

## חיוב הכנסות דמי שכירות שבוצעו בדרך של שיפורים במושכר

אוגוסט 2011  
חוזר מקצועי מספר 66/11

**ברצוננו לעדכנכם בדבר עמדת רשות המסים בעניין חיוב הכנסות דמי שכירות, שבוצעו בדרך של שיפורים במושכר.**

שיפורים במושכר משמעותם הוצאה כספית, שביצע השוכר לשיפור הנכס בתקופת השכירות. בניית או יצירת נכס חדש על גבי מקרקעין השייכים לאדם אחר - עשויים אף הם להיחשב לשיפורים במושכר.

לעניין מס הכנסה, כוונת המונח שיפורים במושכר הינה לכל השקעה המשביחה את הנכס ואיננה הוצאה לשמירה על הקיים.

יצוין, כי במשך השנים פסיקת בתי המשפט השונים, לא היתה עקבית ביחס לשאלת עיתוי החיוב במס וכימות ההכנסה בגין שיפורים במושכר שבוצעו על ידי השוכר.

בהתאם לפקודת מס הכנסה שיפוצים ושיפורים במושכר, המבוצעים על ידי השוכר, מהווים הכנסה בידי המשכיר.

בהתנהלות המעשית, יש לבחון כל מקרה ומקרה לפי הנסיבות. לכן, מומלץ להתייעץ לפני יצירת התקשרות עם שוכר.

**להלן עיקרי העקרונות לאופן מיסוי הכנסות מדמי שכירות, אשר שולמו בדרך של ביצוע שיפורים במושכר:**

### • עיתוי ההכרה בהכנסה

○ פקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") קובעת את מועד הדיווח לצרכי מס של הכנסות מראש מדמי שכירות. הסעיף קובע כי הכנסה שקיבל נישום מראש, תחויב במס בשנה בה התקבלה (כלומר, מיסוי על בסיס מזומן).

○ יצוין, כי הוראות אלו חלות גם לגבי הכנסות מדמי שכירות, ששולמו בדרך של ביצוע שיפורים במושכר (הואיל ושיפורים במושכר, מהווים הכנסה מדמי שכירות, לעניין מס הכנסה).

במקרים אלו, מועד הדיווח על הכנסות דמי השכירות, יהיה המוקדם מבין החלופות הבאות:

- סיום תקופת ההשכרה (תקופת ההשכרה תכלול גם את תקופת האופציה אשר ניתנו לשוכר).
- מכירת הנכס המושכר, כולל שימוש המשכיר בשיפורים במושכר ללא כל תמורה או עבור תמורה נמוכה ממחיר השוק.
- המועד בו המשכיר נעשה זכאי לקבל פיצוי בגין פגיעה שנגרמה בשיפורים במושכר.

- **הערכת שווי השיפורים במושכר לצורך מיסוי** - תבוצע בהתאם לשווי השוק של השיפורים. ההערכה תבוצע על ידי מומחה. הערכת שווי זו תוגש לפקיד השומה ביחד עם הדוח על ההכנסות לשנת המס בה חל אירוע המס, או במועד הגשת הדיווח הנדרש לפי חוק מיסוי מקרקעין, לפי המוקדם מבין השניים.
- **חישוב השבח בעת מכירת הנכס** - שווי השיפורים במושכר יותר בניכוי בעת מכירת הנכס לפי סעיף 139(1) לחוק מיסוי מקרקעין, או לחילופין, בהתאם לתקנות הפחת, באם מדובר בנכס שהינו בר פחת. יודגש, כי ההוצאה תותר רק אם הומצאה הוכחה לכך שסכום השווי נכלל בהכנסות הנישום.
- **אופן התרת הוצאות בידי משכיר הנכס שנוקפו לו הכנסות בשל שיפורים במושכר** - כאשר מועד העיתוי בהכרה בהכנסה בגין השיפורים במושכר נדחה, תדחינה גם ההוצאות השוטפות (לרבות הוצאות פחת), שהוציא המשכיר בגין המקרקעין, אשר עליהם נבנו השיפורים עד למועד עיתוי ההכרה בהכנסה. הוצאות שוטפות שלא הותרו בניכוי כאמור, תותרנה בניכוי במועד ההכרה בהכנסה, כנגד הכנסות שכירות מאותו מושכר בלבד.
- **תחולה** - ההוראות הנ"ל תקפות לכל עסקאות השכירות, למעט:
  - העסקה נעשתה בין צדדים קשורים.
  - המושכר הינו דירת מגורים בבעלות יחיד, אלא אם כן בוצעו במושכר שיפורים משמעותיים.
  - העסקה מהווה "מכירה" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין.

בדבר שאלות נוספות ניתן לפנות לרו"ח יוסי שלם, בטלפון: 03-6382845  
[yosys@mbt.org.il](mailto:yosys@mbt.org.il)