



הכנסת

מרכז המחקר והמידע

המחלקה לפיקוח תקציבי

מס חברות דיפרנציאלי לפי גודל החברה במדינות המפותחות

הכנסת, מרכז המחקר והמידע

קריית בן-גוריון, ירושלים 91950

טל': 02 - 6408240/1

פקס: 02 - 6496103

www.knesset.gov.il/mmm

כתיבה: עמי צדיק, מנהל המחלקה לפיקוח תקציבי

אישור: ד"ר שירלי אברמי, מנהלת מרכז המחקר והמידע

עריכה לשונית: מערכת "דברי הכנסת"

כ"ט באייר תשע"ב

21 במאי 2012

מסמך זה נכתב לבקשת חברת הכנסת זהבה גלאון, ומובאת בו סקירה משווה של שיעור מס חברות במדינות ה-OECD, ובעיקר – שיעור מס מופחת לחברות קטנות.¹

1. מס חברות בישראל

1.1. רקע כללי

מס חברות הוא מס ישיר הנגבה מההכנסה החייבת של החברות. ההכנסה החייבת של החברות מחושבת על-פי כללי החשבונאות המקובלים, בהתאמה לפקודת מס הכנסה. מחקרים כלכליים מלמדים כי למסים ישירים כמו מס חברות יש בדרך כלל השפעה חיובית על פערים חברתיים, והיא מביאה לצמצום (מס פרוגרסיבי). עם זאת, מחקרים כלכליים מלמדים גם שלמס חברות גבוה עשויה להיות השפעה שלילית על הצמיחה ועל ההשקעות במשק. לעומת זאת, ההשפעה השלילית של מסים עקיפים כמו מס ערך מוסף על הצמיחה היא בדרך כלל קטנה יותר מהשפעתם של מסים ישירים, ויש להם השפעה שלילית על פערים חברתיים (מס גרסיבי).² בשל כך, בקביעת שיעורי המס מדינות מנסות למצוא את האיזון בין השאיפה לצמוח בקצב מהיר לבין השאיפה לחלוקת הכנסות שוויונית יחסית. חלק מהמדינות המפותחות מנסות לעשות זאת באמצעות קביעת מיסוי דיפרנציאלי, כמו מס חברות גבוה לחברות גדולות (במונחי מכירות או רווח) ומס חברות נמוך לחברות קטנות.

בחינת משקל ההכנסות ממס חברות בתוצר בישראל מלמדת שלא תמיד יש מתאם בין השינוי בתוצר לבין השינוי בהכנסות. יש לכך כמה סיבות, ובהן שינוי בגובה משכורות המנהלים, המשפיע על ההכנסה החייבת של החברות, פער זמן בין יצירת ההכנסה (או הגידול בתוצר) לבין תשלום המס ומאמצי הגבייה של רשויות המס.³

1.2. תיאור והתפתחות היסטורית

עד אמצע שנות ה-70 של המאה הקודמת חלה עלייה הדרגתית בשיעור מס החברות בישראל, עד ל-40% בשנת 1975; בתוספת מס הכנסה בשיעור של 35% על רווחים לא מחולקים הגיע שיעור המס הכולל על הכנסות החברה ל-61%. במחצית השנייה של שנות ה-80 התהפכה המגמה: בשנת 1987 הופחת שיעור מס הכנסה על חברות מ-35% ל-8.3%, וכך שיעור המס הכולל ירד ל-45%. בשנת 1992 בוטל סופית מס הכנסה על רווחים לא מחולקים, וכך שיעור מס החברות הכולל ירד ל-40%.⁴

משנת 1993-1996 ירד מס החברות ב-1% בשנה עד שהתייצב על 36%. בתקופה זו שיעור המס בישראל היה דומה לשיעורו הממוצע במדינות ה-OECD (38%). ואולם, בשנים 1996-2004 חלה ירידה ממוצעת של 7.6 נקודות אחוז 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 במסגרת רפורמות מס במדינות המפותחות.

בשנים 1996-2003 נותר שיעור מס החברות בישראל 36%, למרות ההפחתות במדינות המפותחות – התפתחות שהיתה עשויה להשפיע על כושר התחרות של המשק הישראלי. 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 בשל הירידה במשקל המסים הישירים בתוצר והעלייה

¹ מסמך זה הוכן בעזרת דפנה סגול, מתמחה במרכז המחקר והמידע של הכנסת מטעם האוניברסיטה העברית בירושלים.

² להרחבה ראו: מרכז המחקר והמידע של הכנסת, [השפעת מדיניות המסים על שיעור הצמיחה הכלכלית](#), כתיבה: רון תקוה, אוקטובר 2007; [המשק הישראלי 2006 – צמיחה, אי-שוויון וכלי מדיניות](#), כתיבה: אליעזר שוורץ, יוני ארליך ועמי צדיק, מאי 2006.

³ משרד האוצר, מינהל הכנסות המדינה, דוח שנתי 2009-2010, פרק ח' – גביית מס חברות, מרס 2011.

⁴ משרד האוצר, מינהל הכנסות המדינה, דוח שנתי 2005, פרק ח' – גביית מס חברות, יוני 2006.



במשקל המסים העקיפים בתוצר בהשוואה למדינות המפותחות. לאחר התעוררות המחאה החברתית בקיץ 2011 ובעקבות המלצות 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.**

ההכנסות ממס חברות בשנת 2009 הסתכמו בכ-21 מיליארד ש"ח – ירידה חדה בשיעור ריאלי של 19% לעומת השנה הקודמת.⁵ הירידה בהכנסות הובילה לירידה במשקל ההכנסות ממס חברות מהתוצר לשפל היסטורי של כ-2.7% – ירידה של 0.7 נקודות האחוז לעומת השנה הקודמת. יש לציין כי על סמך החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן החוק), ניתנות הטבות מס למפעלים מאושרים, על-פי ההגדרות המפורטות בחוק (כמו ייצוא ואזור גיאוגרפי). בשנת 2008 הסתכמו הטבות המס בכ-5.6 מיליארד ש"ח, לעומת הכנסות ממס חברות בסך כ-25 מיליארד ש"ח, כלומר **שיעור הטבות המס בסך ההכנסות היה 22.4%.**

לפי תחזית משרד האוצר, הכנסות ממס חברות בשנת 2012 עתידות להסתכם בכ-33.5 מיליארד ש"ח⁶ (אפשר להניח שבפועל ההכנסות יהיו נמוכות יותר, שכן שיעור הצמיחה במשק נמוך מהתחזיות). לפי אומדני מינהל הכנסות המדינה יסתכמו הטבות המס בגין החוק ב-5.3 מיליארד ש"ח בשנת 2012.⁷

לפי ניתוח של מינהל הכנסות המדינה יש **ריכוזיות בהטבות המס**, ורובן מגיעות לחברות גדולות יחסית. כך, שיעור מס חברות האפקטיבי שהן משלמות נמוך במידה ניכרת משיעור המס הסטטוטורי. לדוגמה, שיעור המס הממוצע של העשירון העליון של חברות שקיבלו הטבות מס בגין החוק, היה 7.2% בשנת 2008, לעומת 10.6% בשנת 2007 ו-12.5% בשנת 2006.⁸ נדגיש כי מדובר בחברות שקיבלו הטבות מס, ולא בכלל החברות במשק.⁹

מניתוח זה אפשר להסיק כי בישראל חלק מהחברות הגדולות משלמות (במסגרת חוק לעידוד השקעות הון) מס חברות אפקטיבי בשיעור נמוך במידה ניכרת משיעור מס החברות הסטטוטורי (שמשלמות בפועל רוב החברות הקטנות), שכן רוב הטבות המס מנותבות לחברות גדולות יחסית, ובשנים האחרונות שווי הטבות המס נאמד ב-20% מכלל ההכנסות ממס חברות.

2. שיעורי מס לחברות קטנות במדינות מפותחות

בחלק מהמדינות המפותחות מונהג שיעור מס חברות דיפרנציאלי לפי פרמטרים שונים, ובעיקר לפי גודל החברה (רמת הרווח השנתית או מחזור העסקים), כלומר שיעור מס גבוה לחברות גדולות ושיעור מס נמוך לחברות קטנות ובינוניות. בישראל, כאמור בסעיף 1 לעיל, מונהג מס חברות נמוך בעיקר במסגרת חוק לעידוד השקעות הון לפי פרמטרים של אזור גיאוגרפי וייצוא.

מס חברות מופחת לחברות קטנות נקבע על-פי מדיניות של עידוד ותמרוץ של פעילות חברות קטנות במדינות המפותחות. נוסף על כך, כאמור לעיל, מדינות רבות מנסות למצוא את האיזון בקביעת שיעורי המס בין תמיכה בצמיחת המשק וביצירת מקומות עבודה לבין התחלקות הכנסות שוויונית יחסית. אחת הדרכים היא קביעת שיעור מס חברות דיפרנציאלי כדי שחברות גדולות ישלמו שיעור מס גבוה יותר מחברות קטנות.

בטבלה 1 להלן מוצגים שיעורי מס חברות ב-34 מדינות ה-OECD בשנת 2011, לפי גודל החברה. המדינות בטבלה מסודרות על-פי הפער בין שיעור מס החברות הרגיל לבין שיעור המס לחברות קטנות.

⁵ משרד האוצר, מינהל הכנסות המדינה, דוח שנתי 2009-2010, פרק ח' – גביית מס חברות, מרס 2011.

⁶ משרד האוצר, הצעת התקציב לשנים 2011-2012, אוקטובר 2010.

⁷ משרד האוצר, מינהל הכנסות המדינה, דוח שנתי 2009-2010, פרק ד' – תחזית הטבות המס לשנים 2011-2012, מרס 2011.

⁸ משרד האוצר, מינהל הכנסות המדינה, דוח שנתי 2009-2010, פרק ט' – חוק עידוד השקעות הון, ממצאים אמפיריים על החברות שהיו במעמד מפעל מאושר בשנים 2007-2008, מרס 2011.

⁹ יש לציין כי רשויות המס רואות בהטבות המס במסגרת החוק לעידוד השקעות הון דחיית מס, שכן בעת חלוקת הרווחים בעתיד ימוסה הרווח עד לשיעור המס הסטטוטורי (כיום 25%).



טבלה 1 – שיעור מס חברות רגיל ושיעור מס מופחת לחברות קטנות (2011)¹⁰

מדינה	שיעור מס חברות	שיעור מס לחברות קטנות	פער
צרפת	34.4%	15.0%	19.4%
ארה"ב	39.2%	20.1%	19.1%
טורקיה	20.0%	5.0%	15.0%
יפן	39.5%	24.8%	14.7%
קוריאה	24.2%	11.0%	13.2%
קנדה	27.6%	15.3%	12.3%
בלגיה	34.0%	25.0%	9.0%
הונגריה	19.0%	10.0%	9.0%
בריטניה	26.0%	20.0%	6.0%
הולנד	25.0%	20.0%	5.0%
ספרד	30.0%	25.0%	5.0%
לוקסמבורג	28.8%	27.6%	1.2%
גרמניה	30.2%	30.2%	0.0%
אוסטרליה	30.0%	30.0%	0.0%
פורטוגל	26.5%	26.5%	0.0%
אוסטריה	25.0%	25.0%	0.0%
צ'כיה	19.0%	19.0%	0.0%
דנמרק	25.0%	25.0%	0.0%
פינלנד	26.0%	26.0%	0.0%
יוון	20.0%	20.0%	0.0%
אירלנד	12.5%	12.5%	0.0%
איטליה	27.5%	27.5%	0.0%
מקסיקו	30.0%	30.0%	0.0%
נורבגיה	28.0%	28.0%	0.0%
שבדיה	26.3%	26.3%	0.0%
שווייץ	21.2%	21.2%	0.0%
צ'ילה	20.0%	20.0%	0.0%
אסטוניה	21.0%	21.0%	0.0%
ניו-זילנד	28.0%	28.0%	0.0%
סלובקיה	19.0%	19.0%	0.0%
סלובניה	20.0%	20.0%	0.0%
איסלנד	20.0%	20.0%	0.0%
פולין	19.0%	19.0%	0.0%
ישראל	24.0%	24.0%	0.0%
ממוצע כל המדינות	25.5%		
ממוצע מדינות עם מס דיפרנציאלי	29.0%	18.2%	10.7%

יש לציין כי שיעור מס חברות רגיל כולל מס ייסף (surtax), במדינות שיש בהן מס כזה. מדובר בממוצע פשוט.

¹⁰ OECD, [Corporate and capital income taxes](#), accessed: May 17, 2012.



מהנתונים בטבלה עולה כי השיעור הממוצע של מס חברות רגיל ב-34 מדינות ה-OECD הוא 25.5%, כמו בישראל, שבה בשנת 2011 היה שיעור המס 24% ובשנת 2012 – 25%. ב-12 מדינות מפותחות נהוג מס נמוך יותר לחברות קטנות. במדינות אלו שיעור מס החברות הרגיל הוא 29%, שיעור המס לחברות קטנות הוא 18.2% והפער הוא 10.7% בממוצע. ב-22 מדינות, ובהן ישראל, לא מונהג מס בשיעור נמוך לחברות קטנות.

2.1. הגדרת חברה קטנה לצורך קביעת שיעור המס

הגדרת חברה קטנה לצורך קביעת שיעור המס לפי רמת הרווח או מחזור המכירות שונה בכל מדינה ומדינה, כמפורט בטבלה 2 להלן.

טבלה 2 – הגדרת חברה קטנה (2011)¹¹

צרפת	מס חברות מופחת בשיעור של 15% לחברות שהמחזור השנתי שלהן הוא עד 7.63 מיליון אירו ועל חלק הרווח שאינו עולה על 38,100 אירו.
ארה"ב	מס מופחת על רווח שנתי של עד 50,000 דולר.
יפן	מס מופחת של 24.8% לחברות על רווח שנתי של עד 4 מיליון יין והון עצמי של עד 100 מיליון יין; מס חברות בשיעור של 26.44% על חברות שהרווח שלהן הוא עד 4 עד 8 מיליון יין.
קוריאה	מס מופחת של 11% לחברות שהרווח השנתי שלהן הוא עד 200 מיליון וון קוריאני.
בלגיה	בעבור חברות עם רווח שנתי של עד 322,500 אירו – מס חברות מופחת בשיעור של 24.98% לרווח של עד 25,000 אירו; מס חברות מופחת בשיעור של 31.93% לרווח של עד 90,000 אירו; מס חברות מופחת בשיעור של 35.53% ליתרת הרווח עד 322,500 אירו.
הונגריה	מס מופחת של 10% לחברות שהרווח השנתי שלהן הוא עד 500 מיליון פורינט, ללא הגבלות נוספות.
בריטניה	מס חברות מופחת של 20% לחברות שהרווח השנתי שלהן הוא עד 300,000 ל"ש.
הולנד	מס מופחת של 20% לחברות שהרווח השנתי שלהן הוא עד 200,000 אירו.
ספרד	מס חברות מופחת בשיעור של 25% לחברות שהרווח השנתי שלהן הוא עד 300,000 אירו; מס חברות מופחת בשיעור של 20% לחברות שהמחזור שלהן הוא עד 5 מיליון אירו ויש בהן עד 25 עובדים.

מהנתונים בטבלה עולה כי המדרגות הנהוגות לסיווג חברות קטנות שזכאיות לשיעורי מס חברות נמוכים הן רווח שנתי או מחזור עסקים שנתי:¹²

- מדרגת הרווח השנתי הממוצע (על בסיס נתונים של תשע מדינות) היא **1.7 מיליון ש"ח**.
- מדרגת מחזור המכירות הממוצע (על בסיס נתונים של שתי מדינות) היא **31 מיליון ש"ח**.

לפי הערכות, חלקם של העסקים הקטנים והבינוניים בישראל (הן חברות והן עצמאים) בתוצר העסקי הוא פחות ממחצית, לעומת קרוב ל-60% במדינות אירופה. הדבר משפיע על התחלקות ההכנסות וההון בחברה בישראל, שכן חלקם של מאות אלפי בעלים של עסקים קטנים בעוגת ההכנסות קטן בהשוואה לממוצע במדינות המפותחות.

לפער הזה יש כמה סיבות, והפער בשיעור מס חברות על חברות קטנות שהוצג לעיל הוא אחת מהן. סיבות אחרות הן זמינות אשראי, עלות הציות לחוקי המס ועלות הנגרמת מעודף ביורוקרטיה (עלות ההתמודדות של עסקים קטנים עם קשיים ביורוקרטיים כמו רישום נכס גבוהה מזו של עסקים גדולים).

¹¹ OECD, [Corporate and capital income taxes](#), accessed: May 17, 2012.

¹² החישוב נעשה לפי [שערי חליפין](#) המתפרסמים בבנק ישראל, נתוני 21 במאי 2012.

