



י' אב, תשפ"ד
14 אוגוסט, 2024

לכבוד

ציבור המייצגים

הנדון: החלת כללי ה-STTR (Subject to Tax Rule (Pillar Two)) על חברות ישראליות

1. הקדמה

כללי ה-STTR לצד כללי ה-GloBE הם שני רכיבים של "פילאר 2" (Pillar 2), התוכנית המשותפת של מעל 140 מדינות בהובלת ה-OECD, שנועדה לטיפול באתגרי המס הנובעים מהתפתחות הכלכלה הדיגיטלית.

ביולי 2023, פורום המדינות המורחב בהובלת ארגון ה-OECD קיבל החלטה המחייבת את כלל המדינות החברות בפורום, להוסיף הוראה לאמנות המס שלהן עם מדינות מתפתחות אשר מחילה את כללי ה-STTR, אם יתבקשו לעשות כן ע"י המדינה המתפתחת המתקשרת. ישראל חברה בפורום המדינות המורחב ומחויבת ליישום כללי ה-STTR והחלתן. לפיכך, צפוי שלפחות בחלק מאמנות המס של ישראל עם מדינות מתפתחות בעולם¹ תיווסף בשנים הקרובות הוראה כאמור. נכון למועד זה, המדינות המתפתחות אשר לישראל יש עמן אמנה ולגביהן קיים פוטנציאל להחלת הוראות ה-STTR הינן: אוזבקיסטן, אוקראינה, אזרבייג'ן, אלבניה, ארמניה, בלארוס, גיאורגיה, דרום אפריקה, הודו, מקסיקו, סרביה, פיליפינים, פנמה, סין, צפון מקדוניה, רומניה, רוסיה, תאילנד ותורכיה (להלן: "מדינה מתפתחת").

כללי ה-STTR מהווים נדבך נפרד ועצמאי של "פילאר 2", ולפיכך התחולה של כללי ה-STTR אינה תלויה בהחלה של כללי המיסוי המינימאלי (GloBE) בישראל, ומועדי התחילה של שני הנדבכים אינם תלויים זה בזה.

מדינות מתפתחות עמן חתומה ישראל על אמנה למניעת כפל מס, יהיו רשאיות לבקש שהוראת STTR תיווסף לאמנה. אנו צופים שיהיו מדינות אשר יבקשו להוסיף את ההוראה וישראל תהיה מחויבת להסכים ולפעול לתיקון האמנה. לתיקון כאמור, וכניסת ההוראה לתוקף, עשויה להיות השפעה על גובה המס של חברות שהן תושבות ישראל.

מטרת מכתב זה הינה להביא את תמצית פרטי ההוראה של ה-STTR לידיעת הציבור.

2. כללי

ה-STTR הינה הוראת אמנה המאפשרת למדינת המקור, המדינה שבה נצמחה ההכנסה, להטיל מס מוגבל נוסף בעסקאות בין "צדדים קשורים", כאשר בעל ההכנסה (להלן: "המקבל") כפוף במדינת תושבתו לשיעור מס חברות הנמוך מ-9%.

¹ מדינה מתפתחת מוגדרת כמדינה שההכנסה הלאומית גולמית השנתית פר נפש שלה (GNI) היא עד \$12,535.



ההוראה חלה רק על סוגי הכנסות שנקבעו מראש ("Covered income"). שיעור המס המרבי שמדינת המקור תוכל להטיל הוא 9% ממחזור ההכנסות בניכוי שיעור המס המוגבל שנקבע באמנה מלכתחילה על ההכנסה הספציפית, ובניכוי שיעור מס החברות שחל במדינת התושבות של המקבל.

להלן דוגמאות לחישוב תוספת המס :

(א) חברה תושבת מדינה מתקשרת שילמה תמלוגים לחברה קשורה במדינה המתקשרת האחרת. בהתאם לאמנת המס בין שתי המדינות, החברה המשלמת ניכתה מס במקור בשיעור של 1%. שיעור מס החברות החל על אותה הכנסה במדינה המתקשרת האחרת עומד על 5%. לפי הוראות ה-STTR, מדינת המקור תוכל להטיל מס נוסף בשיעור של 3% על התשלום ברוטו לפי החישוב הבא: $3\% = 5\% - 1\% - 9\%$.

(ב) חברה תושבת מדינה מתקשרת שילמה תמלוגים לחברה קשורה במדינה המתקשרת האחרת. בהתאם לאמנת המס בין המדינות, החברה המשלמת ניכתה מס במקור בשיעור של 5%. שיעור מס החברות החל על אותה הכנסה במדינה המתקשרת האחרת עומד על 5%. לפי הוראות ה-STTR, מדינת המקור לא תוכל להטיל מס נוסף בשיעור על התשלום ברוטו מאחר ושיעור המס המשוקלל עולה על 9% ($5\% + 5\% = 10\%$).

מצ"ב קישור לדוח ה-OECD המסביר את הוראות ה-STTR ופרשנותן :

[Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Subject to Tax Rule](#)

3. השפעת ה-STTR על חברות שחייבות במס בישראל

חברות הנהנות מהטבות מס מכוח החוק לעידוד השקעות הון בישראל, התשי"ט-1959 (להלן: "חוק עידוד") עשויות להיות חשופות להוראת ה-STTR, אם תיווסף כסעיף חדש לאמנה למניעת כפל מס בין ישראל לבין מדינה מתפתחת. יובהר, כי ההוראה נוגעת גם לשירותים הניתנים על ידי חברות ישראליות לחברות קשורות זרות במדינות מתפתחות, בניסיונות בהן אין לחברות הישראליות מוסד קבע באותן מדינות, וכאשר בהתאם לדין הנוהג כיום לפי האמנות הקיימות, אין זכות מיסוי לאותן מדינות בגין ההכנסה הנובעת מאותם שירותים. במידה וסעיף ה-STTR יתווסף לאמנת המס הבינלאומית לבקשת מדינה מתפתחת, אזי החברה הישראלית תידרש להשלים את המס המשולם במדינה המתפתחת עבור ההכנסות הנכללות ב-"Covered Income" לשיעור של 9%. בנוסף, החברה הישראלית תתחייב להגיש דוח על הכנסותיה בכל שנת מס במדינה המתפתחת שבה נצמחה ההכנסה. במסגרת הגשת הדוח השנתי במדינת המקור, תידרש החברה הישראלית לבצע חישוב מס בהתאם למנגנון ה-STTR בתום שנת המס השוטפת, ודוחותיה לצורך מס עשויים להיות נתונים לביקורת מס במדינת המקור.

על פי הוראות ה-STTR, מדינת התושבות של המקבל אינה חייבת לתת זיכוי מכוח האמנה בגין המסים הנוספים שיחולו במדינת המקור בשל סעיף ה-STTR. לפיכך, הוראת ה-STTR עשויה לגרום למס נוסף אשר אין בגינו זיכוי.

אימוץ סעיפי STTR באמנות המס של ישראל עם מדינות מתפתחות יכנס לתוקף לבקשת אותן מדינות, אם ירצו בכך. רשימת האמנות שיתוקנו ומועדי תחולה אינם ידועים בשלב זה והם תלויים בפנייה יזומה



של המדינות המתפתחות. נספח א' להנחיה זו מציג את ההכנסות הרלוונטיות לחיוב על פי כללי STTR אם וכאשר יעשה תיקון לאמנת מס של ישראל עם מדינות המתפתחות.

אשר על כן, נבקש להביא לידיעתכם שייתכן ויוטל מס על חברות תושבות ישראל במצבים מסוימים: חברה שחלות עליה הוראות חוק עידוד ויש לה הכנסות ממדינות מתפתחות הנכללות ב-"Covered Income" ושיעור המס בגין בישראל הוא פחות מ-9% עלולה להתחייב במס נוסף. מובהר, כי השלמת מס ה-STTR תחול רק על סוגי הכנסות ששיעור המס החל עליהן בהתאם להוראות חוק עידוד² הוא 7.5% (תוספת מרבית של 1.5%) או 6% (תוספת מרבית של 3%)

4. "Covered Income" - סוגי הכנסות הכפופות להוראות ה-STTR³:

4.1. הוראות ה-STTR יחולו על ההכנסות הבאות:

- א. ריבית.
 - ב. תמלוגים.
 - ג. תשלומים עבור זכויות הפצה וכן עבור השימוש או הזכות לשימוש במוצר או שירות.
 - ד. תשלומי פרמיות על ביטוחים ועל ביטוחי משנה.
 - ה. דמי ערבות פיננסית או עמלה כספית אחרת.
 - ו. שכירות או תשלום אחר עבור השימוש או הזכות להשתמש בציוד תעשייתי מסחרי או מדעי.
 - ז. כל הכנסה אחרת שהתקבלה עבור הספקת שירותים.
- 4.2. הוראות ה-STTR אינן חלות על ריבית ותמלוגים הנובעים מהכנסות המיוחסות למוסד קבע, או על ריבית ותמלוגים המשולמים בגין חוב, זכות או נכס הקשורים באופן אפקטיבי למוסד קבע (בהתאם להוראות המקבילות לסעיפים 11(4) ו-12(3) לאמנת המודל).
- 4.3. הוראות ה-STTR אינן חלות על סוגי ההכנסות המיוחסות למוסד קבע במדינת המקור (בהתאם להוראות סעיף 7 לאמנת המודל).
- 4.4. הוראות ה-STTR אינו חל על הכנסה ממכירת טובין.

5. תחולת כללי ה-STTR

- 5.1. כללי ה-STTR אינם חלים על יחידים, כלומר, ההוראה לא תחול אם המשלם או המקבל של התשלום הוא יחיד.
- 5.2. הכללים חלים רק כאשר מדובר בעסקאות בין "צדדים קשורים"⁴ כאשר ישות אחת מחזיקה מעל 50% בישות אחרת במישרין או בעקיפין או באמצעות חברות המוחזקות בשיעור העולה על 50% על ידי אותה ישות.
- 5.3. בנוסף, הגופים הבאים לא יהיו כפופים למיסוי ע"פ הוראות STTR:
א. ארגון ללא מטרות רווח;

² כנוסחו ביום מכתב זה.

³ ההכנסות הכפופות ל-STTR אינן כוללות תשלומים עבור השכרה של ספינה המשמשת הובלת נוסעים או משה כחלק מתעבורה בינלאומית וכן פרטי הכנסה המופקים במדינת המקור בהתייחס למשקל הספינה שעוגנת במדינת המקור.

⁴ הוראה אנטי תכנונית קובעת שהחיוב במס לפי ה-STTR יחול גם על תשלום הנעשה במקרים מסוימים באמצעות "חברת ביניים" (חברה קשורה או חברה שאינה קשורה) המשתפת בעסקה בין המשלם למקבל שהינם צדדים קשורים. כאשר שיעור המס על ההכנסה הזו ב"חברת הביניים" גבוה מ-9%. מדובר למעשה בתשלומים "BACK TO BACK" העוברים מהמשלם ל"חברת הביניים" ו"חברת הביניים" מעבירה אותם למקבל.



- ב. מדינה או ארגון ממשלתי/מדינתי;
- ג. ארגון בין-לאומי;
- ד. קרן השקעות על פי קריטריונים ספציפיים כולל קרנות פנסיה;
- ה. מכשיר החזקות המוחזק על ידי גוף מקבל שהינו גוף שאינו כפוף ל-STTR בהתאם לסעיפים הקודמים.

5.4. ה-STTR חל רק כאשר סכום ההכנסה עולה על סך העלויות הצבורות בתוספת מרווח של 8.5%. (כלומר: ה-"Covered Income" הוא מעל $Cost + 8.5\%$). תנאי זה אינו מתייחס לריבית ותמלוגים. המרווח מתייחס לעלויות הישירות והעקיפות לייצור ההכנסה ויחול בין אם מנגנון המרווח נקבע על בסיס "Cost plus" ובין אם לאו. ההכנסה תיבחן לאור העלויות בפועל, על מנת לקבוע האם היא עומדת במבחן שיעור הרווחיות הנדרש להחלת כלל ה-STTR. לדוגמה, אם חברה ממדינה מתפתחת שילמה לחברה קשורה 100 דולר עבור שירות, וההוצאות של החברה הקשורה היו 96 דולר, העסקה אינה כפופה להוראות ה-STTR. תוצאה זו לא תשתנה ביו אם בהסכם בין החברות נקבע מראש שהחברה הקשורה תקבל תשלום שייקבע בשיטה של $cost + 4.7\%$, ובין אם בהסכם נקבע שהחברה הקשורה תקבל תשלום קבוע מראש של 100 דולר שאינו תלוי בגובה ההוצאות. במקרה האחרון, אם בפועל, בשנה מסוימת, הוצאות החברה נותנת השירות היו 96 דולר בגין השירות שניתן, ה-STTR לא יחול. אם בפועל, באותה שנה ההוצאות היו רק 90 דולר, ה-STTR יחול.

5.5. כללי ה-STTR יחולו רק אם הסכום המצטבר בשנה של ה-"Covered Income" בתשלומים בין ישויות קשורות מאותה קבוצה, המשולמים ממדינת המקור למדינת המקבל, גבוהים מ-1 מיליון אירו או לחלופין במדינות בהן ה-GDP נמוך מ-40 מיליארד דולר גבוהים מ-250 אלף אירו. בקביעת סף התשלומים המועברים בקבוצה הנכללים ב-"Covered Income", יש לכלול גם תשלומים ששיעור המס עליהם גבוה מ-9%, וכן תשלומים דרך מוסד קבע במדינת המקור (גם אם מדובר במוסד קבע של מדינה שלישית).

6. כללי ה-STTR בשילוב מדינה שלישית שיש בה מוסד קבע

כאשר ה-"Covered Income" מיוחס למוסד קבע במדינה שלישית יובא בחשבון שיעור המס החל על הכנסה זו במדינה השלישית לצורך יישום הוראות ה-STTR בהתקיים שני תנאים מצטברים:

- א. שיעור המס במדינת התושבות של מקבל התשלום נמוך מ-9%;
- ב. שיעור המס במדינה השלישית גבוה משיעור המס במדינת התושבות;

בחינה זו למעשה מסייעת למנוע מצב שיחולו הוראות ה-STTR ל-"Covered Income" כאשר הוא כבר ממוסה מעל המינימום (9%).

7. הגשת דוחות במדינת המקור לפי הוראות ה-STTR

כללי ה-STTR קובעים שתחוב בתוספת מס מכוח הכללים האלה, תיידרש גם להגיש דוח מס במדינת המקור ולדווח על הכנסה זו. המס הנוסף לפי ההוראה לא ינוכה במקור אלא ישולם במסגרת הגשת הדוח.



8. זיכוי מס זר

חשוב לציין כי על פי הוראות ה-STTR, מדינת המושב של מקבל ההכנסה אינה מחויבת, מכוח האמנה, לתת זיכוי על המסים הנוספים שיחולו במדינת המקור בעקבות כניסה לתחולת הוראות ה-STTR.

9. סיכום

נכון למועד מכתב זה, הוראות ה-STTR טרם נכנסו לאמנת מס כלשהיא עליה ישראל חתומה, אך מטרת מכתב זה הינה להביא לידיעת הציבור את ההשלכות הצפויות מיישום הכללים לכשייכנסו לתוקף.

בברכה,

רשות המסים בישראל



נספח א' - סוגי ההכנסות הרלוונטיות לחיוב ב-STTR

להלן פירוט סוגי ההכנסות שיחולו לגביהן הוראות ה-STTR אם וכאשר יעשה תיקון לאמנת מס כלשהיא של ישראל עם מדינות מתפתחות:

- א. הכנסות מתמלוגים⁵;
- ב. הכנסות מזכות שימוש בצידוד תעשייתי⁶;
- ג. הכנסות ממתן שירותים בתנאי שההכנסה ממתן שירותים אינה מיוחסת למוסד קבע במדינת המקור⁷.

חשוב לציין שההוראות ייכנסו לתוקף רק לאחר פרסום לתיקון של אמנה. ככל שיהיה תיקון כאמור, רשות המסים תודיע באופן מסודר על העניין.

⁵ באמנות הקיימות עם המדינות המתפתחות גיאורגיה ודרום אפריקה המס המוגבל שיחול על הכנסה מתמלוגים נמוך מ-9%.

⁶ באמנות הקיימות עם המדינות המתפתחות הבאות המס המוגבל שחל על הכנסה מזכות שימוש בצידוד תעשייתי נמוך מ-9%: גיאורגיה, הודו, צפון מקדוניה, הפדרציה הרוסית, אוקראינה ואוזבקיסטן.

⁷ עבור הכנסות ממתן שירותים ה-STTR עשוי להיות רלבנטי לגבי אמנות עם המדינות הבאות: אלבניה, ארמניה, אזרבייג'ן, בלרוס, סין, גיאורגיה, מקסיקו, צפון מקדוניה, פנמה, פיליפינים, רומניה, רוסיה, סרביה, דרום אפריקה, תאילנד, טורקיה, אוקראינה ואוזבקיסטן.