

# כנס נצרת – סיווג תשלומים ממעביד לעובד

ינואר 2017

שלומי לזר, עו"ד (רו"ח)

א. רפאל ושות' עורכי-דין  
רח' דניאל פריש 3 תל-אביב  
טל. 03-6966999 ; פקס. 03-6961444

# תוכן עניינים

- יוסף ברנע – סיווג תשלום לעובד עבור תניית אי תחרות
- חיים הלמן – סיווג תשלום לעובד בשל "שימור עובדים"
- ישעיהו שני – סיווג תשלום לעובד עבור הצלחה בקשירת עסקה

# יוסף ברנע\*

## העובדות

- **יוסף ברנע** כיהן כמנכ"ל חברת מפעלי חמצן וארגון בע"מ (מח"א) בין השנים 1987-2004.
- בהסכם שנחתם בינו לבין מח"א נקבע שמלבד שכרו השוטף, הוא יהיה זכאי ל-1.5% מהרווח הנקי המאוחד של מח"א. עוד נקבע כי הוא יהיה זכאי לתשלום האמור גם במשך 5 שנים לאחר ניתוק יחסי עובד-מעביד בינו לבין מח"א.
- ההסכם כלל תניית אי-תחרות לפיה התחייב ברנע להימנע מקשר עסקי המתחרה במישרין עם מח"א, למשך 5 שנים מיום סיום יחסי העבודה, ובלבד שמח"א תמשיך לשלם לו 1.5% מרווחיה.
- ברנע דיווח על תקבולים אלה כרווח הון. פקיד השומה קבע שמדובר בחלק ממענק פרישה החייב במס כהכנסה פירותית.
- **מאיר אבידן** כיהן כמנהל חטיבת השיווק של מוצרים בתחום הכירורגיה בג'ונסון ישראל.
- עם סיום העסקתו הוסכם כי הוא יקבל מענק בסך של \$220,000 תמורת התחייבותו שלא להתחרות בג'ונסון ישראל למשך 24 חודשים. במסגרת הדו"ח לשנת המס 2006 הצהיר אבידן כי מדובר ברווח הון, בעוד שפקיד השומה קבע שמדובר בהכנסה פירותית.
- **אברהם קרינגל** כיהן כמשנה למנכ"ל קבוצת אסם. עם פרישתו, חתמו קרינגל ואסם על הסכם "אי תחרות ושמירת סודיות" לתקופה של שנתיים, כל זאת בתמורה לתשלום בסך 4 מיליון ₪.
- קרינגל דיווח על הכנסה זו כרווח הון, בעוד שפקיד השומה קבע שמדובר בהכנסה המהווה חלק ממענק הפרישה. לחלופין, מדובר בתחליף שכר ו/או רווח מעסק או משלח יד.

# יוסף ברנע

## השאלה לדיון

- סיווג ההכנסה מתקבול המוענק לעובד תמורת חתימה על תניית אי תחרות בעת פרישה ממקום עבודה.

## טענות הצדדים

- **עניין ברנע: פקיד השומה** טוען שמההסכמים עולה שהתשלומים שולמו כחלק משכר העבודה; זכותם של היורשים לקבל את התשלום אינה מתיישבת עם תניית אי התחרות; בנוסף, החברה סיווגה את התשלום כהוצאה פירותית.
- לחילופין, גם אם מדובר בתשלום בגין אי-תחרות זו לא מכירת נכס הוני אלא הכנסה פירותית; כמו כן, תניית אי התחרות נוגדת את תקנת הציבור, מכאן שברנע היה רשאי להתחרות בחברה. לחלופי חילופין, אם נראה בכך כתקבול הוני, "יום הרכישה" הוא בשנת 1987 (תחילת עבודתו בחברה). בגין התקופה שבין 1987-2003 יחול שיעור מס שולי, ועל היתרה (2003-2006) מס רווחי הון.
- **ברנע** טען שהיות ומדובר בויתור מוחלט על יכולת לנצל את יתרונו היחסי להתחרות בחברה, הרי שהתקבול שניתן עבורו הוא תקבול הוני.
- **עניין אבידן: פקיד השומה** טוען שסיווג התקבול כפירותי מתיישב עם מבנה המס הפרוגרסיבי ועקרונות הצדק החלוקתי שכן דווקא לבעלי הכנסות גבוהות יש האפשרות להתמקח ולפצל את השכר.
- לחלופין, הגבלת העיסוק לא מנעה ממנו לעבוד כלל, אלא מנעה ממנו ביצוע עבודה מסוימת לזמן קצר. לחלופי חילופין, מדובר בתקבול שהוא מענק פרישה החייב במס כהכנסה פירותית.
- **אבידן** טען שמדובר בשוק תחרותי, ג'ונסון ישראל לא רצתה אותו כמתחרה ולכן שילמה לו הפיצוי. כמו כן, מדובר בתניית אי תחרות רחבת היקף אשר תפגע מהותית ביכולתו להפיק רווחים משוק זה.
- **קרינגל** טען שמדובר בהסכם אי תחרות אותנטי, וכן שבמועד פרישתו הוא היה בן 67, כך שתקופת אי התחרות גזרה עליו בפועל סיום קריירה.

## יוסף ברנע

### הכרעה

- אין בעובדה שמענק אי תחרות משולם עם סיום יחסי עובד-מעביד כדי להוציאו מתחולת סעיף 2(2) לפקודה. כמו כן, ממצא לפיו תניית אי-תחרות נוגדת את תקנת הציבור לא מאיין את תחולת דיני המס ולא משליך על אופן סיווג התקבול.
- הליך בחינת תשלומי אי תחרות לצורכי מס הוא דו-שלבי: בשלב הראשון יש לוודא שמדובר בתניית אי תחרות אותנטית. בשלב השני יש לראות אם עלה בידי הנישום לסתור את חזקת הכנסת העבודה ולהראות שמדובר בתקבול הוני. יש להדגיש כי על הנישום להוכיח כי לא מדובר בתקבול בעל מאפיינים מעורבים, שאז הוא יסווג כתקבול פירותי לפי סעיף 89(ג) לפקודה.
- "דין הפיצוי כדין הפרצה אותה הוא בא למלא" – "הפרצה" היא שכר העבודה שהעובד לא יזכה לו, והמענק הוא "תחליף שכר" הנכנס בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה.
- אין להבדיל בין תשואה הנובעת מהפעלת הון אנושי לבין תשואה הנובעת מאי הפעלתו.
- תניית אי תחרות אינה משולה ברוב המקרים לכריתת העץ, אלא לגידום זמני של ענף, באופן שלא שולל את האפשרות להצמיח פירות בעתיד. יתכנו מקרים חריגים בהם תניית אי התחרות תעלה כדי כריתת העץ.
- בעניין ברנע מדובר בתניית אי תחרות אותנטית, אך היא מהווה "ויתור על יתרון יחסי". גם בעניין אביזן מדובר בתניית אי תחרות אותנטית, אך למעשה איש שיווק ומכירות הפורש מעבודתו לא ניתק מכישוריו.
- הנישומים לא הצליחו לסתור את חזקת הכנסת העבודה ולהראות שמדובר בתקבול הוני. דהיינו, לא מדובר בכריתת העץ. לכן, יש לראות בתשלומים כתקבול פירותי שהוא בבחינת הכנסת עבודה.
- בעניין קרינגל כלל לא מדובר בתניית אי תחרות אותנטית, אלא במסווה למענק פרישה מוגדל. כמו כן, הוא לא ניתק מהונו האנושי – כישורי הניהול, ולראיה כהונתו בדירקטוריונים בחברות שבקבוצת אסם.

# חיים הלמן\*

## העובדות

■ ביום 31.12.2007 רכשה IBM את מניות חברת אקס אי וי בע"מ ("החברה").

■ במסגרת הרכישה נכרתו בין IBM לבין בעלי המניות של החברה הסכם רכישה, הסכם שימור עובדים והסכם נוסף.

■ מכוח הסכמים אלה קיבל כל אחד מהנישומים סכום מסוים לאלתר וסכומים נוספים ("התמורה הנוספת") ששולמו בפריסה של שלוש שנים בתנאי שימשיך כעובד או כיועץ של IBM או חברה קשורה.

■ הנישומים הצהירו כי התמורה הנוספת הינה בגדר רווח הון הנובע מעסקת מכירת המניות.

■ פקיד השומה דחה הצהרות אלה וקבע כי התמורה הנוספת הינה בגדר הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2)(א).

## השאלה לדין

■ האם התמורה הנוספת התקבלה אצל הנישומים במסגרת יחסי עובד-מעביד שאז יש לראותה כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2)(א) לפקודה, או שמדובר בחלק אינטגרלי מהעסקה למכירת מניות החברה החייב במס במישור ההוני.

# חיים הלמן

## טענות הצדדים

- **הנישומים** טוענים שיש לראות בשלושת ההסכמים "כמקשה אחת". דהיינו, יש לראות בכלל התקבולים שהתקבלו אצלם כתמורה הונית לעסקה המבטאת את מלוא שווי החברה.
- **פקיד השומה** טוען כי ע"פ ההסכם המיועד והסכם השימור, תנאי לקבלת התמורה הינו המשך העבודה ב-IBM, כאשר עם הפסקת העבודה תחדל IBM לשלם את התמורה הנוספת.
- הנישומים העלו טענות חלופיות ביחס לתמורה הנוספת (תשלום בגין: מניות החברה/אי תחרות/ויתור על חופש העיסוק). החלפת הגרסאות תומכת במסקנה שהתמורה הנוספת היא תשלום שכר עבודה והנישומים מנסים להתחמק משיעור המס הנובע מכך.

## הכרעה

- סעיף 2(א) לפקודה הינו מקור חיוב רחב תחולה לפיו כל טובת הנאה או תשלום שקיבל עובד ממעבידו מהווה הכנסת עבודה, אלא אם מדובר בתשלום ששולם שלא במסגרת של יחסי עובד-מעביד.
- התמורה הנוספת התקבלה ע"י הנישומים על רקע היותם עובדים של IBM. אמנם היא לא הייתה מתקבלת אילו לא היה נכרת הסכם רכישת המניות, אולם משתשלם התמורה הנוספת הותנה בקיומם של יחסי עובד-מעביד, נראה שהיא באה בגדרו של סעיף 2(א).

# חיים הלמן

- אמנם התמורה הנוספת התקבלה אצל הנישומים ללא התאמה לעבודתם בפועל, והנישומים היו זכאים לקבלתה גם במקרה של מוות או סיום העסקה ללא סיבה מוצדקת, אולם היא הותנתה בקיום יחסי עובד-מעביד בין IBM לבינם, ובכך מתקיימת זיקה ישירה בין המשך העסקתם לבין התמורה הנוספת.
- כל אחד מהנישומים קיבל את חלקו בתמורה הנוספת בהתאם לתקופה בה עבד ב-IBM.
- התמורה הנוספת שולמה על מנת להותיר את מקבליה מעורבים בחברה על דרך ניצול כישוריהם והידע שצברו. תמורה זו היא במובהק במישור הפירותי.
- הנישומים, כצד להסכמים ושותפים לעריכתם, לא יכולים לטעון טענות חלופיות ביחס למהות הנכס שנמכר במסגרת ההסכמים.
- הוראות ההסכמים משקפות את הסכמות הצדדים, והנישומים לא הצביעו על הוראה בהסכמים לפיה התמורה הנוספת שולמה להם כנגד ויתור על חופש העיסוק או אי תחרות.
- אף אם נראה בתמורה הנוספת כתמורה בעד "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, בהתחשב בהתניית תשלום התמורה בהמשך ההעסקה, יש לראות בתמורה הנוספת כרווח ממכירת נכס שעשוי להתחייב במס גם ע"פ סעיף 2(א) וגם ע"פ חלק ה-1 לפקודה. במקרה כזה חבות המס תיקבע לפי חלק ב' לפקודה (סעיף 89(ג)).
- בחוזר מס הכנסה\* שפורסם ביום 17 בנובמבר 2016, נקבע שתמורה נוספת המשתלמת לעובדי מפתח תמורת המשך העסקתם בחברה, וזאת עד למחיר המניה, תסווג כרווח הון בהתקיים התנאים המפורטים בחוזר. בעניין הלמן, ממילא התמורה הנוספת ששולמה לנישומים הייתה מעבר למחיר המניה.



# ישעיהו שני\*

## העובדות

- הנישום, יחד עם חברה הולנדית (הולמרק), החזיקו במניות חברת וקטור. ביום 30.1.07 נכרת הסכם למכירת מניותיהם לחברת CDI, תמורת \$450,000 לכל בעל מניות.
- ביום 6.3.07 נכרת בין חברת וקטור לנישום הסכם לניהול ולייעוץ, בהסכם נקבע שהנישום זכאי גם לבונוס מיוחד אם יצליח לגרום להארכת ההתקשרות של חברת וקטור עם מיקרוסופט.
- ביום 2.9.09 קיבל הנישום בונוס בסך 1,447,200 ₪ בגין הצלחתו בהארכת ההתקשרות.
- לאחר הוצאת החשבונית נכרת הסכם נוסף בין CDI לבין הנישום והולמרק, שהוגדר כתוספת שנייה להסכם מיום 30.1.07, שם נקבע כי הבונוס יחשב כתשלום נוסף עבור המניות שנמכרו.
- הנישום דיווח על הכנסתו מהבונוס כרווח הון בסך של 1,447,200 ₪ החייב במס של 20%.

## השאלה לדין

- האם יש לסווג את הבונוס כהכנסה פירותית בידי הנישום או שמא מדובר ברווח הון?

# ישעיהו שני

## טענות הצדדים

- **פקיד השומה** טוען שהדרישה שתקבול יהווה "הכנסה" אינה מחייבת כי ההכנסה תהיה מחזורית.
- על מנת שהכנסה תיחשב כהכנסה ממשלח יד אין צורך שעבודת הנישום תגזול זמן ניכר, אלא שיהיה מדובר בהכנסה הנובעת מכישוריו המיוחדים של הנישום.
- הנישום קיבל את הבונוס בשל יכולתו וכישוריו האישיים, והתמורה שולמה אך ורק לנישום. מדובר בהכנסה המשולבת בתפקידו כנותן שירות לחברת וקטור.
- לחילופין, ככל שיקבע שמדובר בתמורה הונית, הרי ששיעור המס צריך להיות מחושב באופן לינארי, שכן בהתאם לאמור בתוספת השנייה, מדובר בחלק ממכירת המניות.
- **הנישום** טוען שהעלאת הטענה החלופית ע"י פקיד השומה מהווה הרחבת חזית אסורה. שינוי עמדתו נובע מחוסר יכולתו להצדיק את טענותיו המקוריות, לפיהן התקבול הוא הכנסה פירותית.
- מדובר בהכנסה הונית בהתאם למבחנים שהותוו בעניין מגיד: הנכס שבגיננו שולם התקבול הוא כישוריו וקשריו האישיים של הנישום; הנישום לא עוסק במשלח יד של הארכת זיכיונות; ההיקף הכספי של הבונוס, שגבוה בשיעור ניכר מהשכר החודשי שקיבל, מעיד שמדובר בתשלום עבור נכס; לנישום אין כל ידע ספציפי בנושא הארכת זיכיונות עם מיקרוסופט; נקבע שהתשלום יוחזר אם ההסכמים עם מיקרוסופט יבוטלו עד המועד הקובע, דהיינו לא מדובר בשכר שוטף.
- בעניין שלמה שרון הכיר ביהמ"ש במוניטין אישי של שרון, כחלק נפרד משווי המניות של החברה שנמכרה על ידו. זאת על אף ששלמה שרון היה שכיר בחברה שבבעלותו, בדומה לנישום בענייננו.

# ישעיהו שני

## הכרעה

- הבונוס שקיבל הנישום הינו בגדר הכנסה פירותית, ולא הכנסה הונית ממכירת המניות.
- סעיף 2(2) לפקודה מכיל את התיבה "במישרין או בעקיפין". המונח "בעקיפין" פורש בפסיקה באופן מרחיב. תכליתו של הסעיף היא ללכוד ברשת המס כל הכנסה של עובד שניתנת לו מכוח עבודתו.
- הסכם המכר של המניות אומר בפירוש שמדובר במכירת כל המניות שבידי הנישום והולמרק ל-CDI.
- בהתאם ללשון הסכם הייעוץ, הנישום אמור לקבל תמורה קבועה ותמורה תלויה תוצאות (הבונוס).
- ההסכמים שנחתמו ביולי 2007 הם שמשקפים את האמת, בעוד שהסכם התוספת השנייה הוא הסכם בדוי שנעשה לצרכי מס בלבד.
- עמדת המשיב מתיישבת עם ההסכמים כפי שנוסחו בזמן אמת ע"י הצדדים, ויש להעדיף עמדה זו על פני עמדה מתוקנת שהוכנה בדיעבד. בנוסף, עצם המעורבות של רואה חשבון בעת עריכת התוספת השנייה אומרת דרשני ודי לחכימא ברמיזא.
- היה צורך בנישום עצמו באופן אישי לשם הארכת ההסכמים מול מיקרוסופט. כמו כן, מדובר בתשלום ששולם באופן אישי לנישום, שכן להולמרק לא היו דרישות לגבי חלק זה של התשלום.
- הבונוס שקיבל הנישום מהווה הכנסה אינטגרלית, המשולבת בתפקידו כנותן שירות, בתמורה להצלחתו להאריך את ההסכם עם מיקרוסופט.
- ההסכמים שבענייננו מספקים את מבחן הנסיבות הכלליות והכוונה, ולכן אין צורך בשאר המבחנים.
- אין מדובר בהכנסה הונית שכן הנישום הוא מנהל בעל כישורים אשר באופן פוטנציאלי יכול לחזור ולנצל את כישוריו.

**סוף**

**תודה על ההקשבה**

א. רפאל ושות' עורכי-דין  
רח' דניאל פריש 3 תל-אביב  
טל. 03-6966999 ; פקס. 03-6961444

