
BDO
חקיקת העידוד
מצב קיים ורפורמות מוצעות
רו"ח ארז עיני,
שותף חוקי עידוד ותמריצים,
BDO
THE TAX RACE
2026
כנס המיסים והכלכלה
השנתי של BDO

Pillar Two (BEPS 2.0) – מס מינימום גלובלי בשיעור 15%

יוזמת ה- OECD וה- G20 שנועדה להבטיח כי קבוצות רב-לאומיות גדולות ישלמו שיעור מס אפקטיבי מינימלי של 15% בכל מדינה בה הן פועלות, תוך צמצום תכנוני מס והסטת רווחים למדינות בעלות מס נמוך.

עיקרי החוק:

- החוק מתמקד במנגנון ה- QDMTT (Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax) המעניק לישראל את הזכות הראשונית לגבות את המס המשלים על רווחים שנוצרו בתחומה, במקום לאפשר למדינות זרות לגבותו. כך נשמרת הריבונות הפיסקלית של ישראל, ומובטחת גביית מס הוגנת על פעילות כלכלית מקומית. חשוב לציין כי בשלב זה ישראל בוחרת לאמץ רק את מנגנון ה- QDMTT, בעוד ששני המנגנונים הנוספים של pillar 2 - Income Inclusion Rule (IIR) ו-Under-Taxed Profits Rule (UTPR) אינם נכללים בחוק הנוכחי.
- המשטר החדש חל על ישויות תושבות ישראל שהן חלק מקבוצה רב-לאומית בעלת מחזור פעילות עולמי של 750 מיליון אירו או יותר, החל משנת המס 2026. כך, במקרים שבהם שיעור המס האפקטיבי של הקבוצה בישראל נמוך מ-15%, תחול **<u>תוספת מס להשלמה</u>** שתביא את שיעור המס הכולל לרמה המינימלית (**שיעור ההשלמה = 15% – ETR**).
- החוק מעניק הקלות על – (1) מקדם הגנה על רכוש קבוע ושכר המשולם לעובדים; (2) מענקים וזיכויי מס כשירים (QRTC – Qualified Refundable Tax Credit). כך, לדוגמה, זיכוי שמוחזר במזומן על מו"פ (תוך 4 שנים) ייחשב "זיכוי כשיר" לצורך חישוב המס המינימאלי.

חוק המו"פ החדש - חוק לעידוד ולתמרוץ מחקר ופיתוח, תשפ"ו-2026

החקיקה חלה על קבוצות שבהן החברות הישראליות "הכשירות" בקבוצה עומדות יחד בתנאים המצטברים הבאים:

הכנסה ממפעל מועדף או ממפעל טכנולוגי מועדף בסך של לפחות 100 מיליון ש"ח בישראל.

לפחות 55% מסך ההכנסות של החברות הישראליות (וזאת למעט דיבידנדים בין-חברתיים או הכנסות בין-חברתיות) הן הכנסה ממפעל מועדף או הכנסה ממפעל טכנולוגי מועדף.

העסקת 200 עובדים בישראל במשרה מלאה בשנת המס הקלנדרית הנבחנת, או לחילופין העסקת 200 עובדים בממוצע של שלוש השנים האחרונות לפני השנה הקלנדרית הנבחנת, אך לא פחות מ- 150 עובדים באף שנת מס משלושת השנים שנלקחו בממוצע.

הוצאות מו"פ מזכות - הוצאות מחקר ופיתוח (הוצאות המסווגות כהוצאות מחקר ופיתוח לפי כללי החשבונאות המקובלים, לרבות הוצאות כאמור שהוונו) של מפעל תעשייתי בהפחתת סכומי מענקים שניתנו בשל הוצאות מחקר ופיתוח של המפעל.

חוק המו"פ החדש - חוק לעידוד ולתמרוץ מחקר ופיתוח, תשפ"ו-2026

כיצד מחושב הזיכוי?

הזיכוי מחושב כאחוז מהוצאות מחקר ופיתוח המזכות כאשר שיעורי הזיכוי משתנים בהתאם לסוג המפעל ומיקומו:

סוג המפעל	אזור פיתוח	הוצאות מו"פ מזכות עד התקרה (כ-1.05 מיליארד ₪)	הוצאות מו"פ מזכות מעל התקרה
מפעל תעשייתי שהוא מפעל מו"פ	אזור פיתוח א'	25%	30%
מפעל תעשייתי שהוא מפעל מו"פ מיוחד	בכל הארץ	25%	30%
מפעל תעשייתי שהוא מפעל מו"פ	אזור אחר	3%	4%

- הזיכוי ניתן לניצול כנגד חבות המס של כלל החברות בקבוצה (ניתן לניוד – הבקשה לייחוס מוגשת במסגרת הדוח המרכז והוא אינו ניתן לשינוי לאחר הגשתו).
- במידה ולא ניתן היה לנצל את הזיכוי במלואו בשנת המס הרלוונטית, ניתן לדחות את מימוש הזיכוי לשנות מס עוקבות.
- זיכוי מס שלא נוצל בתוך שלוש שנות מס, ניתן להמרה למענק כספי החל מהשנה הרביעית, בכפוף לתנאים בחוק.

מענקים לחברות אסטרטגיות – מסלול חליפי / משלים

החלטת ממשלה 3591 (דצמבר 2025) נועדה לשמור על האטרקטיביות של ישראל בעידן Pillar 2

הוקם מסלול מענקים ייעודי מכוח חוק עידוד השקעות הון עבור קבוצות רב־לאומיות משמעותיות למשק.

המסלול מיועד למפעלים תעשייתיים העומדים בתנאי חוק העידוד ואשר אינם נהנים מתמריצי המס לפי חוק חלו"ם.

מטרת המענקים: פיצוי על שחיקת יתרונות המס, עידוד השקעות ייצור בישראל ושימור פעילות של חברות גלובליות.

המענקים יינתנו בהתאם לנוהל ייעודי ולתקציב ייעודי שאושר על ידי רשות ההשקעות.

יעד מרכזי: חיזוק התחרותיות של התעשייה הישראלית והמשך השקעות ותעסוקה בישראל.

מענקים לחברות אסטרטגיות – מסלול חליפי / משלים

תנאי זכאות לקבוצה מזכה:

- הקבוצה הינה חלק מקבוצה רב־לאומית.
- הכנסות מצטברות של החברות המועדפות בישראל ממפעלים מועדפים/טכנולוגיים מועדפים לפחות 100 מיליון ₪ בשנה שקדמה להגשת הבקשה.
- העסקת לפחות 200 עובדים (כולל חברי קיבוץ ועובדי חברות כ"א) במצטבר בחברות המועדפות בישראל (בשנה שקדמה להגשת הבקשה).
- **בשנה הקלנדרית בה הוגשה הבקשה, הקבוצה הזכאית לא נהנתה ולא תיהנה מתמריץ המס הקבוע בחוק חלו"ם.**
- הקלה בנהלי הסף – ניתן להגיש בקשות ברצף ובמקביל (ללא מגבלת הצינון לאב"ס); אין דרישה למינימום גידול במחזור.
- סף ההכנסות יתעדכן מדי שנה בהתאם לעליית המדד.

מענקים לחברות אסטרטגיות

שיעורי המענק ותקרות ההשקעה

שיעור המענק הבסיסי הינו 20% מההשקעה המאושרת (עם תזרים מהיר בשיעור של 80%), עם אפשרות לתוספת של עד 10% למפעלים באזורים מסוימים בנגב, בשדרות, בעוטף עזה ובצפון, בהתאם לתנאים שנקבעו.

היקף הכנסות הקבוצה מפעילות ייצורית או טכנולוגית בישראל	תקרת השקעה מזכה	מענק מרבי
100-400 מיליון ש"ח	10 מיליון ש"ח	2 - 3 מיליון ₪
400 מיליון ש"ח עד 1 מיליארד ש"ח	25 מיליון ש"ח	5 - 7.5 מיליון ₪
מעל 1 מיליארד ש"ח	35 מיליון ש"ח	7 - 10.5 מיליון ש"ח

תנאי הזכאות - הסיוע מיועד למפעלים תעשייתיים העומדים בתנאים הבאים:

- המפעל ממוקם באזור פיתוח א', עיקר פעילותו ייצורית והוא מוגדר כ"מפעל בר-תחרות" בהתאם לחוק לעידוד השקעות הון.
- המפעל משתייך לקבוצה העומדת בתנאי הזכאות כאמור בשקף הקודם.

רשות המיסים – חומר מקצועי

החלטת מיסוי 9216/26 – ייחוס הכנסות של "מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד" במודל חלוקת עלויות CSA

החלטת מיסוי זו עוסקת בחברה ישראלית שהיא חלק מקבוצה רב לאומית, המפתחת תוכנה ומספקת שירותי אבטחת מידע מבוססי ענן ללקוחות עסקיים וממשלתיים. החברה נכנסה למודל Cost Sharing Arrangement (להלן: "CSA"). בהחלטת מיסוי זו, אושר כי מפעלה של החברה מהווה "מפעל תעשייתי" ו"מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד", וכי הכנסותיה ממתן זכות שימוש ומשירות מבוסס תוכנה (וכן משירותים נלווים, בכפוף לחוזר מס הכנסה 9/2017) מהוות "הכנסה טכנולוגית". כמו כן, נקבע בנסיבות המקרה כי הכנסותיה כאמור מיוחסות במלואן לתוכנה. בנוסף, ניתנו הנחיות ספציפיות לעניין אופן חישוב הכנסה טכנולוגית מועדפת. [**חלוקת הוצ' מו"פ על פלטפורמה הכוללת מספר רכיבי IP**]

רשות המיסים – חומר מקצועי

חוזר מס הכנסה 08/2026 – נכס לא מוחשי המשמש לשיווק

רשות המסים מפרסמת קריטריונים לזיהוי נכס שיווקי ולייחוס הכנסות אליו. הכנסה המיוחסת לנכס שיווקי (מותג, סימן מסחר, קשרי לקוחות וכד') **אינה זכאית** להטבות מס של מפעל טכנולוגי מועדף.

החוזר נועד להגביר ודאות ולקבוע אופן אחיד לבחינת קיומו של נכס שיווקי ותרומתו להכנסות החברה.

נקבע "נמל מבטחים": כאשר ההכנסה המיוחסת לנכס שיווקי אינה עולה על 10% מההכנסה הטכנולוגית, לא יידרש ייחוס הכנסה נפרד לנכס השיווקי. [ובהתאם תוקן חוזר מ"ה 9/2017]

החוזר מציג אינדיקציות להעדר נכס שיווקי מהותי, כגון: מכירות B2B או לגופים ממשלתיים, רכישה המבוססת על מאפיינים טכנולוגיים ופונקציונליים, רכישות הנובעות מדרישות רגולטוריות, מוצר המשמש כרכיב במוצר אחר או פעילות קבלנות משנה, הכנסות מתמלוגים בגין רישוי טכנולוגיה, שווקים בעלי תחרות מוגבלת, יתרון טכנולוגי מובהק ועוד.

מגבלות לעניין שומה – מחייב אישור גורם מקצועי בכיר.

רשות המיסים – חומר מקצועי

נייר עמדה מקצועי 05/2026 – תחולת הטבות מס מכוח חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 עקב מכירת "בניין להשכרה" ורכישתו על ידי קרן להשקעות במקרקעין

נייר העמדה עוסק במכירת בניין להשכרה הזכאי להטבות לפי פרק שביעי 1 לחוק עידוד השקעות הון לקרן להשקעות במקרקעין (REIT).

לפי החוק, קרן REIT זכאית למס רכישה מופחת בשיעור 0.5% ברכישת נכסים המשמשים לדיור להשכרה. עלתה השאלה האם ההטבה במס הרכישה לקרן שוללת מהיזם/הקבלן המוכר את הטבות המס מכוח חוק עידוד השקעות הון.

עמדת רשות המסים כפי שעולה מנייר העמדה היא שלא קיימת מניעה לקבל את שתי ההטבות במקביל -

- הקרן תהנה ממס רכישה של 0.5%.
- המוכר ימשיך להיות זכאי להטבות לפי חוק עידוד השקעות הון.

<u>תנאי מרכזי: קבלת אישור מנהלת רשות ההשקעות מראש [קושי פרשני]</u>.

ללא קבלת אישור כאמור, לא תינתן הזכאות להטבות מכוח החוק.


BDO
THE TAX RACE
2026
כנס המיסים
והכלכלה
השנתי של BDO