

1366
פברואר 2008

לכבוד

אדונים נכבדים,

הנדון: סיווג הכנסה משכירות - ביהמ"ש העליון
ברשף אילת בע"מ נ' פ"ש אילת

עובדות המקרה בקצרה

ברשף הינה חברה משפחתית המוחזקת בידי המערער, שהינו הנישום המייצג בה, ובידי בנו של המערער.
לאחר כ-30 שנה בהן הפעילו המערער ובנו באמצעות ברשף תחנת דלק באילת, הם התקשרו בחוזה שכירות עם חברת דלק, לפיו תימסר לחברת דלק החזקה הבלעדית במקרקעי התחנה, על הזכויות הנלוות לכך, בתמורה לסכום חודשי קבוע. למערער ולבנו לא ניתן תפקיד בתחנה, ולמעשה הם נעדרו כל קשר עסקי איתה.
ביהמ"ש נדרש לשאלת סיווגה של ההכנסה מהשכרת תחנת הדלק, האם מדובר בהכנסה מעסק (טענת המערער), או שמא המדובר בהכנסה פאסיבית מדמי שכירות (טענת פקיד השומה). להכרעה זו השלכות ביחס להטבות המס שהוענקו בתקופה הרלוונטית לערעור מכח סעיף 11 לחוק אזור סחר חופשי באילת (להלן: "הסעיף"), בשל הכנסה עסקית בלבד.

בית המשפט המחוזי

בית המשפט המחוזי דחה את הערעור, וקבע כי הכנסותיו של המערער אינן מהוות הכנסה מעסק ואינן מזכות אותו בהטבה שבסעיף. נקבע כי תוכנו של החוזה והעובדות, כפי שפורטו, מעידים כי המערערים ניתקו עצמם באופן מוחלט וקבוע מהתחנה. כמו כן, נקבע כי המערערים אינם מנהלים עסק להשכרת תחנות דלק, הואיל והתחנה לא מהווה מלאי עסקי. פעילותם של המערערים היא פאסיבית ואין כל מנגנון מטעמם להפקת ההכנסות.

ביהמ"ש העליון - עיקרי פסק הדין

נקבע כי הדין מכיר בשני מצבים בהם יחשבו דמי שכירות להכנסה מעסק, כדלקמן:

האחד, מקרה בו מפעיל הנישום "עסק להשכרות", כאשר הנכסים המושכרים מהווים את המלאי העסקי ופעולות ההשכרה הן פעולות נמשכות ושיטתיות שמטרתן ברורה. במקרה זה ההכנסה מלווה בפעילות הקשורה לעצם פעולת ההשכרה או לשירותים המסופקים לשוכר, המלמדים על אופייה העסקי של ההשכרה, והיא כרוכה ביגיעה אישית מצידו של הנישום. כך למשל, הכנסתו של נישום המשכיר נכסים ולשם כך מנהל מערך ארגוני ומנגנון של ניהול פעולות ההשכרה הכולל: גיוס אמצעי מימון, מערכי שיווק ופרסום, החזקת משרד, ניהול חשבונות, פעולות תכנון בניה ופיתוח, פעולות החזקה ועוד, תסווג בדרך כלל כהכנסה מעסק על פי אפשרות זו. פרמטרים נוספים המצביעים על אופייה העסקי של ההשכרה לפי אפשרות זו הם למשל: היקף נכסים נרחב, אספקת שירותים למשכיר, מימון חיצוני, הוצאת הוצאות המותרות בניכוי ועוד. נקבע כי מקרה זה אינו מתקיים בעניין הנדון, ולכן ביהמ"ש לא מצא מקום להרחיב בו.

המקרה השני בו ייצבעו דמי השכירות בצבעים "עסקיים" עניינו השכרת עסק חי, כאשר הנישום שהחזיק בעסק, ממשיך להפיק ממנו את הכנסתו, באמצעות השכרתו לתקופה קצובה ובאופן זמני לאחר והפעלתו באמצעות אותו אחר.

במקרה זה, דמי השכירות המשתלמים למשכיר אינה תשואה על הנכס המושכר כי אם נגזרים מרווחיות העסק המופעל בו.

הכנסה זו אינה הכנסת שכירות מעצם טבעה, אלא הכנסה רגילה מעסק שאך נחזית להיות הכנסת שכירות.

דמי השכירות יסווגו, כאמור, כהכנסה מעסק אם הנישום יוכיח כי העסק, להבדיל מהנכס עצמו, הוא נשוא עסקת השכירות. על המשכיר להוכיח כי השכיר "עסק חי" (עסק פעיל), שלא חוסל עובר לעסקת השכירות, ושהמשיך להתקיים ע"י השוכר. המבחן המכריע לזהותה של ההכנסה הוא **האם חל ניתוק** בין מקור ההכנסה של העסק לבין מקור ההכנסה של המשכיר מהשכרת הנכס בו מתנהל העסק. אם חל ניתוק כאמור – אין הכנסתו הכנסה מעסק אלא הכנסת שכירות, ולהיפך.

נקבע כי **שאלת הניתוק** אינה נמדדת על פי פרמטרים קבועים וחד משמעיים ויש לבחון כל מקרה לנסיבותיו. יחד עם זאת, ישנם מספר שיקולים שיש להביאם בחשבון במסגרת בחינה זו, וביניהם:

תקופת ההשכרה - יכולה להעיד על קיומו של קשר או על העדרו. ככל שתקופת ההשכרה ארוכה יותר כך יטה בית המשפט לראות את המשכיר כמתנתק מהעסק שהיה בבעלותו, ובהתאם יטה לראות בהכנסתו כהכנסה פאסיבית.

אופן קביעת דמי השכירות – עשוי לעיתים להצביע על זהותה של ההכנסה. אם השוכר מעביר את כל רווחיו מהעסק בניכוי שכרו למשכיר, יטה בית המשפט לראות בכך הכנסה מעסק. הוא הדין כאשר דמי השכירות משתנים בהתאם לרווחיות העסק, אף אם המשכיר-נישום אינו משתתף בפועל בניהול העסק. בעניין זה, לא די בטענה לפיה דמי השכירות נקבעו בהתאם לרווחיות העסק, הדגש ניתן לשאלת הסיכון, קרי האם דמי השכירות מגלמים את הסיכון העסקי.

מידת שותפותו של המשכיר בעסק – יתכנו מקרים בהם יסווגו דמי השכירות כהכנסה מעסק הגם שלא קיים אלמנט של סיכון מצד המשכיר, זאת למשל אם הוכחה שותפות פעילה מצידו של המשכיר בניהול העסק. בעניין זה, הנטייה תהא לראות במשכיר שותף פעיל בניהול העסק, אם יוכיח כי מתקיימת יגיעה אישית מצדו הדורשת פעילות אקטיבית של ממש.

לאחר בחינת תכלית החוק קבע בית המשפט העליון כי יש לפרש את הוראות הסעיף המטיב, כך שההטבה הקבועה בו תינתן אך למי שבעמל כפיו וביגיעתו האישית הניב הכנסה בעיר אילת. הערעור נדחה. נקבע כי דמי השכירות אינם מהווים הכנסה מעסק, ולפיכך אין המערער זכאי להטבת המס מכוח החוק.

סיכום

ההלכה שנפסקה על-ידי ביהמ"ש העליון מקנה מבחנים לעניין סיווג הכנסה פאסיבית כהכנסה עסקית, מבחנים הנכונים לא רק במקרה של הכנסות שכירות, אלא גם ביחס להכנסות אחרות שבמהותן פאסיביות, כגון הכנסות מימון, תמלוגים וכד'.

בכבוד רב

קרלמן - רואי חשבון