

**רשות המסים פרסמה טיוטת חוזר המבהיר את עמדתה באשר לסיווג הכנסה מהשכרת דירות מגורים לאור פסק הדין בעניין לשם ובירן**

נושא: מס הכנסה

כ"ב שבט תשע"ח  
07 פברואר 2018

רשות המסים פרסמה היום טיוטת חוזר המפרט את השיקולים לאורם יש לבחון את סיווג הכנסה מהשכרת דירות למגורים כהכנסה מעסק לעומת הכנסה פאסיבית. לעמדת רשות המסים הכנסה מהשכרה של 10 דירות מגורים ומעלה תסווג כהכנסה מעסק. כמו כן, על מנת לאפשר ודאות מסוימת, מניחה הרשות כי הכנסה מהשכרה של עד 5 דירות מגורים תיחשב כהכנסה פאסיבית. השכרה של למעלה מ-5 דירות מגורים ופחות מ-10 דירות תיבחן בהתאם למבחנים השונים שהובאו בטיטת החוזר ועל פיהם יוכרע אופייה כהכנסה מעסק או כהכנסה פאסיבית.

בין מבחני העזר הנמנים בטיטת החוזר, טיב הנכס, אופן המימון, תקופת ההחזקה בנכס, בקיאות בתחום בו מתבצעות העסקאות, נגנון, תדירות העסקאות או הפעולות, היקפן הכספי של העסקאות, מבחן הזימות (ההשכחה והשיווק) ו"מבחן העל" - מבחן הנסיבות, במסגרתו נבחנת כל נסיבה רלוונטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש קו ההבחנה. אין הכרח כי כל המבחנים יהיו רלוונטיים בכל מקרה; יישום מבחני העזר ייעשה באופן מצטבר ובשיים לב לנסיבות, באופן המותיר מרחב של שיקול דעת ומקום להתרשמות מהתמונה המלאה של כל מקרה לגופו.

בהתאם לטיטת החוזר, כאשר הכנסה מופקת באופן נמשך, שיטתי ותדיר ומתקיים קשר ישיר בינה לבין היגיעה האישית וההון האנושי של הנישום או שלוחיו, וכאשר השכרת ריבוי דירות מצריכה היערכות מערכתית, יש בכך כדי לספק אינדיקציה משמעותית להתקיימות עסק של השכרה. אי לכך, לעמדת הרשות, הכנסה מהשכרה של 10 דירות מגורים ומעלה תסווג ככלל כהכנסה מעסק כאשר, על נישום הטוען אחרת, מוטל נטל משמעותי לשכנע כי מתקיימות בעניינו נסיבות מיוחדות החורגות מן הכלל.

טיטת החוזר מפורסם לאחר שביום 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. בית המשפט העליון קיבל את הערעורים שהגישה רשות המסים, ופסק כי בשני המקרים מתחייבת המסקנה לפיה יש לראות את דמי השכירות שקיבלו הנישומים כהכנסה מעסק החייבת במס על פי סעיף 2(1) לפקודה ולא כהכנסה פאסיבית. בהתאם, לא תחול הוראת סעיף 122 לפקודה על ההכנסות מדמי השכירות שהפיקו. בפסק דין מקיף, התווה בית המשפט העליון את השיקולים שיש לקחת בחשבון עת באים לבחון סווגה של הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירות מגורים כהכנסה מעסק או כהכנסה פאסיבית. הוראות החוזר מביאות לכדי ביטוי את קביעתו של בית המשפט.

מצורפת טבלת כמות הדירות המוחזקות בידי יחידים לפי מרשמי רשות המסים נכון לנובמבר 2017.

כמות היחידים	כמות הדירות המוחזקות בידי יחידים
1,903,845	1
219,452	2
43,172	3
10,749	4
3,517	5
1,381	6
676	7
358	8
188	9
401	10 ומעלה

