

### חברים יקרים:

הריני מתכבד לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

כהכנסה פירותית ובהתאמה ממוסה בשיעור מס שולי.

על אף שיש ממש בטענה שהסכום העודף מהווה הכנסה הונית בידי העובד, ניסיונות קודמים של נישומים לטעון, כי יש למסות סכום זה כהכנסה הונית נדחו עם השנים בבתי המשפט (ראו לעניין זה למשל ע"א 604/73, ע"א 128/06 ועוד).

בתי המשפט ורשות המסים מפרשים דרך כלל מענק פרישה באופן רחב, כך שכל תשלום המשולם במועד הפסקת העבודה או בסמוך, לרבות פיצויי פרישה מוגדלים, מסווג ככלל כמענק פרישה וכפוף להוראות סעיף 9(7)(א) לפקודה (ראו למשל לאחרונה ע"מ 10-10-35224 ולעומת זאת השוו לע"מ 859/08).

חריג לכך, יכול להתקיים במקרים מסוימים של תשלום אי תחרות, המשולם על רקע פרישה ממקום העבודה. התשלום משולם עבור התחייבות העובד שלא להתחרות במקום עבודתו במשך תקופה מוגבלת. במקרים אלו תשלום זה יכול להיות מסווג כתשלום הוני ולגרור עמו כאמור מס ריווח הון בשיעור של 25%. מובן שלסיווג זה יכולה להיות השפעה גם על היבטים מיסויים נוספים, דוגמת שאלת קיזוז ההכנסה ההונית אל מול הפסדי הון של הנישום ועוד.

### רשומון מס בנושא מס הכנסה – "תשלום בגין אי

### תחרות על רקע פסיקה חדשה – פתרון קסם או

### מקסם שווא?"

### פתח דבר

תשלומים המשולמים לעובד על רקע פרישה ממקום עבודתו מסווגים ככלל על ידי בתי המשפט ורשות המסים כסכום פטור עד גובה הפטור הקיים בסעיף 9(7)(א) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") (12,120 ₪ לכל שנת עבודה נכון לשנת המס 2013) וכהכנסה פירותית החייבת במס שולי מעל סכום זה. חריג למצב דברים זה יכול להתקיים בעת תשלום עבור התחייבות של העובד לאי תחרות, המשולם בד בבד עם פרישתו של העובד ממקום עבודתו. תשלום זה יכול להיות מסווג כולו כהכנסה הונית, הממוסה בשיעור אחיד של 25%. בכך נדון ברשימה זו.

### מבוא- מיסוי מענק פרישה

סעיף 9(7)(א) לפקודה קובע, כי "פטור ממס על מענק הון שנתקבל עקב פרישה- עד סכום השווה למשכורת של חודש לכל שנת עבודה, לפי המשכורת האחרונה...". כידוע פטור זה מוגבל ואינו חל על מלוא מענק הפרישה המשולם לעובד (12,120 ₪ לכל שנת עבודה נכון לשנת המס 2013). במקרה שסכום מענק הפרישה חוצה את התקרה הפטורה, מסווג הסכום העודף ככלל

**מיסוי תשלום בגין אי תחרות**

מיסוי של תשלום בגין אי תחרות נבחן על רקע הגדרתם של "מכירה" ו"נכס" בפקודה. סעיף 88 לפקודה, מגדיר "מכירה" באופן רחב "לרבות חליפין, ויתור, הסבה, העברה, מתנה, וכן כל פעולה או אירוע אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך כל שהיא מרשותו של אדם, והכל בין במישרין ובין בעקיפין, אך למעט הורשה"; "נכס" מוגדר באותו הסעיף גם הוא בצורה רחבה וכולל "כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, למעט-...". הפסיקה קבעה כי בהגדרה של זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות נכללות זכויות הנובעות מחוזים או מעוולות אזרחיות; זכויות בלתי חוזיות; כל זכות שניתנת לאכיפה באמצעות תביעה; כל זכות או חירות לבצע מעשה או להימנע מלבצע מעשה, אשר נקבע להן שווי כספי (ראו למשל ע"א 182/72 ועמ"ה 169/87).

על פי ההגדרות של "נכס" ושל "מכירה" ניתן לטעון, כי ויתור על זכות לתחרות במקום העבודה לאחר הפרישה, כמוה כמכירה של נכס מצד הפורש ועל כן תמורת אי התחרות, כמוה כתמורה הונית לעובד (הפורש). יצוין, כי התחייבות זו של העובד לרוב מלווה בהתחייבות שלא לגלות את סודות החברה ולא לשדל את עובדיה ו/או ספקיה לעזוב את החברה.

המעניין הוא, כי עד כה טרם נבחן ישירות בבתי המשפט השונים, מיסוי של תשלום, המשולם בגין

התחייבות לאי תחרות של עובד למקום עבודתו עובר למועד הפרישה. למיטב ידיעתנו, כל האמירות בדבר מיסוי אי תחרות במישור ההוני נאמרו כאמרות אגב על ידי בתי המשפט ולא נידונו ככלל במישור ניתוק יחסי עבודה. כך למשל בעניין עמ"ה 1013/01 אשר עסק במכירת מוניטין בתחנת דלק. בית המשפט באותו עניין התייחס בהערת אגב לסוגיית אי התחרות וקבע, כי: "...פיצוי בגין אי תחרות, פיצוי בגין הסכמת המוכר שלא להפעיל את "כוחו" ביצירת תשואה. גובה הפיצוי יכול וייגזר מצפי תשואה עתידית, בדומה לקביעת שוויו של נכס הון. פיצוי זה אם כן יכול ויהא הוא בר מס במישור ההון."

בפסק הדין שפורסם לאחרונה בע"מ 1179-09 המערערת עסקה במתן שירותי ייעוץ וניהול לעסקים. המערערת מכרה את החזקותיה בחברה העוסקת בתחום שונה, תוך שהיא מתחייבת לאי תחרות כלפי הרוכש. בית המשפט קיבל את עמדתו של פקיד השומה והכריע, כי תנית אי התחרות נעשתה במישור ההוני וכדבריו: "...ניתן לסווג את התמורה בגין התחייבותה של המערערת שלא לפעול בתחום עיסוק זה כהכנסה פירותית רק אם עיסוק זה היה בין עיסוקיה הרגילים של המערערת... בענינו, מכרה המערערת לסיסטם את זכותה להתחרות עמה בתחום עיסוקה באמצעות רכישת חברות או גופים אחרים העוסקים באותו תחום. זכותה זו היא "נכס" במובן סעיף 88 לפקודה, והתמורה שהתקבלה בגין מכירתה הינה, לכן, רווח הון." משמע, גם בית

בחברה...". כמו כן, בית המשפט מצא, כי מפרוץ הסכסוך ועד למועד חתימת הסכם הפשרה המשיך המערער לעבוד בחברה ולכן התשלום שולם למעשה, בין היתר, עבור עבודתו של המערער. כמו כן, לדידו של בית המשפט, התניית אי התחרות, אשר לוותה באותו מקרה בתניה מקבילה שלא לחשוף סודות מסחריים ולא לפנות ללקוחות החברה למשך 18 חודשים הייתה חלק מהתנאים, שהחברה העלתה במסגרת הסכם הפשרה עם המערער ערב פרישתו. ובלשונו: "התחייבויות אלה אינן עילת תשלום סכום הפשרה המוסכם בגין דרישות השכר שהעלה המערער ערב פרישתו - אלא תנאי שהתנתה עימו החברה בגין הסכמתה לשלם, בפשרה, את הסכום שהוסכם בגין דרישות שכר ותנאי העבודה שלו ערב פרישתו". כמו כן, בית המשפט אינו מסתפק בכך, אלא מדגיש, כי גם אם נניח שקיים בתשלום אלמנט של התחייבות מעין הונית במרכיב התחייבות אי התחרות, גם אז בשל אופיו הדומיננטי של התשלום כסכום פשרה, שהוסכם בין עובד למעבידו יש לחייבו בהתאם להוראות סעיף 89(ג) לפקודה כהכנסה פירותית. לאחרונה הגיע בית המשפט המחוזי בעניין למסקנה דומה.

#### עניין רז (ע"מ 34229-11-09)

המערער כיהן החל מיוני 2003 כמנכ"ל וכחבר דירקטוריון בחברת לומיניס בע"מ ("החברה"). על פי חוזה העסקה, המערער היה צפוי לכהן כמנכ"ל החברה למשך תקופה של 4 שנים (עד 20 ביוני

המשפט וגם פקיד השומה קיבלו במקרה זה את העיקרון שהתשלום בגין אי תחרות יצר הכנסה הונית בידי החברה מקבלת התשלום. עם זאת, בשני מקרים שנדונו לאחרונה בבתי המשפט בהקשר של טענה לתשלום בגין התחייבות לאי תחרות, על רקע פרישה ממקום העבודה, הגיעו בתי המשפט למסקנות שונות. בכך נדון להלן:

#### עניין עפר (ע"מ 53358-08-10)

המערער באותו עניין היה רו"ח אשר שימש כמנכ"ל כספים בחברה. בינו לבין בעל השליטה בחברה פרץ סכסוך ובעל השליטה דרש את פיטוריו. במסגרת הסכם גישור שנערך, נקבע, כי החברה תשלם למערער 1,248,972 ₪ בתשלומים חודשיים, כאשר על פי ההסכם, תשלומים אלו מורכבים מהמשכורת החודשית של המערער. המערער טען, כי מדובר על תשלום בעד התחייבותו לאי תחרות עם החברה במשך 18 חודשים לאחר פרישתו ולכן יש למסותו כסכום פטור ולחילופין כרווח הון. הערער נדחה. בית המשפט ציין בראש ובראשונה, כי התשלום שולם למערער כסכום פשרה בגין דרישות שכר שהעלה המערער בפני החברה ולא עבור התחייבות לאי תחרות. בית המשפט ייחס לעניין זה משמעות רבה ללשון ההסכם, וכדבריו: "נקודת המוצא בבחינת הסיווג הנדרש לתשלום הפיצוי שבנדון הינה כי המדובר בסכום ששילמה מעבידתו לשעבר של המערער למערער "... לתשלום מלא סופי ומוחלט של כל תביעות מי מהצדדים בגין העסקתו והפסקת העסקתו של המערער

זה, מציין בית המשפט, כי סעיף 8 להסכם ההיפרדות, קובע, כי:

**"The Executive hereby represents that payment of the amount set forth in Section 6 is in full satisfaction and accord of any rights, claims or demands the Executive has or may have against the Company"**

כמו כן, בית המשפט רואה להדגיש, כי: **"עצם קיומה של תניית אי-תחרות בחוזה אינה מספיקה בכדי להוכיח כי התמורה שניתנה שולמה דווקא בגין התחייבות לאי - תחרות".** רק אם יוכיח נישום כי התמורה, כולה או חלקה, לא שולמה בגין רכיבים אחרים, או לחילופין יוכיח בדרך אחרת מהו השווי של תניית אי-התחרות בעניינו – יוכל לטעון כי ניתנה תמורה בגין תניית אי תחרות".

בהקשר לכך, בית המשפט מציין, כי לא תמיד תניית אי תחרות תינתן בעבור תמורה כספית ובלשונו של בית המשפט: **"הכיצד יסכים המערער לתניית אי-תחרות, המגבילה במידת מה את חופש העיסוק והאינטרס הכלכלי שלו, ללא כל תמורה הולמת? לטעמי קיימות שתי תשובות אפשריות לקושיה זו. הראשונה, הגבלה זו אכן היתה חסרת ערך כלכלי בפועל... השנייה... הארכת אי התחרות ניתנה במסגרת רצון הצדדים לסיים את יחסיהם על הצד הטוב ביותר מבלי שיוותרו תביעות הדדיות ולא בגין תמורה מסוימת וברורה".**

1.

(2007). בחוזה העסקה נקבע בנוסף, כי במקרים מסוימים של הפסקת ההתקשרות לפני תום התקופה, המערער היה זכאי כפיצוי לכל הסכומים שהיו משולמים לו אילו היה מוסיף לעבוד כמנכ"ל החברה עד סוף התקופה. במהלך שנת 2006 נמכרה השליטה בחברה והוחלט על סיום העסקתו של המערער. ביום 18 למרץ 2007 נחתם בין החברה, הרוכש והמערער הסכם היפרדות, אשר נכנס לתוקף החל מיום 1 בינואר 2007. במסגרת הסכם זה התחייב המערער לאי שימוש במידע סודי (סעיף 3), הסכים כי כל הקניין הרוחני שפותח על ידו בתקופת העסקתו הינו רכוש החברה (סעיף 4) וכן התחייב לתניית אי תחרות למשך תקופה של 20 חודשים (סעיף 5). יצוין, כי בחוזה העסקה המקורי היו תניות דומות לרבות תנית אי תחרות למשך 12 חודשים). בסעיף 6 להסכם ההיפרדות נקבע, כי המערער יקבל סך של כ- 4.5 מיליון ₪, בכפוף לקיום התנאים בסעיף 3-5 להסכם ההיפרדות ולויתור על כל התביעות, הזכויות ו/או הדרישות שהיו לו כנגד החברה.

המערער טען, כי התשלום מהווה הכנסה הונית בגין ויתור על זכויות. המשיב סבר, כי התשלום הינו תקבול פירותי מכוח הסכם העסקה שלו עם החברה והתבסס לצורך שומתו על טבלה שגשלה מהחברה. **הערעור נדחה.** בית המשפט מצא, כי התשלום שולם למערער בשל מרכיבי שכר שלומיניס הייתה חייבת לו מתוקף חוזה העסקה וכן הסכמתו לוותר על כל תביעה ו/או טענה כנגד החברה. לעניין

**מסקנות ולקחים**

תשלומים המשולמים לעובד עם פרישתו ממקום העבודה מסווגים דרך כלל כתשלום פירותי המקיים חבות במס שולי. יחד עם זאת, נראה, כי בתי המשפט מקבלים את העמדה, כי תניית אי תחרות בפני עצמה יכולה להיחשב כמכירה של נכס הוני על ידי העובד שתקנה בהתאמה חבות במס רווח הון בידי העובד.

מכל מקום, הפסיקה האחרונה שעסקה בסוגיה, בעניין עפר ועניין רז, הדגישה, כי לא מספיק לעשות שימוש בטרמינולוגיה של "התחייבות לאי תחרות", על מנת להיות זכאים למס ריווח הון בגין כספים המשולמים לעובד. לא מדובר במילת "קסם", אלא יש לבחון כל תשלום ותשלום באופן מהותי ולאבחן בין תשלומים המשולמים עבור מרכיבי שכר שלא שולמו לעובד, לבין תמורה המשולמת במישרין לעובד בגין הסכמתו שלא להתחרות במעבידו לפרק זמן מסוים.

עולה אפוא, כי מומלץ לצדדים המבקשים לטעון, לתמורה המשולמת בגין אי תחרות מצד העובד, לנקוט במספר צעדים מקדימים, כמפורט להלן:

ראשית, יש להפריד בין רכיבי השכר המשולמים לעובד במסגרת הסכם הפרישה לבין תמורת אי התחרות.

שנית, לאור החשיבות הרבה שבתי המשפט מייחסים ללשון החוזה בסוגיה, יש ליתן להפרדה זו ביטוי מפורש בלשון הסכם הפרישה. אם ניתן, רצוי לגבש את ההבנות לעניין תמורת אי התחרות בחוזה נפרד.

שלישית, יודגש, כי בית המשפט בעניין רז קבע שיש להבחין בין טענה שחישוב התמורה בגין סעיף אי תחרות מבוסס על השכר לבין טענה שהתמורה ניתנה בגין השכר בלבד. ובלשון בית המשפט: "יש להבדיל בין טענה, כי חישוב התמורה בגין אי תחרות נעשה לאור מרכיבי השכר של המערער, לבין טענת המשיב כי התשלום ניתן למעשה בגין מרכיבי שכר אלו... אם השכר ניתן כולו בגין מרכיבי שכר שהמערער היה זכאי להם ממילא, הרי שלא ניתן לטעון, כי נתקבלה תמורה כלשהי בעד התחייבותו לאי תחרות". משמע, אופן החישוב שנקבע בין הצדדים לתמורת אי התחרות אינו צריך להשפיע על מהות התשלום ואופן מיסויו.

רביעית, מטבע הדברים ברור, כי תנית אי תחרות הינה תניה השמורה לרוב לעובדים בכירים בעלי ידע חיוני למעביד ולא לעובדים זוטרים. חמישית, במקרה הצורך, יש לבחון הארכת תמורת אי התחרות על מנת להצדיק תשלום נפרד המשולם לעובד.

שישית, במידת הצורך ומבלי להרחיב בסוגיה, ניתן לפנות לרשויות מע"מ בדיווח על "עסקת אקראי" לצרכי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975, בניסיון לקבע את מכירת הזכויות גם לצרכי מס הכנסה.

כללו של דבר, תמורה המשתלמת בגין אי תחרות עשויה להקים לעובד, הפורש ממקום עבודתו, חבות במס הוני בשיעור של 25% חלף חבות במס שולי. יחד עם זאת, בתי המשפט אשר דנו באחרונה בסוגיה הדגישו, כי קיים נטל כבד על הטוען לתמורה בגין אי תחרות. לדידם, אך אזכור של תניית אי

תחרות בהסכם, מבלי שעומד מאחוריה דבר, למעט כסות לקבלת מרכיבי שכר שהגיעו ממילא לעובד, לא יזכה את העובד בהטבת המס המיוחדת. לפיכך, חשוב כבר בעת ניהול המשא ומתן לעניין פרישת העובד ולבטח בשלב ניסוח הסכם הפרישה להתייחס, בין היתר, לעקרונות שפורטו ברשימה זו.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי ועו"ד (רו"ח) סנדה ארנולדיס.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר

המשרד [www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il)

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.