

חברים ואנשי מקצוע נכבדים:

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

המס של בעלי דירות Airbnb, בהיבטי המס של מתווכי דירות Airbnb ובאי הודאות המיסיית שמקורה בשילוב בין בעלות פרטית לבין פעילות עם סממנים עסקיים.

האם דירת Airbnb מושכרת לצרכי "מגורים"?

השכרת דירה למגורים מקנה הטבות מס שונות. סעיף 31(1) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן: "חוק מע"מ") קובע שהשכרה למגורים לתקופה שאינה עולה על 25 שנים (למעט השכרה לשם אירוח בבית מלון) תהיה פטורה ממע"מ. סעיף 122 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה") קובע שיחיד שהייתה לו הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירה המשמשת למגורים בישראל יהיה רשאי לשלם עליה מס בשיעור של 10% במקום מס שולי (תוך שהוא מוותר על פטורים, ניכויים וקיזוזים). חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990 (להלן: "חוק הפטור") קובע כי יחיד שהייתה לו הכנסה מדמי שכירות של דירת מגורים המשמשת למגורים, אשר אינה עולה על 5,010 ₪ (נכון לשנת 2017), יהיה פטור ממס בגינה.

מי שמשכיר דירה למגורים וזכאי להטבות המס הנ"ל פטור ככלל גם מהגשת דוח שנתי למס הכנסה ולמע"מ (ובלבד שלא חלה עליו חובת דיווח מסיבה אחרת). זאת בהתאם לתקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין-וחשבון), התשמ"ח-1988 ולסעיף 67

מס הכנסה ומע"מ – "היבטי מס של השכרת דירות Airbnb – רב הנסתר על הנגלה"

מבוא

"Airbnb" הוא אתר אינטרנט המתווך בין שוכרי יחידות נופש להשכרה או יחידות מגורים לטווח קצר לבין בעלים של יחידות כאלו, בדרך כלל אנשים פרטיים שאינם מנהלים בית מלון...

בשנת 2013 היו רשומות באתר כ-7,000 דירות להשכרה בישראל, ושנה קודם לכן הוזמנו דרך האתר כ-80 אלף לילות לינה לדירות אלו...

(מתוך הערך של Airbnb בויקיפדיה).

דומה שהציטוט הנ"ל מדבר בעד עצמו. Airbnb (air bed and breakfast) הוא תופעה מרכזית בתחום התיירות בשנים האחרונות, בעולם ובישראל. למעשה, על אף ש-Airbnb הוא שם מסחרי של אתר אינטרנט מסוים, הוא הפך "שם גנרי" לכל הפעילות של השכרת דירות מגורים (להבדיל מחדרים בבית מלון או צימר) לתקופות קצרות, בעיקר בערים גדולות. כך נתייחס אליו גם אנחנו במסגרת רשימה זו (להלן: "דירות Airbnb"). כיום ניתן למצוא בישראל לא מעט אנשים אף העוסקים בתיווך בין בעלי דירות Airbnb, רבים מהם תושבי חוץ, לבין שוכרים לטווח קצר שגם הם תושבי חוץ, שלא במסגרת אתר Airbnb. בנוסף, ניתן למצוא תושבי ישראל אשר משכירים דירות Airbnb בחו"ל. כמו לכל תופעה כלכלית, גם לדירות Airbnb יש היבטי מס, ובהם תתמקד רשימה זו. בפרט, נדון בהיבטי

תקופת השימוש... אמנם, כל שוכר משתמש בדירה בדוגמא האמורה מידי יום, כלומר בתכיפות גבוהה, אולם מאחר ומדובר בתקופה קצרה לא ניתן לומר לגבי כל שוכר ושוכר שהוא "גר" בדירה. זו המסקנה המתחייבת, למרות שמדובר בדירת מגורים מבחינה פונקציונלית. הפירוש האמור נתמך אף בפרשנות של המושג "מגורים" בהקשרים משפטיים אחרים."

גם בעניין **גיצלטר** (ע"א 4299/11) הגיע בית המשפט העליון למסקנה דומה (וראו גם את פסיקת בית המשפט העליון בעניין **חכים** (ע"א 1046/12) בהקשר של פטור ממס שבח).

לכאורה, פסקי דין אלו מקשים על הטענה שדירות Airbnb, המושכרות בתדירות גבוהה ולטווח קצר, הן דירות המשמשות למגורים, וכי בעלי הדירות זכאים להטבות המס הניתנות בגין השכרת דירות מגורים. עם זאת, חשוב לציין כי בעלי הדירות בפסקי הדין הנ"ל היו מנועים לעשות שימוש בדירות במרבית ימות השנה, אם בשל הגבלה חוזית (עניין **מנדל**) ואם בשל הגבלה תכנונית (עניין **גיצלטר**). בנוסף, נשוב ונזכיר כי פסקי הדין הנ"ל עסקו במס רכישה, וכלל לא בטוח שהאמור בהם יחול גם בהקשר של מס הכנסה ומע"מ על השכרת דירות למגורים, לבטח כאשר הבעלים משכיר את הדירה לשוכר (בתפקיד המתווך), אשר בתורו מפעיל אותה כדירת Airbnb. שאלה נוספת הקשורה לכך, היא שאלת ניכוי המס במקור החלה, אם בכלל, על אתר האינטרנט או המתווך, אשר גובים את דמי השכירות

לחוק מע"מ (הסעיף קובע שחייב במע"מ יגיש דו"ח תקופתי, בעוד מי שמשכיר דירה למגורים פטור ממע"מ). יוער כי מי שמשכיר דירה במסלול של 10% נדרש להגיש טופס דיווח מקוצר, אך אינו מחויב להגיש דוח מס שנתי מלא.

המכנה המשותף לכל הוראות הפטור/הקלה הללו הוא שהן דורשות שהשכרת הדירה תהיה למטרת מגורים. ואכן נשאלת השאלה האם השכרה לטווח קצר של דירת Airbnb היא השכרה למגורים. בפרט, כאשר מדובר ביחיד אשר זוהי דירתו היחידה ואשר אינו מעורב בפועל בפעילות ההשכרה של דירת Airbnb, אלא נעזר באתר Airbnb או במתווכי דירות Airbnb. חוק מע"מ, הפקודה וחוק הפטור אינם מגדירים מהי השכרה למגורים ולמיטב ידיעתנו טרם ניתנה לכך תשובה ברורה בפסיקה.

יתכן שתשובה לשאלה זו ניתן לדלות מפסיקת בתי המשפט שדנה במיסוי דירות נופש בהקשר של חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963. כך למשל, בעניין **מנדל** (עמ"ש 22/89) דן בית המשפט בשאלה האם דירת נופש המושכרת לתקופות קצרות היא דירה המשמשת למגורים לצרכי מס רכישה. ועדת הערר השיבה על השאלה בשלילה, וקבעה:

"לדעתי, לא ניתן לומר, שאדם השוכר דירה לתקופה קצרה ומשתמש בה בדומה לחדר בבית מלון, "גר" בדירה. המושג "מגורים" כולל בגידרו שלושה מרכיבים: האחד, אופי השימוש ביחידה הפיזית בה מדובר; השני, אינטנסיביות השימוש על ידי המשתמש המסוים. השלישי, אורכה של

תשומות. לכן, מע"מ בשיעור אפס הוא הטבה עדיפה בהרבה על פטור ממע"מ.

אך האם ניתן להגדיר דירת Airbnb כבית מלון? בסעיף 1 לחוק מע"מ מוגדר "בית מלון" כך:

"בית מלון" – לרבות פנסיון, בית מרגוע, בית אירוח או כיוצא באלה שבו מלינים בדרך כלל בתמורה לפחות חמישה אנשים."

הגדרה זו אינה מספקת רשימה סגורה, ולכן אין מניעה לטעון שגם דירת Airbnb המשמשת בדרך כלל להלנת תיירים עשויה להיחשב ל"בית מלון". חיזוק לכך ניתן למצוא בהוראת פרשנות 2/97 של רשויות מע"מ, אשר עניינה מיסוי חדרי אירוח (כלומר צימרים). בהוראה נקבע:

"צימר הכולל יחידת נופש אחת ייחשב כ"בית מלון" רק אם גודל היחידה מאפשר, עפ"י הקריטריונים של משרד התיירות, לינה של 5 אנשים לפחות ביחידה."

הקריטריונים הם: שטח רצפה מינימלי של 14 מ"ר (ללא שירותים ומטבחון) לשתי מיטות, ולכל מיטה נוספת ביחידה 4 מ"ר (דהיינו: שטח רצפה של מינימום 26 מ"ר ללא שירותים ומטבחון)."

לפיכך, דירת Airbnb ששטחה (ללא שירותים ומטבחון) הוא 26 מ"ר יכולה להיחשב לכאורה כ"בית מלון", ובעליה יהיה זכאי למע"מ בשיעור אפס בגין השכרתה, כל עוד היא מושכרת לתייר. "תייר" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ בזו הלשון:

עבור הבעלים ומשלמים לו את חלקו לפי צו מס הכנסה (קביעת דמי שכירות כהכנסה לענין ניכוי מס במקור), התשנ"ח-1998.

מכל מקום, אם ייקבע שדירות Airbnb אינן מהוות דירות מגורים, הרי שעל הכנסת הבעלים מהשכרת הדירות יחול מס הכנסה "רגיל", הנקבע לפי מדרגות המס שבסעיף 121 לפקודה. לפיכך, מצד אחד, אם בעל הדירה מנהל עסק להשכרת דירות, יחול עליו שיעור מס שולי החל ממדרגה של 10%; ואם אינו מנהל עסק כאמור, יחולו עליו שיעורי מס החל ממדרגה של 31% (נכון לשנת 2017), אלא אם כן גילו הוא מעל 60, ואז יחולו שיעורי מס החל ממדרגה של 10%. שיעור מס נמוך זה רלוונטי בעיקר בהקשר של בעלי דירות תושבי חוץ, אשר לרוב לא נצמחת להם הכנסה חייבת נוספת בישראל. מצד שני, בעלי הדירות יהיו זכאים לניכוי הוצאות, קיזוזים ופטורים, אשר נשללים מהם במסלול המס המוטב לפי סעיף 122 לפקודה ויוכלו לנכות מס תשומות בהקשר חוק מע"מ.

האם דירת Airbnb נחשבת לבית מלון המלון

תיירים לצרכי חוק מע"מ?

סעיף 30(א)(8)(א) לחוק מע"מ קובע שעל לינה של תייר בבית מלון יחול מע"מ בשיעור אפס. בקצרה, מע"מ בשיעור אפס מעניק פטור מתשלום מע"מ אך במקביל מאפשר ניכוי של מס תשומות, בעוד פטור ממע"מ (למשל, כפי שחל על השכרת דירת מגורים מכוח סעיף 31(1) לחוק מע"מ) מונע ניכוי של מס

2. הזמנה או מכירה של כרטיסי נסיעה או שוברי נסיעה אל מחוץ לישראל, למעט הזמנה או מכירה כאמור, אף אם היא כוללת הזמנת שירותי לינה בבתי מלון, המבוצעת ישירות בחברת תעופה;
3. הזמנת שירותי לינה בבתי מלון בישראל או מחוץ לישראל;
4. טיפול בהשגת אשרות כניסה, שהייה או יציאה לצורכי סיור או נסיעה כאמור;
5. מתן ייעוץ מקצועי בכל ענין כאמור בפסקאות (1) עד (4);

אם כן, "שירותי סוכנות נסיעות" כוללים גם הזמנת שירותי לינה בבית מלון בישראל. היות שעמדנו על כך שדירת Airbnb יכולה להיחשב בתנאים מסוימים "בית מלון", אזי שמתווך דירות Airbnb עשוי להיחשב כמי ש"דרך קבע נותן שירות משירותי סוכנות נסיעות". בהקשר לכך דומה שאין צורך להחזיק ברישיון למתן שירותי סוכנות נסיעות (למיטב ידיעתנו, ממילא לא קיימת כיום דרישה להחזקת רישיון שכזה), ולכן הדרישות היחידות הן שדירת Airbnb עונה על הגדרת "בית מלון" והשירות ניתן לתייר (ראו מעלה).

דירות Airbnb מחוץ לישראל

סוגיה אחרת קיימת לגבי תושבי ישראל המשכירים דירות Airbnb בחו"ל. סעיף 122א לפקודה קובע שיחיד שהפיק הכנסת שכירות ממקרקעין מחוץ לישראל רשאי לשלם עליה מס של 15% במקום

"תייר" - יחיד השוהה בישראל על פי אשרה ורישיון לישיבת מעבר או לישיבת ביקור, לפי פסקאות (1) או (2) של סעיף 2(א) לחוק הכניסה לישראל, התשי"ב-1952, או מי שהוראות החוק האמור אינן חלות לגביו מכוח סעיף 17 לאותו חוק, למעט מי ששוהה בישראל על פי אשרה לישיבת ביקור כדי לעבוד זמנית בשכר בישראל."

כלומר, מע"מ בשיעור אפס יחול רק על השכרת דירת Airbnb למי ששוהה בישראל לישיבת מעבר (עד חמישה ימים), לישיבת ביקור (עד שלושה חודשים) או למי שפטור מאשרת כניסה לישראל (למשל, לבעלי תפקיד דיפלומטי מטעם מדינות מסוימות). מכאן עולה גם שההטבה לא תחול על אזרח ישראלי השוכר דירת Airbnb, גם אם לצורך נופש.

מע"מ על מתווכי דירות Airbnb

סעיף 30(א)(8)(ב1) לחוק מע"מ מעניק פטור ממע"מ על "מתן שירות לתייר בידי מי שבתמורה, או שלא בתמורה אך דרך קבע, נותן שירות משירותי סוכנות נסיעות כהגדרתם בחוק שירותי תיירות, התשל"ו-1976".

"שירותי סוכנות נסיעות" מוגדרים בחוק שירותי תיירות, התשל"ו – 1976 ככוללים את השירותים הבאים:

1. ארגון ומכירה של סיור לישראל או למדינות חוץ או הזמנת שירותים לצורכי סיור כאמור;

אלו. בהיקש מפסיקה העוסקת במס רכישה תיתכן הטענה שאין עסקינן בדירות המושכרות למגורים, אך טרם ניתנה פסיקה ספציפית בעניין דירת Airbnb. לכן, הטענה שמשכירי דירות Airbnb זכאים להטבות מס הכנסה ולפטור ממע"מ היא אפשרית בתלות בנסיבות העניין. מכל מקום, אף אם משכירי דירות Airbnb אינם זכאים להטבות הנ"ל, ייתכן והם זכאים להטבה של מע"מ בשיעור אפס כמי שמשכירים "בית מלון". בדומה, ייתכן שגם מתווכי דירות Airbnb זכאים למע"מ בשיעור אפס, מכיוון שהם מעניקים "שירותי סוכנות נסיעות". גם בעת הרכישה ולבטח בעת המכירה יכולה להעלות שאלה, אם דירות אלו נחשבות כדירת מגורים המזכה בהטבות לצרכי מס רכישה ומס שבח.

ראינו כי סוגיה דומה עלולה לקום בהקשר של דירות Airbnb, מחוץ לישראל, השייכות לתושבי ישראל, קרי האם דירות אלו זכאיות לשיעור מס מופחת של 15%. לאור מורכבות הסוגיה, נמליץ לבעלי דירות Airbnb, למתווכים העוסקים בתחום ולאתרי אינטרנט רלוונטיים לפנות לייעוץ לפני שינקטו בגישה זו או אחרת מול רשויות המס, לפחות עד שרשות המסים תוציא חוזר מנחה בסוגיה.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד שי ארז, עו"ד אנה צברי ועו"ד רפאל בוסידאן. הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.

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.

מדרגות המס לפי סעיף 121 לפקודה, אם הכנסת השכירות אינה הכנסה מעסק.

אמנם לפי סעיף 122א היחיד זכאי לשיעור המס המוטב גם אם אינו משכיר דירת למטרת מגורים, אך עולה השאלה, האם יחיד המשכיר דירות Airbnb בחו"ל הוא בעל "עסק" להשכרת דירות, שאז לא יחול עליו המס המוטב. כשלעצמנו, אנו מתקשים לראות יחיד תושב ישראל מנהל עסק במסגרת דירת Airbnb, אשר מונהלת עבורו מחוץ לישראל ללא כל מעורבות מצדו. עם זאת, ברור, כי יש צורך לבחון כל מקרה לגופו בהתאם למבחנים בדבר קיומו של "עסק", כפי שפותחו בפסיקה (ראו למשל ע"א 9187/06).

בשולי הדברים – מס רכישה ומס שבח

בשולי הדברים, יצוין, כי על רקע פסיקת בית המשפט העליון בעניין מס רכישה ומס שבח על דירות נופש, אשר לא ראתה דירות אלו כדירת מגורים, עולה השאלה מה דינן של דירות Airbnb לצרכי מס שבח. העדר כל מגבלה תכנונית או חוזית בעת הרכישה והמכירה על השימוש בדירה יכול ללמד לדעתנו שוב כי לא דינן דירת Airbnb כדין דירת נופש.

סיכום

סקרנו ברשימה זו את היבטי המס הכרוכים בהשכרת דירת Airbnb. כייצור כלאיים בין דירת נופש, דירת מגורים ובית מלון, נראה כי בשלב זה עדיין רב הנסתר על הנגלה בכל הנוגע למיסוי דירות