

08 פברואר 2018

כ"ג שבט תשע"ח

חוור מס הכנסה מס' _____ - רשות המסים

**הנדון: סיווג הכנסה מהשכרת דירות מגורים- כהכנסה אקטיבית או פאסיבית- לאור פסק הדין בעניין לשם
ובירן**

רקע

1. ביום 2.1.2018 ניתן בבית המשפט העליון פסק הדין בע"א 7204/15 פקיד שומה תל אביב 4 נ' לשם ובע"א 8236/16 פקיד שומה ירושלים 1 נ' בירן, ערעורם שהגישה רשות המסים אשר הדין בהם אוחד (להלן: "פסק דין לשם ובירן" או **פסק דין**"),
בעניין **לשם** עסקן בדמי שכירות שקיבלו המערערם, אח ואחות, מהשכרת 27 נכסים, מרביתם דירות מגורים, אשר בבעלותם. השאלה שבחלוקת נסובה על סוג דמי השכירות- האם כהנסת עסק החיבת במס על פי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**"), כפי שטען פקיד השומה, או שמא יש לסוגם כדמי שכירות שמקורם באחזות בית או בקרקע החיביים במס על פי סעיף 2(6) לפקודה, כפי שטענו המערערם.
לחולקת זו רלוונטיות לשאלת תחולתה של הוראת סעיף 122 לפקודה, הגורעת הכנסה מעסק החיבת במס על פי סעיף 2(1) לפקודה.
עניין בירן עסק בשאלת, האם דמי שכירות שקיבלו המערער, עורך דין ובעלי של משרד עורכי דין העוסק בתחום פיתוח שכונות ופרויקטים של נדל"ן, מהשכרת לעלה מ-20 דירות מגורים, יסווגו כהנסת עסק או שמא כהנסת מדמי שכירות החיבת במס על פי סעיף 2(6) לפקודה. אף במקרה זה ההכרעה הייתה רלוונטית לעניין תחולת הוראת סעיף 122 לפקודה.
2. בית המשפט העליון קיבל את הערעורם שהגישה רשות המסים, ופסק כי בשני המקרים מתחייבת המסקנה לפיה יש לראות את דמי השכירות שקיבלו הנישומים כהנסת עסק החיבת במס על פי סעיף 2(1) לפקודה ולא כהנסת פאסיבית. בהתאם, לא תחול הוראת סעיף 122 לפקודה על ההכנסות מדמי השכירות שהיפויו.
3. בפסק דין מקיף, היתווה בית המשפט העליון את השיקולים שיש לקחת בחשבון עת באים לבחון סוגה של הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירות מגורים כהנסת עסק או כהנסת פאסיבית.
מטרת חוות זה לפרט אוטם שיקולים, כעולה מפסק הדין של בית המשפט העליון, בצד הפסיקה שקדמה לו, אשר בchnerה את הסוגיה של סוג הכנסה בכלל כהנסת עסק לעומת הכנסה פאסיבית, וסוג הכנסה מהשכרת דירות אשר מושחרות למטרת מגורים בפרט.

הכנסה מעסק (אקטיבית) או הכנסה פאסיבית- כללי

- 4.cidוע, אין בפקודת מס הכנסה הגדרה מוגדרת למונח "עסק". בפסקית בת' המשפט נקבע, בכלל, כי לראות הכנסה מסוימת כעסקית לצורךי מס כאשר היא נובעת מפעילות ממשית, נמשכת, מחוורית ושיטית, אשר מטרתה מוגדרת ולהפקתה נדרש יגעה אישית מצד בעל העסק, שלוותו או מי מטעמו.
5. כך גם נקבע כי ניתן להסתמך ב מבחני עזר שעוצבו לצורך הבחנה בין הון לבין פירות, גם לעניין הבחנה בין פעילות המגעת כדי עסק לבין פעילות פאסיבית. בין פסקי הדין אשר דנו בשאלת סיוג הכנסה כהכנסה מעסק, ניתן למצוא את פסקי הדין שניתנו בע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקווה; בע"א 9414/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה.
6. בין מבחני העזר נמנים טיב הנכס, אופן המימון, תקופת ההחזקה בנכס, בקיימות בתחום בו מתבצעות העסקאות, מגנון, תדריות העסקאות או הפעולות, היקפן הכספי של העסקאות, מבחן היזמותו ו' מבחן היג'- מבחן הנסיבות, במסגרת נבחנת כל נסיבה רלוונטיות שיש בה כדי לשיער בגיבוש קו הבדיקה. אומנם, דמי שכירות במובנים המקובל משקפים תמורה בעיקר עבור שימושו של השוכר בנכס הון שהעמיד לטובתו המשכיר, ולא עבור שירותים מיוחדים שנוטע המשכיר. لكن, נקודת המוצא, כעולה מהפוסיקה, הינה כי על דרך הכלל, הכנסה מהשכרת נכסים תיחס כתשואה פאסיבית על הון. יחד עם זאת, הגדרת תקבול כ"דמי שכירות" אינה מובילה לשוג אוטומטי של אותו תקבול כהכנסה פאסיבית על פי סעיף 2(6) לפקודה, שכן נקבע לא אחת כי טיבה של עסקה לצורך מס יהיה מס יהא על פי המהות הכלכלית האמיתית שביסודה. לפיכך, הצד הכלל האמור נקבעו שני חריגים, אשר בהתקייםם יסוגו דמי שכירות כהכנסה מעסק כמשמעותו בסעיף 2(1) לפקודה.
7. במקרה אחד, הינו בעת קיומו של עסק להשכרת נכסים, ופעולות ההשכרה הן פעולות נמשכות ושיטתיות. נישום המשכיר נכסים ולצורך כך מפעיל מגנון של ניהול פעולות ההשכרה, הכנסתו מדמי השכירות תשוג כהכנסה מעסק. במקרה השני, הינו בעת ההשכרה של עסק ח' לצד ג' כנגד דמי שכירות המשולמים בתמורה לשימוש בעסק עצמו. במקרה כאמור, המשכיר ייחס כמעין שותף בע"סק הח' , ועל כן הכנסות מדמי שכירות תשוגנה אף במקרה זה כהכנסות מעסק.
- חודר זה יעסוק בהרחבה במקרה הראשון, בהתייחס להשכרה של דירות המשמשות למטרת מגורים (להלן: "דירות מגורים" או "דירות"). למען הסר ספק, יובהר כי החוזר לא יכול על השכירת דירות נופש או על השכירת נכסים עסקיים אחרים.
8. נכון האמור, לשם בחינת סוגם של דמי שכירות מהשכרת מקרקעין, כהכנסה מעסק או כהכנסה פאסיבית, ישמו בת' המשפט את מבחני העזר האמורים. בין היתר, יושמו המבחנים בפסק הדין ע"מ 49967-01-14 יהל ואח' נ' מדינת ישראל (להלן: "יהל"); ע"א 10251/05 ברשף אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת; ע"מ 12-06-53416 פלו' נ' פקיד שומה פתח תקווה; עמ"ה 143/91 מרדכי נ' פקיד שומה חיפה; עמ"ה 62/85 קריית יהודה פרק תעשייתי בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים וכאמור אף בפסק הדין לשם ובירן.

9. כפי שמצוין בפסק הדין, מבחן העזר תכליתם לסייע באיתור מהותה הכלכלית של הפעולות, קרי: האם הכניסה מופקת באופן נմשך, שיטתי ותדייר ומתקיים קשר ישיר בין היגיינה האישית וההון האנושי של הנישום או שלוחיו.

מטרה זו מושגת ע"י "ישום מבחני העזר באופן מצטבר ובשים לב לנטיותיו של כל מקרה לגופו. לפיכך, מעל לכל מבחני העזר" מרוחף" מבחן הנסיבות המייחדות האופפות את העסקה- " מבחן העל", המותר מרחב של שיקול דעת ומקום להתרשם מהתמונה המלאה בהתאם לנטיותיו של המקרה לגופו.ברי כי אין מדובר בנוסחה מתמטית אשר באמצעותה ניתן לשקלל מבחנים אלה וכן אין הכרה כי כל המבחנים יהיו רלוונטיים בכל מקרה.

10. ציין כי הנפקות להבנה בין הכניסה עסק לבין הכניסה פאטיבית עשויה להביא לידי ביתו, בין היתר, באפשרות נישום פלוני לקיום הפסדים לפי סעיף 28 לפיקודה, בנסיבות לשיעור מסוים מופחת לפי סעיף 122 לפיקודה, ובהתחלת הנסיבות מס' שונות, דוגמת זיכוי מכוח חוק אזרח חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה- 1985.

11. החידוש בפסק דין לשם ובין הינו בדgesch שניתן בו בדבר השפעת המבחן ה黑马וטי על עצמת הזיקה בין ההון האנושי לבין הכניסה. בכך, המשיך והרחיב בית המשפט את פסיקת בית המשפט המחויז בעניין יהל, אשר הציעה להבחן בין השכרה של נכס בודד או מספר מועט של נכסים לבין השכרת ריבוי של נכסים. בית המשפט העליון ציין כי מבחני העזר לסוג הכניסה מקוימים ביניהם מעין "מקבילות כוחות". ככל שחלק מה מבחנים מתקיימים באופן מובהק, כך פוחתת הדרישה להתקיימותם של אחרים.

כך, על מנת שהשכרת נכס מקרקעין בודד בתמורה לדמי שכירות שאינם גבוהים במיוחד תהחשב כהכניסה עסק, ידרש כי יתר מבחני העזר האイcotנים "יפצו" על כך אגב התקיימות באופן ממש, והיפך בעת השכרת ריבוי של נכסים. בנסיבות של השכרת נכסים מרחבים, הדגיש בית המשפט את משקל היותר שיש ליתן להיקף הנכסים המושכרים ואת ההשלכה של עובדה זו על מבחני העזר האחרים לבחינת סוג הכניסה. בית המשפט הוסיף כי נסיעון החיים והscalar הישר מלמדים כי קיים מיתאמ, גם אם לא מושלם, בין היקף הנכסים לבין היקף הכניסה המוצטברת מהם ותדיירות הפעולות הנדרשות לשם השכרתם.

כן הדגיש בית המשפט כי המסקנה בדבר משקלו של המבחן ה黑马וטי מתחזקת כאשר הכניסה הנדונה נובעת מהשכרת דירות המיועדות למגורים.

מבחן סוג ההכנסה מהשכרת דירות מגורים לאור פסק דין לשפט ובירן והפסקה שקדמה לו

כללי

12. בכלל, קבע בית המשפט העליון כי סטנדרט יישום מבחני העזר לסוג ההכנסה הינו סטנדרט אובייקטיבי. בית המשפט הדגיש כי בחינת אופייה ומהותה של הכנסה כלשהי כהכנסה עסקית-אקטיבית או כהכנסה פאסיבית תיעשה בעיקרה במשמעותם אובייקטיביות.
13. כן נקבע בפסקה כי כאשר מבקשים לבדוק בין הכנסה פירחות פאסיבית, הממוסה לפי סעיף 2(6) לפקודת, לבין הכנסה פירחות אקטיבית, הממוסה לפי סעיף 2(1) לפקודת, לא כל מבחני העזר המקבילים לשם הבדיקה בין הון לבין פירחות יהיו ישימים וchosובים באותה מידת. כך, מבחני טיב הנכס, אופן המימון ותקופת החזקת הנכס חשובים פחות, ומайдך, לבחני המנגנון, הבקיאות, ההשבחה והשיעור (היזמות), וכן היקף הכספי נודעת חשיבות גדולה יותר לצורךך.
14. עוד הודגש כי אופן יישום המבחנים משתנה בהתאם לאופיו של הנכס ממנו מופקת ההכנסה, כאשר בר כי כאשר עסוקן בדירות מגורים, יישום המבחנים יעשה באופן שונה לעומת אופן היישום כאשר מדובר בנכסים כגון ניירות ערך, מטלולין, זכויות ועוד, אשר מטבע הדברים הינם שונים במאפייניהם מקרקעין.
15. בהתאם, נקבע כי משקל המבחן הכמותי שעוניינו היקף הנכסים מתחזק כאשר ההכנסה נובעת מהשכרת דירות המיועדות למגורים, שכן בהשכרת נכסים "פיסיים" מסווג דירות מגורים, לא ניתן לטפל במספר רב של נכסים בלבד שההתעסקות בכך תהפור לעיסוק ממשי, שיטתי ותדר, ותחייב תשומה משמעותית של הון אנושי ויגעה אישית, בין של בעל העסק ובין של מי מטעמו.
16. בהתאם, נקבע כי השכרת ריבוי דירות המצריכה היררכיות מערכתי, מספקת אינדיקציה משמעותית להתקיימות עסק של השכירה וubahירה את הנטול למי שטוען אחרת. החל מספר מסוים של דירות ידרש הטוען נגד סוג ההכנסה כעסיקת להרים נטול שאינו פשוט כלל ועיקר לשכנוע כי מתקיימות בעניינו נסיבות מיוחדות החורגות מן הכלל.
17. בית המשפט העליון הוסיף כי קשה לקבוע רף כמותי קשייח. יחד עם זאת, בית המשפט קבע כי השכירה של 30-20 דירות עליה כדי הרמה המרכיבית המצריכה לשם תפוקה עסק של ממש.

מבחן הסיווג ויישום על הכנסה משכירות

א. המבחן הכמותי- היקף הדירות והיקף הכספי של ההכנסות

כאמור, מפסק דין עולה כי קיימת אבחנה בין השכרת דירה בודדת או מספר מועט של דירות לבין השכרת ריבוי דירות, באופן שיש ליתן משקל יתר לבחן הכמותית עת מדובר בהשכרת דירות מרובות. לעניין זה נקבע כי 30-20 דירות עלות כדי היקף נכסים נרחב, אשר עשוי ללמד על אופיה העסקי של הפעולות.

בית המשפט הבHIR כי מבניין הנכסים, לעניין זה, ימנו כלל הנכסים שמשכיר הנישום, הן דירות מגורים והן נכסים אחרים. כן הודגש כי מטבע הדברים היקף נכסים נרחב משפיע על היקף ההכנסה

המופקת מהשכרתם, ובהתקופה, ככל שההכנסה גבוהה הדבר מצביע אף הוא על אופייה העסקי של הפעולות. לעניין זה, ניתן בית המשפט משקל להיקף האבסולוטי של ההכנסה מדמי שכיחות ובמקרה המתאים- גם לחלוקת היחסית מתוך כלל ההכנסה של הנישום, אם כי קבע כי אין הכרח שההכנסה הנדרונה תהא הכנסתו העיקרית או הבלתי-הנישומית.

ב. תדיירות העסקאות או הפעולות:

על פי מבחן זה, תדיירות גבוהה של עסקאות או פעולות יצביעו על טיבם המשחררי של העסקה. שאלת תדיירות העסקאות תיבחן בהקשר הנכס או הפעולות הנדרונות, וכן מידת לבחינות תדיירות העסקאות או הפעולות יהא שונה בהתאם לסוג הנכס ומאפייניו.

כאשר מדובר על נישום המשכיר דירות מגורים, תיבחן התדיירות ביחס לעסקאות הרשכרה אותן הוא מבצע. בנוסף, השכירת דירות, בשל מאפייניה, דורשת מהמשכיר ביצוע פעולות נוספות המומכotas בעילות השכרת הדירות (כנית הסכמי שכיחות, פעולות שיווק, הנהלת חשבונות, גביה, החזקה ועוד). לבחינות תדיירות פעולות אלה, הנלוות לפועלות ההשכלה, אף היא עשויה להצביע אם המדבר בעילות המגעת כדי עסק אם לאו. ואומנם בפסק דין לשם ובין ניתן משקל לצורך מבחן זה להיקף הפעולות שנדרשו בנוגע לדירות, בשים לב לכמות ולכמויות השוכרים (חלק מהדיירות הושכוו למספר שוכרים), לרבות חתימה על חוזים, הזמן אנשי מקצוע להחזקת הדירות וכיוב', ובהתחשב בכך שנדרש היה לחדש את חוזי השכירות מיידי שנה. הודגש כי להיקף הדירות השלכה ישירה על היקף הפעולות הנדרשות לצורך השכלה, לרבות הפעולות הנלוות כאמור. בהינתן היקף אשר נע בנסיבות פסק הדין בין 30-20 דירות, ציין בית המשפט העליון כי "דיירות מגורים שבهم מתגוררים דיירים רבים על פי חוזים מחייבים תחזקה (ולו בסיסית) הצורכת השקעה ותשומת לב, וכן ניהול של מערכות היחסים המשפטיות עימם, לרבות טיפול בגבייה של דמי שכיחות. כל אלה, בהצטברותם יחד, לגבי שורה ארוכה של דיירות יוצרים "מסה קרייטית" של פעילות שאין דריך אחרת לתארה אלא כפי שהיא: עסק".

ג. ידענותו ובקיותו של הנישום:

בבסיס מבחן זה עומדת התפיסה, לפיה אדם שואף לעשות עסקים באותו תחום בהם הוא בעל ידע ובקיאות. אשר על כן, ככל שבקיותו של הנישום בתחום מסוים רבה יותר, כך ניתה לסוג את הפעולות עסק.

לצורך כך, בקיומו של נישום אינה נדרשת להיות ברמה של בקיאות עלילאית, והוא אינה חייבות להיות בקיומו שלו עצמו, אלא עשויה להיות של מי שייעץ לו ביצוע הפעולה או של שלוחו של הנישום.

אודות בקיומו של נישום אשר משכיר נכסים ודירות מגורים בפרט, מצין בית המשפט בפסק דין לשם ובין כי בתחום זה, על פי טיבו, אינם מחייבים אותה רמת בקיימות הנרכשת באמצעות השכלה או הכשרה מיוחדת, אלא בקיימות שכילה להירכש ע"י נסיען בלבד. בהתאם סבר בית המשפט כי ד'

בבקיאות שнерכשה ע"י צוות מצומצם של עובדים אשר עסק לאורך השנים בפעולות הכספיות בהשכורת הדירות. כך גם ניתן משקל לזיקה בין תחומי הנדל"ן בהם עוסק לבין השכורת דירות.

ד. קיומו של מנגנון או פעילות קבועה ונמשכת:

מבחן זה נסמן על התפיסה לפיה, אפילו בולט של עסק הוא פעילות קבועה ונמשכת, המביאה לצורך בקיום מנגנון אשר מאפשר את הפעולות, דוגמת משרד, צוות, הנהלת חשבונות, שיווק, ובאופן כללי, מנגנון העוסק ביצוע פעולות אקטיביות אשר מאפשרות את ייצור ההכנסה השוטפת. לעניין פעילות השכורת הדירות, ראה בית המשפט העליון בפסק דין לשם ובירן בשנים- שלושה עובדים אשר העסיק כל אחד מהם כמקיימים את דרישת המנגנון. בית המשפט הוסיף כי אין הכרח שבבעל העסק יתפעל אותו בעצמו, וכי בכך שייעסיק אחרים שיעשו זאת עבורו. כך גם ניתן משקל ל"יתרונו לגודל" בהנהלות מול אנשי מקצוע כאמור עסוק.

ה. מבחן היזמות- פיתוח והשבחה:

על פי מבחן זה, ביצוע פעולות פיתוח והשבחה בנכסים, לרבות פעולות המעודת על תכנון לביצוע פעולות השבחה בנכסים, יתמככו בסוג הפעולות עסוק.

כאשר נישום מבצע פעולות כאמור, אשר מביאות להשתתך רוחוי מהנכסים המושכרים, יש בפעולות אלה כדי להציבע על הסוג הרואוי של ההכנסה כהנסה מעסוק.

יחד עם זאת, בפסק הדין הובהר, כי יש להבדיל בהקשר זה בין השכורה של נכס בודד לבין השכורת מספר רב של נכסים. בעוד לבחן זה חשיבות רבה כאשר מדובר בהשכרה של נכס בודד, בה לא די בפעולות בסיסיות לשם סוג דמי שכירות כהנסה עסקית, הרי במקרה של השכורת נכסים רבים היעדר פעולות השבחה אינם שוללים את המסקנה בדבר ניהול עסק, בפרט כאשר ניתן להציבע על שחורי טיפוח, גינון ותחזקה שוטפת בשטחים המשותפים.

18. כפי שצוין לעיל, בפסקת בית המשפט הובהר že מכבר כי לא כל מבחני העזר המקובלים לשם הבדיקה בין הון לבין פירחות יהיו שימושיים וחשובים לצורך הבדיקה בין הכנסה פירחות אקטיבית לבין הכנסה פירחות פאסיבית. וכך, לבחני אופן המימון, טיב הנכס ותקופת החזקת הנכס נודעת חשיבות פחותה. בשים לב כאמור, ניתן להלן לבחנים אלה.

ו. אופן המימון:

על פי מבחן זה, ככל, נישום הממן את הפעולות באמצעות הון העצמי, ללא מימון זר, עשוי הדבר להציבע על עסקה הונית. לעומת זאת, כאשר נישום משתמש במימון זר, יהיה בכך כדי להציבע על להיות העסקה בעלת אופי פירתי, ומטרתה יצירת הכנסה תוך לקיחת סיכוןים הכרחיים. בפסקת בית המשפט צוין כי מבחן זה אינו עומד בפני עצמו וכי דרך מימוןה של עסקה אינה אלא נסיבה אחת מתוך מכלול נסיבות העסקה אותן יש לשקל.

בפסק דין לשם ובירן צוין בית המשפט כי כוחו של מבחן זה מוגבל עוד יותר לצורך הבדיקה בין

הכנסה פואטיבית לבין הכנסה אקטיבית- עסקית, זאת בשונה ממידת תרומתו להבנה בין הון לבין פירות. בהתאם, גם אם קיומו של מימון זר מהוות סמן עסק ביסוד מסויים, אין בהיעדרו כדי לשולח את סוג הפעולות עסק של השכרת נכסים.

זאת ועוד, נקבע בפסק הדין כי באופן מקרים בהם לא נזק הנישום לממן את הנכסים שהגיעו לידי (כגון שקיבלם בירושה או במתנה), סוג הכנסה בידיו יבחן בהתאם לאופן שבו נהג בנסיבות משעה שקיבלם לידי.

2. טיב הרכס:

במסגרת מבחן זה יבדק טיבו ואופיו של הרכס כנכס השקעתית לטוווח ארוך או כנכס למסחר שוטף. כפי שמצוין לעיל, בהקשר של הכנסה מדמי שכירות מהשכרת מקרקעין, מצוין בפסק הדין כי על דרך הכלל, הכנסה מהשכרת נכסים תיחשב כתשואה פואטיבית על הון. יחד עם זאת, נקבע לא אחת כי טיבה של עסקה לצורך מסוים היא על פי המהוות הכלכלית האמיתית שביסודה ובהתאם גם דמי שכירות יכולם להיחשב כהכנסה מעסיק באחד משני מקרים כפי שפורט לעיל. לפיכך, מבחן טיב הרכס אין בו כדי לחתה תשובה לשאלת אם יש לסוג הכנסה מדמי שכירות כהכנסה עסקית או שמא כהכנסה פואטיבית. התשובה לעניין הסוג יגזרו מבחינת המבחן האחרים כמפורט לעיל.

3. תקופת ההחזקקה:

על פי מבחן זה, ככל שהתקופה בה מחזיק הנישום ברכס הינה קצרה יותר (בין רכישתו למכירתו), כך גוברת הנטייה לראות בעסקת מכירת הרכס כבעל אופי פירתי, ולהיפך. מצוין, כי בהקשר לפעולות השכרת נכסים, מבחן זה אינו רלוונטי, שכן הפעולות הנבחנת הינה פעילות ההשכרה ולא המכירה. לפיכך, בהקשר זה מطبع הדברים תקופת ההחזקקה ברכסים לא תהא קצרה, כשהמטרה היא להפיק הכנסה מהשכרתם. כך גם יש לזכור כי בהקשר של השכרה עסקית, כאמור, בהבחנה בין שני מקורות הכנסה שנייהם פירתיים, אלא שהאחד עוסק בהכנסה אקטיבית ואילו الآخر בהכנסה פואטיבית. זאת ועוד, בהקשר של השכרת דירות מגורים יש מקום לבחינת תדיירות חילופי השוכרים ומשר תקופות השכירות בהתאם לחוזי השכירות חלף המבחן האמור.

ט. מבחן העל- הנسبות האופפות את הפעולות:

הרצionario העומד בסיס מבחן זה, הינו כי את הקביעה האם פעילות כלכלית, ובעניננו פעילות השכרת נכסים, מגבשת הכנסה מעסיק, או שהוא מדובר בפעולות פואטיבית, יש לבדוק מקרה לקרה על פי נסיבותיו הייחודיות, ועל פי מכלול המרכיבים של הפעילות. מבחן זה הינו "מבחן גג", במסגרתו יש לבדוק כל נסיבה רלוונטית המסיעת לגיבוש ההחלטה- האם מדובר בעסק או בהכנסה פואטיבית.

אף אם לכוארה המבחנים שפורטו לעיל מביאים למסקנה מסוימת, יישום מבחן זה עשוי לשנות את התוצאה, שכן במהלך יישומו יש לשים את הדגש על הנסיבות המיווחדות הרכוכות בפעולות הנבחנת, ואשר מאיילות בחשיבותן על המבחנים האחרים.

מכך עולה, אם כן, כי ראיית התמונה הכלולת של הפעולות הנבחנת ושל מבצעה, חשובה במיוחד מקום בו חלק מהմבחנים מצביעים על אפיון הכניסה כהנסה עסק, ואילו חלקם מצביעים ההיפר. בפסק דין לשם ובירין הודגש גם בהקשר זה כי המבחן היה מבנן אובייקטיבי.

הנחיות לפועל

19. **היקף הדירות**- יש להבחן בין השכרת דירת מגורים בודדת או מספר מועט של דירות לבין השכרת ריבוי דירות מגורים. בנסיבות של השכרת דירות מגורים מרובות, יש לתת משקל יתר להיקף הדירות המשוכחת.

לענין זה, יש לקחת בחשבון את כלל הנכסים שימושו המשכרי הנישום, לרבות נכסים שאינם דירות מגורים המשוכחות למטרת מגורים.

20. האם שעלה פי עובדות פסק הדיון מדובר היה במקרים שנדרשו בו בהשכרה של 20-30 דירות, נכון העמדה בפסק הדיון כי השכרת ריבוי דירות מצריכה היררכיות מערכתיות ולכן מספקת אינדיקטיבית שימושותית להתקיימות עסק של השכרה, לעומת זאת רשות המסים הכנסה מהשכרה של 10 דירות מגורים ומעלה תסוג כהנסה עסק.

21. על מנת לאפשר ודאות מסוימת, נconaה רשות המסים להניח כי הכנסה מהשכרה של עד 5 דירות מגורים תיחשב כהנסה פאסיבית.

לעומת זאת, השכרה של מעליה מ-5 דירות מגורים ופחות מ-10 דירות תיבחן בהתאם למבחנים השונים שהובאו�回זיה, ועל פייהם יוכרע אופיה כהנסה עסק או כהנסה פאסיבית.

22. **היקף הכנסה**- היקף נרחב של הכנסה מדמי שכירות יטה את הCPF לטובת סוג הכנסה כהנסה עסק. מבחן זה אינו מותנה בכך שההכנסה מדמי שכירות תהא הכנסתו הבלעדית או העיקרית של הנישום, זאת במיוחד מקום בו מדובר בהכנסה בהיקפים נרחבים מבחינה אובייקטיבית. יחד עם זאת, ככל שהיקף הכנסה מדמי שכירות גדול ביחס למשאבי האחרים של הנישום, יקבל מבחן זה משנה תוקף.

23. **מנגנון**- יש לבחון קיומו של מנגנון לניהול פעילות ההשכרה, לרבות פעולות שיווק, הנהלת חשבונות, גביה, פעולות לתחזוקת הדירות, או חלק מפעולות אלה.

קיום מנגנון כאמור יחזק את הנטייה לסוג את הכנסה כהנסה עסק.

לשם קיום המנגנון די בהעסקת עובד או מספר עובדים לשם ביצוע פעולות אלה ולא נדרש שבשל העסק עצמו יעסוק בפעולות הנדרשת לשם כך.

24. **תקופת ההשכרה**- השכרה לתקופות קצרות אשר מחייבת חידושן לעיתים תכופות (כגון מיד' שנה) תתרומות אף היא בנטיה לסוג הכנסה כהנסה עסק. לעומת זאת, השכרה לתקופות שכירות

ארוכות טווח עשויה להעיד על אופי פאטי של פעילות ההשכלה, אלא אם כן היבטים אחרים מצביעים אחרת.

25. למבקרים שעוניים באופן המימון, משך תקופת ההחזקה בנכסיים וטיב הנכס משקל פחות, אם בכלל, לצורך סוג הכנסה מדמי שכירות דירות מגורים כהכנסה אקטיבית או כהכנסה מעסוק.

26. לסיום יודגש כי כפי שצין לעיל, לאחר בוחנת פעילות השכירת דירות מגורים לאור המבקרים שנקבעו בפסיכיקה, יש לראות את התמונה הכוללת, לשקל את המבקרים באופן מצטבר, ומהנטיבות האופפות את הפעולות ללמידה על מהותה האמיתית של הפעולות ולסוגה בהתאם.

27. בכל מקרה של ספק יש להיעזר בחטיבה המשפטית.

בברכה,

רשות המסים בישראל