורת שנתי 67א לשנת 2016, [רשות המיסים](#), נובמבר 2016, עמ' 200–228.

²⁷ OECD, Tax, Base Erosion and Profit Shifting, [Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report](#), accessed: October 15th 2018.

²⁸ בת חן רוטנברג, נעם בוטוש ומאיר אזנקוט, [אתגרים והזדמנויות בפעילות ענקיות האינטרנט בישראל](#), מרכז המחקר והמידע של הכנסת, דצמבר 2018.

4.2 מיסוי בישראל

על פי נוהלי רשות המיסים, הכנסות עסקיות של תאגידים זרים ממתן שירותים ומכירת מוצרים אשר הופקו בישראל מחויבות במס בישראל.²⁹ כאשר התאגיד הוא תושב מדינה אשר חתומה על אמנת מס עם מדינת ישראל, יחול המס בישראל על פי הוראות האמנה, כדי למנוע כפל מס. לשם כך, פרסמה רשות המיסים חוזרים ונהלים לטיפול בתאגידים בין-לאומיים אשר פעילותם מתקיימת גם בישראל, באמצעות חברות קשורות. יש לציין שכמה מהחוזרים מבוססים על הנחיות והגדרות שפרסם ה-OECD. בהנחיות אלו נקבעו מבחנים רבים הקשורים בין היתר בהגדרת המונח "**מוסד הקבע**" של התאגיד.³⁰ הוחלט כי יש שתי דרכים חלופיות לקבוע מהו מוסד הקבע. הראשונה היא באמצעות השאלה היכן נמצא מקום העסקים הקבוע העומד לרשות התאגיד, והשנייה היא באמצעות השאלה אם לחברה יש סמכות לכרות חוזים בשם התאגיד הזר. לכל אחת מהחלופות הוגדרו מבחנים שעל בסיסם רשות המיסים קובעת אם מוסד הקבע של התאגיד נמצא בישראל, כלומר אם אפשר למסות את התאגיד בישראל או לא.

לאחר שנקבע כי לתאגיד הזר יש מוסד קבע בישראל יש למסות אותו על פי גישת "הישות הפונקציונלית הנפרדת". על פי גישה זו, יש לייחס למוסד הקבע את הרווחים שהיה יכול להרוויח אילו היה עצמאי ונפרד וכן היה עוסק בפעילויות דומות ובתנאים דומים. גישה זו מבוססת על עקרון אורך הזרוע (Arm's length principle),³¹ ולפיה יש לבחון את תנאי העסקה בין החברות (בין צדדים קשורים), כלומר בין החברה בישראל לבין שאר החברות בתאגיד הבין-לאומי, ולהשוות אותם לתנאי עסקה שהיו חלים על מוסד הקבע בישראל אילו היה מתקשר עם חברה אשר אינה קשורה אליו. על בסיס מחירי העסקה התיאורטית הזו יחול חישוב המס. בהמשך לכך, רשות המיסים פרסמה חוזר ובו פירוט השיטות לחישוב מחירי העברה בפעילויות הפצה, שיווק ומכירות של נציג הקבוצה הבין-לאומית בשוק מקומי, במטרה לקבוע איזו שיטה היא המתאימה ביותר לנציג מסוים.³²

כמו כן, יש לציין כי בהתאם לתבחינים המצוינים בנוהלי רשות המיסים, על עסקאות מסוג מתן שירותים באמצעות האינטרנט³³ אשר מקבלים תושבי ישראל, חל מס ערך מוסף (מע"מ), ולפיכך על התאגיד הזר להירשם כעוסק מורשה במשרדי מע"מ ולדווח על פי החוקים והתקנות.

²⁹ סעיף 2 לפקודת מס הכנסה, כניסה: 15 באוקטובר 2018

³⁰ רשות המיסים, חוזר מס' 4/2016, [פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות האינטרנט](#), 11 באפריל 2016.

³¹ רשות המיסים, חוזר מס' 12/2018, [מחירי העברה: שיעורי וטווחי רווחיות בעסקאות מסוימות](#), 8 בספטמבר 2018.

³² רשות המיסים, חוזר מס' 11/2018, [קביעת שיטת מחירי העברה המתאימה בפעילות הקשורה להפצה, שיווק ומכירות של קבוצה רב לאומית בשוק מקומי](#), 8 בספטמבר 2018. להרחבה: איל קופמן ועמי צדיק, [מיסוי תאגידים בין-לאומיים הפועלים בישראל](#), מרכז המחקר והמידע של הכנסת, יוני 2013.

³³ רשות המיסים, חוזר מס' 4/2016, [פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות האינטרנט](#), 11 באפריל 2016.

בתחילת 2017 נוסף לחוק עידוד השקעות הון פרק המתייחס למפעל טכנולוגי מועדף, ובו נקבעו הטבות מס להכנסה טכנולוגית מקניין רוחני. שיטת ייחוס הכנסה לקניין רוחני מזכה בהטבת מס הנערכת לפי עקרונות מחייבים אשר נקבעו בתחומי הפעולה של ה-BEPS (ראו להלן).

בדיון בוועדת הכלכלה בחודש ינואר 2018 אמרה נציגת פייסבוק ג'ורדנה קטלר כי הנהלת פייסבוק בישראל החליטה שהחברה בישראל תשלם מס על הפרסום המקומי בישראל, ושהחברה לא תנתב את כל הרווחים לאירלנד.³⁴

בחודש יוני 2020 פרסמה רשות המיסים חוזר שמספרו 1/2020 ובו הוראה באשר לעסקאות בין-לאומיות בין צדדים קשורים אשר קיים בהן סיכון מובנה להסטת רווחים בתוך הקבוצה הרב-לאומית. עסקאות אלו נתונות לביקורת על פי הוראות סעיף 85א לפקודת מס הכנסה. בסעיף נקבע כי "נישום יהיה חייב להמציא לפי דרישתו של פקיד השומה את כל המסמכים והנתונים המצויים בידיו הנוגעים לעסקה או לצד לעסקה שהוא תושב זר וכן את דרך קביעת מחיר העסקה". בהמשך לסעיף זה נקבעו תקנות קביעת תנאי שוק, ובמסגרתן יש דרישה מהנישום לערוך עבודת מחקר שאמצעותה אפשר להעביר את נטל הראיה מהנישום, במסגרת הליך שומה, אל פקיד השומה. אם לא הצליח הנישום להעביר את נטל הראיה אל פקיד השומה אזי פקיד השומה יקבע את מחיר השוק של העסקה לפי מיטב השפיטה. אם הצליח הנישום לעמוד בחובת הראיה שבסעיף, יידרש פקיד השומה להוכיח את חישוביו באמצעות ראיות "ברורות ומשכנעות" שיעמדו ברף ההוכחה של "מאזן הסתברויות".³⁵

4.3 הנחיות מיסוי על פי מדינות ה-OECD

ה-OECD בחן סוגיות במיסוי חברות בין-לאומיות כבר בשנת 2005, והחל לטפל בבעיית הסטת הרווחים למדינות שבהן נהוגים שיעורי מס נמוכים. תופעה זו מכונה בספרות המקצועית BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).³⁶ ה-OECD קבע שכדי לטפל בתופעה זו יש צורך בשיתוף פעולה נרחב בין המדינות, בעיקר חילופי מידע על עסקאות ומיסוי תאגידיים. לצורך כך הוקם הפרויקט BEPS, ומדינות רבות בעולם הצטרפו אליו, גם כאלו שאינן חברות ב-OECD. במסגרת הפרויקט מתקיימים כנסים ומחקרים ובהם נציגי המדינות משתפים אלו את אלו בניסיון שצברו בטיפול במיסוי מול החברות הבין-לאומיות.³⁷ בספטמבר 2018 הצטרפה גם ישראל לפרויקט.³⁸ הפרויקט מורכב מ-15 תחומי פעולה המהווים יחד את הטיפול בתופעה, להלן עיקריו:³⁹

³⁴ הכנסת ה-20, ועדת הכלכלה, פרוטוקול מס' 655, [ההתנהגות העסקית של ענקיות האינטרנט](#), 8 בינואר 2018.

³⁵ רשות המיסים, [חוזר מס הכנסה 1/2020 בנושא מחירי העברה – סעיף 85 לפקודה](#), 2 ביוני 2020.

³⁶ OECD, Tax, Base Erosion and Profit Shifting, [BEPS – Background document](#), accessed: October 15th 2018.

³⁷ OECD, Tax, Base Erosion and Profit Shifting, [OECD and SAT hold joint workshop on the experience of country-by-country reporting of tax information](#), accessed: October 15th 2018.

³⁸ OECD, Tax, Base Erosion and Profit Shifting, Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting, accessed: October 15th 2018.

³⁹ משרד האוצר, מינהל הכנסות המדינה, דוח שנתי 2017–2018, [פרק ח': גביית מס חברות](#).

במסגרת פרויקט ה-BEPS מתקיימים כנסים ומחקרים ובהם נציגי המדינות משתפים אלו את אלו בניסיון שצברו בטיפול במיסוי מול החברות הבין-לאומיות. בספטמבר 2018 הצטרפה גם ישראל לפרויקט.

- פיתוח כלים אנטי-תכנוניים, כגון קביעת כללים לחוקי CFC (חוקים הקובעים חיוב במס של חברות זרות הנשלטות בידי תושבי המדינה), הגבלת הטבות אמנה ומניעת ניצול לרעה של אמנות מס.
- גיבוש כללים לטיפול בעסקאות בין קבוצתיות – קביעת מחירי העברה והגבלת הוצאות מימון המשולמות בתוך הקבוצה.
- מניעת משטרי מס מזיקים ותחרות מס לא הוגנת.
- הגברת השקיפות והמידע לגבי פעילות קבוצתית רב-לאומית.
- פיתוח כלי מולטילטרלי לתיקון רשת אמנות המס ברוח המלצות פרויקט ה-BEPS, אשר מכונה ה-MLI (Multilateral Instruments).
- פיתוח כלים ליישוב מחלוקות בין-לאומיות בנושאי מס.

במסגרת הפרויקט, המדינות מעלות שאלות על סוגיות מסוימות ומדינות אחרות משיבות להן כיצד לטפל בסוגיה. כתוצאה מכך הן מגדירות, מסבירות ומחדדות את ההבנה, בין היתר, של מונחים פיננסיים מדוחות כספיים של תאגידים בין-לאומיים כגון: הכנסות, הכנסות של חברה קשורה, מס שוטף, מס ששולם, שווי שוק חשבונאי ועוד.⁴⁰ נוסף על כך, המדינות מגיעות להבנה ולהסכמה ביניהן בנוגע לשאלה כיצד לטפל בתאגידים בין-לאומיים, הן מגדירות תחומי שיפוט, כללים לביקורת ולדיווח וכלים לשיתוף מידע על מבנה התאגידים והחברות, במטרה ליצור אחידות ולמנוע מצב של כפל מס.⁴¹

במסגרת פרויקט ה-BEPS הלכו והתגבשו נהלים וכללים אשר מטרתם למסות את התאגידים הרב-לאומיים בעיקר בתחום האינטרנט. נהלים אלו נחלקים לשני חלקים:⁴²

- **חלק ראשון:** נועד להבטיח חלוקת הוגנת יותר של רווחי החברות הבין-לאומיות והמיסוי שלהן בין המדינות, כולל ענקיות הדיגיטל, זאת באמצעות תשלום המס על ידי חברות אלו ממדינות האם שלהן למדינות שבהן הן פועלות באופן עסקי ומרוויחות, ללא קשר לשאלה אם יש לחברות נוכחות פיזית במדינות אלו. דבר זה ייעשה באמצעות בדיקת ההכנסות והפעילות של חברות רב-לאומיות במדינת המקור שלהן ובמדינות שבהם הן פועלות, בדיקת הזכויות של המדינה לגבות מיסים, כלומר בדיקה שההכנסות הן בנות מיסוי. ברמה זו ה-OECD מעריך כי ההכנסה בת המיסוי הבין-לאומית תגדל בסכום של כ-100 מיליארד דולר אמריקאי כל שנה.

- **חלק שני:** נועד לקבוע רצפה בתחרות המס העולמית, באמצעות קביעת שיעור מס מזערי עולמי של 15% לחברות בין-לאומיות, במטרה להגן על בסיס המס של מס החברות במדינות

⁴⁰ OECD, Tax, Base Erosion and Profit Shifting, [Handbook on effective implementation](#), accessed: October 16th 2018.

⁴¹ OECD, Tax, Base Erosion and Profit Shifting, [Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting-BEPS-Action 13](#), accessed: October 15th 2018.

⁴² OECD, [Tax Challenges Arising from Digitalisation](#), accessed: August 2nd 2021.

השונות. על פי צפי של ה-OECD, גביית מס מזערי גלובלי בשיעור של 15% תוביל להגדלת הכנסה עולמית ממס חברות בכ-150 מיליארד דולר אמריקאי בכל שנה.

שני היתרונות העיקריים שיווצרו מהתהליך הם הגדלת היציבות של מערכת המס הגלובלית והגברת הוודאות של הנישומים ושל רשויות המס בכל מדינה.

בחודש יולי 2021 חתמו 132 מדינות, ובהן ישראל – המייצגות יותר מ-90% מהתוצר העולמי – על הסכם משותף ליישום רפורמה במס חברות גלובלי במטרה להבטיח תשלום מס הוגן על ידי חברות בין-לאומית, על בסיס שני הנדבכים שתוארו לעיל.⁴³

יישום הסכם לקביעת מס חברות עולמי מזערי עשוי להקטין את כושר המשיכה להשקעות של מדינות שבהן שיעור מס חברות סטטוטורי נמוך מ-15%, כמו הונגריה (9%) ואירלנד (12.5%) (ראו תרשים 6 לעיל). ואומנם, אירלנד עדיין לא חתמה על ההסכם המשותף. בישראל יש הטבות מס לחברות בין-לאומיות בשיעורי מס נמוכים יחסית, במסגרת חוק עידוד השקעות הון. מס חברות גלובלי מזערי עשוי להקטין את כושר המשיכה של ישראל להשקעות של חברות אלו. מצד שני, גורם משיכה עיקרי בישראל לחברות טכנולוגיה בין-לאומיות הוא כוח אדם מיומן העוסק במחקר ופיתוח, ורבות מהן מקימות מרכזי מחקר בישראל.

⁴³ OECD, [Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy, Members](#), accessed: August 2nd 2021.