



הכנסות / הוצאות - ביהמ"ש העליון - הלכת מרכז ארכיאולוגי בע"מ: בהערכות נכונה, יותרו לחברה, בעקיפין, הוצאות משפטיות להגנת היחיד בהליך פלילי בו זוכה, בגין עבירות שנעברו עובר להקמת החברה

דוחה את הערעור וקובע כך:

"הוצאות התדיינות משפטיות ובכלל זה הוצאות התדיינות פלילית, עשויות להיות שלובות בייצור הכנסתו של הנישום באחד משני מצבים: (א) כאשר הפעילות נשוא ההתדיינות התרחשה במהלך הפעילות העסקית של הנישום..... (ב) כאשר תכלית ההתדיינות היא שימור או השבחה של נכס השייך לנישום, גם אם הפעילות נשוא ההתדיינות התרחשה בעבר, לא במסגרת הפעילות העסקית..."

בענייננו, ההוצאות לא עומדות בחלופה הראשונה כיוון שהאירועים נשוא ההליך התרחשו לפני הקמת החברה, בשנים בהן פעל המערער כעצמאי, ולא בחלופה השנייה כיוון ש"הנכסים" עליהם ביקש המערער להגן היו רישיון הסחר בעתיקות של המערער וכן על המוניטין שלו, המהווים מוניטין אישיים ורישיון השייכים למערער ולא לחברה.

יש לציין, כי העברת הפעילות לחברה ע"י המערער ותשלום ההוצאות על ידה, מהווה שיקול מכריע בדחיית הערעור. בפס"ד מיכאל מילר (עמ"ה 1143/01), (ראו מבזקנו מספר 139 מיום 11/1/2006) קבע כב' השופט אלטוביה כללים להתרת הוצאות משפטיות, מטעמי "טובת הציבור", במידה שהעבירה, כביכול, נשוא האישום הפלילי נעשתה במהלך עסקו של הנישום ונקבע כי אם זוכה הנישום, יותרו ההוצאות המשפטיות!!!

כאמור, כיוון שלהבנתנו, העבירות עליהן נשפט המערער היו עבירות הקשורות לפעילות המסחר שלו בעתיקות, וכיוון שזוכה, במידה והיה ממשך לפעול כעצמאי, לא מן הנמנע שההוצאות היו מותרות לו בניכוי. משהעביר את הפעילות לחברה, שהינה ישות משפטית נפרדת, ההוצאות לא הותרו ולו מהטעם הזה בלבד.

לטעמנו, הערכות מבעוד מועד היתה מונעת את "תאונת המס" ("תאונה" לטעמנו, שהרי פעילות החברה הינה המשך ישיר לפעילות היחיד).

ביום 20 ביוני 2018 ניתן בביהמ"ש העליון פס"ד בע"א 235/17 מרכז ארכיאולוגי בע"מ וד"ר רוברט דויטש נ' פקיד שומה תל אביב 4. במרכז הערעור עומדת שאלת דינן של הוצאות משפטיות לייצוג בהליך פלילי כנגד אורגן של חברה - האם יותרו כהוצאה לצרכי מס הכנסה בחברה?

ד"ר רוברט דויטש (להלן - "המערער"), הוא ארכיאולוג וסוחר עתיקות, המחזיק ברישיון לסחר בעתיקות בישראל. המערער פעל כעצמאי בתחום סחר העתיקות עד ליום 31 בדצמבר 2002 ודיווח על הכנסותיו בתיקו האישי. ביום 1.1.2003 העביר את כלל פעילותו העסקית לחברת מרכז ארכיאולוגי בע"מ (להלן - "המערערת" או "החברה"), חברה בבעלותו (בשיעור של 99% מהמניות), והחל לעבוד בה כשכיר.

עוד בתקופת פעילותו כעצמאי ולפני ייסוד החברה, הוגש כנגד המערער (ואחרים) כתב אישום פלילי. כתב האישום כלל אישומים של החזקת נכס החשוד כגנוב, זיוף, קבלת דבר במרמה ואישומים לפי חוק העתיקות, אישומים המתייחסים לאירועים שהתרחשו בעת שפעל כעצמאי ועל פי אופיים קשורים, להבנתנו, לפעילותו כסוחר עתיקות. **בשנת 2012 הסתיים ההליך הפלילי בזיכוי של המערער.**

החברה דרשה בשנים 2005 עד 2007 את הוצאות הייצוג המשפטי בהליך הפלילי בסך כולל של כחצי מיליון ₪, בטענה כי מטרת ההגנה המשפטית של המערער היתה שמירה על שמו הטוב והמוניטין שלו, שהינם אינטרס ישיר של החברה ופעילותה. מנגד טען המשיב כי כיוון שכתב האישום הוגש נגד המערער ומטרת ההוצאות היתה להגן על חירותו, לא מדובר בהוצאות החברה ולשם ייצור ההכנסה.

ביהמ"ש המחוזי דחה את הערעור וקבע כי אין להתיר לצרכי מס את ההוצאות לחברה ולו רק משום שמעשיו של הנישום, בגינם הוגש כתב האישום אינם קשורים לחברה, **כיוון שנעשו עובר להקמתה.** ביהמ"ש העליון, מפי כבוד השופט ע' גרוסקופף,

חברים נכבדים אנו מתכבדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 739

נושאי השבוע:

הכנסות / הוצאות

ביהמ"ש העליון - הלכת מרכז ארכיאולוגי בע"מ: בהערכות נכונה, יותרו לחברה, בעקיפין, הוצאות משפטיות להגנת היחיד בהליך פלילי בו זוכה, בגין עבירות שנעברו עובר להקמת החברה

מיסוי בינלאומי

מיסוי בינלאומי - אמנת מס עם אוסטרליה - עיונים באמנה החדשה

ביטוח לאומי

אף על פי שבני הזוג היו נשואים טרם פטירת בן הזוג, נדחתה התביעה לקצבת שאירים

האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכסד רב,

ארצי חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



השכר היו מותרות לחברה בניכוי.

קובע ביהמ"ש (פסקה 31 לפסק):

אולם, אם המערער היה משלם מכיסו את הוצאות המשפטיות הרי שהוצאות אלו היו הפסד ישיר לפעילותו כעצמאי ולכן היה מדווח על הפסד עסקי שוטף בשנה בה זוכה, או לחילופין כהפסד העומד בתנאי סעיף 28(ב), כהפסד מעסק שנסגר, הניתנים לקיזוז כנגד הכנסה משכר 2(2) שקיבל מהחברה בשנים הבאות.

"ניתן היה להתיר את ההוצאות בניכוי אם החברה הייתה מדווחת על הוצאות ההתדיינות כהוצאת שכר, דבר שלא נעשה, ואשר היה מגדיל את חבות המס של המערער ומחייב ניכוי מס במקור מצד החברה."

דהיינו, ביהמ"ש העליון מורה על כך שבמידה והחברה היתה זוקפת למערער שכר בגובה סכום ההוצאות המשפטיות שהוציאה (במסגרת תלוש השכר בו מנוכה מס במקור למערער), אזי הוצאות

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח רונית בר ורו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא, ממשרדנו.

מיסוי בינלאומי - אמנת מס עם אוסטריה - עיונים באמנה החדשה

דיבידנד כשמקבלת הדיבידנד היא חברה בעלת שליטה מהותית (מחזיקה במשלמת בשיעור של 10% או יותר) או ניכוי מס במקור של 10% (בכל מקרה אחר). זאת, לעומת שיעור ניכוי מס במקור של 25% באמנה הישנה. בהקשר זה נזכיר כי שיעורי המס על הדיבידנד בדין הפנימי האוסטרי והוראות הדין הפנימי בישראל, יצרו בעבר הגנה מפני הוראות החני"ז בשל ה"זיכוי הרעיוני" אשר הוענק במסגרת אותן הוראות (הגנה המוכרת בשם "שומר מסד"). במסגרת תיקון 198 בסעיף 75(ד1) לפקודה משנת 2013 מנגנון שומר המסד בוטל, ובכדי ליהנות מזיכוי ממס זר נדרש תשלום בפועל של מס במדינה האחרת.

נאמנויות - כצפוי, האמנה החדשה הוסיפה להגדרת "אדם" גם נאמנויות, כפי שנקבע באמנות שנחתמו עם בריטניה, דנמרק ובלגיה. צעד זה חשוב ונותן בהירות באשר למעמדן של נאמנויות ביחס להחלת האמנה עליהן.

מס יציאה - האמנה החדשה מאפשרת לישראל למסות תושב ישראל שהופך להיות תושב אוסטריה במס רווח הון בגין רווח ההון שנצמח עד למועד החלפת מקום מושבו, אף אם מכירת הנכס בוצעה לאחר המעבר לאוסטריה. במקרה זה, אוסטריה לא תמסה את החלק שנצמח עד למועד המעבר.

רווח הון ממכירת מניות שמרבית ערכן נובע ממקרקעין - האמנה החדשה מאפשרת לאוסטריה למסות תושב ישראל בהעברת מניות שיותר מחמישים אחוז מערכן נובעים ממקרקעין

במבזקנו מספר 361 משנת 2010 הוצגו עיקרי השינויים הצפויים באמנת המס החדשה עם אוסטריה. ביום 30 בינואר 2018 פורסם צו אשר נותן תוקף להסכם הסופי שנחתם בנובמבר 2016 בין ישראל לאוסטריה, אשר נבנה על בסיס אמנת המודל של ה-OECD. הצו ייכנס לתוקף בישראל החל מיום 1 לינואר 2019.

לישראלים רבים השקעות באוסטריה, יש לשים לב ולהיערך לשינויים המרכזיים שבין האמנה הישנה לחדשה בהתאם להסכם הסופי שנחתם, כדלקמן:

- **ריבית** - שיעורי ניכוי מס במקור מריבית בשיעור של 5% בלבד על ריבית המשולמת מישראל לאוסטריה, לעומת 15% באמנה הישנה. נציין כי בהתאם לדין הפנימי באוסטריה, לא מנוכה מס במקור על תשלומי ריבית.
- **תמלוגים** - האמנה החדשה מרחיבה את הפטור מניכוי מס במקור באוסטריה גם על כל סוגי התמלוגים המשולמים לתושב ישראל. נציין כי באמנה הישנה נקבע שיעור ניכוי מס במקור של 10% על הכנסות תמלוגים, למעט תמלוגים בגין סרטי קולנוע או סרטים לשימוש בקשר עם טלוויזיה, לגביהם הוחל פטור מלא מניכוי מס במקור. נראה כי האמנה החדשה מאמצת המלצות אמנת המודל של ה-OECD הקובעת פטור מלא ממס במדינת המקור, בדומה לנעשה באמנות האחרונות עליהן חתמה ישראל (ראה מבזקים קודמים בנושא).
- **דיבידנד** - האמנה החדשה קובעת פטור ממס על

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי חיבה אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



שישולבו "אוטומטית" הן:

הנמצאים באוסטריה וכך גם במקרה ההפוך לגבי ישראל.

- **ביטול סעיף "חסך מס" (זיכוי מס רעיוני) -** באמנה הישנה נכללה הוראה לפיה במידה ועל הכנסה מדיבידנד, ריבית, תמלוגים, או רווחי הון ניתן פטור מלא או חלקי בישראל, באוסטריה היו מתעלמים מהפטור והיה ניתן זיכוי ממס כאילו שולם מס מלא בישראל. סעיף זה בוטל באמנה החדשה.

תחולת הוראות ה- MLI על אמנת המס החדשה:

- אמנת ה- MLI מהווה כלי לתיקון "גורף" של אמנות למניעת כפל מס בילטרליות, כחלק מיישום פעולה מס' 15 (פיתוח מכשיר מולטילטרלי לתיקון אמנות בילטרליות) בפרויקט ה- BEPS של ארגון ה- OECD. אמנת ה- MLI נועדה לתקן את האמנות למניעת כפל מס עליהן חתומה ישראל, על ידי הוספת כללים או תיקון ושינוי הוראות קיימות באמנות המס הנוכחיות. ההוראות המתקנות שאומצו באופן זה על ידי מדינת ישראל והמדינה המתקשרת האחרת, יחולו וישולבו "אוטומטית" באמנת המס הרלבנטית ביניהן (להרחבה בנושא, ראו מבזקנו מס' 698). להוראות אלו משמעות מכרעת בשל שינוי חלק מהוראות האמנה ופרשנותה.
- בהקשר האמנה עם אוסטריה, ההוראות המרכזיות

- שלילת הטבות במקרה של ניצול לרעה של האמנה, בפרט במקרה שהשימוש באמנה גרם לכפל פטור או להפחתת מס בלתי נאותה, ובמקרה שבו סביר להסיק שבהתאם לנסיבות, השגת הטבת האמנה היוותה את אחת מהמטרות העיקריות בביצוע ההסדר או הפעולה.

- הוראות אנטי תכנוניות בהקשר של מוסד קבע הממוקם במדינה שלישית ובהקשר של ניצול לרעה של חריגים מקיומו של מוסד קבע.

- מחירי העברה - הוראה חשובה ומבורכת: ככל שאחת המדינות מגדילה את הכנסתו החייבת של מיזם בשל כללי מחירי העברה, המדינה האחרת תידרש לבצע את ההתאמות הנדרשות לרווחי המיזם (הקטנת הכנסתו החייבת של הצד הקשור לאותה עסקה).

אנו ממליצים למשקיעים ישראלים שמחזיקים נכסים ו/או בבעלותם מיזמים עסקיים באוסטריה לפנות למשרדנו לקבלת ייעוץ והכוונה לאור הוראות האמנה החדשה והשלכות מס אפשריות בעניינם.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לעו"ד דני פינק ורו"ח (עו"ד) גדי אלימי ושאר חברי המחלקה למיסוי בינלאומי, ממשרדנו.

ביטוח לאומי - אף על פי שבני הזוג היו נשואים טרם פטירת בן הזוג, נדחתה התביעה לקצבת שאירים

המבוטח היתה נפרדת ממנו שלוש שנים לפחות ובכללן 12 חודשים שלפני פטירת המבוטח ולא היתה זכאית למזונות ממנו על פי פסק דין של בית משפט או בית דין מוסמך או על פי הסכם בכתב, או שהמבוטח לא נשא במזונותיה תוך 12 החודשים שלפני פטירתו... " [פסקה זו אינה חלה על אישה שבעת פטירת המבוטח שולמה בעדה תוספת תלויים בגמלה אחרת (נכות כללית ואזרח ותיק)].

תשתית עובדתית

- המבוטחת ובעלה נישאו בשנת 1980, נולדו להם שלושה ילדים (הקטן נולד בשנת 1995) והם נותרו נשואים עד למועד פטירת הבעל.

ביה"ד הארצי לעבודה (עב"ל 16-03-54974) דחה ביום 27.5.2018 את ערעורה של ט.צ. (להלן: "המבוטחת") לקבלת קצבת שאירים בגין פטירת בעלה המנוח, בנימוק כי היא חיה בנפרד מבעלה שלוש שנים לפחות לפני פטירתו.

רקע חוקי

- עפ"י חוק הביטוח הלאומי - "אלמנה" הזכאית לקצבת שאירים היא "מי שהיתה אשתו של המבוטח בשעת פטירתו, להוציא -
 1. מי שהיתה אשתו פחות משנה, ואם היא בת 55 שנים ומעלה - פחות מחצי שנה, ולא ילדה לו ילד.
 2. מי שבחמש השנים האחרונות שלפני פטירת

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



שנים וחזר הביתה לשנה אחת.

- ביה"ד נתן משקל לעדות בת הזוג האחרת.

- ביה"ד האזורי קבע כי המבוטחת לא הצליחה להוכיח שאכן היתה "אלמנתו" של המנוח כנדרש בחוק. היא לא חיה יחד עם המנוח בתקופה הנדרשת בחוק, והמנוח ניהל חיי זוגיות ומגורים משותפים עם אישה אחרת.
- המבוטחת ערערה לביה"ד הארצי.

דיון והחלטה

• המבוטחת טענה כי ביה"ד האזורי שגה בהחלטתו כי ההוראות שעליהן נסמך בקביעותיו היו ראיות שאינן קבילות, סובייקטיביות, חלקיות, חד-צדדיות וחלקן הן בבחינת עדות שמועה. הסיבה למגורים הנפרדים הייתה מצבו הבריאותי וכי המנוח שילם למבוטחת מזונות.

• ביה"ד הארצי סבר כי פסה"ד של ביה"ד האזורי מבוסס היטב עפ"י ממצאים עובדתיים ומסקנות משפטיות. ערכאת ערעור אינה מתערבת בד"כ בממצאים המבוססים על מהימנות עדים.

• ביה"ד הארצי אינו מוצא טעות המצדיקה את התערבותו וכי ביה"ד האזורי בחן את כלל הראיות והעדויות וקבע כי המבוטחת לא הצליחה להוכיח שהייתה "אלמנתו" של המנוח.

• המבוטחת והמנוח היו פרודים לתקופה של שלוש שנים. זו קביעה עובדתית של בית הדין האזורי, שאין מקום להתערב בה.

• הערעור נדחה.

בשולי הדברים

לו בית הדין היה מקבל את התביעה יכל המל"ל לשלם גמלה לשתני אלמנות:

258. גמלה ליותר מאלמנה אחת

[25] "מבוטח שהניח אחריו יותר מאלמנה אחת, תהיה כל אחת מהן זכאית לגמלת שאירים לפי סימן זה כאילו היא אלמנה יחידה".

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח אורנה צח-גלרט, מר חיים חיטמן ורו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא.

• ביום 26.1.2010 הבעל אושפז בביה"ח עקב אירוע מוחי ונפטר בשנת 2011 לאחר אשפוז במסגרת מספר מוסדות שיקומיים.

• המבוטחת הגישה תביעה לקצבת שאירים למוסד לביטוח לאומי (להלן: "המל"ל"), שאושרה בעבור הילדים המשותפים ונדחתה בעבורה, מהטעם שהיא חיה בנפרד מבעלה סמוך לפטירתו.

• בערעור לביה"ד האזורי לעבודה טענה המבוטחת כי חיה עם המנוח תחת קורת גג אחת וניהלה עמו משק בית משותף עד למועד פטירתו. העובדה שאושפז במוסדות סיעודיים כשנה טרם פטירתו "הינה בשל נסיבות אובייקטיביות ולא רצונית" ולכן אינן גורעות מזכאותה לגמלה.

• המל"ל טען מנגד כי הוכח שהמנוח חי בנפרד מהמבוטחת סמוך לפטירתו ואף החל משנת 2009 לחיות עם בת זוג אחרת שממנה נולד להם ילד משותף.

• ביה"ד האזורי דחה את התביעה ועמד על כך "שתכליתו של חוק הביטוח הלאומי לעניין קצבת שאירים, הוא להעניק לאלמנה קצבה על מנת לשמר את רמת חייה של האלמנה, פחות או יותר כפי שהיתה לפני פטירת בן זוגה".

• ביה"ד קבע כי המבוטחת לא עמדה בנטל להוכיח מגורים משותפים וניהול משק בית משותף טרם פטירתו של המנוח.

• ביה"ד האזורי נסמך על ראיות ועדויות רבות בעניין המנוח, כגון:

- בדיון בבית משפט לענייני משפחה בעניין מזונות לילדם הקטין צוין כי הוא פרוד וחי עם בת זוג (שאינה המבוטחת). גם במכתב השחרור מבית החולים רשום שגר עם בת זוג (שאינה המבוטחת).

- במסגרת תביעה שהגיש לקצבת נכות כללית ציין כי הוא ואשתו החליטו להיפרד ולהתחיל בהליך גירושים וכי הוא מתגורר עם בת זוג (שאינה המבוטחת), שהיא אם ילדו הפעוט.

- עובדת השיקום מסרה בכתב ביום 17.10.2010 כי המבוטחת אישרה בשיחה עמה כי המבוטח עזב את הבית לפני כארבע

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ