

פרק ח

מס חברות¹

עיקרי הדברים

גביית מס חברות²

- בשנת 2018, הסתכמה גביית מס חברות ב-42.9 מיליארד ש"ח. סכום זה כולל גבייה של 2.1 מיליארד ש"ח, שמוסדות כספיים שילמו כמע"מ על רווח, ולכן גביית מס חברות (ללא מע"מ על רווח) הסתכמה ב-40.8 מיליארד ש"ח. בשנת 2017 נגבה 39.9 מיליארד ש"ח, ובשנת 2016 – 35.8 מיליארד ש"ח.
- מס חברות תנודתי למדי וכתוצאה מכך הוא קשה יותר לחיזוי ואחראי עיקרי לטעות בתחזית המסים בתקציב המדינה. מקור התנודתיות הוא בגבייה על חשבון העבר - הפרשי המס בניכוי החזרים. בממוצע לשנים 2000-2018, רכיב זה תרם כ-16% מגביית מס חברות בלבד, אך משקלו נע בין 4%- בשנת 2009 (השנה בה החזרי המס היו גבוהים מהפרשי המס) ל-32% בשנת 2006.
- מס חברות הוא המקור השלישי בחשיבותו להכנסות המדינה ממסים, אחרי המע"מ ומס ההכנסה על יחידים. הוא היווה, בשנת 2018, 13.4 אחוזים מסך הכנסות המדינה ממסים.
- בשנת 2018, הסתכמה גביית מס חברות ב-3.1 אחוזי תמ"ג, גבוה מעט מהממוצע בשנים 2000-2018 - 2.9%.
- בשנת 2018, בנוסף למס חברות, הסתכמה הגבייה מדיבידנד ב-3.0 מיליארד ש"ח. מהשוואה בין הגבייה מדיבידנד לגבייה ממס חברות, ניתן לחשב שכ-9% מרווחי החברות, לאחר תשלום מס חברות, חולקו לבעלי המניות החייבים במס על דיבידנד. סכום זה נמוך יחסית לשנים האחרונות, כנראה בעקבות מבצע דיבידנד שגרם להקדמת חלוקות דיבידנדים לשנת 2017 שבה נגבה מס מדיבידנד בסך 15.6 מיליארד ש"ח.

כתב: תום פאלק, אגף הכלכלן הראשי.

¹ פרק זה אינו עוסק בנושא חוק עידוד השקעות הון, לקריאה בנושא זה ראה פרק ט'.
² נתוני הגבייה לכלל החברות קיימים עד לשנת 2017. לעומת זאת, הניתוח המפורט על-פי גודל החברה נערך לשנת 2016, שכן ניתוח זה מבוסס על דו"חות שנתיים המוגשים לשלטונות המס בפיגור.

- על רווחים מחולקים כדיבידנד (רווח לאחר תשלום מס חברות) חל, בשנת 2019, מס של 25%, ולבעל מניות מהותי – מס של 30%. על הכנסה של יחידים העולה על כ-650 אלף ש"ח לשנה, חל מס נוסף של 3%, כך ששיעור המס המרבי על דיבידנד עומד על 33% ויחד עם מס חברות, חל מס כולל של 48.4% על הרווח המחולק. לא במקרה, השיעור המרבי החל על הכנסות היחיד עומד על 50%. בעבר, בכל עת שהופר האיזון לטובת החברות, חל מעבר יחידים ל"חברות הארנק". אלה הם עצמאיים או שכירים שמציעים את שירותיהם במסגרת חברה, מושכים חלק מהרווח כשכר ואת החלק הנותר, במקרה הטוב, הם מושכים כדיבידנד, או, לחלופין, לא מושכים כלל דיבידנד ומוצאים דרכים ליהנות מרווחי החברה ללא תשלום מס (לדוגמה באמצעות משיכות בעלים). יש בכך הפסד הכנסות לא מתוכנן למדינה וצמצום ממדי הפרוגרסיביות של מערכת המס.
- לאחרונה במסגרת תיקון 235 לפקודת מס הכנסה (תשע"ז-2016) הוחלט להתמודד עם בעיית "חברות הארנק" באמצעות הגדרת מצבים בהם יש ניצול לרעה מובהק של מודל המיסוי הדו שלבי. במצבים אלה, הכנסות חברות מעטים (חברה בשליטה של חמישה אנשים לכל היותר) הנובעות מפעילותו של יחיד בעל מניות בחברת המעטים, ייחשבו כהכנסות היחיד לצורכי מס. בנוסף, במסגרת תיקון זה נקבע גם כי משיכות בעלים בסכום העולה על 100,000 ש"ח שלא הוחזרו לחברה עד לתום שנת המס בה נמשכו או שנמשכו כהלוואה חוזרת בתקופה של פחות משנתיים, יוכרו כהכנסות הלווים לצורכי מס. כמו כן ניתנה סמכות למנהל רשות המסים לקבוע, לאחר התייעצות עם ועדה כי יראו עד 50% מרווחיה הצבורים של חברה כאילו חולקו כדיבידנד. סמכות זו קיימת רק כאשר הרווחים הצבורים בחברה עולים על חמישה מיליון שקלים ויש בידה לחלק את רווחיה או חלקם מבלי להזיק לקיום ולפיתוח עסקיה, והעדר חלוקתם יביא להימנעות מתשלום מס. על מנת לאפשר לבעלי המניות המהותיים, בחברות בהן צבורים רווחים שלא חולקו עד למועד כניסת החוק, להיערך לקראת התיקונים שחוקקו, נקבעה הוראת שעה המטיבה עם בעלי המניות המהותיים. לפי הוראת השעה החל מ-1.1.2017 ועד ל-30.9.2017 שיעור המס על הכנסה מדיבידנד של בעל מניות מהותי, שמקורו ברווחים צבורים בידי החברה עד ליום 31.12.2016, הופחת מ-33% (30% בתוספת מס של 3% לבעלי הכנסות העולות על כ-650 אלף ש"ח) ל-25% בלבד.
- ב-26 מדינות מתוך 36 מדינות ה-OECD, וביניהן ישראל, שיעור מס חברות הוא יחסי, בעוד שב-10 המדינות הנותרות חל מס פרוגרסיבי, דהיינו שיעור מס מופחת על רווחים נמוכים. למס חברות פרוגרסיבי יתרונות מדומים וחסרונות ברורים.
- בין שנת 2003 לשנת 2017, חלה ירידה ממוצעת של כ-8 נקודות האחוז בשיעור הסטטוטורי ב-27 מדינות (ביניהן ישראל) מתוך 34³ מדינות החברות ב-OECD. באותה תקופה, ירד שיעור

³ לאחר הצטרפות ל-OECD של לטביה בשנת 2016 וליטא בשנת 2019, חברות בארגון 36 מדינות. לטביה וליטא לא נכללות בבדיקה בשל מחסור בנתונים.

המס בישראל ב-12 נקודות האחוז. לעומת זאת, השיעור עלה ב-3 מדינות (צרפת, צ'ילה ואיסלנד) ונותר ללא שינוי ב-4 מדינות נוספות.

- בצד השיעורים הסטטוטוריים, ניתן גם לחשב שיעורים אפקטיביים הלוקחים בחשבון את הקלות המס למיניהן. בשנת 2003, בממוצע מדינות ה-OECD, שיעור המס האפקטיבי היה נמוך מהשיעור הסטטוטורי ב-4 נקודות האחוז. הפרש זה ירד ל-3 נקודות האחוז בשנת 2017, דבר המצביע על צמצום הטבות המס, שמימן חלק מהירידה בשיעור המס הסטטוטורי.

דמוגרפיה של חברות

- בתחילת שנת 2005 היו 141 אלף חברות. בתחילת שנת 2017, עלה מספר החברות ל-212 אלף, גידול שנתי ממוצע של 3.4%, קצב מהיר יותר מקצב הגידול של עסקים שבראשם עומד יחיד. זו עדות שאכן יחידים רבים העדיפו לפעול כחברות, חלקם משיקולי מס.
- בתחילת 2017 נכנס לתוקף תיקון 235 לפקודת מס הכנסה (תשע"ז-2016) שחלק ממטרותיו היו צמצום תופעת חברות הארנק. מתחילת שנת 2017 עד לתחילת שנת 2019, יתכן בעקבות תיקון 235 לפקודה, הופסק הגידול במספר החברות ואף מספרם ירד.
- בתקופה הנסקרת, שיעור "הילודה" של חברות עמד, בממוצע, על 7.8% לשנה ואילו שיעור "התמותה" עמד על 4.9%.

התפלגות ההכנסה והמס של חברות

- בשנת 2016, 60% מהחברות לא דיווחו על רווח ולכן לא שלמו מס. בין החברות הלא מרוויחות, נמצאו חברות עם פעילות זניחה וחברות שעדיין מייצרות לבעלי המניות הכנסות משכר.
- העשירונים השביעי עד התשיעי מייצרים 8% מההכנסה ומשלמים 10% מהמס בעוד שהעשירון העליון לבדו אחראי ל-92% מההכנסה ול-90% מהמס.
- המשקל השונה של העשירונים בהכנסה ובמס משתקף בשיעור מס ממוצע של 25%, בדומה לשיעור המס הסטטוטורי בשנת 2016, בעשירונים 7 עד 9, אשר צונח ל-21% בעשירון העליון.
- פירוט העשירון העליון לפי מאיונים מצביע על ירידה מתונה מהמאיון ה-91 למאיון ה-99 – מ-25% ל-23%, בהתאמה, וירידה חדה ל-19% במאיון העליון, ואף מתחת לכך באלפיון העליון.
- 201 חברות באלפיון העליון, דהיינו 0.1% מכלל החברות, מרכזות 39% מההכנסה אך משלמות 35% מהמס בלבד. מולן, 99.9% מהחברות חלקו 61% מההכנסה אך שילמו 65% מהמס.

שומות ותוספת המס בגין שומות

- נכון לשנת 2019, כ-25 אלף דוחות נבדקו מתוך אלה שהוגשו בשנת 2014, כ-18 אלף דוחות של שנת 2015 וכ-12 אלף דוחות של שנת 2016. יתכן שהנתון של שנת 2016 עוד יעלה באופן משמעותי, לפני שתסתיים תקופת ההתיישנות.
- הנתונים לעיל מעידים על שיעור ביקורת של כ-13% מכלל הדוחות בשנת 2014.
- כיוון שתיק שנבחר בשומה, נבדק בדרך כלל על פני שלוש שנות מס, נראה שההסתברות ליפול בשומה היא כ-4%.

- לא כל תוספת מס בגין שומה הופכת לתוספת גבייה ממשית (בשל האפשרות לערער בחלק מהמקרים). בניכוי שומות אלו, השומות הניבו תוספת של 3.8 מיליארד ש"ח בשנת 2014, 3.3 בשנת 2015 ו-2.2 מיליארד ש"ח בשנת 2016, עם סיכוי גבוה להפוך לתוספת גבייה ממשית.
- כ-97% מהשומות מסתיימות באישור הדוח ללא תוספת מס (שומה 01) או בהסכם כבר בשלב ראשון (שומה 02). שומה 02 הניבה בשנת 2016 כ-100% מתוספת השומה.
- שאר השומות היוו, בשנת 2016, כ-3% מכלל השומות, והניבו פחות מאחוז מתוספת המס.

גביית מס חברות (ראה לוח ח-1)

אופן תשלום המס

פרק זה מנתח את גביית המס מחברות בישראל – חברות מקומיות (פרטיות וציבוריות), חברות זרות וכן אגודות שיתופיות.

על הרווח של חברה ובעלי מניותיה מוטל מיסוי דו שלבי. תחילה מוטל על החברה מס חברות ובשלב השני, בעת חלוקת הרווח לבעלי המניות, מוטל מס על דיבידנד.⁴

מוסדות כספיים, בשונה משאר העוסקים, אינם משלמים מע"מ בשיטה הרגילה, אלא משלמים מס על ערך מוסף באופן ישיר (השכר והרווח) – את המע"מ על השכר הם משלמים יחד עם הניכויים במקור על שכר עובדיהם ואת המע"מ על הרווח הם משלמים יחד עם מס חברות.⁵ לכן, נתון גביית מס חברות כפי שמדווח על ידי רשות המסים, כולל את גביית המע"מ על הרווח של מוסדות כספיים שיש לנכותו כדי למדוד נכון את גביית מס חברות.

גביית מס חברות כוללת את ההכנסות ממקדמות ומניכויים במקור על בסיס הפעילות השוטפת וכן את הפרשי המס, בניכוי החזרים, על בסיס הפעילות בעבר.

במהלך השנה מתחייבות החברות לשלם מקדמות מס מדי חודש בחודשו. המקדמות מחושבות כאחוז מהמחזור בחודש הקודם, כאשר אחוז זה הוא יחס החיוב במס למחזור בדו"ח השנתי האחרון שהוגש לשלטונות מס הכנסה.⁶ על חלק מהחברות ועל כמה סוגי הכנסות מוטלת חובת ניכוי מס במקור, שמשמעותה הקדמת תשלום המקדמות בחודש. שיטת המקדמות לפי אחוז מהמחזור החליפה, החל משנת 1982, את השיטה הישנה שבה הייתה דרישת התשלום נקובה בסכום קבוע. יש לציין ששיטת המקדמות הישנה עדיין תקפה לגבי 10% מהנישומים (בעיקר נישומים במגזר הפיננסי שאין להם מחזור עסקאות לצורך מע"מ ונישומים העוסקים ב"עבודות ממושכות" כגון חברות בנייה).

גם בשיטה לפי אחוז מהמחזור, זהה תשלום המקדמות לחיוב במס באותה שנה רק כאשר שיעור המס מהמחזור נשאר קבוע משנה לשנה. במקרה השכיח, כאשר המקדמות קטנות (או גדולות) מהחיוב במס, על החברה לשלם את הפרשי המס (או לקבל החזרי מס) בעת הגשת הדו"ח בתום השנה.

גביית מס חברות

בשנת 2018, הסתכמה גביית מס חברות ממקדמות ב-34.9 מיליארד ש"ח. באותה שנה, הגבייה על חשבון העבר, הפרשי המס בניכוי החזרים הוסיפה 8.0 מיליארד ש"ח, כך שגביית מס חברות הסתכמה, על פי דיווח רשות המסים, ב-42.9 מיליארד ש"ח. אלא שכאמור, סכום זה כולל גבייה של 2.1 מיליארד ש"ח, שמוסדות כספיים שילמו כמע"מ על רווח, ולכן גביית מס חברות (ללא מע"מ על רווח) הסתכמה ב-40.8 מיליארד ש"ח.

⁴ אין מס על דיבידנד בין חברות ישראליות.

⁵ ליתר פרטים – ראה פרק יא – מס ערך מוסף.

⁶ לחברות פתוחה האפשרות לבקש שינוי בשיעור המקדמות במקרה הצורך.

לוח ח-1: גביית מס חברות (במיליוני ש"ח ובאחוזים)

שנה	הגבייה במיליוני ש"ח									סך מס חברות (לא כולל מע"מ על הרווח של מוסדות כספיים)
	מקדמות, כולל ניכויים במקור	הפרשי מס	החזרי מס	הפרשי מס, בניכוי החזרים	סך מס חברות	מע"מ על הרווח של מוסדות כספיים ⁷	מס חברות בניכוי מע"מ על רווח של מוסדות כספיים	מס על דיבידנד	כאחוז מס ה"כ הכנסות המדינה ממסים	כאחוז מהתמ"ג
2000	14,720	6,243	2,962	3,281	18,001	1,290	16,711	1,073	11.5	3.1
2001	13,420	6,219	3,238	2,981	16,401	1,190	15,211	837	10.4	2.8
2002	12,327	4,831	3,161	1,670	13,996	670	13,326	666	9.1	2.3
2003	14,091	4,622	4,147	475	14,567	1,790	12,777	720	8.9	2.2
2004	15,196	6,706	4,074	2,632	17,828	1,570	16,258	1,285	10.7	2.7
2005	18,155	7,291	3,537	3,754	21,909	2,040	19,869	1,718	12.3	3.1
2006	21,227	12,606	3,921	8,685	29,913	2,660	27,253	1,450	15.3	4.0
2007	23,358	11,151	4,299	6,852	30,210	2,200	28,010	728	14.7	3.8
2008	20,814	9,185	5,310	3,876	24,689	760	23,929	1,399	13.0	3.1
2009	21,486	7,678	8,501	-823	20,663	1,760	18,903	2,274	10.6	2.3
2010	22,918	8,097	7,902	195	23,113	1,920	21,193	4,142	10.8	2.4
2011	23,890	9,777	6,031	3,746	27,636	1,400	26,236	4,153	12.4	2.8
2012	24,831	8,606	6,383	2,223	27,054	2,080	24,974	7,745	11.5	2.5
2013	26,960	18,147	8,469	9,678	36,639	2,440	34,199	4,209	14.2	3.2
2014	27,849	13,626	6,508	7,118	34,967	2,070	32,897	3,311	12.9	3.0
2015	29,562	12,295	7,182	5,114	34,676	1,910	32,766	4,409	12.2	2.8
2016	31,260	13,816	7,309	6,507	37,767	1,990	35,777	4,315	12.7	2.9
2017	33,305	15,931	7,328	8,603	41,909	2,070	39,839	15,570	12.9	3.1
2018	34,896	17,781	9,745	8,036	42,932	2,150	40,782	3,035	13.4	3.1
שיעור שינוי ריאלי לעומת שנה קודמת, באחוזים										
2016	6.3	13.0	2.3	28.0	9.5	4.8	9.8	-1.6		
2017	6.3	15.0	0.0	31.9	10.7	3.8	11.1	260.0		
2018	3.9	10.7	31.9	-7.4	1.6	3.0	1.5	-80.7		

מקור: שע"מ ועיבודי אגף הכלכלן הראשי.

בשנת 2018 עלתה גביית מס חברות בשיעור של 1.5% לעומת שנת 2017, זאת לאחר עלייה בשיעור של 11.1% בשנת 2017 לעומת שנת 2016. מעניין לציין שגביית מס חברות בשנת 2013 עלתה ב-36% לעומת שנת 2012, עלייה שמקורה בגביית מס על "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 על הרווח שחולק (וכן בתשלום מס על הדיבידנד). כתוצאה מכך, חברות נמנעו מלחלק דיבידנד וכך נוצרה תופעת "הרווחים הכלואים". בנובמבר 2012, ובמשך שנה, נפתחה בפני חברות אלו אפשרות "לשחרר" את הרווחים במס מופחת. חברות נצלו את

⁷ מהימנות נתוני הגבייה של מע"מ מוסדות כספיים נמוכה בשל בעיית סיווג, ועל כן הנתונים שבטבלה הם אומדן בלבד.

ההזדמנות וכתוצאה מכך, נגבה סכום כולל של כ-4.4 מיליארד ש"ח - 0.1 מיליארד ש"ח בשנת 2012 ו-4.3 מיליארד ש"ח בשנת 2013. בניכוי אירוע חריג זה, הסתכמה הגבייה בשנת 2013 ב-30.0 מיליארד ש"ח.

מס חברות תנודתי למדי – הוא בעל מקדם השתנות⁸ של 0.16, הגבוה ביותר מבין המסים המרכזיים. כתוצאה מכך הוא קשה יותר לחיזוי ומקור עיקרי לטעות בתחזית המסים בתקציב המדינה. חלוקת הגבייה למרכיביה מלמדת על רכיב בעייתי במיוחד והוא הפרשי המס בניכוי החזרים. בממוצע לשנים 2000-2018, רכיב זה תרם כ-16% בלבד מגביית מס החברות הכוללת בלבד, אך התאפיין במקדם השתנות של 0.68, הבא לידי ביטוי במשקלו בגבייה שנע בין 4%- בשנת 2009 (השנה בה החזרי המס היו גבוהים מהפרשי המס) ל-32% בשנת 2006. לעומת זאת, רכיב המקדמות, שהיווה באותה תקופה כ-92% מגביית מס חברות, התאפיין במקדם השתנות של 0.09. נראה שהתקווה ששינוי שיטת המקדמות, מהשיטה לפי סכומים לשיטה לפי אחוז מהמחזור, תצמצם את הצורך בהתחשבויות בתום שנת המס, לא התממשה ועדיין זקוקה המערכת לתשלום הפרשים או החזרים.

גביית מס חברות כאחוז מסך המסים

מס חברות הוא המקור השלישי בחשיבותו להכנסות המדינה ממסים, אחרי המע"מ ומס ההכנסה על יחידים. הוא היווה, בשנת 2018, 13.4 אחוזים מסך הכנסות המדינה ממסים. משקל מס חברות מסך הגבייה נע בין שפל של 8.9 אחוזים ב-2003 לשיא של 15.3 אחוזים בשנת 2006.

גביית מס חברות כאחוז מהתמ"ג

בשנת 2018, הסתכמה גביית מס חברות ב-3.1 אחוזי תמ"ג, מעט יותר מהממוצע בשנים 2000-2018 – 2.9 אחוזי תמ"ג.

על פי נתונים השוואתיים לשנת 2017, ישראל, שגבתה מס חברות בגובה של 3.3 אחוזי תמ"ג, ממוקמת במקום ה-12 מתוך 36 מדינות ה-OECD. שבע מדינות (אוסטרליה, בלגיה, צ'ילה, נורבגיה, לוקסמבורג, ניו זילנד ויפן) גבו מעל ל-4 אחוזי תוצר ועוד ארבע מדינות גבו בין 3.3 ל-4 אחוזי תוצר. משקל מס חברות כאחוז תוצר נמוך יותר מאשר בישראל ב-24 מדינות וביניהן ארה"ב, בריטניה, צרפת וגרמניה.⁹

גביית מס על דיבידנד ואגרות

לאחר ששולם מס חברות, מחולק חלק מהרווח הנותר לבעלי המניות. פרט לדיבידנד בין חברות ישראליות שאינו חייב במס, היחיד מקבל הדיבידנד מתחייב במס שהסתכם בשנת 2018 ב-3 מיליארד ש"ח. סכום זה נמוך יחסית לשנים האחרונות, כנראה בעקבות מבצע הפחתת מס על חלוקת דיבידנד שגרם להקדמת חלוקות דיבידנדים לשנת 2017 שבה נגבה 15.6 מיליארד ש"ח.

במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016, נקבעו מספר תיקונים בפקודת מס הכנסה שמטרתם להתמודד עם תכנוני

⁸ סטיית תקן מחולקת בממוצע של סדרת מס חברות כאחוז מהתמ"ג, בשנים 2000-2018.

⁹ פירוט נוסף לשנים 1995-2017 יפורסם בחודשים הקרובים בפרק השוואות בינלאומיות יש לציין שבלוח זה, מס חברות בישראל כולל את המע"מ על הרווח של המוסדות הכספיים.

מס המנצלים את שיטת המיסוי הדו-שלבי (שלב א' - מיסוי רווחי החברה במס חברות; שלב ב' - מיסוי בעלי המניות על דיבידנד שחולק להם מרווחי החברה). תחולת התיקונים כאמור מיום 1.1.2017.

במקביל לתיקונים כאמור ועל מנת לאפשר לבעלי מניות מהותיים (החזקה בשיעור של 10% ומעלה) להיערך לקראתם, נקבעה הוראת שעה לתקופה של תשעה חודשים מיום 1.1.2017, לפיה על בעלי מניות יחידים (או חברות משפחתיות) שחולק להם דיבידנד במהלך תשעת החודשים האמורים, מתוך הרווחים הצבורים של החברה עד ליום 31.12.2016, יחול מס בשיעור של 25% במקום מס בשיעור של 30%, ופטור ממס יסף של 3% לבעלי הכנסות מעל ל-650 אלף ש"ח.

לקבלת הטבת מס זו נקבעו מספר תנאים, לרבות תשלום הדיבידנד לבעל המניות במהלך אותה תקופה של תשעה חודשים, בחינת זכאות החברה לחלק דיבידנדים וקביעה שתשלום הדיבידנדים לא יפחית את התשלומים האחרים שמקבל בעל המניות בכל אחת מהשנים 2017 עד 2019 (על מנת לוודא שהדיבידנד לא ישמש כתחליף להכנסות שהחברה נדרשת לשלם לבעל המניות, כגון משכורת, דמי ניהול או ריבית).

גם בשנת 2012 הגבייה ממס דיבידנד הייתה גבוהה באופן חריג והסתכמה ב-7.7 מיליארד ש"ח. ב-1.1.2012, הועלה שיעור המס על הכנסות מהון (ובתוכן ההכנסות מדיבידנד) מ-20% ל-25% (ומ-25% ל-30% לבעל עניין מהותי). כתוצאה מכך, וכדי ליהנות מהשיעור המופחת, הוקדמה חלוקת דיבידנדים בהיקף גדול בסוף 2011 שבגינה שולם המס בינואר 2012.

גבייה מדיבידנד בגובה של 3 מיליארד ש"ח ב-2018 מלמדת על כך שהרווח שחולק ליחידים הסתכם בכ-10-12 מיליארד ש"ח לשנה. כיוון שסך רווחי החברות, בניכוי מס חברות, עמד על כ-135 מיליארד ש"ח, עולה שרק כ-9% מהרווח השנתי הניתן לחלוקה מחולק בפועל בעוד ש-91% ממנו נותר בחברה (או מועבר לחברות אחרות ללא מס). רווחים אלה מממנים את פעילות החברה ועשויים להוות תמריץ להשקעה ולצמיחה אך מאידך אין ביטחון שזהו תהליך יעיל ויתכן שהשקעה של אותם סכומים בעסקים אחרים הייתה משיגה תשואה גבוהה יותר. הגברת היעילות הייתה מחייבת חלוקת מלוא הרווח לבעלי המניות שהיו מחליטים מדי שנה על הדרכים להשקיע את הכסף – או חזרה באותה חברה או בחברות אחרות. המיסוי על דיבידנד מונע את חלוקת הרווחים ומייצר "רווחים כלואים", בדומה לתופעה שהוזכרה לעיל בהקשר למסלול החלופי של חוק עידוד השקעות הון.

כדי להשלים את התמונה, יש לציין שחברות משלמות אגרות לרשם החברות. גובה האגרה לשנת 2019 עומד על 1,133 ש"ח לחברות המשלמות עד ליום 31.3.19 ועל 1,506 ש"ח אחר מועד זה. היקף הגבייה היה כ-100 מיליון ש"ח בשנים 2012-2014 ועלה לכ-250 מיליון ש"ח החל משנת 2015.

שיעורי המס

השיעור הסטטוטורי הוא השיעור הנקבע על פי חוק והוא חל על ההכנסה החייבת, להבדיל מהשיעור האפקטיבי שהוא תחשיב, הלוקח בחשבון הטבות מס למיניהן – פטורים, ניכויים וזיכויים.

השיעור הסטטוטורי הנקבע על פי פקודת מס הכנסה חל על ההכנסה מחברות, כברירת מחדל. בנוסף, קיימים בישראל שיעורים מועדפים, על פי החוק לעידוד השקעות הון.

ב-26 מדינות מתוך 36 מדינות ה-OECD, וביניהן ישראל, שיעור מס חברות הוא יחסי, בעוד שב-10 המדינות הנותרות חל מס פרוגרסיבי, דהיינו קיים שיעור מס מופחת על רווחים נמוכים.

שיעור מס חברות על ההכנסה הרגילה (ראה לוח ח-2)

שיעור זה חל על כל ההכנסה, אלא אם כן צוין אחרת – הכנסה עסקית והחלק הריאלי של רווח הון ושבח.

בשנת 2003, עמד שיעור מס חברות על 36%. החל משנת 2004, הופחת שיעור המס בהדרגה עד ל-24% בשנת 2011. הפחתה זו נועדה לתמרץ השקעות וצמיחת המשק מחד ודווח מס אמת מאידך. בתקופה הנסקרת, שיעור הצמיחה אומנם הוא, אך בין כל הגורמים האחראיים לכך לא ניתן לבדד את ההשפעה של הפחתת שיעור מס חברות. בהעדר אומדנים כמותיים, הדעה המקובלת היא שחלק מעלות הפחתת שיעור מס חברות אומנם קוּזוּ על-ידי גידול בבסיס המס המדווח.

יש לציין, שקצב הפחתת השיעורים בישראל היה מהיר מאשר בשאר הארצות. בעוד שבשנת 2003 היה שיעור המס בישראל גבוה משמעותית מהממוצע בקרב מדינות ה-OECD (36% כאמור, לעומת 29.5%, בהתאמה), הרי שבשנת 2011, השיעור בישראל היה נמוך מהממוצע ב-OECD (24% לעומת 25.1%).

על פי המתווה דאז, השיעור בישראל היה אמור לרדת עוד עד ל-18% בשנת 2016, אלא ששילוב של מצוקה תקציבית ומחאה חברתית הובילו לעצירת המתווה ואף לעלייה בשיעור המס – תחילה ל-25% בשנת 2012 ול-26.5% בשנת 2014. בשנים 2016-2018 הופחת שיעור המס ב-3.5 נקודות האחוז, כך שבשנת 2019 הוא עומד על 23%, לעומת 23.5%, בממוצע, במדינות ה-OECD (פירוט נוסף יפורסם בחודשים הקרובים בפרק השוואות בינלאומיות).

המחייבים הפחתת שיעור מס חברות מוסיפים שהיא הייתה כורח המציאות. התחרות על ההון הבינלאומי לא השאירה בידי ישראל ברירה אלא להפחית את שיעור המס שלה. באותה תקופה, ירד שיעור מס חברות ברוב המדינות, בהן מדינות ה-OECD, ויש שניבאו שמה שכונה "המרוץ לתחתית" יסתיים בשיעורי מס חברות קרובים לאפס. חברות, במיוחד חברות רב לאומיות, ניצלו פרצות במערכות המס, כדי להקטין את הרווח החייב במס ולייחס מה שיותר במדינות עם משטרי מס נוחים, גם כאשר הפעילות העסקית הממשית התקיימה במדינה אחרת. בשנת 2013 הצהירו שרי ה-OECD על הצורך הדחוף לשיתוף פעולה בינלאומי כדי להתמודד עם סוגיית שחיקת בסיס המס והסטת רווחים. שלב ראשון בפרויקט ה-BEPS - Base Erosion and Profit Shifting הסתיים בשנת 2015 עם הצגת תכנית ובה חמישה עשר מרכיבים של תכניות פעולה שונות, חלקן מחייבות וחלקן מומלצות, הכוללות:

- 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 בינלאומיות בנושאי מס.
- יצוין כי בתחילת שנת 2017 הוסף לחוק עידוד השקעות הון פרק המתייחס למפעל טכנולוגי מועדף, הקובע הטבות מס להכנסה טכנולוגית מקניין רוחני. שיטת ייחוס ההכנסה לקניין הרוחני, המזכה בהטבת מס נערכה לפי העקרונות המחייבים אשר נקבעו בתוכניות ה-BEPS.

לוח ח-2: שיעור מס חברות סטטוטורי (באחוזים)

שנה	שיעור מס על הכנסה רגילה			להשוואה: שיעור מס שולי עליון על היחיד ¹⁰
	על רווחים מחולקים	על דיבידנד ^{11 12}	על רווחים לא מחולקים	
2000	52.0	25.0	36.0	50.0
2001	52.0	25.0	36.0	50.0
2002	52.0	25.0	36.0	55.4
2003	52.0	25.0	36.0	55.1
2004	51.3	25.0	35.0	49.0
2005	50.5	25.0	34.0	49.0
2006	48.3	25.0	31.0	49.0
2007	46.8	25.0	29.0	48.0
2008	45.3	25.0	27.0	47.0
2009	44.5	25.0	26.0	51.0
2010	43.8	25.0	25.0	50.0
2011	43.0	25.0	24.0	50.0
2012	47.5	30.0	25.0	48.0
2013	49.0	32.0	25.0	50.0
2014	50.0	32.0	26.5	50.0
2015	50.0	32.0	26.5	50.0
2016	49.0	32.0	25.0	50.0
2017	49.1	33.0	24.0	50.0
2018	48.4	33.0	23.0	50.0
2019	48.4	33.0	23.0	50.0

מקור: פקודת מס הכנסה ועיבודי אגף הכלכלן הראשי.

¹⁰ מס הכנסה, מס בריאות וחלק העובד בדמי ביטוח לאומי, על יחיד החייב במס יסף (דהיינו, עם הכנסה כוללת מעל 649,560 ש"ח בשנת 2019).

¹¹ מס על דיבידנד החל על בעל מניות מהותי (המחזיק מעל ל-10% מאמצעי השליטה), שהכנסתו מכל המקורות גבוהה מ-649,560 ש"ח בשנה 2019.

¹² בתאריכים ינואר עד ספטמבר 2017 היה מס על דיבידנד לבעל מניות מהותי 25% בשל מבצע דיבידנד.

השפעת שיעור המס הסטטוטורי על הפעילות הכלכלית ועלות 1% מס חברות

ידוע שמסים משפיעים לרעה על הפעילות הכלכלית, דהיינו שהגמישות של בסיס המס (או משתנה פעילות אחר, כגון השקעות או צמיחה) לשיעור המס היא שלילית.

על פי מחקר של ה-OECD (Arnold, 2008),¹³ השפעתו לרעה של מס חברות היא הגבוהה ביותר מבין כל המסים. כתוצאה כנראה מתהליך הגלובליזציה, חברות בינלאומיות ממקמות את פעילותן (או לפחות בוחרות לדווח על הכנסותיהן) במדינות עם שיעור מס נמוך יותר.

de Mooij & Ederveen (2008)¹⁴ מצאו שהעלאת שיעור מס חברות בנקודת האחוז מקטינה את ההשקעות הזרות ב-3.3%.

Brill (2003),¹⁵ טען שישנן ראיות אמפיריות על כך שהעלייה בשיעור מס חברות לא מגדילה את הכנסות המדינה ממסים בצורה משמעותית. ההנחה הסמויה היא שגמישות בסיס מס חברות לשיעור המס עומדת על 1.0-. תוספת של נקודת האחוז בשיעור המס, מ-25% ל-26%, דהיינו גידול ב-4%, תוריד את בסיס המס ב-4%.

לגבי המחקר של de Mooij, יש לציין שתוצאה התקבלה כממוצע של מחקרים שפורסמו בעבר והיא סובלת ממגרעה ידועה - למחקרים שהצביעו על השפעה מועטה או אפסית, סיכוי נמוך לזכות בפרסום, בגלל צנזורה עצמית או דחייה מצד כתב העת, כך שלמעשה הממוצע של העבודות שהתפרסמו מוטה. נוסף על כך, נמצא שלאומדן סטיית תקן של 4.4, המעידה על שונות גבוהה על פני המחקרים. גם אם נאמץ את האומדן של ירידה של 3.3% בהשקעות הזרות, נראה ששינוי זה זניח לעומת שיעורי השינוי השנתיים בהשקעות הזרות בשנים האחרונות (בין 60%- ב-2009 ל-220%+ ב-2006), כך שיש בוודאי משתנים נוספים המשפיעים על ההשקעות הזרות ושיעור מס חברות הוא רק אחד מהם ולא המשמעותי ביותר.

לגבי Brill, קשה להתייחס לטענתו כי הוא בחר לא להביא את מקור הראיות.

לעומת זאת, Gruber & Rauh (2007)¹⁶ מצאו שגמישות בסיס מס חברות לשיעור המס (השולי האפקטיבי) היא נמוכה ועומדת על 0.2-.

על פי ניסיון שנצבר באגף הכלכלן הראשי, תוספת של נקודת האחוז בשיעור מס חברות, תגדיל את תקבולי המס, במונחי של שנת 2019, ב-1.1 מיליארד ש"ח.

¹³ Arnold, Jens, 2008. "Do Tax Structures Affect Aggregate Economic Growth?: Empirical Evidence from a Panel of OECD Countries," OECD Economics Department Working Papers 643, OECD Publishing.

¹⁴ Ruud A. de Mooij & Sjef Ederveen, 2008. "Corporate tax elasticities: a reader's guide to empirical findings," Oxford Review of Economic Policy, Oxford University Press, vol. 24(4), pages 680-697, winter

¹⁵ Brill, A., 2013, "How the corporate tax negatively impacts Israeli investment", American Enterprise Institute, April 26, 2013.

¹⁶ Gruber, Jonathan, and Joshua Rauh. "How elastic is the corporate income tax base?." Taxing corporate income in the 21st century (2007): 140-163.

Auerbach, Alan J., James R. Hines Jr, and Joel Slemrod, eds. Taxing corporate income in the 21st century. Cambridge University Press, 2007.

שיעור מס על רווחים מחולקים והאיזון מול שיעור המס על היחיד (ראה לוח ח-2)

על רווחים מחולקים כדיבדנד חל, בשנת 2019, מס של 25%, ולבעלי עניין – מס של 30%. על הכנסה של יחידים העולה על כ-650 אלף ש"ח לשנה חל מס נוסף של 3%, כך ששיעור המס המרבי על דיבדנד עומד על 33% ויחד עם מס חברות, חל מס כולל של 48.4% על הרווח המחולק. לא במקרה, השיעור המרבי החל על הכנסות היחיד דומה עומד על 50%. יישור בין שני שיעורי המס מקטין את האפשרות שיחידים יתאגדו כחברה רק משיקולי מס. הבחירה בין פעילות עסקית כיחיד ופעילות במסגרת חברה צריכה להיות החלטה עסקית ומערכת המס צריכה להישאר ניטרלית.

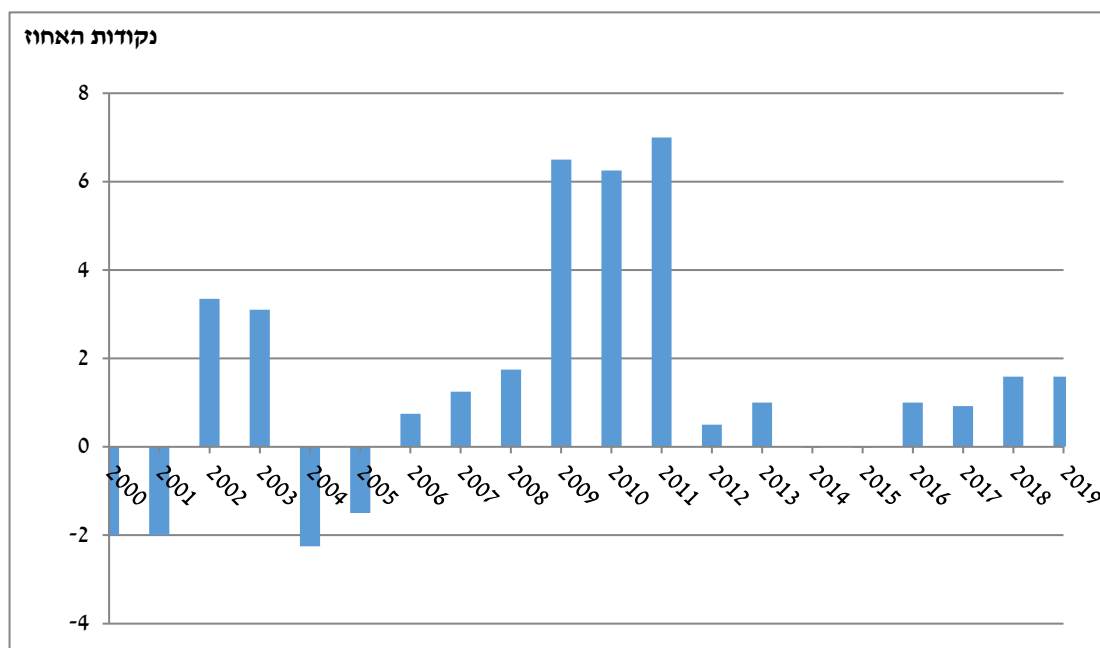
השוואה זו בין שיעור המס על רווחים מחולקים ושיעור מס מרבי על הכנסה משכר מתעלמת מעיתוי תשלום המס על דיבדנד, שהוא בשליטת בעל החברה, ומתוספת דמי ביטוח לאומי שהמעביד או העצמאי משלמים, כך שיתכן שניטרליות מערכת המס מחייבת שיעור מס על רווחים מחולקים גבוה משיעור מס מרבי על השכר. זה היה המצב עד שנת 2002. ביולי 2002 בוטלה תקרת הביטוח הלאומי ושיעור המס המרבי על היחיד עלה מ-50% ל-60%, ובממוצע שנתי ל-55%, בעוד שהמס על רווחים מחולקים נותר 52%. ביטול התקרה נועד היה להוסיף להכנסות המדינה ולצמצם את אי השוויון בחלוקת ההכנסות, אולם בפועל הדבר הביא לתוצאות הפוכות – פער בין שיעור המסים הניע יחידים רבים להתארגן במסגרת של חברה כדי ליהנות משיעור מס נמוך יותר.¹⁷

פרט להפסד הכנסות למדינה וצמצום ממדי הפרוגרסיביות של מערכת המס, לא הייתה בכך תועלת כלכלית ושנה מאוחר יותר, ביולי 2003 הוחזרה תקרת הביטוח הלאומי.

¹⁷ מאידך, פער גדול מידי לטובת היחידים יביא, כצפוי, לתנועה הפוכה – מחברות ליחידים. לדוגמה, בארה"ב, בשנות השמונים של המאה הקודמת, ירד שיעור המס על יחידים מתחת לשיעור המס על חלוקת דיבדנד מחברה. כתוצאה מכך, חלקן של חברות בהכנסה העסקית ירד מ-75% בשנת 1980 ל-48% בשנת 2008.

תרשים ח-1: פער המס בין יחיד לחברה¹⁸

לאדם ברמת הכנסה שנתית החייבת במס יסף



מקור: עיבודי אגף הכלכלן הראשי.

בשנים 2008-2004, נשמר פער של $\pm 2\%$ בין שיעור המס על רווחים מחולקים מחברה ליחיד לבין שיעור המס השולי המירבי (ראה תרשים ח-1) אך בשנת 2009, למרות ניסיון העבר, אומנם לא בוטלה תקרת הביטוח הלאומי אך היא הועלתה מפי 5 לפי 10 מהשכר הממוצע. שוב הופר האיזון לטובת ההתאגדות כחברה ובשנים 2011-2009 עלה הפער לכ-7% לטובת פעילות במסגרת חברה. כמו בשנים 2003-2002, אותה סיבה הביאה לאותה תוצאה – מעבר יחידים לפעילות במסגרת חברות וניפוח תופעת "חברות הארנק". אלה הם עצמאיים או שכירים שמציעים את שירותיהם במסגרת חברה, מושכים חלק מהרווח כשכר ואת החלק הנותר, במקרה הטוב, מושכים כדיבידנד עם שיעור מס נמוך, או, לחלופין, לא מושכים כלל דיבידנד ומוציאים דרכים ליהנות מרווחי החברה ללא תשלום מס (לדוגמה באמצעות משיכות בעלים).

בשנת 2012, תקרת הביטוח הלאומי הוקטנה חזרה לפי 5 מהשכר הממוצע, ובנוסף הועלה שיעור המס על דיבידנדים, כך שירד פער המס "לטובת" חברות לכ-1%.

על פי המלצת ועדת טרכטנברג, הוקם בשנת 2012 צוות שדן בדרכים לצמצום תופעת חברות הארנק ובשנת 2013 אף פורסם דוח. חלק מהמלצות הצוות יושמו לאחרונה במסגרת תיקון 235 לפקודת מס הכנסה (תשע"ז-2016). במסגרת תיקון זה הוחלט בין היתר על קביעת שני מצבים שבהם ההכנסות שנובעות מפעילות של בעל מניות מהותי ייוחסו ישירות אליו. במצבים אלה החוק מחייב את בעל המניות נותן השירות באופן ישיר, במס על כלל ההכנסות הנובעות לחברה מעבודתו. במצב

¹⁸ ההפרש בין שיעור המס השולי הכולל (מס הכנסה, מס בריאות וחלקו של העובד השכיר בדמי ביטוח לאומי) החל על השכיר לבין שיעור המס הכולל החל על דיבידנד מחולק מרווחי החברה.

הראשון בעל המניות בחברת מעטים (חברה בשליטה של חמישה אנשים לכל היותר) משמש בפועל כנותן שירותי ניהול בחברה אחרת המשלמת לחברת המעטים תגמול בעבור שירות זה. במצב השני בעל המניות בחברת המעטים עובד בעבור אדם אחר, שלא בחברת המעטים, בפעילות מסוג יחסי עובד מעביד.

כפי שהוזכר לעיל, במקרים מסוימים בעלי מניות מושכים כספים מהחברה שאינן מוחזרות במשך פרק זמן ארוך, ולעתים אינן מוחזרות כלל. משיכות הבעלים מוגדרות על ידי בעלי המניות כהלוואה שתוחזר לחברה בבוא היום, או בתום תקופה ארוכה. אמנם, לפני התיקון הנדון בעל מניות חויב במס הכנסה על הריבית הרעיונית של אותה הלוואה, אך מס זה נמוך באופן משמעותי מהמס שמוטל על הכנסה. על מנת להתמודד עם התופעה הוחלט כי משיכות בעלים בסכום העולה על 100,000 ש"ח שלא הוחזרו לחברה עד לתום שנת המס בה נמשכו יחושבו כהכנסה לצורך מס. בנוסף ניתנה סמכות למנהל רשות המסים לקבוע, לאחר התייעצות עם ועדה כי יראו עד 50% מרווחיה הצבורים של חברה כאילו חולקו כדיבידנד. סמכות זו קיימת רק כאשר הרווחים הצבורים בחברה עולים על חמישה מיליון שקלים ויש בידה לחלק את רווחיה או חלקם מבלי להזיק לקיום ולפיתוח עסקיה, והעדר חלוקתם יביא להימנעות מתשלום מס.

על מנת לאפשר לבעלי המניות המהותיים, בחברות בהן צבורים רווחים שלא חולקו עד למועד כניסת החוק, להיערך לקראת התיקונים שחוקקו, נקבעה הוראת שעה המטיבה עם בעלי המניות המהותיים. לפי הוראת השעה החל מ-1.1.2017 ועד ל-30.9.2017 שיעור המס על הכנסה מדיבידנד של בעל מניות מהותי, שמקורו ברווחים צבורים בידי החברה עד ליום 31.12.2016, הופחת ל-25% ולא ימוסה במס יסף.

שיעור מס פרוגרסיבי – שיעור מופחת על רווחים נמוכים (ראה לוח ח-3)

מס חברות פרוגרסיבי, בדומה למס הכנסה על יחידים פרוגרסיבי, פירושו ששיעור המס הממוצע הולך וגדל ככל שעולים הרווחים - על רווחים נמוכים חל שיעור מס מופחת ועל רווחים גדולים יותר יחול שיעור מס גבוה יותר.

בישראל חל מס חברות יחסי, אך הצעה להנהיג מס פרוגרסיבי הועלתה בהזדמנויות שונות, האחרונה בשנת 2015 על ידי חברי כנסת מסיעת מרצ שהגישו "הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס חברות דיפרנציאלי)".¹⁹ ההצעה הייתה בעיקרה להטיל מס חברות בשיעור של 20% עד רווח של 1.2 מיליון ש"ח ושיעור של 30% מעל רווח זה.

¹⁹ הכוונה היא למס חברות פרוגרסיבי. השימוש במונח "דיפרנציאלי" בהצעת החוק היא, אולי בהשפעה של מע"מ דיפרנציאלי, ששם הכוונה לשיעורי מס שונים על סוגי מוצרים שונים. במס חברות, הגודל של הרווחים לא הופך אותם לסוגי הכנסות שונים.

להלן הטיעונים בעד ונגד מס חברות פרוגרסיבי (ראה רשימה ביבליוגרפית בהמשך).

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. כתוצאה מכל אלה, תרומתם לצמיחה גדולה יותר. עוד על הטיעון הזה בהמשך, אך נציין שהיתרונות שהמחקר מזהה אינן בהכרח של העסק הקטן אלא של העסקים החדשים.
- לעסקים קטנים השפעות חיוביות חיוניות, כגון הכשרת כוח עבודה והקניית מיומנויות שונות לעובדים ללא ניסיון.
- בעלות על עסקים קטנים מאפשר השתלבות וקידום חברתי למהגרים, נשים וקבוצות מיעוטים נוספות.
- עסקים קטנים הם מקור לתחרות מול חברות גדולות.
- מס חברות פרוגרסיבי מקובל בעולם.
- פוליטיקאים מוסיפים שיש לעודד עסקים קטנים, מכיוון שבאמצעותם ניתן להוציא אנשים מעוני ולהרחיב את המעמד הבינוני.
- מס נכנסה פרוגרסיבי על יחידים מקדם את צמצום אי השוויון. הצירוף "מס חברות פרוגרסיבי", במשתמע, טוען שאף הוא הוא כלי לצמצום אי השוויון.
- למרות יתרונות אלה, עסקים קטנים מתמודדים עם כשל שוק הנובע מחוסר אינפורמציה ומנטל מס אפקטיבי גבוה יותר. כשל השוק מתבטא במשקיעים ומלווים החוששים לממן את פעילותם של עסקים קטנים או הדורשים שיעור תשואה גבוהה יותר. מחנק אשראי עלול לסכן את פיתוחם של העסקים הקטנים ואף להביא לסגירתם.
- באשר לנטל מסים עודף, הוא תוצאה של עלויות אכיפה גבוהות על העסק הקטן.

טיעונים נגד:

- טענה מרכזית נגד היא הפרת האיזון בין מס על חברות למס על יחידים. כאמור לעיל, הפרת איזון זה, בהזדמנויות שונות בעבר, הניע עצמאיים ואף שכירים להתאגד כחברה (ראה תופעת חברות הארנק). פרט להקטנת הכנסות המדינה ממסים, ודווקא מפלח האוכלוסייה העשיר יותר, החלטה זו לא הביאה תועלת כלכלית ולא הגבירה את הצדק החברתי. מס חברות פרוגרסיבי כביכול, יביא לתוצאה הפוכה ויחליש את אחד הכלים היעילים לצמצום אי השוויון, שהוא מס ההכנסה הפרוגרסיבי על יחידים.
- טיעון נוסף, אך חלש יותר, הוא שמס חברות פרוגרסיבי יגרום לחברה גדולה להתפצל לחברות קטנות.

טיעונים נגד (המשך):

- הטיעונים בעד מתמקדים בעסק הקטן או בעסק החדש אולם מס חברות פרוגרסיבי מטיב עם חברה בעלת רווח נמוך. הוא מטיב, ללא צורך, עם העסק הגדול אך הכושל, בעל הרווחיות הנמוכה. הוא מטיב עם העסק הוותיק ולעומת זאת, הוא לא מטיב עם העסק הקטן והחדש שהחליט לא לפעול כחברה.
- מס חברות פרוגרסיבי מסבסד הון. אם רוצים תעסוקה, יש לעודד אותה באופן ישיר.
- אם עסקים קטנים סובלים מעלויות אכיפה גבוהות יש להתאים את התרופה לבעיה ולהציע להם הקלות במינהל המס ולא בשיעורו.
- אין זה נכון לטעון "שמש חברות פרוגרסיבי מקובל בעולם". כאמור הוא קיים רק ב-10 מתוך 36 מדינות ה-OECD.
- בבחינה מעמיקה יותר, היתרונות של העסק הקטן מדומים. לא העסק הקטן מצמיח מקומות עבודה, אלא העסק החדש וגם זה לא לאורך זמן. באשר לחדשנות, יש אכן הסכמה בצורך בתמיכה ממשלתית בחברות מו"פ, אך רוב המו"פ לא מתבצע בעסקים קטנים. השוואה בין יוון, עם עסקים קטנים רבים אך מעט חדשנות, לדנמרק, תוכיח זאת.
- עסקים קטנים, לרוב, 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 ועדיפה התערבות במקום הכשל – דהיינו בשוק ההון עצמו. יתירה מזו, יתכן שהקושי להשיג מימון לא נובע כלל מכשל שוק, אלא מרמת הסיכון הגבוהה של העסק החדש.
- חברה היא מעין פיקציה משפטית, שמאחוריה עומדים אנשים בעלי מניות, ולכן יש לדחות את הטענה המניפולטיבית שמש חברות פרוגרסיבי יצמצם אי שוויון, כפי שמש הכנסה פרוגרסיבי על יחידים מצמצם אי שוויון. להיטיב עם בעל מניות עשיר של חברה עם רווח קטן, על חשבון בעל מניות מהמעמד הבינוני של חברה גדולה (למשל דרך החזקות קרנות פנסיה) או שכיר עני, אינו צדק חברתי.
- באופן כללי, אין מנוס מלממן את ההטבה על הרווח הנמוך על ידי העלאת מס במקום אחר, ויש לחשב את תועלתו של זה מול עלותו של זה. למשל אם מס החברות הנמוך על רווחים נמוכים ימומן על ידי הגדלת השיעור הרגיל על רווחים גבוהים יותר, זה עלול להיות מחסום להתפתחות העסק.

ביבליוגרפיה

Guenther (2009) Small business tax benefits Overview and Economic Rationale.

Crawford & Freedman (2010) Small Business Taxation.

IFS (2015) Taxes and Benefits- The Parties' Plans.

Messere, Kam & Heady (2003) Tax policy: Theory and practice in OECD countries.

Buslei & Simmler (2012) The impact of introducing an interest barrier - Evidence from the German corporation tax reform 2008

OECD (2015) Taxation of SMEs in OECD and G20 Countries

שיעור אפקטיבי

מתוך 36 המדינות החברות ב-OECD, 10 מדינות מנהיגות מס חברות פרוגרסיבי. בעבר גם בריטניה, ספרד, הונגריה וארה"ב הנהיגו מס חברות פרוגרסיבי אך ביטלו את ההטבה, זו אחר זו בין השנים 2015 - 2018. לעומתן אוסטרליה, לטביה ופולין, בשנים 2015, 2018 ו-2019 בהתאמה, החלו להנהיג מס חברות פרוגרסיבי.

אין מאפיינים ברורים למדינות אלו ואין אחידות בבחירת שני הפרמטרים הקובעים את היקף ההטבה – (א) עד כמה השיעור המופחת נמוך מהשיעור הרגיל, (ב) עד איזה רווח הוא חל.

(א) הפער בין השיעור המופחת ביותר לשיעור הרגיל נע בין 14.52 נקודות האחוז בצרפת ועד 2.2 נקודות אחוז בלבד בלוקסמבורג. בממוצע, שיעור המס המופחת הוא 18%, לעומת שיעור מס רגיל של 27%, דהיינו פער של 9 נקודות האחוז.

(ב) תקרת הרווח המוטב נעה בין 160 אלף ש"ח בלטביה ל-950 מיליון ש"ח בקוריאה. בשאר המדינות, בממוצע, ההטבה חלה על רווח של כ-2.5 מיליון ש"ח.

לוח ח-3: מדינות ה-OECD שבהן חל מס חברות פרוגרסיבי

שנת 2019 (באחוזים)²⁰

מדינה	שיעור רגיל	שיעור מופחת נמוך ביותר	שיעור מופחת אפקטיבי בתקרת הרווח המוטב	פער בין השיעור הרגיל למופחת	תקרת הרווח המוטב	הטבת מס מקסימלית
						(באלפי ש"ח)
אוסטרליה ²¹	30.00	27.50	27.50	2.50	-	-
בלגיה	29.58	20.40	20.40	9.18	407	37
קנדה	26.80	12.28	12.28	14.52	1,353	196
צרפת	32.02	28.92	28.92	3.10	2,035	63
יפן	29.74	21.42	22.31	7.43	261	19
קוריאה	27.50	11.00	24.05	3.45	947,183	32,716
לטביה ²²	25.00	18.75	18.75	6.25	163	10
לוקסמבורג ²³	24.94	22.80	22.80	2.14	712	30
הולנד	25.00	19.00	19.00	6.00	814	49
פולין	19.00	9.00	9.00	10.00	4,885	488

מקור: OECD, PwC, אתרים ממשלתיים של אוסטרליה ויפן ועיבודי אגף הכלכלן הראשי.

בלוקסמבורג, קוריאה ויפן פרט לשיעור המופחת ביותר ישנם שיעורי ביניים, ליתר המדינות המטילות מס חברות פרוגרסיבי קיימים שני שיעורי מס בלבד - שיעור רגיל ומופחת. לדוגמה, בקוריאה השיעור המופחת ביותר הוא 11%, דהיינו 16.5 נקודות האחוז מתחת לשיעור המס הרגיל, אך שיעור זה חל על רווח של עד כ-630 אלף ש"ח. הפער בין השיעור הרגיל לשיעור המופחת מצטמצם

²⁰ טבלה זו מבוססת על מספר מקורות מידע ועשוי להכיל אי דיוקים בשל כך

²¹ באוסטרליה חברה זכאית לשיעור מס מופחת כאשר המחזור השנתי שלה אינו עולה על 257 מיליון ש"ח

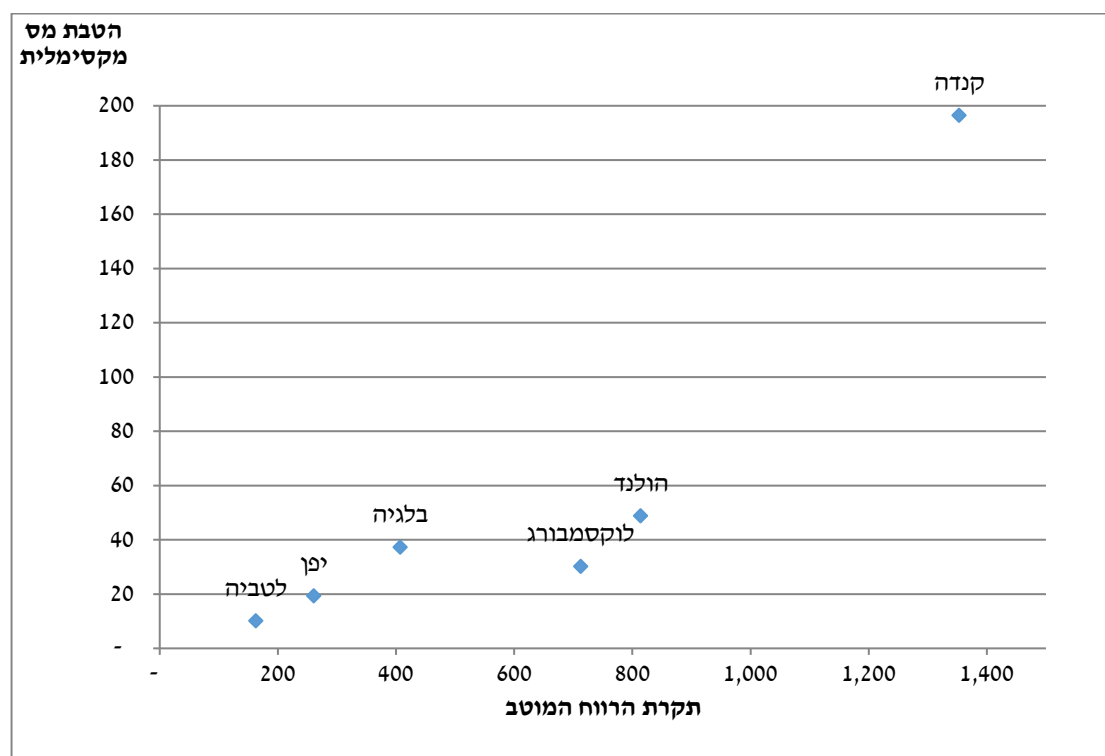
²² בלטביה בסיס המס הוא ההכנסה המחולקת בלבד

²³ בלוקסמבורג על הכנסה גבוהה מ-99 אלף ש"ח משלמים בנוסף לשיעור המס על ההכנסה גם מס קבוע בסך 15 אלף ש"ח

בהדרגה עד 3.3 נקודות אחוז בלבד, על רווח שבין 63 מיליון ש"ח ועד 950 מיליון ש"ח. על ידי חישוב שיעור המס האפקטיבי בתקרת הרווח המוטב והכפלתו בתקרת הרווח המוטב נקבל את הטבת המס המקסימלית הניתנת בכל מדינה (מלבד אוסטרליה, בה הטבת המס ניתנת לפי המחזור העסקי ולא לפי הרווח ולכן לא ניתן למדוד את הטבת המס המקסימלית). קוריאה יוצאת דופן בנדיבותה – הטבת מס של 3.3 נקודות האחוז חלה על רווח של עד כ-950 מיליון ש"ח, כך שההטבה המקסימלית עומדת על כ-33 מיליון ש"ח. בקצה השני, נמצאת לטביה, המציעה הטבת מס של 6.25 נקודות אחוז על רווח של עד 163 אלף ש"ח, כך שההטבה המקסימלית עומדת על 10 אלף ש"ח בלבד. בשאר המדינות ההטבה המקסימלית נעה בין 14 אלף ש"ח ביפן ל-488 אלף ש"ח בפולין.

תרשים ח-2: תקרת הרווח והטבת המס המקסימלית ממס חברות פרוגרסיבי

באלפי ₪, בשנת 2019, לפי מדינות²⁴

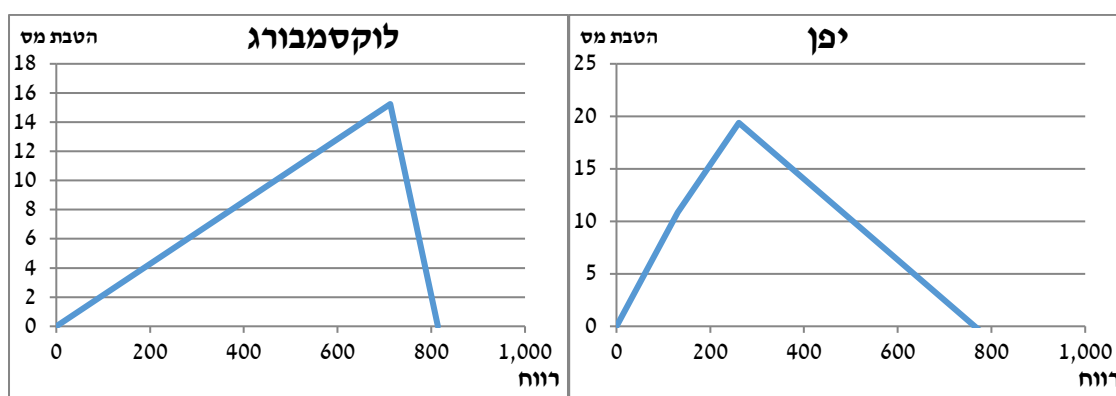


מקור: OECD, PwC, אתר ממשלתי של יפן ועיבודי אגף הכלכלן הראשי.

ברוב המדינות המטילות מס חברות פרוגרסיבי, חברות בעלות רווח גדול לא מאבדות את ההטבה על מדרגת הרווח הנמוכה. לעומת זאת, בלוקסמבורג וביפן, ההטבה קטנה בהדרגה ככל שעולה הרווח, על ידי הטלת שיעור מס שולי גבוה מהשיעור הרגיל במדרגת ביניים. ברמת רווח גבוהה מאוד במדינות אלה אף מתבטלת ההטבה בכ-0.8 מיליון ש"ח.

²⁴ בנוסף ל-6 מדינות המוצגות בתרשים, קוריאה, פולין וצרפת אף הן מנהיגות מס חברות מופחת עם הטבת מס מקסימלית או תקרת רווח מוטב החורגות מגבולות התרשים. באוסטרליה מס חברות מופחת מתבסס על המחזור ולא על הרווח.

תרשים ח-3 : גובה הטבת המס בגין שיעורים מופחתים, לפי רווח החברה (באלפי ש"ח)



מקור: OECD, PwC, אתר ממשלתי של יפן ועיבודי אגף הכלכלן הראשי.

שיעור מס אפקטיבי (ראה לוח ח-4)

שיעור מס חברות סטטוטורי מוכר ואליו מופנה הזרקור. לדוגמה, בוועדת טרכטנברג המליצו על העלאת שיעור מס חברות, בהתבסס על השוואה של שיעור המס הסטטוטורי במדינות ה-OECD. אולם, ניתן לטעון שהשוואה על בסיס השיעור הסטטוטורי לוקה בחסר ואף עלולה להטעות כי היא מתעלמת משאר הפרמטרים הקובעים את נטל המס האמיתי על חברות – ניכויים, זיכויים, שיעורי פחת, כללי קיזוז הפסדים והקלות נוספות.

אין מתודולוגיה מקובלת לחישוב שיעורי מס חברות אפקטיביים והאומדנים המתפרסמים בספרות המקצועית או בכלי תקשורת לציבור הרחב אינם, בדרך כלל, ברי השוואה. בחרנו להציג כאן תחשיב של שיעורי מס אפקטיביים של אוניברסיטת Oxford. תחשיב זה עדיף על תחשיבים אחרים משתי סיבות - הוא מציע כיסוי רחב (כל מדינות ה-OECD ואף מדינות נוספות שאינן חברות בארגון) ועקבי מדי שנה, כך שניתן להשוות גם בין מדינות וגם בין שנים. החיסרון שהוא אינו מתחשב בכל הטבות המס. לדוגמה, במקרה של ישראל, הוא אינו לוקח בחשבון את ההטבות הגדולות מכוח חוק עידוד השקעות הון.

בלוח ח-4 מוצגים שיעורי מס חברות סטטוטוריים ואפקטיביים, לכלל מדינות ה-OECD, לשנים 2003 ו-2017.²⁵ מהלוח עולות הנקודות הבאות:

- בין שנת 2003 לשנת 2017, חלה ירידה ממוצעת של כ-8 נקודות האחוז בשיעור הסטטוטורי ב-27 מדינות, ביניהן ישראל. לעומת זאת, השיעור עלה ב-3 מדינות (צרפת, צ'ילה, ואיסלנד), ונותר ללא שינוי ב-4 מדינות נוספות.
- למעט באסטוניה וצ'ילה, שיעור המס האפקטיבי נמוך מהשיעור הסטטוטורי, בכל המדינות ובכל השנים. בממוצע, ההפרש בין שני השיעורים עמד על כ-4 נקודות האחוז בשנת 2003 והוא ירד ל-3 נקודות האחוז בשנת 2017.

²⁵ שנת 2003 נבחרה כי היא שנה לפני שהחל בישראל תהליך הפחתת שיעורי המס. שנת 2017 היא השנה האחרונה בפרסום של אוניברסיטת Oxford. יש לציין עוד ששיעור המס הסטטוטורי על פי אוניברסיטת Oxford, שונה במקצת מהשיעור שמוצג בפרק יח, על פי ה-OECD, וזה בשל שוני במיצוע המס המוטל ברמה המקומית.

- מקדם המתאם בין השיעור האפקטיבי לשיעור הסטטוטורי גבוה (מעל 0.995), הן ב-2003 והן ב-2017. לכן, ועדת טרכטנברג לא טענה כאשר היא הסתפקה בהשוואה בינלאומית של שיעורי מס סטטוטוריים. מחד, שיעורי מס אפקטיביים מודדים נכון יותר את נטל המס האמיתי על חברות, אך מאידך הם תלויי מתודולוגיה ובכל אופן לא משנים מן היסוד את מיקומן של המדינות.
- כאמור, בין השנים 2003 ל-2017, שיעור המס הסטטוטורי בישראל ירד יותר מבשאר המדינות – בשנת 2003, ישראל התמקמה במקום ה-7 בין 34 מדינות ה-OECD ובשנת 2017, ירדה ישראל למקום ה-17. ב-2013 הפער בין השיעור האפקטיבי לשיעור הסטטוטורי בישראל גבוה בכנקודת האחוזה לעומת הפער הממוצע ב-OECD, לעומת זאת בשנת 2017 הוא נמוך בכחצי נקודת אחוז.

לוח ח-4 : שיעור מס חברות סטטוטורי ואפקטיבי (באחוזים)

מדינות ה-OECD, בשנים 2003 ו-2017

מדינה	2003			2017		
	שיעור מס סטטוטורי	שיעור מס אפקטיבי	הפרש בין האפקטיבי לפרש בין	שיעור מס סטטוטורי	שיעור מס אפקטיבי	הפרש בין האפקטיבי לפרש בין
אוסטריה	34.0	29.3	4.7	25.0	21.6	3.4
אוסטרליה	30.0	27.1	2.9	30.0	26.6	3.4
איטליה	38.3	31.3	6.9	26.5	21.4	5.2
איסלנד	18.0	15.7	2.3	20.0	17.7	2.3
אירלנד	12.5	11.1	1.4	12.5	11.3	1.2
אסטוניה	26.0	31.1	5.1-	20.0	24.0	4.0-
ארה"ב	40.5	34.9	5.6	40.5	34.9	5.6
בלגיה	34.0	28.1	5.9	34.0	28.3	5.7
בריטניה	30.0	26.9	3.1	20.0	18.5	1.5
גרמניה	40.9	34.9	6.0	30.9	27.0	3.9
דנמרק	30.0	26.7	3.3	22.0	19.7	2.3
הולנד	34.5	30.0	4.5	25.0	19.1	5.9
הונגריה	19.6	16.1	3.6	11.0	9.7	1.3
יוון	35.0	28.3	6.7	29.0	25.4	3.6
יפן	40.8	36.0	4.7	30.9	27.3	3.6
ישראל	36.0	30.8	5.2	24.0	21.3	2.7
לוקסמבורג	30.4	25.2	5.2	29.2	24.2	5.0
מקסיקו	34.0	29.6	4.4	30.0	26.1	3.9
נורבגיה	28.0	26.4	1.6	24.0	22.2	1.8
ניו-זילנד	33.0	29.9	3.1	28.0	25.8	2.2
סלובניה	25.0	20.3	4.7	17.0	14.8	2.2
סלובקיה	25.0	19.6	5.4	22.0	19.3	2.7
ספרד	40.4	35.3	5.1	29.4	27.6	1.8
פולין	27.0	23.0	4.0	19.0	16.7	2.3
פורטוגל	33.0	27.4	5.6	29.5	25.2	4.3
פינלנד	29.0	26.1	2.9	20.0	18.0	2.0
צ'ילה	16.5	16.7	0.2-	24.0	24.3	0.3-
צ'כיה	31.0	26.7	4.3	19.0	16.1	2.9
צרפת	35.4	30.2	5.3	38.0	32.4	5.6
קוראה	29.7	24.4	5.3	22.0	18.0	4.0
קנדה	37.6	34.2	3.4	26.8	23.3	3.5
שבדיה	28.0	24.7	3.3	22.0	19.4	2.6
שווייץ	24.1	19.8	4.3	21.2	17.4	3.8
תורכיה	33.0	26.9	6.1	20.0	16.9	3.1
ממוצע ³	30.6	26.6	4.0	24.8	21.8	3.0

מקור: אוניברסיטת Oxford ועיבודי אגף הכלכלן הראשי.

דמוגרפיה של חברות (ראה לוח ח-5)

בתחילת שנת 2005 היו 141 אלף חברות. יותר מעשור לאחר מכן, בתחילת שנת 2017, עלה מספר החברות ל-212 אלף, גידול שנתי ממוצע של 3.4%. בשנים 2005-2006, גדל מספר החברות בכ-1.4% בלבד, אך השיעור הואץ ל-4.7% בשנים 2007-2011. בשנים 2012-2016, הואט השיעור ל-3.0%. בתחילת 2017 נכנס לתוקף תיקון 235 לפקודת מס הכנסה (תשע"ז-2016) שחלק ממטרותיו היו צמצום תופעת חברות הארנק, כפי שנידון לעיל. ואכן, בשנים 2017-2018 חלה ירידה של 0.3% בממוצע לשנה במספר החברות.

בתקופה הנסקרת, שיעור "הילודה" של חברות עמד, בממוצע, על 7.8% לשנה ואילו שיעור "התמותה" עמד על 4.9% (ראה תרשים ח-4). שני השיעורים ירדו במהלך השנים, אך בשנים 2017-2018, ניכרת עלייה בסגירת החברות למרות ירידה בפתיחת חברות.

לוח ח-5: מספר חברות²⁶ בתחילה ובסוף שנה ומספר חברות שנפתחו ושנסגרו במהלך השנה

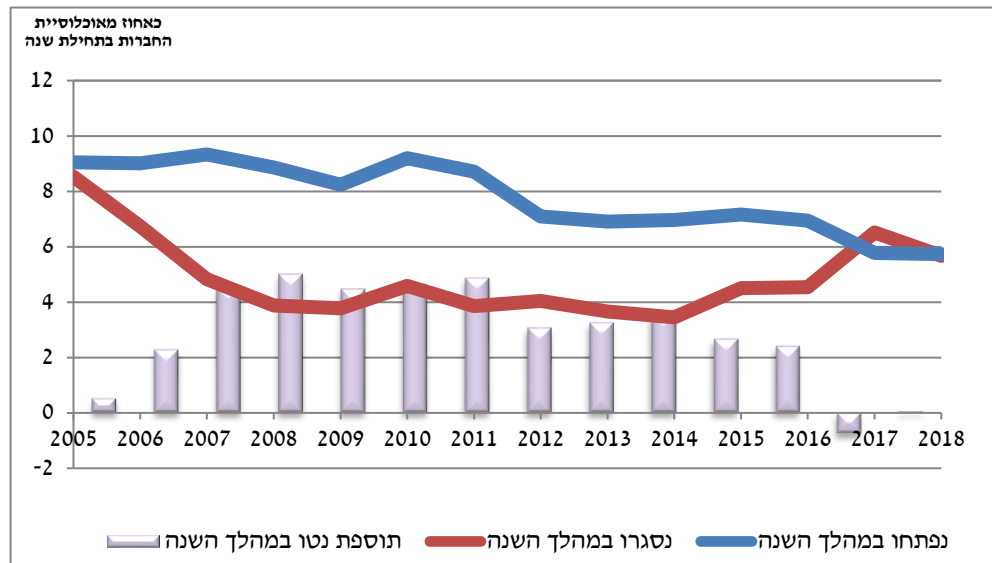
שנה	מספר חברות						כ- % ממספר חברות בתחילת שנה
	בתחילת שנה	נפתחו במהלך השנה	נסגרו במהלך השנה	בסוף שנה	נפתחו במהלך השנה	נסגרו במהלך השנה	תוספת נטו במהלך השנה
2005	141,434	12,791	12,062	142,163	9.0	8.5	0.5
2006	142,163	12,810	9,571	145,402	9.0	6.7	2.3
2007	145,402	13,571	7,023	151,950	9.3	4.8	4.5
2008	151,950	13,469	5,893	159,526	8.9	3.9	5.0
2009	159,526	13,134	6,023	166,637	8.2	3.8	4.5
2010	166,637	15,332	7,634	174,335	9.2	4.6	4.6
2011	174,335	15,188	6,728	182,795	8.7	3.9	4.9
2012	182,795	12,974	7,389	188,380	7.1	4.0	3.1
2013	188,380	13,017	6,902	194,495	6.9	3.7	3.2
2014	194,495	13,559	6,709	201,345	7.0	3.4	3.5
2015	201,345	14,418	9,064	206,699	7.2	4.5	2.7
2016	206,699	14,348	9,377	211,670	6.9	4.5	2.4
2017	211,670	12,219	13,786	210,103	5.8	6.5	0.7-
2018	210,103	12,046	11,923	210,226	5.7	5.7	0.1

מקור: שע"מ ועיבודי אגף הכלכלן הראשי.

²⁶ חברות פעילות כולל חברות עם הכנסות מרכוש, קיבוצים, מושבים ואגודות שיתופיות.

תרשים ח-4: דמוגרפיה של חברות – נפתחו, נסגרו והתוספת נטו

כאחוז מאוכלוסיית החברות בתחילת השנה



מקור: שע"מ ועיבודי אגף הכלכלן הראשי.

התפלגות ההכנסה והמס של חברות בשנת 2016²⁷

בשנת 2016, ההכנסה והמס של 201²⁸ אלף חברות הסתכמו ב-165.4 מיליארד ש"ח וב-34.7 מיליארד ש"ח, בהתאמה.

האם אי שוויון בין חברות חשוב?

לחברה אכפת מאי שוויון בין יחידים מכמה סיבות - הוא עשוי להשפיע, בין השאר, על אושרם של האנשים, על בריאותם ואף על שיעור הצמיחה הכלכלית או על הלכידות החברתית. האם החברה צריכה להתעניין גם באי שוויון בין חברות עסקיות? הדעה המסורתית היא שחברה היא ישות משפטית ואין משמעות לאי שוויון בין חברות. לאחרונה, חלה תפנית וחוקרים העלו את הטענה שאי שוויון בין חברות חשוב מהותית כי הוא משפיע ישירות על אי שוויון בין יחידים. לדוגמה Mueller & al. (2015)²⁹ טוענים שאי השוויון בין העובדים גבוה יותר בחברות גדולות, כך שהגידול באי שוויון בין חברות הוא אחד ההסברים העיקריים לגידול באי שוויון בין יחידים בעשורים האחרונים. נראה שחברות גדולות נהנות מיתרונות לגודל ומרווחיות יתר, אך הן מנתבות את רוב תוספת הרווחים למנכ"לים ולקצה העליון של סולם השכר.

מס הכנסה פרוגרסיבי על יחידים הוא אחד הכלים לצמצום אי השוויון בין יחידים. אולם, אין להסיק מכך שיש להנהיג גם מס חברות פרוגרסיבי. אם אי השוויון בין חברות לא חשוב, כטענת

²⁷ הניתוח בסעיף זה ובסעיפים הבאים דן בהכנסה מכל המקורות ובמס, למעט מע"מ על רווח של מוסדות כספיים. הניתוח נערך לשנת 2016, שכן הוא מבוסס על דו"חות שנתיים המוגשים לשלטונות המס בפיגור.

²⁸ בסוף שנת 2016, היו כ-212 אלף תיקי חברות במאגרי רשות המסים (ראה לוח ח-5), אך 201 אלף חברות בלבד הגישו דו"ח לשנת 2016. כמו כן, באותה שנה הסתכמה הגבייה ב-35.8 מיליארד ש"ח (ראה לוח ח-1), והיא שונה מחבות המס, בעיקר בגלל הפרשי עיתוי.

²⁹ Holger M. Mueller, Paige P. Ouimet, and Elena Simintzi (2015), "Wage Inequality and Firm Growth", NBER Working Paper No. 20876, January 2015.

הדעה המסורתית, אין סיבה להנהיג מס חברות פרוגרסיבי. לעומת זאת, אם הוא כן מתגלגל לאי שוויון בין יחידים, כלי המס הפרוגרסיבי על יחידים זמין ועדיף להשתמש בו.

התפלגות לפי עשירונים, מאיונים ואלפיונים

לוח ח-6 מציג נתונים אלה בחלוקה של עשירונים, מאיונים ואלפיונים.

בשנת 2016, כ-60% מהחברות לא דיווחו על רווח ולכן לא שלמו מס.

בהקשר זה, שנת 2016 לא חריגה - מידי שנה, כ-60% מהחברות לא רווחיות. איך בכל זאת חברות אלו מצליחות לשרוד? ראשית, החברות במועדון "1 עד 6" מתחלפות - חלק מהחברות עוזבות למועדון המרוויחות, חלק נסגרות ובמקומן, באות חברות שהרוויחו בעבר או זה עתה נפתחו. החלק הנוסף אכן מתמיד במועדון הלא מרוויחים אך על בסיס של פעילות שולית והחלק הנותר מייצר לבעלי המניות תעסוקה והכנסות משכר.

העשירונים השביעי עד התשיעי מייצרים 8% מההכנסה ומשלמים 10% מהמס בעוד שהעשירון העליון לבדו אחראי ל-92% מההכנסה ול-90% מהמס.

המשקל השונה של העשירונים בהכנסה ובמס משתקף בשיעור מס ממוצע של 25%, בדומה לשיעור המס הסטטוטורי בשנת 2016, בעשירונים 7 עד 9, אשר צונח ל-21% בעשירון העליון.

פירוט העשירון העליון לפי מאיונים מצביע על ירידה מתונה מהמיאון ה-91 למיאון ה-99 - מ-25% ל-23%, בהתאמה, וירידה חדה ל-19% במיאון העליון, ואף מתחת לכך באלפיון העליון.

201 חברות באלפיון העליון, דהיינו 0.1% מכלל החברות, מרכזות 39% מההכנסה אך משלמות 35% מהמס בלבד. מולן, 99.9% מהחברות חלקו 61% מההכנסה אך שילמו 65% מהמס.

המסקנה היא שככל שהחברה עשירה יותר יש לה יותר הכנסות מועדפות - כאלה ששיעור המס עליהן נמוך משיעור מס חברות על ההכנסה הרגילה.

לוח ח-6 : ההכנסה וחבות המס¹ של חברות בשנת 2016, לפי עשירונים, מאיונים ואלפיונים

שיעור מס ממוצע	מס	הכנסה	מספר חברות	מס	הכנסה	מספר חברות	עשירונים, מאיונים ואלפיונים
	התפלגות (ב-%)			במיליוני ש"ח			
21.0%	100.0	100.0	100.0	34,657	165,400	201,184	סה"כ
							עשירונים
	0.0	0.0	60.0	0	0	120,710	1 עד 6
24.6%	0.5	0.5	10.0	187	758	20,119	7
24.7%	2.4	2.1	10.0	848	3,434	20,118	8
24.7%	6.9	5.9	10.0	2,398	9,718	20,119	9
20.6%	90.1	91.6	10.0	31,224	151,490	20,118	10
							פירוט עשירון עליון לפי מאיונים
24.7%	1.2	1.0	1.0	424	1,717	2,011	91
24.6%	1.4	1.2	1.0	486	1,977	2,012	92
24.5%	1.6	1.4	1.0	563	2,297	2,012	93
24.4%	1.9	1.6	1.0	661	2,707	2,012	94
24.4%	2.3	2.0	1.0	793	3,255	2,012	95
24.4%	2.9	2.5	1.0	989	4,059	2,012	96
24.1%	3.7	3.2	1.0	1,284	5,323	2,012	97
24.0%	5.3	4.7	1.0	1,852	7,731	2,012	98
23.1%	9.1	8.2	1.0	3,143	13,633	2,012	99
19.3%	60.7	65.8	1.0	21,029	108,790	2,011	100
							פירוט המאיון העליון לפי אלפיונים
22.4%	1.4	1.3	0.1	474	2,114	201	991
20.7%	1.4	1.4	0.1	492	2,376	201	992
20.6%	1.6	1.6	0.1	560	2,718	201	993
21.0%	1.9	1.9	0.1	655	3,120	201	994
20.8%	2.2	2.2	0.1	757	3,638	201	995
20.6%	2.6	2.6	0.1	897	4,355	202	996
19.6%	3.1	3.3	0.1	1,076	5,476	201	997
18.4%	4.0	4.6	0.1	1,398	7,606	201	998
19.6%	6.9	7.4	0.1	2,405	12,299	201	999
18.9%	35.5	39.4	0.1	12,316	65,089	201	1000

מקור: שע"מ ועיבודי אגף הכלכלן הראשי

שומות ותוספת המס בגין שומות בשנים 2012-2014

מידי שנה, כל חברה חייבת להגיש דו"ח למס הכנסה. דו"ח זה נקרא "שומה עצמית". חלק מהדוחות נבדקים על ידי רשות המסים, בתהליך של 3 שלבים. כדי להבדיל בין השלבים, רשות המסים מצרפת לשומה סימול.

הצהרת הנישום נקראת "שומת 00" (ראה לוח ח-7).

שומה שלב א'

בתום בדיקת הדו"ח הראשונית על ידי רשות המסים, ייווצרו ארבע מצבים, כדלהלן:

- שומה 01 - אישור השומה העצמית שנבדקה ונמצאה תקינה.
- שומה 02 - פקיד השומה לא מקבל את השומה העצמית אך מגיע להסכם עם הנישום.
- שומה 03 - פקיד השומה לא מקבל את השומה העצמית, לא מגיע להסכם עם הנישום ומוציא שומה לפי "מיטב השפיטה".
- שומה 04 – יתכן מצב נוסף - שומה בהעדר דו"ח, כאשר הנישום אף לא טרח להגיש דו"ח המהווה שומה עצמית.

שומה שלב ב'

תוך 30 יום, הנישום יכול לערער על שומה 03 ו-04. בערעור על שומה 04, יגיש הנישום דו"ח שלא הגיש קודם. הדיון בהשגה נערך מול בעל סמכות שאינו זה שהוציא את השומה בשלב א', אליו יגיש הנישום כל טענותיו. תוצאות הדיון יכולות להיות אחת מהשתיים:

- שומה 07 – פקיד השומה מגיע להסכם עם הנישום. ההסכם עשוי להיות שונה מהשומה לפי מיטב השפיטה שהוצאה בשלב ראשון.
- שומה 09 – הצדדים לא מגיעים להסכם גם בשלב ב' ופקיד השומה מוציא שומה הנקראת גם צו. פקיד השומה צריך לשלוח לנישום החלטה והנמקה בהשגה תוך 3 שנים מתום השנה בה הוגש הדו"ח או שנה ממועד הגשת ההשגה, לפי המאוחר.

שומה שלב ג'

בהמשך לצו פקיד השומה, רשאי נישום לערער לבית המשפט המחוזי ועל החלטת המחוזי יש אפשרות ערעור לבית המשפט העליון.

לוח ח-7: השלבים בתהליך השומה, על פי סעיפי שומה³⁰

שלבים בתהליך השומה				סעיפי שומה			
הגשת דו"ח (שומה עצמית)				00			
				דו"ח שהנישום הגיש			
שומה שלב א'				01	02	03	04
תוך 3 שנים מתום שנת הגשת הדו"ח. ³¹				הצהרת הנישום התקבלה	בהסכם	מיטב השפיטה, כאשר הוגש דו"ח (ללא הסכם)	מיטב השפיטה, כאשר לא הוגש דו"ח (ללא הסכם)
ב-90% מהמקרים, אין טיפול והשומה 00 הופכת לסופית.							
השגה ³²						15	17
תוך 30 יום. מתנהלת לפני חוליה אחרת.						השגה על שומה 03, עם ציון המס שאינו שנוי במחלוקת	השגה על שומה 04, יחד עם הגשת דו"ח
שומה שלב ב'						07	09
החלטה בהשגה תוך שנה ממועד ההשגה (או 3 שנים מתום הגשת הדו"ח)						בהסכם	שומת צו ללא הסכם ועם הנמקה עניינית
שומה שלב ג' ³²						19	
ערעור למחוזי						ערעור	
פסק דין						11	
						פסק דין	

מקור: רשות המסים ועיבודי אגף הכלכלן הראשי.

לוח ח-8, מציג את מספר השומות ואת תוספות המס שהושגו בתהליך הבדיקות דוחות החברות על ידי רשות המסים, לפי סעיפי שומה. הלוח לא כולל שומה 04, כיוון שמטרתן היא לזרז הנישום שניתק מגע עם הרשות. הלוח מציג גם את הסיכום של כול השומות, למעט שומות 03 ו-09 שהסיכוי שלהן להפוך לתוספת גבייה ממשית נמוך.

הלוח מציג את השנים 2014-2016, אם כי יתכן שנתוני 2016 עשויים להשתנות באופן משמעותי, כי תקופת ההתיישנות לא הסתיימה במועד גזירת הקבצים, ביוני 2019.

מלוח ח-8 עולות הנקודות הבאות:

- כ-25 אלף דוחות נבדקו מתוך אלה שהוגשו בשנת 2014, כ-18 אלף דוחות בשנת 2015 וכ-12 אלף דוחות בשנת 2016. יתכן שהנתון של שנת 2016 עוד יעלה באופן משמעותי, לפני שתסתיים תקופת ההתיישנות.
- לעומת 191 אלף דוחות שהוגשו בשנת 2014, זהו שיעור בדיקה של כ-13%.
- כיוון שתיק שנבחר בשומה, נבדק בדרך כלל על פני שלוש שנות מס, נראה שההסתברות ליפול בשומה היא כ-4%, דהיינו, בממוצע, חברה נבדקת פעם ב-30 שנה. אולם, כיוון שהבחירה אינה אקראית, ההסתברות בפועל שונה מתיק לתיק, על פי מאפייניו כגון – ענף כלכלי, סוגי הכנסות או גודל החברה.

³⁰ בנוסף קיים סעיף שומה 05, שהיא שומה שתוקנה בהוראת מנהל הרשות תוך 4 שנים מתום שנת הגשת הדו"ח

³¹ סעיף 145(א)(2) לפקודה שונה בחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2015 ו-2016) שהתקבל ב-19.11.2015 ומעתה תקופת ההתיישנות עומדת על 4 שנים בעוד סמכות המנהל לשנה נוספת בוטלה

³² שומות 15, 17 ו-19 מלוות בדרישה לתשלום יתרת מס שאינה שנויה במחלוקת

- השומות הניבו תוספת מס של 5.1 מיליארד ש"ח בשנת 2014 ושל 5.2 מיליארד ש"ח בשנת 2015. בשנת 2016, ירדה תוספת המס ל-4.2 מיליארד ש"ח, אך כאמור נתוני 2016 עשויים להתעדכן.
- לא כל תוספת מס בגין שומה הופכת לתוספת גבייה ממשית, במיוחד בסעיפי שומה 03 ו-09, שלגביהן עומדת לנשום הזכות לערער עליהם. מספר של שומות אלו מועט, אך תוספת דרישת המס בגין גבוהה למדי – 1.3 מיליארד ש"ח בשנת 2014, 1.9 מיליארד ש"ח בשנת 2015 ו-2 מיליארד ש"ח בשנת 2016.
- בניכוי שומות אלו, עולה שתוספת השומה במקרים בהם השומה היא סופית, ובעלת סיכויי גבייה גדולים, עמדה על כ-3.8 מיליארד ש"ח בשנים 2014, 3.3 בשנת 2015 ו-2.2 מיליארד ש"ח בשנת 2016.
- כ-95% מהשומות מסתיימות ללא תוספת (שומה 01) או בהסכם כבר בשלב ראשון (שומה 02). שומה 02 הניבה בשנת 2014 97% מתוספת השומה (ראה תרשים ח-8).
- שאר סעיפי השומות (05, 07, 11, 15 ו-19) היוו, בשנת 2014, כ-3% מכלל השומות (למעט כאמור שומות 03 ו-09), והניבו כ-3% מתוספת מס.
- בשנת 2014, שומות 02 הניבו תוספת מס ממוצעת לשומה של 309 אלף ש"ח ואילו שומות 07 (גם בהסכם, אך בשלב ב') הניבו 302 אלף ש"ח.

לוח ח-8 : מספר שומות ותוספות מס לחברות בעקבות השומות, לפי סעיף שומה, בשנים
2016-2014

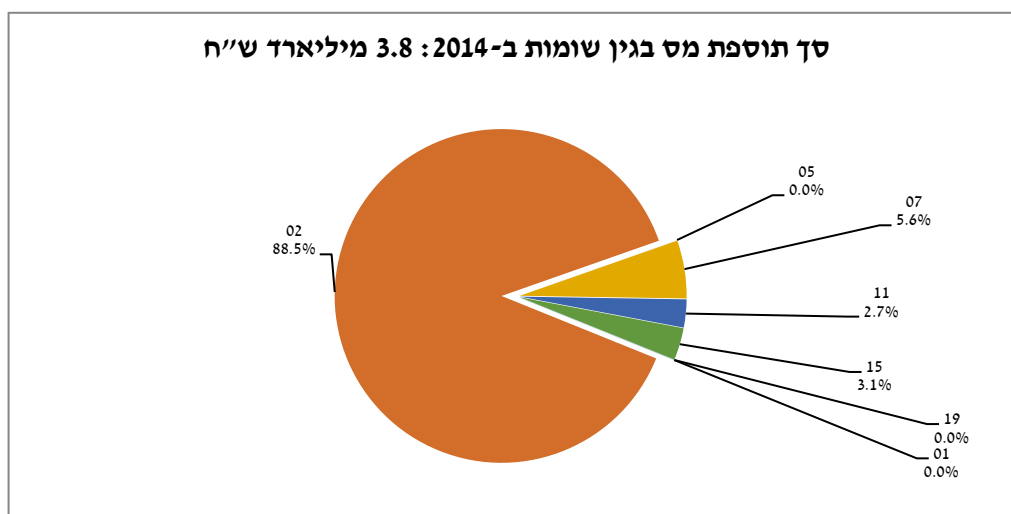
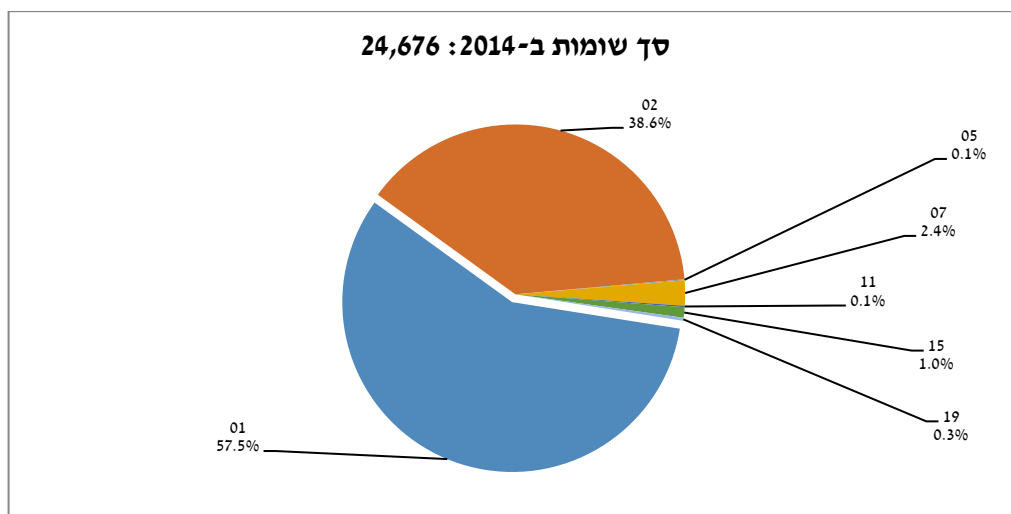
תוספת מס ממוצעת לשומה (באלפי ש"ח)			תוספת מס בעקבות השומה (במיליוני ש"ח)			מספר שומות			סעיפי שומה ³³
2016	2015	2014	2016	2015	2014	2016	2015	2014	
-	-	-	-	-	-	190,492	178,401	166,506	00
0	-2	0	0	-18	0	6,168	10,248	14,181	01
426	412	352	2,220	3,108	3,355	5,216	7,550	9,530	02
45,227	32,552	14,007	1,945	1,855	1,065	43	57	76	03
298	-26	15	2	-0	0	7	13	24	05
230	365	362	21	95	213	92	261	589	07
767	535	3,260	7	15	280	9	28	86	09
	8,981	2,947	-	63	103	-	7	35	11
-139	438	483	-23	100	118	165	229	245	15
-	-	6	-	-	0	9	23	72	19
356	283	207	4,173	5,218	5,135	11,709	18,416	24,838	סה"כ
190.53	182.63	153.61	2,221	3,348	3,791	11,657	18,331	24,676	סה"כ ללא 03 09-1

מקור: שע"מ ועיבודי אגף הכלכלן הראשי

³³ למשמעות הסעיפים ראה לוח ח-9

תרשים ח-5 : ההתפלגות השומות ותוספות המס בגין, בשנת 2014

לפי סעיף שומה, למעט שומות 03 ו-09³⁴



מקור: שע"מ ועיבודי אגף הכלכלן הראשי

³⁴ סעיפי שומה 03 ו-09 בעלות סיכוי נמוך להפוך לתוספת גבייה ממשית מכיוון שלגביהן עומדת לנשום הזכות לערער עליהם