

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

יתחרה בחברה בכל דרך שהיא במהלך התקופה האמורה. למערער ניתנה אופציה לקצר את תקופת אי התחרות לשלוש שנים. במהלך כהונתו כמנכ"ל החברה במשך 17 שנה, גדלו באופן משמעותי היקפי המכירות והרווחים של החברה. במקביל להיותו מנכ"ל החברה, המערער הגיע למעמד ייחודי בתעשיית הגזים בעולם וכיהן בדירקטוריון ארגון יצרני חמצן עולמי. המערער שימש אף במשך שנתיים כיו"ר הדירקטוריון של הארגון.

המערער החליט לסיים את עבודתו כמנכ"ל החברה בשנת 2004, אך התבקש לשמש כיועץ חיצוני של החברה לצורך השלמת פרויקט העברת מבני החברה שהסתיים בחודש אוגוסט 2006. בדוחות המס לשנים 2006 ו-2007, דיווח המערער על התשלום בגין אי תחרות כהכנסה הונית.

פקיד השומה דחה את הדיווח וראה בתשלומים כחלק ממענק הפרישה של המערער. לצורך כך טען פקיד השומה, כי: (1) התקבול בסך של 1.5% מרווחי החברה מקורו עוד בהסכם משנת 1996 ועל כן מדובר בסכומים האמורים להשתלם למערער בגין עבודתו בחברה וללא קשר לתניית אי התחרות; (2) בסעיף 15 להסכם משנת 1996, אשר הסדיר את תנאי שכרו של המערער, אין כל אזכור לכך שהתשלום ישולם בגין אי תחרות; (3) בסעיף 18 להסכם מופיעה תניית אי התחרות ללא תמורה בצידה; (4) התשלום קשור בקשר הדוק לרכיבי שכרו של המערער; (5) אופן הניסוח בהסכם בדבר

רשומון מס בנושא מס הכנסה: "תשלום בגין אי תחרות – תשלום הונית!!! - פסק הדין בעניין ברנע ועמדת ה-OECD - עדכון לרשומון מס מס' 43"

הקדמה

בחודש שעבר פרסמנו רשומון מס בנושא "תשלום בגין אי תחרות על רקע פסיקה חדשה – פתרון קסם או מקסם שווא?" (רשומון מס' 43 מיום 9.5.13).

מספר ימים לאחר מכן, פורסם פסק הדין בעניין ברנע (ע"מ 29425-01-11), אשר קיבע באופן סופי (ככל שלא יוגש ערעור על ידי רשות המסים לבית המשפט העליון) את הטענה, כי תשלום בגין אי תחרות מהווה, בניסיונות המתאימות, תמורה הונית, המקנה לעובד חבות במס ריווח הון עם פרישתו ממקום העבודה.

עניין ברנע (ע"מ 29425-01-11)**העובדות**

בשנת 1987 מונה המערער למנכ"ל חברה, העוסקת בייצוא גזים. בשלהי שנת 1996 חתם המערער על חוזה עבודה אישי חדש, אשר הסדיר את המשך העסקתו ופרישתו מהחברה. בשנת 2004 חתם המערער עם החברה על תוספת להסכם. במסגרת ההסכם והתוספת להסכם נקבע, כי בעת סיום העסקתו של המערער בחברה, הוא יקבל סכום השווה ל-1.5% מהרווח הנקי לאחר מס של החברה על פני חמש שנים. וזאת, בתנאי שהמערער לא

או הניא את הפעלתו, הרי הוא נכס בידי אותו בעל זכות" (ראו גם עמ"ה 169/87). בית המשפט ציין בנוסף לכך לעניין "מכירה" כי "כלל, הפסיקה נוטה לראות בויתורו של אדם על זכות הקנויה לו, בעבור תשלום, כאילו הייתה זו מכירה של נכס הוני."

גם פנייה למשפט משווה ופסיקה זרה, לימדה את בית המשפט, כי תשלום אשר אינו נובע מעבודתו של עובד אינו חייב במס כהכנסת עבודה.

לאור האמור, מסיק בית המשפט, כי "תשלום של המעביד לשעבר בעבור מניעת שימוש באותה זכות מהווה "מכירה" של הנכס" לעניין סעיף 88 לפקודה .

בשלב זה ולאחר הכרעתו העקרונית פנה בית המשפט לבחון את מהות התמורה אשר שולמה למערער על ידי החברה.

בית המשפט ביסס את פסיקתו על ראיות אשר הובאו בפניו, ובמיוחד עדותו של המערער ושל המנכ"ל אשר החליפו בתפקיד ובלשונו: "מהראיות שהוצגו לי ובמיוחד עדותו של ברנע (המערער – מ.ע.) בפני ועדותו של המנכ"ל הנוכחי מר גבריאל ביטון באתי לכלל מסקנה, כי החברה אכן חששה כי ברנע יוכל להתחרות עימה ועל כן עשתה כל שביכולתה שלא יעשה כן. בראש ובראשונה אומר כי השתכנעתי שברנע באישיותו הכריזמטית ובכישוריו כאדם כמנהל וכמומחה היווה פוטנציאל של תחרות כלפי החברה לאחר פרישתו."

ניסיונו של המערער בתחום פעילות החברה, מעמדו האישי בארץ ובחו"ל בתחום ייצור ושיווק גזים,

"שותפות ברווחים" מעיד על אופי התשלום כזכות לחלוק ברווחי החברה לאור תרומתו לרווחי המעביד; (6) עצם העובדה, כי גובה התשלום ואופן חישובו לא השתנה סמוך לפרישתו של המערער מעידה, כי מדובר בתקבול שמקורו בתנאי העבודה השוטפים; (7) משמעות העובדה, כי יורשיו של המערער יוכלו לקבל את התקבול בסך של 1.5% מרווחי החברה בכל מקרה וללא קשר להתחרותו של המערער, מעקרת מתוכן את ההגבלה לאי תחרות.

פסק הדין

בית המשפט חילק את הדיון בעניינו של המערער לשניים. תחילה דן בית המשפט בשאלה העקרונית, האם תקבול המשולם בעבור אי תחרות הינו תקבול הוני או תשלום פירתי. בהמשך, ובכפוף להכרעתו בשאלה הראשונה, עבר בית המשפט לבחון האם בניסבות העניין מדובר בתמורה ששולמה עבור התחייבות לאי תחרות, או חלק ממענק פרישה בעד רכיבי שכר.

ביחס לשאלה הראשונה ועל בסיס הגדרות "נכס" ו"מכירה" בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), פסק בית המשפט באופן תקדימי, כי "הזכות להתחרות הינה "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, כך שוויתור על זכות דנן עולה כדי מכירת נכס הוני." ביחס להיותה של הזכות לאי תחרות נכס לעניין סעיף 88 לפקודה, קבע בית המשפט כי "כל דבר שזכותך לעשותו או שלא לעשותו והוא בעל ערך כספי, כלומר שאחר ישלם טבין ותקילין למען הניע

בין החברה למערער משנת 1987, המערער היה מחויב לשמירה על סודיות ועל אי תחרות. ככל שנקפו השנים, מעמדו של המערער בתחום הגזים בארץ ובחו"ל עלה, הוא הוביל את החברה להצלחה מסחרית ועל כן נחתם הסכם העסקה חדש משנת 1996. במסגרת הסכם העסקה החדש, שונתה תניית אי התחרות ונתקבלה דרישתו של המערער לתשלום תמורה כספית בעבור הסכמתו לאי תחרות עם החברה. תניית אי התחרות נוסחה באופן מפורט והוגבלה בזמן. כן, ניתנה למערער אופציה לקצר את תקופת אי התחרות מחמש שנים לשלוש שנים. התמורה בגין תניית אי התחרות סוכמה על 1.5% מהרווח הנקי של החברה. כאשר המערער נדרש לעניין זה, הוא הסביר שהתמורה הנגזרת מהרווח הנקי של החברה מהווה תמריץ של המערער לא להתחרות בחברה - לא לכרסם באותם רווחים מהם נגזרת התמורה לה הוא זכאי.

בית המשפט מדגיש, כי "העובדה שהחברה הסכימה בהסכם המחודש לשלם לברנע בגין אי התחרות, שעה שבהסכם המקורי לא היתה כל התחייבות כזו - מעידה הן על מעמדו של ברנע באותה תקופה בחברה ומחוצה לה, הן על חששה הגובר של החברה מפני תחרות מצידו של ברנע, הן על חשש החברה מפני היתרון היחסי שעשוי להיות לברנע בתחרות שכזו והן על רצונה לחזק את תניית אי-התחרות."

גם התוספת להסכם משנת 2004, אשר נועדה להסדיר את עזיבתו של המערער נבעה כאמור מהחשש מתחרות מפני המערער והרצון לחזק את

הישגיו בניהול החברה אשר קיבלו ביטוי בתוצאות פיננסיות יוצאות דופן, זכייתו של המערער בפרס התעשייה בישראל לאחר סיום העסקתו בחברה והקשרים האישיים אותם טווה בארץ ובעולם במהלך השנים, מעידים לדידו של בית המשפט על יתרונו היחסי של ברנע ביחס לכל אדם אחר שהיה מבקש להתחרות בחברה.

בית המשפט אף מאזכר את עדותו של עורך הדין של החברה אשר היה מעורב בניסוח ההסכם בין החברה למערער ובניסוח התוספת להסכם משנת 2004. עורך הדין, אשר היה בקשר ישיר עם יו"ר הדירקטוריון של החברה העיד, כי אכן החברה חששה מהאפשרות שהמערער יתחרה עימה וכי **"כתוצאה מזה ביקשו ממני לנסח תוספת להסכם שתגדיל ותעצים את נושא אי התחרות מצידו"**.

לאור האמור מסיק בית המשפט, כי "מכלול הראיות, הן בכתובים, והן בע"פ בסוגיה זו, מעידים כי מפעלי חמצן חששה באמת ובתמים מאפשרות לתחרות מצד ברנע, וזאת לאור יתרונו היחסי הגדול בהשוואה לכל גורם אחר בשוק, ביצירת תחרות עסקית אפקטיבית למפעלי חמצן בתחום הגזים. בשים לב לחשש זה שקינן בחברה, התחייבה מפעלי חמצן לשלם לברנע בעבור התחייבותו שלא להתחרות בה למשך חמש שנים, במסגרת הסכמי העסקתו."

בית המשפט פונה בשלב זה לבחון את הוראות ההסכמים, אשר נחתמו בין המערער לחברה על מנת ללמוד את אומד דעתם של הצדדים. לעניין זה מציין בית המשפט, כי כבר בהסכם העסקה הראשון

תחרות כהכנסות הונית. מובן, כי הכרעה זו אמורה לחול גם על שנות המס 2007-2009.

מסקנות ודגשים

פסק הדין בעניין **ברנע** מקבע לראשונה את הכלל לפיו תשלום, המשולם לעובד בעד התחייבותו לאי תחרות במעביד לשעבר, מהווה תשלום הוני בעיקרו המקיים לעובד חבות במס ריווח הון.

הקביעה העקרונית, יפה ככל שתהיה, עדיין אינה מייצרת את הצורך בבחינה ספציפית. ממקרה למקרה. על עובד הטוען לתמורה בגין התחייבות לאי תחרות להוכיח את התחייבותו הן במישור החוזי והן במישור המהותי. במישור החוזי, מתבקש העובד להוכיח, כי התחייבותו לאי תחרות עוגנה בסעיפי ההסכמים בינו לבין המעסיק לשעבר. במישור המהותי נדרש העובד להוכיח, כי תפקידו, ניסיונו, והידע האגור בו מעלים חשש אמתי אצל המעביד לשעבר מפני תחרות מצדו של העובד.

המערער בעניין **ברנע** עמד בשני האתגרים הנ"ל. המערער הצליח להוכיח, כי החברה חששה מפני תחרות. סייעו למערער עדויות מנכ"ל החברה ועורך הדין שגיבש את ההסכמים בשם החברה. מעניין להשוות את תמיכת החברה בתשלום אי התחרות לעניין **רז** (ע"מ 34229-11-09). ברשומון מס מס' 43 ציינו, כי העדר שיתוף פעולה מצד החברה המעסיקה, באותו עניין, היה אחד מהסיבות המרכזיות בהחלטת בבית המשפט לדחות את ערעורו של הנישום בעניין **רז**.

אי התחרות. בית המשפט מציון, כי ממכלול הראיות עולה מסקנה ברורה לפיה בעת העזיבה הייתה למערער יכולת להתחרות בחברה בצורה אפקטיבית והמערער נהנה מיתרון יחסי מובהק בהשוואה לכל גורם אחר בתחום שהיה מנסה להתחרות בחברה. לאור המקובץ, מגיע בית המשפט לכלל מסקנה **"לפיה ויתורו של ברנע על הזכות להתחרות היוותה אבדן של מקור הכנסה השקול למכירת נכס הון. אשר על כן יש לראות בתמורה שהתקבלה בידי ברנע בעבור התחייבותו שלא להתחרות בחברה כרווח הון אשר תחוייב במס רווח הון כאמור בסעיף 91(ב)(1) לפקודה."**

בית המשפט מחריג מקביעה זו את התקופה בה שימש המערער כיועץ חיצוני לחברה. לשיטתו של בית המשפט התמורה שהתקבלה בידי המערער בתקופה מינואר 2005 ועד סוף אוגוסט 2006, מהווה שכר עבודה. ובלשון בית המשפט: **"המערער המשיך לעבוד באותו התחום כמנהל ועימו נשארו כישוריו, ניסיונו, השכלתו, וכיו"ב. בנוסף מאחר ופיצוי המערער נגזר מרווחי החברה, הרי שעד לשנת 2006 הוא המשיך ותרם לרווחי החברה, ובכך ברור כי שולם לו שכר בגין עבודתו."**

תוצאת פסק הדין

בתקופה מיום 1 בינואר 2005 ועד 31 באוגוסט 2006 קיבל המערער שכר ששולם לו בגין עבודתו. בתקופה מיום 31 באוגוסט 2006 ועד 31 בדצמבר 2006 התקבל הערעור, כך שיש לראות את ההכנסות, אשר קיבל מהחברה בגין התחייבותו לאי

בשולי הדברים - הצעה לתקן את דברי ההסבר

לאמנת המודל של ה-OECD

ביום 25 ביוני 2013 התפרסמה הצעה לתקן את דברי ההסבר לאמנת המודל של ה-OECD, בכל הקשור לתשלומים המשולמים במסגרת סיום יחסי עבודה (להלן: "הצעת התיקון").

נזכיר באופן כללי, כי תפקיד אמנת המודל ככלל לשמש מודל לחלוקת עוגת המיסוי בין מדינת התושבות של הנישום ובין מדינת המקור בה מופקת ההכנסה ולמנוע מצבים של הימנעות ממס מחד וכפל מס מאידך.

סעיף 15 לאמנת המודל מקנה ככלל את זכות המיסוי הבלעדית למדינת התושבות של הנישום בכל הנוגע למשכורת, שכר ולסוגים דומים של תגמול (Other Similar Remuneration), אלא אם כן, העבודה מבוצעת במדינת המקור. במקרה זה, תהא רשאית מדינת המקור, בכפוף לתנאים מסוימים, למסות את הכנסת העבודה של העובד.

הוראה דומה קיימת בסעיף 18 לאמנת המודל, אשר מסדירה את זכות המיסוי ביחס לתשלומי פנסיה, וסוגים נוספים של תגמול (Other Similar Remuneration), המשולמים לעובד לאחר פרישתו ממקום העבודה. ככלל זכות המיסוי בגין תשלומים אלו שמורה למדינת התושבות.

נשאלת השאלה כיצד לסווג תשלומים בגין אי תחרות במסגרת מישור המיסוי הבינלאומי ובפרט איזו מדינה תהא רשאית למסותם. מדינת התושבות או מדינת המקור.

המערער גם עבר את משוכת הוראות ההסכמים, כאשר הוכח על ידו, כי התשלומים ששולמו לו כתקבול בעד אי תחרות, עוגנו בהסכם משנת 1996 ובתוספת משנת 2004. המעניין הוא, כי בהסכם משנת 1996 לא נקשר במישורין התשלום בסך של 1.5% מרווחי החברה במשך חמש שנים בהתחייבותו של המערער לאי תחרות. יחד עם זאת, נראה, כי העדויות החד משמעיות מטעם המערער יצרו את הקשר ההכרחי בין התשלום לבין ההתחייבות. גם תקופת ההתחייבות הארוכה לאי תחרות ומעמדו המקצועי של המערער שהלך והתעצם אף טרם פרישתו מהחברה שכנעו את בית המשפט, כי קיים קשר ישיר בין התשלומים לבין התחייבות המערער לאי תחרות. כמו כן, פסק הדין מדגיש את האפשרות לעגן בשלבים את תמורת העובד בעד אי תחרות בהתאם להתקדמותו הניהולית והמקצועית במקום העבודה. אין כל הכרח להמתין להסכם הפרישה.

תקבול בגין אי תחרות, אושר, אם כן, כאפשרות (הכמעט) יחידה, העומדת בפני עובד, המבקש לפרוש ממקום עבודתו ולהיות ממוסה בעת הפרישה ולאחריה, בשיעור מס הוני (25% נכון משנת 2012) חלף שיעור פירותי. טוב יעשו, אם כן, עובדים בכירים, אם יאמצו את המסקנות המפורטות ברשומון מס מס' 43 וברשומון מס זה ויתכננו את פרישתם מבעוד מועד. מובן, כי בעקבות פסק הדין בעניין ברנע נדרשת רשות המסים למתן פרשנות ליברלית יותר בכל הנוגע למיסוי תקבולים בגין אי תחרות.

during the employment (which might be the case where, for example, the obligation not to compete has little or no value for the ex-employer), the payment should be treated in the same way as remuneration received for the work performed during the relevant period of employment. Also, where an employment contract includes the obligation for an employee not to work for a competitor of his ex-employer after his employment but that obligation does not give rise to one or more separate payments after the termination of the employment, no part of the remuneration received during the employment should be treated differently from the rest of that remuneration solely because it could be allocated to such an obligation.”

בדומה לפסיקת בתי המשפט בעניין עפר ובעניין רז הצעת התיקון דורשת, אם כן, כי ההתחייבות לאי התחרות תינתן כנגד תמורה ספציפית בהסכם העבודה ו/או בהסכם הפרישה ולא תהא חלק מהתחייבויות הכלליות של העובד במסגרת הסכם העבודה עם המעסיק. בדומה לפסיקת בית המשפט בעניין ברנע, הצעת התיקון רואה בתקבולים, המשולמים בגין אי תחרות, כתמורה הנפרדת במהותה מהתמורה המשולמת לעובד במסגרת עבודתו אצל המעביד.

מהצעת התיקון, עולה, אם כן, כי תושב ישראל, אשר זכאי לקבלת תמורה בגין אי תחרות ושוקל את עזיבת ישראל נדרש לכלכל את צעדיו בתבונה במהלך תקופת אי התחרות. מעבר להתגורר

הצעת התיקון, אשר מתייחסת לסוגים שונים של תשלומים, המשולמים בעת סיום יחסי עובד מעביד, מציעה להוסיף לסעיף 15 לדברי הפרשנות לאמנת המודל, הוראה לפיה תשלומים בגין אי תחרות ימוסו על ידי מדינת התושבות בה שוהה היחיד בזמן תקופת אי התחרות. במנותק מהתשלומים ששולמו לו בגין עבודתו. חריג לכך מתקיים למשל כאשר נמצא, כי התקבולים מהווים תמורה לעבודתו של הנישום ו/או כאשר נמצא, כי התחייבות העובד לאי תחרות חסרת ערך מבחינת המעביד. במקרים אלו יסווגו התשלומים וימוסו כשכר עבודה בהתאם להוראות סעיף 15 לאמנת המודל. ובלשון הצעת התיקון:

“Under the provisions of an employment contract or of a settlement following the termination of an employment, a previous employee may receive a payment in consideration for an obligation not to work for a competitor of his ex-employer. This obligation is almost always time-limited and often geographically-limited. Whilst such a payment is directly related to the employment and is therefore “remuneration ... derived in respect of an employment”, it would not, in most circumstances, constitute remuneration derived from employment activities performed before the termination of the employment. For that reason, it will usually be taxable only in the State where the recipient resides during the period covered by the payment. Where, however, such a payment made after the termination of employment is in substance remuneration for activities performed

במדינת אמנה, אשר אינה ממסה את תשלומי אי התחרות, או ממסה אותם בשיעורי מס נמוכים מישראל עשוי להיטיב עם היחיד. לעומת זאת, מעבר למדינת אמנה, הממסה את דמי אי התחרות כהכנסת עבודה עלול להיות בעוכריו של היחיד. מובן שלכך יש להוסיף סוגיות של ניכוי מס במקור בישראל. לבסוף, יודגש, כי הצעת התיקון, כשמה כן היא - הצעה בלבד לתיקון דברי ההסבר לאמנת מודל, ולכן לא מן הנמנע שיחולו שינויים בין הנוסח המוצע בהצעה לבין הנוסח הסופי.

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

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד 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.