

Tax Justice Network Israel



תקציר מנהלים
דו"ח בנושא
הצעה לרפורמה במיסוי
תאגידיים בינלאומיים בישראל
מיסוי מאוחד (Unitary Taxation)

תל אביב, שבט תשע"ה, פברואר 2015

המחקר נכתב על ידי ד"ר תמיר שאנן | עריכה: עו"ד מורן הררי | עריכה לשונית: איילת הרינג

תקציר מנהלים להצעה לרפורמה במיסוי תאגידים בינלאומיים בישראל - מיסוי מאוחד (Unitary Taxation)¹

דוח זה מנסה לבחון באופן ביקורתי כיצד ממוסים תאגידים רב-לאומיים בישראל ואם נדרשת רפורמה כדיני המס הנוהגים. הדוח בוחן את הוראות הדין הנוהג ביחס לתאגידים מקומיים המקיימים פעילות בחו"ל באמצעות תאגידים זרים שבבעלותם, וביחס לתאגידים זרים המקיימים פעילות בישראל באמצעות תאגידים מקומיים שבבעלותם. יובהר, כי דוח זה מתמקד בתאגידים הפועלים ברחבי העולם באמצעות תאגידים קשורים (המכונים חברות בנות או חברות אחיות) בתצורה תאגידית של אשכול חברות המתאפיינת במבנה פירמידלי. החברה שעומדת בראש אותו אשכול חברות או "פירמידה" מקימה חברות נוספות בבעלותה ברחבי העולם. החברות הקשורות ברובן מוקמות לצורך קיום פעילות התאגיד, אולם ניתן למצוא ביניהן חברות שלא מתקיימת בהן פעילות של ממש. חברות אלו מוקמות בדרך כלל במדינות שבהן שיעורי המס נמוכים במיוחד.

בשנים האחרונות, נגררים תאגידים רב-לאומיים רבים, על-פי רוב בעל כורחם, לקדמת הבמה, ונאלצים להצדיק את שיעורי המס האפקטיביים הנמוכים שהם משלמים ברחבי העולם. מדובר בשיעורי מס נמוכים משיעורי המס הסטטוטוריים במדינות שבהן פועלים תאגידים אלו. נתונים אלו מטילים ספק במידת האפקטיביות של עקרונות המיסוי הבינלאומי (המעוגנים בחקיקת המס המקומית של עשרות מדינות כמו גם בכשלושת אלפים אמנות מס בילטרליות), עקרונות שאומצו לפני כשמונה עשורים בתקופה שונה מאוד מהתקופה שבה אנו חיים ושבה התאגידים פועלים.

דוח זה בוחן תחילה את עקרונות היסוד שבבסיס שיטת המס הישראלית בהקשר של מיסוי תאגידים רב-לאומיים, מנתח בקצרה את הבעיות המרכזיות של שיטת המס הנוהגת ובוחן כמה המלצות לרפורמה במיסוי מתוך ההמלצות שהוצעו לאחרונה על-ידי הארגון לפיתוח ולשיתוף פעולה כלכלי (להלן: "ה-OECD"), שישראל חברה בו החל משנת 2010 ומחויבת לעקרונותיו.² לבסוף, בוחן דוח זה חלופה למיסוי תאגידים רב-לאומיים - מיסוי חברות מאוחד (unitary tax) - המבוססת על שיטת מס אלטרנטיבית ומיושמת כיום באופן חלקי בכמה מדינות פדרליות, בהן: ארצות הברית, קנדה, שווייץ וגרמניה. המיסוי על-פי חלופה זו מניח כי יש לבחון אשכול חברות כיחידה עסקית אחת מאוחדת הפועלת באמצעות גופים משפטיים שונים, ולצורכי מס נדרש להתעלם מהמבנה התאגידי שאומץ. ההכנסה הגלובלית, על-פי שיטה זו, מפוצלת בין המדינות השונות שבהן פועל התאגיד. חשיבותו של דוח זה לדעתנו, בין אם תאומץ שיטת מיסוי חברות מאוחד ובין אם לאו, היא בהעלאת הסוגיות הנידונות בו על סדר היום הציבורי בישראל.

הדוח מתמקד בתאגידים רב-לאומיים הפועלים ברחבי העולם (transnational/multinational corporations/enterprises; בספרות המקצועית הם מכונים גם MNCs, MNEs או TNCs), בין היתר בשל עליית כוחם ומרכזיותם כיום בכלכלה הגלובלית. הדוח מציין למשל כי ארגונים אלו מספקים תעסוקה למיליוני עובדים ברחבי העולם (כרבע מכלל העובדים באיחוד האירופי וכשביעית מהעובדים בארצות הברית מועסקים בתאגידים אלו), וככאלו הם "מחוזרים" על-ידי מדינות רבות המציעות להם הטבות מס אם יאותו לפתוח מפעלים בתחומן.

¹ מטעם ארגון Tax Justice Network Israel בשיתוף קרן פרידריך אברט (Friedrich-Ebert-Stiftung Israel)

² לצערנו, בחינת האפקטיביות של הוראות הדין הישראלי אינה מבוססת על מחקר אמפירי. היעדר המחקר האמפירי נובע מכמה סיבות שהעיקריות שבהן הן משך הזמן הקצר שחלף מאז הורחבה התחולה מטריטוריאלית בעיקרה לתחולה משולבת, וכן העובדה שרשות המסים אינה אוספת באופן שיטתי מידע על פעילותם של תאגידים רב-לאומיים זרים בישראל ועל פעילותם של תאגידים רב-לאומיים מחוץ לישראל. פנייתנו לרשות המסים לקבלת מידע בנושא נדחו מטעם זה.

עוד מציג הדוח, תופעה מדאיגה הקשורה בפעילותם של תאגידים אלו ביחס לנטל המס האפקטיבי שהם משלמים במדינות שבהן הם פועלים. על-פי הדוח, למרות רווחי העתק שמייצרים תאגידים רב-לאומיים, שיעורי המס האפקטיביים החלים על הכנסתם נמוכים משמעותית משיעורי המס הסטטוטוריים במדינות שבהן הם פועלים. הצלחתם חסרת התקדים של תאגידים אלו להימנע ממיסוי אפקטיבי פוגעת בכושר התחרות של תאגידים מקומיים וביכולתן של ממשלות להטיל מס חברות אפקטיבי.

הדוח מתרכז בשיטת המס בישראל שבדומה לשיטות מס במדינות מפותחות רבות בעולם המערבי אימצה תחולה משולבת (פרסונאלית וטריטוריאלי) המבוססת על הפיקציה המשפטית שלפיה התאגיד מהווה אישיות משפטית נפרדת מבעלי מניותיו לצורכי מס. התבססות על דוקטרינת האישיות המשפטית הנפרדת ועל הנחת היסוד שלפיה כל תאגיד הקשור באשכול חברות פועל כדי למקסם את רווחיו ובהתעלם מהזיקה לתאגידים הקשורים באשכול (עקרון ה-Arm's Length) - מסייעת לתאגידים אלו להסיט הכנסות ממדינת ישראל למדינות המטילות שיעורי מס מופחתים. פרקטיקות אלה מעמידות בספק את יכולתה של מדינת ישראל למסות באופן אפקטיבי תאגידים רב-לאומיים הפועלים בתחומה.

אדריכלי המס בישראל, בדומה לאדריכלי המס בשיטות מס שאימצו תחולה פרסונאלית, הבינו כי גם נישומים שאינם "מתוחכמים" יכולים לחמוק בקלות רבה מתשלום מס במדינת המושב באמצעות הקמת חברה זרה במשטרי מס מקלים. בדרך זו, מנתבים בעלי המניות בחברה הזרה הכנסות לחברה הזרה שנהנית ממשטר המס המקל. לכן, מדינת ישראל, בדומה למדינות רבות אחרות ברחבי העולם, אימצה מספר הוראות אנטי-תכנוניות שנועדו לאפשר מיסוי שוטף על הכנסות שהוסטו לחברות זרות במדינות עם מיסוי מופחת. ואולם, הדוח מטיל ספק ביכולתן של הוראות אנטי-תכנוניות אלו להתמודד עם אתגרי המס שהתאגידים הרב-לאומיים מציבים בפני רשות המסים בישראל.

הדוח מציין, כי רשות המסים בישראל אינה אוספת באופן שיטתי נתונים על היקפי ההכנסות/ההוצאות המוסטות מישראל או אל ישראל בעסקאות בין-חברתיות של תאגידים רב-לאומיים שבהם חברת האם ישראלית או של תאגידים רב-לאומיים שבהם חברת האם היא תושבת חוץ. עם זאת, מציין הדוח כי ככל הנראה חברות ישראליות עושות שימוש בפרקטיקה ענפה להסחת הכנסות מחוץ לישראל וכי לאור היותה של ישראל "מעצמת ידע" (ההכנסות מתבססות על מכירת/העברת ידע בין חברות קשורות), הסוגיות שאתן מתמודדת רשות המסים הישראלית (גם בשל המגבלות המתודולוגיות במשטר מחירי ההעברה) הן מורכבות, ותכנוני המס שמבצעים הנישומים הם פורצי דרך וחדשניים.

סוגיית הסטת הרווחים בין תאגידים קשורים באשכול חברות רלוונטית במידה רבה גם לעסקאות שמבצעים תאגידים קשורים מקומיים שהנם חלק מאשכול חברות הפועל במדינה פדראלית כמו ארצות הברית, קנדה, שווייץ וגרמניה. לפיכך, מציג הדוח בקצרה את שיטת המיסוי שבה מדינות פדראליות אלו ממסות תאגידים הפועלים ברחבי הפדרציה בכלל, ומתמקד בהוראות המתייחסות לפיצול הכנסות תאגידים אלו בין הקנטונים/ הפרובינציות/ המדינות בפדרציות הרלוונטיות. הדוח מתאר את מודל "מיסוי החברות המאוחד" שאומץ באותן מדינות ושמוכחו מתייחסים לאשכול חברות כאל ישות אחת לצורכי מס. פעילות אשכול החברות ברחבי הפדרציה מפוצלת בין מגזרי פעילויות נפרדים, ובכלל מגזר פעילות עסקית כזה מפוצלות הכנסות הקנטונים/ המדינות/ הפרובינציות השונים מתוך כלל ההכנסות באותו המגזר על-פי נוסחה שנקבעת מראש (שבוחנת בעיקר היכן העסיק התאגיד עובדים ומי היו לקוחותיו). הדוח אף מציין חלק מהמנגנונים שאימצו פדרציות אלו במטרה למנוע מרוץ לתחתית ובמטרה לייעל את הגבייה והאכיפה של שיטת מיסוי זו.

עם זאת, מרבית המדינות ברחבי העולם לא אימצו את שיטת "מיסוי החברות המאוחד" ביחס לעסקאות בינלאומיות, ושיטות המס השונות נאלצות להתמודד בהצלחה חלקית בלבד עם אתגרי הכלכלה הגלובלית ועם הפרקטיקות האגרסיביות להפחתת נטל מס אפקטיבי של תאגידים רב-לאומיים. ההתמודדות העיקרית של שיטות המס בעולם מתבססת על משטר מחירי העברה (Transfer Pricing) המציע חמש מתודולוגיות שונות לבחינת נאותות התמחור של עסקאות בינלאומיות שנעשות בין חברות קשורות באשכול חברות. מתוך הכרה באזלת ידן של שלוש המתודולוגיות הקלאסיות שהניחו קיומן של עסקאות דומות בין צדדים לא קשורים והשוואת התמחור לעסקאות אלו, הנחה שהתבררה כלא מציאותית, התווספו שתי מתודולוגיות נוספות המתמקדות במדדי הרווחיות של התאגידים בעסקאות אלו (שיטה אחת מכונה חלוקת הרווח והיא מנסה להתחקות אחר הערך המוסף של כל תאגיד קשור ביצירת המוצר או השירות; שיטה נוספת מכונה חלוקת רווח השוואתי והיא בוחנת מדדי רווחיות של תאגידים בענפי הפעילות הרלוונטיים).

חלק מהפתרונות הנבחנו בדוח נידונים כיום בעולם במסגרות שונות בניסיון להתמודד עם האתגרים שהכלכלה הגלובלית מציבה בפני המדינות. למשל, הדוח בוחן חלק מהצעדים שארגון ה-OECD שוקל לאמץ במסגרת תכנית הפעולה למלחמה בשחיקת בסיס המס בעקבות הסטת רווחים מלאכותית (Action plan on Base Erosion and Profit Shifting ובקיצור: BEPS), וכן הצעות של חוקרים מובילים באקדמיה ובארגון TJN (הרשת לצדק במיסוי).

מטרת הדוח היא להציג בפני אדריכלי שיטת המס הישראלית שיח אלטרנטיבי שמתנהל כיום בעולם בניסיון להתמודד עם האתגרים שבמיסוי תאגידים רב-לאומיים וכן להציג בקצרה את ההצעות האופרטיביות שנמצאות כיום על סדר היום, כל זאת תחת האילוצים הנובעים מחברותה של מדינת ישראל בארגון המדינות המפותחות ה-OECD. הדוח מציע לגורמים הרלוונטיים בישראל, בין אם תתקבל שיטת מיסוי חברות מאוחד ובין אם לאו, לבחון במסגרת הדין הקיים יישום ההמלצות האופרטיביות הבאות, שלדעת כותבי הדוח תשפרנה את שיטת מיסוי התאגידים הרב-לאומיים בישראל:

(א) מתן אפשרות / הטלת חובה על אשכולות חברות בבעלות מלאה להגיש דוחות מאוחדים לצורכי מס;

(ב) הרחבת השימוש במתודולוגיית חלוקת הרווח, תוך ניסיון להתחקות אחר התועלת הכלכלית שמופקת בכל מדינה;

(ג) הרחבת שיתוף הפעולה הרב-לאומי בנוגע לחילופי מידע על אודות נישומים, בנוגע להרחבת המידע הנאסף מהנישומים ובאשר לדרכי הפעולה שבהן הרשויות נוקטות;

(ד) איסוף מידע שיטתי ביחס להכנסות תאגידים רב-לאומיים הפועלים בישראל והפצת מידע זה לטובת ביצוע מחקרים אמפיריים;

(ה) הקמת יחידת מחקר עצמאית ברשות המסים שתאסוף מידע זה, תבצע בו מחקרים שונים ותפרסמו בציבור ככל שהדבר ניתן.