

תאריך: 4 ביולי 2011

**חוזר מס הכנסה מס' 5/2011 – חיוב הכנסות דמי שכירות ששולמו
בדרך של ביצוע שיפורים במושכר**

הרינו מתכבדים להביא לידיעתכם כי בימים אלו פרסמה רשות המיסים חוזר בנדון, מפאת חשיבותו מובא להלן החוזר כלשונו:

1. רקע כללי

1.1 דמי השכירות המתקבלים מנכס, לא מן הכרח שיתקבלו בצורת כסף מזומן, אלא יכול שיתקבלו גם בשווה כסף, למשל, בדרך של תוספת בניה או שיפורים ושיפוצים במושכר, שנעשו על ידי השוכר ללא כל תמורה (או לחילופין בתמורה חלקית) מצידו של המשכיר. שיפורים במושכר משמעותם הוצאה כספית שביצע השוכר לשיפור הנכס בתקופת השכירות. בנייה או יצירת נכס חדש על גבי מקרקעין השייכים לאדם אחר, עשויים אף הם להיחשב לשיפורים במושכר. הכוונה היא, כל השקעה המשביחה את הנכס ואיננה הוצאה לשמירה על הקיים. כלומר, הוצאה בעלת אופי הוני ולא פירותי¹.

1.2 בפסיקה² נקבעו מספר מבחנים לצורך הקביעה האם שיפורים במושכר שבוצעו ע"י השוכר מהווים הכנסה מדמי שכירות בידי המשכיר, וביניהם:

- **מבחן הנהנה העיקרי** – ככל שהנהנה העיקרי מהשיפורים במושכר הוא בעל הנכס, מתחזקת הטענה כי מדובר בהכנסות דמי שכירות שנתקבלו בידי משכיר הנכס.
- **דמי השכירות ששולמו במזומן** – ככל שדמי השכירות ששולמו במזומן הוקטנו או שמלכתחילה נקבעו בסכום הנמוך מהמחיר המקובל בשוק, מלמד הדבר על כך כי השיפורים שבוצעו מהווים למעשה תחליף לתמורה במזומן בעד דמי שכירות.
- **מבחן המתנדב** – ככל שהשוכר התנדב לבצע את השיפורים במושכר מבלי שהנישום ידע על כך או שדרש זאת (וממילא לא הפחית בשל כך את דמי השכירות), אזי לא תיכפה הכנסה על בעל הנכס.
- **החזרת הנכס לקדמותו בתום תקופת השכירות** – יש בה בכדי לחזק את הטענה כי למשכיר לא נוצר יתרון בכך ולפיכך אין לזקוף לו הכנסות מדמי שכירות.

¹ ראו דוח הוועדה לבחינת הוראות המיסוי בדבר שינויים והתאמות במבנים המשמשים לייצור הכנסה, מיסים יב// (פברואר 1998) עמ' א-93.

² ראו ע"א 415/63 פקיד השומה כפר-סבא נ' מועדון המכבים רעננה פד"י י"ז עמ' 2640, ע"א 375/59 בית אררט בע"מ נ' פשמ"ג פד"י ט"ו עמ' 991, עמ"ה 60/98 כץ משה ואח' נ' פ"ש פתח-תקוה פד"א כ"ח עמ' 231, ועוד.

1.3 בהתאם למבחנים שצוינו לעיל, שיפוצים ושיפורים במושכר המבוצעים על ידי השוכר מהווים הכנסה בידי המשכיר, למעט אם מתחייב השוכר לפנות את השיפורים בתום תקופת השכירות, ומקיים את התחייבותו זו.

1.4 לכאורה, קיימות שתי חלופות לגבי עיתוי מיסוי בעל הנכס – בעת ביצוע השיפורים, או לחילופין, בתום תקופת השכירות. מטרת חוזר זה הינה להנחות לגבי קביעת המועד בו השיפור במושכר יחשב להכנסה אצל המשכיר וכן, כיצד יש לכמת את ההכנסה במקרים השונים. בין היתר, יפורטו להלן גם עקרונות ליישום הוראות סעיף 8 לפקודה (הקובע את אופן הדיווח על הכנסות דמי שכירות ששולמו מראש) לגבי הכנסות שכירות ששולמו בדרך של שיפורים במושכר.

2. עקרונות לאופן מיסוי הכנסות מדמי שכירות ששולמו בדרך של ביצוע של שיפורים במושכר

2.1 עיתוי ההכרה בהכנסה

2.1.1 בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים³, סכומים שנתקבלו ע"י שוכר נכס מראש בגין תקופות השכירות הבאות, יוכרו כהכנסה רק בתקופה בגינה שולמו דמי השכירות, ולא במועד קבלתה. לפיכך, בתקופה בה שולמו סכומים מראש כאמור, ירשמו סכומים אלו כנגד סעיף מאזני הכנסות מראש אשר "יופשר" כנגד סעיף הכנסות באופן מקביל לתקופות השכירות.

2.1.2 סעיף 8 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), קובע את מועד הדיווח לצרכי מס של הכנסות מראש מדמי שכירות. הסעיף קובע כי הכנסה שקיבל נישום מראש, ממקור הכנסה לפי סעיף 6(2) או 7(2) לפקודה, תחויב במס בשנה בה התקבלה (כלומר מיסוי על בסיס מזומן). בנוסף, נקבע בסעיף מנגנון מיוחד לניכוי ההוצאות לפיו הוצאות שהוצאו ביצורה של ההכנסה בשנות המס שלאחר השנה בה הוכרה ההכנסה כאמור על בסיס מזומן, יותרו בניכוי מכל מקור בשנת המס שבה הוצאו, ובלבד שאם לא ניתן לנכות את ההוצאות בשנת המס שבה הוצאו הן יותרו בניכוי בשנת המס שבה נתקבלה ההכנסה, ואת השומה לשנה האמורה יראו כמתוקנת, מבלי שתחול בשל כך חובת תשלום רבית והפרשי הצמדה על פי סעיף 159א לפקודה.

2.1.3 מובהר בזאת כי הוראות סעיף 8 לפקודה, יחולו גם לגבי הכנסות דמי שכירות ששולמו בדרך של ביצוע שיפורים במושכר, הואיל ושיפורים במושכר כאמור, מהווים הכנסה מדמי שכירות בידי המשכיר, לכל דבר ועניין. במקרים אלו, מועד הדיווח על הכנסות דמי השכירות בידי המשכיר, יהיה המוקדם מבין החלופות הבאות:

2.1.3.1 סיום תקופת ההשכרה. לעניין זה, תקופת ההשכרה תכלול גם את תקופות האופציה אשר נתנו לשוכר.

³ ראו תקן דיווח כספי בינלאומי – IAS 18 – הכנסות, ותקן חשבונאות ישראלי 25, המבוסס עליו.

- 2.1.3.2 מכירת הנכס המושכר, למעט העברת הנכס תוך דחיית מס (שינוי מבנה), או ברצף מס אחר (פטור ממס במתנות לקרובים וכדומה). למען הסר ספק, מובהר בזאת כי אף הורשה וחלוקת נכסים אגב גירושין אינן מהוות מכירה לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבת, רכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין" או "החוק"). ולעניין הפקודה. במקרים אלו, מקבל הנכס המושכר ייכנס לנעלי המשכיר לעניין הוראה זו.
- 2.1.3.3 שימוש המשכיר בשיפורים במושכר ללא כל תמורה או לחילופין, עבור תמורה נמוכה ממחיר השוק.
- 2.1.3.4 המועד בו המשכיר נעשה זכאי לקבל פיצוי בגין פגיעה שנגרמה בשיפורים במושכר. לעניין זה, המועד בו קמה למשכיר הזכאות לקבלת הפיצויים יהיה כפי שנקבע בפוליסת הביטוח, וכו'.

2.2 כימות ההכנסה

ההכנסה שתיזקף למשכיר הנכס על פי האמור כתוצאה מביצוע השיפורים במושכר תהא בהתאם לשווי השוק של השיפורים (להלן: "סכום השווי"), ובכל אופן הנישום נדרש להגיש לפקיד השומה הערכת שווי ערוכה ע"י שמאי מקרקעין או מומחה אחר, לגבי הכנסה שנזקפה כאמור בשל שיפורים כאמור. הערכת שווי זו תוגש לפקיד השומה ביחד עם הדוח על ההכנסות לשנת המס בה חל אירוע המס בהתאם לאמור בסעיף 2.1.3 לעיל, או במועד הגשת הדיווח הנדרש לפי חוק מיסוי מקרקעין, לפי המוקדם מבין השניים.

2.3 השפעת החיוב במס על שבח המקרקעין בעת מכירת הנכס

במועד ההכרה בהכנסה יחשב המשכיר כאילו הוא ביצע השבחה בנכס. קרי, קיבל הכנסות משכירות ומיד השקיע אותן כהשבחה בנכס. במועד זה מתבצעות למעשה שתי עסקאות:

- 2.3.1 המשכיר מחויב במס בשל זקיפת הכנסה מדמי שכירות בגובה סכום השווי.
- 2.3.2 סכום השווי יותר בניכוי בעת מכירת הנכס לפי סעיף 139(1) לחוק מיסוי מקרקעין, או לחילופין, בהתאם לתקנות הפחת, 1941 באם מדובר בנכס שהינו בר פחת. בכל אופן, ההוצאה תותר רק אם הומצאה הוכחה לכך שסכום השווי נכלל בהכנסות הנישום.

2.4 אופן התרת הוצאות בידי משכיר הנכס שנזקפו לו הכנסות בשל שיפורים במושכר

- 2.4.1 יצוין בזאת, כי בהתאם לעיקרון הקבלת הכנסות להוצאות (כפי שנקבע בין היתר במסגרת הוראות סעיף 17 רישא לפקודה), באותם מקרים בהם נדחה מועד העיתוי בהכרה בהכנסה בגין השיפורים במושכר, תידחינה גם ההוצאות השוטפות (לרבות הוצאות פחת) שהוציא המשכיר בגין המקרקעין אשר עליהם נבנו השיפורים במושכר עד למועד עיתוי ההכרה בהכנסה⁴.

⁴ ראו לעניין זה, דוגמא מס' 7 במסגרת נספח א' הרצ"ב.

- 2.4.2 למען הסר ספק מובהר כי, בנסיבות בהן שולמו דמי שכירות ראויים בגין המקרקעין המושכרים וזאת בנוסף על השיפורים במושכר, יותרו בניכוי ההוצאות השוטפות המיוחסות למקרקעין המושכרים והכל בהתאם להוראות הפקודה. אולם כאשר שולמו דמי שכירות נמוכים שאינם משקפים את שווי השוק – במידה ומועד ההכנסה נדחה בהתאם לאמור בסעיף 2.1 לעיל, אף חלק מההוצאות (חלק יחסי) ידחה בהתאם. הוצאות שוטפות שלא הותרו בניכוי כאמור, יותרו בניכוי במועד ההכרה בהכנסה, כנגד הכנסות שכירות מאותו מושכר בלבד.
- 2.4.3 בכל אופן, מובהר בזאת כי מועד התרת ההוצאה, הלכה למעשה, במקרה בו נקבע מועד אירוע המס למועד מכירת הנכס (בהתאם לאמור בסעיף 2.1.3 לעיל), תותר ההוצאה בהתאם להוראות סעיף 139(1) לחוק מיסוי מקרקעין.

2.5 שיפורים במושכר לעומת הוצאות להתאמת המושכר

- 2.5.1 מובהר בזאת כי חוזר זה אינו משנה את העקרונות לניכוי הוצאות להתאמת המושכר כפי שנקבעו בתקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניכוי הוצאות להתאמת המושכר), התשנ"ח-1998 (להלן: "התקנות").
- 2.5.2 **עוד** יובהר, כי המונח **הוצאות להתאמת המושכר** כהגדרתו בתקנות, אינו בהכרח מקביל במשמעותו למונח **שיפורים במושכר**, על פי התוכן שיצקו לו הפסיקה והוראות חוזר זה. כך למשל, הקמת בניין על ידי השוכר תיחשב שיפורים במושכר לצורך הוראה זו, אולם אינה מהווה **הוצאה להתאמת המושכר** לעניין התקנות.

3. הוראות תחולה

הוראות חוזר זה תקפות לכל עסקאות השכירות המתחילות מיום פרסום החוזר. בכל אופן, הוראות חוזר זה לא יחולו במקרים הבאים:

- 3.1 העסקה נעשתה בין צדדים קשורים. המטרה למנוע חוסר הקבלה בטיפול בין השוכר (אשר מחד רושם ההוצאה) לבין המשכיר (אשר דוחה את עיתוי ההכרה בהכנסה), במקרה של צדדים קשורים. כמו-כן, במצב כזה יכול שהעסקה לא התבצעה במחירי שוק, קרי בין מוכר מרצון לקונה מרצון.
- 3.2 המושכר הינה דירת מגורים בבעלות יחיד, אלא אם כן בוצעו במושכר שיפורים משמעותיים. מובהר בזאת כי זקיפת הכנסות בשל שיפורים בדירת מגורים תהווה הכנסה לכל דבר ועניין לרבות לעניין תקרת הפטור המתואמת שנקבעה בהוראות חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן – 1990.
- 3.3 העסקה מהווה "מכירה" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, רכישה), התשכ"ג-1963.

יובהר כי אין בנסיבות, בהן מוסכם בין המשכיר לשוכר כי בתום תקופת השכירות ישלם המשכיר לשוכר את שווי השיפורים במושכר, כדי למנוע החלת הוראות סעיף 8ב' לפקודה בעת ביצוע השיפורים.

הננו לרשותכם בכל הסבר נוסף, ככל שיידרש.

בכבוד רב,
רפופורט ושות'
רואי חשבון

נספח א' לחוזר מס הכנסה מס' 5/2011 – רשות המסים

נתונים כללים:

נישום א' רכש מקרקעין תמורת 400,000 ₪, ומשכיר אותם לנישום ב' תמורת 1,000 ₪ בחודש. תקופת השכירות נקבעה בין הצדדים ל-20 שנה, החל מיום 1.1.2009 ועד ליום 31.12.2028. במהלך תקופת השכירות ביצע השוכר על חשבונו שיפורים במושכר. עלות ביצוע השיפורים – 500,000 ₪.

1. במהלך תקופת השכירות נמכר הנכס על ידי המשכיר תמורת 1,000,000 ₪. שווי השיפורים במושכר ליום המכירה 200,000 ₪

הוראות המס שיחולו במקרה זה הינן כדלקמן:

- בשנה בה נמכר הנכס יחויב המשכיר בדמי שכירות בסך 200,000 ₪.
- ביום המכירה תירשם השבחה בנכס בסכום של 200,000 ₪*, וכך סך יתרת שווי הרכישה של המקרקעין (בהתעלם מהפחת) יהיה:

400,000 שווי רכישה ליום הרכישה
200,000 הוצאות השבחה ליום המכירה
 600,000 יתרת שווי רכישה לפני פחת.

* השומה במס שבח לא תכלול את הניכוי, והשומה תתוקן בעתיד לאחר שיציג הנישום הוכחה שהכנסת השכירות נכללה בדוח שהגיש למס הכנסה לשנת המכירה.

2. נסתיימה תקופת השכירות. שווי השיפורים במושכר לאותו יום 100,000 ₪

הוראות המס שיחולו במקרה זה הינן כדלקמן:

- בשנה בה נסתיימה תקופת השכירות יחויב המשכיר בדמי שכירות בסך 100,000 ₪.
- סך 100,000 ₪ יחשבו להוצאות השבחה לפי סעיף 139(1) לחוק, ליום סיום תקופת השכירות.

3. הופסקה תקופת השכירות לפני המועד המתוכנן. שווי השיפורים במושכר לאותו יום 250,000 ₪

הוראות המס שיחולו במקרה זה הינן כדלקמן:

- בשנה בה הופסקה השכירות יחויב המשכיר בדמי שכירות בסך 250,000 ₪.
- סכום זה יחשב להוצאות השבחה לפי סעיף 139(1) לחוק, ליום הפסקת השכירות.

4. נסתיימה תקופת השכירות, או שהופסקה השכירות לפני המועד המתוכנן, והשוכר פירק בפועל את השיפורים במושכר כך שהמקרקעין חזרו במצבם המקורי למשכיר

הוראות המס שיחולו במקרה זה הינן כדלקמן:

- המשכיר לא יחויב במס בגין השיפורים במושכר.

5. המשכיר משתמש בחלק מהשיפורים (בשווי של 60,000 ₪) ללא תמורה

הוראות המס שיחולו במקרה זה הינן כדלקמן:

- בשנה בה החל המשכיר להשתמש בשיפורים יחויב המשכיר בדמי שכירות בסך 60,000 ₪.
- סך 60,000 ₪ יחשבו להוצאות השבחה לפי סעיף 139(1) לחוק, ליום בו קיבל המשכיר את השיפורים לשימוש.

6. נעשה ביטוח על המקרקעין בחברת ביטוח, כאשר המשכיר הינו המוטב בפוליסה. במהלך תקופת הביטוח נשרף המבנה ונגרם נזק שמכוסה על ידי הביטוח

הוראות המס שיחולו במקרה זה הינן כדלקמן:

- סכום הפיצוי אותו יקבל המשכיר, יחשב כהכנסה משכירות ביום בו קמה למשכיר הזכאות לקבלת הפיצויים עבור הנזק שנגרם מהשריפה.
- סכום זה יחשב להוצאות השבחה לפי סעיף 139(1) לחוק, ליום בו קמה למשכיר הזכאות לקבלת הפיצויים.

7. המשכיר חוכר את הקרקע ממדינת ישראל בחכירה לדורות. זכות החכירה נרכשה על ידי המשכיר, וכדי לממנה נטל המשכיר הלוואה. כמו כן, בשל עסקת החכירה לדורות, נדרש המשכיר (חוכר לדורות) לשלם 2% משווי המקרקעין כדמי תיווך, ו-1.5% עבור שכר טרחת עו"ד.

הוראות המס שיחולו במקרה זה הינן כדלקמן:

דמי התיווך וכן שכר טרחת עו"ד יחשבו כהוצאות לפי סעיפים 39 לחוק, ולא יותרו בניכוי לפי סעיף 17 לפקודה. הוצאות המימון ודמי החכירה השנתיים, ירשמו בכל שנה כהפסד מהשכרה אשר יקוזז רק בשנה בה יחול מועד ההכרה בהכנסה לפי הוראת ביצוע זו.

8. המשכיר נותן במתנה/מוריש את המושכר במהלך תקופת השכירות

הוראות המס שיחולו במקרה זה הינן כדלקמן:

- אצל נותן המתנה, לא תיזקף הכנסת שכירות.
- אצל מקבל המתנה/היורש, תירשם הכנסה משכירות במועד אירוע המס.
- לעניין חוק מיסוי מקרקעין – מתנה תיחשב מכירה לכל דבר ועניין ותחויב במס רכישה ביד המקבל, למרות שהענקת המתנה לא הפעילה את מועד ההכרה בהכנסה לפי הוראת ביצוע זו.
- שווי המכירה לעניין החיוב במס רכישה יכלול את שווי השיפורים במושכר ביום ההעברה.